

## I

(Akty przyjęte na mocy Traktatów WE/Euratom, których publikacja jest obowiązkowa)

## ROZPORZĄDZENIA

## ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (WE) Nr 1126/2008

z dnia 3 listopada 2008 r.

przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH,

uwzględniając Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską,

uwzględniając rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości<sup>(1)</sup>, w szczególności jego art. 3 ust. 1,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 wprowadza wymóg, aby spółki notowane w obrocie publicznym, działające w oparciu o przepisy państwa członkowskiego, sporządzały, pod pewnymi warunkami, za każdy rok obrotowy rozpoczynający się w dniu 1 stycznia 2005 r. lub później swoje skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z międzynarodowymi standardami rachunkowości zdefiniowanymi w art. 2 tego rozporządzenia.
- (2) Na mocy rozporządzenia Komisji (WE) nr 1725/2003 z dnia 29 września 2003 r. przyjmującego określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady<sup>(2)</sup> przyjęto określone międzynarodowe standardy rachunkowości oraz ich interpretacje istniejące w dniu 14 września 2002 r. Komisja, po uwzględnieniu porady udzielonej przez Grupę Ekspertów Technicznych (TEG) z Europejskiej Grupy Doradczej ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG), zmieniła wspomniane rozporządzenie w celu włączenia wszystkich standardów przedstawionych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) i wszystkich interpretacji przedstawionych przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF), które zostały

przyjęte w całości we Wspólnocie do dnia 15 października 2008 r., z wyjątkiem MSR 39 (dotyczącego ujmowania i wyceny instrumentów finansowych), którego niewielkie fragmenty zostały pominięte.

- (3) Poszczególne międzynarodowe standardy zostały przyjęte na mocy szeregu rozporządzeń zmieniających. Doprowadziło to do niepewności prawnej oraz trudności z poprawnym stosowaniem międzynarodowych standardów rachunkowości we Wspólnocie. W celu uproszczenia prawodawstwa Wspólnoty dotyczącego standardów rachunkowości należy, dla jasności i przejrzystości, włączyć w jeden tekst standardy obecnie zawarte w rozporządzeniu (WE) nr 1725/2003 oraz w aktach zmieniających to rozporządzenie.
- (4) Należy zatem zastąpić rozporządzenie (WE) nr 1725/2003 niniejszym rozporządzeniem.
- (5) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego Rachunkowości,

PRZYMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

Międzynarodowe standardy rachunkowości zdefiniowane w art. 2 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002 przyjmuje się zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia.

Artykuł 2

Niniejszym uchyla się rozporządzenie (WE) nr 1725/2003.

<sup>(1)</sup> Dz.U. L 243 z 11.9.2002, s. 1.

<sup>(2)</sup> Dz.U. L 261 z 13.10.2003, s. 1.

Odesłania do uchylonego rozporządzenia uznaje się za odesłania do niniejszego rozporządzenia.

*Artykuł 3*

Niniejsze rozporządzenie wchodzi w życie trzeciego dnia po jego opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia 3 listopada 2008 r.

*W imieniu Komisji*

Charlie McCREEVY

*Członek Komisji*

---

## ZAŁĄCZNIK

## MIĘDZYKARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI

	Strona
MSR 1 <i>Prezentacja sprawozdań finansowych</i> .....	5
MSR 2 <i>Zapasy</i> .....	22
MSR 7 <i>Rachunek przepływów pieniężnych</i> .....	27
MSR 8 <i>Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów</i> .....	34
MSR 10 <i>Zdarzenia następujące po dniu bilansowym</i> .....	42
MSR 11 <i>Umowy o usługę budowlaną</i> .....	46
MSR 12 <i>Podatek dochodowy</i> .....	53
MSR 16 <i>Rzeczowe aktywa trwałe</i> .....	72
MSR 17 <i>Leasing</i> .....	83
MSR 18 <i>Przychody</i> .....	93
MSR 19 <i>Świadczenia pracownicze</i> .....	99
MSR 20 <i>Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej</i> .....	130
MSR 21 <i>Skutki zmian kursów wymiany walut obcych</i> .....	134
MSR 23 <i>Koszty finansowania zewnętrznego</i> .....	142
MSR 24 <i>Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych</i> .....	146
MSR 26 <i>Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych</i> .....	150
MSR 27 <i>Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe</i> .....	156
MSR 28 <i>Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych</i> .....	161
MSR 29 <i>Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji</i> .....	167
MSR 31 <i>Udziały we wspólnych przedsięwzięciach</i> .....	171
MSR 32 <i>Instrumenty finansowe: prezentacja</i> .....	179
MSR 33 <i>Zysk przypadający na jedną akcję</i> .....	195
MSR 34 <i>Śródroczna sprawozdawczość finansowa</i> .....	208
MSR 36 <i>Utrata wartości aktywów</i> .....	215
MSR 37 <i>Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe</i> .....	241
MSR 38 <i>Wartości niematerialne</i> .....	252
MSR 39 <i>Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena z wyjątkiem niektórych przepisów dotyczących rachunkowości zabezpieczeń</i> .....	270
MSR 40 <i>Nieruchomości inwestycyjne</i> .....	323
MSR 41 <i>Rolnictwo</i> .....	335
MSSF 1 <i>Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy</i> .....	342
MSSF 2 <i>Płatności w formie akcji</i> .....	356
MSSF 3 <i>Połączenia jednostek gospodarczych</i> .....	373
MSSF 4 <i>Umowy ubezpieczeniowe</i> .....	390
MSSF 5 <i>Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana</i> .....	405
MSSF 6 <i>Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych</i> .....	413
MSSF 7 <i>Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji</i> .....	417
MSSF 8 <i>Segmenty operacyjne</i> .....	432

	Strona
KIMSF 1	Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze ..... 439
KIMSF 2	Udziały członkowskie w spółdzielniach i podobne instrumenty ..... 441
KIMSF 4	Ustalenie, czy umowa zawiera leasing ..... 447
KIMSF 5	Prawa do udziałów wynikające z uczestnictwa w funduszach likwidacyjnych, rekultywacyjnych oraz funduszach na naprawę środowiska ..... 450
KIMSF 6	Zobowiązania wynikające z uczestnictwa w specyficznym rynku – zużyty sprzęt elektryczny i elektroniczny .... 453
KIMSF 7	Zastosowanie metody przekształcenia w ramach MSR 29 Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji ..... 455
KIMSF 8	Zakres MSSF 2 ..... 457
KIMSF 9	Ponowna ocena wbudowanych instrumentów pochodnych ..... 459
KIMSF 10	Śródroczna sprawozdawczość finansowa a utrata wartości ..... 461
KIMSF 11	MSSF 2 – Wydanie akcji w ramach grupy i transakcje w nabytych akcjach własnych ..... 462
SKI-7	Wprowadzenie waluty euro ..... 464
SKI-10	Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną ..... 465
SKI-12	Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia ..... 466
SKI-13	Wspólnie kontrolowane jednostki – niepieniężny wkład wspólników ..... 468
SKI-15	Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne ..... 470
SKI-21	Podatek dochodowy – realizacja wartości przeszacowywanych aktywów, które nie podlegają amortyzacji ..... 471
SKI-25	Podatek dochodowy – zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców ..... 472
SKI-27	Ocena istoty transakcji wykorzystujących formę leasingu ..... 473
SKI-29	Umowy na usługi koncesjonowane – ujawnianie informacji ..... 476
SKI-31	Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe ..... 478
SKI-32	Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej ..... 479

**Powielanie dozwolone w obrębie Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Wszystkie istniejące prawa są zastrzeżone poza EOG, z wyjątkiem prawa do powielania na użytek własny lub w innych uczciwych celach. Więcej informacji można uzyskać na stronie RMSR [www.iasb.org](http://www.iasb.org).**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 1****Prezentacja sprawozdań finansowych**

## CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest uregulowanie podstaw prezentacji sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu, aby zapewnić porównywalność danych zawartych w sprawozdaniach finansowych jednostki z jej sprawozdaniami z poprzednich okresów oraz ze sprawozdaniami innych jednostek. Aby ten cel osiągnąć, niniejszy standard podaje ogólne wymagania dotyczące prezentacji sprawozdań finansowych, wytyczne dotyczące ich struktury i wymogi odnoszące się do ich minimalnej zawartości. Ujmowanie, wycena i ujawnianie informacji na temat poszczególnych transakcji i innych zdarzeń omówione są w innych standardach i interpretacjach.

## ZAKRES

- 2 Niniejszy standard stosuje się do wszelkich sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu, sporządzanych i prezentowanych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).
- 3 Sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia to takie, które ma za zadanie spełnienie potrzeb użytkowników, którzy nie mają możliwości domagania się raportów dostosowanych do ich szczególnych potrzeb informacyjnych. Na sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia składają się sprawozdania prezentowane samodzielnie lub w ramach innego publicznie dostępnego dokumentu, takiego jak raport roczny lub prospekt emisyjny. Niniejszy standard nie ma zastosowania do struktury i zawartości skróconych śródrocznych sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*. Jednakże paragrafy 13–41 mają zastosowanie do tych sprawozdań. Niniejszy standard stosuje się równorzędnie dla wszystkich jednostek, bez względu na to, czy mają obowiązek sporządzania skonsolidowanych lub jednostkowych sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*.
- 4 [Usunięty]
- 5 W niniejszym standardzie stosuje się terminologię odpowiednią dla jednostek komercyjnych, włączając w to jednostki sektora państwowego prowadzące działalność gospodarczą. Jednostki niekomercyjne w sektorze prywatnym lub sektorze państwowym, lub administracja państwowa, zamierzające stosować niniejszy standard, mogą być zmuszone do korygowania opisu poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego lub samego sprawozdania finansowego.
- 6 Jednocześnie jednostki, które nie posiadają kapitału własnego w rozumieniu MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* (np. niektóre fundusze inwestycyjne), i jednostki, których kapitał podstawowy nie jest kapitałem własnym (np. niektóre spółdzielnie), mogą być zmuszone zaprezentować w sprawozdaniach finansowych udziały członków lub właścicieli jednostek.

## CEL SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

- 7 Sprawozdanie finansowe stanowi uporządkowane przedstawienie sytuacji finansowej i finansowych wyników działalności jednostki. Celem sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu jest dostarczanie informacji na temat sytuacji finansowej, finansowych wyników działalności i przepływów środków pieniężnych jednostki, które są użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu przez nich decyzji gospodarczych. Ponadto sprawozdanie finansowe przedstawia wyniki zarządzania przez kierownictwo powierzonymi mu zasobami. Aby zrealizować ten cel, sprawozdanie finansowe dostarcza informacji o:

- a) aktywach;
- b) zobowiązaniach;
- c) kapitale własnym;
- d) przychodach i kosztach, łącznie z zyskami i stratami;
- e) pozostałych zmianach w kapitale własnym; oraz
- f) przepływach środków pieniężnych.

Informacja taka, wraz z innymi danymi zawartymi w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, pomaga użytkownikom sprawozdań finansowych w przewidywaniu przyszłych przepływów środków pieniężnych jednostki, a w szczególności ich terminów oraz stopnia pewności.

## CZĘŚCI SKŁADOWE SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

- 8 Kompletne sprawozdanie finansowe składa się z:
- a) bilansu;
  - b) rachunku zysków i strat;

- c) zestawienia zmian w kapitale własnym, pokazującego:
    - (i) wszystkie zmiany w kapitale własnym; lub
    - (ii) zmiany w kapitale własnym inne niż wynikające z transakcji dokonywanych z właścicielami kapitału własnego, działającymi w ramach uprawnień przysługujących właścicielom kapitału własnego;
  - d) rachunku przepływów pieniężnych; oraz
  - e) informacji dodatkowych o przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.
- 9 Wiele jednostek prezentuje, poza sprawozdaniem finansowym, także analizę finansową sporządzoną przez kierownictwo, zawierającą opis oraz wyjaśnienie głównych składników finansowych wyników działalności uzyskanych przez jednostkę, jej sytuację finansową oraz najistotniejsze obszary niepewności, jakie dotyczą jednostki. Raport taki może zawierać omówienie:
- a) głównych czynników wpływających na wyniki działalności, w tym zmian w środowisku, w którym jednostka prowadzi działalność gospodarczą, reakcji jednostki na te zmiany i ich skutków, jak również polityki inwestycyjnej jednostki zmierzającej do utrzymania i dalszej poprawy wyników działalności, w tym polityki odnośnie do dywidend;
  - b) źródeł finansowania jednostki, a także jej docelowy wskaźnik zobowiązań do kapitału własnego; oraz
  - c) zasobów jednostki, których wartość nie została ujęta w bilansie sporządzonym zgodnie z MSSF.
- 10 Wiele jednostek sporządza również oprócz sprawozdania finansowego raporty i sprawozdania, takie jak na przykład raporty o wpływie jednostki na środowisko naturalne oraz sprawozdanie o wytworzonej wartości dodanej, co dotyczy szczególnie tych sektorów przemysłu, gdzie czynniki związane ze środowiskiem naturalnym są znaczące, a pracownicy postrzegani są jako ważna grupa użytkowników. Raporty i sprawozdania prezentowane poza sprawozdaniem finansowym są wyłączone z uregulowań MSSF.

#### DEFINICJE

- 11 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Niewykonalne w praktyce* – zastosowanie standardu jest niewykonalne, gdy jednostka nie może zastosować go mimo podjęcia wszelkich racjonalnych wysiłków i czynności, aby to uczynić.

*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)* tworzą standardy i ich interpretacje zatwierdzone przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), które obejmują:

- a) Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej;
- b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości; oraz
- c) Interpretacje opracowane przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) lub przez istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SIC).

*Istotne pominięcia lub nieprawidłowości* – są istotne, jeżeli mogą, pojedynczo lub łącznie, wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdania finansowego. Istotność uzależniona jest od wielkości i rodzaju pominięcia lub nieprawidłowości ocenianych w kontekście towarzyszących okoliczności. Czynnikiem rozstrzygającym może być wielkość i rodzaj pozycji lub kombinacja obu tych czynników.

*Informacja dodatkowa* – zawiera dodatkowe informacje do danych zaprezentowanych w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym i rachunku przepływów pieniężnych. Informacja dodatkowa zawiera opis lub szczegółowe rozbięcie pozycji zaprezentowanych w powyższych zestawieniach oraz informacje na temat pozycji, które nie kwalifikują się do ujęcia w powyższych zestawieniach.

- 12 Rozstrzygnięcie o tym, czy pominięcie lub zniekształcenie może wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników, czyli czy jest istotne, wymaga rozważenia cech tychże użytkowników. *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* mówią w paragrafie 25, że „użytkownicy z założenia posiadają dostateczną wiedzę z zakresu biznesu, działalności gospodarczej i rachunkowości oraz wykazują gotowość do uważnego zapoznania się z prezentowanymi informacjami”. Dlatego też przy rozstrzygnięciu należy rozważyć, jakiego wpływu na decyzje gospodarcze użytkowników o wymienionych cechach można oczekiwać.

#### ZASADY OGÓLNE

##### **Rzetelna prezentacja i zgodność z MSSF**

- 13 Sprawozdanie finansowe rzetelnie przedstawia sytuację finansową jednostki, finansowe wyniki działalności i przepływy środków pieniężnych. Rzetelna prezentacja wymaga wiernego odzwierciedlenia efektów transakcji, innych zdarzeń i warunków, zgodnie z definicjami i warunkami ujęcia aktywów, zobowiązań, przychodów

- i kosztów, przedstawionymi w *Założeniach koncepcyjnych*. Zastosowanie MSSF, wraz z informacjami uzupełniającymi w uzasadnionych przypadkach, skutkuje tym, że sprawozdanie finansowe spełnia wymóg rzetelnej prezentacji.
- 14 Jednostka, której sprawozdanie finansowe jest zgodne z MSSF, umieszcza wyraźną i niezawierającą zastrzeżeń informację o tym fakcie w informacji dodatkowej. Sprawozdania finansowego nie można uznać za zgodne z MSSF, jeśli nie spełnia ono uregulowań wszystkich MSSF.
- 15 W zasadzie we wszystkich okolicznościach rzetelną prezentację można osiągnąć poprzez przestrzeganie odpowiednich MSSF. Rzetelna prezentacja wymaga również od jednostki:
- doboru i stosowania zasad (polityki) rachunkowości zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*. MSR 8 ustala hierarchię miarodajnych wskazówek, które powinno rozważyć kierownictwo w przypadku braku standardu lub interpretacji odnoszących się konkretnie do danego przypadku;
  - takiego prezentowania informacji, w tym opisu zasad (polityki) rachunkowości, które dostarcza informacji przydatnych, wiarygodnych, porównywalnych i zrozumiałych;
  - zapewnienia dodatkowych ujawnień informacji, jeśli spełnienie konkretnego wymagania MSSF nie wystarcza, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływu poszczególnych transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową i finansowe wyniki działalności jednostki.
- 16 Nieprawidłowych zasad rachunkowości nie uznaje się za skorygowane poprzez ujawnienie przyjętych zasad rachunkowości lub poprzez zaprezentowanie w informacji dodatkowej lub w materiale objaśniającym.
- 17 W bardzo rzadkich sytuacjach, w których kierownictwo zdecydowało, że stosowanie uregulowania standardu lub interpretacji może być na tyle mylące, iż spowoduje, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych*, jednostka odstępuje od zastosowania tego wymogu w sposób ustalony w paragrafie 18, jeśli odpowiednie założenie koncepcyjne tego wymaga, lub nie zabrania.
- 18 W przypadku gdy jednostka odstępuje od wymogu zawartego w standardzie lub interpretacji, zgodnie z paragrafem 17, ujawnia ona:
- że kierownictwo uznało, iż sprawozdanie finansowe rzetelnie przedstawia sytuację finansową jednostki, finansowe wyniki działalności i przepływy środków pieniężnych;
  - że sprawozdanie jest zgodne z mającymi zastosowanie standardami i interpretacjami, z wyjątkiem odstępstwa dokonanego od określonego wymogu w celu osiągnięcia rzetelności prezentacji;
  - nazwę standardu lub interpretacji, od których jednostka poczyniła odstępstwo, charakter odstępstwa, wraz z podaniem rozwiązania, jakie przewiduje standard lub interpretacja, powód, dla którego zastosowanie takiego rozwiązania w danych okolicznościach wprowadzałoby w błąd, powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych*, oraz zastosowane rozwiązanie; oraz
  - dla każdego zaprezentowanego okresu finansowego wpływ odstępstwa na każdą pozycję sprawozdania finansowego, gdyby była ona przedstawiona jako spełniająca wymaganie.
- 19 Jeśli jednostka dokonała odstępstwa od wymogu standardu lub interpretacji w poprzednim okresie, a odstępstwo to wpływa na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym za okres bieżący, wówczas ujawnia informacje przedstawione w paragrafie 18 c) i d).
- 20 Paragraf 19 ma na przykład zastosowanie, gdy jednostka odstąpiła w poprzednim okresie od wymogów standardu lub interpretacji przy wycenie aktywów lub zobowiązań i odstępstwo to wpływa na wycenę zmian wartości aktywów i zobowiązań ujętych w sprawozdaniu finansowym okresu bieżącego.
- 21 W bardzo rzadkich przypadkach, w których kierownictwo uzna, że zastosowanie danego wymogu standardu lub interpretacji wprowadzałoby w błąd, powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełniłoby swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych*, a odpowiednie regulacje zabraniają odstępstwa od stosowania się do wymogu, jednostka, w maksymalnie możliwym zakresie, ogranicza ryzyko wprowadzenia w błąd poprzez ujawnienie:
- nazwy standardu lub interpretacji, charakteru wymogu i powodu decyzji kierownictwa, że zastosowanie danego wymogu wprowadzałoby w danych okolicznościach w błąd, powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych*; oraz
  - dla każdego prezentowanego okresu, korekty do wszystkich pozycji sprawozdania finansowego, które byłyby według kierownictwa niezbędne dla osiągnięcia rzetelności prezentacji.

- 22 Dla celów paragrafów 17–21, informacja byłaby sprzeczna z celem sporządzenia sprawozdania finansowego, jeśli nie odzwierciedlałyby rzetelnie transakcji, innych zdarzeń i warunków, które miała odzwierciedlać lub od której można oczekiwać, że będzie odzwierciedlać i, w efekcie, będzie wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników sprawozdań finansowych. Dokonując oceny tego, czy zgodność z konkretnym wymogiem standardu lub interpretacji wprowadzałyby w błąd, powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych*, kierownictwo rozważa:
- a) przyczynę, dla której cel sprawozdania finansowego nie jest osiągnięty w danych okolicznościach; oraz
  - b) sposób, w jaki okoliczności charakteryzujące sytuację jednostki odbiegają od warunków innych jednostek, które wymogu przestrzegają. Jeśli inne jednostki w podobnych okolicznościach przestrzegają wymogu, zakłada się, że zgodność jednostki z wymogiem nie będzie wprowadzała w błąd, powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych*.

### **Kontynuacja działalności**

- 23 Przy sporządzaniu sprawozdania finansowego kierownictwo jednostki dokonuje oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Sprawozdanie finansowe sporządza się przy założeniu kontynuacji działalności, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownictwo albo zamierza zlikwidować jednostkę, albo zaniechać prowadzenia działalności gospodarczej, albo gdy kierownictwo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności. Jeżeli w trakcie dokonywania oceny kierownictwo świadome jest występowania istotnej niepewności dotyczącej zdarzeń lub okoliczności, które nasuwają poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, kierownictwo ujawnia istnienie takiej niepewności. Jeżeli sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, fakt ten ujawnia się, podając jednocześnie zasadę, na której opierano się, sporządzając sprawozdanie finansowe, oraz powód, dla którego założenie o kontynuacji działalności przez jednostkę nie uznano za zasadne.
- 24 Oceniając, czy założenie kontynuacji działalności jest zasadne, kierownictwo bierze pod uwagę wszelkie dostępne informacje dotyczące przyszłości, która odpowiada przynajmniej dwunastu miesiącom od dnia bilansowego, choć nie musi się do tego okresu ograniczać. Zakres analizy sytuacji zależy od konkretnych okoliczności. Jeżeli jednostka była dotychczas rentowna i posiadała łatwy dostęp do środków finansowych, to ocena, czy przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, nie wymaga przeprowadzania szczegółowej analizy. W innych wypadkach, aby uzyskać pewność, że założenie kontynuacji działalności jest zasadne, kierownictwo może być zmuszone do rozważenia wielu czynników określających bieżącą i oczekiwaną rentowność, harmonogram spłaty zobowiązań i potencjalne źródła alternatywnego finansowania.

### **Zasada memoriału**

- 25 Jednostka gospodarcza sporządza swoje sprawozdania finansowe, z wyjątkiem rachunku przepływów pieniężnych, zgodnie z zasadą memoriału.
- 26 W przypadku stosowania zasady memoriału pozycje są ujmowane jako aktywa, zobowiązania, kapitał własny, przychody i koszty (elementy sprawozdania finansowego), jeśli spełnią kryteria zawarte w definicjach i warunki ujmowania wynikające z *Założeń koncepcyjnych*.

### **Ciągłość prezentacji**

- 27 Sposób prezentacji i grupowania pozycji sprawozdań finansowych utrzymuje się w niezmienionej formie w kolejnych okresach, chyba że:
- a) w następstwie znaczącej zmiany charakteru prowadzonej przez jednostkę działalności lub analizy jej sprawozdań finansowych jest oczywiste, że inna prezentacja lub klasyfikacja byłaby bardziej odpowiednia, mając na uwadze kryteria wyboru i wprowadzania zasad rachunkowości zawarte w MSR 8; lub
  - b) potrzeba zmiany sposobu prezentacji wynika ze standardu lub interpretacji.
- 28 Przeprowadzenie dużej transakcji nabycia lub zbycia jednostki lub analiza prezentacji sprawozdań finansowych mogą wskazywać, że sprawozdanie finansowe powinno być prezentowane w odmienny sposób. Jednostka zmienia prezentację swoich sprawozdań finansowych tylko w przypadku, gdy zmieniona prezentacja dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych, a zmieniona struktura sprawozdań będzie kontynuowana w przyszłości w taki sposób, aby zachować porównywalność. Przy przeprowadzaniu wspomnianych zmian w prezentacji jednostka dokonuje reklasyfikacji danych porównawczych zgodnie z paragrafem 38 i 39.

### **Istotność i agregowanie**

- 29 Każdą istotną kategorię podobnych pozycji prezentuje się w sprawozdaniu finansowym oddzielnie. Pozycje, których charakter lub funkcja są odmienne, prezentuje się oddzielnie, chyba że są nieistotne.



- 30 Sprawozdanie finansowe wynika z przetworzenia dużej liczby transakcji lub innych zdarzeń, które są pogrupowane w kategorii zgodnie z ich charakterem lub funkcją. Końcowym etapem procesu grupowania i klasyfikacji jest przedstawienie skomasowanych i jednorodnych danych, tworzących poszczególne pozycje bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych lub informacji dodatkowej. Jeżeli dana pozycja nie jest istotna, łączy się ją z innymi pozycjami prezentowanymi w powyższych zestawieniach albo ujawnionymi w informacji dodatkowej. Pojedyncza pozycja może być nie dość istotna, aby uzasadniona była jej oddzielna prezentacja w powyższych zestawieniach, lecz na tyle istotna, by oddzielnie zaprezentować ją w informacji dodatkowej.
- 31 Zastosowanie zasady istotności oznacza, że szczegółowe wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w standardzie lub interpretacji nie muszą być spełnione, jeśli informacje nie są istotne.

### Kompensowanie

- 32 Nie kompensuje się aktywów i zobowiązań oraz przychodów i kosztów, chyba że jest to wymagane lub dopuszczone przez standard lub interpretację.
- 33 Ważne jest, aby aktywa i zobowiązania oraz przychody i koszty były wykazywane oddzielnie. Kompensowanie w rachunku zysków i strat czy w bilansie, z wyjątkiem sytuacji, gdy kompensowanie odzwierciedla istotę transakcji lub innego zdarzenia, osłabia zdolność zrozumienia przez użytkowników zarówno przeprowadzonych transakcji, innych zdarzeń i warunków, które zaistniały, jak i możliwość oceny przez nich przyszłych przepływów środków pieniężnych jednostki. Wykazywanie wartości aktywów po pomniejszeniu o odpisy aktualizujące wynikające z wyceny – na przykład odpisy aktualizujące wartość zapasów, które utraciły przydatność, lub rezerwy na należności wątpliwe – nie jest kompensowaniem.
- 34 MSR 18 *Przychody* definiuje przychody i wymaga wykazywania ich w wartości godziwej kwoty otrzymanej lub należnej, przy uwzględnieniu wszelkich rabatów handlowych i opustów hurtowych udzielonych przez jednostkę. Jednostka przeprowadza w toku swojej działalności gospodarczej także inne transakcje, które nie przynoszą przychodów, lecz są uboczne w stosunku do działalności podstawowej. Wynik takich transakcji prezentowany jest poprzez kompensowanie przychodów i związanych z nimi kosztów wynikających z tej samej transakcji, jeśli prezentacja taka odzwierciedla istotę transakcji lub innego zdarzenia. Na przykład:
- zyski i straty ze sprzedaży aktywów trwałych, łącznie z inwestycjami i aktywami służącymi działalności operacyjnej, ujmowane są w wysokości różnicy między przychodami osiągniętymi ze sprzedaży a wartością bilansową danego składnika aktywów powiększoną o koszty sprzedaży; oraz
  - wydatki związane z rezerwą, która jest ujmowana zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, i które na mocy umowy są refundowane przez stronę trzecią (na przykład gwarancja udzielona przez dostawcę), mogą być kompensowane z odpowiednią kwotą refundacji.
- 35 Również zyski i straty powstałe z tytułu grupy podobnych transakcji ujmuje się w kwocie netto, na przykład zyski i straty z tytułu różnic kursowych lub zyski i straty z tytułu instrumentów finansowych przeznaczonych do obrotu. Zyski i straty tego typu ujmuje się jednak oddzielnie, jeśli są istotne.

### Informacje porównawcze

- 36 Ujawnia się dane porównawcze dotyczące okresu poprzedzającego w odniesieniu do wszystkich danych liczbowych zawartych w sprawozdaniu finansowym, chyba że standard lub interpretacja dopuszcza lub wymaga ich nieujawniania. Dane porównawcze przedstawia się także w części opisowej, jeżeli są przydatne dla zrozumienia sprawozdania finansowego za okres bieżący.
- 37 W niektórych wypadkach informacje opisowe zawarte w sprawozdaniu finansowym za okres(-y) poprzedzający(-e) są nadal przydatne w okresie bieżącym. Na przykład szczegóły dotyczące sprawy sądowej, której wynik był niepewny na poprzedni dzień bilansowy, a która nadal nie została rozwiązana, ujawnia się w bieżącym okresie. Użytkownicy odnoszą korzyść z uzyskania informacji o tym, że występowała niepewność na poprzedni dzień bilansowy, oraz o działaniach, które zostały podjęte, aby niepewność tę usunąć.
- 38 W wypadku zmiany sposobu prezentacji lub klasyfikacji pozycji sprawozdania finansowego dokonuje się przeklasyfikowania danych porównawczych, chyba że z praktycznych względów przeklasyfikowanie nie jest wykonalne. W przypadku przeklasyfikowania danych porównawczych jednostka ujawnia:
- charakter przeklasyfikowania;
  - kwotę pozycji lub kategorii pozycji, które są przeklasyfikowane; oraz
  - powód przeklasyfikowania.

- 39 W razie gdy przeklasyfikowanie danych porównawczych z praktycznych względów nie jest wykonalne, jednostka ujawnia:
- powód, dla którego nie dokonano przeklasyfikowania kwot; oraz
  - charakter korekt, jakie nastąpiłyby, gdyby do przeklasyfikowania doszło.
- 40 Możliwość porównywalności informacji pomiędzy okresami pomaga użytkownikom w podejmowaniu decyzji gospodarczych, szczególnie poprzez umożliwienie analizy tendencji informacji finansowych w celach prognostycznych. W niektórych przypadkach przeklasyfikowanie danych porównawczych dla konkretnego minionego okresu, celem uzyskania porównywalności z okresem bieżącym, jest z praktycznych względów niewykonalne. Na przykład dane mogły nie być gromadzone w okresie (okresach) poprzedzającym (poprzedzających) w sposób umożliwiający przeklasyfikowanie, a odtworzenie informacji jest praktycznie niewykonalne.
- 41 MSR 8 reguluje kwestię korekt w odniesieniu do danych porównawczych, wymaganych, gdy jednostka zmienia zasady rachunkowości lub koryguje błąd.

## STRUKTURA I TREŚĆ SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

### Wprowadzenie

- 42 Niniejszy standard wymaga ujawniania konkretnych informacji w bilansie, rachunku zysków i strat oraz zestawieniu zmian w kapitale własnym, jak również wymaga ujawniania innych pozycji w powyższych zestawieniach albo w informacji dodatkowej. MSR 7 *Rachunek przepływów pieniężnych* zawiera wymagania dotyczące prezentacji rachunku przepływów pieniężnych.
- 43 W niniejszym standardzie używa się czasami terminu „ujawnianie” w szerokim rozumieniu, obejmującym pozycje prezentowane w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym i rachunku przepływów pieniężnych, jak również w informacji dodatkowej. Ujawnienia informacji są również wymagane przez inne standardy i interpretacje. O ile niniejszy standard lub inne standardy czy interpretacje nie stanowią inaczej, ujawnienia informacji następują w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym i rachunku przepływów pieniężnych (którekolwiek z tych zestawień jest odpowiednie), a także w informacji dodatkowej.

### Identyfikacja sprawozdania finansowego

- 44 Sprawozdanie finansowe identyfikuje się w sposób wyraźny oraz odróżnia się je od innych informacji zawartych w tym samym publikowanym dokumencie.
- 45 MSSF stosuje się wyłącznie do sprawozdania finansowego, a nie do innych informacji prezentowanych w raporcie rocznym lub innym dokumencie. Jest zatem ważne, aby użytkownicy mieli możliwość odróżnić informacje, które zostały sporządzone z wykorzystaniem MSSF, od innych informacji, które mogą być przydatne dla użytkowników, lecz nie podlegają tym regulacjom.
- 46 W sposób wyraźny identyfikuje się każdą część sprawozdania finansowego. Ponadto należy wyeksponować i powtarzać następujące informacje, gdy jest to niezbędne dla poprawnego zrozumienia prezentowanych informacji:
- nazwa jednostki sprawozdawczej lub inne dane identyfikacyjne, jak również wszelkie zmiany w powyższych danych, które nastąpiły od poprzedniego dnia bilansowego;
  - stwierdzenie, czy sprawozdanie finansowe dotyczy pojedynczej jednostki, czy grupy kapitałowej;
  - dzień bilansowy lub okres objęty sprawozdaniem finansowym, w zależności od części sprawozdania finansowego;
  - waluta prezentacji, zdefiniowana w MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*; oraz
  - poziom zaokrągleń, które zastosowano przy prezentacji kwot w sprawozdaniu finansowym.
- 47 Wymogi zawarte w paragrafie 46 zwykle spełnia się poprzez zamieszczenie nagłówków stron i skróconych nagłówków kolumn na każdej stronie sprawozdania finansowego. Dobór najlepszego sposobu prezentowania takich informacji zależy od osądu jednostki. Jeśli na przykład sprawozdanie finansowe udostępnia się w wersji elektronicznej, nie ma konieczności dzielenia go na odrębne strony. Wyżej wspomniane pozycje prezentowane są wówczas na tyle często, aby zapewnić poprawne zrozumienie informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym.
- 48 Sprawozdanie finansowe staje się często bardziej zrozumiałe, gdy informacje prezentuje się w tysiącach lub milionach jednostek waluty sprawozdawczej. Jest to do przyjęcia, pod warunkiem że ujawnia się poziom zaokrągleń prezentacji i nie następuje pominięcie istotnych informacji.

**Okres sprawozdawczy**

- 49 Sprawozdanie finansowe prezentuje się co najmniej za okresy roczne. Jeśli dzień bilansowy jednostki gospodarczej ulegnie zmianie i sprawozdanie finansowe prezentowane jest za okres dłuższy lub krótszy od jednego roku, jednostka, poza podaniem okresu objętego sprawozdaniem finansowym, ujawnia także:
- przyczynę, dla której stosowany jest dłuższy lub krótszy okres; oraz
  - fakt, iż dane porównawcze w rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych i informacji dodatkowej nie są całkowicie porównywalne.
- 50 Zwykle sprawozdanie finansowe jest sporządzane za okres trwający pełny rok. Ze względów praktycznych niektóre jednostki wolą jednak sporządzać sprawozdania za okres 52 tygodni. Niniejszy standard nie zakazuje takiej praktyki, ponieważ jest mało prawdopodobne, aby takie sprawozdanie istotnie odbiegało od sprawozdania finansowego, które obejmowałoby okres jednego roku.

**Bilans***Podział na pozycje krótkoterminowe i długoterminowe*

- 51 Jednostka dokonuje w bilansie podziału aktywów i zobowiązań na krótkoterminowe i długoterminowe, zgodnie z paragrafami 57–67, z wyłączeniem przypadku, gdy prezentacja oparta o kryterium płynności dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne. Jeśli wyjątek ten ma zastosowanie, wszystkie aktywa i zobowiązania porządkuje się ogólnie według kryterium płynności.
- 52 Niezależnie od przyjętej metody prezentacji, w odniesieniu do wszystkich pozycji aktywów i zobowiązań, na które składają się zarówno kwoty, których realizacji lub uregulowania oczekuje się a) nie później niż dwanaście miesięcy po dniu bilansowym; jak i b) po upływie więcej niż dwunastu miesięcy po dniu bilansowym, jednostka ujawnia kwotę, której realizacji lub uregulowania oczekuje się po upływie dwunastu miesięcy.
- 53 Jeżeli jednostka dostarcza dobra lub świadczy usługi w ramach wyraźnie określonego cyklu operacyjnego, podział w bilansie na aktywa i zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe dostarcza użytecznych informacji poprzez odróżnienie tych aktywów netto, które są w ciągłym obrocie jako kapitał obrotowy od tych, których jednostka używa długoterminowo. Pozwala to również wyodrębnić aktywa, które, według przewidywań, zrealizowane będą w trakcie bieżącego cyklu operacyjnego, oraz zobowiązania, których uregulowanie wymagane jest w tym samym okresie.
- 54 Dla niektórych jednostek, takich jak instytucje finansowe, prezentacja aktywów i zobowiązań uporządkowanych według wzrastającego lub malejącego stopnia płynności dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne niż prezentacja w podziale na krótkoterminowe i długoterminowe, ponieważ jednostka nie dostarcza dóbr i nie świadczy usług w ramach wyraźnie wyodrębnionego cyklu operacyjnego.
- 55 Przy stosowaniu paragrafu 51 jednostka może prezentować niektóre aktywa i zobowiązania, używając podziału na krótkoterminowe i długoterminowe, a pozostałe według kryterium płynności w przypadku, gdy taki podział dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne. Potrzeba zastosowania prezentacji mieszanej może być spowodowana zróżnicowaną działalnością operacyjną jednostki.
- 56 Informacje na temat oczekiwanych terminów realizacji aktywów i zapadalności zobowiązań są użyteczne na potrzeby oceny płynności i wypłacalności jednostki. *MSSF 7 Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* wymaga ujawniania terminów wymagalności i zapadalności odpowiednio aktywów finansowych i zobowiązań finansowych. Aktywa finansowe obejmują należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności, zaś zobowiązania finansowe – zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania. Informacja o oczekiwanych terminie realizacji aktywów lub uregulowaniu zobowiązań niepieniężnych, takich jak zapasy i rezerwy, jest użyteczna bez względu na to, czy aktywa i zobowiązania są dzielone na krótkoterminowe czy długoterminowe. Przykładem może być ujawnianie przez jednostkę kwoty zapasów, których realizacji oczekuje się w terminie późniejszym niż dwanaście miesięcy od dnia bilansowego.

*Aktywa obrotowe*

- 57 Dany składnik aktywów zalicza się do aktywów obrotowych, jeśli spełnia jedno z poniższych kryteriów:
- jego realizacja jest oczekiwana w normalnym cyklu operacyjnym jednostki lub istnieje zamiar jego sprzedaży lub zużycia w normalnym cyklu operacyjnym jednostki;
  - jest utrzymany głównie z przeznaczeniem do obrotu;
  - jego realizacja jest oczekiwana w ciągu dwunastu miesięcy po dniu bilansowym; lub
  - stanowi składnik środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów (zgodnie z jego definicją w MSR 7 *Rachunek przepływów pieniężnych*), chyba że występują ograniczenia dotyczące jego wymiany czy wykorzystania do uregulowania zobowiązania w przeciągu przynajmniej dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.

Wszystkie pozostałe aktywa zalicza się do aktywów trwałych (długoterminowych).

- 58 W niniejszym standardzie stosuje się termin „trwały (długoterminowy)” obejmujący rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne, aktywa finansowe o charakterze trwałym (długoterminowym). Nie wyklucza to stosowania innych określeń, pod warunkiem że ich znaczenie jest jasne.
- 59 Przez cykl operacyjny jednostki rozumie się okres upływający pomiędzy nabyciem aktywów przeznaczonych do przetworzenia a ich realizacją w formie pieniężnej lub w formie ekwiwalentu pieniężnego. W przypadku gdy normalny cykl operacyjny jednostki nie może być jasno zidentyfikowany, domniemywa się jego trwanie przez okres dwunastu miesięcy. Aktywa obrotowe obejmują aktywa (takie jak zapasy i należności z tytułu dostaw i usług), które sprzedaje się, zużywa czy realizuje w ramach normalnego cyklu operacyjnego, nawet jeśli nie oczekuje się ich realizacji w terminie dwunastu miesięcy po dniu bilansowym. Aktywa obrotowe obejmują również aktywa utrzymywane przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu (aktywa finansowe w ramach tej kategorii są klasyfikowane jako utrzymywane z przeznaczeniem do obrotu zgodnie z MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*) oraz bieżącą część długoterminowych aktywów finansowych.

#### *Zobowiązania krótkoterminowe*

- 60 Zobowiązanie zalicza się do zobowiązań krótkoterminowych, jeżeli spełnia jedno z poniższych kryteriów:
- oczekuje się, że zostanie ono uregulowane w toku normalnego cyklu operacyjnego jednostki;
  - jest utrzymany głównie z przeznaczeniem do obrotu;
  - jest ono wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego; lub
  - jednostka nie posiada bezwarunkowego prawa do odroczenia daty wymagalności zobowiązania przez okres co najmniej dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.

Wszystkie pozostałe zobowiązania zalicza się do zobowiązań długoterminowych.

- 61 Niektóre zobowiązania krótkoterminowe, takie jak zobowiązania z tytułu dostaw i usług, oraz niektóre rozliczenia międzyokresowe bierne z tytułu kosztów wynagrodzeń i pozostałych kosztów operacyjnych, wchodzą w skład kapitału obrotowego wykorzystywanego w normalnym cyklu działalności operacyjnej jednostki. Takie pozycje związane z działalnością operacyjną zalicza się do zobowiązań krótkoterminowych, nawet jeśli są wymagalne w terminie dłuższym niż dwanaście miesięcy od dnia bilansowego. Taki sam normalny cykl operacyjny ma zastosowanie w przypadku klasyfikacji aktywów i zobowiązań jednostki. W przypadku gdy normalny cykl operacyjny jednostki nie może być jasno zidentyfikowany, domniemywa się jego trwanie przez okres dwunastu miesięcy.
- 62 Pozostałe zobowiązania krótkoterminowe nie wiążą się z normalnym cyklem operacyjnym, ale są wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego lub są utrzymywane przez jednostkę przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu. Wśród przykładów znajdują się zobowiązania finansowe klasyfikowane jako utrzymywane z przeznaczeniem do obrotu zgodnie z MSR 39, kredyty w rachunku bieżącym, krótkoterminowa część długoterminowych zobowiązań finansowych, zobowiązania z tytułu dywidend, podatku dochodowego i inne zobowiązania niezwiązane bezpośrednio z działalnością handlową. Zobowiązania finansowe służące do długoterminowego finansowania (tj. niebędące częścią kapitału obrotowego wykorzystywanego w normalnym cyklu operacyjnym jednostki) i które nie są wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego, zaliczane są do zobowiązań długoterminowych, uwzględniając paragraf 65 i 66.
- 63 Jednostka zalicza swoje zobowiązania finansowe do zobowiązań krótkoterminowych, gdy są one wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego, nawet wówczas, gdy:
- pierwotny termin wymagalności przekraczał dwanaście miesięcy; oraz
  - umowa o refinansowaniu lub umowa o przesunięciu terminów spłat zmieniająca charakter zobowiązania na długoterminowy została zawarta po dniu bilansowym, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji.
- 64 Jeżeli jednostka oczekuje i ma możliwość refinansowania lub prolongaty zobowiązania na okres co najmniej dwunastu miesięcy po dniu bilansowym w ramach istniejącej umowy kredytowej, zobowiązanie to jest klasyfikowane jako długoterminowe, nawet jeśli byłoby ono wymagalne w terminie krótszym zgodnie z obowiązującymi warunkami. Jednakże w przypadku, gdy możliwość refinansowania lub prolongaty zobowiązania nie zależy od uznania jednostki (gdyż na przykład nie istnieje porozumienie o refinansowaniu), to nie można uznać, że istnieje możliwość refinansowania, a zobowiązanie takie jest zaliczane do zobowiązań krótkoterminowych.
- 65 W przypadku gdy jednostka łamie warunki umowy długoterminowej pożyczki w dniu bilansowym lub przed dniem bilansowym, w związku z czym zobowiązanie staje się natychmiast wymagalne, zobowiązanie zaliczane jest do zobowiązań krótkoterminowych, nawet jeśli pożyczkodawca wyraził po dniu bilansowym, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, zgodę na nieządanie spłaty mimo złamania tych warunków. Zobowiązanie jest zaklasyfikowane jako krótkoterminowe, ponieważ na dzień bilansowy jednostka nie ma bezwarunkowego prawa do odroczenia spłaty zobowiązania przez okres co najmniej dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.
- 66 Jednakże zobowiązanie jest klasyfikowane jako długoterminowe w przypadku, gdy pożyczkodawca zgodził się przed dniem bilansowym na okres karencji kończący się przynajmniej dwanaście miesięcy po dniu bilansowym, w którym jednostka ma prawo wywiązać się ze złamanych wcześniej warunków i w którym pożyczkodawca nie może domagać się natychmiastowej zapłaty.

- 67 W przypadku pożyczek zaklasyfikowanych jako zobowiązania krótkoterminowe wystąpienie poniższych zdarzeń pomiędzy dniem bilansowym a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji powinno skutkować ujawnieniem w sprawozdaniu finansowym jako zdarzenia następującego po dniu bilansowym i niewymagającego dokonania korekt, zgodnie z MSR 10 *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym*:
- refinansowanie o charakterze długoterminowym;
  - wywiązanie się ze złamanych wcześniej warunków w punkcie dotyczącym umowy pożyczki długoterminowej; oraz
  - zgoda pożyczkodawcy na okres karencji, w którym jednostka ma wywiązać się ze złamanych wcześniej warunków, kończący się przynajmniej dwanaście miesięcy po dniu bilansowym.

*Informacje, które należy przedstawiać w bilansie*

- 68 Bilans zawiera co najmniej następujące pozycje przedstawiające następujące kwoty, w zakresie, w jakim ich prezentacja nie jest wymagana zgodnie z paragrafem 68A:
- rzeczowe aktywa trwałe;
  - nieruchomości inwestycyjne;
  - wartości niematerialne;
  - aktywa finansowe (z wyłączeniem kwot wykazywanych w pkt e), h) oraz i));
  - inwestycje rozliczane zgodnie z metodą praw własności;
  - aktywów biologicznych;
  - zapasy;
  - należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności;
  - środki pieniężne i ich ekwiwalenty;
  - zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania;
  - rezerwy;
  - zobowiązania finansowe (z wyłączeniem kwot wykazywanych w pkt j) oraz k));
  - zobowiązania i aktywa dotyczące podatku bieżącego, zgodnie z wymogami MSR 12 *Podatek dochodowy*;
  - rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z wymogami MSR 12;
  - udziały mniejszości zaprezentowane w kapitale własnym; oraz
  - wyemitowany kapitał podstawowy oraz pozostałe kapitały przypadające udziałowcom jednostki dominującej.
- 68A. Bilans zawiera również pozycje prezentujące niższe wartości:
- suma aktywów zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży oraz aktywów wchodzących w skład grup do zbycia, które zostały zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży, zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*; oraz
  - zobowiązania wchodzące w skład grup przeznaczonych do zbycia, zaklasyfikowanych jako posiadane z przeznaczeniem do sprzedaży, zgodnie z MSSF 5.
- 69 W razie gdy taki sposób prezentacji jest odpowiedni do zrozumienia sytuacji finansowej jednostki, w bilansie zamieszcza się dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy cząstkowe.
- 70 W przypadku gdy jednostka prezentuje w bilansie aktywa krótkoterminowe i długoterminowe oraz zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe, nie dokonuje się klasyfikacji aktywów (rezerw) z tytułu odroczonego podatku dochodowego jako [aktywów (zobowiązań)] krótkoterminowych.
- 71 Niniejszy standard nie określa kolejności lub wzoru, według którego pozycje powinny być prezentowane. W paragrafie 68 podaje się po prostu listę pozycji, które tak bardzo różnią się od siebie charakterem lub funkcją, że zasługują na odrębną prezentację w bilansie. Ponadto:
- pozycje są wykazywane osobno, jeśli ze względu na rozmiar, charakter lub funkcję danej pozycji, lub sumy podobnych pozycji, oddzielna prezentacja jest konieczna dla zrozumienia sytuacji finansowej jednostki; oraz

- b) nazwy i kolejność pozycji, lub grupy podobnych pozycji, można zmieniać stosownie do charakteru jednostki i jej transakcji, aby zapewnić informacje, które są konieczne dla zrozumienia sytuacji finansowej jednostki. Na przykład instytucja finansowa może zmienić powyższe opisy tak, aby przedstawić informacje adekwatne do działalności instytucji finansowej.

72 Podjęcie decyzji o wyodrębnieniu dodatkowych pozycji wynika z oceny:

- a) charakteru i płynności aktywów;
- b) funkcji aktywów w jednostce; oraz
- c) kwot, charakteru i terminów wymagalności zobowiązań.

73 Stosowanie różnych zasad wyceny w odniesieniu do różnych grup aktywów sugeruje, że różnią się one między sobą co do charakteru lub funkcji, dlatego należy je prezentować jako odrębne pozycje. Na przykład różne grupy rzeczowych aktywów trwałych mogą być ewidencjonowane według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia albo w kwotach przeszacowanych, zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.

*Informacje, które należy przedstawiać w bilansie lub w informacji dodatkowej*

74 Jednostka ujawnia w bilansie albo w informacji dodatkowej dalszy podział poszczególnych prezentowanych pozycji sklasyfikowanych w sposób uwzględniający charakter działalności jednostki.

75 Stopień uszczegółowienia pozycji składających się na pozycje główne zależy od wymogów MSSF oraz rozmiarów, charakteru i funkcji prezentowanych pozycji. Czynniki wymienione w paragrafie 72 są również uwzględniane przy podejmowaniu decyzji co do dalszego podziału pozycji. Sposób ujawniania informacji różni się dla każdej pozycji, na przykład:

- a) pozycje rzeczowych aktywów trwałych dzieli się na grupy, zgodnie z MSR 16;
- b) należności dzieli się na należności z tytułu dostaw i usług, należności od jednostek powiązanych, przedpłaty i pozostałe należności;
- c) zapasy dzieli się zgodnie z MSR 2 *Zapasy* na towary, materiały pomocnicze, materiały, produkty w toku i wyroby gotowe;
- d) rezerwy dzieli się na rezerwy z tytułu świadczeń pracowniczych i inne rezerwy; oraz
- e) kapitał podstawowy i pozostałe kapitały dzieli się na poszczególne kategorie, takie jak wniesiony kapitał podstawowy, nadwyżki ze sprzedaży akcji powyżej ich wartości nominalnej oraz pozostałe kapitały.

76 W bilansie lub w informacji dodatkowej jednostka ujawnia, co następuje:

- a) dla każdej grupy kapitału podstawowego:
  - (i) liczbę akcji/udziałów składających się na zatwierdzony kapitał docelowy;
  - (ii) liczbę wyemitowanych akcji/objętych udziałów w pełni i nie w pełni opłaconych;
  - (iii) wartość nominalną akcji lub stwierdzenie, że akcje nie posiadają wartości nominalnej;
  - (iv) uzgodnienie zmian liczby akcji na początek i na koniec okresu;
  - (v) prawa, przywileje i ograniczenia związane z daną grupą udziałów/akcji, włączając w to ograniczenia dotyczące podziału dywidend i zwrotu kapitału;
  - (vi) udziały/akcje własne jednostki pozostające w jej posiadaniu lub w posiadaniu jednostek zależnych i jednostek stowarzyszonych; oraz
  - (vii) akcje zarezerwowane na potrzeby emisji związanych z realizacją opcji i umów sprzedaży akcji, wraz z warunkami i kwotami; oraz
- b) opis charakteru i przeznaczenia każdej pozycji pozostałych kapitałów wchodzących w skład kapitału własnego.

77 Jednostka nieposiadająca kapitału podstawowego, na przykład spółka cywilna lub fundusz powierniczy, ujawnia informacje wymagane przez paragraf 76 a), przedstawiając zmiany, jakie nastąpiły w ciągu okresu w każdej grupie kapitału własnego oraz w prawach, przywilejach i ograniczeniach związanych z każdą grupą kapitału.

**Rachunek zysków i strat***Zysk lub strata za okres sprawozdawczy*

- 78 Wszystkie przychody i koszty ujęte w danym okresie ujmuje się w rachunku zysków i strat, chyba że standard lub interpretacja stanowią inaczej.
- 79 Zazwyczaj wszystkie przychody i koszty ujęte w okresie są ujmowane w rachunku zysków i strat. Dotyczy to również efektów zmian w wartościach szacunkowych. Jednakże mogą zaistnieć okoliczności, kiedy niektóre pozycje mogą być wyłączone z rachunku zysków i strat bieżącego okresu. MSR 8 reguluje dwa takie przypadki: korektę błędów oraz efekty zmian zasad (polityki) rachunkowości.
- 80 Inne standardy dotyczą pozycji, które mogą spełniać warunki definicji przychodów i kosztów zawartych w *Założeniach koncepcyjnych*, jednak zwykle nie są ujęte w rachunku zysków i strat. Przykładem są nadwyżki z aktualizacji wyceny (zob. MSR 16), zyski lub straty z tytułu przeliczenia sprawozdania finansowego jednostki działającej zagranicą (zob. MSR 21) oraz zyski i straty z tytułu aktualizacji wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży (zob. MSR 39).

*Informacje, które należy przedstawiać w rachunku zysków i strat*

- 81 Rachunek zysków i strat zawiera co najmniej następujące pozycje za dany okres sprawozdawczy:
- a) przychody;
  - b) koszty finansowe;
  - c) udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności;
  - d) obciążenia z tytułu podatków;
  - e) sumę kwot z tytułu (i) zysku lub straty po opodatkowaniu dotyczących działalności zaniechanej; oraz (ii) zysku lub straty po opodatkowaniu powstałych przy wycenie do wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży aktywów lub grupy (grup) do zbycia związanych z działalnością zaniechaną; oraz
  - f) zysk lub stratę.
- 82 Poniższe pozycje ujawnia się w rachunku zysków i strat jako podział zysku lub pokrycie straty za okres sprawozdawczy:
- a) zysk lub strata dotycząca udziałów mniejszości; oraz
  - b) zysk lub strata przypadająca udziałowcom jednostki dominującej.
- 83 W rachunku zysków i strat zamieszcza się dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy cząstkowe, gdy taki sposób prezentacji jest odpowiedni do zrozumienia sytuacji finansowej jednostki.
- 84 Ponieważ skutki różnych działań podejmowanych przez jednostkę, transakcji i innych zdarzeń różnią się pod względem częstotliwości występowania, wpływu na uzyskanie zysków lub poniesienie strat oraz przewidywalności, ujawnienie poszczególnych elementów finansowych wyników działalności pomaga zrozumieć osiągnięte wyniki oraz dokonać prognozy wyników przyszłych. Jeśli zachodzi potrzeba wyjaśnienia elementów składających się na wyniki działalności jednostki, w rachunku zysków i strat zamieszcza się dodatkowe pozycje oraz zmienia się opis i kolejność pozycji. Czynniki, które należy uwzględnić, są istotność oraz charakter i funkcja składników przychodów i kosztów. Na przykład instytucja finansowa może zmienić powyższe opisy tak, aby przedstawić informacje adekwatne do działalności instytucji finansowej. Nie można dokonywać kompensowania pozycji przychodów i kosztów, chyba że spełnione są kryteria zawarte w paragrafie 32.
- 85 Jednostka nie może prezentować żadnych pozycji przychodów lub kosztów jako pozycji nadzwyczajnych w rachunku zysków i strat, ani w informacji dodatkowej.

*Informacje, które należy przedstawiać w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej*

- 86 Jeżeli pozycje przychodów i kosztów są istotne, ich rodzaj i kwotę ujawnia się osobno.
- 87 Okoliczności, które powodują oddzielne ujawnianie pozycji przychodów i kosztów, obejmują:
- a) odpis aktualizujący wartość zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania lub wartość rzeczowych aktywów trwałych do wartości odzyskiwalnej, jak również odwrócenie takiego odpisu;

- b) restrukturyzację działalności jednostki, jak również odwrócenie rezerw z tego tytułu;
- c) sprzedaż rzeczowych aktywów trwałych;
- d) sprzedaż inwestycji;
- e) działalność zaniechaną;
- f) rozliczenia z tytułu spraw sądowych; oraz
- g) odwrócenie innych rezerw.
- 88 Jednostka przedstawia koszty w układzie porównawczym (rodzajowym) albo kalkulacyjnym, w zależności od tego, która forma prezentacji dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne.
- 89 Zachęca się jednostki do prezentowania podziału kosztów, o którym mowa w paragrafie 88, w rachunku zysków i strat.
- 90 Pozycje kosztów dzieli się w celu wyodrębnienia elementów składających się na finansowe wyniki działalności jednostki, różniących się pod względem częstotliwości występowania, wpływu na uzyskanie zysków lub poniesienie strat oraz przewidywalności. Informacje te przekazuje się na jeden z dwóch sposobów.
- 91 Pierwszy sposób to metoda prezentacji kosztów w układzie porównawczym (rodzajowym). Koszty grupuje się w rachunku zysków i strat zgodnie z ich rodzajem (na przykład amortyzacja, koszty zakupu materiałów, koszty transportu, koszty świadczeń pracowniczych, koszty reklamy) i nie są one rozliczane na poszczególne działy/rodzaje działalności jednostki. Metodę tę łatwo jest stosować, gdyż nie zachodzi potrzeba rozliczania kosztów na poszczególne działy/rodzaje działalności. Przykład klasyfikacji opartej na metodzie kosztów w układzie porównawczym przedstawia się następująco:
- |  |   |     |
|--|---|-----|
| Przychody  |   | X   |
| Pozostałe przychody                                      |   | X   |
| Zmiana stanu zapasów wyrobów gotowych i produkcji w toku | X |     |
| Zużycie surowców i materiałów                            | X |     |
| Koszty świadczeń pracowniczych                           | X |     |
| Amortyzacja  | X |     |
| Pozostałe koszty   | X |     |
| Koszty ogółem  | X | (X) |
| Zysk   |   | X   |
- 92 Drugi sposób zwany jest metodą prezentacji kosztów w układzie funkcjonalnym (kalkulacyjnym) lub „kosztu własnego sprzedaży”, zgodnie z którą koszty klasyfikuje się zgodnie z przyporządkowaniem do działu/rodzaju działalności jako koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów lub na przykład koszty sprzedaży czy ogólnego zarządu. Jako wymóg minimum, w tym przypadku jednostka ujawnia koszt własny sprzedaży oddzielnie od innych kosztów. Taka metoda może dostarczyć użytkownikom bardziej przydatnych informacji niż klasyfikacja kosztów w układzie porównawczym, ale podział kosztów na poszczególne działy/rodzaje działalności może wymagać arbitralnego rozliczania i wiąże się w dużej mierze z subiektywną oceną. Przykład klasyfikacji metoda kosztów w układzie funkcjonalnym (kalkulacyjnym) przedstawia się następująco:
- |                          |  |     |
|--------------------------|--|-----|
| Przychody                |  | X   |
| Koszt własny sprzedaży   |  | (X) |
| Zysk brutto ze sprzedaży |  | X   |
| Pozostałe przychody      |  | X   |
| Koszty sprzedaży         |  | (X) |
| Koszty ogólnego zarządu  |  | (X) |
| Pozostałe koszty         |  | (X) |
| Zysk                     |  | X   |
- 93 Jednostki stosujące metodę prezentacji kosztów w układzie funkcjonalnym ujawniają dodatkowe informacje na temat kosztów w układzie porównawczym, w tym kwotę amortyzacji i kosztów świadczeń pracowniczych.
- 94 Wybór pomiędzy prezentacją kosztów w układzie funkcjonalnym a prezentacją w układzie porównawczym zależy od czynników historycznych, uwarunkowań danego sektora, a także rodzaju działalności jednostki. Obie metody prezentują koszty, które mogą się zmieniać, pośrednio lub bezpośrednio, wraz ze zmianą wielkości sprzedaży lub produkcji jednostki. Ponieważ każda z tych metod odpowiada potrzebom różnych rodzajów jednostek, niniejszy standard wymaga od kierownictwa dokonania wyboru najbardziej przydatnej i wiarygodnej prezentacji. Ponieważ



jednak informacje o kosztach w układzie porównawczym są użyteczne przy prognozowaniu przyszłych przepływów środków pieniężnych, wymagane jest przedstawianie dodatkowych informacji, jeśli stosowana jest metoda prezentacji kosztów w układzie funkcjonalnym. W paragrafie 93 „Świadczenia pracownicze” mają takie same znaczenie jak w MSR 19 *Świadczenia pracownicze*.

- 95 Jednostka ujawnia w rachunku zysków i strat lub w zestawieniu zmian w kapitale własnym lub w informacji dodatkowej kwotę dywidendy przyznanej udziałowcom (akcjonariuszom) w trakcie okresu oraz kwotę dywidendy przypadającą na jedną akcję.

#### **Zestawienie zmian w kapitale własnym**

- 96 Jednostka przedstawia zestawienie zmian w kapitale własnym, prezentujące:
- wynik finansowy netto za dany okres;
  - szczegółowe pozycje przychodów lub kosztów za okres, które zgodnie z wymogami innych standardów lub interpretacji ujmują się bezpośrednio w kapitale własnym, oraz sumę takich pozycji;
  - całkowite przychody i koszty za okres (skalkulowane jako suma a) i b)), pokazujące oddzielnie całkowite kwoty przypadające udziałowcom jednostki dominującej oraz udziałom mniejszości; oraz
  - dla każdego składnika kapitału własnego wpływ zmian zasad rachunkowości i korekt błędów, dokonanych zgodnie z MSR 8.

Zestawienie zmian w kapitale własnym obejmujące tylko te pozycje określa się jako zestawienie ujętych przychodów i kosztów.

- 97 Jednostka prezentuje również albo w zestawieniu zmian w kapitale własnym, albo w informacji dodatkowej:
- kwoty transakcji z udziałowcami, działającymi w ramach uprawnień właścicieli, wykazując oddzielnie kwoty im wypłacone;
  - saldo zysków zatrzymanych (zakumulowany zysk lub strata) na początek okresu i na dzień bilansowy i zmiany w ciągu okresu; oraz
  - uzgodnienie wartości bilansowej każdej kategorii wniesionego kapitału własnego oraz wszystkich pozostałych kapitałów na początek i na koniec okresu, wraz z oddzielnym ujawnieniem każdej zmiany stanu.
- 98 Zmiany w kapitale własnym jednostki pomiędzy dwoma dniami bilansowymi odzwierciedlają przyrost lub spadek jej aktywów netto w ciągu okresu. Z wyjątkiem zmian wynikających z transakcji przeprowadzanych z udziałowcami, działającymi w ramach uprawnień właścicieli (takich jak wpłaty na poczet kapitału własnego, wykupienie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę czy wypłata dywidendy), oraz kosztów związanych bezpośrednio z takimi transakcjami, ogólna zmiana stanu kapitału własnego w trakcie okresu odpowiada łącznej kwocie przychodów i kosztów, włączając w to zyski i straty wygenerowane z tytułu działalności gospodarczej jednostki w tym okresie (bez względu na to, czy te pozycje przychodów i kosztów są ujmowane w rachunku zysków i strat, czy bezpośrednio jako zmiany w kapitale własnym).
- 99 Standard ten wymaga, aby wszystkie przychody i koszty odnotowane w trakcie okresu były uwzględnione w rachunku zysków i strat, chyba że inny standard lub interpretacja wymaga zastosowania innego rozwiązania. Inne standardy wymagają, aby niektóre zyski i straty (takie jak zwiększenia lub zmniejszenia z tytułu przeszacowania, niektóre różnice kursowe, zyski lub straty z tytułu aktualizacji wyceny aktywów finansowych przeznaczonych do sprzedaży oraz odpowiednie związane z nimi kwoty podatku bieżącego i podatku odroczonego) ujmowane były bezpośrednio jako zmiany w kapitale własnym. Ponieważ ważne jest uwzględnianie wszystkich pozycji przychodów i kosztów przy ocenie zmian sytuacji finansowej jednostki pomiędzy dwoma dniami bilansowymi, niniejszy standard wymaga prezentacji zestawienia zmian w kapitale własnym, które zawiera wszystkie przychody i koszty jednostki, łącznie z tymi, które ujmowane są bezpośrednio w kapitale własnym.
- 100 Jeśli spełnienie tego wymogu jest możliwe w praktyce, MSR 8 wymaga retrospektywnego ujęcia efektu zmian zasad (polityki) rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, gdy przepisy przejściowe określone w innym standardzie lub interpretacji wymagają innego podejścia. MSR 8 wymaga również retrospektywnej korekty błędów w przypadkach, kiedy jest to możliwe w praktyce. Retrospektywne korekty i retrospektywne przekształcenia są dokonywane poprzez zyski zatrzymane, z wyjątkiem sytuacji, w których standard lub interpretacja wymagają retrospektywnej korekty innego składnika kapitału własnego. Paragraf 96 d) wymaga ujawnienia w zestawieniu zmian w kapitale własnym całkowitej kwoty korekt dla każdego składnika kapitału własnego wynikającego, osobno, ze zmian w zasadach (polityce) rachunkowości i z korekty błędów. Korekty te są ujawniane dla każdego poprzedniego okresu i początku okresu bieżącego.

- 101 Wymogi opisane w paragrafie 96 i 97 mogą zostać spełnione na wiele sposobów. Przykładem jest układ tabelaryczny, zgodnie z którym prezentuje się zestawienie pozycji składających się na zmiany pomiędzy saldem początkowym a końcowym wszystkich składników kapitału własnego. Alternatywne rozwiązanie przewiduje prezentację w zestawieniu zmian w kapitale własnym tylko pozycji określonych w paragrafie 96. Przy stosowaniu tego podejścia pozycje określone w paragrafie 97 przedstawia się w informacji dodatkowej.

#### **Rachunek przepływów pieniężnych**

- 102 Informacje na temat przepływów pieniężnych dostarczają użytkownikom sprawozdań finansowych podstawę do oceny zdolności jednostki do generowania środków pieniężnych i ich ekwiwalentów oraz do oceny potrzeb jednostki związanych z wykorzystywaniem tych przepływów. MSR 7 *Rachunek przepływów pieniężnych* określa wymogi dotyczące prezentacji rachunku przepływów pieniężnych i związanych z nim ujawnianych informacji.

#### **Informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego**

##### *Struktura*

- 103 Informacja dodatkowa:
- prezentuje informacje na temat podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego i szczegółowych stosowanych zasad rachunkowości zgodnie z paragrafami 108–115;
  - ujawnia informacje wymagane przez MSSF, jeżeli nie są one prezentowane w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym czy rachunku przepływów pieniężnych; oraz
  - dostarcza informacji uzupełniających, które nie są prezentowane w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, lecz są potrzebne do zrozumienia którejkolwiek z nich.
- 104 Informację dodatkową prezentuje się w sposób usystematyzowany, jeśli jest to możliwe w praktyce. Każda pozycja bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych powinna zawierać odsyłacz do ewentualnych danych jej dotyczących, przedstawionych w informacji dodatkowej.
- 105 Zazwyczaj informację dodatkową przedstawia się w następującej kolejności, która pomaga użytkownikom w zrozumieniu sprawozdania finansowego i porównaniu go ze sprawozdaniami innych jednostek:
- stwierdzenie zgodności sprawozdania z MSSF (zob. paragraf 14);
  - podsumowanie istotnych zasad (polityki) rachunkowości (zob. paragraf 108);
  - uzupełniające dane dotyczące pozycji prezentowanych w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, w kolejności odpowiadającej kolejności prezentacji każdego elementu sprawozdania finansowego i każdej pozycji; oraz
  - inne informacje dotyczące:
    - zobowiązań warunkowych (zob. MSR 37) oraz nieujętych zobowiązań wynikających z zawartych umów; oraz
    - informacji niefinansowych, np. cele i polityka zarządzania ryzykiem finansowym jednostki (zob. MSSF 7).
- 106 Niekiedy może być potrzebne lub pożądane wprowadzenie zmiany kolejności pewnych pozycji w informacji dodatkowej. Na przykład informacje o zmianach wartości godziwej ujmowanej w rachunku zysków i strat mogą być połączone z informacjami o terminie wymagalności instrumentów finansowych, mimo że pierwsze z nich dotyczą rachunku zysków i strat, a drugie bilansu. Niemniej jednak, w miarę możliwości, zapewnić należy usystematyzowaną strukturę informacji dodatkowej.
- 107 Informacje na temat podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego i szczegółowych zasad (polityki) rachunkowości prezentować można jako oddzielną część sprawozdania finansowego.

##### *Prezentacja zasad (polityki) rachunkowości*

- 108 Część informacji dodatkowej poświęcona zasadom (polityce) rachunkowości zawiera opis:
- zasady (zasad) wyceny zastosowanej przy sporządzaniu sprawozdania finansowego; oraz
  - inne stosowane zasady (politykę) rachunkowości, które są potrzebne do zrozumienia sprawozdania finansowego.

- 109 Ważne jest, aby oprócz szczegółowych zasad (polityki) rachunkowości zastosowanych w sprawozdaniu finansowym użytkownicy znali zastosowaną (zastosowane) zasadę (zasady) wyceny (na przykład koszt historyczny, aktualną cenę nabycia, wartość netto możliwą do uzyskania, wartość godziwą lub wartość odzyskiwalną), ponieważ tworzą one podstawę sporządzenia całego sprawozdania finansowego, mającą istotny wpływ na analizy przeprowadzane przez użytkowników. Jeżeli w sprawozdaniu finansowym stosuje się więcej niż jedną zasadę wyceny, na przykład wówczas, gdy dokonuje się aktualizacji wyceny pewnych aktywów, wystarczy wskazać grupy aktywów lub zobowiązań, których dotyczy dana zasada wyceny.
- 110 Podejmując decyzję o ujawnieniu konkretnej zasady (polityki) rachunkowości, kierownictwo bierze pod uwagę to, czy informacja taka pomogłaby użytkownikom w zrozumieniu sposobu, w jaki transakcje, inne zdarzenia i warunki wpływają na wyniki działalności i sytuację finansową jednostki. Ujawnienie konkretnych zasad (polityki) rachunkowości jest szczególnie przydatne dla użytkowników, gdy zasady te są wybrane spośród alternatyw dopuszczonych w standardach i interpretacjach. Przykładem może być ujawnienie, czy inwestor ujmuje swój udział we współkontrolowanym podmiocie, używając metody konsolidacji proporcjonalnej czy metody praw własności (zob. MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*). Niektóre standardy szczegółowo wymagają ujawnienia konkretnych zasad (polityki) rachunkowości, w tym zasad przyjętych w wyniku wyboru dokonanego przez kierownictwo spośród różnych zasad, które są dozwolone. Na przykład MSR 16 wymaga ujawnienia zasad wyceny dla grup rzeczowych aktywów trwałych. MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego* wymaga ujawnienia, czy koszty finansowania zewnętrznego są ujmowane bezpośrednio jako koszty, czy kapitalizowane jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia dostosowywanego składnika aktywów.
- 111 Każda jednostka gospodarcza bierze pod uwagę charakter swojej działalności oraz zasady rachunkowości, których ujawnienia użytkownicy jej sprawozdań finansowych oczekivaliby od tego rodzaju jednostki. Na przykład od jednostki podlegającej podatkowi dochodowemu oczekuje się informacji o zasadach rachunkowości dotyczących podatku dochodowego, w tym na temat składnika aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W przypadku gdy jednostka prowadzi znaczącą działalność zagraniczną lub dokonuje istotnych transakcji w walutach obcych, oczekiwane byłoby ujawnienie zasad (polityki) rachunkowości dotyczących ujmowania zysków i strat z tytułu różnic kursowych. W przypadku połączenia jednostek gospodarczych ujawniane są zasady, według których określono kwotę wartości firmy i udziałów mniejszości.
- 112 Zasada rachunkowości może być istotna z powodu charakteru działalności prowadzonej przez jednostkę, nawet jeśli kwoty za okres bieżący i za okresy poprzedzające nie są istotne. Właściwe jest również ujawnienie każdej istotnej zasady rachunkowości, która nie jest wymagana przez MSSF, lecz jest wybrana i stosowana zgodnie z MSR 8.
- 113 Jednostka ujawnia w opisie istotnych zasad (polityki) rachunkowości lub w innych informacjach dodatkowych subiektywne oceny, poza tymi, które wymagają szacunków (zob. paragraf 116), których dokonało kierownictwo w procesie wprowadzania zasad (polityki) rachunkowości jednostki i które mają najbardziej istotny wpływ na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym.
- 114 W trakcie procesu wprowadzania zasad (polityki) rachunkowości kierownictwo dokonuje różnych własnych ocen, poza tymi, które wymagają szacunków mogących istotnie wpłynąć na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym. Na przykład kierownictwo dokonuje subiektywnych ocen w przypadku ustalania:
- czy aktywa finansowe są inwestycjami utrzymywanymi do terminu zapadalności;
  - momentu, w którym następuje przeniesienie na inne jednostki zasadniczo całego ryzyka i korzyści wynikających z tytułu posiadania aktywów finansowych i aktywów w ramach leasingu;
  - czy treść ekonomiczna transakcji wskazuje na to, że konkretna transakcja sprzedaży dóbr jest umową o charakterze finansowym i nie powoduje powstania przychodu; oraz
  - czy treść ekonomiczna relacji pomiędzy jednostką a jednostką specjalnego przeznaczenia wskazuje na to, że jednostka specjalnego przeznaczenia jest kontrolowana przez jednostkę.
- 115 Niektóre ujawnienia dokonane zgodnie z paragrafem 113 są wymagane przez inne standardy. Na przykład MSR 27 wymaga, aby jednostka ujawniła przyczynę, dla której udział własnościowy jednostki nie daje podstawy do uznania sprawowania kontroli w przypadku podmiotu, w którym dokonano inwestycji i który nie jest uznawany za podmiot zależny, mimo że więcej niż połowa jej głosów lub potencjalnych głosów jest w posiadaniu jednostki bezpośrednio lub pośrednio poprzez jej jednostki zależne. MSR 40 wymaga ujawnienia kryteriów przyjętych przez jednostkę w celu odróżnienia nieruchomości inwestycyjnej od nieruchomości zajmowanej przez właściciela i od nieruchomości przeznaczonej do sprzedaży w ramach zwykłej działalności jednostki, w przypadku gdy odpowiednia klasyfikacja nieruchomości jest trudna.

*Podstawowe przyczyny niepewności szacunków*

- 116 Jednostka ujawnia w informacji dodatkowej informacje dotyczące głównych założeń dotyczących przyszłości oraz innych podstawowych przyczyn niepewności szacunków na dzień bilansowy, co do których istnieje znaczące ryzyko spowodowania istotnych korekt wartości bilansowych aktywów i zobowiązań w trakcie kolejnego roku obrotowego. W przypadkach takich aktywów i zobowiązań informacja dodatkowa zawiera szczegóły dotyczące:
- ich rodzaju; oraz

- b) ich wartości bilansowej na dzień bilansowy.
- 117 Ustalenie wartości bilansowej niektórych aktywów i zobowiązań wymaga dokonania oszacowań wpływu niepewnych przyszłych zdarzeń na te aktywa i zobowiązania na dzień bilansowy. Na przykład w przypadku braku aktualnych danych dotyczących cen rynkowych używanych do wyceny wymienionych dalej aktywów i zobowiązań, szacunki oparte na przyszłości są niezbędne do ustalenia wartości odzyskiwalnej grup rzeczowych aktywów trwałych, efektów technologicznego starzenia się zapasów, rezerw zależnych od przyszłych wyników toczących się postępowań sądowych oraz długoterminowych zobowiązań z tytułu świadczeń pracowniczych, takich jak zobowiązania emerytalne. Szacunki te zawierają założenia dotyczące pozycji takich, jak korekta z tytułu ryzyka dotyczącego przepływów pieniężnych lub stosowanych stop dyskontowych, przyszłych zmian w poziomie wynagrodzeń oraz przyszłych zmian cen mających wpływ na inne koszty.
- 118 Główne założenia oraz inne główne źródła niepewności dotyczące szacunków ujawniane zgodnie z paragrafem 116 dotyczą oszacowań wymagających od kierownictwa najtrudniejszych, subiektywnych lub złożonych ocen. Wzrost liczby zmiennych i założeń wpływających na prawdopodobny przyszły wynik szacunków dotyczących niepewności powoduje, że oceny te są bardziej subiektywne i złożone, co powoduje równoczesny wzrost ryzyka wystąpienia istotnej korekty dotyczącej wartości bilansowej aktywów i zobowiązań.
- 119 Ujawnienia wymienione w paragrafie 116 nie są wymagane dla aktywów i zobowiązań, co do których istnieje znaczące ryzyko, że ich wartości bilansowe mogą się istotnie zmienić w trakcie kolejnego roku obrotowego, jeśli na dzień bilansowy są one wycenione według wartości godziwej na podstawie aktualnych cen rynkowych (ich wartość godziwa może się zmienić istotnie w trakcie kolejnego roku obrotowego, jednak zmiany te nie powstaną w związku z założeniami lub innymi źródłami niepewności dotyczącymi szacunków na dzień bilansowy).
- 120 Ujawnienia wymienione w paragrafie 116 są zaprezentowane w sposób ułatwiający użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie ocen dokonanych przez kierownictwo, dotyczących przyszłości oraz innych głównych źródeł niepewności dotyczących szacunków. Charakter i zakres dostarczonych informacji różni się w zależności od charakteru założeń i innych okoliczności. Przykładem ujawnień mogą być:
- a) charakter założeń lub innych niepewności dotyczących szacunków;
  - b) wrażliwość wartości bilansowych na metody, założenia i szacunki będące podstawą ich kalkulacji, włączając w to podanie przyczyny wrażliwości;
  - c) przewidywany status niepewności i zakres możliwych prawdopodobnych rozwiązań w trakcie kolejnego roku obrotowego, które miałyby wpływ na wartości bilansowe aktywów i zobowiązań; oraz
  - d) wytłumaczenie zmian dokonanych w poprzednich założeniach, wpływających na te aktywa i zobowiązania, jeśli niepewność nadal istnieje.
- 121 Nie jest konieczne prezentowanie budżetów czy prognoz finansowych w ujawnieniach wymaganych w paragrafie 116.
- 122 W przypadku gdy nie jest wykonalne w praktyce ujawnienie zakresu prawdopodobnych skutków głównych założeń lub innych głównych źródeł niepewności dotyczących szacunków na dzień bilansowy, jednostka ujawnia, że na podstawie obecnej wiedzy jest prawdopodobne, że w trakcie kolejnego roku obrotowego wyniki mogą być odmienne od zakładanych, a zatem mogą spowodować istotną korektę wartości bilansowych aktywów i zobowiązań. W każdym przypadku jednostka ujawnia charakter i wartość bilansową konkretnych aktywów lub zobowiązań (lub kategorii aktywów lub zobowiązań), na które ma wpływ dane założenie.
- 123 Ujawnienia wymagane przez paragraf 113 dotyczące osądów dokonywanych przez kierownictwo w procesie wprowadzania zasad (polityki) rachunkowych jednostki nie obejmują ujawnień dotyczących głównych źródeł niepewności dotyczących szacunków, o których mowa w paragrafie 116.
- 124 Ujawnianie niektórych głównych założeń wymagane przez paragraf 116 jest również wymagane przez inne standardy. Na przykład MSR 37 wymaga ujawnienia, w określonych okolicznościach, głównych założeń dotyczących przyszłych zdarzeń mających wpływ na poszczególne kategorie rezerw. MSSF 7 wymaga ujawnienia znaczących założeń przyjętych przy ustalaniu wartości godziwej aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, które są wyceniane według wartości godziwej. MSR 16 wymaga ujawniania znaczących założeń użytych przy szacowaniu wartości godziwej dla przeszacowanych składników rzeczowych aktywów trwałych.

#### *Kapitał*

- 124A Jednostka ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom jej sprawozdań finansowych ocenę celów, polityk i procedur zarządzania kapitałem.

- 124B W celu spełnienia wymogów paragrafu 124A jednostka ujawnia następujące informacje:
- a) informacje jakościowe dotyczące jej celów, polityk i procedur zarządzania kapitałem, w tym między innymi:
    - (i) opis składników zarządzanego kapitału;
    - (ii) w przypadku gdy na jednostce spoczywają nałożone zewnętrznie wymogi kapitałowe – charakter tych wymogów oraz sposób uwzględnienia tych wymogów w zarządzaniu kapitałem; oraz
    - (iii) sposób, w jaki jednostka wypełnia cele dotyczące zarządzania kapitałem;
  - b) podsumowanie danych ilościowych dotyczących składników zarządzanego kapitału. Niektóre jednostki przestrzegają niektóre zobowiązania finansowe (np. niektóre formy długu podporządkowanego) jako element kapitału. W opinii innych jednostek kapitał nie obejmuje pewnych składników kapitału własnego (np. składników wynikających z zabezpieczania przepływów pieniężnych);
  - c) wszelkie zmiany w a) i b) w stosunku do poprzedniego okresu,
  - d) informacje na temat tego, czy podczas okresu jednostka zastosowała się do nałożonych zewnętrznie wymogów kapitałowych, którym podlega;
  - e) w przypadku gdy jednostka nie zastosowała się do takich nałożonych zewnętrznie wymogów kapitałowych – konsekwencje takiego niezastosowania się.

Wymienione ujawnienia są oparte na informacjach dostarczanych wewnętrznie personelowi wyższego szczebla.

- 124C Jednostka może zarządzać kapitałem na wiele sposobów i może podlegać wielu różnym wymogom kapitałowym. Na przykład konglomeraty finansowe mogą obejmować jednostki prowadzące działalność ubezpieczeniową oraz bankową; jednostki te mogą również prowadzić działalność w kilku jurysdykcjach. Jeśli łączne ujawnienie wymogów kapitałowych oraz sposobu zarządzania kapitałem dostarczałoby nieprzydatnych informacji bądź mogłoby wprowadzać w błąd użytkownika sprawozdania finansowego w związku z tym, jakie są zasoby kapitałowe jednostki, ujawnia ona informacje oddzielnie na temat każdego wymogu kapitałowego, któremu podlega.

#### *Ujawnianie innych informacji*

- 125 Jednostka ujawnia w informacji dodatkowej:
- a) kwotę dywidend zaproponowanych lub uchwalonych do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji, ale nieujętych jako przekazane posiadaczom akcji w trakcie okresu oraz kwotę dywidendy przypadającą na jedną akcję; oraz
  - b) kwotę jakichkolwiek nieujętych skumulowanych dywidend należnych z tytułu posiadania udziałów (akcji) uprzywilejowanych co do dywidend.
- 126 Jednostka gospodarcza ujawnia następujące informacje, jeśli nie uczyniła tego gdzie indziej, w informacjach publikowanych wraz ze sprawozdaniem finansowym:
- a) siedzibę i formę prawną jednostki, kraj, w którym została zarejestrowana, oraz adres siedziby prawnej (lub podstawowego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli nie są one tożsame);
  - b) opis charakteru oraz podstawowego zakresu działalności jednostki; oraz
  - c) nazwę jednostki dominującej oraz jednostki dominującej najwyższego szczebla całej grupy.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 127 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r. fakt ten ujawnia się.
- 127A Zmiany wprowadzone do paragrafu 96 jednostka stosuje w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje zmiany do MSR 19 *Świadczenia pracownicze – aktuarialne zyski i straty, programy grupowe i ujawnianie informacji* w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te stosuje także do tego wcześniejszego okresu.
- 127B Wymogi paragrafów 124A–124C jednostka stosuje w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2007 r. i później. Zaleca się ich wcześniejsze stosowanie.

#### WYCOFANIE MSR 1 (ZAKTUALIZOWANEGO W 1997 R.)

- 128 Niniejszy standard zastępuje MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* zaktualizowany w 1997 r.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 2

*Zapasy*

## CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest uregulowanie sposobu księgowania zapasów. Najważniejszym zagadnieniem w księgowaniu zapasów jest kwota ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów, którą należy ująć jako składnik aktywów i przenieść na następne okresy, aż do ujęcia odnośnych przychodów. Niniejszy standard zawiera praktyczne wytyczne dotyczące ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów i ich późniejszego zaliczenia w ciężar kosztów okresu oraz odpisywania wartości zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania. Standard podaje również wytyczne odnoszące się do metod przypisywania ponoszonych wydatków do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów.

## ZAKRES

- 2 Niniejszy standard stosuje się do zapasów innych niż:
- produkcja w toku wynikająca z umów o usługę budowlaną, łącznie z bezpośrednio z nią powiązanymi umowami o świadczenie usług (zob. MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*);
  - instrumenty finansowe (zob. MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* oraz MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*); oraz
  - aktywa biologiczne powiązane z działalnością rolniczą i produkcją rolniczą na moment zbiorów (zob. MSR 41 *Rolnictwo*).
- 3 Niniejszego standardu nie stosuje się do wyceny zapasów przechowywanych przez:
- producentów produktów rolnych i leśnych, zebranej/pozyskanej produkcji rolnej, zasobów mineralnych i produktów mineralnych, jeśli zgodnie z powszechnie przyjętym rozwiązaniem sektora przemysłu są one wyceniane w wartości netto możliwej do uzyskania. Gdy takie zapasy wycenione są w wartości netto możliwej do uzyskania, zmiany tej wartości odnoszone są do rachunku zysków i strat okresu, w którym miała ona miejsce;
  - pośredników w handlu towarami, którzy wyceniają swoje zapasy według wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Jeśli takie zapasy wyceniane są w wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, zmiany tej wartości odnoszone są do rachunku zysków i strat okresu, w którym miała ona miejsce.
- 4 Zapasy, o których mowa w paragrafie 3 a), wycenia się w wartości netto możliwej do uzyskania na poszczególnych etapach produkcji. Ma to miejsce na przykład wówczas, gdy zebrano produkty rolne lub wydobyto rudy mineralne, a ich sprzedaż jest zapewniona przez kontrakty terminowe typu forward lub przez gwarancje rządowe, lub gdy istnieje aktywny rynek oraz ryzyko niepowodzenia sprzedaży jest minimalne. Zapasy te nie są objęte zakresem uregulowań związanych z wyceną zapasów zawartych w niniejszym standardzie.
- 5 Pośrednicy w handlu towarami to podmioty, które kupują lub sprzedają towary na czyjś lub swój własny rachunek. Zapasy, o których mowa w paragrafie 3 b), są kupowane głównie w celu sprzedaży w krótkim okresie czasu i wygenerowania zysku na wahaniami cen lub marży pośrednika. Jeśli takie zapasy są wyceniane według wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, są one wyłączone z zakresu uregulowań związanych z wyceną zapasów zawartych w niniejszym standardzie.

## DEFINICJE

- 6 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Zapasy* to aktywa:

- przeznaczone do sprzedaży w toku zwykłej działalności gospodarczej;
- będące w trakcie produkcji przeznaczonej na taką sprzedaż; lub
- mające postać materiałów lub dostaw surowców zużywanych w procesie produkcyjnym lub w trakcie świadczenia usług.

*Wartość netto możliwa do uzyskania* jest to szacunkowa cena sprzedaży w toku zwykłej działalności gospodarczej pomniejszona o szacowane koszty przygotowania sprzedaży i szacunkowe koszty niezbędne do doprowadzenia sprzedaży do skutku.

*Wartość godziwa* jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

- 7 Wartość netto możliwa do uzyskania to kwota, jaką jednostka zamierza zrealizować na sprzedaży zapasów dokonywanej w toku zwykłej działalności gospodarczej. Wartość godziwa odzwierciedla kwotę, za jaką te same zapasy mogłyby zostać wymienione na rynku pomiędzy dobrze poinformowanymi nabywcami i sprzedawcami. Pierwsza z tych wartości (w przeciwieństwie do drugiej) to wartość specyficzna dla danej jednostki. Wartość netto zapasów możliwa do uzyskania może nie być równa wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży.
- 8 Na zapasy składają się dobra zakupione i przeznaczone do odsprzedaży, na przykład towary zakupione przez jednostkę handlu detalicznego w celu ich odsprzedaży lub grunty i inne nieruchomości przeznaczone do odsprzedaży. Do zapasów zalicza się także wyroby gotowe wyprodukowane lub będące w trakcie wytwarzania ich przez jednostkę, łącznie z materiałami i surowcami oczekującymi na wykorzystanie w procesie produkcji. W przypadku jednostki świadczącej usługi do zapasów zalicza się wydatki poniesione na realizację usług, zgodnie z paragrafem 19, w odniesieniu do których jednostka nie ujęła jeszcze przychodów (zob. MSR 18 *Przychody*).

#### WYCENA ZAPASÓW

- 9 Zapasy wycenia się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia lub też według wartości netto możliwej do uzyskania, w zależności od tego, która z kwot jest niższa.

#### **Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów**

- 10 Na cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów składają się wszystkie koszty zakupu, koszty przetworzenia oraz inne koszty poniesione w trakcie doprowadzania zapasów do ich aktualnego miejsca i stanu.

#### *Koszty zakupu*

- 11 Koszty zakupu zapasów składają się z ceny zakupu, ceł importowych i pozostałych podatków (innych niż te możliwe do odzyskania w okresie późniejszym przez jednostkę od urzędów skarbowych) oraz kosztów transportu, załadunku i wyładunku oraz innych kosztów dających się bezpośrednio przyporządkować do pozyskania wyrobów gotowych, materiałów i usług. Przy określaniu kosztów zakupu odejmuje się opusty, rabaty handlowe i inne podobne pozycje.

#### *Koszty przetworzenia*

- 12 Na koszty przetworzenia zapasów składają się koszty związane bezpośrednio z jednostką produkcji, takie jak bezpośrednia robocizna. Składają się na nie także systematycznie przypisane, stałe i zmienne pośrednie koszty produkcji, poniesione przy przetwarzaniu materiałów na gotowe dobra. Stałymi pośrednimi kosztami produkcji są te pośrednie koszty produkcji, które pozostają stosunkowo niezmiennie niezależnie od wielkości produkcji, takie jak koszty amortyzacji i utrzymania budynków i wyposażenia fabryki oraz produkcyjne (fabryczne) koszty zarządzania i administracji. Zmiennymi pośrednimi kosztami produkcji są te pośrednie koszty produkcji, które zmieniają się bezpośrednio lub prawie bezpośrednio wraz ze zmianą wielkości produkcji, takie jak pośrednie koszty materiałów i robocizny.
- 13 Dla celów przypisania stałych pośrednich kosztów produkcji do kosztów przetworzenia zapasów przyjmuje się normalną zdolność produkcyjną urządzeń produkcyjnych. Normalną zdolność produkcyjną określa produkcja na średnim poziomie, której uzyskania oczekuje się w czasie kilku okresów lub sezonów, w typowych okolicznościach, z uwzględnieniem utraty zdolności produkcyjnej wynikającej z planowanej konserwacji. Można wziąć pod uwagę aktualny poziom produkcji, o ile zbliżony jest on do poziomu normalnej zdolności produkcyjnej. Wielkości stałych pośrednich kosztów przypisanych do każdej jednostki produkcji nie zwiększa się w wyniku niskiego poziomu produkcji lub w wyniku niewykorzystanej zdolności produkcyjnej któregoś z urządzeń. Nieprzypisane koszty pośrednie są ujmowane jako koszty okresu, w którym zostały poniesione. W okresach nietypowo wysokiej produkcji wielkość stałych pośrednich kosztów przypisanych do każdej jednostki produkcji zmniejsza się tak, aby nie wyceniać zapasów powyżej ich kosztu wytworzenia. Zmienne pośrednie koszty produkcji przypisuje się do każdej jednostki produkcji na podstawie aktualnego stanu wykorzystania urządzeń produkcyjnych.
- 14 W wyniku procesu produkcyjnego może powstawać równocześnie więcej niż jeden produkt. Ma to miejsce, na przykład, przy wytwarzaniu produktów powiązanych ze sobą lub gdy obok podstawowego produktu powstaje produkt uboczny. Jeżeli kosztów przetworzenia każdego produktu nie można odrębnie określić, koszty te przypisuje się w sposób racjonalny i spójny wszystkim produktom. Przypisanie kosztów może opierać się na przykład na względnej wartości sprzedaży każdego produktu, czy to na etapie procesu produkcyjnego, kiedy każdy z produktów można odrębnie wydzielić, czy też po zakończeniu produkcji. Większość produktów ubocznych z natury nie posiada istotnego znaczenia. W takiej sytuacji wycenia się je w wartości netto możliwej do uzyskania i wartość tę odejmuje się od kosztu wytworzenia podstawowego produktu. W rezultacie wartość bilansowa podstawowego produktu nie różni się w sposób istotny od jego kosztu wytworzenia.

#### *Pozostałe koszty*

- 15 Pozostałe koszty zalicza się do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów tylko w takim zakresie, w jakim ponosi się je celem doprowadzenia zapasów do ich aktualnego stanu i miejsca. Odpowiednie będzie, na przykład, zaliczenie do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów pośrednich kosztów pozaprodukcyjnych oraz kosztów zaprojektowania produktów dla konkretnych klientów.

- 16 Przykładami kosztów wyłączonych z ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów i ujmowanych jako koszty okresu, w którym je poniesiono, są:
- a) nietypowe wielkości (zużycie ponadnormatywne) zmarnowanych materiałów, robocizny oraz innych kosztów produkcyjnych;
  - b) koszty magazynowania, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w trakcie procesu produkcyjnego pomiędzy jednym i drugim etapem produkcji;
  - c) ogólne koszty administracyjne, które nie przyczyniają się do doprowadzenia zapasów do ich aktualnego stanu i miejsca; oraz
  - d) koszty sprzedaży.
- 17 W nielicznych przypadkach przewidzianych w MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego* koszty finansowania zewnętrznego zalicza się do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów.
- 18 Jednostka może nabyć zapasy z odroczonym terminem płatności. Jeśli umowa efektywnie zawiera element finansowania, jego wartość, na przykład różnica pomiędzy ceną zakupu obowiązującą przy normalnych terminach płatności a kwotą zapłaconą, jest ujmowana jako koszt odsetek w trakcie okresu finansowania.

*Koszt wytworzenia zapasów w jednostce usługowej*

- 19 Koszt wytworzenia zapasów w jednostce usługowej składa się przede wszystkim z kosztów robocizny oraz innych kosztów związanych z personelem bezpośrednio zaangażowanym w świadczenie usług, łącznie z kosztami personelu nadzorującego oraz dającymi się przypisać kosztami pośrednimi. Kosztów robocizny oraz innych kosztów związanych ze sprzedażą i personelem administracji ogólnej nie zalicza się do kosztu wytworzenia zapasów, lecz ujmuje się je jako koszty okresu, w którym zostały poniesione. Koszt zapasów w jednostce usługowej nie uwzględnia marży zysku ani kosztów ogólnych, których nie można bezpośrednio przypisać świadczonym usługom, a które są zwykle wkalkulowane w ceny sprzedaży stosowane przez jednostkę usługową.

*Koszt wytworzenia produktów rolnych zebranych/pozyskanych z aktywów biologicznych*

- 20 Zgodnie z MSR 41 *Rolnictwo* zapasy obejmujące produkty rolne, zebrane/pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki, należy wyceniać w momencie początkowego ujęcia w wartości godziwej, pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, ponoszone do dnia zbioru/pozyskania produktów. Wartość ta stanowi koszt wytworzenia zapasów na dzień zastosowania niniejszego standardu.

*Techniki ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia*

- 21 Dla ułatwienia można stosować techniki ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów, takie jak metoda kosztu standardowego lub metoda oparta na cenach detalicznych, jeżeli w wyniku ich zastosowania otrzymuje się przybliżoną kwotę ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Metoda kosztu standardowego opiera się na normalnym poziomie zużycia materiałów i surowców, robocizny oraz wydajności i wykorzystania zdolności produkcyjnej. Koszty standardowe są systematycznie analizowane i – jeśli to konieczne – aktualizowane w świetle bieżących warunków.
- 22 Metoda oparta na cenach detalicznych jest często wykorzystywana w jednostkach handlu detalicznego do wyceny dużej ilości szybko rotujących i posiadających podobne marże pozycji zapasów, dla których stosowanie innych metod ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia niż metoda oparta na cenach detalicznych jest niewykonalne ze względów praktycznych. Cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów określa się, redukując wartość zapasów w cenach sprzedaży o odpowiedni procent marży. Przy stosowaniu określonego procentu marży bierze się pod uwagę zapasy, których cena została obniżona poniżej ich pierwotnej ceny sprzedaży. Często stosuje się średni procent marży brutto dla poszczególnych jednostek (sklepów/działów) handlu detalicznego.

**Metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

- 23 Cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji zapasów dotyczące pozycji, które co do zasady nie są wzajemnie wymienne, oraz dóbr i usług wytworzonych i przeznaczonych do realizacji konkretnych przedsięwzięć ustala się z zastosowaniem metody szczegółowej identyfikacji poszczególnych cen nabycia lub kosztów wytworzenia.
- 24 Szczegółowa identyfikacja ceny nabycia lub kosztu wytworzenia polega na przyporządkowaniu konkretnej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia do określonych pozycji zapasów. Takie podejście jest odpowiednie w stosunku do pozycji przeznaczonych do konkretnych przedsięwzięć, niezależnie od tego, czy pozycje zostały zakupione, czy wyprodukowane. Jednak szczegółowa identyfikacja ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nie jest odpowiednia w przypadku dużej ilości pozycji zapasów będących pozycjami wzajemnie wymiennymi. W takich okolicznościach metoda wyselekcjonowania tych pozycji, które pozostają w zapasach, mogłaby zostać wykorzystana w celu uzyskania z góry założonego ich wpływu na zysk lub stratę netto za dany okres.
- 25 Cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów innych niż te, o których mowa w paragrafie 23, ustala się z zastosowaniem metody „pierwsze weszło, pierwsze wyszło” (FIFO) lub metody średniej ważonej. Jednostka stosuje tę samą metodę ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia w przypadku zapasów mających ten sam charakter i przeznaczenie. W przypadku zapasów o różnym charakterze i przeznaczeniu można stosować różne metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.



- 26 Na przykład zapasy używane przez jeden segment operacyjny mogą mieć przeznaczenie różne od tego, jaki mają te zapasy w innym segmencie operacyjnym. Jednak różnice wynikające z różnej lokalizacji geograficznej zapasów (lub w odniesieniu do zasad podatkowych) nie są w istocie wystarczającą podstawą do stosowania odmiennych metod ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.
- 27 Zgodnie z metodą FIFO przyjmuje się, że pozycje zapasów zakupione jako pierwsze sprzedaje się w pierwszej kolejności i, w konsekwencji, pozycje pozostające w zapasach na koniec okresu są pozycjami zakupionymi bądź wyprodukowanymi najpóźniej. Według metody średniej ważonej cenę nabycia lub koszt wytworzenia każdej pozycji oblicza się na podstawie średniej ważonej cen nabycia lub kosztów wytworzenia podobnych pozycji zapasów na początku okresu oraz cen nabycia lub kosztów wytworzenia podobnych pozycji zapasów zakupionych bądź wyprodukowanych w ciągu okresu. Średnia może być wyliczana okresowo lub za każdym razem po otrzymaniu nowej dostawy, w zależności od okoliczności występujących w danej jednostce.

#### **Wartość netto możliwa do uzyskania**

- 28 Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów mogą nie być możliwe do odzyskania, jeżeli zapasy zostały uszkodzone, utraciły całkowicie lub częściowo swoją przydatność lub jeśli spadły ich ceny sprzedaży. Brak możliwości odzyskania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów może także wynikać ze wzrostu szacowanych kosztów przygotowania sprzedaży lub szacowanych kosztów niezbędnych do doprowadzenia sprzedaży do skutku. Stosowana praktyka odpisywania wartości zapasów poniżej ich ceny nabycia lub kosztu wytworzenia do poziomu wartości netto możliwej do uzyskania jest zgodna z poglądem, że aktywów nie należy ujmować w kwotach przewyższających kwoty, których osiągnięcia oczekuje się z tytułu ich sprzedaży lub wykorzystania.
- 29 Odpisanie wartości zapasów do poziomu ich wartości netto możliwej do uzyskania odbywa się na zasadzie odpisów indywidualnych. W niektórych okolicznościach odpowiednie może jednak być pogrupowanie podobnych lub powiązanych ze sobą pozycji zapasów. Może to mieć miejsce w przypadku pozycji zapasów związanych z produktami pochodzącymi z tej samej linii produkcyjnej, posiadających podobne przeznaczenie oraz zastosowanie końcowe, wyprodukowanych i sprzedawanych w tym samym regionie geograficznym oraz niedających się w praktyce oszacować w oderwaniu od innych pozycji pochodzących z tej samej linii produkcyjnej. Nieodpowiednie jest odpisywanie wartości zapasów w oparciu o klasyfikację zapasów, na przykład – wyrobów gotowych, lub też wszystkich zapasów poszczególnych segmentów operacyjnych. Jednostki usługowe zazwyczaj kumulują koszty każdej usługi, za którą zostanie ustalona odrębna cena. Dlatego też każda tego rodzaju usługę traktuje się jako odrębną pozycję.
- 30 Szacunki wartości netto możliwej do uzyskania opierają się na najbardziej wiarygodnych dowodach, dostępnych w czasie sporządzania szacunków, co do przewidywanej kwoty możliwej do zrealizowania z tytułu sprzedaży zapasów. Szacunki te uwzględniają wahania cen oraz kosztów, odnoszące się bezpośrednio do zdarzeń mających miejsce po zakończeniu okresu w stopniu, w jakim zdarzenia te potwierdzają warunki istniejące na koniec okresu.
- 31 Przy szacowaniu wartości netto możliwej do uzyskania bierze się także pod uwagę przeznaczenie zapasów. Na przykład możliwa do uzyskania wartość netto pewnej ilości zapasów mających służyć zrealizowaniu wiążących umów sprzedaży lub świadczeniu usług opiera się na cenie wynikającej z umowy. Jeżeli umowy sprzedaży są zawarte na ilości mniejsze niż pozostające w zapasach, możliwa do uzyskania wartość netto pozostałej nadwyżki zapasów opiera się na ogólnych cenach sprzedaży. Rezerwy lub zobowiązania warunkowe mogą powstać w wyniku zawarcia wiążących umów sprzedaży, na podstawie których ilość zapasów objętych umową przekracza stan zapasów jednostki oraz w wyniku wiążących umów zakupu. Takie rezerwy lub zobowiązania warunkowe ujmuje się zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*.
- 32 Wartości materiałów i innych surowców przeznaczonych do wykorzystania w procesie produkcji zapasów nie odpisuje się do kwoty niższej od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, jeżeli oczekuje się, że wyroby gotowe, do produkcji których będą wykorzystane, zostaną sprzedane w wysokości ceny nabycia lub kosztu wytworzenia lub powyżej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Jeżeli jednak spadek cen materiałów wskazuje na to, że cena nabycia lub koszt wytworzenia wyrobów gotowych będą wyższe od wartości netto możliwej do uzyskania, wartość materiałów odpisuje się do poziomu wartości netto możliwej do uzyskania. W takich okolicznościach koszt odtworzenia materiałów może stanowić najlepszy dostępny sposób wyceny ich wartości netto możliwej do uzyskania.
- 33 W każdym kolejnym okresie dokonuje się nowego oszacowania wartości netto możliwej do uzyskania. Jeżeli nie istnieją już okoliczności, które uprzednio spowodowały odpisanie wartości zapasów poniżej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, lub gdy istnieją wyraźne dowody na wzrost możliwej do uzyskania wartości netto z uwagi na zmianę warunków ekonomicznych, odpisaną kwotę eliminuje się tak, aby nowa wartość bilansowa równała się cenie nabycia lub kosztowi wytworzenia lub zaktualizowanej wartości netto możliwej do uzyskania, w zależności od tego, która z tych kwot jest niższa. Ma to miejsce na przykład wtedy, gdy pozycja zapasów, którą ujęto w kwocie wartości netto możliwej do uzyskania ze względu na spadek jej ceny sprzedaży, w kolejnym okresie jest nadal w posiadaniu jednostki, zaś jej cena sprzedaży wzrosła.

#### **OBCIĄŻANIE KOSZTÓW OKRESU**

- 34 W momencie sprzedaży zapasów wartość bilansową tych zapasów ujmuje się jako koszt okresu, w którym ujmowane są odnośne przychody. Kwotę wszelkich odpisów wartości zapasów do poziomu wartości netto możliwej do uzyskania oraz wszystkie straty w zapasach ujmuje się jako koszt okresu, w którym odpis lub strata miały miejsce. Odwrócenie odpisu wartości zapasów, wynikające ze zwiększenia ich wartości netto możliwej do uzyskania, ujmuje się jako zmniejszenie kwoty zapasów ujętych jako koszt okresu, w którym odwrócenie odpisu wartości miało miejsce.

- 35 Niektóre zapasy mogą zostać przypisane do innych aktywów, na przykład zapasy wykorzystane jako składnik rzeczowych aktywów trwałych wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie. Zapasy przypisane w ten sposób do innego składnika aktywów ujmuje się jako koszty w rachunku zysków i strat w czasie okresu użytkowania tego składnika aktywów.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 36 W sprawozdaniu finansowym ujawnia się:
- zasady (polityki) rachunkowości przyjęte do wyceny zapasów wraz z podaniem zastosowanych metod ustalania ich ceny nabycia lub kosztu wytworzenia;
  - łącną wartość bilansową zapasów oraz wartość bilansową zapasów w rozbiciu odpowiednim dla danej jednostki;
  - wartość bilansową zapasów wykazywanych w wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży;
  - wartość zapasów ujętych jako koszt w okresie;
  - kwoty odpisów wartości zapasów ujętych w okresie jako koszt zgodnie z paragrafem 34;
  - kwoty odwrócenia odpisów wartości zmniejszających wartość zapasów ujętych w okresie jako koszt zgodnie z paragrafem 34;
  - okoliczności lub zdarzenia, które doprowadziły do odwrócenia odpisu wartości zapasów zgodnie z paragrafem 34; oraz
  - wartość bilansową zapasów stanowiących zabezpieczenie zobowiązań.
- 37 Informacje na temat wartości bilansowej zapasów w podziale na różne ich rodzaje oraz na temat zakresu zmian zachodzących w tychże aktywach są użyteczne dla użytkowników sprawozdania finansowego. W typowej klasyfikacji zapasów dzieli się je na towary przeznaczone na sprzedaż, surowce na potrzeby produkcji, materiały, produkcję w toku i wyroby gotowe. Zapasy jednostek usługowych mogą zostać po prostu określone jako prace w toku.
- 38 Na cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów ujmowany jako koszt okresu składają się koszty poprzednio uwzględnione przy wycenie pozycji zapasów sprzedanych, nieprzypisane pośrednie koszty produkcji oraz nietypowe wielkości kosztów wytworzenia zapasów. Warunki panujące w danej jednostce mogą także usprawiedliwiać zaliczenie do kosztów okresu innych kosztów, takich jak koszty dystrybucji.
- 39 Niektóre jednostki przyjmują odmienny wzór rachunku zysków i strat, zgodnie z którym zamiast ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów ujmowanego jako koszt danego okresu ujawniane są inne kwoty. W ramach tego odmiennego wzoru jednostka ujawnia kwoty kosztów operacyjnych dotyczące przychodów w danym okresie, podzielonych według rodzaju. W takim przypadku jednostka ujawnia kwotę kosztów surowców i innych materiałów ulegających zużyciu, kosztów robocizny i innych kosztów operacyjnych, które zaliczono do kosztów okresu, łącznie z kwotą obrazującą wielkość zmian netto stanu zapasów w danym okresie.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 40 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r. fakt ten ujawnia się.

#### WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

- 41 Niniejszy standard zastępuje MSR 2 *Zapasy* (zaktualizowany w 1993 r.).
- 42 Niniejszy standard zastępuje SKI-1 *Spójność – różne metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia*.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 7

*Rachunek przepływów pieniężnych*

## CEL

Informacje dotyczące przepływów pieniężnych w jednostce są użyteczne, ponieważ dostarczają użytkownikom sprawozdania finansowego podstaw do dokonania oceny zdolności jednostki do generowania środków pieniężnych oraz ekwiwalentów środków pieniężnych, oraz do określenia potrzeb jednostki dotyczących wykorzystania tych środków. Decyzje ekonomiczne, podejmowane przez użytkowników sprawozdań finansowych, wymagają oceny zdolności jednostki do generowania środków pieniężnych oraz ekwiwalentów środków pieniężnych, oraz do określenia terminu i pewności ich wygenerowania.

Celem niniejszego standardu jest wprowadzenie wymogu dostarczania informacji na temat zaistniałych (w ujęciu historycznym) zmian w środkach pieniężnych i w ekwiwalentach środków pieniężnych, które zamieszczane są w rachunku przepływów pieniężnych dzielącym je w ciągu danego okresu na przepływy z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej.

## ZAKRES

- 1 Jednostka sporządza rachunek przepływów pieniężnych zgodnie z wymogami niniejszego standardu oraz prezentuje go jako integralną część sprawozdania finansowego za każdy okres, za który sporządza się sprawozdanie finansowe.
- 2 Niniejszy standard zastępuje MSR 7 *Sprawozdanie ze zmian sytuacji finansowej*, zatwierdzony w lipcu 1977 r.
- 3 Użytkowników sprawozdania finansowego interesuje, w jaki sposób jednostka generuje oraz wykorzystuje środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych. Dzieje się tak niezależnie od rodzaju działalności prowadzonej przez jednostkę oraz bez względu na to, czy środki pieniężne można uznać za produkt generowany przez jednostkę, co ma miejsce w przypadku instytucji finansowych. Jednostki potrzebują środków pieniężnych zasadniczo z tych samych przyczyn, niezależnie od tego, jak różna byłaby ich podstawowa działalność będąca źródłem pozyskiwania przychodów. Potrzebują więc środków pieniężnych w celu prowadzenia działalności, wywiązywania się z obowiązków płatniczych i zapewnienia zysków swoim inwestorom. Zatem niniejszy standard stawia przed wszystkimi jednostkami wymóg prezentacji rachunku przepływów pieniężnych.

## KORZYŚCI Z INFORMACJI O PRZEPLYWACH PIENIĘŻNYCH

- 4 Rachunek przepływów pieniężnych w połączeniu z innymi elementami sprawozdania finansowego dostarcza informacje, które umożliwiają użytkownikom sprawozdania dokonanie oceny zmian w aktywach netto jednostki, jej struktury finansowej (łącznie z płynnością oraz wypłacalnością) i zdolności do wywierania wpływu na wysokość i okres wystąpienia przepływów pieniężnych w odpowiedzi na zmieniające się okoliczności i pojawiające się możliwości. Informacje na temat przepływów pieniężnych są użyteczne przy ocenie zdolności jednostki do generowania środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych, jak też umożliwiają użytkownikom tych informacji opracowanie metod oceny i porównywania wartości bieżącej przyszłych przepływów pieniężnych występujących w różnych jednostkach. Zapewniają one również lepszą porównywalność sporządzanych przez różne jednostki sprawozdań z działalności poprzez ujednoczenie podejścia księgowego do ewidencji takich samych transakcji i zdarzeń.
- 5 Informacje na temat przepływów pieniężnych (w ujęciu historycznym) często wykorzystuje się jako wskaźnik wysokości, okresu oraz pewności wystąpienia przyszłych przepływów pieniężnych. Są one także użyteczne dla celów sprawdzenia dokładności dokonywanych uprzednio ocen dotyczących przyszłych przepływów pieniężnych oraz analizy związków zachodzących między rentownością a przepływami pieniężnymi netto oraz skutków zmian cen.

## DEFINICJE

- 6 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Środki pieniężne* składają się z gotówki w kasie oraz depozytów płatnych na żądanie.

*Ekwiwalenty środków pieniężnych* są krótkoterminowymi inwestycjami o dużej płynności, łatwo wymiernymi na określone kwoty środków pieniężnych oraz narażonymi na nieznaczne ryzyko zmiany wartości.

*Przepływy pieniężne* są wpływami lub wypływami środków pieniężnych oraz ekwiwalentów środków pieniężnych.

*Działalność operacyjna* jest podstawowym rodzajem działalności powodującej powstawanie przychodów oraz każdym innym rodzajem działalności, która nie ma charakteru działalności inwestycyjnej i finansowej.

*Działalność inwestycyjna* jest działalnością polegającą na nabywaniu i sprzedaży aktywów trwałych oraz inwestycji krótkoterminowych niezaliczonych do ekwiwalentów środków pieniężnych.

*Działalność finansowa* jest działalnością, w wyniku której zmianie ulega wysokość i struktura wniesionego kapitału własnego oraz zadłużenia jednostki.

### **Środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych**

- 7 Ekwiwalenty środków pieniężnych służą raczej realizacji krótkoterminowych obciążeń pieniężnych, a nie dokonywaniu inwestycji lub też innym celom. Inwestycje można zaliczyć do ekwiwalentów środków pieniężnych, jeżeli są łatwo wymienne na określoną kwotę środków pieniężnych oraz są narażone na nieznaczne ryzyko zmiany wartości. Zatem inwestycje krótkoterminowe zazwyczaj można zaliczyć do ekwiwalentów środków pieniężnych, jeżeli posiadają krótki termin płatności, za jaki można przyjąć okres trzymiesięczny lub krótszy, licząc od daty ich nabycia. Inwestycje krótkoterminowe w akcje są wyłączone z ekwiwalentów środków pieniężnych, chyba że same – w istocie rzeczy – są tymi ekwiwalentami. Jest tak na przykład, gdy nabyte akcje uprzywilejowane mają krótki termin płatności oraz określoną datę wykupu.
- 8 Pożyczki bankowe uważa się zazwyczaj za działalność finansową. Jednakże w niektórych krajach bankowe kredyty w rachunku bieżącym, płatne na żądanie, stanowią integralną część zarządzania środkami pieniężnymi w jednostce. W takich okolicznościach bankowe kredyty w rachunku bieżącym są zaliczane do pozycji środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych. Charakterystyczną cechą tego rodzaju ustaleń z bankiem jest to, że saldo bankowe często zmienia stan z kredytowego na debetowe.
- 9 Z przepływów pieniężnych wyłącza się przesunięcia pomiędzy pozycjami środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych, ponieważ stanowią one raczej element procesu zarządzania środkami pieniężnymi realizowanego przez jednostkę niż element działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej. Do zarządzania środkami pieniężnymi zalicza się inwestowanie nadwyżki środków pieniężnych w ekwiwalenty środków pieniężnych.

### **PREZENTACJA RACHUNKU PRZEPŁYWÓW PIENIĘŻNYCH**

- 10 Rachunek przepływów pieniężnych przedstawia informacje na temat przepływów pieniężnych zaistniałych w ciągu okresu, w podziale na działalność operacyjną, inwestycyjną i finansową.
- 11 Jednostka prezentuje przepływy pieniężne z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej w sposób najbardziej odpowiedni dla rodzaju prowadzonej przez nią działalności. Klasyfikacja oparta na rodzajach działalności dostarcza informacje, które pozwalają użytkownikom na dokonanie oceny wpływu tychże działalności na sytuację finansową jednostki oraz na kwotę środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych. Informacje te mogą zostać także wykorzystane przy ocenie związków zachodzących między poszczególnymi rodzajami działalności.
- 12 W pojedynczej transakcji mogą występować przepływy pieniężne odrębnie zaklasyfikowane. Na przykład, jeżeli spłata gotówkowa pożyczki dotyczy zarówno odsetek, jak i kwoty pożyczonego kapitału, element odsetek można zaliczyć do działalności operacyjnej, zaś element kapitału do działalności finansowej.

### **Działalność operacyjna**

- 13 Przepływy pieniężne z działalności operacyjnej stanowią główny wskaźnik określający stopień, w jakim działalność operacyjna jednostki generuje środki pieniężne wystarczające do spłaty pożyczek, utrzymywania zdolności operacyjnej jednostki, wypłaty dywidend oraz dokonywania nowych inwestycji, bez korzystania z zewnętrznych źródeł finansowania. Informacje na temat szczegółowych komponentów zaistniałych przepływów pieniężnych (w ujęciu historycznym), w połączeniu z innymi informacjami, są użyteczne przy prognozowaniu przyszłych przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej.
- 14 Przepływy pieniężne z działalności operacyjnej pochodzą przede wszystkim z podstawowej działalności przynoszącej przychody jednostce. Są one zatem zazwyczaj skutkiem transakcji i innych zdarzeń, które uwzględnia się przy ustalaniu zysku lub straty. Przykładami przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej są:
  - a) środki pieniężne otrzymane z tytułu sprzedaży dóbr i świadczenia usług;
  - b) środki pieniężne otrzymane z tytułu tantiem, opłat, prowizji i innych przychodów;
  - c) środki pieniężne zapłacone na rzecz dostawców dóbr i usług;
  - d) środki pieniężne zapłacone na rzecz i w imieniu pracowników;
  - e) środki pieniężne otrzymane od zakładów ubezpieczeń oraz środki pieniężne zapłacone na rzecz zakładów ubezpieczeń z tytułu składek i odszkodowań, rent i innych świadczeń ubezpieczeniowych;
  - f) środki pieniężne zapłacone z tytułu podatku dochodowego lub zwroty podatku dochodowego, chyba że w wyraźny sposób można je połączyć z działalnością finansową bądź inwestycyjną; oraz
  - g) środki pieniężne otrzymane oraz zapłacone z tytułu umów (dotyczących instrumentów finansowych będących w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym).

Niektóre transakcje, takie jak na przykład sprzedaż określonego urządzenia technicznego, mogą powodować powstanie zysku lub straty, które uwzględnia się przy ustalaniu zysku lub straty. Jednakże przepływy pieniężne powiązane z tego rodzaju transakcjami są przepływami z działalności inwestycyjnej.

- 15 Jednostka może być w posiadaniu papierów wartościowych lub też zaciągać pożyczki przeznaczone do celów handlowych, które w takim przypadku są podobne do zapasów zakupionych specjalnie w celu ich odsprzedaży. Zatem przepływy pieniężne powstałe w wyniku zakupu i sprzedaży handlowych papierów wartościowych zalicza się do działalności operacyjnej. Analogicznie, zaliczki gotówkowe oraz pożyczki udzielane przez instytucje finansowe zazwyczaj zalicza się do działalności operacyjnej instytucji, ponieważ wiążą się z podstawową działalnością powodującą powstawanie przychodów w tego rodzaju jednostce.

#### **Działalność inwestycyjna**

- 16 Ważne jest odrębne ujawnianie informacji dotyczących przepływów pieniężnych powstających w wyniku działalności inwestycyjnej, ponieważ takie przepływy pieniężne wskazują na zakres poniesionych nakładów mających służyć generowaniu przychodu oraz przepływów pieniężnych w przyszłości. Przykładami przepływów pieniężnych wynikających z działalności inwestycyjnej są:
- środki pieniężne zapłacone w celu nabycia rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych oraz innych aktywów trwałych. Do takich płatności zaliczamy środki związane z aktywowanymi kosztami prac rozwojowych oraz wytworzonymi w obrębie jednostki rzeczowymi aktywami trwałymi;
  - środki pieniężne otrzymane ze sprzedaży rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych oraz innych aktywów trwałych;
  - środki pieniężne zapłacone w celu nabycia instrumentów kapitałowych lub instrumentów dłużnych innej jednostki oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (inne niż płatności za instrumenty uznane za ekwiwalenty środków pieniężnych lub za instrumenty będące w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym);
  - środki pieniężne otrzymane ze sprzedaży instrumentów kapitałowych lub instrumentów dłużnych innej jednostki oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (inne niż środki pieniężne otrzymane za instrumenty uznane za ekwiwalenty środków pieniężnych lub za instrumenty będące w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym);
  - zaliczki wpłacane i pożyczki udzielane stronom trzecim (inne niż zaliczki i pożyczki wpłacane i udzielane przez instytucje finansowe);
  - środki pieniężne otrzymane ze spłat zaliczek oraz pożyczek udzielonych stronom trzecim (innych niż zaliczki i pożyczki wpłacane i udzielane przez instytucje finansowe);
  - środki pieniężne zapłacone z tytułu umów terminowych typu futures, forward, umów dotyczących opcji oraz umów zamiany typu swap, chyba że umowy są w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym lub wówczas, gdy zapłacone środki pieniężne zostały zaliczone do działalności finansowej; oraz
  - środki pieniężne otrzymane z tytułu umów terminowych typu futures, forward, umów dotyczących opcji oraz umów zamiany typu swap, chyba że umowy są w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym lub wówczas, gdy otrzymane środki pieniężne zaliczone zostały do działalności finansowej.

Jeżeli umowa jest księgowana jako zabezpieczenie dającej się określić pozycji, przepływy pieniężne z tytułu umowy klasyfikuje się w ten sam sposób co przepływy pieniężne wynikające z pozycji, która jest przezeń zabezpieczana.

#### **Działalność finansowa**

- 17 Ważne jest odrębne ujawnienie informacji dotyczących przepływów pieniężnych z działalności finansowej ze względu na użyteczność tych informacji przy prognozowaniu roszczeń do przyszłych przepływów pieniężnych, wysuwanych przez podmioty wnoszące kapitał do jednostki. Przykładami przepływów pieniężnych powstających w wyniku działalności finansowej są:
- wpływy pieniężne z emisji akcji lub innych instrumentów kapitałowych;
  - środki pieniężne zapłacone na rzecz właścicieli z tytułu nabycia lub spłaty udziałów w jednostce;
  - wpływy środków pieniężnych z tytułu emisji obligacji, udzielenia kredytów, emisji weksli, bonów, pożyczek hipotecznych oraz innych krótkoterminowych i długoterminowych pożyczek;
  - pieniężne spłaty pożyczonych kwot; oraz
  - środki pieniężne zapłacone przez leasingobiorcę celem zmniejszenia nieuregulowanych zobowiązań wynikających z leasingu finansowego.

#### **SPRAWOZDAWCZOŚĆ DOTYCZĄCA PRZEPLÝWÓW PIENIĘŻNYCH Z DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ**

- 18 Jednostka wykazuje przepływy pieniężne z działalności operacyjnej, posługując się:
- metodą bezpośrednią, za pomocą której ujawniane są główne kategorie otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych brutto; lub

- b) metodą pośrednią, za pomocą której zysk lub stratę koryguje się o skutki transakcji mających bezgotówkowy charakter, o czynne i bierne rozliczenia międzyokresowe dotyczące przeszłych lub przyszłych wpływów lub płatności środków pieniężnych dotyczących działalności operacyjnej, oraz o pozycje przychodowe i kosztowe związane z przepływami pieniężnymi z działalności inwestycyjnej lub finansowej.
- 19 Zaleca się wykorzystywanie metody bezpośredniej do wykazywania przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej. Metoda bezpośrednia dostarcza informacji, które mogą być użyteczne przy szacowaniu przyszłych przepływów pieniężnych, co nie jest możliwe w przypadku metody pośredniej. W przypadku metody bezpośredniej informacje na temat głównych kategorii otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych brutto można uzyskać:
- a) z zapisów księgowych jednostki; lub
- b) poprzez skorygowanie sprzedaży, kosztu własnego sprzedaży (odsetek i podobnych przychodów oraz kosztów odsetek i im podobnych opłat na rzecz instytucji finansowych) oraz innych pozycji rachunku zysków i strat o:
- (i) zmiany stanu zapasów oraz należności i zobowiązań związanych z działalnością operacyjną w danym okresie;
- (ii) inne bezgotówkowe pozycje; oraz
- (iii) inne pozycje, w przypadku których skutkami pieniężnymi są przepływy pieniężne z działalności finansowej lub inwestycyjnej.
- 20 Zgodnie z metodą pośrednią przepływy pieniężne netto z tytułu działalności operacyjnej ustala się poprzez skorygowanie zysku lub straty o skutki:
- a) zmiany stanu zapasów oraz należności i zobowiązań związanych z działalnością operacyjną w danym okresie;
- b) zmian pozycji bezgotówkowych, takich jak amortyzacja, rezerwy, podatek odroczony, niezrealizowane zyski i straty z tytułu różnic kursowych, niepodzielone zyski jednostek stowarzyszonych, udziały mniejszości; oraz
- c) zmian innych pozycji, w przypadku których skutkami pieniężnymi są przepływy pieniężne z działalności finansowej lub inwestycyjnej.

Alternatywnie, przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej można zaprezentować zgodnie z metodą pośrednią poprzez wykazanie przychodów i kosztów ujętych w rachunku zysków i strat oraz zmian stanu zapasów oraz należności i zobowiązań związanych z działalnością operacyjną w danym okresie.

#### SPRAWOZDAWCZOŚĆ DOTYCZĄCA PRZEPIYWÓW PIENIĘŻNYCH Z DZIAŁALNOŚCI INWESTYCYJNEJ I FINANSOWEJ

- 21 Jednostka oddzielnie wykazuje główne kategorie otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych brutto, powstałych w wyniku działalności inwestycyjnej i finansowej, chyba że przepływy pieniężne opisane w paragrafach 22 i 24 są wykazane w kwotach netto.

#### SPRAWOZDAWCZOŚĆ DOTYCZĄCA PRZEPIYWÓW PIENIĘŻNYCH W KWOTACH NETTO

- 22 Przepływy pieniężne z poniżej wymienionych rodzajów działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej można wykazać w kwotach netto:
- a) otrzymane i zapłacone w imieniu klientów środki pieniężne, jeżeli przepływy pieniężne odzwierciedlają działalność prowadzoną przez klienta, a nie działalność jednostki; oraz
- b) otrzymane i zapłacone środki pieniężne z tytułu pozycji, w przypadku których obrót jest szybki, kwoty są znaczne, zaś termin płatności krótki.
- 23 Przykładami otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych, o których mowa w paragrafie 22 a), są:
- a) akcept i spłata depozytów bankowych płatnych na żądanie;
- b) środki będące własnością klientów, znajdujące się w jednostce inwestycyjnej; oraz
- c) czynsze pobierane w imieniu właścicieli nieruchomości i przekazywane na ich rzecz.

Przykładami otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych, o których mowa w paragrafie 22 b), są zaliczki na konto oraz spłaty:

- a) kwot podstawowych dotyczących posiadaczy kart kredytowych;
- b) zakupu i sprzedaży inwestycji krótkoterminowych; oraz
- c) innych pożyczek krótkoterminowych, na przykład posiadających trzymiesięczny lub krótszy termin płatności.

- 24 Przepływy pieniężne powstające w wyniku poniżej wymienionych rodzajów działalności instytucji finansowych można wykazać w kwotach netto:
- a) otrzymane i zapłacone środki pieniężne z tytułu akceptu i spłaty depozytów o określonym terminie wymagalności;
  - b) ulokowanie depozytów w innych instytucjach finansowych i wycofanie depozytów z innych instytucji finansowych; oraz
  - c) wpłacone zaliczki oraz udzielone pożyczki gotówkowe klientom, oraz spłata (zwrot) tychże zaliczek i pożyczek.

#### PRZEPŁYWY PIENIĘŻNE W WALUTACH OBCYCH

- 25 Przepływy pieniężne powstające w wyniku transakcji dokonywanych w walutach obcych księguje się w walucie funkcjonalnej jednostki, przy zastosowaniu kursu wymiany waluty obcej na walutę funkcjonalną z dnia zrealizowania przepływów pieniężnych.
- 26 Przepływy pieniężne jednostki zależnej działającej za granicą przelicza się po kursie wymiany waluty obcej na walutę funkcjonalną z dnia zrealizowania przepływów pieniężnych.
- 27 Przepływy pieniężne wyrażone w walucie obcej należy przedstawić w sposób zgodny z MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*. Standard ten zezwala na zastosowanie kursu wymiany, który jest zbliżony do rzeczywistego kursu wymiany. W celu zarejestrowania transakcji dokonywanych w walutach obcych lub przy przeliczaniu przepływów pieniężnych jednostki zależnej działającej za granicą można na przykład zastosować średni ważony kurs wymiany za dany okres. MSR 21 nie zezwala jednakże na zastosowanie kursu wymiany z dnia bilansowego przy przeliczaniu przepływów pieniężnych jednostki zależnej działającej za granicą.
- 28 Niezrealizowane zyski i straty z tytułu różnic kursowych nie stanowią przepływów pieniężnych. Jednakże skutki zmian kursów wymiany, które dotyczą środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych posiadanych przez jednostkę lub przypadających do zapłaty w walucie obcej, wykazuje się w rachunku przepływów pieniężnych w celu uzgodnienia kwot środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych na koniec i na początek okresu. Kwotę tę prezentuje się odrębnie od przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej i uwzględnia się w niej różnice, jeżeli takie występują, z tytułu wykazania tych przepływów pieniężnych po kursie wymiany obowiązującym na koniec okresu.
- 29 [Usunięty]
- 30 [Usunięty]

#### ODSETKI I DYWIDENDY

- 31 Przepływy pieniężne z tytułu odsetek i dywidend otrzymanych i wypłaconych ujawnia się odrębnie. Zalicza się je w sposób ciągły w kolejnych okresach do działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej.
- 32 Całkowitą kwotę odsetek zapłaconych w ciągu okresu ujawnia się w rachunku przepływów pieniężnych, niezależnie od tego, czy została ujęta jako koszt w rachunku zysków i strat, czy też była aktywowana zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym zawartym w MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*.
- 33 W przypadku instytucji finansowej zapłacone odsetki oraz otrzymane odsetki i dywidendy zalicza się zazwyczaj do przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej. Jednakże w przypadku pozostałych jednostek nie ma uzgodnionego stanowiska w tej kwestii. Zapłacone odsetki oraz otrzymane odsetki i dywidendy można zaliczyć do przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, ponieważ mają one wpływ na ustalenie zysku lub straty. Alternatywnie, zapłacone odsetki oraz otrzymane odsetki i dywidendy można zaliczyć do przepływów pieniężnych z, odpowiednio, działalności finansowej i inwestycyjnej, ponieważ stanowią one koszty uzyskania środków finansowych lub zwroty z inwestycji.
- 34 Wypłacone dywidendy można zaliczyć do przepływów pieniężnych z działalności finansowej, ponieważ stanowią one koszt uzyskania środków finansowych. Alternatywnie, wypłacone dywidendy można zaliczyć do komponentów przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, co pomogłoby użytkownikom w określeniu zdolności jednostki do wypłacania dywidend ze środków pieniężnych z działalności operacyjnej.

#### PODATEK DOCHODOWY

- 35 Przepływy pieniężne z tytułu podatku dochodowego ujawnia się odrębnie i zalicza się do przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, chyba że można je powiązać z działalnością finansową i inwestycyjną.
- 36 Podatek dochodowy powstaje w wyniku transakcji, które powodują powstanie przepływów pieniężnych zaliczonych w rachunku przepływów pieniężnych do działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej. O ile obciążenia podatkowe mogą być łatwo powiązane z działalnością inwestycyjną lub finansową, to odpowiednie przepływy środków pieniężnych związane z podatkiem, ze względów praktycznych, są często niemożliwe do określenia i mogą mieć miejsce w innym okresie niż występujące przepływy pieniężne wynikające z transakcji, z którymi są związane.

Zatem zapłacone podatki zalicza się zazwyczaj do przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej. Jeżeli jednak istnieje praktyczna możliwość powiązania przepływów pieniężnych z tytułu podatku z pojedynczą transakcją powodującą wystąpienie przepływów pieniężnych zaliczonych do działalności inwestycyjnej lub finansowej, przepływy pieniężne z tytułu podatku zaliczane są odpowiednio do działalności inwestycyjnej lub finansowej. Jeżeli przepływy pieniężne z tytułu podatku są przypisane do więcej niż jednego rodzaju działalności, należy ujawnić łączną kwotę zapłaconego podatku.

#### INWESTYCJE W JEDNOSTKACH ZALEŻNYCH, JEDNOSTKACH STOWARZYSZONYCH I WE WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘCIACH

- 37 Księgując inwestycje w jednostce stowarzyszonej lub w jednostce zależnej, które są rozliczane metodą praw własności lub metodą ceny nabycia, inwestor ogranicza dane zawarte w rachunku przepływów pieniężnych do przepływów pieniężnych między nim samym a podmiotem, w którym dokonuje inwestycji, czyli na przykład do dywidend i zaliczek.
- 38 Jednostka, która wykazuje w sprawozdaniu udziały we wspólnie kontrolowanym podmiocie (zob. MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*), stosując metodę konsolidacji proporcjonalnej, zamieszcza w skonsolidowanym rachunku przepływów pieniężnych swój udział procentowy w przepływach środków pieniężnych wspólnie kontrolowanego podmiotu. Jednostka, która tego rodzaju udziały wykazuje, stosując metodę praw własności, zamieszcza w rachunku przepływów pieniężnych przepływy pieniężne odnoszące się do jej inwestycji we wspólnie kontrolowanym podmiocie, a także wypłaty z tytułu podziału zysków oraz inne kwoty zapłacone lub otrzymane w toku rozliczeń między nią samą a wspólnie kontrolowanym podmiotem.

#### PRZEJĘCIE I SPRZEDAŻ JEDNOSTEK ZALEŻNYCH ORAZ INNYCH CZĘŚCI I JEDNOSTKI

- 39 Łączne przepływy pieniężne z tytułu przejęcia lub sprzedaży jednostek zależnych lub innych części jednostki prezentuje się odrębnie i zalicza do działalności inwestycyjnej.
- 40 Zarówno w związku z przejęciem, jak i ze sprzedażą jednostek zależnych lub innych części jednostki jednostka w odniesieniu do każdego okresu wykazuje w łącznych kwotach:
- ogólną kwotę, za jaką nabyto lub sprzedano jednostki;
  - część zapłaty uiszczonej przy nabyciu lub uzyskanej przy sprzedaży, w przypadku której płatności dokonano za pomocą środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych;
  - kwotę środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych w jednostce zależnej lub w części jednostki, która została przejęta lub sprzedana; oraz
  - wartość aktywów i zobowiązań, połączonych w najważniejsze kategorie, innych niż środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych w jednostce zależnej lub w innej części jednostki przejętej lub sprzedanej.
- 41 Odrębna prezentacja przepływów pieniężnych wynikających z przejęcia i sprzedaży jednostek zależnych i innych części jednostki jako pojedynczych pozycji, której towarzyszy odrębne ujawnienie kwot aktywów i zobowiązań przejętych lub sprzedanych, pomaga w rozróżnieniu tych przepływów pieniężnych od przepływów z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej. Skutków, jakie na przepływy pieniężne wywiera sprzedaż, nie odejmuje się od skutków, jakie na przepływy pieniężne wywiera zakup.
- 42 Łączną sumę środków pieniężnych zapłaconych lub otrzymanych w charakterze zapłaty wnoszonej przy zakupie lub sprzedaży wykazuje się w rachunku przepływów pieniężnych bez nabytych lub sprzedanych środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych.

#### TRANSAKcje BEZGOTÓWKOWE

- 43 Transakcje inwestycyjne i finansowe, które nie wymagają posługiwania się środkami pieniężnymi lub ekwiwalentami środków pieniężnych, wyklucza się z rachunku przepływów pieniężnych. Tego rodzaju transakcje ujawnia się w innym miejscu sprawozdania finansowego, w sposób pozwalający na przekazanie wszystkich odpowiednich informacji dotyczących takiej działalności inwestycyjnej i finansowej.
- 44 Wiele działań w ramach działalności inwestycyjnej i finansowej nie posiada bezpośredniego wpływu na bieżące przepływy pieniężne, mimo iż oddziałują na strukturę kapitału i aktywów jednostki. Wykluczenie operacji bezgotówkowych z rachunku przepływów pieniężnych jest zgodne z celem sporządzania rachunku przepływów pieniężnych, ponieważ pozycje te nie powodują powstania przepływów pieniężnych w bieżącym okresie. Przykładami operacji bezgotówkowych są:
- nabycie aktywów w drodze przejęcia bezpośrednio powiązanych z nimi zobowiązań lub za pomocą leasingu finansowego;
  - przejęcie jednostki za pomocą emisji akcji; oraz
  - konwersja długów na akcje.



## KOMPONENTY ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH I EKWIWALENTÓW ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH

- 45 Jednostka ujawnia komponenty środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych oraz prezentuje uzgodnienie kwot zawartych w rachunku przepływów pieniężnych z odpowiadającymi im pozycjami wykazanymi w bilansie.
- 46 W związku z różnorodnością sposobów zarządzania środkami pieniężnymi i regulacji bankowych w świecie oraz w celu zapewnienia zgodności z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* jednostka ujawnia zasady rachunkowości przyjęte przy ustalaniu tego, co wchodzi w skład środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych.
- 47 Skutki jakichkolwiek zmian zasad ustalania komponentów środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych, jak na przykład w przypadku zmiany klasyfikacji instrumentów finansowych poprzednio uznanych za część portfela inwestycji jednostki, wykazuje się zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

## UJAWNIANIE INNYCH INFORMACJI

- 48 Jednostka ujawnia informacje wraz z załączonym komentarzem kierownictwa, dotyczące wielkości znaczących sald środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych będących w posiadaniu jednostki, które nie mogą być wykorzystane przez grupę kapitałową.
- 49 Istnieją różne okoliczności, w których salda środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych nie mogą być wykorzystane przez grupę kapitałową. Do przykładów zalicza się salda środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych będące w posiadaniu jednostki zależnej działającej w kraju stosującym kontrolę wymiany walut lub inne prawne ograniczenia uniemożliwiające korzystanie z tych środków jednostce dominującej lub pozostałym jednostkom zależnym.
- 50 Podanie uzupełniających informacji może mieć znaczenie dla użytkowników pragnących zapoznać się z sytuacją finansową i płynnością jednostki. Ujawnienie takich informacji, którym towarzyszy komentarz kierownictwa, jest zalecane i może dotyczyć:
- wielkości niewykorzystanych jeszcze limitów kredytów i pożyczek, które mogą być dostępne w przyszłej działalności operacyjnej oraz w celu regulowania zobowiązań umownych, z zaznaczeniem ograniczeń w korzystaniu z tych kredytów i pożyczek;
  - łącznej sumy przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej związanych z udziałami we wspólnym przedsięwzięciu, które wykazuje się zgodnie z metodą proporcjonalnej konsolidacji;
  - łącznej sumy przepływów pieniężnych wskazujących na wzrost zdolności operacyjnej, przedstawionej oddzielnie od sumy przepływów pieniężnych niezbędnych w celu utrzymania dotychczasowej zdolności operacyjnej; oraz
  - sumy przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej w ramach wszystkich wykazywanych w sprawozdaniu segmentów sprawozdawczych (zob. MSSF 8 *Segmenty operacyjne*).
- 51 Oddzielne ujawnienie informacji na temat przepływów pieniężnych wskazujących na wzrost zdolności operacyjnej i informacji na temat przepływów pieniężnych potrzebnych do utrzymania zdolności operacyjnej jest użyteczne, ponieważ umożliwia użytkownikom ocenę, czy jednostka we właściwy sposób inwestuje w utrzymanie swej zdolności operacyjnej. Jednostka niewłaściwie inwestująca w utrzymanie zdolności operacyjnej może, dla względów bieżącej płynności oraz wypłaty z zysku na rzecz właścicieli, osłabić swoją rentowność w przyszłości.
- 52 Ujawnienie przepływów pieniężnych w podziale na segmenty umożliwia użytkownikom lepsze zrozumienie związków zachodzących między przepływami pieniężnymi z działalności gospodarczej jako całości i jej częściami składowymi, jak również lepsze zrozumienie dostępności i różnorodności przepływów pieniężnych w podziale na segmenty.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 53 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1994 r. i później.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 8****Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów**

## CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest określenie kryteriów wyboru i zmian zasad (polityki) rachunkowości, podanie odpowiedniego ujęcia księgowego oraz zakresu ujawnianych informacji dotyczących zmian zasad (polityki) rachunkowości, zmian wartości szacunkowych i korygowania błędów. Niniejszy standard ma poprawić przydatność i wiarygodność sprawozdań finansowych jednostek, a także zapewnić porównywalność danych zawartych w tych sprawozdaniach na przestrzeni czasu oraz ze sprawozdaniem finansowymi innych jednostek.
- 2 Wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat zasad (polityki) rachunkowości, z wyjątkiem informacji ujawnianych na temat zmian zasad (polityki) rachunkowości, zawarte są w MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

## ZAKRES

- 3 Niniejszy standard stosuje się przy wyborze i stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości, księgowym ujmowaniu zmian zasad (polityki) rachunkowości, zmian wartości szacunkowych oraz korekt błędów poprzednich okresów.
- 4 Skutki podatkowe korekty błędów poprzednich okresów oraz dokonanych retrospektywnie zmian zasad (polityki) rachunkowości rozlicza się i ujawnia zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.

## DEFINICJE

- 5 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Zasady (polityka) rachunkowości* są to konkretne zasady, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych.

*Zmiana wartości szacunkowych* stanowi korektę wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązania, bądź okresowego zużycia składnika aktywów, będącą wynikiem bieżącej oceny oraz oczekiwanych pożytków i obowiązków związanych z tymi aktywami lub zobowiązaniami. Zmiany wartości szacunkowych są rezultatem nowych informacji bądź wydarzeń i nie stanowią korekty błędów.

*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)* tworzą standardy i ich interpretacje zatwierdzone przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB). Obejmują one:

- a) Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej;
- b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości; oraz
- c) interpretacje opracowane przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) lub przez istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SIC).

*Istotne pominięcia lub nieprawidłowości* – są istotne, jeżeli mogą, pojedynczo lub łącznie, wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdania finansowego. Istotność uzależniona jest od wielkości i rodzaju pominięcia lub nieprawidłowości ocenianych w kontekście towarzyszących okoliczności. Czynnikiem rozstrzygającym może być wielkość i rodzaj pozycji lub kombinacja obu tych czynników.

*Błędy poprzednich okresów* – pominięcia lub nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych jednostki, które miały miejsce w poprzednim okresie bądź też w kilku wcześniejszych okresach. Są one wynikiem nieuwzględnienia lub błędnego uwzględnienia wiarygodnych informacji:

- a) które były dostępne w momencie zatwierdzania do publikacji sprawozdań finansowych sporządzonych za te okresy;
- b) co do których można by zasadnie oczekiwać, że zostaną otrzymane i uwzględnione w procesie sporządzania i prezentacji tych sprawozdań finansowych.

Tego typu błędy wynikają z pomyłek arytmetycznych, z niewłaściwego zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, niedopatrzeń, mylnej interpretacji zdarzeń bądź defraudacji.

*Podejście retrospektywne* polega na zastosowaniu nowych zasad (polityki) rachunkowości wobec transakcji, innych zdarzeń i warunków, jak gdyby zasady te były stosowane od zawsze.

*Retrospektywne przekształcenie danych* to korekta ujęcia, wyceny lub ujawnionych informacji dotyczących pozycji sprawozdania finansowego, jak gdyby błędy poprzednich okresów nigdy nie miały miejsca.

*Niewykonalne w praktyce* – zastosowanie standardu jest niewykonalne w praktyce, gdy jednostka nie może zastosować go, mimo podjęcia wszelkich racjonalnych wysiłków i czynności, aby to uczynić. Dla konkretnego, minionego okresu jednostka nie jest w stanie wprowadzić zmian zasad (polityki) rachunkowości lub dokonać retrospektywnego przekształcenia danych, jeśli:

- a) skutek retrospektywnego podejścia nie jest możliwy do ustalenia;
- b) retrospektywne zastosowanie zasad bądź retrospektywne przekształcenie danych wymaga dokonania założeń co do intencji kierownictwa we wskazanym okresie; lub
- c) retrospektywne zastosowanie zasad bądź retrospektywne przekształcenie danych wymaga dokonania istotnych szacunków, a niemożliwe jest obiektywne wyodrębnienie z posiadanych informacji takich informacji na temat szacunków, które:
  - (i) potwierdzają warunki według stanu na dzień, na który wartości te mają być ujęte, wycenione lub ujawnione;
  - (ii) mogłyby być dostępne w momencie, gdy sprawozdania finansowe tego okresu zostały zatwierdzone do publikacji;

od innych informacji.

*Podejście prospektywne* do zmian zasad (polityki) rachunkowości i ujęcia skutku zmiany wartości szacunkowych zakłada, że:

- a) zastosowanie nowej zasady (polityki) rachunkowości wobec transakcji, innych zdarzeń i warunków następuje od momentu, w którym ta zmiana miała miejsce; oraz
  - b) zmiany wartości szacunkowych ujmowane są w okresie bieżącym i w okresach przyszłych, na które te zmiany mają wpływ.
- 6 Rozstrzygnięcie o tym, czy pominięcie lub zniekształcenie może wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników, czyli czy jest istotne, wymaga rozważenia cech tychże użytkowników. *Założenia koncepcyjne sporządzenia i prezentacji sprawozdań finansowych* mówią w paragrafie 25, że „użytkownicy z założenia posiadają dostateczną wiedzę z zakresu biznesu, działalności gospodarczej i rachunkowości oraz wykazują gotowość do uważnego zapoznania się z prezentowanymi informacjami”. Dlatego też przy rozstrzygnięciu należy rozważyć, jakiego wpływu na decyzje gospodarcze użytkowników o wymienionych cechach można oczekiwać.

## ZASADY (POLITYKA) RACHUNKOWOŚCI

### Wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości

- 7 Jeśli standard lub interpretacja ma bezpośrednie zastosowanie do transakcji, innych zdarzeń bądź warunków, zasada bądź zasady (polityka) rachunkowości zastosowane do tej pozycji ustala się w oparciu o standard lub interpretację z uwzględnieniem odpowiednich wytycznych stosowania dołączonych do standardu lub interpretacji, wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB).
- 8 Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej stanowią kompletny zbiór zasad (polityki) rachunkowości, których zastosowanie, zdaniem IASB, decyduje o przydatności i wiarygodności informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Powyższe zasady nie muszą być stosowane, jeśli skutek ich zastosowania jest nieistotny. Nieprawidłowe jest jednak wprowadzenie lub nieskorygowanie odstępstw od wymogów MSSF celem zaprezentowania założonej sytuacji finansowej, wyniku finansowego, czy też przepływów pieniężnych.
- 9 Wytyczne stosowania dołączone do standardów, opracowane przez IASB, nie są częścią standardów, dlatego też nie zawierają regulacji dotyczących sprawozdań finansowych.
- 10 W przypadku braku standardu bądź interpretacji mających bezpośrednie zastosowanie do danej transakcji, innego zdarzenia lub warunku, kierownictwo jednostki kieruje się osądem przy opracowywaniu i stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości, które prowadzą do uzyskania informacji, które są:
  - a) przydatne dla użytkowników w procesie podejmowania decyzji gospodarczych; oraz
  - b) wiarygodne, czyli takie, dzięki którym sprawozdanie finansowe:
    - (i) wiernie przedstawia sytuację finansową i wyniki finansowe oraz przepływy pieniężne jednostki;
    - (ii) odzwierciedla ekonomiczną treść transakcji, innych zdarzeń i warunków, a nie tylko formę prawną;

- (iii) jest obiektywne, czyli bezstronne;
  - (iv) jest zgodne z zasadą ostrożnej wyceny; oraz
  - (v) jest kompletne we wszystkich istotnych aspektach.
- 11 Przy kierowaniu się osądem, o którym mówi paragraf 10, kierownictwo jednostki, zachowując poniżej ustaloną kolejność, uwzględni następujące źródła:
- a) wymogi i wytyczne zawarte w standardach oraz interpretacjach dotyczących podobnych i powiązanych zagadnień; oraz
  - b) definicje, kryteria ujmowania i wyceny aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów określone w *Założeniach koncepcyjnych*.
- 12 Przy kierowaniu się osądem, o którym mówi paragraf 10, kierownictwo jednostki może także uwzględnić najaktualniejsze regulacje innych podmiotów tworzących standardy na podstawie podobnych założeń koncepcyjnych, inną literaturę dotyczącą rachunkowości i przyjęte rozwiązania branżowe w zakresie, w jakim są one zgodne ze źródłami powołanymi w paragrafie 11.

#### **Spójność stosowanych zasad (polityki) rachunkowości**

- 13 Jednostka wybiera i stosuje zasady (politykę) rachunkowości spójnie w odniesieniu do tego samego rodzaju transakcji, innych zdarzeń i warunków, chyba że standard lub interpretacja wymaga wyodrębnienia lub zezwala na wyodrębnienie węższych kategorii, wobec których odpowiednie może być stosowanie różnych zasad. Jeśli standard lub interpretacja wymaga wyodrębnienia lub zezwala na wyodrębnienie węższych kategorii, wybiera się najodpowiedniejsze zasady (politykę) rachunkowości dla każdej z nich i konsekwentnie je stosuje.

#### **Zmiany zasad (polityki) rachunkowości**

- 14 Jednostka zmienia stosowane zasady (politykę) rachunkowości tylko wówczas, gdy:
- a) wymagają tego postanowienia standardu lub interpretacji; lub
  - b) doprowadzi to do tego, iż zawarte w sprawozdaniu finansowym informacje o wpływie transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową, wynik finansowy, czy też przepływy pieniężne jednostki będą bardziej przydatne i wiarygodne.
- 15 Użytkownicy sprawozdań finansowych powinni mieć możliwość porównania sprawozdań finansowych jednostki na przestrzeni czasu, w celu ustalenia tendencji zmian sytuacji finansowej jednostki, jej wyników działalności oraz przepływów pieniężnych. Dlatego też należy stosować te same zasady (politykę) rachunkowości z okresu na okres, chyba że dokonanie zmiany zasad (polityki) rachunkowości spełnia kryteria wymienione w paragrafie 14.
- 16 Jako zmiany zasad (polityki) rachunkowości nie traktuje się:
- a) zastosowania zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zdarzeń i transakcji, które różnią się w swej treści od poprzednio występujących; oraz
  - b) zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zdarzeń lub transakcji, które nie występowały wcześniej lub były nieistotne.
- 17 Zastosowanie po raz pierwszy zasady przeszacowywania wartości aktywów zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz MSR 38 *Wartości niematerialne* stanowi zmianę zasad (polityki) rachunkowości, którą traktuje się zgodnie z wymogami MSR 16 lub MSR 38, a nie w oparciu o niniejszy standard.
- 18 Do zmian zasad (polityki) rachunkowości opisanych w paragrafie 17 nie stosuje się paragrafów 19–31 niniejszego standardu.

#### **Wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości**

- 19 Uwzględniając paragraf 23:
- a) jednostka rozlicza zmianę zasad (polityki) rachunkowości związaną z początkowym zastosowaniem standardu lub interpretacji zgodnie z określonymi przepisami przejściowymi zawartymi w tym standardzie lub interpretacji, jeśli takowe istnieją; oraz
  - b) jeśli jednostka dokonuje zmiany zasad (polityki) rachunkowości w związku z początkowym zastosowaniem standardu lub interpretacji, które nie zawierają określonych przepisów przejściowych dotyczących tej zmiany, lub dokonuje zmiany zasad (polityki) rachunkowości dobrowolnie, zmianę tę jednostka wprowadza retrospektywnie.

- 20 Dla celów niniejszego standardu wcześniejsze zastosowanie postanowień standardu czy interpretacji nie oznacza dobrowolnej zmiany zasad (polityki) rachunkowości.
- 21 Zgodnie z paragrafem 12, w przypadku braku standardu bądź interpretacji mających bezpośrednie zastosowanie do danej transakcji, innego zdarzenia lub warunku, kierownictwo jednostki może także uwzględnić najaktualniejsze regulacje innych podmiotów tworzących standardy na podstawie podobnych założeń koncepcyjnych. Jeśli w przypadku zmiany takich regulacji jednostka zdecyduje się na zmianę zasad (polityki) rachunkowości, to taka zmiana jest ujmowana i ujawniana jak dobrowolna zmiana zasad (polityki) rachunkowości.

#### Podjęcie retrospektywne

- 22 Uwzględniając paragraf 23, jeśli zmiana zasad (polityki) rachunkowości jest ujmowana retrospektywnie według zasad opisanych w paragrafie 19 a) oraz b), jednostka koryguje bilans otwarcia każdej pozycji kapitału własnego, której ta zmiana dotyczy, najwcześniejszego prezentowanego okresu oraz ujawnia inne dane porównawcze każdego okresu, tak jak gdyby zmienione zasady (polityka) rachunkowości były stosowane od zawsze.

#### Ograniczenia retrospektywnego podejścia

- 23 Jeśli, zgodnie z paragrafem 19 a) oraz b), wymagane jest retrospektywne ujęcie zmiany zasad (polityki) rachunkowości, zmianę zasad (polityki) rachunkowości stosuje się retrospektywnie, z wyjątkiem sytuacji, gdy niewykonalne w praktyce jest ustalenie wpływu zmiany na poszczególne okresy lub jej łącznego wpływu.
- 24 Jeśli niewykonalne w praktyce jest ustalenie wpływu zmiany zasad (polityki) rachunkowości na informacje porównawcze jednego lub więcej prezentowanych poszczególnych okresów, jednostka stosuje zmienione zasady (politykę) rachunkowości do wartości bilansowej aktywów i zobowiązań bilansu otwarcia najwcześniejszego z możliwych okresów sprawozdawczych (może to być bieżący okres sprawozdawczy) oraz dokonuje odpowiedniej korekty adekwatnej pozycji kapitałów własnych.
- 25 Jeśli na początku bieżącego okresu niewykonalne w praktyce jest ustalenie łącznego wpływu zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do wszystkich wcześniejszych okresów, jednostka koryguje dane porównawcze w celu prospektywnego zastosowania zmienionych zasad (polityki) rachunkowości, począwszy od najwcześniejszej możliwej daty.
- 26 W przypadku retrospektywnego zastosowania przez jednostkę nowych zasad (polityki) rachunkowości, jednostka powinna zaprezentować skorygowane dane porównawcze w odniesieniu do najwcześniejszego z możliwych okresów sprawozdawczych. Retrospektywne ujęcie zmiany jest niewykonalne w praktyce, jeśli nie jest możliwe określenie jej łącznego wpływu na bilans otwarcia i zamknięcia minionego okresu sprawozdawczego. Korekty dotyczące okresów wcześniejszych niż te zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym ujmuje się jako korekty bilansu otwarcia odpowiedniej pozycji kapitału własnego najwcześniejszego z prezentowanych okresów. Zazwyczaj koryguje się zyski zatrzymane, jednakże korekta może dotyczyć innej pozycji kapitału własnego (np. celem zgodności z wymogami innego standardu czy interpretacji). Wszelkie inne informacje dotyczące okresów wcześniejszych, na przykład zestawienie historycznych danych finansowych, także koryguje się w najwcześniejszym z możliwych okresów.
- 27 Jeśli retrospektywne zastosowanie przez jednostkę nowych zasad (polityki) rachunkowości jest niewykonalne w praktyce w związku z tym, iż jednostka nie jest w stanie określić łącznego wpływu zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do wszystkich poprzednich okresów (paragraf 25), może nowe zasady (politykę) rachunkowości stosować prospektywnie od początku najwcześniejszego z możliwych okresów sprawozdawczych. Stąd też nie ma konieczności korygowania wartości składników bilansu w części wynikającej ze skumulowanych korekt powstałych przed dokonaniem zmiany. Zmiana zasad (polityki) rachunkowości jest dopuszczalna nawet wtedy, gdy niewykonalne w praktyce jest prospektywne zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do jakiegokolwiek wcześniejszego okresu. Paragrafy 50–53 mówią o tym, kiedy niewykonalne w praktyce jest zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości wobec jednego lub kilku wcześniejszych okresów.

#### Ujawnianie informacji

- 28 Jeśli zastosowanie standardu lub interpretacji po raz pierwszy ma wpływ na bieżący okres lub którykolwiek z wcześniejszych prezentowanych okresów, chyba że niewykonalne w praktyce jest ustalenie kwoty korekty, albo może mieć istotny wpływ na późniejsze okresy, jednostka ujawnia następujące informacje:
- a) nazwę standardu lub interpretacji;
  - b) stwierdzenie, że zmiany zasady (polityki) rachunkowości dokonano zgodnie z przepisami przejściowymi – jeśli istnieją;
  - c) charakter zmiany zasad (polityki) rachunkowości;

- d) opis przepisów przejściowych – jeśli istnieją;
- e) opis przepisów przejściowych – jeśli istnieją przepisy, które mogą mieć wpływ na przyszłe okresy;
- f) jeśli jest to możliwe – kwotę korekty dotyczącej bieżącego okresu i każdego wcześniej prezentowanego okresu w odniesieniu do:
  - (i) każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą wpłynął błąd; oraz
  - (ii) zysku i rozwodnionego zysku na jedną akcję, jeśli jednostka podlega wymogom MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję*;
- g) kwotę korekty dotyczącą okresów wcześniejszych od okresów prezentowanych, w zakresie, w jakim jest to wykonalne w praktyce; oraz
- h) jeśli retrospektywne zastosowanie opisane w paragrafie 19 a) i b) jest niewykonalne w praktyce dla danego wcześniejszego okresu lub okresów poprzedzających okresy prezentowane, należy przedstawić opis okoliczności, które o tym zdecydowały, oraz informacje o tym, w jaki sposób i od kiedy wprowadzono zmianę zasad (polityki) rachunkowości.

Nie jest konieczne, aby w kolejnych sprawozdaniach finansowych powyższe informacje były powtarzane.

- 29 Jeśli dobrowolna zmiana zasad (polityki) rachunkowości ma istotny wpływ na bieżący okres lub którykolwiek z wcześniejszych prezentowanych okresów, chyba że niewykonalne w praktyce jest ustalenie kwoty korekty, albo może mieć istotny wpływ na późniejsze okresy, jednostka ujawnia następujące informacje:
- a) charakter zmiany zasad (polityki) rachunkowości;
  - b) powód, dla którego zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości przyczyni się do przekazywania bardziej przydatnych i wiarygodnych informacji;
  - c) jeśli jest to możliwe – kwotę korekty dotyczącej bieżącego okresu i każdego wcześniej prezentowanego okresu w odniesieniu do:
    - (i) każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą wpłynął błąd; oraz
    - (ii) zysku i rozwodnionego zysku na jedną akcję, jeśli jednostka podlega wymogom MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję*;
  - d) kwotę korekty dotyczącą okresów wcześniejszych od okresów prezentowanych, w zakresie, w jakim jest to wykonalne w praktyce; oraz
  - e) jeśli retrospektywne zastosowanie jest niewykonalne w praktyce dla danego wcześniejszego okresu lub okresów poprzedzających okresy prezentowane, należy przedstawić opis okoliczności, które o tym zdecydowały, oraz informacje o tym, w jaki sposób i od kiedy wprowadzono zmianę zasady (polityki) rachunkowości.

Nie jest konieczne, aby w kolejnych sprawozdaniach finansowych powyższe informacje były powtarzane.

- 30 Jeśli jednostka nie zastosowała nowego standardu lub interpretacji, które zostały już opublikowane, ale nie weszły jeszcze w życie, jednostka ujawnia:
- a) ten fakt; oraz
  - b) znane lub wiarygodnie oszacowane informacje potrzebne do oceny możliwego wpływu zastosowania nowego standardu lub interpretacji na sprawozdania finansowe jednostki za okres, w którym zostaną one zastosowane po raz pierwszy.
- 31 By zakres ujawnień pozostał zgodny z paragrafem 30, jednostka rozważa przedstawienie następujących informacji:
- a) nazwę nowego standardu lub interpretacji;
  - b) charakter przyszłej zmiany lub zmian zasad (polityki) rachunkowości;
  - c) termin, w którym standard lub interpretacja powinny zostać zastosowane;
  - d) termin, w którym jednostka zamierza wdrożyć postanowienia standardu bądź interpretacji po raz pierwszy;
  - e) alternatywnie:
    - (i) opis wpływu na sprawozdania finansowe jednostki zmian będących skutkiem zastosowania danego standardu bądź interpretacji po raz pierwszy; lub

- (ii) poinformowanie o fakcie, że ten wpływ nie jest znany lub nie jest możliwe jego wiarygodne oszacowanie.

#### ZMIANY WARTOŚCI SZACUNKOWYCH

- 32 Ze względu na niepewność towarzyszącą działalności przedsiębiorstw, wielu pozycji sprawozdań finansowych nie można precyzyjnie wycenić, lecz tylko oszacować. Proces szacowania wymaga dokonania własnego osądu na podstawie dostępnych, wiarygodnych informacji. Zastosowanie wartości szacunkowych może być na przykład wymagane w przypadku określenia:
- należności wątpliwych;
  - zapasów, które utraciły przydatność gospodarczą;
  - wartości godziwej aktywów/zobowiązań finansowych;
  - okresów użytkowania aktywów podlegających amortyzacji, czy też oczekiwanego trybu uzyskiwania korzyści ekonomicznych związanych z tymi aktywami; oraz
  - zobowiązań z tytułu gwarancji.
- 33 Wykorzystanie wiarygodnych oszacowań stanowi istotną część przygotowania sprawozdań finansowych i nie podważa ich poprawności.
- 34 Dana wartość szacunkowa może zostać zweryfikowana, jeśli zmieniają się okoliczności będące podstawą dokonanych szacunków lub w wyniku pozyskania nowych informacji czy zdobycia większego doświadczenia. Weryfikacja wartości szacunkowych z założenia nie odnosi się do poprzednich okresów, jak też nie stanowi korekty błędów.
- 35 Zmiana zasad wyceny jest zmianą zasad (polityki) rachunkowości, a nie zmianą wartości szacunkowych. W przypadku trudności w odróżnieniu zmiany zasad (polityki) rachunkowości od zmiany wartości szacunkowej zmianę traktuje się jako zmianę wartości szacunkowej.
- 36 Skutki zmiany wartości szacunkowej inne od tych, do których stosuje się paragraf 37, uwzględnia się prospektywnie poprzez ujęcie w rachunku zysków i strat:
- okresu, w którym nastąpiła zmiana, jeśli zmiana ta dotyczy tylko tego okresu; lub
  - okresu, w którym nastąpiła zmiana, i okresów przyszłych, jeśli zmiana ta dotyczy wszystkich tych okresów.
- 37 Ujęta zmiana wartości szacunkowych koryguje wartości bilansowe odpowiednich aktywów, zobowiązań lub pozycji kapitału własnego w okresie, w którym dokonano zmiany, w stopniu, w jakim zmiana ta ma wpływ na wartość tych aktywów, zobowiązań lub pozycji w kapitale własnym.
- 38 Podejście prospektywne w zakresie zmiany wartości szacunkowych oznacza, że skorygowane zostają wartości dotyczące transakcji, innych zdarzeń i warunków od momentu, w którym nastąpiła zmiana. Zmiana wartości szacunkowych może wpływać tylko na bieżący rachunek zysków i strat, bądź na wyniki danego okresu i okresów przyszłych. Przykładowo zmiana szacunku wartości wątpliwych należności wpływa tylko na wyniki bieżącego okresu i jest ujmowana w bieżącym okresie. Jednak zmiana przewidywanego okresu użytkowania składnika aktywów podlegającego amortyzacji, czy też oczekiwanego trybu uzyskiwania korzyści ekonomicznych związanych z tym składnikiem aktywów, wpływa na koszty amortyzacji zarówno w bieżącym okresie, jak i we wszystkich przyszłych okresach wchodzących w skład okresu użytkowania tego składnika aktywów. W obu przypadkach skutek zmiany dotyczący bieżącego okresu ujmowany jest jako przychód lub koszt w bieżącym okresie. Skutek (jeśli takowy będzie), jaki zmiana ta wywoła w przyszłych okresach, będzie ujmowany jako przychód lub koszt w przyszłych okresach.

#### Ujawnianie informacji

- 39 Jednostka ujawnia rodzaj i kwotę zmiany wartości szacunkowej, która wywołuje skutki w bieżącym okresie lub która – według przewidywań – takie skutki wywoła w kolejnych okresach, z wyjątkiem tych, dla których niewykonalne w praktyce jest określenie tych skutków.
- 40 Jeśli liczbowe wyrażenie skutków zmiany wartości szacunkowych dotyczących przyszłych okresów jest niewykonalne w praktyce, fakt ten ujawnia się.

#### BŁĘDY

- 41 Błędy mogą dotyczyć ujęcia, wyceny, prezentacji lub ujawnień informacji dotyczących poszczególnych elementów sprawozdania finansowego. Sprawozdanie finansowe uważa się za niezgodne z wymogami MSSF, jeśli zawiera istotne błędy bądź nieistotne błędy, które zostały celowo popełnione, aby zaprezentować konkretną sytuację finansową, wynik finansowy lub przepływy środków pieniężnych w sposób z góry zamierzony. Błędy wykryte na

etapie sporządzania sprawozdań finansowych powinny zostać skorygowane przed zatwierdzeniem tych sprawozdań do publikacji. Zdarza się jednak, że istotne błędy wykrywane są dopiero w okresach następnych. Są one wówczas korygowane poprzez skorygowanie danych porównawczych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych okresu, w którym wykryto błąd (zob. paragrafy 42–47).

- 42 Uwzględniając paragraf 43, jednostka koryguje istotne błędy poprzednich okresów retrospektywnie, w pierwszym po ich wykryciu zatwierdzonym do publikacji sprawozdaniu finansowym:
- przekształcając dane porównawcze dotyczące prezentowanego(-ych) poprzedniego(-ich) okresu(-ów), w którym(-ych) popełniono błąd; lub
  - przekształcając bilanse otwarcia aktywów, zobowiązań i kapitałów własnych najwcześniejszego z prezentowanych okresów, jeśli błąd został popełniony we okresach wcześniejszych od prezentowanych.

#### **Ograniczenia retrospektywnego przekształcenia danych**

- 43 Błąd poprzednich okresów koryguje się, przekształcając dane retrospektywnie, z wyjątkiem sytuacji, gdy niewykonalne w praktyce jest ustalenie kwoty korekty dotyczącej konkretnego okresu lub łącznej kwoty korekt odnoszących się do ubiegłych okresów.
- 44 Jeśli ustalenie kwoty korekty dotyczącej konkretnego jednego lub kilku okresów jest niewykonalne w praktyce, jednostka przekształca bilans otwarcia aktywów, zobowiązań i pozycji kapitałów własnych najwcześniejszego z możliwych okresów sprawozdawczych, w przypadku którego retrospektywne przekształcenie danych jest wykonalne w praktyce (może to być bieżący okres sprawozdawczy).
- 45 Jeśli ustalenie na początek bieżącego okresu skumulowanej kwoty korekt odnoszących się do ubiegłych okresów jest niewykonalne w praktyce, jednostka przekształca dane porównawcze w celu skorygowania błędu prospektywnie, począwszy od najwcześniejszego możliwego momentu.
- 46 Korekta błędów lat ubiegłych nie jest ujmowana w rachunku zysków i strat okresu, w którym błąd wykryto. Wszelkie prezentowane informacje dotyczące okresów wcześniejszych, na przykład zestawienie historycznych danych finansowych, koryguje się od najwcześniejszego z możliwych okresów.
- 47 Jeśli określenie wartości błędów (np. w związku z zastosowaniem zasad (polityki) rachunkowości) dla wszystkich poprzednich okresów jest niewykonalne w praktyce, jednostka, zgodnie z paragrafem 45, powinna skorygować dane porównawcze prospektywnie od możliwie najwcześniejszego momentu. Stąd też nie ma konieczności korygowania wartości składników bilansu w części wynikającej ze skumulowanych korekt powstałych przed dokonaniem zmiany. Paragrafy 50–53 zawierają wytyczne mówiące o tym, kiedy niewykonalne w praktyce jest skorygowanie błędów w jednym lub kilku poprzednich okresach.
- 48 Odróżnia się korekty błędów od zmiany wartości szacunkowych. Wartości szacunkowe z natury rzeczy są pewnymi przybliżeniami, które mogą wymagać weryfikacji po uzyskaniu dodatkowych informacji. Na przykład ujęcie w sprawozdaniu zysku lub straty powstałej na skutek zdarzenia warunkowego nie stanowi korekty błędów.

#### **Ujawnianie informacji dotyczących błędów poprzednich okresów**

- 49 W związku z zastosowaniem paragrafu 42 jednostka ujawnia, co następuje:
- rodzaj popełnionego w poprzednich okresach błędu;
  - kwotę korekty dotyczącej każdego wcześniejszego prezentowanego okresu w zakresie, w jakim jest to wykonalne, w odniesieniu do:
    - każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą wpłynął błąd; oraz
    - zysku i rozwodnionego zysku na jedną akcję, jeśli jednostka podlega wymogom MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję*;
  - kwotę korekty dotyczącej bilansu otwarcia najwcześniejszego z prezentowanych okresów; oraz
  - jeśli retrospektywne przekształcenie danych dotyczących wcześniejszych okresów jest niewykonalne w praktyce, ujawnia się informacje o okolicznościach, które uniemożliwiły dokonanie przekształcenia, oraz informacje o tym, w jaki sposób i kiedy błędy zostały poprawione.

Nie jest konieczne, aby w kolejnych sprawozdaniach finansowych powyższe informacje były powtarzane.

#### **NIEWYKONALNOŚĆ W PRAKTYCE RETROSPEKTYWNEGO ZASTOSOWANIA I RETROSPEKTYWNEGO PRZEKSZTAŁCENIA DANYCH**

- 50 W pewnych okolicznościach niewykonalne w praktyce jest skorygowanie danych porównawczych z jednego bądź kilku poprzednich okresów sprawozdawczych w celu uzyskania porównywalności z okresem bieżącym. Na przykład



jednostka może nie dysponować danymi z okresów wcześniejszych, które pozwalałyby na retrospektywne zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości (włączając w to jej prospektywne zastosowanie do wcześniejszych okresów zgodnie z paragrafami 51–53), bądź też na retrospektywne przekształcenie danych w celu skorygowania błędów wcześniejszych okresów. Niewykonalne w praktyce może być też odtworzenie tych danych.

- 51 W związku z wprowadzeniem zmian zasad (polityki) rachunkowości częstą praktyką jest dokonywanie szacunków ujętych i ujawnionych w sprawozdaniu finansowym pozycji dotyczących transakcji oraz innych zdarzeń lub warunków. Szacunki są same w sobie wysoce subiektywne, a potwierdzenie ich wartości często następuje po dniu bilansowym. Dokonywanie szacunków jest trudniejsze w przypadku, gdy ma miejsce retrospektywne przekształcenie danych w związku z nowymi zasadami (polityką) rachunkowości bądź korektą błędów poprzednich okresów, w związku z faktem, iż mogło upłynąć trochę czasu od momentu dokonania transakcji, innych zdarzeń lub warunków. Jednakże cel dokonywania szacunków odnośnie do okresów przeszłych pozostaje taki sam jak w przypadku okresu bieżącego, bowiem szacunki mają odzwierciedlać okoliczności, które istniały w dniu transakcji, innego zdarzenia lub warunku.
- 52 Dlatego też retrospektywne wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości bądź retrospektywna korekta danych w związku z korektą błędów poprzednich okresów wymaga wyodrębnienia informacji, które:
- potwierdzają warunki, jakie istniały na dzień transakcji, innego zdarzenia lub warunku; oraz
  - mogłyby być dostępne w momencie, gdy sprawozdania finansowe tego okresu zostały zatwierdzone do publikacji;

od innych informacji. Dla niektórych szacunków (np. przy szacowaniu wartości godziwej, które nie jest oparte na możliwych do zaobserwowania cenach lub innych czynnikach) niewykonalne w praktyce jest wyodrębnienie powyższych informacji. Jeśli wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości bądź retrospektywne przekształcenie danych wymaga dokonania istotnych szacunków, dla których niemożliwe jest wyodrębnienie powyższych informacji, niewykonalne w praktyce jest retrospektywne wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości czy skorygowanie błędów poprzednich okresów.

- 53 Niedopuszczalne jest wykorzystywanie wiedzy po fakcie przy retrospektywnym zastosowaniu nowych zasad (polityki) rachunkowości lub korygowaniu błędów poprzednich okresów, dokonując założeń co do intencji, jakie w poprzednich okresach miało kierownictwo, lub szacując wartości ujęte, wycenione lub ujawnione w poprzednich okresach. Przykładowo, jeśli jednostka koryguje błąd poprzednich okresów dotyczący wyceny składnika aktywów finansowych sklasyfikowanego uprzednio jako inwestycja utrzymywana do terminu zapadalności (zgodnie z MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*), fakt, że kierownictwo jednostki zdecydowało później o nieutrzymywaniu go do terminu zapadalności, nie zmienia podstawy wyceny. Ponadto, jeśli jednostka dokonuje korekty błędów poprzednich okresów dotyczącego wartości zobowiązania z tytułu nieobecności w związku z chorobą zgodnie z wymogami MSR 19 *Świadczenia pracownicze*, nie powinna brać pod uwagę informacji o wysokiej liczbie zachorowań na gripę dostępnej już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego do publikacji. Konieczność dokonywania szacunków przy korygowaniu danych porównawczych nie umniejsza wiarygodności dokonanego przekształcenia.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 54 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r. fakt ten ujawnia się.

#### WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

- 55 Niniejszy standard zastępuje MSR 8 *Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości* zaktualizowany w 1993 r.
- 56 Niniejszy standard zastępuje następujące interpretacje:
- SKI-2 *Spójność – aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego*; oraz
  - SKI-18 *Spójność – metody alternatywne*.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 10

*Zdarzenia następujące po dniu bilansowym*

## CEL

1 Celem niniejszego standardu jest:

- a) określenie, kiedy jednostka powinna skorygować sprawozdanie finansowe o skutki zdarzeń następujących po dniu bilansowym; oraz
- b) określenie informacji, które jednostka powinna ujawnić na temat daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji oraz zdarzeń następujących po dniu bilansowym.

Standard zawiera także wymóg określający, że jednostka nie powinna sporządzać sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności, jeżeli zdarzenia następujące po dniu bilansowym wskazują na to, iż przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne.

## ZAKRES

2 Niniejszy standard stosuje się do ujęcia księgowego zdarzeń następujących po dniu bilansowym oraz do ujawniania informacji na ich temat.

## DEFINICJE

3 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Zdarzenia następujące po dniu bilansowym* są to zdarzenia, zarówno korzystne, jak i niekorzystne, które mają miejsce pomiędzy dniem bilansowym a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji. Można wyróżnić dwa rodzaje tych zdarzeń:

- a) zdarzenia, które dostarczają dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy (*zdarzenia następujące po dniu bilansowym wymagające dokonania korekt*); oraz
- b) zdarzenia, które wskazują na stan zaistniały po dniu bilansowym (*zdarzenia następujące po dniu bilansowym niewymagające dokonania korekt*).

4 Proces, jakiego wymaga zatwierdzenie sprawozdania finansowego do publikacji, będzie miał różny przebieg w zależności od struktury zarządzania, wymogów ustawowych oraz procedur przestrzeganych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.

5 Niekiedy jednostka jest zobowiązana do przedłożenia akcjonariuszom/udziałowcom do zatwierdzenia już wcześniej opublikowanego sprawozdania finansowego. W takim przypadku datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji jest data publikacji, a nie dzień zatwierdzenia sprawozdania przez akcjonariuszy/udziałowców.

**Przykład**

W dniu 28 lutego 20X2 r. kierownictwo jednostki zakończyło przygotowanie wstępnej wersji sprawozdania finansowego za rok obrotowy kończący się dnia 31 grudnia 20X1 r. W dniu 18 marca 20X2 r. zarząd jednostki zapoznał się z tym sprawozdaniem i zatwierdził je do publikacji. Jednostka ogłosiła wysokość zysku oraz podała inne wybrane informacje finansowe w dniu 19 marca 20X2 r. Sprawozdanie to zostało udostępnione akcjonariuszom i innym zainteresowanym stronom w dniu 1 kwietnia 20X2 r. Walne zgromadzenie akcjonariuszy zatwierdziło sprawozdanie finansowe w dniu 15 maja 20X2 r., a następnie w dniu 17 maja 20X2 r. zatwierdzone sprawozdanie finansowe zostało złożone w uprawnionym organie.

*Sprawozdanie finansowe zostało zatwierdzone do publikacji w dniu 18 marca 20X2 r. (tj. w dniu zatwierdzenia sprawozdania do publikacji przez zarząd).*

6 W pewnych przypadkach kierownictwo jednostki zobowiązane jest do przedłożenia sprawozdania finansowego do zatwierdzenia radzie nadzorczej (składającej się wyłącznie z osób niepełniących funkcji kierowniczych). W takich przypadkach sprawozdanie finansowe jest zatwierdzane do publikacji w dniu zatwierdzenia go przez kierownictwo w celu przedłożenia radzie nadzorczej.

**Przykład**

W dniu 18 marca 20X2 r. kierownictwo jednostki zatwierdziło sprawozdanie finansowe do publikacji w celu przedłożenia go radzie nadzorczej. Rada nadzorcza składa się wyłącznie z osób niepełniących funkcji kierowniczych i mogą w niej zasiadać przedstawiciele pracowników oraz innych grup spoza jednostki. Rada nadzorcza zatwierdziła sprawozdanie finansowe w dniu 26 marca 20X2 r. Sprawozdanie to

zostało udostępnione akcjonariuszom i innym zainteresowanym stronom w dniu 1 kwietnia 20X2 r. Walne zgromadzenie akcjonariuszy zatwierdziło sprawozdanie finansowe w dniu 15 maja 20X2 r., a w dniu 17 maja 20X2 r. sprawozdanie finansowe zostało złożone w uprawnionym organie.

*Sprawozdanie finansowe zostało zatwierdzone do publikacji w dniu 18 marca 20X2 r. (tj. w dniu, w którym kierownictwo zatwierdziło sprawozdanie finansowe do przedłożenia radzie nadzorczej).*

- 7 Do zdarzeń następujących po dniu bilansowym zalicza się wszystkie zdarzenia, jakie miały miejsce do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji, nawet jeśli zdarzenia te wystąpiły po publicznym ogłoszeniu wysokości zysku lub innych wybranych informacji finansowych.

#### UJMOWANIE I WYCENA

##### **Zdarzenia następujące po dniu bilansowym wymagające dokonania korekt**

- 8 Jednostka koryguje kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym, aby uwzględnić zdarzenia następujące po dniu bilansowym i wymagające dokonania korekt.
- 9 Poniżej przedstawiono przykłady zdarzeń następujących po dniu bilansowym wymagających dokonania korekt kwot ujętych w sprawozdaniu finansowym lub ujęcia kwot wcześniej nieuwzględnionych:
- a) rozstrzygnięcie sprawy sądowej po dniu bilansowym, które potwierdza istniejące już na dzień bilansowy zobowiązanie jednostki. Wymaga ono skorygowania uprzednio utworzonej rezerwy zgodnie z wymogami MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* lub utworzenia dodatkowej rezerwy, a nie tylko umieszczenia informacji o zobowiązaniu warunkowym, ponieważ rozstrzygnięcie sprawy sądowej dostarcza dodatkowych informacji, które powinny być rozważone zgodnie z paragrafem 16 MSR 37;
  - b) uzyskanie informacji po dniu bilansowym o tym, że na dzień bilansowy nastąpiła utrata wartości składnika aktywów, lub też że kwota wcześniej ujętego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów powinna zostać skorygowana. Na przykład:
    - (i) bankructwo klienta, które następuje po dniu bilansowym, potwierdza zazwyczaj, iż strata wynikająca z nieściągalności należności z tytułu dostaw i usług istniała już na dzień bilansowy, a więc jednostka powinna skorygować wartość bilansową tych należności; oraz
    - (ii) sprzedaż zapasów dokonana po dniu bilansowym może potwierdzić ich możliwą do uzyskania wartość netto na dzień bilansowy;
  - c) ustalenie po dniu bilansowym ceny nabycia aktywów zakupionych lub przychodów ze sprzedaży aktywów sprzedanych przed dniem bilansowym;
  - d) ustalenie po dniu bilansowym kwoty wypłat z zysku lub premii, jeżeli na jednostce ciążyło na dzień bilansowy prawne lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie do dokonania wypłat, do których tytuł powstał w wyniku zdarzeń mających miejsce przed tą datą (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*),
  - e) wykrycie oszustw lub błędów wskazujących na nieprawidłowość sprawozdania finansowego.

##### **Zdarzenia następujące po dniu bilansowym niewymagające dokonania korekt**

- 10 Jednostka nie koryguje kwot ujętych w sprawozdaniu finansowym w celu odzwierciedlenia takich zdarzeń następujących po dniu bilansowym, które określa się jako niewymagające dokonania korekt.
- 11 Przykładem następującego po dniu bilansowym zdarzenia niewymagającego dokonania korekt jest spadek wartości rynkowej inwestycji następujący pomiędzy dniem bilansowym a dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji. Spadek wartości rynkowej zasadniczo nie ma związku z wartością inwestycji jednostki na dzień bilansowy, ale jest odzwierciedleniem okoliczności, jakie nastąpiły w okresie późniejszym. Z tego względu jednostka nie koryguje wartości inwestycji ujętych w sprawozdaniu finansowym. Analogicznie, jednostka nie aktualizuje danych liczbowych ujawnianych na dzień bilansowy w odniesieniu do inwestycji, mimo iż może zaistnieć potrzeba przedstawienia dodatkowych informacji zgodnie z paragrafem 21.

##### **Dywidendy**

- 12 Jeżeli dywidendy należne posiadaczom instrumentów kapitałowych (zgodnie z definicją zawartą w MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*) zostały zadeklarowane po dniu bilansowym, jednostka nie ujmuje tych dywidend jako zobowiązań występujących na dzień bilansowy.

- 13 Jeżeli dywidendy zostały zadeklarowane po dniu bilansowym, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji (tj. dywidendy zostały odpowiednio zatwierdzone i dysponowanie nimi nie leży już w gestii jednostki), nie są one ujmowane jako zobowiązanie na dzień bilansowy, ponieważ nie spełniają kryteriów bieżącego zobowiązania zdefiniowanego w MSR 37. Dywidendy te ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego zgodnie z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

#### KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI

- 14 Jednostka nie sporządza sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności, jeżeli po dniu bilansowym kierownictwo jednostki postanowiło o likwidacji jednostki lub o zaprzestaniu prowadzenia działalności handlowej lub nie występuje realna alternatywa dla likwidacji jednostki lub zaprzestania działalności.
- 15 Pogorszenie wyników działalności operacyjnej oraz sytuacji finansowej po dniu bilansowym może wskazywać na konieczność rozważenia, czy przyjęte założenie kontynuacji działalności jest nadal zasadne. Jeżeli założenie kontynuacji działalności przestaje być zasadne, konsekwencje tego faktu są tak doniosłe, że na mocy niniejszego standardu konieczna jest fundamentalna zmiana przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, a nie jedynie korekta kwot ujętych w sprawozdaniu w oparciu o pierwotnie przyjęte zasady (politykę) rachunkowości.
- 16 MSR 1 wymaga ujawnienia pewnych informacji, jeżeli:
- sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności; lub
  - kierownictwo jednostki jest świadome występowania istotnych niepewności dotyczących zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą podać w istotną wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności. Zdarzenia lub okoliczności wymagające ujawnienia mogą zaistnieć po dniu bilansowym.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

##### **Data zatwierdzenia do publikacji**

- 17 Jednostka ujawnia datę zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji oraz informuje o tym, kto dokonał zatwierdzenia. Jeżeli właściciele jednostki lub inne osoby są uprawnione do wprowadzania poprawek do sprawozdania finansowego już po jego publikacji, jednostka ujawnia ten fakt.
- 18 Informacja dotycząca daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji jest istotna z punktu widzenia użytkowników sprawozdań finansowych, ponieważ w sprawozdaniach nie uwzględnia się zdarzeń, które nastąpiły po tym terminie.

##### **Aktualizacja ujawnianych informacji na temat uwarunkowań występujących na dzień bilansowy**

- 19 Jeżeli po dniu bilansowym jednostka uzyskuje informacje na temat uwarunkowań występujących na dzień bilansowy, w świetle nowych informacji aktualizuje ujawniane przez siebie informacje dotyczące tych uwarunkowań.
- 20 W niektórych przypadkach jednostka aktualizuje dane ujawnione w sprawozdaniu finansowym, aby uwzględnić w ten sposób informacje otrzymane po dniu bilansowym, mimo iż informacje te nie wpływają na wartości liczbowe ujęte przez jednostkę w sprawozdaniu finansowym. Jednym z przykładów sytuacji, kiedy jednostka aktualizuje informację dodatkową, jest uzyskanie przez jednostkę po dniu bilansowym dowodów na istnienie zobowiązania warunkowego na dzień bilansowy. Poza rozważeniem potrzeby utworzenia bądź zmiany wartości rezerwy zgodnie z MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe, jednostka w świetle uzyskanych dowodów aktualizuje informacje ujawniane na temat zobowiązań warunkowych.

##### **Zdarzenia następujące po dniu bilansowym niewymagające dokonania korekt**

- 21 Jeżeli zdarzenia następujące po dniu bilansowym i niewymagające dokonania korekt są istotne, brak ujawnienia informacji na ich temat może wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników sprawozdań finansowych na podstawie tych sprawozdań. Dlatego jednostka ujawnia poniższe informacje na temat każdej znaczącej kategorii zdarzeń następujących po dniu bilansowym i niewymagających dokonania korekt:
- charakter zdarzenia; oraz
  - oszacowanie jego skutków finansowych lub stwierdzenie, iż takiego szacunku nie można dokonać.
- 22 Poniżej zamieszczone przykłady zdarzeń następujących po dniu bilansowym i niewymagających dokonania korekt, które powinny być ujawnione:
- istotne połączenie jednostek gospodarczych następujące po dniu bilansowym (MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych* wymaga ujawnienia konkretnych informacji w takiej sytuacji) lub sprzedaż istotnej jednostki zależnej;
  - ogłoszenie zamiaru zaniechania działalności;

- c) znaczące zakupy aktywów, klasyfikacja aktywów jako przeznaczonych do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zamierzana* lub znacząca sprzedaż aktywów lub konfiskata kluczowych aktywów przez państwo;
- d) zniszczenie przez pożar ważnego zakładu produkcyjnego, mające miejsce po dniu bilansowym;
- e) ogłoszenie rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania istotnej restrukturyzacji (zob. MSR 37);
- f) znaczące transakcje dotyczące akcji zwykłych lub potencjalne transakcje dotyczące akcji zwykłych zawarte lub mające się dokonać po dniu bilansowym (MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję* wymaga ujawnienia opisu takich transakcji, jeżeli nie mają one formy emisji kapitalizacyjnych, bezpłatnego przekazania akcji, podziału akcji bądź odwrócenia podziału akcji, a wymienione transakcje wymagają korekty zgodnie z MSR 33);
- g) nadzwyczaj duże zmiany cen aktywów lub kursów wymiany walut po dniu bilansowym;
- h) zmiany stawek podatkowych lub przepisów podatkowych, które weszły w życie lub zostały ogłoszone po dniu bilansowym i mają znaczący wpływ na bieżące zobowiązania podatkowe i bieżące należności podatkowe oraz na rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jak również na aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. MSR 12 *Podatek dochodowy*),
- i) podjęcie znaczących zobowiązań (obowiązków) i zobowiązań warunkowych, na przykład udzielenie wysokich gwarancji; oraz
- j) wniesienie sprawy do sądu wynikającej wyłącznie ze zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 23 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r. fakt ten ujawnia się.

#### WYCOFANIE MSR 10 (ZAKTUALIZOWANEGO W 1999 R.)

- 24 Niniejszy standard zastępuje MSR 10 *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym* (zaktualizowany w 1999 r.).

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 11

*Umowy o usługę budowlaną*

## CEL

Celem niniejszego standardu jest określenie zasad (polityki) rachunkowości dla przychodów i kosztów związanych z umowami o usługę budowlaną. Ze względu na charakter działań będących przedmiotem umów o usługę budowlaną, daty rozpoczęcia i zakończenia działań określonych w umowie zwykle przypadają na różne okresy. Dlatego też podstawowym zagadnieniem rachunkowym wymagającym rozstrzygnięcia w przypadku umów o usługę budowlaną jest sposób przypisania przychodów i kosztów związanych z umową do poszczególnych okresów, w których wykonywano prace budowlane. Określając moment, kiedy należy ująć związane z umową przychody i koszty jako przychody i koszty w rachunku zysków i strat, niniejszy standard opiera się na kryteriach ujmowania w sprawozdaniu sformułowanych w *Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*. Standard zawiera także praktyczne wskazówki dotyczące stosowania tych kryteriów.

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosuje się dla celów rozliczania i ewidencjonowania umów o usługę budowlaną w sprawozdaniach finansowych wykonawców prac budowlanych.
- 2 Niniejszy standard zastępuje MSR 11 *Rachunkowość umów o usługę budowlaną* zatwierdzony w 1978 r.

## DEFINICJE

- 3 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Umowa o usługę budowlaną* jest to umowa, której przedmiotem jest budowa składnika aktywów lub zespołu aktywów, które są ze sobą ściśle powiązane lub wzajemnie zależne pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na ich funkcję użytkową czy ostateczne przeznaczenie lub sposób użytkowania.

*Umowa w cenach stałych* jest to umowa o usługę budowlaną, w której wykonawca zgadza się na stałą cenę lub na stałą stawkę umowną za wybudowaną jednostkę produkcji; w niektórych przypadkach umowa może zawierać klauzulę umożliwiającą podniesienie ceny.

*Umowa koszt plus* jest to umowa o usługę budowlaną, na podstawie której wykonawcy są zwracane określone koszty, powiększone o ustalony procent tych kosztów lub o stałą opłatę.

- 4 Umowa o usługę budowlaną może zostać zawarta na zbudowanie pojedynczego składnika aktywów, takiego jak most, budynek, zaporę, rurociąg, droga, statek czy tunel. Umowa może także dotyczyć budowy grupy aktywów, które są ze sobą ściśle powiązane lub zależne od siebie pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na ich funkcję użytkową czy ostateczne przeznaczenie lub sposób użytkowania. Przykładami takich umów mogą być umowy na budowę rafinerii czy innych kompleksów zakładów przemysłowych lub systemów urządzeń.
- 5 Dla celów niniejszego standardu, umowy o usługę budowlaną obejmują:
  - a) umowy na świadczenie usług, które są bezpośrednio związane z budową danego składnika aktywów, na przykład usługi związane z prowadzeniem budowy i nadzorem nad budową oraz umowy architektoniczne; oraz
  - b) umowy o rozbiórkę lub odbudowę aktywów oraz o rekultywację środowiska po rozbiórce składnika aktywów.
- 6 Umowy o usługę budowlaną mogą być formułowane na wiele sposobów, które na użytek niniejszego standardu zostały sklasyfikowane jako umowy w cenach stałych i umowy koszt plus. Niektóre umowy o usługę budowlaną mogą posiadać cechy charakterystyczne zarówno dla umów w cenach stałych, jak i typu koszt plus, na przykład umowy typu koszt plus z uzgodnioną w umowie ceną maksymalną. W takim przypadku wykonawca powinien rozważyć wszystkie okoliczności opisane w paragrafach 23 i 24 w celu określenia, kiedy należy ująć przychody i koszty związane z daną umową.

## ŁĄCZENIE I ROZDZIELANIE UMÓW O USŁUGĘ BUDOWLANĄ

- 7 Postanowienia niniejszego standardu stosuje się zwykle oddzielnie do pojedynczych umów o usługę budowlaną. Jednak w pewnych okolicznościach należy stosować standard oddzielnie do określonych komponentów jednej umowy lub razem do całej grupy umów w celu odzwierciedlenia istoty umowy lub grupy umów.

- 8 Gdy umowa dotyczy grupy aktywów, to budowę każdego składnika traktuje się jako oddzielną umowę o usługę budowlaną, jeżeli zostały spełnione następujące warunki:
- zostały przedłożone odrębne oferty dla każdego składnika aktywów;
  - każdy ze składników aktywów był przedmiotem oddzielnych negocjacji, a wykonawca i zamawiający mieli możliwość zaakceptowania lub odrzucenia każdej z części umowy odnoszącej się do poszczególnych składników aktywów; oraz
  - można określić koszty i przychody odnoszące się do każdego ze składników aktywów.
- 9 Grupę umów, czy to z jednym, czy wieloma zamawiającymi, traktuje się jako pojedynczą umowę o usługę budowlaną, jeżeli:
- grupa umów jest negocjowana jako pojedynczy pakiet;
  - umowy są tak bardzo powiązane ze sobą, że w rzeczywistości są one częścią pojedynczego projektu z jedną dla całego pakietu marżą zysku; oraz
  - umowy są realizowane jednocześnie lub w ciągłej sekwencji czasowej.
- 10 Umowa może zawierać opcję budowy dodatkowego składnika aktywów na życzenie zamawiającego lub może być uzupełniana w celu włączenia do niej budowy dodatkowego składnika aktywów. Budowę dodatkowego składnika aktywów traktuje się jako oddzielną umowę o usługę budowlaną, jeżeli:
- dany składnik aktywów różni się znacząco pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na jego funkcję użytkową od składnika aktywów lub grupy aktywów będących przedmiotem pierwotnej umowy; lub
  - cena za wykonanie tego składnika aktywów jest ustalona bez odniesienia do pierwotnej ceny umowy.

#### PRZYCHODY Z UMÓW

- 11 Przychody z umów obejmują:
- początkową kwotę przychodów ustaloną w umowie; oraz
  - zmiany dokonywane w trakcie wykonywania umowy, roszczenia oraz premie:
    - w takim zakresie, w jakim istnieje prawdopodobieństwo, że przyniosą przychód; oraz
    - jeżeli możliwe jest wiarygodne ustalenie ich wartości.
- 12 Przychody z umowy wycenia się w wartości godziwej otrzymanej lub należnej zapłaty. Wycena przychodów z umowy jest utrudniona z powodu wielu niewiadomych uzależnionych od rezultatów przyszłych zdarzeń. Szacunki muszą być często aktualizowane w miarę następowania tych zdarzeń i rozstrzygania kolejnych wątpliwości. Wielkość przychodów z umowy może więc rosnąć lub maleć z okresu na okres. Na przykład:
- wykonawca i odbiorca mogą uzgodnić zmiany lub uwzględnić roszczenia, co spowoduje wzrost lub spadek przychodów z umowy w okresie następującym po okresie, w którym umowa została pierwotnie zawarta;
  - wielkość przychodów uzgodniona w umowie w cenach stałych może wzrosnąć w wyniku zastosowania klauzul umożliwiających podniesienie cen;
  - wielkość przychodów z umowy może zmaleć w wyniku zastosowania kar z tytułu opóźnień w realizacji umowy, spowodowanych przez wykonawcę; lub
  - w przypadku zawarcia umowy w cenach stałych na określonej cenę za daną ukończoną jednostkę (etap budowy) przychody z umowy rosną wraz ze wzrostem liczby wybudowanych jednostek.
- 13 Zmiany w umowie następują w wyniku polecenia wydanego przez zamawiającego w odniesieniu do zakresu prac wykonywanych w ramach umowy. Zmiany te mogą prowadzić do zwiększenia lub zmniejszenia przychodów z umowy. Przykładem zmian w umowie są modyfikacje w dokumentacji lub projekcie składnika aktywów oraz zmiany dotyczące okresu trwania umowy. Zmiany uwzględnia się w przychodach z umowy, jeżeli:
- istnieje prawdopodobieństwo, że zamawiający zaakceptuje zmiany i wysokość przychodów wynikających z tych zmian; oraz
  - wartość przychodów można wiarygodnie wycenić.

- 14 Roszczenie jest to kwota, którą wykonawca chce uzyskać od zamawiającego lub innej strony z tytułu zwrotu kosztów nieuwzględnionych w wartości umowy. Przykładowo, roszczenie może wynikać z opóźnień spowodowanych przez zamawiającego, błędów w dokumentacji lub projekcie, czy kwestionowanych zmian w umowie o usługę budowlaną. Wycena kwoty przychodów z tytułu roszczeń jest obciążona wysokim stopniem niepewności i często zależy od wyniku negocjacji. Z tego powodu roszczenia uwzględnia się w przychodach z umowy jedynie wówczas, gdy:
- negocjacje znajdują się w na tyle zaawansowanym stadium, że istnieje prawdopodobieństwo akceptacji roszczeń przez zamawiającego; oraz
  - kwotę, którą zamawiający prawdopodobnie zaakceptuje, można wiarygodnie wycenić.
- 15 Premie są dodatkowymi kwotami wypłacanymi wykonawcy w przypadku osiągnięcia lub przekroczenia przez niego ustalonych norm wykonywania umowy. Przykładowo, umowa może przewidywać premie dla wykonawcy z tytułu wcześniejszego zakończenia umowy o usługę budowlaną. Premie uwzględnia się w przychodach z umowy, jeżeli:
- realizacja umowy jest na tyle zaawansowana, że można oczekiwać osiągnięcia lub przekroczenia ustalonych norm wykonania umowy; oraz
  - kwotę premii można wiarygodnie wycenić.

#### KOSZTY UMÓW

- 16 Koszty umów zawierają:
- koszty odnoszące się bezpośrednio do konkretnej umowy;
  - koszty ogólnie powiązane z działalnością wynikającą z umowy, a które równocześnie mogą być przyporządkowane do konkretnej umowy; oraz
  - inne koszty, którymi zgodnie z warunkami umowy można obciążyć zamawiającego.
- 17 Koszty odnoszące się bezpośrednio do konkretnej umowy obejmują:
- koszty robocizny, łącznie z kosztami nadzoru budowy;
  - koszty materiałów użytych w trakcie budowy;
  - amortyzację maszyn i urządzeń wykorzystywanych w trakcie realizacji umowy;
  - koszty transportu maszyn, urządzeń i materiałów do i z miejsca budowy;
  - koszty wynajmu maszyn i urządzeń;
  - koszty projektu i pomocy technicznej bezpośrednio związanych z realizacją umowy;
  - szacunkowe koszty napraw i prac gwarancyjnych, łącznie z przewidywanymi kosztami robót gwarancyjnych; oraz
  - roszczenia stron trzecich.
- Wymienione koszty mogą być zmniejszone poprzez przychody nieuwzględniane w przychodach z umowy, jak na przykład przychód ze sprzedaży nadwyżki materiałów czy zbycia maszyn i urządzeń po zakończeniu realizacji umowy.
- 18 Koszty ogólnie powiązane z działalnością wynikającą z umowy, a które równocześnie mogą być przyporządkowane do konkretnej umowy, obejmują:
- koszty ubezpieczenia;
  - koszty projektu i pomocy technicznej, które nie są bezpośrednio związane z realizacją konkretnej umowy; oraz
  - koszty ogólne budowy.

Wymienione koszty są alokowane przy pomocy systematycznych i racjonalnych metod stosowanych konsekwentnie do wszystkich rodzajów kosztów o podobnych cechach. Alokacja jest dokonywana na podstawie normalnego poziomu działalności budowlanej. Ogólne koszty budowy obejmują takie koszty, jak na przykład przygotowanie listy płac dla personelu budowy. Koszty ogólnie powiązane z działalnością wynikającą z umowy, a które jednocześnie mogą być przyporządkowane do konkretnej umowy, obejmują także koszty finansowania zewnętrznego, jeśli wykonawca stosuje dopuszczalne, alternatywne podejście księgowo zgodne z MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*.



- 19 Koszty, którymi – zgodnie z warunkami umowy – można obciążyć zamawiającego, mogą obejmować niektóre ogólne koszty administracyjne i koszty prac przygotowawczych, za które przysługuje zwrot zgodnie z odpowiednimi warunkami umowy.
- 20 Koszty niepowiązane z działalnością wynikającą z umowy, ani też nieodnoszące się do konkretnej umowy, wyłącza się z kosztów umowy o usługę budowlaną. Koszty te obejmują:
- a) ogólne koszty administracyjne, których zwrot nie jest przewidziany w warunkach umowy;
  - b) koszty sprzedaży;
  - c) koszty prac badawczych i rozwojowych, których zwrot nie jest przewidziany w warunkach umowy; oraz
  - d) amortyzację nieczynnych maszyn i urządzeń, które nie są wykorzystywane przy realizacji danej umowy.
- 21 Koszty umowy obejmują koszty dotyczące tej umowy za okres od daty zawarcia umowy do jej ostatecznego zakończenia. Jednakże koszty bezpośrednio związane z umową, a poniesione przy jej zawieraniu, wlicza się również jako część kosztów umowy, pod warunkiem że mogą być zidentyfikowane, wyodrębnione i wiarygodnie wycenione oraz że istnieje prawdopodobieństwo zawarcia umowy. Jeżeli wydatki poniesione w związku z zawieraniem umowy są ujęte jako koszt w okresie, w którym je poniesiono, wówczas wydatki takie nie są wliczane do kosztów umowy w następnym okresie, kiedy umowa została zawarta.

#### UJMOWANIE PRZYCHODÓW I KOSZTÓW ZWIĄZANYCH Z UMOWĄ

- 22 Jeżeli można wiarygodnie oszacować wynik umowy o usługę budowlaną, przychody i koszty związane z umową o usługę budowlaną ujmuje się jako przychody i koszty odpowiednio do stanu zaawansowania realizacji umowy na dzień bilansowy. Przewidywaną stratę z tytułu umowy o usługę budowlaną niezwłocznie ujmuje się jako koszt, zgodnie z paragrafem 36.
- 23 W przypadku umowy w cenach stałych wynik umowy o usługę budowlaną można oszacować w sposób wiarygodny, jeżeli zostaną spełnione wszystkie z poniższych warunków:
- a) można wycenić w sposób wiarygodny łączną wartość przychodów z umowy;
  - b) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne związane z umową;
  - c) zarówno koszty z tytułu realizacji umowy, jak i stan zaawansowania realizacji umowy o usługę budowlaną na dzień bilansowy mogą być w sposób wiarygodny ustalone; oraz
  - d) koszty dotyczące danej umowy można precyzyjnie określić i wiarygodnie wycenić, co umożliwi porównanie faktycznie poniesionych kosztów realizacji umowy z poprzednimi szacunkami.
- 24 W przypadku umowy koszt plus wynik umowy o usługę budowlaną można wiarygodnie oszacować, jeżeli zostaną spełnione wszystkie z poniższych warunków:
- a) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne związane z umową; oraz
  - b) koszty dotyczące danej umowy można precyzyjnie określić i wiarygodnie wycenić, niezależnie od tego, czy przysługuje ich zwrot, czy też nie.
- 25 Ujęcie przychodów i kosztów odpowiednio do stanu zaawansowania realizacji umowy o usługę budowlaną nazywa się często metodą stopnia zaawansowania. Zgodnie z tą metodą przychody z tytułu umowy są zestawiane z kosztami umowy poniesionymi do określonego momentu zaawansowania realizacji umowy. Daje to możliwość wykazania przychodów, kosztów i zysków w powiązaniu ze stopniem zaawansowania realizacji robót. Stosowanie tej metody pozwala na uzyskanie pomocnych informacji dotyczących stopnia zaawansowania prac i działalności związanej z umową w danym okresie.
- 26 Zgodnie z metodą stopnia zaawansowania przychody z umowy są ujmowane w rachunku zysków i strat jako przychody w tym okresie, w którym wykonane zostały odpowiednie prace wynikające z umowy o usługę budowlaną. Koszty umowy są na ogół ujmowane w rachunku zysków i strat jako koszty tego okresu, w którym wykonane zostały prace, do których koszty te się odnoszą. Jednak każdą przewidywaną nadwyżkę łącznych kosztów umowy nad łącznymi przychodami z tytułu umowy należy bezzwłocznie ująć jako koszt, zgodnie z paragrafem 36.

- 27 Wykonawca może ponieść koszty umowy z tytułu przyszłej działalności związanej z wykonaniem umowy. Koszty tego typu ujmuje się jako aktywa pod warunkiem, że istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania. Koszty te stanowią kwotę należną od zamawiającego i są często ujmowane w sprawozdaniu finansowym jako prace budowlane w toku.
- 28 Wyniki umowy o usługę budowlaną można oszacować w sposób wiarygodny jedynie wtedy, kiedy istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu tej umowy. Jednakże w razie pojawienia się wątpliwości co do możliwości otrzymania kwot uprzednio zaliczonych do przychodów z tytułu umowy i ujętych w rachunku zysków i strat, nieściągalną kwotę lub kwotę, której otrzymanie przestało być prawdopodobne, należy raczej ująć jako koszt, a nie jako korektę wielkości przychodów z umowy.
- 29 Zazwyczaj jednostka jest w stanie przeprowadzić wiarygodne szacunki, jeżeli zawarła umowę, która ustala:
- możliwe do wyegzekwowania prawa każdej strony dotyczące budowanych składników aktywów;
  - kwotę zapłaty, która ma być uiszczona; oraz
  - sposób i warunki rozliczenia transakcji.

Jest także zazwyczaj rzeczą konieczną, aby jednostka posiadała sprawnie działający wewnętrzny system budżetowania finansowego oraz sprawozdawczości. Jednostka analizuje i, jeżeli jest to konieczne, aktualizuje wcześniejsze szacunki przychodów i kosztów związanych z umową w miarę postępu prac. Potrzeba dokonywania podobnych aktualizacji nie musi oznaczać, że wyników umowy nie można wiarygodnie oszacować.

- 30 Stan zaawansowania realizacji umowy można określić na wiele sposobów. Jednostka stosuje taką metodę, która pozwoli w sposób wiarygodny ustalić stan wykonania prac. W zależności od charakteru umowy metody te mogą obejmować:
- ustalenie proporcji kosztów umowy poniesionych z tytułu prac wykonanych do danego momentu w stosunku do szacunkowych łącznych kosztów umowy;
  - pomiary wykonanych prac; lub
  - porównanie fizycznie wykonanych części prac z pracami wynikającymi z umowy.

Częściowe płatności i zaliczki otrzymane od zamawiającego często nie odzwierciedlają stanu wykonania prac.

- 31 Kiedy stan zaawansowania określa się na podstawie kosztów umowy poniesionych do danego momentu, to w kosztach tych uwzględnia się tylko te koszty umowy, które odzwierciedlają stan wykonania prac. Przykładem kosztów umowy, których nie należy w tym celu uwzględniać, są:
- koszty umowy dotyczące przyszłej działalności związanej z umową, na przykład koszty materiałów dostarczonych na miejsce budowy lub przygotowanych do wykorzystania, które nie zostały jeszcze zainstalowane, zużyte lub zastosowane podczas robót związanych z umową – z wyjątkiem materiałów wytworzonych specjalnie dla celów umowy; oraz
  - płatności dla podwykonawców, będące zaliczkami z tytułu prac świadczonych w ramach umowy.

- 32 Jeżeli nie można w wiarygodny sposób oszacować wyniku umowy, to:

- przychody ujmuje się wyłącznie do wysokości poniesionych kosztów umowy, dla których istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania; oraz
- koszty umowy ujmuje się jako koszt tego okresu, w którym zostały poniesione.

Przewidywaną stratę z tytułu umowy o usługę budowlaną niezwłocznie ujmuje się jako koszt, zgodnie z paragrafem 36.

- 33 Podczas wczesnych etapów realizacji umowy często nie można wiarygodnie oszacować wyników umowy. Niemniej może już jednak okazać się prawdopodobne, że jednostka odzyska poniesione koszty umowy. Wówczas przychody z umowy ujmuje się tylko do wysokości tych poniesionych kosztów, co do których przewiduje się, że zostaną odzyskane. Ponieważ nie można wiarygodnie oszacować wyników umowy, to nie można też ująć zysku z tej umowy. Jeżeli jednak nie można w sposób wiarygodny oszacować wyników umowy, a może być prawdopodobne, że łączne koszty umowy przewyższą łączne przychody z tytułu umowy, wówczas należy spodziewaną nadwyżkę łącznych kosztów umowy nad łącznymi przychodami z umowy bezzwłocznie ująć jako koszt, zgodnie z paragrafem 36.

- 34 Koszty umowy, co do których nie istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania, są niezwłocznie ujmowane jako koszt. Przykładami okoliczności, w których odzyskanie poniesionych kosztów umowy nie jest prawdopodobne i w których koszty umowy powinny być niezwłocznie ujmowane jako koszt, są:
- a) umowy, które nie są w pełni możliwe do wyegzekwowania, czyli których ważność jest bardzo wątpliwa;
  - b) umowy, których zakończenie jest uzależnione od wyników toczącej się rozprawy sądowej lub procesu legislacyjnego;
  - c) umowy dotyczące nieruchomości, która prawdopodobnie zostanie przeznaczona do rozbiórki lub wywłaszczona;
  - d) umowy, w których zamawiający nie jest w stanie wypełnić swoich obowiązków; lub
  - e) umowy, w których wykonawca nie jest w stanie zrealizować umowy lub w inny sposób wypełnić swoich obowiązków wynikających z umowy.
- 35 Jeżeli nie istnieją już wątpliwości, które utrudniały dokonanie wiarygodnego szacowania wyników umowy o usługę budowlaną, to przychody i koszty związane z umową o usługę budowlaną ujmuje się raczej zgodnie z treścią paragrafu 22 niż paragrafu 32.

#### UJMOWANIE PRZEWIDYWANYCH STRAT

- 36 W przypadku, kiedy istnieje prawdopodobieństwo, iż łączne koszty umowy przekroczą łączne przychody z tytułu umowy, przewidywaną stratę ujmuje się bezzwłocznie jako koszt.
- 37 Wysokość straty określa się niezależnie od:
- a) faktu rozpoczęcia prac wynikających z umowy;
  - b) stanu zaawansowania prac wynikających z umowy; lub
  - c) wysokości przewidywanych zysków z tytułu innych umów, które nie są pojedynczymi umowami o usługę budowlaną w rozumieniu paragrafu 9.

#### ZMIANY SZACUNKÓW

- 38 Metodę stopnia zaawansowania stosuje się narastająco w każdym okresie w stosunku do bieżących szacunków przychodów i kosztów związanych z umową. Dlatego skutki zmian szacunków przychodów lub kosztów związanych z umową oraz skutki zmian szacunków wyników umowy ujmuje się jako zmianę wartości szacunkowej (zob. MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*). Zmienione szacunki stosuje się do określenia wysokości przychodów i kosztów ujętych w rachunku zysków i strat w okresie sprawozdawczym, w którym nastąpiły zmiany, oraz w okresach następnych.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 39 Jednostka ujawnia:
- a) kwoty przychodów z tytułu umowy ujętych jako przychody za dany okres;
  - b) metody zastosowane do określenia przychodów z umowy ujętych za dany okres; oraz
  - c) metody zastosowane do określenia stanu zaawansowania realizowanych umów.
- 40 Na dzień bilansowy jednostka ujawnia każdą z następujących informacji dotyczących realizowanych umów:
- a) łączną kwotę poniesionych kosztów i ujętych zysków (pomniejszonych o ujęte straty) na dzień bilansowy;
  - b) kwotę otrzymanych zaliczek; oraz
  - c) kwotę sum zatrzymanych.
- 41 Sumy zatrzymane są to kwoty należności, których otrzymanie uwarunkowane jest wykonaniem umów oraz które nie są płacone aż do momentu spełnienia określonych warunków umowy lub do momentu usunięcia usterek. Należności uwarunkowane wykonaniem umowy (faktury częściowe) są to kwoty naliczone za pracę wykonaną w ramach umowy, niezależnie od tego, czy zostały zapłacone przez zamawiającego, czy też nie. Zaliczki są to kwoty otrzymane przez wykonawcę przed wykonaniem prac, do których się odnoszą.

- 42 Jednostka przedstawia:
- kwotę brutto należną od zamawiających z tytułu prac wynikających z umowy, jako aktywa; oraz
  - kwotę brutto należną zamawiającym z tytułu prac wynikających z umowy, jako zobowiązania.
- 43 Kwota brutto należna od zamawiających z tytułu prac wynikających z umowy jest kwotą netto powstałą z pomniejszenia:
- sumy poniesionych kosztów i ujętych zysków o
  - sumę ujętych strat i należności uwarunkowanych wykonaniem umowy (faktur częściowych);
- dla wszystkich realizowanych na dany dzień umów, w przypadku których poniesione koszty wraz z ujętymi zyskami (pomniejszonymi o ujęte straty) przewyższają należności uwarunkowane wykonaniem umowy (faktury częściowe).
- 44 Kwota brutto należna zamawiającym z tytułu prac wynikających z umowy jest kwotą netto powstałą z pomniejszenia:
- sumy poniesionych kosztów i ujętych zysków o
  - sumę ujętych strat i należności uwarunkowanych wykonaniem umowy (faktur częściowych);
- dla wszystkich realizowanych na dany dzień umów, w przypadku których należności uwarunkowane wykonaniem umowy (faktury częściowe) przewyższają poniesione koszty wraz z ujętymi zyskami (pomniejszonymi o ujęte straty).
- 45 Jednostka ujawnia wszelkie zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. Zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe mogą powstawać z tytułu takich pozycji jak koszty napraw gwarancyjnych, roszczenia, kary lub możliwe straty.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 46 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1995 r. i później.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 12

**Podatek dochodowy**

## CEL

Celem niniejszego standardu jest określenie podejścia księgowego do podatku dochodowego. W zakresie podatku dochodowego głównym zagadnieniem w rachunkowości jest określenie sposobu księgowania bieżących i przyszłych skutków podatkowych:

- a) przyszłej realizacji (rozliczenia) wartości bilansowej składników aktywów (zobowiązań) ujętych w bilansie jednostki gospodarczej; oraz
- b) transakcji i innych zdarzeń bieżącego okresu ujętych w sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej.

Z ujęciem danego składnika aktywów lub zobowiązań nierozłącznie wiąże się oczekiwanie jednostki sporządzającej sprawozdanie, iż dana wartość bilansowa danego składnika aktywów lub zobowiązania zostanie zrealizowana lub rozliczona. Jeżeli jest prawdopodobne, że realizacja lub rozliczenie takiej wartości bilansowej spowoduje zwiększenie (zmniejszenie) kwoty przyszłych płatności z tytułu podatków w stosunku do kwoty, która zostałaby naliczona, gdyby realizacja czy rozliczenie nie wywołałyby żadnych skutków podatkowych, to w takim wypadku niniejszy standard wymaga, aby jednostka gospodarcza – z pewnymi nielicznymi wyjątkami – utworzyła rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego (ujęła składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego).

Niniejszy standard nakłada na jednostkę gospodarczą obowiązek zaksięgowania skutków podatkowych transakcji w taki sam sposób, w jaki księguje same transakcje lub inne zdarzenia. W związku z tym, jeśli dane transakcje i inne zdarzenia ujęte są w zysku lub stracie, powinny być tam również ujęte odnośne skutki podatkowe. Jeśli dane transakcje i inne zdarzenia ujmowane są bezpośrednio w kapitale własnym, to również odnośne skutki podatkowe powinny być bezpośrednio odniesione na kapitał własny. Analogicznie, ujęcie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w przypadku połączenia jednostek gospodarczych wpływa na wysokość wartości firmy powstającej w wyniku połączenia jednostek gospodarczych lub na kwotę nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejętej ponad cenę przejęcia.

Ponadto niniejszy standard reguluje kwestię ujmowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikających z nierozliczonych strat podatkowych lub niewykorzystanych ulg podatkowych, prezentacji podatku dochodowego w sprawozdaniu finansowym oraz ujawniania informacji dotyczących podatku dochodowego.

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosuje się dla celów księgowego ujmowania podatku dochodowego.
- 2 Dla celów niniejszego standardu termin „podatek dochodowy” obejmuje wszelkie krajowe i zagraniczne podatki pobierane od dochodu podlegającego opodatkowaniu. Podatek dochodowy zawiera również na przykład podatek płatny u źródła przez jednostki zależne, jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia od wyniku przekazanego jednostce gospodarczej sporządzającej sprawozdanie.
- 3 [Usunięty]
- 4 Niniejszy standard nie reguluje kwestii zasad rachunkowości, które powinny znaleźć zastosowanie w przypadku dotacji rządowych (zob. MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządu*) lub inwestycyjnych ulg podatkowych. Niniejszy standard rozstrzyga natomiast sprawę księgowania różnic przejściowych mogących wynikać z dotacji lub inwestycyjnych ulg podatkowych.

## DEFINICJE

- 5 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Wynik finansowy brutto* jest to zysk lub strata za dany okres przed odjęciem obciążenia podatkowego.

*Dochód do opodatkowania (strata podatkowa)* to dochód (strata) za dany okres, ustalony zgodnie z zasadami ustanowionymi przez władze podatkowe, na podstawie których podatek dochodowy podlega zapłacie (zwrotowi).

*Obciążenie podatkowe (przychód podatkowy)* jest to łączna kwota bieżącego i odroczonego podatku, uwzględniona przy ustalaniu zysku lub straty za dany okres.

*Podatek bieżący* jest to kwota podatku dochodowego podlegającego zapłacie (zwrotowi) od dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) za dany okres.

*Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego* są to kwoty podatku dochodowego wymagające zapłaty w przyszłych okresach w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego są to kwoty przewidziane w przyszłych okresach do odliczenia od podatku dochodowego ze względu na:

- a) ujemne różnice przejściowe;
- b) przeniesienie na kolejny okres nierozliczonych strat podatkowych; oraz
- c) przeniesienie na kolejny okres niewykorzystanych ulg podatkowych.

Różnice przejściowe są to różnice między wartością bilansową danego składnika aktywów lub zobowiązań jednostki gospodarczej a jego wartością podatkową. Różnicami przejściowymi mogą być:

- a)  *dodatnie różnice przejściowe*, czyli różnice przejściowe, które powodują powstanie kwot do opodatkowania uwzględnianych w toku ustalania dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów lub zobowiązań zostanie zrealizowana lub rozliczona; lub
- b)  *ujemne różnice przejściowe*, czyli różnice przejściowe, które powodują powstanie kwot podlegających odliczeniu podatkowemu w toku ustalania dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) w przyszłych okresach, gdy wartość bilansowa składnika aktywów lub zobowiązań zostanie zrealizowana lub rozliczona.

Wartością podatkową składnika aktywów lub zobowiązań jest przyporządkowana mu kwota służąca celom podatkowym.

- 6 Obciążenie podatkowe (przychód podatkowy) składa się z bieżącego obciążenia podatkowego (bieżącego przychodu podatkowego) oraz odroczonego obciążenia podatkowego (odroczonego przychodu podatkowego).

#### Wartość podatkowa

- 7 Wartość podatkowa aktywów jest to kwota wpływająca na pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w przypadku uzyskania z nich korzyści ekonomicznych, które napłyną do jednostki gospodarczej, gdy zrealizuje ona wartość bilansową danego składnika aktywów. Jeśli ww. korzyści ekonomiczne spowodują pomniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego, wartość podatkowa takiego składnika aktywów będzie równa jego wartości bilansowej.

#### Przykłady

1. Maszyna kosztowała 100. Dla celów podatkowych w okresie bieżącym i okresach poprzednich amortyzacja w kwocie 30 stanowiła koszt uzyskania przychodu, a pozostała część ceny nabycia będzie stanowiła koszt uzyskania przychodu w przyszłych okresach, w formie odpisów amortyzacyjnych lub w momencie likwidacji składnika aktywów. Przychody wytworzone w drodze użytkowania maszyny podlegają opodatkowaniu, wszelkie przychody powstałe przy likwidacji maszyny będą podlegały opodatkowaniu, a wszelkie straty powstałe przy likwidacji maszyny będą stanowiły koszt uzyskania przychodu. *Wartość podatkowa maszyny wynosi 70.*
2. Odsetki należne mają wartość bilansową równą 100. Odnośne przychody z tytułu odsetek będą opodatkowane według metody kasowej. *Wartość podatkowa odsetek należnych wynosi zero.*
3. Należności z tytułu towarów i usług mają wartość bilansową równą 100. Odnośne przychody zostały już włączone do dochodu do opodatkowania (straty podatkowej). *Wartość podatkowa należności z tytułu dostaw i usług wynosi 100.*
4. Należności z tytułu dywidend od jednostki zależnej mają wartość bilansową równą 100. Dywidendy nie podlegają opodatkowaniu. W zasadzie cała wartość bilansowa tego składnika aktywów jest kosztem uzyskania przychodu, odniesionym do wartości korzyści ekonomicznych. *W konsekwencji wartość podatkowa należności z tytułu dywidend wynosi 100<sup>(\*)</sup>.*
5. Należność z tytułu pożyczki ma wartość bilansową równą 100. Spłata pożyczki nie spowoduje żadnych skutków podatkowych. *Wartość podatkowa pożyczki wynosi 100.*

(\*) Przy takim toku analizy nie występują tu żadne dodatkowe różnice przejściowe. W rozwiązaniu alternatywnym powstałaby memoriałowa należność z tytułu dywidend wartości podatkowej równej zero, a zastosowana stawka podatkowa do wynikającej z powyższego dodatniej różnicy przejściowej w kwocie 100 wynosiłaby również zero. W obu rozwiązaniach nie występuje rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

- 8 Wartością podatkową składnika zobowiązań jest jego wartość bilansowa, pomniejszona o wszystkie kwoty, które będą w przyszłych okresach stanowiły koszt uzyskania przychodu związanego z tym składnikiem zobowiązań. W przypadku przychodów otrzymanych z wyprzedzeniem wartością podatkową takiego składnika zobowiązań jest jego wartość bilansowa pomniejszona o kwotę przychodów, które nie będą podlegały opodatkowaniu w przyszłych okresach.

**Przykłady**

1. Zobowiązania krótkoterminowe zawierają rozliczenia międzyokresowe bierne o wartości bilansowej równej 100. Odnośny koszt będzie stanowił koszt uzyskania przychodu ustalany według metody kasowej. *Wartość podatkowa rozliczeń międzyokresowych biernych wynosi zero.*
2. Zobowiązania krótkoterminowe zawierają otrzymane z wyprzedzeniem przychody z tytułu odsetek o wartości bilansowej równej 100. Przychody z tytułu odsetek zostały opodatkowane według metody kasowej. *Wartość podatkowa otrzymanych z wyprzedzeniem odsetek wynosi zero.*
3. Zobowiązania krótkoterminowe zawierają rozliczenia międzyokresowe bierne o wartości bilansowej równej 100. Odnośny koszt został już zaliczony do kosztów uzyskania przychodu. *Wartość podatkowa rozliczeń międzyokresowych biernych wynosi 100.*
4. Zobowiązania krótkoterminowe zawierają rezerwy na grzywny i kary o wartości bilansowej równej 100. Grzywny i kary nie stanowią kosztu uzyskania przychodu. *Wartość podatkowa rezerwy na grzywny i kary wynosi 100<sup>(\*)</sup>.*
5. Zobowiązanie z tytułu pożyczki ma wartość bilansową 100. Spłata pożyczki nie wywoła żadnych skutków podatkowych. *Wartość podatkowa pożyczki wynosi 100.*

(\*) Przy takim toku analizy nie występują tu żadne dodatkowe różnice przejściowe. W rozwiązaniu alternatywnym powstałaby memoriałowa należność z tytułu dywidend wartości podatkowej równej zero, a zastosowana stawka podatkowa do wynikającej z powyższego dodatniej różnicy przejściowej w kwocie 100 wynosiłaby również zero. W obu rozwiązaniach nie występuje rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

- 9 Niektóre pozycje mają wartość podatkową, ale nie są ujmowane w bilansie jednostki gospodarczej jako aktywa ani jako zobowiązania. Na przykład koszty prac badawczych są przy ustalaniu wyniku finansowego zarachowywane w koszty tego okresu, w którym zostały poniesione, ale mogą być uwzględnione (jako koszty uzyskania przychodu) przy ustalaniu dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) dopiero w okresie następnym. Różnica między wartością podatkową kosztów prac badawczych w kwocie uznanej przez władze podatkowe za kwalifikującą się do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu w przyszłych okresach a wartością bilansową równą zero stanowi ujemną (potrącaną) różnicę przejściową, która powoduje powstanie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
- 10 Jeżeli wartość podatkowa składnika aktywów lub zobowiązań nie jest oczywista, warto zastosować podstawową zasadę, na której opiera się niniejszy standard: jednostka gospodarcza – poza nielicznymi wyjątkami – tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego (ując składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego), we wszystkich tych przypadkach, w których realizacja lub rozliczenie wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązań spowoduje zwiększenie (zmniejszenie) kwoty przyszłych płatności podatkowych w porównaniu do kwoty, która byłaby właściwa, gdyby ta realizacja lub rozliczenie nie wywołałyby skutków podatkowych. Przykład C zamieszczony po paragrafie 52 ilustruje okoliczności, w jakich pomocne jest rozważenie tej podstawowej zasady, czyli na przykład, gdy wartość podatkowa składnika aktywów lub zobowiązań zależy od planowanego sposobu ich realizacji lub rozliczenia.
- 11 W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym różnice przejściowe ustala się drogą porównania wartości bilansowych składników aktywów i zobowiązań z odpowiednią wartością podatkową. Wartość podatkową ustala się odpowiednio do skonsolidowanego zeznania podatkowego, jeżeli stosownie do systemu prawnego zeznanie takie jest sporządzane. W pozostałych systemach wartość podatkową ustala się odpowiednio do zasad sporządzania zeznań podatkowych przez każdą z jednostek gospodarczych wchodzących w skład grupy kapitałowej.

**UJMOWANIE BIEŻĄCYCH ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH I BIEŻĄCYCH NALEŻNOŚCI PODATKOWYCH**

- 12 Bieżący podatek za bieżący i poprzednie okresy ujmuje się jako zobowiązanie w kwocie, w jakiej nie został zapłacony. Jeśli kwota dotychczas zapłacona z tytułu podatku bieżącego i za poprzednie okresy przekracza kwotę do zapłaty za te okresy, to nadwyżkę ujmuje się jako należność.
- 13 Korzyści płynące ze straty podatkowej, która może być pokryta z bieżącego podatku za poprzednie okresy, ujmuje się jako należność.
- 14 Jeżeli strata podatkowa zostanie pokryta bieżącym podatkiem poprzednich okresów, jednostka gospodarcza ujmuje tę korzyść jako należność w okresie, w którym strata podatkowa wystąpiła, ponieważ jest prawdopodobne, że jednostka odniesie z tego tytułu korzyść i że korzyść ta może być wiarygodnie określona.

**UJMOWANIE REZERW Z TYTUŁU ODROCZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO I AKTYWÓW Z TYTUŁU ODROCZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO****DODATNIE RÓŻNICE PRZEJŚCIOWE**

- 15 Tworzy się rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do wszystkich dodatnich różnic przejściowych, z wyjątkiem przypadków, gdy rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynika z:
  - a) początkowego ujęcia wartości firmy; lub

- b) początkowego ujęcia danego składnika aktywów lub zobowiązań pochodzącego z transakcji, która:
- (i) nie jest połączeniem jednostek gospodarczych; oraz
  - (ii) nie wpływa w momencie przeprowadzania transakcji na wynik finansowy brutto ani na dochód do opodatkowania (stratę podatkową).

Niemniej jednak zgodnie z paragrafem 39 tworzy się rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do dodatnich różnic przejściowych wiążących się z inwestycjami w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych, jak również w odniesieniu do udziałów we wspólnych przedsięwzięciach.

- 16 Nieodłącznym warunkiem ujęcia jakiegokolwiek pozycji aktywów jest to, że jej wartość bilansowa zostanie zrealizowana w formie korzyści ekonomicznych, które wpłyną do jednostki w przyszłych okresach. Jeśli wartość bilansowa danego składnika aktywów przekracza jego wartość podatkową, to kwota podlegających opodatkowaniu korzyści ekonomicznych będzie wyższa od kwoty uznanej za koszt uzyskania przychodu. Różnica ta stanowi dodatnią różnicę przejściową, a obowiązek zapłaty w przyszłych okresach związanego z nią podatku dochodowego znajduje wyraz w rezerwie z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Gdy jednostka gospodarcza zrealizuje wartość bilansową składnika aktywów, dodatnia różnica przejściowa odwróci się i w jednostce gospodarczej powstanie dochód do opodatkowania. Rodzi to prawdopodobieństwo, iż z jednostki gospodarczej wypłyną pewne korzyści ekonomiczne w formie płatności podatkowych. W związku z powyższym niniejszy standard wprowadza wymóg tworzenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, z wyjątkiem okoliczności opisanych w paragrafach 15 i 39.

#### **Przykład**

Składnik aktywów, który kosztował 150, ma wartość bilansową 100. Narastająca amortyzacja, naliczona dla celów podatkowych, wynosi 90, a stawka podatkowa równa się 25 %.

*Wartość podatkowa tego składnika aktywów wynosi 60 (cena nabycia równa 150 minus narastająca amortyzacja podatkowa równa 90). Aby zrealizować wartość bilansową 100, jednostka gospodarcza musi wypracować dochód podlegający opodatkowaniu w kwocie 100, ale będzie mogła odliczyć amortyzację podatkową równą 60. A zatem jednostka gospodarcza zapłaci podatek dochodowy w wysokości 10 (25 % z 40), w momencie zrealizowania wartości bilansowej tego składnika aktywów. Różnica między wartością bilansową równą 100 a wartością podatkową równą 60 stanowi dodatnią różnicę przejściową równą 40. W związku z tym jednostka gospodarcza tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 10 (25 % z 40), odpowiadającą podatkowi dochodowemu, który będzie zapłacony w momencie realizacji wartości bilansowej składnika aktywów.*

- 17 Niektóre różnice przejściowe powstają, gdy przychód lub koszt wpływa na wynik finansowy w jednym okresie, lecz wchodzi w skład dochodu do opodatkowania w innym okresie. Takie różnice przejściowe nazywane są często różnicami czasowymi. Poniżej podaje się przykłady tego rodzaju różnic przejściowych, czyli takich, które są dodatnimi różnicami przejściowymi i dlatego skutkują utworzeniem rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego:
- a) przychody z tytułu odsetek zaliczane są do wyniku finansowego proporcjonalnie do upływu czasu, ale niektóre ustawodawstwa przewidują ich włączenie do dochodu do opodatkowania na zasadzie kasowej. Wartość podatkowa jakiegokolwiek należności ujętej w bilansie z tytułu takich przychodów równa się zeru, ponieważ przychody te nie stanowią dochodu do opodatkowania do czasu zainkasowania środków pieniężnych;
  - b) amortyzacja uwzględniana przy ustalaniu dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) może się różnić od amortyzacji wpływającej na wynik finansowy brutto. Przejściową różnicą jest tu różnica między wartością bilansową środka trwałego a jego wartością podatkową, która odpowiada pierwotnej cenie nabycia/kosztowi wytworzenia, pomniejszonej o wszystkie odliczenia, dopuszczone w związku z tym składnikiem aktywów przez przepisy podatkowe przy ustalaniu dochodu do opodatkowania za bieżący i poprzednie okresy. Dodatnie różnice przejściowe powstają i powodują utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, gdy amortyzacja podatkowa jest przyspieszona (jeśli amortyzacja podatkowa jest wolniejsza od amortyzacji księgowej, powstają ujemne różnice przejściowe, które powodują wystąpienie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego); oraz
  - c) koszty prac rozwojowych mogą być aktywowane i amortyzowane, kształtując wynik finansowy brutto w ciągu przyszłych okresów, ale dla celów ustalania dochodu do opodatkowania są odliczane w okresie ich poniesienia. Takie koszty prac rozwojowych mają wartość podatkową równą zero, ponieważ już zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodu w okresie, w którym zostały poniesione. Różnicą przejściową jest tu różnica między wartością bilansową kosztów prac rozwojowych a ich wartością podatkową wynoszącą zero.
- 18 Przejściowe różnice powstają również, gdy:
- a) koszt połączenia jednostek gospodarczych jest przypisywany do możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań odpowiednio do ich wartości godziwych, ale nie dokonano równoważnej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 19);
  - b) przeszacowano aktywa, ale nie dokonano równoważnej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 20);
  - c) na skutek konsolidacji powstaje dodatnia lub ujemna wartość firmy (zob. paragraf 21);



- d) wartość podatkowa składnika aktywów lub zobowiązań w momencie jego początkowego ujęcia różni się od jego początkowej wartości bilansowej, na przykład gdy jednostka gospodarcza korzysta z nieopodatkowanych dotacji rządowych dotyczących tych aktywów (zob. paragraf 22 i 33); lub
- e) wartość bilansowa inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach staje się różna od wartości podatkowej tych inwestycji lub udziałów (zob. paragrafy 38–45).

#### **Połączenie jednostek gospodarczych**

- 19 Koszt połączenia jednostek gospodarczych jest przypisywany poprzez ujmowanie możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań według ich wartości godziwych na datę przejęcia. Różnice przejściowe wystąpią, gdy wartości podatkowe możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań nie uległy zmianie na skutek połączenia lub uległy zmianie w innej wysokości. Na przykład, jeśli wartość bilansowa składnika aktywów wzrosła wobec doprowadzenia jej do poziomu wartości godziwej, ale wartość podatkowa tego składnika aktywów pozostała w wysokości, jaka odpowiada cenie nabycia tego składnika figurującej u poprzedniego właściciela, powstaje dodatnia różnica przejściowa skutkująca utworzeniem rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Wynikająca z powyższego rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływa na wartość firmy (zob. paragraf 66).

#### **Aktywa wykazywane w wartości godziwej**

- 20 MSSF dopuszczają lub wymagają wykazywania niektórych aktywów w wartości godziwej lub ich przeszacowywania (zob. na przykład MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, MSR 38 *Wartości niematerialne i prawne*, MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* oraz MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*). Zgodnie z niektórymi przepisami przeszacowanie lub inna przecena wartości danego składnika aktywów do wartości godziwej wpływa na wysokość dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) za bieżący okres. W wyniku tego wartość podatkowa składnika aktywów zostaje skorygowana i nie powstaje żadna różnica przejściowa. Zgodnie z innymi przepisami natomiast przeszacowanie lub inna przecena wartości składnika aktywów nie wpływa na dochód do opodatkowania tego okresu, w którym przeszacowanie czy przecena wartości miały miejsce, więc wartość podatkowa składnika aktywów nie jest korygowana. Niemniej jednak przyszła realizacja wartości bilansowej spowoduje wystąpienie podlegających opodatkowaniu korzyści ekonomicznych, a kwota kosztów uzyskania przychodu będzie różna od wartości wspomnianych korzyści ekonomicznych. Różnica między wartością bilansową przeszacowanego składnika aktywów a jego wartością podatkową stanowi różnicę przejściową i uzasadnia utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Postępowanie takie jest właściwe nawet wówczas, gdy:
- a) jednostka gospodarcza nie zamierza zbyć danego składnika aktywów. W takim wypadku przeszacowana wartość bilansowa danego składnika aktywów zostanie zrealizowana w trakcie jego użytkowania, co spowoduje wytworzenie dochodu do opodatkowania przewyższającego wartość amortyzacji możliwej do uznania do kosztów uzyskania przychodu w przyszłych okresach; lub
  - b) podatek od zysku na sprzedaży składnika rzeczowych aktywów trwałych jest rozliczany w czasie, jeśli przychód uzyskany na sprzedaży danego składnika zostanie zainwestowany w podobne składniki aktywów. W takich wypadkach podatek stanie się ostatecznie wymagalny w momencie zbycia lub zużycia tych podobnych aktywów.

#### **Wartość firmy**

- 21 Wartość firmy powstałą w wyniku połączenia jednostek gospodarczych określa się jako nadwyżkę kosztu połączenia jednostek gospodarczych ponad udział jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejętej. Liczne organy podatkowe nie uznają kwot zmniejszających wartość bilansową wartości firmy jako kosztu uzyskania przychodu przy określaniu dochodu do opodatkowania. Co więcej, w myśl tych przepisów koszt wartości firmy często nie stanowi kosztu uzyskania przychodu, gdy jednostka zależna wyżywa się związanej z tą wartością firmy zorganizowanej części działalności. Zgodnie z tymi przepisami wartość podatkowa wartości firmy wynosi zero. Wszelkie różnice między wartością bilansową wartości firmy a jej wartością podatkową równą zero stanowią dodatnią różnicę przejściową. Niemniej jednak niniejszy standard nie zezwala na tworzenie wynikającej z powyższego rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ wartość firmy jest wyceniana w wartości końcowej i utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zwiększyłoby wartość bilansową wartości firmy.
- 21A Późniejsze zmniejszenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, która nie jest ujęta, ponieważ wynika z początkowego ujęcia wartości firmy, są również traktowane jako wynikające z początkowego ujęcia wartości firmy i z tego względu nie są ujmowane zgodnie z paragrafem 15 a). Na przykład, jeśli wartość firmy nabyta w połączeniu jednostek gospodarczych ma wartość początkową (cenę nabycia) 100, ale wartość podatkową zero, paragraf 15 a) zabrania jednostce ujmowania wynikającej stąd rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeśli jednostka w późniejszym czasie ujmuje dla tej wartości firmy odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w kwocie 20, to kwota dodatniej różnicy przejściowej odnoszącej się do wartości firmy zostanie zmniejszona ze 100 do 80. W konsekwencji tego nastąpi zmniejszenie nieujętej rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zmniejszenie wartości nieujętej rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego traktowane jest jako odnoszące się do początkowego ujęcia wartości firmy i z tego względu, zgodnie z paragrafem 15 a), jego ujęcie jest zabronione.
- 21B Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dla dodatniej różnicy przejściowej odnoszącej się do wartości firmy są jednakże ujmowane w zakresie, w jakim nie wynikają z początkowego ujęcia wartości firmy. Na przykład, jeżeli wartość firmy nabyta w połączeniu jednostek gospodarczych ma wartość początkową (cenę nabycia) równą 100 i kwota ta jest dla celów podatkowych zmniejszana 20 % rocznie, począwszy od roku, w którym

nastąpiło przejście, to wartość podatkowa wartości firmy na moment jej początkowego ujęcia wynosi 100, a na koniec roku, w którym nastąpiło przejście, wynosi 80. Jeśli wartość bilansowa wartości firmy na koniec roku, w którym nastąpiło przejście, pozostaje niezmienną – wynosi 100, to na koniec tego roku powstaje dodatnia różnica przejściowa w kwocie 20. Ponieważ wskazana dodatnia różnica przejściowa nie odnosi się do początkowego ujęcia wartości firmy, wynikająca z niej rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zostaje ujęta.

#### **Początkowe ujęcie składnika aktywów lub zobowiązań**

- 22 Różnica przejściowa może powstać w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązań, gdy na przykład część lub całość ceny nabycia składnika aktywów nie będzie stanowiła kosztu uzyskania przychodu. Metoda księgowa stosowana do takich różnic przejściowych zależy od rodzaju transakcji, która doprowadziła do początkowego ujęcia składnika aktywów:
- w przypadku połączenia jednostek gospodarczych jednostka tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub wykazuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, co wpływa na wielkość wartości firmy lub kwotę nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ponad cenę przejścia (zob. paragraf 19);
  - jeśli transakcja wpływa na wynik finansowy brutto lub na dochód do opodatkowania, jednostka gospodarcza tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz ujmuje wszelkie wynikające z tego tytułu odroczone obciążenia i przychody podatkowe w rachunku zysków i strat (zob. paragraf 59);
  - jeśli transakcja nie ma formy połączenia jednostek gospodarczych i nie wpływa na wynik finansowy brutto, ani na dochód do opodatkowania, jednostka gospodarcza mogłaby – jeżeli nie są to wyjątki, o których mowa w paragrafach 15 i 24 – utworzyć wynikającą z powyższego rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub ująć składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz skorygować wartość bilansową składnika aktywów lub składnika zobowiązań o tę samą kwotę. Takie korekty wpłynęłyby jednak ujemnie na przejrzystość sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej. Dlatego niniejszy standard nie dopuszcza tworzenia przez jednostkę gospodarczą rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub ujmowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ani w momencie ich początkowego ujęcia, ani w okresach późniejszych (zob. przykład poniżej). Odpowiednio, jeśli taki składnik aktywów jest amortyzowany, jednostka gospodarcza nie ujmuje kolejnych zmian w nieujętej rezerwie z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub składniku aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

#### **Przykład ilustrujący paragraf 22 c)**

Jednostka gospodarcza zamierza użytkować składnik aktywów, który kosztował 1 000 przez cały jego okres użytkowania trwający pięć lat, a następnie go zbyć za wartość końcową równą zero. Stawka podatkowa wynosi 40 %. Amortyzacja tego składnika aktywów nie stanowi kosztu uzyskania przychodu dla celów podatkowych. Jakikolwiek zysk uzyskany ze zbycia tego składnika nie będzie podlegał opodatkowaniu, a jakakolwiek strata nie będzie zaliczała się do kosztów uzyskania przychodu.

*Realizując wartość bilansową składnika aktywów, jednostka gospodarcza uzyska dochód do opodatkowania równy 1 000 i zapłaci podatek w kwocie 400. Jednostka gospodarcza nie tworzy wynikającej stąd rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 400, ponieważ wynika on z początkowego ujęcia składnika aktywów.*

*W kolejnym okresie wartość bilansowa składnika aktywów równa się 800. Uzyskawszy podlegający opodatkowaniu dochód w wysokości 800, jednostka gospodarcza zapłaci podatek w wysokości 320. Jednostka gospodarcza nie tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 320, ponieważ wynika on z początkowego ujęcia składnika aktywów.*

- 23 Zgodnie z MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* emitent złożonego instrumentu finansowego (na przykład obligacji zamiennych) zalicza zobowiązaniowy element instrumentu do zobowiązań, a element kapitałowy do kapitału własnego. W niektórych systemach prawnych wartość podatkowa elementu zobowiązaniowego w momencie początkowego ujęcia równa się początkowej wartości bilansowej sumy elementu zobowiązaniowego i kapitałowego. Wynikająca stąd dodatnia różnica przejściowa pojawia się na skutek początkowego ujęcia elementu kapitałowego oddzielnie od elementu zobowiązaniowego. Dlatego wyjątek przewidziany w paragrafie 15 b) nie ma w tym przypadku zastosowania. W związku z tym jednostka gospodarcza tworzy wynikającą z powyższego rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zgodnie z paragrafem 61 odroczonego podatku dochodowego obciąża bepośrednio wartość bilansową elementu kapitałowego. Zaś zgodnie z paragrafem 58 późniejsze zmiany w rezerwie z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w rachunku zysków i strat jako koszt (przychód) z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

#### **Ujemne różnice przejściowe**

- 24 W odniesieniu do wszystkich ujemnych różnic przejściowych ujmuje się składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego do wysokości, do której jest prawdopodobne, iż osiągnięty zostanie dochód do opodatkowania, który pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych. Wyjątek od tego przypadku pojawia się, gdy składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynika z początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązań pochodzącego z transakcji, która:
- nie jest połączeniem jednostek gospodarczych; oraz
  - nie wpływa w momencie przeprowadzania transakcji na wynik finansowy brutto ani na dochód do opodatkowania (stratę podatkową).

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z paragrafem 44, ujmują się jednak w odniesieniu do ujemnych różnic przejściowych, które wiążą się z inwestycjami w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych oraz udziałami we wspólnych przedsięwzięciach.

- 25 Nieodłącznym warunkiem ujęcia składnika zobowiązań jest to, że jego wartość bilansowa zostanie w przyszłych okresach rozliczona w formie odpływu z jednostki gospodarczej środków będących odzwierciedleniem korzyści ekonomicznych. W momencie odpływu środków z jednostki gospodarczej ich część lub całość może stanowić koszt uzyskania przychodu okresu późniejszego od okresu, w którym nastąpiło ujęcie składnika zobowiązań. W takich wypadkach zachodzi różnica przejściowa między wartością bilansową składnika zobowiązań a jego wartością podatkową. Odpowiednio powstaje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, który będzie mógł być zrealizowany w przyszłych okresach, gdy przy ustalaniu dochodu do opodatkowania ta część zobowiązań będzie stanowiła koszt uzyskania przychodu. Podobnie, jeśli wartość bilansowa składnika aktywów jest niższa od jego wartości podatkowej, to różnica uzasadnia ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, który będzie można zrealizować w przyszłych okresach.

#### Przykład

Jednostka gospodarcza ujęła zobowiązanie w kwocie 100 z tytułu rezerwy na przyszłe koszty, związane z gwarancją udzieloną na produkty. Na potrzeby podatkowe – do momentu wypłacenia przez jednostkę gospodarczą roszczeń – utworzenie rezerwy na koszty związane z gwarancją udzieloną na produkty nie będzie stanowiło kosztu uzyskania przychodu. Stawka podatkowa wynosi 25 %.

*Wartość podatkowa zobowiązania wynosi zero (wartość bilansowa 100 pomniejszona o wartość, która w przyszłych okresach będzie stanowiła koszt uzyskania przychodu związany z tym zobowiązaniem). Rozliczając to zobowiązanie w jego wartości bilansowej, jednostka gospodarcza obniży swój przyszły dochód do opodatkowania o kwotę równą 100, i w rezultacie obniży przyszłe płatności podatkowe o 25 (25 % od 100). Różnica między wartością bilansową 100 a wartością podatkową równą zero stanowi ujemną różnicę przejściową w kwocie 100. Dlatego jednostka gospodarcza ujmie składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 25 (25 % od 100), pod warunkiem iż jest prawdopodobne, że wypracuje dochód do opodatkowania wystarczający do skorzystania z obniżki płatności podatkowych.*

- 26 Poniżej podane zostały przykłady ujemnych różnic przejściowych, które powodują powstanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:
- koszty świadczeń emerytalnych mogą być odliczane od wyniku finansowego brutto, w miarę jak pracownik wykonuje pracę na rzecz pracodawcy, lecz przy ustalaniu dochodu do opodatkowania mogą stanowić koszt uzyskania przychodu dopiero, gdy składki są zapłacone do funduszu przez jednostkę gospodarczą lub gdy świadczenia emerytalne są wypłacone przez jednostkę gospodarczą. Różnica między wartością bilansową wartością składnika zobowiązań a jego wartością podatkową. Wartość podatkowa takiego składnika zobowiązań zwykle wynosi zero. Taka ujemna różnica przejściowa uzasadnia ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ korzyści ekonomiczne napłyną do jednostki gospodarczej w postaci odliczenia od dochodu do opodatkowania, kiedy składki lub świadczenia emerytalne zostaną opłacone;
  - koszty prac badawczych stanowią przy ustalaniu wyniku finansowego brutto koszt okresu, w którym zostały poniesione, ale mogą być uznane za koszt uzyskania przychodu wpływający na dochód do opodatkowania (stratę podatkową) dopiero w kolejnym okresie. Różnica między wartością podatkową kosztów prac badawczych, to jest wartością, która przez władze podatkowe zostanie uznana za koszt uzyskania przychodu w przyszłych okresach, a wartością bilansową równą zero, stanowi ujemną różnicę przejściową, powodującą powstanie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego;
  - koszt połączenia jednostek gospodarczych jest przypisywany do możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań określonych w ich wartościach godziwych na datę przejścia. Jeżeli przejęte zobowiązanie jest ujmowane na datę przejścia, ale związane z nim koszty stanowią koszt uzyskania przychodu dopiero w kolejnym okresie, to wystąpi ujemna różnica przejściowa uzasadniająca ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstaje również wtedy, gdy wartość godziwa możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów jest niższa niż jego wartość podatkowa. W obu przypadkach wynikający z powyższego składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływa na wartość firmy (zob. paragraf 66); oraz
  - niektóre składniki aktywów mogą być wykazywane w wartości godziwej lub mogą być przeszacowane bez przeprowadzenia równoważnej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 20). Gdy wartość podatkowa jest wyższa niż wartość bilansowa danego składnika aktywów, powstaje ujemna różnica przejściowa.
- 27 Odwrócenie się ujemnych różnic przejściowych wywołuje odliczenia przy ustalaniu dochodu do opodatkowania w przyszłych okresach. Jednak z ekonomicznych korzyści w postaci obniżenia kwoty płatności podatkowej jednostka gospodarcza skorzysta jedynie pod warunkiem wypracowania wystarczająco dużego dochodu do opodatkowania, od którego ww. obniżka może być potrącona. Dlatego jednostka gospodarcza ujmie składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego tylko wtedy, gdy prawdopodobne jest wypracowanie takiego dochodu do opodatkowania, który pozwoli na zrealizowanie ujemnych różnic przejściowych.
- 28 Uznaje się za prawdopodobne, że dochód do opodatkowania umożliwi jednostce gospodarczej zrealizowanie ujemnych różnic przejściowych, jeżeli istnieją wystarczające dodatnie różnice przejściowe dotyczące podatku płaconego na rzecz tej władzy podatkowej i tego samego podatnika, które według przewidywań odwrócą się:
- w tym samym okresie, w którym przewiduje się odwrócenie ujemnych różnic przejściowych; lub

- b) w okresach, w których strata podatkowa wynikająca ze składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego może zostać rozliczona z okresami poprzednimi lub przyszłymi.

W takich okolicznościach składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w okresie, w którym powstała ujemna różnica przejściowa.

- 29 Jeśli dodatkowo różnice przejściowe dotyczące podatku płatnego na rzecz tej samej władzy podatkowej i tego samego podatnika są niewystarczające, to składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w zakresie, w którym:
- a) jest prawdopodobne, że dochód do opodatkowania jednostki gospodarczej dotyczący podatku płatnego na rzecz tej samej władzy podatkowej i do tego samego podatnika będzie wystarczający w tym samym okresie, w którym nastąpi odwrócenie ujemnych różnic przejściowych (lub w okresach, w których strata podatkowa wynikająca ze składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego może zostać rozliczona z okresami poprzednimi lub przyszłymi). Oceniając, czy dochód do opodatkowania będzie w przyszłych okresach wystarczający, jednostka gospodarcza nie bierze pod uwagę kwot podlegających opodatkowaniu wynikających z ujemnych różnic przejściowych, których pojawienie się jest oczekiwane w przyszłych okresach, ponieważ do zrealizowania składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikającego z tych ujemnych różnic przejściowych, konieczne będzie wystąpienie w przyszłości dochodu do opodatkowania; lub
  - b) jednostka gospodarcza ma możliwość planowania płatności podatkowych i doprowadza to do powstania dochodu do opodatkowania w odpowiednich dla jednostki okresach.
- 30 Możliwość planowania podatków polega na możliwości podejmowania przez jednostkę gospodarczą działań służących stworzeniu lub zwiększeniu dochodu do opodatkowania w pożądanym okresie przed wygaśnięciem możliwości realizacji straty podatkowej czy ulgi podatkowej. Na przykład niektóre przepisy przewidują, że dochód do opodatkowania może być tworzony lub zwiększany poprzez:
- a) wybór, czy opodatkowanie przychodu z tytułu odsetek następuje w momencie, gdy odsetki zostały naliczone, czy też, gdy zostały opłacone;
  - b) odłożenie roszczenia do odliczenia określonych pozycji od dochodu do opodatkowania;
  - c) sprzedaż, a następnie przejście w leasing zwrotny składników aktywów, które były przyszacowywane, ale ich wartość podatkowa nie została skorygowana w celu odzwierciedlenia tego przyszacowania; oraz
  - d) sprzedaż składnika aktywów, który wytwarza nieopodatkowany dochód (do takich należą na przykład – pod rządami niektórych przepisów – obligacje państwowe) w celu zakupienia innej inwestycji, która wytwarza dochód do opodatkowania.

Gdy możliwość planowania podatkowego pozwala na przeniesienie dochodu do opodatkowania z okresu późniejszego na okres wcześniejszy, rozliczenie straty podatkowej i wykorzystanie ulgi podatkowej nadal zależy od istnienia przyszłego dochodu do opodatkowania, pochodzącego z innych źródeł aniżeli powstające w przyszłości różnice przejściowe.

- 31 Jeśli jednostka gospodarcza w niedalekiej przeszłości poniosła straty, wówczas powinna rozważyć zastosowanie wytycznych zawartych w paragrafach 35 i 36.
- 32 [Usunięty]

#### *Początkowe ujęcie składnika aktywów lub zobowiązań*

- 33 W jednym z przypadków, gdy w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów powstaje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jest nieopodatkowana dotacja rządowa związana z danym składnikiem aktywów, odliczona przy ustalaniu wartości bilansowej składnika aktywów, ale – dla celów podatkowych – niepotrącana od wartości składnika aktywów podlegającej amortyzacji (innymi słowy jego wartości podatkowej). Wartość bilansowa takiego składnika aktywów jest mniejsza od jego wartości podatkowej, co powoduje wystąpienie ujemnych różnic przejściowych. Dotacje rządowe mogą być również uznane za przychody przyszłych okresów. W takim przypadku różnica między wysokością przychodów przyszłych okresów a ich wartością podatkową równą zero stanowi ujemną różnicę przejściową. Niezależnie od stosowanej przez jednostkę gospodarczą metody prezentacji nie może ona, z powodów podanych w paragrafie 22, ująć wynikającego z powyższego składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

#### **Nierozliczone straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe**

- 34 Składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, służący przeniesieniu nierozliczonej straty podatkowej i niewykorzystanej ulgi podatkowej, ujmuje się w zakresie, w którym jest prawdopodobne, że będzie dostępny przyszły dochód do opodatkowania, od którego można odpisać nierozliczone straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe.
- 35 Kryteria stosowane przy ujmowaniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z przeniesienia nierozliczonej straty podatkowej i ulgi podatkowej, są takie same jak kryteria stosowane przy ujmowaniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z ujemnych różnic przejściowych. Niemniej jednak istnienie nierozliczonych strat podatkowych stanowi ważny dowód na to, że przyszły dochód do opodatkowania może nie zostać osiągnięty. Dlatego, jeśli jednostka gospodarcza w nieodległej przeszłości poniosła stratę, ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikający z nierozliczonych strat

podatkowych lub niewykorzystanych ulg podatkowych tylko w zakresie, w którym jednostka gospodarcza ma wystarczające dodatnie różnice przejściowe, lub też istnieją inne przekonujące dowody na to, że jednostka osiągnie dochód do opodatkowania wystarczający do odliczenia od niego nierozliczonych strat podatkowych lub niewykorzystanych ulg podatkowych. W takich okolicznościach paragraf 82 nakazuje ujawnienie kwoty składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz rodzaju dowodów uzasadniających jego ujęcie.

- 36 Oceniając prawdopodobieństwo uzyskania dochodu do opodatkowania, od którego będzie można odpisać nierozliczone straty podatkowe lub niewykorzystane ulgi podatkowe, jednostka gospodarcza uwzględnia następujące kryteria:
- czy posiada wystarczające dodatnie różnice przejściowe dotyczące podatku płatnego do tej samej władzy podatkowej i tego samego podatnika, które spowodują pojawienie się kwot do opodatkowania, od których będzie można odpisać nierozliczone straty podatkowe lub niewykorzystane ulgi podatkowe przed wygaśnięciem prawa do ich rozliczenia/wykorzystania;
  - czy jest prawdopodobne, że osiągnie dochód do opodatkowania, zanim wygaśnie prawo do rozliczenia nierozliczonych strat podatkowych lub wykorzystania niewykorzystanych ulg podatkowych;
  - czy nierozliczone straty podatkowe wynikają z możliwych do zidentyfikowania przyczyn, których ponowne pojawienie się jest mało prawdopodobne; oraz
  - czy ma ona możliwości planowania płatności podatkowych (zob. paragraf 30), co doprowadzi do stworzenia dochodu do opodatkowania w okresie, w którym nierozliczone straty podatkowe lub niewykorzystane ulgi podatkowe mogą zostać odpisane.

Nie ujmuje się składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w zakresie, w jakim nie jest prawdopodobne uzyskanie dochodu do opodatkowania, od którego będzie można odpisać nierozliczone straty podatkowe lub niewykorzystane ulgi podatkowe.

#### **Ponowna ocena nieujętych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego**

- 37 Na każdy dzień bilansowy jednostka gospodarcza ponownie ocenia dotąd nieujęte aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jednostka gospodarcza ujmuje uprzednio nieujęty składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w zakresie, w jakim stało się prawdopodobne, że przyszły dochód do opodatkowania pozwoli na zrealizowanie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Na przykład poprawa warunków umów handlowych może uczynić bardziej prawdopodobnym to, że jednostka gospodarcza w przyszłości będzie w stanie wypracować dochód do opodatkowania wystarczający dla spełnienia, zawartych w paragrafach 24 lub 34, kryteriów ujmowania składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Innym przypadkiem, gdy jednostka gospodarcza ponownie ocenia składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jest data połączenia jednostek gospodarczych lub okres po nim następujący (zob. paragrafy 67 i 68).

#### **Inwestycje w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i udziały we wspólnych przedsięwzięciach**

- 38 Różnice przejściowe powstają, gdy wartość bilansowa inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych lub udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (a w szczególności przypadający na inwestora udział w aktywach netto jednostki zależnej, stowarzyszonej, czy jednostki, w której dokonuje się inwestycji, włącznie z wartością bilansową wartości firmy) staje się różna od wartości podatkowej (która często jest ceną nabycia) inwestycji lub udziału. Takie różnice mogą wystąpić w wielu różnych okolicznościach, jak na przykład:
- występowania niepodzielonych zysków jednostek zależnych, oddziałów, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć;
  - zmiany kursów wymiany walut, jeśli jednostka dominująca i jej jednostki zależne mają siedziby w różnych państwach; oraz
  - obniżenia wartości bilansowej inwestycji w spółce stowarzyszonej do jej wartości odzyskiwalnej.

W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym różnice przejściowe mogą różnić się od związanych z tą inwestycją różnic przejściowych wykazywanych w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, jeśli jednostka dominująca wykazuje inwestycje w swoim jednostkowym sprawozdaniu według ceny nabycia lub wartości przeszacowanej.

- 39 Jednostka gospodarcza tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego od wszystkich dodatnich różnic przejściowych związanych z inwestycją w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i udziałami we wspólnych przedsięwzięciach, z wyjątkiem sytuacji, w których spełnione są łącznie następujące dwa warunki:
- jednostka dominująca, inwestor lub wspólnik wspólnego przedsięwzięcia są w stanie kontrolować terminy odwracania się różnic przejściowych; oraz
  - jest prawdopodobne, że różnice przejściowe nie odwrócą się w dającej się przewidzieć przyszłości.
- 40 Zważywszy, że jednostka dominująca kontroluje politykę swoich jednostek zależnych dotyczącą dywidend, jest ona w stanie również kontrolować terminy odwracania się różnic przejściowych związanych z tą inwestycją (włącznie

z różnicami przejściowymi wynikającymi nie tylko z niepodzielonych zysków, ale również z wszelkich różnic kursowych). Ponadto często jest ze względów praktycznych niewykonalne ustalenie kwoty podatków dochodowych, jakie wymagałyby zapłaty, kiedy różnica przejściowa się odwróci. Dlatego, jeśli jednostka dominująca ustali, że zyski te nie będą podzielone w dającej się przewidzieć przyszłości, to nie tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Takie same zasady mają zastosowanie do inwestycji w oddziałach.

- 41 Niepieniężne aktywa i zobowiązania jednostki są wyceniane w jej walucie funkcjonalnej (zob. MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*). Jeśli dochód do opodatkowania lub strata podatkowa jednostki (i stąd wartość podatkowa niepieniężnych aktywów i zobowiązań) jest określana w innej walucie, to zmiany kursów wymiany powodują powstanie różnic przejściowych skutkujących utworzeniem rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub (zgodnie z paragrafem 24) wykazaniem składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Wynikający z powyższego odroczonego podatku dochodowy pomniejsza lub powiększa zysk lub stratę (uwzględniając paragraf 58).
- 42 Inwestor w spółce stowarzyszonej nie kontroluje tej jednostki i zwykle nie jest w stanie wpływać na jej politykę dotyczącą dywidend. Dlatego w razie braku porozumienia stanowiącego o tym, że zyski jednostki stowarzyszonej nie będą dzielone w dającej się przewidzieć przyszłości, inwestor tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikającego z dodatnich różnic przejściowych związanych ze swoją inwestycją w tej spółce stowarzyszonej. W niektórych przypadkach inwestor nie jest w stanie ustalić kwoty podatku, która byłaby płatna w przypadku realizacji ceny nabycia swoich inwestycji w spółce stowarzyszonej, ale może ustalić, że kwota ta będzie równa lub wyższa od kwoty minimalnej. W takich przypadkach rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego wycenia się w tej kwocie.
- 43 Ustalenia między wspólnikami wspólnego przedsięwzięcia regulują zazwyczaj sprawę podziału zysków i określają, czy decyzje w tej sprawie wymagają zgody wszystkich wspólników, czy określonej ich większości. Jeśli wspólnik jest w stanie kontrolować podział zysków i jest prawdopodobne, że zyski nie będą podzielone w dającej się przewidzieć przyszłości, to nie tworzy się rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
- 44 Jednostka gospodarcza ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego od wszystkich ujemnych różnic przejściowych wynikających z inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i udziałów we wspólnych przedsięwzięciach wyłącznie w zakresie, w którym jest prawdopodobne, że:
  - a) różnice przejściowe odwrócą się w dającej się przewidzieć przyszłości; oraz
  - b) zostanie osiągnięty dochód do opodatkowania, od którego będzie można odpisać różnice przejściowe.
- 45 Podejmując decyzję, czy ująć składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczącego ujemnych różnic przejściowych związanych z inwestycją w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych, i z udziałami we wspólnych przedsięwzięciach, jednostka gospodarcza stosuje wytyczne zawarte w paragrafach od 28 do 31.

#### WYCENA

- 46 Zobowiązania (należności) z tytułu bieżącego podatku za okres bieżący i okresy poprzednie wycenia się w wysokości kwot wymagających według przewidywań zapłaty na rzecz władz podatkowych (podlegających zwrotowi od władz podatkowych) z zastosowaniem stawek podatkowych (i przepisów podatkowych), które obowiązywały prawnie lub obowiązywały faktycznie na dzień bilansowy.
- 47 Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wycenia się z zastosowaniem stawek podatkowych, które według przewidywań będą stosowane, gdy składnik aktywów zostanie zrealizowany lub rezerwa rozwiązana, przyjmując za podstawę stawki podatkowe (i przepisy podatkowe), które obowiązywały prawnie lub obowiązywały faktycznie na dzień bilansowy.
- 48 Bieżące należności i zobowiązania podatkowe oraz aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zwykle wycenia się z zastosowaniem obowiązujących stawek podatkowych (i przepisów podatkowych). Jednak pod rządami niektórych przepisów ogłoszenie przez rząd stawek podatkowych (i przepisów podatkowych) powoduje ich faktyczne wejście w życie, które formalnie może nastąpić kilka miesięcy po ich ogłoszeniu. W takich przypadkach należności (aktywa) i zobowiązania (rezerwy) (z tytułu odroczonego podatku dochodowego) wycenia się z zastosowaniem tych ogłoszonych stawek podatkowych (i przepisów podatkowych).
- 49 Jeśli do różnych poziomów dochodu do opodatkowania stosuje się zróżnicowane stawki podatkowe, aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wycenia się z zastosowaniem stawek średnich, które według przewidywań będą miały zastosowanie do dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) okresów, w których oczekuje się, że różnice przejściowe odwrócą się.
- 50 [Usunięty]
- 51 Wycena rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powinna odzwierciedlać skutki podatkowe, które nastąpią odpowiednio do przewidywanego przez jednostkę sposobu realizacji lub rozliczenia na dzień bilansowy wartości bilansowych aktywów i zobowiązań.

- 52 Pod rządami części przepisów sposób, w jaki jednostka gospodarcza zrealizuje (rozliczy) wartość bilansową składnika aktywów (rezerwy), może wpływać na jeden lub dwa niżej podane elementy:
- mającą zastosowanie stawkę podatkową, gdy jednostka gospodarcza realizuje (rozlicza) wartość bilansową należności (zobowiązania)/składnika aktywów (rezerwy); oraz
  - wartość podatkową należności (zobowiązania)/składnika aktywów (rezerwy).

W takich przypadkach jednostka gospodarcza wycenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego z zastosowaniem stawki podatkowej i wartości podatkowej odpowiadającej przewidywanemu sposobowi realizacji lub rozliczenia.

#### Przykład A

Składnik aktywów ma wartość bilansową równą 100 i wartość podatkową równą 60. Gdyby składnik ten został sprzedany, miałyby zastosowanie stawka podatkowa w wymiarze 20 %, a do innych przychodów stosowana byłaby stawka 30 %.

Jednostka gospodarcza tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 8 (20 % od 40), jeśli przewiduje, iż sprzeda składnik aktywów bez dalszego użytkowania, lub tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 12 (30 % od 40), jeśli zakłada utrzymanie środka w posiadaniu i realizację jego wartości bilansowej poprzez użytkowanie.

#### Przykład B

Składnik aktywów, który kosztował 100, ma wartość bilansową 80 i został przeszacowany do wartości 150. Nie przeprowadzono równoważnej korekty dla celów podatkowych. Dotychczas odpisana amortyzacja podatkowa wynosi 30, a stawka podatkowa wynosi 30 %. Jeśli środek trwały sprzedany jest za kwotę wyższą od jego ceny nabycia, dotychczas odpisana amortyzacja podatkowa w kwocie 30 zwiększy dochód do opodatkowania, ale przychody ze sprzedaży przewyższające cenę nabycia nie będą opodatkowane.

Wartość podatkowa składnika aktywów równa wynosi 70 i istnieje dodatnia różnica przejściowa równa 80. Jeśli jednostka gospodarcza przewiduje realizację wartości bilansowej tego składnika aktywów poprzez jego użytkowanie, musi wypracować dochód do opodatkowania równy 150, ale amortyzację będzie mogła odliczyć tylko w kwocie 70. Na tej podstawie tworzy się rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 24 (30 % od 80). Jeśli jednostka gospodarcza przewiduje realizację wartości bilansowej składnika poprzez jego natychmiastową sprzedaż, uzyskując przychód ze sprzedaży w kwocie 150, to rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego będzie obliczona następująco:

	Dodatnia różnica przejściowa	Stawka podatkowa	Rezerwa na podatek odroczonego
Amortyzacja podatkowa narastająco	30	30 %	9
Przychody przewyższające cenę nabycia	50	zero	—
Razem	<u>80</u>		<u>9</u>

(Uwaga: zgodnie z paragrafem 61 dodatkowy odroczonego podatek dochodowy, który powstaje w momencie przeszacowania, odnosi się bezpośrednio na kapitał własny).

#### Przykład C

Dane są takie same jak w przykładzie B, z różnicą polegającą na tym, że jeśli ww. składnik aktywów zostanie sprzedany za kwotę przewyższającą jego cenę nabycia, dotychczas odpisana amortyzacja podatkowa wpłynie na dochód do opodatkowania (stawka 30 %), a przychody ze sprzedaży będą opodatkowane stawką 40 %, po odliczeniu skorygowanej o inflację ceny nabycia w wysokości 110.

Jeśli jednostka gospodarcza przewiduje realizację wartości bilansowej tego składnika aktywów poprzez jego użytkowanie, to musi wypracować dochód do opodatkowania równy 150, ale amortyzację będzie mogła odliczyć tylko w kwocie 70. Na tej podstawie wartość podatkowa wynosi 70, występuje dodatnia różnica przejściowa równa 80 oraz tworzy się rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 24 (30 % od 80), tak jak w przykładzie B.

Jeśli jednostka gospodarcza przewiduje realizację wartości bilansowej poprzez natychmiastową sprzedaż składnika aktywów, uzyskując przychód ze sprzedaży w kwocie 150, będzie mogła odliczyć zindeksowaną cenę nabycia równą 110. Przychód netto ze sprzedaży równy 40 będzie opodatkowany stawką 40 %. Dodatkowo dotychczas odpisana amortyzacja podatkowa w kwocie 30 wpłynie na dochód do opodatkowania i zostanie opodatkowana stawką 30 %. W związku z tym wartość podatkowa wynosi 80 (110 minus 30), występuje dodatnia różnica przejściowa w kwocie 70 oraz rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 25 (40 % od 40 plus 30 % od 30). Jeśli w tym przykładzie wartość podatkowa nie wydaje się oczywista, pomocne może okazać się rozważenie podstawowej zasady zawartej w paragrafie 10.

(Uwaga: zgodnie z paragrafem 61 dodatkowy odroczonego podatek dochodowy, który powstaje w momencie przeszacowania, odnosi się bezpośrednio na kapitał własny).

- 52A W niektórych systemach prawnych wysokość stawki podatku dochodowego zależy od tego, czy część lub całość zysku netto bieżącego okresu, bądź zysków zatrzymanych, wypłacona jest akcjonariuszom/udziałowcom jednostki gospodarczej w formie dywidendy. W innych systemach prawnych podatek dochodowy podlega zwrotowi lub zapłacie w zależności od tego, czy część lub całość zysku netto, bądź zysków zatrzymanych, wypłacona jest w formie dywidendy akcjonariuszom/udziałowcom jednostki gospodarczej. W takich okolicznościach zarówno wartość bieżących należności i zobowiązań podatkowych, jak i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wycenia się według stawki podatkowej mającej zastosowanie do niepodzielonych zysków.
- 52B W okolicznościach przedstawionych w paragrafie 52A skutki podatkowe wynikające z wypłaty dywidend należy ująć w momencie ujęcia zobowiązania z tytułu dywidendy. Skutki podatkowe wypłaty dywidendy są bardziej bezpośrednio związane z transakcjami lub zdarzeniami przeszłymi niż z podziałem zysku na rzecz właścicieli. W związku z tym podatkowe skutki wypłaty dywidendy ujmują się w zysku lub stracie netto okresu, zgodnie z wymogami zawartymi w paragrafie 58, z wyjątkiem sytuacji, gdy skutki podatkowe dywidendy wynikają z okoliczności przedstawionych w pkt a) i b) paragrafu 58.

#### **Przykład ilustrujący zastosowanie paragrafów 52A i 52B**

Poniższy przykład dotyczy wyceny bieżących należności i zobowiązań podatkowych oraz aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw na odroczonego podatku dochodowego, przeprowadzonej przez jednostkę gospodarczą działającą w systemie prawnym, w którym stawka podatku dochodowego przypadającego do zapłaty od niepodzielonych zysków jest wyższa (50 %), a zwrot nadpłaconej kwoty następuje po podziale zysków. Stawka podatkowa mająca zastosowanie do podziału zysków wynosi 35 %. Na dzień bilansowy 31 grudnia 20X1 r. jednostka gospodarcza nie ujmuje zobowiązań z tytułu dywidendy zaproponowanej bądź zadeklarowanej po dniu bilansowym. W konsekwencji w roku 20X1 nie ujęto żadnych zobowiązań z tytułu dywidendy. Dochód do opodatkowania w roku 20X1 wynosi 100 000. Wartość netto dodatnich różnic przejściowych za rok 20X1 wynosi 40 000.

Jednostka gospodarcza ujmuje bieżące zobowiązanie podatkowe oraz obciążenie z tytułu bieżącego podatku dochodowego w kwocie 50 000. Jednostka nie ujmuje natomiast żadnego składnika aktywów z tytułu kwoty, której odzyskanie jest potencjalnie możliwe w wyniku wypłaty dywidendy w przyszłości. Jednostka tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz ujmuje obciążenie z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 20 000 (40 000 opodatkowane według stawki 50 %), odpowiadające podatkowi dochodowemu, który jednostka zapłaci po zrealizowaniu wartości bilansowych swoich składników aktywów lub rozliczeniu zobowiązań z zastosowaniem stawki podatkowej przewidzianej dla niepodzielonych zysków.

W późniejszym terminie, tj. w dniu 15 marca 20X2 r., jednostka gospodarcza ujmuje zobowiązanie z tytułu dywidendy w wysokości 10 000 w wyniku podziału zysku z działalności operacyjnej osiągniętego w poprzednim okresie.

W dniu 15 marca 20X2 r. jednostka gospodarcza ujmuje odzyskany podatek dochodowy w kwocie 1 500 (odpowiadający 15 % zobowiązania z tytułu dywidendy) jako należność z tytułu bieżącego podatku dochodowego i odpowiednio zmniejsza obciążenie z tytułu bieżącego podatku dochodowego za rok 20X2.

- 53 Aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie dyskontuje się.
- 54 Wiarygodne ustalenie wysokości zdyskontowanej wartości składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wymagałoby znajomości szczegółowych terminów odwracania się każdej różnicy przejściowej. W wielu wypadkach sporządzenie takiego terminarza jest niewykonalne ze względów praktycznych lub wysoce złożone. Dlatego nie jest stosowne wprowadzenie wymogu dyskutowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Dopuszczenie dyskutowania – bez wprowadzania takiego wymogu – doprowadziłoby do braku porównywalności aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego wśród różnych jednostek gospodarczych. W związku z tym niniejszy standard nie wprowadza wymogu dyskutowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ani też ich dyskutowania nie dopuszcza.
- 55 Różnice przejściowe wycenia się na podstawie wartości bilansowej danego składnika aktywów lub zobowiązań. Ma to zastosowanie również wówczas, gdy ustalenie samej wartości bilansowej następuje przy uwzględnieniu dyskonta, na przykład w przypadku obowiązków (zobowiązań) związanych ze świadczeniami emerytalnymi (zob. MSR 19 Świadczenia pracownicze).
- 56 Wartość bilansową składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego weryfikuje się na każdy dzień bilansowy. Jednostka gospodarcza obniża wartość bilansową składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w zakresie, w jakim nie jest prawdopodobne osiągnięcie dochodu do opodatkowania wystarczającego do częściowego lub całkowitego zrealizowania składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Takie obniżki koryguje się w górę, w zakresie, w jakim uzyskanie wystarczającego dochodu do opodatkowania staje się prawdopodobne.

#### **UJMOWANIE PODATKU BIEŻĄCEGO I PODATKU ODROCZONEGO**

- 57 Sposób ujęcia bieżących i odroczonego skutków podatkowych danej transakcji lub innego zdarzenia musi być spójny ze sposobem ujęcia samej transakcji. Paragrafy od 58 do 68C wskazują na sposób realizacji tej zasady.



**Rachunek zysków i strat**

- 58 Bieżący i odroczony podatek ujmuje się jako przychód lub koszt wpływający na zysk lub stratę danego okresu, z wyjątkiem podatków wynikających z:
- transakcji czy zdarzeń, które są ujmowane bezpośrednio w kapitale, w tym samym lub innym okresie (zob. paragrafy od 61 do 65); lub
  - połączenia jednostek gospodarczych (zob. paragrafy od 66 do 68).
- 59 Większość rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstaje, gdy przychód lub koszt wchodzi w skład wyniku finansowego brutto jednego okresu, ale wchodzi do dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) innego okresu. Tak powstały podatek odroczony ujmuje się w rachunku zysków i strat. Przykładami są:
- odsetki, tantiemy, przychody z tytułu dywidend otrzymane z opóźnieniem i memoriałowo włączane do wyniku finansowego brutto zgodnie z MSR 18 *Przychody*, ale włączane do dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) według metody kasowej; oraz
  - koszty prac rozwojowych wartości niematerialnych aktywów zgodnie z MSR 38 i amortyzowane w rachunku zysków i strat, ale włączane do kosztów uzyskania przychodu w momencie ich poniesienia.
- 60 Wartość bilansowa aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego może się zmieniać, nawet jeśli nie wystąpi zmiana związanych z nimi różnic przejściowych. Może to być spowodowane, na przykład:
- zmianą stawek podatkowych lub przepisów podatkowych;
  - ponowną oceną możliwości realizacji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego; lub
  - zmianą przewidywanego sposobu realizacji wartości składnika aktywów.

Wynikający z powyższego podatek odroczony ujmuje się w rachunku zysków i strat, z wyjątkiem pozycji, które poprzednio zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny (zob. paragraf 63).

**Pozycje bezpośrednio zwiększające lub zmniejszające kapitał własny**

- 61 Podatek bieżący oraz podatek odroczony bezpośrednio zmniejszają lub zwiększają kapitał własny, jeśli podatek dotyczy pozycji, które w tym samym lub innym okresie zmniejszyły lub zwiększyły bezpośrednio kapitał własny.
- 62 Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wymagają lub dopuszczają, aby pewne pozycje bezpośrednio zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny. Przykładami takich pozycji są:
- zmiana wartości bilansowej spowodowana przeszacowaniem rzeczowych aktywów trwałych (zob. MSR 16);
  - korekta salda początkowego zysków zatrzymanych wynikająca ze zmiany przyjętych zasad rachunkowości, którą stosuje się retrospektywnie lub korekty podstawowego błędu (zob. MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*),
  - różnice kursowe spowodowane przekształceniem sprawozdania finansowego jednostki zagranicznej (zob. MSR 21); oraz
  - kwoty powstające w momencie początkowego ujęcia elementu kapitałowego złożonego instrumentu finansowego (zob. paragraf 23).
- 63 W wyjątkowych okolicznościach, ustalenie kwoty bieżącego lub odroczonego podatku dotyczącego pozycji, które bezpośrednio zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny, może okazać się trudne. Tak może być na przykład, gdy:
- stawki podatku dochodowego są progresywne i nie jest możliwe ustalenie stawki, po której został opodatkowany określony składnik dochodu do opodatkowania (straty podatkowej);
  - nastąpiła zmiana stawki podatkowej lub innych przepisów podatkowych wpływających na składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczących (w całości lub części) pozycji, która poprzednio zmniejszyła lub zwiększyła bezpośrednio kapitał własny; lub

- c) jednostka gospodarcza uważa, że składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powinien zostać ujęty, lub nie powinien być dalej ujmowany w całości, zaś ten składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczy (w całości lub części) pozycji, która poprzednio zmniejszyła lub zwiększyła bezpośrednio kapitał własny.

W takich przypadkach wysokość bieżącego i odroczonego podatku dotyczącego pozycji, które poprzednio zmniejszyły lub zwiększyły bezpośrednio kapitał własny, ustala się na podstawie rozsądnego, proporcjonalnego przypisania odpowiedniej części bieżącego i odroczonego podatku jednostki, w obrębie danego ustawodawstwa podatkowego, lub na podstawie innej metody, która prowadzi do bardziej stosownego przypisania wartości w danych okolicznościach.

- 64 MSR 16 nie określa szczegółowo, czy jednostka gospodarcza powinna co roku przenosić, z nadwyżki z aktualizacji wyceny na zyski zatrzymane, kwotę równą różnicy między amortyzacją przeszacowanej wartości składników aktywów a amortyzacją obliczoną od ceny nabycia tego składnika aktywów. Jeśli jednostka gospodarcza dokonuje takiego przeniesienia, to przenosi kwotę netto, czyli skorygowaną o odpowiednią kwotę podatku odroczonego. Podobne zasady mają zastosowanie do przeniesień dokonanych w momencie zbycia składnika rzeczowych aktywów trwałych.
- 65 Jeśli składnik aktywów jest przeszacowany dla celów podatkowych i przeszacowanie to wiąże się z przeszacowaniem bilansowym, dokonanym w poprzednim okresie, lub z przeszacowaniem, którego przeprowadzenie jednostka gospodarcza przewiduje w przyszłości, to zarówno skutki podatkowe przeszacowania składnika aktywów, jak i korekty wartości podatkowej zmniejszają lub zwiększają kapitał własny w okresach, w których miały miejsce przeszacowania. Niemniej jednak, jeśli przeszacowanie dla celów podatkowych nie wiąże się z przeszacowaniem bilansowym dokonanym w poprzednim okresie, lub przeszacowaniem, którego przeprowadzenie jednostka gospodarcza przewiduje w przyszłości, to skutki podatkowe korekty wartości podatkowej ujmują się w rachunku zysków i strat.
- 65A Jeżeli jednostka gospodarcza wypłaca dywidendy swoim akcjonariuszom/udziałowcom, może być zobowiązana do odprowadzenia w ich imieniu części dywidendy do urzędu skarbowego. W wielu systemach podatkowych kwotę tę określa się mianem podatku potrącanego u źródła. Zapłacona lub należna urzędowi skarbowemu kwota obciąża kapitał własny jako część dywidendy.

#### **Podatek odroczonego wynikający z połączenia jednostek gospodarczych**

- 66 Jak wyjaśniono w paragrafach 19 i 26 c), różnice przejściowe mogą wynikać z połączenia jednostek gospodarczych. Zgodnie z *MSSF 3 Połączenia jednostek gospodarczych* jednostka gospodarcza ujmuje wszystkie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (w zakresie, w jakim spełniają one kryteria ujmowania określone w paragrafie 24), lub tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jako możliwe do zidentyfikowania na datę przejścia składnik aktywów i zobowiązań. W rezultacie takie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływają na wartość firmy lub na nadwyżkę udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejętej ponad koszt połączenia jednostek gospodarczych. Jednak zgodnie z paragrafem 15 a) jednostka gospodarcza nie tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikającego z początkowego ujęcia wartości firmy.
- 67 W wyniku przejścia jednostka przejmująca może uznać za prawdopodobne, że zrealizuje swój składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, który nie był ujęty przez tę jednostkę przed połączeniem jednostek gospodarczych. Na przykład jednostka przejmująca może być w stanie wykorzystać korzyść wynikającą z nierozliczonych strat podatkowych, pokrywając je z przyszłych dochodów do opodatkowania jednostki przejętej. W takich przypadkach jednostka przejmująca ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ale nie włącza go do rozliczania połączenia jednostek gospodarczych i z tego względu nie uwzględnia go przy określaniu wartości firmy lub kwoty nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ponad cenę przejścia.
- 68 Jeśli potencjalne korzyści wynikające z przeniesienia na kolejny okres straty podatkowej jednostki przejętej lub z innych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie spełniają kryteriów określonych w *MSSF 3* dla ich oddzielnego ujęcia na moment początkowego rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych czasie, jednostka przejmująca ujmuje wynikający stąd odroczonego przychód podatkowy w zysku lub stracie. Ponadto jednostka przejmująca:
- zmniejsza wartość bilansową wartości firmy do wartości, która zostałaby zaksięgowana, jeśli na dzień przejścia składnik aktywów zostałby zakwalifikowany jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów; oraz
  - zarachowuje w koszty obniżenie wartości bilansowej wartości firmy.

Niemniej jednak wskazane podejście nie powinno skutkować powstaniem nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejętej ponad cenę przejścia, ani nie powinno zwiększać kwoty wcześniej ujętej takiej nadwyżki.

**Przykład**

Jednostka gospodarcza przejęła jednostkę zależną, która miała ujemne różnice przejściowe w kwocie 300. Stawka podatkowa w momencie przejścia wynosiła 30 %. Wynikający z powyższego składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego równy 90 nie został ujęty jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów przy ustalaniu wartości firmy, równej 500, wynikającej z przejścia. W dwa lata po przejściu jednostka gospodarcza oceniła, iż przyszły dochód do opodatkowania prawdopodobnie wystarczy do zrealizowania korzyści związanych ze wszystkimi ujemnymi różnicami przejściowymi.

Jednostka ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 90, a w rachunku zysków i strat – przychód z tytułu odroczonego podatku w kwocie 90. Ponadto obniża ona wartość bilansową wartości firmy o 90 i ujmuje koszt z tego tytułu w rachunku zysków i strat. W rezultacie koszt wartości firmy obniża się do kwoty 410 odpowiadającej wartości, która zostałaby ujęta, gdyby składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 90 na dzień przejścia jednostek gospodarczych był zakwalifikowany do możliwych do zidentyfikowania składników aktywów.

Jeśli stawka podatkowa wzrosła do 40 %, jednostka ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego równy 120 (40 % z 300) i w rachunku zysków i strat – przychód z tytułu odroczonego podatku w kwocie 120. Jeśli stawka podatkowa zmalała do 20 %, jednostka ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego równy 60 (20 % z 300) i przychód z tytułu odroczonego podatku w kwocie 60. Ponadto w obu przypadkach jednostka zmniejsza wartość firmy o 90 oraz ujmuje koszt z tego tytułu w rachunku zysków i strat.

**Podatek bieżący i odroczonego wynikający z transakcji płatności w formie akcji**

- 68A W niektórych regulacjach prawno-podatkowych jednostka otrzymuje odliczenie podatkowe (lub koszt uzyskania przychodu) (tj. kwotę, która pomniejszy zysk do opodatkowania) w przypadku płacenia wynagrodzenia w akcjach, opcjach na akcje lub innych instrumentach kapitałowych jednostki. Kwota stanowiąca koszt uzyskania przychodu (lub podlegająca odliczeniu) może różnić się od powiązanego z nią skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia, jak również jej uwzględnienie może zostać dopuszczone w późniejszym okresie obrotowym. Na przykład niektóre regulacje przewidują, że jednostka może ujmować zgodnie z MSSF 2 *Płatności w formie akcji* koszt powstający w wyniku świadczenia pracy przez pracownika w związku z przyznanymi mu opcjami na akcje; jednostka nie otrzyma jednak odliczenia podatkowego do momentu wykonania opcji, a ewentualna wartość odliczenia zostanie ustalona z uwzględnieniem ceny akcji na dzień wykonania.
- 68B Jak w przypadku kosztów badań omawianych w paragrafie 9 i 26 b) niniejszego standardu, różnice między wartością podatkową otrzymanych usług świadczonych przez pracowników do danego dnia (równą kwocie, którą władze podatkowe uznają jako odliczenie podatkowe (lub koszt uzyskania przychodu) w przyszłości) i wartością bilansową równą zero, jest ujemną różnicą przejściową skutkującą powstaniem składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeśli kwota, która zostanie dopuszczona przez władze podatkowe jako odliczenie podatkowe (lub koszt uzyskania przychodu) w przyszłych okresach, nie jest znana na koniec danego okresu, to jednostka szacuje ją, wykorzystując informacje dostępne na koniec okresu. Na przykład, jeśli kwota, którą w przyszłości dopuszczą władze podatkowe jako odliczenie podatkowe (lub koszt uzyskania przychodu), zależy od ceny akcji jednostki w przyszłości, pomiar ujemnej różnicy przejściowej opiera się na cenie akcji jednostki na koniec okresu.
- 68C Jak wskazano w paragrafie 68A, kwota odliczenia podatkowego (kosztu uzyskania przychodu) (lub oszacowanego przyszłego odliczenia podatkowego ustalanego zgodnie z paragrafem 68B) może się różnić od powiązanego z nią skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia. Paragraf 58 niniejszego standardu wymaga, aby bieżący i odroczonego podatek dochodowy ujmować jako przychód lub obciążenie wpływające na zysk lub stratę danego okresu, z wyjątkiem podatków wynikających z a) transakcji lub zdarzeń, które są ujmowane bezpośrednio w kapitale w tym samym lub innym okresie; lub b) połączenia jednostek gospodarczych. Jeśli kwota odliczenia podatkowego (kosztu uzyskania przychodu) (lub oszacowanego przyszłego odliczenia podatkowego) przewyższa kwotę powiązanego z nią właściwego skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia, wskazuje to, iż odliczenie podatkowe (koszt uzyskania przychodu) odnosi się nie tylko do skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia, ale również do elementu kapitałowego. W takiej sytuacji nadwyżkę powiązanego bieżącego i odroczonego podatku ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym.

**PREZENTACJA****Należności z tytułu podatku dochodowego (aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego) i zobowiązania z tytułu podatku (rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego)**

69 [Usunięty]

70 [Usunięty]

**Kompensowanie**

- 71 Jednostka gospodarcza kompensuje należności ze zobowiązaniami z tytułu bieżącego podatku wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza:
- posiada możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do przeprowadzania kompensat ujmowanych kwot; oraz
  - zamierza rozliczyć się w kwocie netto albo jednocześnie zrealizować składnik aktywów i wykonać zobowiązanie.

- 72 Mimo iż należności i zobowiązania z tytułu bieżącego podatku są oddzielnie ujmowane i wyceniane, podlegają kompensatom w bilansie, przy spełnieniu kryteriów podobnych do kryteriów ustalonych dla instrumentów finansowych w MSR 32. Zwykle jednostka gospodarcza będzie miała możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do skompensowania należności z zobowiązaniami z tytułu bieżącego podatku, jeśli odnoszą się one do podatku dochodowego nałożonego przez tę samą władzę podatkową, a władza ta wyrazi zgodę, aby jednostka gospodarcza dokonała jednej wpłaty w kwocie netto lub otrzymała jeden zwrot w kwocie netto.
- 73 W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym należność z tytułu bieżącego podatku jednej z jednostek gospodarczych wchodzących w skład grupy kapitałowej jest kompensowana ze zobowiązaniem z tytułu bieżącego podatku innej jednostki gospodarczej tej grupy kapitałowej, wtedy i tylko wtedy, gdy dane jednostki gospodarcze posiadają możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do dokonywania jednej wpłaty w kwocie netto lub otrzymywania jednego zwrotu w kwocie netto i zamierzają dokonać jednej wpłaty w kwocie netto, lub otrzymać jeden zwrot w kwocie netto, lub jednocześnie zrealizować należność i rozliczyć zobowiązanie.
- 74 Jednostka gospodarcza kompensuje ze sobą aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego z rezerwami z tytułu odroczonego podatku dochodowego wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza:
- posiada możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do przeprowadzania kompensat aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego z rezerwami z tytułu odroczonego podatku dochodowego; oraz
  - aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczą podatku dochodowego nałożonego przez tę samą władzę podatkową na:
    - tego samego podatnika; lub
    - różnych podatników, którzy zamierzają rozliczyć zobowiązania i należności z tytułu bieżącego podatku w kwocie netto, lub jednocześnie zrealizować należności i rozliczać zobowiązania, w każdym przyszłym okresie, w którym przewiduje się rozwiązanie znaczącej ilości rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub zrealizowanie znaczącej ilości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
- 75 Aby uniknąć konieczności sporządzania szczegółowego terminarza odwracania się poszczególnych różnic przejściowych, niniejszy standard wymaga, aby jednostka gospodarcza kompensowała aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego z rezerwami z tytułu odroczonego podatku dochodowego tego samego podatnika wtedy i tylko wtedy, gdy dotyczą one podatku dochodowego nałożonego przez tę samą władzę podatkową i gdy jednostka gospodarcza posiada możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do przeprowadzania kompensat należności z tytułu bieżącego podatku ze zobowiązaniami z tytułu bieżącego podatku.
- 76 W rzadkich wypadkach jednostka gospodarcza może posiadać możliwe do wyegzekwowania prawo do przeprowadzania kompensat i zamierza stosować rozliczenia w kwotach netto tylko w wybranych okresach, a nie stale. W takich rzadkich wypadkach prowadzenie szczegółowej ewidencji może okazać się konieczne dla celów wiarygodnego ustalenia, czy rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego jednego podatnika spowoduje zwiększenie płatności podatkowych w tym samym okresie, w którym składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego spowoduje obniżenie płatności drugiego podatnika.

### **Obciążenie podatkowe**

*Obciążenie podatkowe (przychód podatkowy) dotyczące zysku lub straty z działalności gospodarczej*

- 77 Obciążenie podatkowe (przychód podatkowy) dotyczące zysku lub straty z działalności gospodarczej prezentuje się w rachunku zysków i strat.

*Różnice kursowe związane z rezerwami z tytułu zagranicznego odroczonego podatku dochodowego lub z aktywami z tytułu zagranicznego odroczonego podatku dochodowego*

- 78 MSR 21 wymaga, aby pewne różnice kursowe były ujmowane jako przychód lub koszt, ale nie określa, w którym miejscu takie różnice powinny być prezentowane w rachunku zysków i strat. Odpowiednio, jeśli różnice kursowe związane z rezerwami z tytułu zagranicznego odroczonego podatku dochodowego lub z aktywami z tytułu zagranicznego odroczonego podatku dochodowego ujmowane są w rachunku zysków i strat, to różnice takie mogą zostać sklasyfikowane jako obciążenie z tytułu podatku odroczonego (przychód z tytułu podatku odroczonego), jeśli taki sposób prezentacji uznany zostanie za najbardziej użyteczny dla użytkowników sprawozdań finansowych.

### **UJAWNIANIE INFORMACJI**

- 79 Podstawowe składniki obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) ujawnia się oddzielnie.
- 80 Składniki obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) mogą zawierać:
- bieżące obciążenie podatkowe (przychód podatkowy);
  - korekty ujęte w sprawozdaniu danego okresu, dotyczące bieżącego podatku za poprzednie okresy;
  - kwotę obciążenia z tytułu podatku odroczonego (przychodu z tytułu podatku odroczonego) dotyczącego powstania i odwrócenia się różnic przejściowych;
  - kwotę obciążenia z tytułu podatku odroczonego (przychodu z tytułu podatku odroczonego) dotyczącego zmian stawek podatkowych lub nałożenia nowych podatków;

- e) kwotę korzyści wynikającej z poprzednio nieujętej straty podatkowej, ulgi podatkowej lub różnicy przejściowej poprzedniego okresu, która służy zmniejszeniu bieżącego obciążenia podatkowego;
  - f) kwotę korzyści wynikającej z poprzednio nieujętej straty podatkowej, ulgi podatkowej lub różnicy przejściowej poprzedniego okresu, która służy zmniejszeniu odroczonego obciążenia podatkowego;
  - g) obciążenie z tytułu podatku odroczonego spowodowane częściowym odpisaniem lub odwróceniem poprzednich odpisów aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z paragrafem 56; oraz
  - h) kwotę obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) dotyczącego tych zmian w zasadach rachunkowości i błędów, które zostały uwzględnione w zysku lub stracie danego okresu, zgodnie z MSR 8, gdyż nie mogą być rozliczone odrębnie.
- 81 Następujące elementy również ujawnia się oddzielnie:
- a) łączny bieżący i odroczonego podatek dotyczący pozycji, które zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny;
  - b) [usunięty];
  - c) wyjaśnienie związków zachodzących między obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a wynikiem finansowym brutto w jednej lub obu niżej podanych formach:
    - (i) jako liczbowe uzgodnienie obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) i iloczynu wyniku finansowego brutto i stosowanej stawki (stawek) podatkowej, z równoczesnym wskazaniem podstawy obliczenia danej stosowanej stawki (stawek); lub
    - (ii) jako liczbowe uzgodnienie średniej efektywnej stawki podatkowej i zastosowanej stawki podatkowej, z równoczesnym wskazaniem podstawy obliczenia zastosowanej stawki (stawek) podatkowych;
  - d) wyjaśnienie zmian stosowanej stawki (stawek) podatkowej w porównaniu do poprzedniego okresu obrotowego;
  - e) kwota (oraz jeśli występuje – to również data wygaśnięcia) ujemnych różnic przejściowych, nierozliczonych strat podatkowych, niewykorzystanych ulg podatkowych, w związku z którymi nie ujęto w bilansie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego;
  - f) łączna kwota różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i z udziałami we wspólnych przedsięwzięciach, na które nie utworzono rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. paragraf 39);
  - g) w odniesieniu do każdej różnicy przejściowej i w odniesieniu do każdego rodzaju nierozliczonej straty podatkowej i niewykorzystanej ulgi podatkowej:
    - (i) kwota aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujętych w bilansie za każdy prezentowany okres;
    - (ii) kwota przychodu z tytułu odroczonego podatku lub obciążenia z tytułu odroczonego podatku ujętych w rachunku zysków i strat, jeśli nie wynika ona w sposób oczywisty z kwot ujętych w bilansie;
  - h) w odniesieniu do działalności zaniechanej – obciążenia podatkowe dotyczące:
    - (i) zysku lub straty na zaniechaniu działalności; oraz
    - (ii) zysku lub straty z działalności gospodarczej odnoszącej się do działalności zaniechanej za dany okres, razem z kwotami odpowiadającymi każdemu z prezentowanych okresów ubiegłych; oraz
  - i) kwotę skutków podatkowych wypłaty dywidend akcjonariuszom/udziałowcom jednostki gospodarczej, które zostały zaproponowane lub zadeklarowane przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, ale nie zostały ujęte w sprawozdaniu finansowym jako zobowiązanie.
- 82 Jednostka gospodarcza ujawnia kwotę aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz rodzaj dowodów uzasadniających ich ujęcie, gdy:
- a) realizacja aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest uzależniona od nadwyżki przyszłego dochodu do opodatkowania nad dochodem wynikającym z odwrócenia się dotychczasowych dodatnich różnic przejściowych; oraz
  - b) jednostka gospodarcza poniosła stratę w bieżącym lub poprzedzającym okresie w systemie podatkowym, którego dotyczy składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
- 82A W okolicznościach przedstawionych w paragrafie 52A jednostka gospodarcza ujawnia charakter potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy akcjonariuszom/udziałowcom. Ponadto jednostka ujawnia kwoty potencjalnych skutków podatkowych, których kwotowe określenie jest wykonalne w praktyce, oraz informuje o istnieniu potencjalnych skutków podatkowych, których kwotowe określenie jest niewykonalne ze względów praktycznych.

- 83 [Usunięty]
- 84 Ujawnienie informacji określonych w paragrafie 81 c) umożliwia użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie, czy związek zachodzący między obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a wynikiem finansowym brutto jest nietypowy, oraz poznanie znaczących czynników, które mogą wpływać na ten związek w przyszłości. Na związek zachodzący między obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a wynikiem finansowym brutto mogą wpływać takie czynniki, jak przychody zwolnione od podatku, wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodu przy ustalaniu dochodu do opodatkowania (straty podatkowej), skutek odpisania strat podatkowych oraz stosowania zagranicznych stawek podatkowych.
- 85 Wyjaśniając związek zachodzący pomiędzy obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a wynikiem finansowym brutto, jednostka gospodarcza stosuje taką stawkę podatkową, która dostarcza najbardziej wartościowych informacji użytkownikom sprawozdań finansowych. Często najbardziej znaczącą stawką jest stawka państwa, w którym działa dana jednostka gospodarcza, łącząca w sobie stawkę podatkową stosowaną do podatku ogólnokrajowego ze stawką stosowaną do podatku lokalnego, które są w zasadzie naliczane od tego samego dochodu do opodatkowania (straty podatkowej). Niemniej jednak dla jednostki gospodarczej działającej w różnych systemach prawnych większe znaczenie może mieć zsumowanie poszczególnych uzgodnień, sporządzonych z zastosowaniem krajowych stawek stosowanych w poszczególnych systemach ustawodawczych. Poniższy przykład pokazuje, jak wybór stosowanej stawki podatkowej wpływa na prezentację liczbowego uzgodnienia.

#### Przykład ilustrujący paragraf 85

W 19X2 roku jednostka gospodarcza zgodnie z obowiązującym systemem prawnym (państwo A) osiągnęła wynik finansowy brutto równy 1 500 (19X1: 2 000) i w państwie B równy 1 500 (19X1: 500). Stawka podatkowa w państwie A wynosi 30 %, a w państwie B – 20 %. W państwie A koszt księgowy równy 100 (19X1: 200) nie stanowi kosztu uzyskania przychodu.

Poniżej podaje się przykład uzgodnienia do krajowej stawki podatkowej.

	19X1	19X2
Wynik finansowy brutto	2 500	3 000
Podatek zgodnie ze stawką krajową 30 %	750	900
Podatkowe skutki kosztów księgowych, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodu	60	30
Skutek stosowania w państwie B niższej stawki podatkowej	(50)	(150)
Obciążenie podatkowe	760	780

Kolejny przykład ilustruje uzgodnienie sporządzone poprzez zsumowanie poszczególnych uzgodnień każdego ustawodawstwa krajowego. Zgodnie z tą metodą skutek różnic między krajową stawką podatkową danej jednostki gospodarczej sporządzającej sprawozdanie a stawką krajową zgodnie z innymi przepisami nie pojawia się jako odrębna pozycja uzgodnienia. Jednostka gospodarcza może odczuwać potrzebę omówienia skutków znaczących zmian stawek podatkowych lub struktury zysku wypracowanego pod rządami różnych przepisów, w celu wyjaśnienia różnic w stosowanej stawce podatkowej (stawkach), zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 81 d).

Wynik finansowy brutto	2 500	3 000
Podatek zgodnie ze stawkami krajowymi stosowanymi do zysków osiągniętych w danym państwie	700	750
Podatkowe skutki kosztów księgowych, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodu	60	30
Obciążenie podatkowe	760	780

- 86 Średnia efektywna stawka podatkowa wynika z podzielenia obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) przez wynik finansowy brutto.
- 87 Często obliczenie kwot nieujętych rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikającego z inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych oraz z udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (zob. paragraf 39) jest rzeczą niewykonalną ze względów praktycznych. Dlatego niniejszy standard stawia wymóg, aby jednostka gospodarcza ujawniała łączną kwotę różnic przejściowych, ale nie stawia wymogu ujawniania rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeśli jednak jest to wykonalne, to zaleca się ujawnianie kwot nieujętych rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ informacja taka może być użyteczna dla użytkowników sprawozdań.
- 87A Paragraf 82A wymaga od jednostki gospodarczej ujawnienia charakteru potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy akcjonariuszom/udziałowcom. Jednocześnie jednostka ujawnia istotne cechy funkcjonowania systemu podatku dochodowego oraz czynniki wpływające na kwoty potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy.

- 87B Niekiedy obliczenie łącznej kwoty potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy akcjonariuszom/udziałowcom jest niewykonalne ze względów praktycznych. Sytuacja taka może zaistnieć na przykład wówczas, gdy jednostka gospodarcza posiada liczne jednostki zależne za granicą. Jednakże nawet w takim przypadku można z łatwością ustalić pewną część łącznej kwoty potencjalnych skutków podatkowych. Na przykład w przypadku grupy kapitałowej podlegającej konsolidacji jednostka dominująca i niektóre z jej jednostek zależnych mogły uiścić podatek dochodowy ustalony według wyższej stawki podatkowej, przewidzianej dla niepodzielnych zysków, zdając sobie jednocześnie sprawę z kwoty, która zostałaby im zwrócona, jeżeli w przyszłości nastąpi wypłata dywidendy ze skonsolidowanych zysków zatrzymanych. W takim przypadku należy ujawnić kwotę podlegającą zwrotowi. Jednostka gospodarcza powinna także – w przypadku gdy taka sytuacja ma miejsce – ujawnić istnienie dodatkowych potencjalnych skutków podatkowych, których kwotowe określenie jest ze względów praktycznych niewykonalne. Jeżeli jednostka dominująca sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe, ujawnia w nim potencjalne skutki podatkowe dotyczące zysków zatrzymanych jednostki dominującej.
- 87C Jednostka gospodarcza, od której wymaga się ujawnienia informacji określonych w paragrafie 82A, może być także zobowiązana do ujawnienia informacji na temat różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych oraz z udziałami we wspólnych przedsięwzięciach. Jednostka gospodarcza bierze ten fakt pod uwagę, przygotowując informacje, których ujawnienia wymaga paragraf 82A. Jednostka gospodarcza może na przykład być zobowiązana do ujawnienia łącznej kwoty różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach zależnych, na które nie utworzono rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. paragraf 81 f)). Jeżeli obliczenie kwoty nieujętych w sprawozdaniu finansowym rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest niewykonalne ze względów praktycznych (zob. paragraf 87), również określenie kwoty potencjalnych skutków podatkowych, jakie rodzą dla jednostek zależnych wypłaty dywidendy, może okazać się niewykonalne ze względów praktycznych.
- 88 Jednostka gospodarcza ujawnia wszelkie związane z podatkiem zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe na podstawie MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. Zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe mogą wynikać, na przykład, z nierozstrzygniętych sporów z władzami podatkowymi. Podobnie, jeśli zmiany stawek podatkowych lub przepisów podatkowych stają się obowiązujące lub są ogłoszone po dniu bilansowym, jednostka gospodarcza ujawnia wszelkie znaczące skutki tych zmian na należności i zobowiązania z tytułu bieżącego podatku oraz na aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. MSR 10 *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym*).

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 89 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1998 r. i później, z zastrzeżeniem paragrafu 91. Jeśli jednostka gospodarcza zastosuje niniejszy standard przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się wcześniej niż dnia 1 stycznia 1998 r., ujawnia fakt zastosowania niniejszego standardu zamiast MSR 12 *Rachunkowość podatków od dochodu* zatwierdzonego w 1979 r.
- 90 Niniejszy standard zastępuje MSR 12 *Rachunkowość podatków od dochodu* zatwierdzony w 1979 r.
- 91 Wprowadzenie paragrafów 52A, 52B, 65A, 81 i), 82A, 87A, 87B, 87C i skreślenie paragrafów 3 i 50 stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych <sup>(1)</sup> za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2001 r. i później. Zalecane jest wcześniejsze zastosowanie postanowień powyższych paragrafów. Jeśli ma miejsce wcześniejsze zastosowanie, jednostka ujawnia ten fakt.

<sup>(1)</sup> Paragraf 91 mówi o „rocznych sprawozdaniach finansowych” zgodnie z uściśloną terminologią stosowaną od 1998 r. we fragmentach dotyczących dat wejścia w życie. Paragraf 89 mówi o „sprawozdaniach finansowych”.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 16

*Rzeczowe aktywa trwałe*

## CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest uregulowanie sposobu księgowania rzeczowych aktywów trwałych tak, aby użytkownicy sprawozdania finansowego mogli zapoznać się z informacjami na temat inwestycji jednostki w rzeczowe aktywa trwałe i ze zmianami w ramach tych inwestycji. Najważniejszymi zagadnieniami księgowymi dotyczącymi rzeczowych aktywów trwałych jest określenie zasad ujmowania aktywów, ustalenia ich wartości bilansowej oraz odpisów amortyzacyjnych i odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości, które w związku z nimi należy ująć.

## ZAKRES

- 2 Niniejszy standard stosuje się do księgowania rzeczowych aktywów trwałych, chyba że inny standard nakłada wymóg lub zezwala na zastosowanie innego podejścia księgowego.

- 3 Niniejszy standard nie ma zastosowania do:

- a) rzeczowych aktywów trwałych zaklasyfikowanych jako aktywa przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*;
- b) aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 41 *Rolnictwo*);
- c) ujmowania i wyceny aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych (zob. MSSF 6 *Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych*); lub
- d) praw do złóż mineralnych oraz złóż mineralnych, takich jak ropa naftowa, gaz ziemny i podobne nieodnawialne zasoby naturalne.

Standard niniejszy dotyczy natomiast rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywanych do wytworzenia lub utrzymywania aktywów, o których mowa w pkt b)–d).

- 4 Inne standardy mogą wymagać ujmowania składników rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z innym podejściem od proponowanego w niniejszym standardzie. Na przykład MSR 17 *Leasing* wymaga, aby ujęcie składnika rzeczowych aktywów trwałych było oparte na zasadzie transferu ryzyka i korzyści. Jednakże w takich przypadkach wszystkie inne aspekty podejścia księgowego do tych aktywów, łącznie z amortyzacją, są regulowane przez niniejszy standard.

- 5 Jednostka stosuje niniejszy standard do aktywów będących w trakcie budowy lub dostosowywania do potrzeb przyszłego użytkownika w charakterze nieruchomości inwestycyjnych, które jeszcze nie spełniają definicji „nieruchomości inwestycyjnych” zawartej w MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*. Po zakończeniu budowy lub dostosowywania składnik aktywów staje się nieruchomością inwestycyjną, a jednostka zobowiązana jest stosować MSR 40. MSR 40 ma również zastosowanie do nieruchomości inwestycyjnych, poddawanych renowacji lub przebudowie, mających na celu dalsze użytkowanie tych aktywów jako nieruchomości inwestycyjnych. Jednostka stosująca model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia do wyceny nieruchomości inwestycyjnych zgodnie z MSR 40, stosuje ten model również w przypadku niniejszego standardu.

## DEFINICJE

- 6 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Wartość bilansowa* jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w bilansie, po pomniejszeniu o umorzenie oraz odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.

*Cena nabycia lub koszt wytworzenia* jest kwotą zapłaconych środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, lub wartością godziwą innych dóbr przekazanych z tytułu nabycia składnika aktywów w momencie jego nabycia lub wytworzenia, lub – tam, gdzie ma to zastosowanie – jest wartością przypisaną do danego składnika aktywów w momencie początkowego ujęcia wynikającego z wymogów innych MSSF, np. MSSF 2 *Płatności w formie akcji*.

*Wartość podlegająca amortyzacji* jest ceną nabycia lub kosztem wytworzenia danego składnika aktywów, pomniejszoną o wartość końcową tego składnika.

*Amortyzacja* jest systematycznym rozłożeniem wartości podlegającej amortyzacji na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów.

*Wartość charakterystyczna dla jednostki gospodarczej* stanowi bieżącą wartość przepływów pieniężnych, jaką spodziewa się uzyskać jednostka gospodarcza z dalszego użytkowania składnika aktywów oraz jego zbycia pod koniec jego okresu użytkowania lub jaką spodziewa się ponieść, rozliczając zobowiązanie.

*Wartość godziwa* jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.



Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości jest nadwyżką wartości bilansowej danego składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne nad jego wartością odzyskiwalną.

Rzeczowe aktywa trwałe to środki trwałe:

- a) które są utrzymywane w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach dóbr i świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach administracyjnych; oraz
- b) którym towarzyszy oczekiwanie, iż będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres.

Wartość odzyskiwalna odpowiada cenie sprzedaży netto składnika aktywów lub jego wartości użytkowej, zależnie od tego, która z nich jest wyższa.

Wartość końcowa składnika aktywów jest to kwota, jaką jednostka zgodnie ze swoimi przewidywaniami mogłaby uzyskać obecnie, uwzględniając taki wiek i stan tego składnika, jaki będzie na koniec okresu jego ekonomicznego używania, po pomniejszeniu o szacowane koszty zbycia.

Okres użytkowania jest:

- a) przedziałem czasu, w którym według przewidywań dany składnik aktywów będzie użytkowany przez jednostkę gospodarczą; lub
- b) liczbą jednostek produkcji lub podobnych jednostek, które według przewidywań jednostka gospodarcza uzyska z danego składnika aktywów.

## UJMOWANIE

- 7 Cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się jako składnik aktywów wtedy i tylko wtedy, gdy:
  - a) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów; oraz
  - b) cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika aktywów przez jednostkę można wycenić w wiarygodny sposób.
- 8 Części zamienne oraz wyposażenie związane z serwisem są zwykle wykazywane jako zapasy i ujmowane w rachunku zysków i strat w momencie ich wykorzystania. Jednak istotne części zamienne oraz awaryjne wyposażenie kwalifikują się do wykazania jako rzeczowe aktywa trwałe, jeżeli jednostka oczekuje, iż będą one wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres. Podobnie, jeżeli części zamienne oraz wyposażenie związane z serwisem mogą być wykorzystane jedynie dla poszczególnych pozycji rzeczowych aktywów trwałych, wtedy ujmowane są jak rzeczowe aktywa trwałe.
- 9 Niniejszy standard nie reguluje, co stanowi najmniejszą jednostkę podlegającą osobnemu ujęciu, tzn., co stanowi odrębną pozycję rzeczowych aktywów trwałych. A zatem należy ocenić, uwzględniając warunki charakterystyczne dla jednostki, w jaki sposób zastosować kryteria osobnego ujęcia. Może być zasadne agregowanie nieistotnych jednostkowo pozycji, takich jak formy, narzędzia, barwniki, i zastosowanie kryteriów ujęcia dla zagregowanych wartości.
- 10 Jednostka ocenia, w zgodności z zasadą ujmowania, cenę nabycia lub koszt wytworzenia wszystkich rzeczowych aktywów w momencie ich poniesienia. Cena nabycia lub koszt wytworzenia obejmuje koszty poniesione na zakup lub wytworzenie rzeczowych aktywów trwałych oraz nakłady poniesione w terminie późniejszym w celu zwiększenia przydatności składnika, zamiany części lub jego odnowienia.

### Początkowa cena nabycia lub koszt wytworzenia

- 11 Rzeczowe aktywa trwałe mogą zostać nabyte za względów bezpieczeństwa lub z racji ochrony środowiska. Nabycie tego rodzaju rzeczowych aktywów trwałych, mimo iż nie przyczynia się bezpośrednio do zwiększenia przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z żadną konkretną pozycją rzeczowych aktywów trwałych, może się okazać niezbędne dla jednostki gospodarczej w celu uzyskania przyszłych korzyści ekonomicznych z jej aktywów. W takim przypadku nabycie pozycji rzeczowych aktywów trwałych spełnia warunki ujęcia ich jako aktywów, gdyż umożliwia jednostce gospodarczej osiągnięcie przyszłych korzyści ekonomicznych z powiązanych aktywów, przewyższających korzyści, które zostałyby osiągnięte, gdyby do nabycia nie doszło. Na przykład producent środków chemicznych może być zmuszony do wprowadzenia pewnych nowych procesów przetrzymywania substancji chemicznych, w celu sprostanania wymogom dotyczącym ochrony środowiska w zakresie obejmującym produkcję i przechowywanie niebezpiecznych chemikaliów. Takie ulepszenie urządzeń ujmuje się jako składnik aktywów, gdyż przy braku takich ulepszeń jednostka gospodarcza nie miałaby możliwości produkowania i sprzedawania chemikaliów. Jednak wartość bilansowa takiego składnika aktywów i powiązanych innych aktywów podlega weryfikacji pod kątem utraty wartości zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*.

### Nakłady ponoszone w terminie późniejszym

- 12 Zgodnie z zasadą ujmowania podaną w paragrafie 7 jednostka nie zwiększa wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych o koszty bieżącego utrzymania tych aktywów. Koszty te są ujmowane w rachunku zysków i strat w momencie poniesienia. Na koszty bieżącego utrzymania składają się koszty robocizny i koszty zużycia materiałów i mogą obejmować koszty niewielkich części zamiennych. Takie koszty są zazwyczaj ponoszone w celu wykonania „remontów i konserwacji” poszczególnych pozycji rzeczowych aktywów trwałych.
- 13 Części składowe niektórych pozycji rzeczowych aktywów trwałych mogą wymagać wymiany (zastąpienia) w regularnych odstępach czasu. Na przykład wyłożenie pieca hutniczego może wymagać wymiany (zastąpienia) po przepracowaniu określonej liczby godzin lub wyposażenie samolotu, takie jak fotele lub kuchnia, musi być

kilkakrotnie wymieniane w ciągu okresu użytkowania samolotu. Części składowe rzeczowych aktywów trwałych mogą być również nabywane w celu dokonania rzadszych wymian, na przykład wymiana ścianek działowych budynku lub w celu dokonania jednorazowej wymiany (zastąpienia). Zgodnie z kryteriami ujmowania zawartymi w paragrafie 7 jednostka ujmuje w wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych koszty wymiany części tych pozycji w momencie ich poniesienia, jeśli te kryteria są spełnione. Wartość bilansowa zastąpionych części składowych jest odpisywana zgodnie z warunkami usuwania z bilansu zawartymi w uregulowaniach niniejszego standardu (zob. paragrafy 67–72).

- 14 Warunkiem ciągłego wykorzystywania pozycji rzeczowych aktywów trwałych (na przykład samolotu) może być przeprowadzanie w regularnych odstępach czasu generalnych przeglądów niezależnie od wymiany (zastąpienia) poszczególnych części składowych. W momencie przeprowadzania takiego przeglądu, jeśli kryteria ujmowania są spełnione, jego koszty zostają ujęte w wartości bilansowej odpowiedniej pozycji rzeczowych aktywów trwałych jako koszt zastąpienia. Pozostałe koszty poprzedniego przeglądu (w odróżnieniu od rzeczowych części składowych) są odpisywane. Takie podejście jest stosowane niezależnie od tego, czy koszty poprzedniego przeglądu zostały zidentyfikowane w ramach transakcji nabycia lub wytworzenia składnika aktywów. Jeśli zachodzi taka potrzeba, szacowane koszty przyszłego podobnego przeglądu mogą być wykorzystane jako wskazówka, jaki był koszt istniejącego komponentu związanego z przeglądem w momencie nabycia lub wytworzenia składnika aktywów.

#### POCZĄTKOWA WYCENA

- 15 Pozycję rzeczowych aktywów trwałych, która kwalifikuje się do ujęcia jako składnik aktywów, początkowo wycenia się według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.

#### **Składniki ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

- 16 Na cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych składają się:
- cena zakupu, łącznie z cłami importowymi i niepodlegającymi odliczeniu podatkami od zakupu, pomniejszona o opusty handlowe i rabaty;
  - wszystkie inne pozwalające się bezpośrednio przyporządkować koszty poniesione w celu dostosowania składnika aktywów do miejsca i stanu, w którym może on funkcjonować w sposób zgodny z zamierzeniami kierownictwa;
  - szacunkowe koszty demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszty przeprowadzenia renowacji miejsca, w którym się znajdował, do których jednostka jest zobowiązana w związku z nabyciem pozycji rzeczowych aktywów trwałych lub używaniem składnika rzeczowych aktywów trwałych w danym okresie w celu innym niż wytwarzanie wyrobów.
- 17 Do takich kosztów bezpośrednich zaliczane są:
- koszty świadczeń pracowniczych (zgodnie z definicją MSR 19 *Świadczenia pracownicze*), poniesione bezpośrednio w związku z wytworzeniem lub nabyciem pozycji rzeczowych aktywów trwałych;
  - koszt przygotowania miejsca;
  - koszty początkowej dostawy oraz koszty załadunku i rozładunku;
  - koszty instalacji i montażu;
  - koszty sprawdzenia, czy składnik aktywów działa poprawnie, pomniejszone o przychody netto ze sprzedaży wyrobów wytworzonych w trakcie doprowadzania składnika aktywów do pożądanego miejsca i stanu (na przykład próbna produkcja wytworzona w trakcie testowania); oraz
  - honoraria za profesjonalne usługi.
- 18 Wobec kosztów demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz kosztów przeprowadzenia renowacji miejsca, w którym on się znajdował, poniesionych w trakcie danego okresu w wyniku zużycia składnika aktywów do produkcji zapasów w tym okresie, ma zastosowanie MSR 2 *Zapasy*. Zobowiązanie do poniesienia tych kosztów, rozliczanych zgodnie z MSR 2 lub MSR 16, jest ujmowane i wyceniane na podstawie wytycznych zawartych w MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*.
- 19 Przykładem kosztów, które nie stanowią części ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych, są:
- koszty otwarcia nowego zakładu;
  - nakłady na wprowadzenie nowego produktu lub usługi (wliczając w to nakłady na reklamę i działania promocyjne);
  - nakłady na prowadzenie działalności gospodarczej w nowej lokalizacji lub w transakcjach z nową klasą odbiorców (wliczając w to nakłady na szkolenia pracowników); oraz
  - koszty administracji i inne koszty ogólnozakładowe.

- 20 Kapitalizowanie kosztów nabycia bądź wytworzenia kończy się w momencie dostosowania składnika aktywów do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Dlatego też koszty poniesione w trakcie używania lub przemieszczania danej pozycji nie są włączane do jej wartości bilansowej. Przykładem takich kosztów, które nie są włączane do wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych, są:
- koszty poniesione w czasie, w którym składnik aktywów mógłby funkcjonować zgodnie z zamierzeniami kierownictwa, lecz nie jest używany lub nie są w pełni wykorzystane jego możliwości produkcyjne;
  - początkowe straty operacyjne, takie jak straty poniesione w okresie kształtowania się popytu na produkt jednostki; oraz
  - koszty zmiany lokalizacji lub reorganizacji części lub całości działalności operacyjnej jednostki.
- 21 Jednostka może podejmować pewne działania, które są związane z wytworzeniem lub ulepszeniem pozycji rzeczowych aktywów trwałych, ale nie są konieczne do doprowadzenia tej pozycji do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Te działania mogą zostać zainicjowane przed lub w trakcie wytwarzania lub ulepszenia. Na przykład jednostka może generować przychody z wykorzystywania miejsca pod budynek na parking do momentu rozpoczęcia budowy. Ponieważ te działania nie są konieczne do doprowadzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa, przychody i związane z nimi koszty z tych działań są ujmowane w rachunku zysków i strat i odpowiednio zaklasyfikowane do przychodów i kosztów.
- 22 Koszt wytworzenia składnika aktywów wytworzonego przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie ustala się przy użyciu tych samych zasad jak w przypadku składnika aktywów, który został nabyty. Jeżeli jednostka gospodarcza wytwarza podobne aktywa na sprzedaż w toku swojej zwykłej działalności gospodarczej, koszt wytworzenia takiego składnika aktywów jest zazwyczaj równy kosztowi wyprodukowania tychże aktywów na sprzedaż (zob. MSR 2 *Zapasy*). Zatem w celu uzyskania kwoty kosztu wytworzenia eliminuje się kwoty zysków wewnętrznzych. Analogicznie, koszty związane z nietypowymi ilościami zmarnowanych materiałów, nadmiernych kosztów robocizny lub innych środków zużytych w procesie produkcji składnika aktywów wytwarzanego przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie nie są wliczane w koszt wytworzenia tego składnika aktywów. MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego* ustanawia kryteria, które należy spełnić, zanim koszty odsetek mogą być ujęte jako komponenty wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych wytwarzanych przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie.

#### Ustalenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

- 23 Cena nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych jest ekwiwalentem ceny zapłaconej środkami pieniężnymi na dzień ujęcia. Jeżeli płatność jest odroczone na okres dłuższy od normalnego terminu spłaty kredytu kupieckiego, różnicę pomiędzy ekwiwalentem ceny zapłaconej środkami pieniężnymi a kwotą całkowitej płatności ujmuje się jako koszty odsetek na przestrzeni okresu kredytowania, chyba że kwota ta jest aktywowana zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym zawartym w MSR 23.
- 24 Pozycja lub pozycje rzeczowych aktywów trwałych mogą być nabyte w drodze wymiany na inną pozycję lub pozycje aktywów niepieniężnych, lub na grupę pozycji aktywów pieniężnych i niepieniężnych. Przedstawione poniżej rozważania odnoszą się po prostu do wymiany jednego niepieniężnego składnika aktywów na drugi, lecz również do wszystkich rodzajów wymian powyżej opisanych. Cenę nabycia takiej pozycji rzeczowych aktywów trwałych ustala się w wysokości wartości godziwej, chyba że: a) transakcja wymiany nie ma treści ekonomicznej; lub b) nie można wiarygodnie ustalić wartości godziwej żadnego z wymienianych aktywów. Nabyta w ten sposób pozycja jest wyceniana zgodnie z powyższym, nawet gdy nie można niezwłocznie usunąć z bilansu pozycji danej w zamian. Jeśli nabyta pozycja nie jest wyceniana według wartości godziwej, jej cena nabycia jest równa wartości bilansowej składnika aktywów danego w zamian.
- 25 Jednostka ustala, czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, rozważając zakres, w jakim oczekuje się zmian przyszłych przepływów pieniężnych w wyniku transakcji. Transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, jeśli:
- konfiguracja (ryzyko, czas i kwota) przepływów pieniężnych związanych z otrzymanym składnikiem aktywów różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych związanych z przekazanym w zamian składnikiem aktywów; lub
  - wartość charakterystyczna dla jednostki gospodarczej w części działalności, na którą wpłynęła transakcja, zmienia się w wyniku transakcji wymiany; oraz
  - różnica w a) lub b) jest istotna w porównaniu z wartością godziwą wymienionych aktywów.

Dla celów ustalenia, czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, wartość części przedsiębiorstwa specyficzna dla danej jednostki, na którą transakcja miała wpływ, powinna odzwierciedlać przepływy pieniężne po opodatkowaniu. Wynik analiz może być jasny bez konieczności przeprowadzania przez jednostkę szczegółowych obliczeń.

- 26 Wartość godziwą aktywów, dla których nie można ustalić porównywalnych transakcji rynkowych, można wiarygodnie wycenić, jeśli a) zmienność w zakresie rozsądnych szacunków wartości godziwej nie są dla tego składnika aktywów istotne; lub b) prawdopodobieństwo różnych szacunków w danym zakresie można wiarygodnie

określić i wykorzystać do szacowania wartości godziwej. Jeśli jednostka jest w stanie wiarygodnie ustalić wartość godziwą otrzymanego składnika aktywów albo przekazanego składnika aktywów, ceną nabycia składnika aktywów jest wartość godziwa przekazanego składnika, chyba że wartość godziwa składnika otrzymanego jest bardziej oczywista.

- 27 Cenę nabycia składnika aktywów będącego w posiadaniu leasingobiorcy w ramach leasingu finansowego ustala się przy użyciu zasad przedstawionych w MSR 17 *Leasing*.
- 28 Wartość bilansowa rzeczowych aktywów trwałych może zostać pomniejszona o kwotę odnoszących się do nich dotacji rządowych zgodnie z MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*.

#### WYCENA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU

- 29 Jednostka dokonuje wyboru zasady (polityki) rachunkowości dotyczącej sposobu wyceny opartego albo na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia zgodnie z paragrafem 30, albo na wartości przeszacowanej zgodnie z paragrafem 31. Wybraną zasadę stosuje się wobec całej grupy rzeczowych aktywów trwałych.

#### Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

- 30 Po początkowym ujęciu pozycji rzeczowych aktywów trwałych jako składnika aktywów, wykazuje się ją według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszonego o umorzenie oraz o zakumulowane odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości narastająco.

#### Model oparty na wartości przeszacowanej

- 31 Po początkowym ujęciu pozycji rzeczowych aktywów trwałych jako składnika aktywów, której wartość godziwą można wiarygodnie ustalić, pozycję taką wykazuje się w wartości przeszacowanej, stanowiącej jej wartość godziwą na dzień przeszacowania, pomniejszonej o kwotę późniejszego umorzenia i późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości narastająco. Przeszacowania przeprowadza się na tyle regularnie, aby wartość bilansowa nie różniła się w sposób istotny od wartości, która zostałaby ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej na dzień bilansowy.
- 32 Wartość godziwą gruntów oraz budynków ustala się zazwyczaj na podstawie wyceny opartej na ewidencji transakcji rynkowych, dokonywanej zwyczajowo przez profesjonalnych rzeczoznawców. Wartość godziwą maszyn i urządzeń stanowi zazwyczaj ich wartość rynkowa ustalona na podstawie wyceny rzeczoznawców.
- 33 W przypadku braku ewidencji transakcji rynkowych dokumentujących wartość godziwą z powodu szczególnego charakteru maszyn i urządzeń oraz w związku z tym, że z wyjątkiem sytuacji, gdy sprzedaż następuje w ramach sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa, pozycje rzeczowych aktywów są rzadko sprzedawane osobno, konieczne może być oszacowanie wartości godziwej metodą dochodową lub zamortyzowanego kosztu zastąpienia.
- 34 Częstotliwość dokonywania przeszacowań zależy od zmian wartości godziwej przeszacowywanych pozycji rzeczowych aktywów trwałych. Jeżeli wartość godziwa przeszacowywanego składnika aktywów różni się w sposób istotny od jego wartości bilansowej, wymagane jest przeprowadzenie kolejnego przeszacowania. Niektóre pozycje rzeczowych aktywów trwałych mogą podlegać znaczącym i nieregularnym zmianom wartości godziwej, co stwarza konieczność corocznego ich przeszacowywania. Tak częste przeszacowania nie są konieczne w przypadku pozycji rzeczowych aktywów trwałych, których wartość godziwa ulega mało znaczącym zmianom. Zamiast przeszacowywania dokonywanego co roku, wystarczające może być przeszacowanie co trzy lub co pięć lat.
- 35 Jeżeli pozycja rzeczowych aktywów trwałych jest przeszacowywana, umorzenie w dniu przeszacowania jest:
  - a) proporcjonalnie przeliczane w związku ze zmianą wartości bilansowej brutto składnika aktywów, tak aby wartość bilansowa składnika aktywów po przeszacowaniu równała się jego przeszacowanej wartości. Metodę tę stosuje się często wówczas, kiedy składnik aktywów przeszacowuje się za pomocą współczynnika do określenia wysokości zamortyzowanego kosztu zastąpienia;
  - b) odliczane od wartości bilansowej brutto składnika aktywów, a jego wartość netto jest przekształcana do wartości przeszacowanej składnika aktywów. Metodę tę stosuje się na przykład w odniesieniu do budynków.

Kwota korekty wynikającej z przeliczenia lub eliminacji umorzenia tworzy część zwiększenia lub zmniejszenia wartości bilansowej, którą ujmuje się zgodnie z paragrafami 39 i 40.

- 36 Jeżeli pozycja rzeczowych aktywów trwałych jest przeszacowywana, cała grupa rzeczowych aktywów trwałych, do której przynależy dany składnik aktywów, zostaje przeszacowana.
- 37 Grupę rzeczowych aktywów trwałych tworzą aktywa o podobnym rodzaju i zastosowaniu w działalności jednostki gospodarczej. Przykłady odrębnych grup stanowią:
  - a) grunty;
  - b) budynki i budowle;
  - c) maszyny;

- d) statki;
  - e) samoloty;
  - f) pojazdy mechaniczne;
  - g) meble i instalacje; oraz
  - h) wyposażenie biurowe.
- 38 Pozycje należące do danej grupy rzeczowych aktywów trwałych przeszacowuje się równocześnie w celu uniknięcia selektywnego przeszacowania aktywów, a zatem wykazywania w sprawozdaniu finansowym kwot, które byłyby mieszaniną cen nabycia/kosztów wytworzenia i wartości ustalonych na różne dni. Grupę rzeczowych aktywów trwałych można jednakże przeszacowywać w sposób ciągły pod warunkiem, że przeszacowanie danej grupy rzeczowych aktywów trwałych jest zakończone w obrębie krótkiego okresu czasu oraz że przeszacowania są aktualizowane.
- 39 Jeżeli wartość bilansowa składnika aktywów wzrosła wskutek aktualizacji wyceny, zwiększenie zalicza się bezpośrednio do kapitału własnego jako nadwyżkę z aktualizacji wyceny. Nadwyżkę tę jednak ujmuje się w ciężar rachunku zysków i strat do wysokości spadku wartości z tytułu przeszacowania tego samego składnika aktywów, który został uprzednio ujęty w ciężar rachunku zysków i strat.
- 40 Jeżeli wartość bilansowa składnika aktywów zmniejszyła się wskutek przeszacowania, zmniejszenie ujmuje się jako koszt danego okresu. Jednakże zmniejszenie wynikające z aktualizacji wyceny bezpośrednio rozlicza się z odnośną nadwyżką z aktualizacji wyceny w zakresie, w jakim zmniejszenie nie przewyższa kwoty figurującej jako nadwyżka z aktualizacji wyceny dotyczącej tego samego składnika aktywów.
- 41 Nadwyżkę z aktualizacji wyceny zaliczoną do kapitału własnego można przenieść bezpośrednio do zysków zatrzymanych w momencie usunięcia odpowiadającego jej składnika aktywów z bilansu. W takim przypadku wymagane jest przeniesienie całości nadwyżki w momencie wycofania z użycia lub zbycie składnika aktywów. Jednakże część nadwyżki można przenieść w trakcie używania składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą. W takim przypadku kwota przeniesionej nadwyżki stanowi różnicę między amortyzacją opartą na przeszacowanej wartości bilansowej składnika aktywów a amortyzacją opartą na pierwotnej cenie nabycia/koszcie wytworzenia składnika aktywów. Przeniesienia z pozycji „nadwyżka z przeszacowania” na pozycję „zyski zatrzymane” nie dokonuje się poprzez rachunek zysków i strat.
- 42 Wpływ przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych na podatek dochodowy, o ile zaistnieje, należy ujmować zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.

### **Amortyzacja**

- 43 Każda część składowa pozycji rzeczowych aktywów trwałych, której cena nabycia lub koszt wytworzenia jest istotny w porównaniu z ceną nabycia lub kosztem wytworzenia całej pozycji, jest amortyzowana osobno.
- 44 Jednostka alokuje początkową wartość pozycji rzeczowych aktywów trwałych na jej istotne części składowe i amortyzuje osobno każdą taką część. Na przykład zasadne może być osobne amortyzowanie szkieletu samolotu i jego silnika bez względu na to, czy stanowią one własność, czy są przedmiotem użytkowania w ramach leasingu finansowego.
- 45 Istotne części składowe pozycji rzeczowych aktywów trwałych mogą mieć taki sam okres użytkowania i metodę amortyzacji jak inne istotne części tej samej pozycji. Takie części mogą być grupowane w celu ustalenia odpisu amortyzacyjnego.
- 46 Jeśli jednostka osobno amortyzuje pewne części pozycji rzeczowych aktywów trwałych, amortyzuje osobno pozostałą część tej pozycji. Na pozostałą część składają się jednostkowo nieistotne części. Jeśli jednostka ma wobec nich różne oczekiwania, dla obliczenia amortyzacji zasadne może być wykorzystanie technik szacunkowych w celu wiernego odzwierciedlenia stopnia zużycia i okresu użytkowania tych części.
- 47 Jednostka może zdecydować się na osobne amortyzowanie części pozycji, których wartość nie jest istotna w porównaniu z całkowitą ceną nabycia lub kosztem wytworzenia tej pozycji.
- 48 Odpisy amortyzacyjne za każdy okres ujmuje się jako koszt danego okresu, o ile nie są wliczone w wartość bilansową innego składnika aktywów.
- 49 Odpisy amortyzacyjne danego okresu zazwyczaj ujmuje się jako koszt w rachunku zysków i strat. Jednakże w pewnych okolicznościach korzyści ekonomiczne pochodzące z danego składnika aktywów są zużywane przez jednostkę gospodarczą do produkcji innych aktywów. W takim przypadku odpisy amortyzacyjne składają się na część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia innego składnika aktywów i są ujęte w jego wartości bilansowej. Na przykład amortyzacja urządzeń produkcyjnych i wyposażenia jest zaliczona do kosztu przetworzenia zapasów (zob. MSR 2). Analogicznie, amortyzacja rzeczowych aktywów trwałych używanych do prac rozwojowych może być zaliczona do kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych, ujmowanego zgodnie z MSR 38 *Wartości niematerialne*.

*Wartość podlegająca amortyzacji i okres amortyzacji*

- 50 Podlegającą amortyzacji wartość pozycji rzeczowych aktywów trwałych rozkłada się w sposób systematyczny na przestrzeni okresu użytkowania.
- 51 Wartość końcową oraz okres użytkowania składnika aktywów weryfikuje się co najmniej na koniec każdego roku finansowego i w przypadku, gdy oczekiwania różnią się od wcześniejszych szacunków, zmianę (zmiany) ujmuje się jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.
- 52 Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się tak długo, jak długo wartość końcowa składnika aktywów nie przewyższa jego wartości bilansowej, nawet wtedy, gdy wartość godziwa składnika aktywów przewyższa jego wartość bilansową. Remont i konserwacja składnika aktywów nie zaprzecza potrzebie jego amortyzowania.
- 53 Podlegającą amortyzacji wartość danego składnika aktywów ustala się po odjęciu wartości końcowej składnika aktywów. W praktyce wartość końcowa składnika aktywów jest często nieznacząca i z tego względu jest nieistotna z punktu widzenia obliczania wartości podlegającej amortyzacji.
- 54 Wartość końcowa składnika aktywów może wzrosnąć do kwoty równej lub wyższej od jego wartości bilansowej. W takiej sytuacji nie dokonuje się odpisu amortyzacyjnego, chyba że wartość końcowa ulegnie obniżeniu do kwoty niższej od wartości bilansowej składnika aktywów.
- 55 Jednostka rozpoczyna amortyzację składnika rzeczowych aktywów trwałych wówczas, gdy jest on dostępny do użytkowania, to znaczy w momencie dostosowania składnika aktywów do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Zakończenie amortyzacji następuje wtedy, gdy składnik aktywów zostanie przeznaczony do sprzedaży (lub włączony do grupy aktywów przeznaczonych do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5, lub gdy składnik aktywów został usunięty z bilansu – w zależności od tego, który moment jest wcześniejszy. Z tego wynika, że zakończenie dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie następuje wtedy, gdy składnik aktywów nie jest już potrzebny, lub gdy został wyłączony z użytkowania, chyba że został już całkowicie zamortyzowany. Jednak zgodnie z zasadą amortyzacji opartą na faktycznym użytkowaniu koszt amortyzacji może być zerowy, gdy składnik aktywów nie jest w danym momencie wykorzystywany w procesie produkcyjnym.
- 56 Korzyści ekonomiczne pochodzące ze składnika aktywów konsumowane są przez jednostkę gospodarczą przede wszystkim w drodze użytkowania składnika aktywów. Jednakże inne czynniki, takie jak technologiczna i operacyjna utrata przydatności i zużycie związane z niewykorzystaniem składnika aktywów, często powodują zmniejszenie oczekiwanych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów. W związku z tym, ustalając okres użytkowania składnika aktywów, należy wziąć pod uwagę wszystkie następujące czynniki:
- oczekiwane wykorzystanie składnika aktywów. Wykorzystanie ocenia się na podstawie oczekiwanej zdolności produkcyjnej składnika aktywów lub wielkości produkcji;
  - oczekiwane zużycie fizyczne, które zależy od czynników operacyjnych, takich jak ilość zmian, w ciągu których składnik aktywów będzie używany, program remontów i konserwacji oraz zabezpieczenie i konserwacja składnika aktywów w okresie przestojów;
  - technologiczną lub rynkową utratę przydatności wynikającą ze zmian lub udoskonaleń produkcji, lub ze zmian popytu na dany produkt lub na daną usługę, do wytworzenia których wykorzystywany jest dany składnik aktywów; oraz
  - prawne lub inne podobne ograniczenia dotyczące wykorzystania składnika aktywów, takie jak wygaśnięcie odnośnych umów leasingowych.
- 57 Okres użytkowania składnika aktywów definiuje się w kategoriach oczekiwanej przydatności składnika aktywów dla jednostki. Program jednostki dotyczący zarządzania aktywami może polegać na zbyciu aktywów po określonym czasie lub po skonsumowaniu pewnej części korzyści ekonomicznych pochodzących z danego składnika aktywów. Z tego względu przyjęty okres użytkowania składnika aktywów może być krótszy aniżeli jego ekonomicznie uzasadniony okres użytkowania. Oszacowanie okresu użytkowania danego składnika aktywów jest kwestią oceny własnej jednostki opartej na jej doświadczeniu z podobnymi aktywami.
- 58 Grunty i budynki są odrębnymi aktywami i dla celów księgowych traktowane są rozłącznie, nawet jeśli zostały nabyte razem. Z niektórymi wyjątkami, takimi jak wykopaliska i wysypiska, grunty posiadają nieograniczony okres użytkowania i dlatego nie są amortyzowane. Budynki mają ograniczony okres użytkowania, a zatem są aktywami podlegającymi amortyzacji. Wzrost wartości gruntu, na którym stoi budynek, nie wpływa na ustalenie wartości podlegającej amortyzacji budynku.
- 59 Jeśli w wartości gruntu są uwzględnione koszty demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszty przeprowadzenia renowacji miejsca, to ta część wartości bilansowej gruntu podlega amortyzacji przez okres, w którym jednostka będzie uzyskiwać korzyści wynikające z ponoszenia tych kosztów. Czasami grunt ma ograniczony okres użytkowania i wtedy jest on amortyzowany w sposób odzwierciedlający uzyskiwanie z niego korzyści.

*Metoda amortyzacji*

- 60 Zastosowana metoda amortyzacji odzwierciedla tryb konsumowania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów.

- 61 Metoda amortyzacji zastosowana do rzeczowych aktywów trwałych weryfikowana jest co najmniej na koniec każdego roku finansowego, i jeżeli nastąpiła istotna zmiana w oczekiwanym trybie konsumowania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów, metoda amortyzacji ulega zmianie w zakresie odzwierciedlającym tę zmianę. Zmiana metody amortyzacji zostaje ujęta jako zmiana wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8.
- 62 Można stosować różne metody amortyzacji w celu rozłożenia wartości podlegającej amortyzacji danego składnika aktywów na przestrzeni jego okresu użytkowania. Do metod tych zaliczamy metodę liniową, metodę degresywną oraz metodę opartą na liczbie wytworzonych produktów. Metoda liniowa zakłada stosowanie stałych odpisów amortyzacyjnych na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów przy niezmienionej wartości końcowej. Metoda degresywna skutkuje zmniejszaniem odpisów amortyzacyjnych na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów. Zaś metoda oparta na liczbie wytworzonych produktów opiera się na ustaleniu odpisu amortyzacyjnego na podstawie oczekiwanego wykorzystania składnika aktywów lub wielkości produkcji. Wybór konkretnej metody w stosunku do danego składnika aktywów jest uzależniony od oczekiwanego trybu uzyskiwania korzyści ekonomicznych. Metodę taką stosuje się konsekwentnie w kolejnych okresach, chyba że zaistniała zmiana w oczekiwanym trybie uzyskiwania korzyści ekonomicznych z tego składnika aktywów.

#### **Utrata wartości**

- 63 W celu ustalenia, czy nastąpiła utrata wartości pozycji rzeczowych aktywów trwałych, jednostka stosuje MSR 36 *Utrata wartości aktywów*. Standard ten wyjaśnia sposoby weryfikacji wartości bilansowej aktywów, ustalania wartości odzyskiwalnej składnika aktywów oraz momentu ujmowania lub odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości.
- 64 [Usunięty]

#### **Odszkodowania związane z utratą wartości**

- 65 Odszkodowania uzyskane od stron trzecich z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się w rachunku zysku i strat w momencie, w którym staną się należne.
- 66 Utrata wartości lub utracenie pozycji rzeczowych aktywów trwałych, odnośne roszczenia o odszkodowania lub wypłaty odszkodowań uzyskane od stron trzecich oraz wynikający stąd zakup lub wytworzenie aktywów zastępujących dotychczasowe aktywa, stanowią odrębne zdarzenia ekonomiczne i należy je traktować zgodnie z poniższymi zasadami:
- utrata wartości pozycji rzeczowych aktywów trwałych należy ujmować zgodnie z wymogami MSR 36;
  - usunięcie z bilansu pozycji rzeczowych aktywów trwałych w wyniku zakończenia ich użytkowania lub sprzedaży należy ujmować zgodnie z wymogami niniejszego standardu;
  - odszkodowania uzyskane od stron trzecich z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych są brane pod uwagę przy ustalaniu wyniku finansowego w momencie, gdy staną się należne; oraz
  - cenę nabycia lub koszt wytworzenia aktywów poddanych renowacji, zakupionych lub wytworzonych w celu zastąpienia aktywów lub składnika aktywów, należy ustalać zgodnie z niniejszym standardem.

#### **WYŁĄCZENIE**

- 67 Wartość bilansowa pozycji rzeczowych aktywów trwałych zostaje usunięta z bilansu:
- w momencie zbycia; lub
  - wówczas, gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych z jego użytkowania i następującego po nim zbycia.
- 68 Zyski i straty wynikające z faktu usunięcia pozycji rzeczowych aktywów trwałych z bilansu ujmuje się w rachunku zysków i strat w momencie usunięcia z bilansu (chyba że zgodnie z MSR 17 odpowiednie jest inne podejście do transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego). Zysków nie klasyfikuje się jako przychodu.
- 69 Zbycie pozycji rzeczowych aktywów trwałych może mieć różną postać (na przykład może to być sprzedaż, leasing finansowy lub darowizna). W celu ustalenia momentu zbycia jednostka stosuje kryteria określone w MSR 18 *Przychody* dotyczące ujmowania przychodu z tytułu sprzedaży dóbr. MSR 17 stosuje się do zbycia w transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego.

- 70 Jeśli zgodnie z kryteriami ujmowania zawartymi w paragrafie 7 jednostka wyodrębnia w wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych koszt zastąpienia części składowej tej pozycji, wtedy również wartość bilansowa tego wymienionego komponentu jest usuwana z bilansu niezależnie od tego, czy była osobno amortyzowana. Jeśli dla jednostki nie jest wykonalne ustalenie wartości bilansowej zastąpionej części, może wykorzystać koszt zastąpienia jako wskazówkę, jaki był koszt zastąpionej części w chwili jej nabycia lub wytworzenia.
- 71 Zyski i straty wynikające z faktu usunięcia pozycji rzeczowych aktywów trwałych z bilansu są ustalone jako różnica między przychodami netto ze zbycia (jeśli takie były) a wartością bilansową tej pozycji.
- 72 Przychód należny z tytułu zbycia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się początkowo w jego wartości godziwej. Jeżeli płatność jest odroczone, otrzymany przychód ujmuje się w wartości ekwiwalentu ceny gotówkowej. Różnicę pomiędzy wartością nominalną opłaty a kwotą, jaka zostałaby uiszczona w gotówce, ujmuje się jako przychód z odsetek, zgodnie z MSR 18, odzwierciedlając efektywny dochód z tej należności.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 73 W sprawozdaniu finansowym dla każdej grupy rzeczowych aktywów trwałych ujawnia się:
- metody wyceny zastosowane do ustalenia wartości bilansowej brutto;
  - zastosowane metody amortyzacji;
  - okresy użytkowania nieruchomości i zastosowane stawki amortyzacyjne;
  - wartość brutto i umorzenie (oraz odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu; oraz
  - uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartością z końca okresu, pokazujące:
    - zwiększenia;
    - aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub zawarte w grupie do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia;
    - nabycie wskutek połączenia jednostek gospodarczych;
    - zwiększenia oraz zmniejszenia wynikające z przeszacowania zgodnie z paragrafami 31, 39 i 40 oraz z odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości, które zostały ujęte w kapitale własnym lub odwrócone bezpośrednio z kapitałem własnym zgodnie z MSR 36;
    - odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 36;
    - odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości, które zostały odwrócone w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 36;
    - amortyzację,
    - różnice kursowe netto wynikające z faktu przeliczenia sprawozdania finansowego z waluty funkcjonalnej na inną walutę prezentacji łącznie z efektem przekształcenia sprawozdania finansowego jednostki działającej zagranicą na walutę prezentacji jednostki sprawozdawczej; oraz
    - inne zmiany.
- 74 W sprawozdaniu finansowym także ujawnia się:
- fakt istnienia oraz kwoty ograniczeń dotyczących tytułu prawnego jednostki gospodarczej oraz informacje o zastawieniu rzeczowych aktywów trwałych tytułem zabezpieczenia zobowiązań;
  - kwoty nakładów uwzględnionych w wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych w toku budowy;
  - kwoty zobowiązań umownych zaciągniętych w celu nabycia rzeczowych aktywów trwałych; oraz
  - jeśli nie zostało to osobno ujawnione w rachunku zysków i strat, kwoty otrzymanych odszkodowań uzyskanych od stron trzecich z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujętych w rachunku zysku i strat.



- 75 Wybór metody amortyzacji oraz oszacowanie okresu użytkowania aktywów jest przedmiotem subiektywnej oceny. Z tego względu ujawnienie przyjętych metod amortyzacji oraz oszacowanych okresów użytkowania lub stawek amortyzacyjnych dostarcza użytkownikom sprawozdania finansowego informacje pozwalające na dokonanie przeglądu polityki obranej przez kierownictwo, jak również daje im możliwość dokonania porównania z innymi jednostkami gospodarczymi. Z tych samych względów niezbędne jest ujawnienie:
- amortyzacji naliczonej w danym okresie w podziale na amortyzację uwzględnioną w rachunku zysków i strat i stanowiącą część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia innych aktywów; oraz
  - umorzenia na koniec tego okresu.
- 76 Jednostka gospodarcza ujawnia zgodnie z MSR 8 informacje na temat rodzaju oraz skutków zmian wartości szacunkowych, które wywierają istotny wpływ w bieżącym okresie lub, jak się oczekuje, będą wywierały istotny wpływ w kolejnych okresach. W przypadku rzeczowych aktywów trwałych konieczność ujawniania informacji może wynikać ze zmian szacunków odnoszących się do:
- wartości końcowych;
  - szacowanych kosztów demontażu, przemieszczenia oraz renowacji pozycji rzeczowych aktywów trwałych;
  - okresów użytkowania; oraz
  - metody amortyzacji.
- 77 Jeżeli pozycje rzeczowych aktywów trwałych są wykazywane w wartościach przeszacowanych, należy poinformować o:
- dacie, na którą dokonano przeszacowania;
  - tym, czy został powołany niezależny rzeczoznawca;
  - metodach i istotnych założeniach przyjętych przy szacowaniu wartości godziwej pozycji;
  - stopniu, w jakim wartość godziwa pozycji została ustalona bezpośrednio w oparciu o ceny zaczerpnięte z aktywnego rynku lub ceny przyjęte w ostatnich transakcjach przeprowadzonych na zasadach rynkowych, lub do której ustalenia przyjęto inne techniki wyceny;
  - wartości bilansowej każdej przeszacowanej grupy rzeczowych aktywów trwałych, która figurowałaby w sprawozdaniu finansowym, gdyby aktywa te były wykazywane w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia; oraz
  - nadwyżce z aktualizacji wyceny, podając zmiany zachodzące w okresie oraz ograniczenia dotyczące podziału nadwyżki pomiędzy udziałowców.
- 78 Oprócz informacji wymaganych w paragrafach 73 e) (iv)–(vi) jednostka gospodarcza ujawnia informacje na temat utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z MSR 36.
- 79 Użytkownicy sprawozdania finansowego za przydatne w kontekście własnych potrzeb mogą uznać także następujące informacje:
- wartość bilansową czasowo nieużywanych rzeczowych aktywów trwałych;
  - wartość bilansową brutto wszystkich, w pełni zamortyzowanych, rzeczowych aktywów trwałych będących nadal w użytkowaniu;
  - wartość bilansową rzeczowych aktywów trwałych wycofanych z użytkowania i niezaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5; oraz
  - w przypadku stosowania modelu wyceny według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia – wartość godziwą rzeczowych aktywów trwałych, o ile różni się ona w sposób istotny od wartości bilansowej.
- W związku z powyższym zaleca się ujawnianie informacji dotyczących powyższych kwot.

#### PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 80 Wymogi paragrafów 24–26 dotyczące wyceny pozycji rzeczowych aktywów trwałych nabytych w wyniku transakcji wymiany stosuje się prospektywnie tylko do przyszłych transakcji tego typu.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 81 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r. fakt ten ujawnia się.

- 81A Jednostka stosuje zmiany zawarte w paragrafie 3 do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Jeśli jednostka zastosuje MSSF 6 *Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych* w odniesieniu do okresu wcześniejszego, zmiany te mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

#### WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

- 82 Niniejszy standard zastępuje MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* (zaktualizowany w 1998 r.).
- 83 Niniejszy standard zastępuje następujące interpretacje:
- a) SKI-6 *Koszty modyfikacji dotychczasowego oprogramowania komputerowego*;
  - b) SKI-14 *Rzeczowe aktywa trwałe – odszkodowania dotyczące utraty wartości poszczególnych składników aktywów lub ich utracenia przez jednostkę*; oraz
  - c) SKI-23 *Rzeczowe aktywa trwałe koszty generalnych przeglądów i remontów*.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 17

*Leasing*

## CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest określenie prawidłowych zasad rachunkowości obowiązujących leasingobiorców i leasingodawców i zakresu ujawnianych informacji dotyczących leasingu.

## ZAKRES

- 2 Niniejszy standard stosuje się do rozliczania wszystkich rodzajów leasingu, z wyjątkiem:
- umów leasingowych dotyczących poszukiwania lub wykorzystywania minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego oraz podobnych nieodnawialnych zasobów; oraz
  - umów licencyjnych dotyczących takich pozycji, jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki teatralne, rękopisy, patenty i prawa autorskie.

Niniejszy standard nie powinien być jednak stosowany jako podstawa do wyceny:

- nieruchomości będących w posiadaniu leasingobiorców jako nieruchomości inwestycyjne (zob. MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*);
  - nieruchomości inwestycyjnych oddawanych przez leasingodawców na podstawie umów leasingu operacyjnego (zob. MSR 40);
  - aktywów biologicznych będących w posiadaniu leasingobiorcy na podstawie leasingu finansowego (zob. MSR 41 *Rolnictwo*); lub
  - aktywów biologicznych dostarczanych przez leasingodawcę na podstawie umowy leasingu operacyjnego (zob. MSR 41).
- 3 Postanowienia niniejszego standardu mają zastosowanie do umów, które powodują przeniesienie prawa do użytkowania aktywów, nawet jeśli na leasingodawcy nadal ciąży obowiązek wykonywania znaczących usług związanych z obsługą lub konserwacją takich aktywów. Niniejszy standard nie ma zastosowania do umów, które są umowami o świadczenie usług i nie powodują przeniesienia prawa do użytkowania aktywów z jednej strony umowy na drugą.

## DEFINICJE

- 4 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Umowa leasingowa* jest to umowa, na mocy której w zamian za opłatę lub serie opłat leasingodawca przekazuje leasingobiorcy prawo do użytkowania danego składnika aktywów przez uzgodniony okres.

*Leasing finansowy* jest to umowa leasingowa, na mocy której następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków wynikających z tytułu posiadania aktywów. Ostateczne przeniesienie tytułu prawnego może, lecz nie musi nastąpić.

*Leasing operacyjny* jest to umowa leasingowa różna od umowy leasingu finansowego.

*Leasing nieodwoływalny* jest to umowa leasingowa, którą można rozwiązać jedynie w wypadku:

- zaistnienia bardzo mało prawdopodobnego zdarzenia warunkowego;
- za zgodą leasingodawcy;
- zawarcia przez leasingobiorcę z tym samym leasingodawcą nowej umowy leasingowej na taki sam lub równoważny składnik aktywów; lub
- dokonania przez leasingobiorcę takiej dodatkowej wpłaty w chwili rozpoczęcia leasingu, która powoduje, że kontynuacja leasingu jest wystarczająco pewna.

*Rozpoczęcie leasingu* jest to wcześniejsza z dwóch dat: zawarcia umowy leasingowej lub zobowiązania się stron umowy do przestrzegania zasadniczych postanowień umowy leasingowej. Na ten dzień:

- leasing jest klasyfikowany albo jako leasing operacyjny, albo jako leasing finansowy; oraz
- w przypadku leasingu finansowego następuje określenie kwot, które zostaną wykazane w momencie rozpoczęcia leasingu.

Rozpoczęcie okresu leasingu jest to data, od której leasingobiorcy przysługuje prawo do korzystania z przedmiotu leasingu. Jest to data początkowego ujemowania leasingu (tj. ujęcia aktywów, zobowiązań, przychodów lub kosztów z tytułu leasingu).

Okres leasingu jest to nieodwoływalny okres, na który leasingobiorca zobowiązał się umową do leasingu danego składnika aktywów, wraz z wszelkimi dodatkowymi okresami, w których leasingobiorca ma prawo kontynuować leasing składnika aktywów za wnieśieniem dalszych opłat lub bez ich wnoszenia, pod warunkiem że w chwili rozpoczęcia leasingu jest wystarczająco pewne, że leasingobiorca skorzysta z tego prawa.

Minimalne opłaty leasingowe są to opłaty wnoszone w trakcie okresu leasingu, do uiszczenia których leasingobiorca jest lub może być obowiązany, z wyłączeniem warunkowych opłat leasingowych oraz kosztów usług i podatków płaconych przez leasingodawcę i zwracanych mu, jak również:

- a) w przypadku leasingobiorcy – wszelkie kwoty gwarantowane przez leasingobiorcę lub podmiot powiązany z leasingobiorcą; lub
- b) w przypadku leasingodawcy – ewentualna wartość końcowa zagwarantowana leasingodawcy przez:
  - (i) leasingobiorcę;
  - (ii) podmiot powiązany z leasingobiorcą; lub
  - (iii) niezależną stronę trzecią zdolną finansowo do realizacji gwarancji.

Jeżeli jednak leasingobiorca ma prawo zakupu składnika aktywów za cenę, która – według przewidywań – będzie niższa od wartości godziwej ustalonej na dzień, gdy prawo to będzie mogło zostać zrealizowane, i w chwili rozpoczęcia leasingu istnieje wystarczająca pewność, że leasingobiorca z prawa tego skorzysta, wówczas minimalne opłaty leasingowe obejmują minimalne opłaty płatne w trakcie okresu leasingu do dnia, gdy prawo to – według przewidywań – zostanie zrealizowane, oraz opłatę, której uiszczenie jest wymagane na potrzeby realizacji tego prawa.

Wartość godziwa jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

Ekonomiczny okres użytkowania jest to:

- a) okres, w trakcie którego, według przewidywań, dany składnik aktywów może być gospodarczo wykorzystany przez jednego lub więcej użytkowników; lub
- b) liczba jednostek produktu lub podobnych jednostek, które według przewidywań uzyska z danego składnika aktywów jeden lub więcej użytkowników.

Okres użytkowania jest to szacunkowy, pozostały okres, którego długość nie jest ograniczona przez okres leasingu, liczony od dnia rozpoczęcia okresu leasingu, w ciągu którego jednostka gospodarcza przewiduje skonsumowanie korzyści ekonomicznych zawartych w tym składniku aktywów.

Gwarantowana wartość końcowa jest to:

- a) w przypadku leasingobiorcy – ta część wartości końcowej, która jest zagwarantowana przez leasingobiorcę lub przez podmiot powiązany z leasingobiorcą (kwota gwarantowana to maksymalna kwota, jaka mogłaby w jakichkolwiek okolicznościach podlegać zapłacie); oraz
- b) w przypadku leasingodawcy – ta część wartości końcowej, która jest zagwarantowana przez leasingobiorcę lub przez stronę trzecią, niepowiązaną z leasingodawcą, która jest zdolna finansowo do realizacji obowiązków wynikających z gwarancji.

Niegwarantowana wartość końcowa jest to ta część wartości końcowej przedmiotu leasingu, której uzyskanie przez leasingodawcę nie jest zapewnione lub jest gwarantowane wyłącznie przez podmiot powiązany z leasingodawcą.

Początkowe koszty bezpośrednio to krańcowe koszty, które można przypisać bezpośrednio procesowi negocjowania leasingu i działaniom zmierzającym do zawarcia umowy leasingowej, z wyjątkiem kosztów poniesionych przez producenta lub pośrednika leasingowego.

Inwestycja leasingowa brutto jest sumą:

- a) minimalnych, należnych leasingodawcy opłat leasingowych wynikających z umowy leasingu finansowego; oraz
- b) ewentualnej niegwarantowanej wartości końcowej przypisanej leasingodawcy.

Inwestycja leasingowa netto jest to inwestycja leasingowa brutto zdyskontowana o stopę procentową leasingu.

*Niezrealizowane przychody finansowe* stanowią różnicę pomiędzy:

- a) inwestycją leasingową brutto a
- b) inwestycją leasingową netto.

*Stopa procentowa leasingu* jest to stopa dyskontowa, która na dzień rozpoczęcia leasingu powoduje, że łączna wartość bieżąca: a) minimalnych opłat leasingowych; oraz b) niegwarantowanej wartości końcowej równa się sumie: (i) wartości godziwej przedmiotu leasingu; oraz (ii) wszelkich początkowych kosztów bezpośrednich poniesionych przez leasingodawcę.

*Krańcowa stopa procentowa leasingobiorcy* jest to stopa procentowa, jaką leasingobiorca musiałby zapłacić na podstawie podobnej umowy leasingowej lub – jeżeli nie można jej ustalić – stopa procentowa na dzień rozpoczęcia leasingu, przy jakiej leasingobiorca musiałby pożyczyć środki niezbędne do zakupu danego składnika aktywów, na podobny okres i przy podobnych zabezpieczeniach.

*Warunkowa opłata leasingowa* jest to ta część opłat leasingowych, której kwota nie jest stała, lecz zależy od przyszłych wielkości czynnika innego niż tylko upływ czasu (np. udział w przychodach ze sprzedaży, przyszły stopień zużycia, przyszłe indeksy cen, przyszłe rynkowe stopy procentowe).

- 5 Umowa leasingu lub zobowiązanie do zawarcia takiej umowy może obejmować warunek dokonania korekty opłat leasingowych z tytułu zmian kosztu wytworzenia lub nabycia przedmiotu leasingu lub z tytułu zmian wyceny takich kosztów czy pozycji, jak ogólny poziom cen czy zmiana kosztów finansowania leasingu przez leasingodawcę, w okresie pomiędzy rozpoczęciem leasingu a rozpoczęciem okresu leasingu. W takim wypadku dla celów niniejszego standardu przyjmuje się, że skutki wszelkich zmian tego typu mają miejsce przy rozpoczęciu leasingu.
- 6 Definicja leasingu obejmuje także umowy dzierżawy składnika aktywów, które zawierają postanowienia dające dzierżawcy prawo do nabycia tytułu prawnego do tego składnika aktywów pod warunkiem spełnienia uzgodnionych warunków. Umowy te są czasami nazywane umowami dzierżawy z opcją zakupu (*hire purchase contracts*).

#### KLASYFIKACJA LEASINGU

- 7 W klasyfikacji leasingu zastosowanej w niniejszym standardzie za podstawowe kryterium przyjęto zakres, w jakim ryzyko i pożytki z tytułu posiadania przedmiotu leasingu przypadają w udziale leasingodawcy, a w jakim leasingobiorcy. Na ryzyko składa się możliwość poniesienia strat z powodu niewykorzystania zdolności produkcyjnych, utraty przydatności technicznej lub zmian poziomu osiąganego zwrotu, spowodowanych zmianami warunków ekonomicznych. Pożytkami może być oczekiwanie zyskowego funkcjonowania składnika aktywów przez ekonomiczny okres użytkowania oraz oczekiwanie na zysk wynikający ze wzrostu jego wartości lub realizacji wartości końcowej.
- 8 Umowa leasingowa zaliczana jest do leasingu finansowego, jeżeli następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania przedmiotu leasingu. Umowa leasingowa zaliczana jest do leasingu operacyjnego, jeżeli nie następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania przedmiotu leasingu.
- 9 Ponieważ transakcja pomiędzy leasingodawcą a leasingobiorcą opiera się na umowie leasingowej, wspólnej dla obydwu stron, zasadne jest używanie jednoznacznych definicji. Zastosowanie tych samych definicji w różnych okolicznościach, w jakich działają leasingodawca i leasingobiorca, może czasami sprawić, że ta sama umowa leasingowa zostanie inaczej sklasyfikowana przez leasingodawcę, a inaczej przez leasingobiorcę. Na przykład może tak być w sytuacji, gdy leasingodawca odnosi korzyści z gwarancji wartości końcowej dostarczonej przez stronę niezwiązaną z leasingobiorcą.
- 10 To, czy dana umowa leasingowa jest leasingiem finansowym, czy też leasingiem operacyjnym, zależy od treści ekonomicznej transakcji, a nie od formy umowy <sup>(1)</sup>. Poniżej podane są przykłady sytuacji, które osobno lub łącznie powodują, że umowa leasingu zostanie zazwyczaj zaliczona do leasingu finansowego:
  - a) na mocy umowy leasingowej następuje przeniesienie na leasingobiorcę własności danego składnika przed końcem okresu leasingu;
  - b) leasingobiorca ma możliwość zakupu składnika aktywów za cenę, która – według przewidywań – będzie na tyle niższa od wartości godziwej ustalonej na dzień, gdy prawo zakupu składnika będzie mogło zostać zrealizowane, iż w chwili rozpoczęcia leasingu istnieje wystarczająca pewność, że leasingobiorca skorzysta z tego prawa;
  - c) okres leasingu stanowi większą część ekonomicznego okresu użytkowania składnika aktywów, nawet jeżeli tytuł prawny nie ulega przeniesieniu;
  - d) wartość bieżąca minimalnych opłat leasingowych na dzień rozpoczęcia leasingu wynosi zasadniczo prawie tyle, ile wynosi łączna wartość godziwa przedmiotu leasingu; oraz
  - e) aktywa będące przedmiotem leasingu mają na tyle specjalistyczny charakter, że tylko leasingobiorca może z nich korzystać bez dokonywania większych modyfikacji.

<sup>(1)</sup> Zob. także SKI-27 *Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu*.

- 11 Poniżej podano sytuacje, z których każda z osobna lub w połączeniu mogą również powodować, że dana umowa leasingowa zostanie zaliczona do leasingu finansowego:
- a) jeżeli leasingobiorca może wypowiedzieć umowę leasingową, straty leasingodawcy z tytułu tego wypowiedzenia ponosi leasingobiorca;
  - b) zyski lub straty z tytułu fluktuacji wartości godziwej przypisanej do wartości końcowej przypadają leasingobiorcy (na przykład w formie obniżki opłaty leasingowej równej większości przychodów ze sprzedaży na koniec leasingu); oraz
  - c) leasingobiorca ma możliwość kontynuowania leasingu przez dodatkowy okres za opłatą, która jest znacznie niższa od opłat obowiązujących na rynku.
- 12 Przykładowe sytuacje podane w paragrafach 10 i 11 nie zawsze pozwalają na dokonanie ostatecznego rozstrzygnięcia. Jeżeli inne powody wskazują na to, że umowa leasingu nie przenosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania przedmiotu leasingu, leasing należy sklasyfikować jako leasing operacyjny. Na przykład może wystąpić sytuacja, kiedy tytuł własności do przedmiotu leasingu przechodzi przed końcem okresu leasingu w zamian za zmienną opłatę, której wysokość jest równa ówczesnej wartości godziwej przedmiotu leasingu lub gdy występują warunkowe opłaty leasingowe, w wyniku których leasingobiorca nie ponosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków.
- 13 Klasyfikacji leasingu dokonuje się na dzień rozpoczęcia leasingu. Jeżeli w jakimkolwiek momencie leasingobiorca i leasingodawca postanawiają zmienić warunki umowy leasingowej, z wyjątkiem jej odnowienia, w sposób, który prowadziłby do zmiany jej klasyfikacji zgodnie z kryteriami określonymi w paragrafach 7–12, jak gdyby tak zmienione warunki obowiązywały od dnia rozpoczęcia leasingu, to zmienioną umowę uznaje się za nową umowę przez okres jej obowiązywania. Jednakże zmiany oszacowań (na przykład zmiany szacowanego ekonomicznego okresu użytkowania bądź wartości końcowej przedmiotu leasingu) lub zmiany okoliczności (np. niedopełnienie warunków umowy leasingowej przez leasingobiorcę) nie upoważniają do zmiany klasyfikacji umowy leasingowej dla celów rachunkowych.
- 14 Umowy leasingowe dotyczące gruntów i budynków zalicza się do leasingu operacyjnego lub finansowego na tych samych zasadach co umowy leasingowe dotyczące innych aktywów. Cechą charakterystyczną gruntów jest jednak to, że zazwyczaj mają one nieograniczony ekonomiczny okres użytkowania, a jeżeli nie przewiduje się przeniesienia tytułu prawnego na leasingobiorcę przed końcem okresu leasingu, to nie jest zazwyczaj także przenoszony na leasingobiorcę ani całe ryzyko, ani pożytki z tytułu własności, w związku z czym leasing gruntów jest leasingiem operacyjnym. Opłata wstępna uiszczana z tytułu takiego leasingu to płatne z góry opłaty leasingowe amortyzowane przez okres leasingu zgodnie ze sposobem rozłożenia w czasie czerpania korzyści.
- 15 W celu klasyfikacji umowy leasingu elementy tej umowy dotyczące gruntów oraz budynków są rozpatrywane odrębnie. Jeżeli zakłada się, że tytuł własności do obu elementów przejdzie na leasingobiorcę do końca okresu leasingu, oba elementy są zaliczane do leasingu finansowego, niezależnie od tego, czy traktuje się je jak jedną czy dwie umowy leasingu, chyba że inne czynniki jasno wskazują, że leasing nie przenosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania jednego lub obu elementów. W sytuacji gdy grunt ma nieograniczony ekonomiczny okres użytkowania, element dotyczący gruntów zalicza się zazwyczaj do leasingu operacyjnego, chyba że zakłada się, że tytuł własności przejdzie na leasingobiorcę przed końcem okresu leasingu, zgodnie z paragrafem 14. Element dotyczący budynku zalicza się do leasingu finansowego lub operacyjnego stosownie do paragrafów 7–13.
- 16 Jeżeli zachodzi konieczność klasyfikacji i księgowego ujęcia leasingu gruntów i budynków, minimalne opłaty z tytułu leasingu (w tym wszelkie zaliczki) są rozliczane odpowiednio na element dotyczący gruntów i element dotyczący budynków proporcjonalnie do względnych wartości godziwych opłat za udostępnienie elementu gruntu oraz budynku z chwilą rozpoczęcia leasingu. Jeżeli nie jest możliwe rzetelne przypisanie opłat leasingowych do tych dwóch elementów, cały leasing traktuje się jak leasing finansowy, chyba że nie ulega wątpliwości, że oba elementy stanowią leasing operacyjny – w takim wypadku cały leasing jest traktowany jak leasing operacyjny.
- 17 W przypadku leasingu gruntów i budynków, gdzie kwota, którą początkowo ujęto by jako element dotyczący gruntów, stosownie do paragrafu 20, nie jest istotna, grunty i budynki można traktować jako jedno dla celów klasyfikacji leasingu i zaliczać je do leasingu finansowego lub operacyjnego stosownie do paragrafów 7–13. W takim wypadku ekonomiczny okres użytkowania budynków stanowi ekonomiczny okres użytkowania całego przedmiotu leasingu.
- 18 Oddzielna wycena gruntów i budynków nie jest wymagana w sytuacji, gdy udział leasingobiorcy zarówno w gruntach, jak i w budynkach zakwalifikowano do nieruchomości inwestycyjnych stosownie do MSR 40 i przyjęto model wyceny według wartości godziwej. Szczegółowe wyliczenia są tu niezbędne jedynie w wypadku niepewnej klasyfikacji jednego lub obu elementów.

- 19 Stosownie do MSR 40, leasingobiorca może zaliczyć udziały w nieruchomości, które posiada w postaci leasingu operacyjnego, do nieruchomości inwestycyjnych. W takim przypadku udział w nieruchomości ujmuje się tak jak gdyby stanowił on leasing finansowy oraz, dodatkowo, do tego składnika aktywów stosuje się model wyceny według wartości godziwej. Leasingobiorca powinien wykazywać leasing jako leasing finansowy, nawet w sytuacji, gdy przyszłe zdarzenie zmienia charakter udziału leasingobiorcy w nieruchomości, tak że nie jest już ona traktowana jak nieruchomość inwestycyjna. Będzie to miało miejsce w sytuacji, gdy na przykład leasingobiorca:
- zajmuje nieruchomość, która zostaje następnie zaklasyfikowana jako nieruchomość zajmowana przez właściciela po domniemanym koszcie równym jej wartości godziwej na dzień zmiany sposobu użytkowania; lub
  - zawiera umowę subleasingu, na mocy którego następuje przekazanie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania udziałów w nieruchomości niezależnej stronie trzeciej. Tego typu subleasing leasingobiorca wykazuje jako leasing finansowy zawarty ze stroną trzecią, pomimo że strona trzecia może go wykazać jako leasing operacyjny.

## LEASING W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH LEASINGOBIORCÓW

### Leasing finansowy

#### *Ujście początkowe*

- 20 Na dzień rozpoczęcia okresu leasingu leasingobiorcy ujmują leasing finansowy w bilansie jako aktywa i zobowiązania w kwotach równych wartości godziwej przedmiotu leasingu ustalonej na dzień rozpoczęcia leasingu lub w kwotach równych wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych ustalonej na dzień rozpoczęcia leasingu, jeżeli jest ona niższa od wartości godziwej. Przy obliczaniu wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych stopą dyskontową jest stopa procentowa leasingu, jeżeli możliwe jest jej ustalenie. W przeciwnym razie stosuje się krańcową stopę procentową leasingobiorcy. Wszelkie początkowe koszty bezpośrednie leasingobiorcy zwiększają kwotę wykazywaną jako składnik aktywów.
- 21 Transakcje i inne zdarzenia wykazywane są i prezentowane zgodnie z ich treścią ekonomiczną i rzeczywistością finansową, a nie wyłącznie formą prawną. Mimo że forma prawna umowy leasingowej wskazuje na to, że leasingobiorca nie może uzyskiwać tytułu prawnego do przedmiotu leasingu, to w przypadku leasingu finansowego treść ekonomiczna i rzeczywistość finansowa są takie, że leasingobiorca nabywa prawo do korzyści ekonomicznych z tytułu użytkowania przedmiotu leasingu przez większą część ekonomicznego okresu użytkowania w zamian za obowiązek zapłacenia za to prawo kwoty zbliżonej, na dzień rozpoczęcia leasingu, do wartości godziwej składnika aktywów i odnośnych kosztów finansowych.
- 22 Jeżeli takie transakcje leasingowe nie są uwzględniane w bilansie leasingobiorcy, to zasoby ekonomiczne oraz poziom ciężących na jednostce gospodarczej zobowiązań są zaniżone, co zniekształca wskaźniki finansowe. W związku z tym leasing finansowy powinien być ujmowany w bilansie leasingobiorcy zarówno jako składnik aktywów, jak i zobowiązanie do zapłaty przyszłych opłat leasingowych. W dniu rozpoczęcia okresu leasingu składnik aktywów i zobowiązanie do zapłaty przyszłych opłat leasingowych są ujmowane w bilansie w tych samych kwotach, z wyjątkiem wszelkich początkowych kosztów bezpośrednich leasingobiorcy, które zwiększają kwotę wykazywaną jako składnik aktywów.
- 23 Nie jest właściwe prezentowanie w sprawozdaniu finansowym zobowiązań dotyczących przedmiotu leasingu jako zmniejszenia wartości przedmiotu leasingu. Jeżeli dla celów prezentacji bilansowej zobowiązań stosuje się rozróżnienie na zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe, takie samo rozróżnienie stosuje się do zobowiązań leasingowych.
- 24 W związku z konkretnymi czynnościami związanymi z leasingiem, takimi jak negocjacje i działania służące doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej, często ponoszone są początkowe koszty bezpośrednie. Koszty, które można bezpośrednio przypisać czynnościom wykonywanym przez leasingobiorcę w celu zawarcia umowy leasingu finansowego, powiększają wartość leasingowanego składnika aktywów.

#### *Późniejsza wycena*

- 25 Minimalne opłaty leasingowe rozdziela się pomiędzy koszty finansowe i zmniejszenie niespłaconego salda zobowiązania. Koszty finansowe rozlicza się w taki sposób na poszczególne okresy objęte okresem leasingu, aby uzyskać stałą okresową stopę procentową w stosunku do niespłaconego salda zobowiązania. Warunkowe opłaty leasingowe księguje się jako koszty w okresach, w których je poniesiono.
- 26 W praktyce przy rozliczaniu kosztów finansowych na poszczególne okresy objęte okresem leasingu leasingobiorca może stosować pewne przybliżenia w celu uproszczenia obliczeń.
- 27 Leasing finansowy powoduje naliczanie amortyzacji aktywów podlegających amortyzacji, a także kosztów finansowych w każdym z okresów obrotowych. Zasady amortyzacji aktywów podlegających amortyzacji będących przedmiotem leasingu powinny być spójne z zasadami stosowanymi przy amortyzacji własnych aktywów jednostki podlegających amortyzacji, zaś wykazywaną amortyzację oblicza się zgodnie z postanowieniami MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* i MSR 38 *Wartości niematerialne*. Przy braku wystarczającej pewności, że leasingobiorca uzyska tytuł własności przed końcem okresu leasingu, dany składnik aktywów umarza się przez krótszy z dwóch okresów: okres leasingu lub okres użytkowania.

- 28 W okresie przewidywanego używania wartość przedmiotu leasingu podlegająca amortyzacji jest w sposób systematyczny odpisywana w poszczególnych okresach obrotowych, zgodnie z zasadami amortyzacji przyjętymi przez leasingobiorcę w odniesieniu do własnych aktywów podlegających amortyzacji. Jeżeli istnieje przy tym wystarczająca pewność, że leasingobiorca uzyska tytuł własności przed końcem okresu leasingu, to okres przewidywanego używania składnika aktywów jest równy okresowi użytkowania. W przeciwnym razie należy go amortyzować przez krótszy z dwóch okresów: okres leasingu lub okres użytkowania.
- 29 Suma kosztów amortyzacji składnika aktywów i kosztów finansowych w poszczególnych okresach rzadko równa jest sumie opłat leasingowych płatnych w danym okresie. W związku z tym niewłaściwe jest ujmowanie w rachunku zysków i strat po prostu należnych opłat leasingowych. Analogicznie, jest mało prawdopodobne, aby po rozpoczęciu okresu leasingu składnik aktywów i dotyczące go zobowiązanie były równe co do wartości.
- 30 Aby określić, czy nastąpiła utrata wartości przedmiotu leasingu, jednostka stosuje MSR 36 *Utrata wartości aktywów*.
- 31 Oprócz spełnienia wymogów MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* leasingobiorcy ujawniają następujące informacje dotyczące leasingu finansowego:
- wartość bilansową netto na dzień bilansowy dla każdej grupy aktywów;
  - uzgodnienie różnicy pomiędzy łączną kwotą przyszłych minimalnych opłat leasingowych na dzień bilansowy a ich wartością bieżącą. Ponadto jednostka ujawnia łączną kwotę przyszłych minimalnych opłat leasingowych na dzień bilansowy oraz ich wartość bieżącą, płatnych w każdym z poniższych okresów:
    - do roku;
    - od roku do pięciu lat;
    - powyżej pięciu lat;
  - warunkowe opłaty leasingowe ujęte jako koszt danego okresu obrotowego;
  - ustaloną na dzień bilansowy sumę przyszłych minimalnych opłat wynikających z umów subleasingu, których uzyskanie przewiduje się z tytułu nieodwoływalnych umów subleasingowych;
  - ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingobiorcę, powinien zawierać następujące dane (lecz nie musi się do nich ograniczać):
    - podstawę ustalania kwoty warunkowych zobowiązań z tytułu opłat leasingowych;
    - istnienie i warunki przedłużenia umowy lub wykorzystania możliwości zakupu oraz postanowień dotyczących podwyższenia ceny; oraz
    - ograniczenia wynikające z postanowień umowy leasingowej, np. dotyczące dywidend, dodatkowego zadłużenia czy dodatkowych umów leasingowych.
- 32 Ponadto do kwot dotyczących aktywów będących przedmiotem leasingu finansowego mają zastosowanie wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w MSR 16, MSR 36, MSR 38, MSR 40 i MSR 41.

### **Leasing operacyjny**

- 33 Opłaty leasingowe z tytułu leasingu operacyjnego ujmuje się jako koszty metodą liniową przez okres leasingu, chyba że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie korzyści czerpanych przez użytkownika <sup>(1)</sup>.
- 34 W przypadku leasingu operacyjnego opłaty leasingowe (z wyłączeniem kosztów takich usług, jak ubezpieczenie czy konserwacja) ujmowane są jako koszty metodą liniową, chyba że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie korzyści czerpanych przez użytkownika, nawet wówczas, gdy opłaty leasingowe dokonywane są w sposób nieodpowiadający tej metodzie.
- 35 Oprócz spełniania wymogów określonych w MSSF 7, leasingobiorcy ujawniają następujące informacje dotyczące leasingu operacyjnego:
- łączną kwotę przyszłych minimalnych opłat leasingowych z tytułu nieodwoływalnego leasingu operacyjnego dla każdego z poniższych okresów:
    - do roku;
    - od roku do pięciu lat;
    - powyżej pięciu lat;

<sup>(1)</sup> Zob. także SKI-15 *Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne*.



- b) ustaloną na dzień bilansowy sumę przyszłych minimalnych opłat wynikających z umów subleasingu, których uzyskanie przewiduje się z tytułu nieodwoływalnych umów subleasingowych;
- c) opłaty leasingowe i subleasingowe ujęte jako koszt danego okresu, z podziałem na minimalne opłaty leasingowe, warunkowe opłaty leasingowe i opłaty subleasingowe;
- d) ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingobiorcę; opis powinien zawierać następujące dane (lecz nie musi się do nich ograniczać):
  - (i) podstawę ustalania kwoty warunkowych zobowiązań z tytułu opłat leasingowych;
  - (ii) istnienie i warunki przedłużenia umowy lub wykorzystania możliwości zakupu oraz postanowień dotyczących podwyższenia ceny; oraz
  - (iii) ograniczenia wynikające z postanowień umowy leasingowej, np. dotyczące dywidend, dodatkowego zadłużenia czy dodatkowych umów leasingowych.

#### LEASING W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH LEASINGODAWCÓW

##### **Leasing finansowy**

###### *Ujęcie początkowe*

- 36 Leasingodawcy ujmują aktywa oddane w leasing finansowy w bilansie i prezentują je jako należności w kwocie równej inwestycji leasingowej netto.
- 37 W ramach leasingu finansowego następuje przekazanie przez leasingodawcę zasadniczo całego ryzyka i pożytków związanych z tytułem prawnym, w związku z czym należne opłaty leasingowe leasingodawca traktuje jako spłaty należności głównej i przychody finansowe, które są dla leasingodawcy zwrotem zainwestowanych środków i wynagrodzeniem za usługi.
- 38 Często leasingodawcy ponoszą początkowe koszty bezpośrednie związane z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej, takie jak prowizje, opłaty za obsługę prawną czy koszty wewnętrzne. Koszty te nie obejmują kosztów ogólnozakładowych, takich jak koszty sprzedaży i marketingu. W przypadku leasingu finansowego, z wyjątkiem przypadków, w których leasingodawcy są producentami lub pośrednikami, początkowe koszty bezpośrednie są uwzględnione we wstępnej wycenie należności z tytułu leasingu finansowego i pomniejszają kwotę przychodów ujmowanych w okresie leasingu. Stopa procentowa leasingu została zdefiniowana w taki sposób, że początkowe koszty bezpośrednie są automatycznie uwzględniane w należnościach z tytułu leasingu finansowego i nie ma potrzeby ich uwzględniać dodatkowo. Koszty poniesione przez leasingodawców będących producentami lub pośrednikami związane z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej nie są objęte definicją początkowych kosztów bezpośrednich, w wyniku czego nie są uwzględniane w wyliczeniu inwestycji leasingowej netto i są ujmowane jako koszt z chwilą ujęcia zysku ze sprzedaży, co w przypadku leasingu finansowego następuje zazwyczaj z dniem rozpoczęcia okresu leasingu.

###### *Późniejsza wycena*

- 39 Ujmowanie przychodów finansowych przebiega w sposób odzwierciedlający stałą okresową stopę zwrotu na inwestycji leasingowej netto dokonanej przez leasingodawcę w ramach leasingu finansowego.
- 40 Leasingodawca powinien przyporządkowywać przychody finansowe przez okres leasingu w sposób racjonalny i systematyczny. Przyporządkowanie przychodów rozłożone jest w czasie w sposób odzwierciedlający stałą okresową stopę zwrotu na inwestycji leasingowej netto dokonanej przez leasingodawcę w ramach leasingu finansowego. Opłaty leasingowe dotyczące danego okresu obrotowego, z wyłączeniem kosztów usług, zmniejszają inwestycję leasingową brutto, obniżając zarówno należność główną, jak i kwotę niezrealizowanych przychodów finansowych.
- 41 Należy regularnie weryfikować szacunkowe niegwarantowane wartości końcowe przyjęte do wyliczenia wartości inwestycji leasingowej brutto leasingodawcy. Jeżeli nastąpiło zmniejszenie szacunkowej niegwarantowanej wartości końcowej, to modyfikuje się sposób rozliczenia w czasie przychodów w okresie leasingu i niezwłocznie ujmuje się ewentualne zmniejszenie kwot już zarachowanych.
- 41A Składnik aktywów objęty leasingiem finansowym, który sklasyfikowano jako przeznaczony do sprzedaży (lub umieszczono w kategorii sklasyfikowanej jako przeznaczone do sprzedaży) stosownie do MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*, wykazuje się zgodnie z tym MSSF.
- 42 Leasingodawcy będący producentami lub pośrednikami ujmują zyski lub straty ze sprzedaży w danym okresie zgodnie z zasadami stosowanymi przez daną jednostkę w przypadku zwykłej sprzedaży. Jeżeli zastosowano sztucznie zaniżone stopy procentowe, to zyski ze sprzedaży ograniczają się do kwoty, którą uzyskano by w przypadku zastosowania rynkowej stopy procentowej. Koszty poniesione przez producentów lub pośredników w związku z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej ujmuje się jako koszty z chwilą uznania zysków ze sprzedaży.
- 43 Niejednokrotnie producenci lub pośrednicy oferują klientowi wybór między kupnem a leasingiem danego składnika aktywów. Oddanie w leasing finansowy składnika aktywów przez leasingodawcę będącego producentem lub pośrednikiem powoduje powstanie dwóch rodzajów przychodów:
  - a) zysku lub straty odpowiadających zyskowi lub stracie ze zwykłej sprzedaży przedmiotu leasingu po normalnych cenach sprzedaży uwzględniających wszelkie stosowane rabaty ilościowe lub handlowe; oraz

- b) przychodów finansowych uzyskiwanych przez okres leasingu.
- 44 Za przychody ze sprzedaży ujęte przez leasingodawcę będącego producentem lub pośrednikiem w momencie rozpoczęcia okresu leasingu uważa się wartość godziwą składnika aktywów oddanego w leasing lub, jeżeli ich kwota jest niższa od wartości godziwej, wartość bieżącą minimalnych opłat leasingowych przypadających leasingodawcy, ustalonych według rynkowej stopy procentowej. Za koszt własny sprzedaży ujęty w momencie rozpoczęcia okresu leasingu uważa się cenę nabycia przedmiotu leasingu (albo jego wartość bilansową, jeżeli jest inna), pomniejszoną o wartość bieżącą niegwarantowanej wartości końcowej. Różnicę pomiędzy przychodami ze sprzedaży a kosztem własnym sprzedaży stanowi zysk ze sprzedaży, który ujmuje się zgodnie z przyjętymi przez jednostkę zasadami rachunkowości dotyczącymi sprzedaży zwykłej.
- 45 Aby przyciągnąć klientów, leasingodawcy będący producentami lub pośrednikami czasami proponują sztucznie zaniżone stopy procentowe. Stosowanie takich stóp powodowałoby ujmowanie nadmiernej części łącznych przychodów z transakcji już w momencie sprzedaży. Jeżeli stosowane są sztucznie zaniżone stopy procentowe, to zysk ze sprzedaży powinien być ograniczony do kwoty, która zostałaby uzyskana w przypadku zastosowania obciążenia klienta według rynkowej stopy procentowej.
- 46 Koszty poniesione przez producentów lub pośredników związane z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingu finansowego ujmuje się jako koszty w momencie rozpoczęcia okresu leasingu, ponieważ są one głównie związane z uzyskaniem przez producenta lub pośrednika zysku ze sprzedaży.
- 47 Oprócz spełnienia wymogów określonych w MSSF 7 leasingodawcy ujawniają następujące informacje dotyczące leasingu finansowego:
- a) uzgodnienie kwoty inwestycji leasingowej brutto na dzień bilansowy z wartością bieżącą minimalnych opłat leasingowych należnych na dany dzień bilansowy. Ponadto jednostka powinna ujawniać kwotę inwestycji leasingowej brutto i wartość bieżącą minimalnych opłat leasingowych należnych na dzień bilansowy dla każdego z poniższych okresów:
- (i) do roku;
- (ii) od roku do pięciu lat;
- (iii) powyżej pięciu lat;
- b) niezrealizowane przychody finansowe;
- c) niegwarantowane wartości końcowe przypadające leasingodawcy;
- d) łączne rezerwy na nieściągalne należności z tytułu minimalnych opłat leasingowych;
- e) warunkowe opłaty leasingowe ujęte w rachunku zysków i strat za dany okres;
- f) ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingodawcę.
- 48 Często użyteczne może okazać się ujawnienie – jako wskaźnika rozwoju – inwestycji brutto pomniejszonej o niezrealizowane przychody, z tytułu nowych umów leasingowych zawartych podczas okresu, po potrąceniu odpowiedniej kwoty z tytułu rozwiązanych umów leasingowych.

### Leasing operacyjny

- 49 Leasingodawcy prezentują w swoim bilansie aktywa oddane w leasing operacyjny zgodnie z charakterem tych aktywów.
- 50 Przychody z tytułu leasingu operacyjnego ujmuje się jako przychód metodą liniową przez okres leasingu, chyba że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie zmniejszania się korzyści czerpanych z oddanego w leasing składnika aktywów <sup>(1)</sup>.
- 51 Koszty, łącznie z amortyzacją, poniesione w celu uzyskania przychodów z tytułu leasingu, ujmuje się jako koszty w rachunku zysków i strat. Przychody z tytułu leasingu (z wyjątkiem wpływów z tytułu świadczonych usług, takich jak ubezpieczenie i konserwacja) ujmuje się metodą liniową przez okres leasingu, nawet jeżeli sposób rozłożenia w czasie uzyskiwania wpływów nie odbywa się w sposób odpowiadający metodzie liniowej, chyba że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie zmniejszania się korzyści czerpanych z oddanego w leasing składnika aktywów.
- 52 Początkowe koszty bezpośrednie poniesione przez leasingodawców w związku z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingu operacyjnego zwiększają wartość bilansową przedmiotu leasingu i są ujmowane jako koszty w okresie leasingu na tej samej podstawie co przychody z tytułu leasingu.
- 53 Sposób amortyzowania oddanych w leasing składników aktywów podlegających amortyzacji powinien być zgodny ze zwykłymi zasadami amortyzacji przyjętymi przez leasingodawcę w odniesieniu do zbliżonych aktywów, zaś odpisy amortyzacyjne oblicza się zgodnie z postanowieniami MSR 16 i MSR 38.
- 54 Aby określić, czy nastąpiła utrata wartości przedmiotu leasingu, jednostka stosuje MSR 36.

<sup>(1)</sup> Zob. także SKI-15 *Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne*.

- 55 Leasingodawca będący producentem lub pośrednikiem nie ujmuje żadnych zysków ze sprzedaży przy zawarciu umowy leasingu operacyjnego, ponieważ nie jest ona równoważna sprzedaży.
- 56 Oprócz spełnienia wymogów określonych w MSSF 7, leasingodawcy ujawniają następujące informacje dotyczące leasingu operacyjnego:
- a) przyszłe minimalne opłaty leasingowe z tytułu nieodwołalnego leasingu operacyjnego: w łącznej kwocie oraz w podziale na poniższe okresy:
    - (i) do roku;
    - (ii) od roku do pięciu lat;
    - (iii) powyżej pięciu lat;
  - b) łączne kwoty warunkowych opłat leasingowych ujęte jako przychód w okresie;
  - c) ogólny opis postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingodawcę.
- 57 Ponadto w odniesieniu do aktywów oddanych w leasing na podstawie umów leasingu operacyjnego obowiązują leasingobiorców wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w MSR 16, MSR 36, MSR 38, MSR 40 i MSR 41.

#### SPRZEDAŻ I LEASING ZWROTNY

- 58 Sprzedaż i leasing zwrotny polega na sprzedaży składnika aktywów i jednoczesnym przejęciu w leasing tego składnika aktywów. Zazwyczaj opłaty leasingowe i cena sprzedaży są wzajemnie zależne, gdyż negocjuje się je łącznie. Podejście księgowe do sprzedaży i leasingu zwrotnego zależy od rodzaju leasingu, który realizowany jest w ramach takiej transakcji.
- 59 Jeżeli transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego ma charakter leasingu finansowego, to części przychodów ze sprzedaży, która przekracza wartość bilansową, nie ujmuje się niezwłocznie jako przychodu sprzedawcy – leasingobiorcy. Taką nadwyżkę rozlicza się natomiast w czasie i odpisuje przez okres leasingu.
- 60 Jeżeli leasing zwrotny ma charakter leasingu finansowego, to zawarcie takiej transakcji jest sposobem, za pomocą którego leasingodawca zapewnia leasingobiorcy finansowanie pod zastaw przedmiotu leasingu. Z tego powodu nie jest właściwe uznawanie nadwyżki przychodów ze sprzedaży nad wartością bilansową za przychód. Taką nadwyżkę rozlicza się w czasie i odpisuje przez okres leasingu.
- 61 Jeżeli transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego ma charakter leasingu operacyjnego i jeżeli jest jasne, że transakcja została zawarta w cenach odpowiadających wartości godziwej, to niezwłocznie ujmuje się ewentualne zyski lub straty. Jeżeli cena sprzedaży jest niższa od wartości godziwej, to niezwłocznie ujmuje się ewentualne zyski lub straty, z wyjątkiem sytuacji, gdy stratę kompensują przyszłe opłaty leasingowe niższe od cen rynkowych. W takim wypadku stratę rozlicza się w czasie i odpisuje proporcjonalnie do opłat leasingowych przez okres przewidywanego użytkowania składnika aktywów. Jeżeli cena sprzedaży przewyższa wartość godziwą, to kwotę przekraczającą wartość godziwą rozlicza się w czasie i amortyzuje przez okres przewidywanego użytkowania składnika aktywów.
- 62 Jeżeli leasing zwrotny ma charakter leasingu operacyjnego, a opłaty leasingowe i cena sprzedaży zostały ustalone na poziomie wartości godziwej, to w praktyce doszło do zawarcia normalnej transakcji sprzedaży, zaś ewentualne zyski lub straty są ujmowane niezwłocznie.
- 63 Jeżeli w przypadku leasingu operacyjnego wartość godziwa w momencie zawarcia transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego jest niższa od wartości bilansowej danego składnika aktywów, to niezwłocznie ujmuje się stratę równą różnicy pomiędzy wartością bilansową a wartością godziwą.
- 64 W przypadku leasingu finansowego taka korekta nie jest konieczna, z wyjątkiem sytuacji, gdy nastąpiła utrata wartości składnika aktywów. Należy wówczas obniżyć wartość bilansową do poziomu wartości odzyskiwalnej, zgodnie z MSR 36.
- 65 Wymogi dotyczące ujawniania informacji przez leasingobiorców i leasingodawców mają również zastosowanie do transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego. Wymagany opis istotnych umów leasingowych prowadzi do ujawnienia wyjątkowych i nietypowych postanowień umowy lub warunków sprzedaży i leasingu zwrotnego.
- 66 Transakcje sprzedaży i leasingu zwrotnego mogą spowodować powstanie oddzielnych ujawnień informacji zawartych w MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

#### PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 67 Z zastrzeżeniem paragrafu 68, zalecane (choć nie wymagane) jest stosowanie niniejszego standardu retrospektywnie. Jeżeli standard nie jest stosowany retrospektywnie, to saldo każdego dotychczas obowiązującego leasingu finansowego uznaje się za prawidłowo ustalone przez leasingodawcę i od tej pory rozlicza się zgodnie z postanowieniami niniejszego standardu.

- 68 Jednostka, która zastosowała już MSR 17 (zaktualizowany w 1997 r.), stosuje zmiany wprowadzone przez niniejszy standard retrospektywnie do wszystkich umów leasingu lub w przypadku, gdy nie zastosowała MSR 17 (zaktualizowanego w 1997 r.), retrospektywnie stosuje te zmiany do wszystkich umów leasingu zawartych po zastosowaniu niniejszego standardu po raz pierwszy.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 69 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r. fakt ten ujawnia się.

#### WYCOFANIE MSR 17 (ZAKTUALIZOWANEGO W 1997 R.)

- 70 Niniejszy standard zastępuje MSR 17 *Leasing* (zaktualizowany w 1997 r.).

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 18

## Przychody

## CEL

Przychód w *Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* został zdefiniowany jako występujący w danym okresie wzrost korzyści ekonomicznych, przybierający formę wpływów lub zwiększeń aktywów lub zmniejszenia zobowiązań, które skutkują przyrostem kapitału własnego, innego niż przyrost związany z wpłatami udziałowców. Zakres znaczeniowy definicji przychodu obejmuje zarówno przychody z działalności gospodarczej, jak i zyski. Przychody z działalności gospodarczej powstają w wyniku działalności gospodarczej jednostki, na którą składają się noszące rozmaite nazwy pozycje obejmujące przychody ze sprzedaży, składki, odsetki, dywidendy i tantiemy. Pojęcie „przychodów” obejmuje zarówno przychody, jak i zyski. Celem niniejszego standardu jest określenie podejścia księgowego do przychodów osiągniętych z pewnych form transakcji i zdarzeń.

Podstawowym zagadnieniem dotyczącym księgowania przychodów jest ustalenie momentu ich ujęcia. Przychody ujmuje się wówczas, gdy jest prawdopodobne, iż w przyszłości jednostka uzyska korzyści ekonomiczne, które można wycenić w wiarygodny sposób. Niniejszy standard podaje okoliczności, w których powyższe kryteria będą spełnione, a zatem nastąpi ujęcie przychodów. Standard zawiera także praktyczne wskazówki dotyczące stosowania tych kryteriów.

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosuje się przy księgowym ujmowaniu przychodów powstających w wyniku następujących transakcji i zdarzeń:
  - a) sprzedaży dóbr;
  - b) świadczenia usług; oraz
  - c) użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki gospodarczej, przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy.
- 2 Niniejszy standard zastępuje MSR 18 *Ujmowanie przychodów* zatwierdzony w 1982 r.
- 3 Do dóbr zaliczamy dobra, które jednostka wytworzyła w celu ich sprzedaży oraz dobra zakupione z zamiarem ich odsprzedaży, jak na przykład dobra zakupione przez sprzedawcę detalicznego lub grunty i inne nieruchomości przeznaczone do odsprzedaży.
- 4 Świadczenie usług polega zazwyczaj na wykonywaniu przez jednostkę gospodarczą ustalonych w oparciu o umowę zadań, przez ustalony okres czasu. Świadczenie usług może odbywać się na przestrzeni jednego okresu lub kilku okresów. Niektóre umowy dotyczące świadczenia usług odnoszą się bezpośrednio do umów o budowę, jak na przykład te umowy, które dotyczą świadczenia usług przez kierowników projektów lub architektów. Przychody powstające w wyniku tego rodzaju umów nie są przedmiotem niniejszego standardu i podlegają wymogom dotyczącym umów o budowę określonym w MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*.
- 5 Użytkowanie przez inne podmioty aktywów jednostki gospodarczej powoduje uzyskanie przez nią przychodów w formie:
  - a) odsetek – tj. opłat za użytkowanie środków pieniężnych bądź ekwiwalentów środków pieniężnych lub kwot należnych jednostce gospodarczej;
  - b) tantiem – tj. opłat za użytkowanie długoterminowych aktywów jednostki gospodarczej, np. patentów, znaków handlowych, praw autorskich i programów komputerowych; oraz
  - c) dywidend – tj. rozdzielenia zysków pomiędzy posiadaczy inwestycji kapitałowych proporcjonalnie do ich stanu posiadania poszczególnych rodzajów kapitału.
- 6 Niniejszy standard nie dotyczy przychodów z:
  - a) umów leasingowych (zob. MSR 17 *Leasing*);
  - b) dywidend z tytułu inwestycji rozliczanych zgodnie z metodą praw własności (zob. MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych*);
  - c) umów ubezpieczeniowych objętych zakresem stosowania MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*;
  - d) zmian wartości godziwej aktywów finansowych i zobowiązań finansowych oraz z tytułu ich likwidacji (zob. MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*);
  - e) zmian wartości innych aktywów obrotowych;

- f) początkowego ujęcia oraz zmian wartości godziwej aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 41 *Rolnictwo*);
- g) początkowego ujęcia produktów rolniczych (zob. MSR 41); oraz
- h) tytułu wydobycia rud mineralnych.

#### DEFINICJE

- 7 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Przychody* są wpływami korzyści ekonomicznych brutto danego okresu, powstałymi w wyniku (zwykłej) działalności gospodarczej jednostki, skutkującymi zwiększeniem kapitału własnego, innymi niż zwiększenie kapitału wynikającego z wpłat udziałowców.

*Wartość godziwa* jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

- 8 Do przychodów należą jedynie otrzymane lub należne wpływy korzyści ekonomicznych brutto na rachunek własny jednostki gospodarczej. Kwoty zbierane w imieniu osób trzecich, takie jak: podatek obrotowy, podatek obciążający dobra i usługi oraz podatek VAT, nie są korzyściami ekonomicznymi jednostki gospodarczej i nie skutkują zwiększeniem kapitału własnego. W związku z tym wyłącza się je z przychodów. Analogicznie, w przypadku relacji wynikających z umowy agencji wpływ korzyści ekonomicznych brutto obejmują kwoty zbierane w imieniu zleceniodawcy i nie powodują one zwiększenia kapitału własnego jednostki gospodarczej. Kwoty zbierane w imieniu zleceniodawcy nie stanowią zatem przychodów. Przychodami są natomiast kwoty prowizji.

#### USTALENIE WYSOKOŚCI PRZYCHODÓW

- 9 Wysokość przychodów ustala się według wartości godziwej zapłaty otrzymanej bądź należnej <sup>(1)</sup>.
- 10 Kwotę przychodów wynikających z transakcji określa się zazwyczaj w drodze umowy między jednostką gospodarczą a kupującym, bądź użytkownikiem składnika aktywów. Jej wysokość ustala się według wartości godziwej zapłaty, uwzględniając kwoty rabatów handlowych oraz rabatów hurtowych przyznanych przez jednostkę gospodarczą.
- 11 W większości przypadków zapłaty dokonuje się w formie środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, zaś kwota przychodów równa się kwocie środków pieniężnych otrzymanych lub należnych. Jeżeli jednak wpływy środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów są odroczone, wartość godziwa zapłaty może być niższa niż nominalna wartość środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów otrzymanych lub należnych. Jednostka może na przykład udzielić kupującemu nieoprocentowanego kredytu lub – jako formę zapłaty za zakupione dobra – przyjąć od kupującego weksel oprocentowany poniżej rynkowej stopy procentowej. Jeżeli umowa ma w efekcie postać transakcji finansowej, wartość godziwą zapłaty ustala się, dyskontując wszystkie przyszłe wpływy w oparciu o kalkulacyjną stopę procentową. Kalkulacyjną stopę procentową w sposób najprostszy ustala się na poziomie:
- a) dominującej stopy procentowej stosowanej do podobnego instrumentu finansowego wyemitowanego przez wystawcę posiadającego podobną wiarygodność kredytową; lub
  - b) stopy procentowej dyskontującej wartość nominalną instrumentu finansowego do bieżącej, gotówkowej ceny sprzedaży dóbr lub usług.

Różnicę między wartością godziwą i nominalną wartością zapłaty ujmuje się jako przychody z tytułu odsetek zgodnie z paragrafem 29 i 30 oraz zgodnie z MSR 39.

- 12 Jeżeli dobra lub usługi są wymieniane, w drodze zwykłej wymiany lub za pomocą transakcji typu „swap”, na dobra i usługi o podobnym rodzaju i wartości, wymiany takiej nie uznaje się za transakcję powodującą powstanie przychodów. Sytuacja ta ma często miejsce w przypadku towarów takich, jak ropa naftowa lub mleko, gdy dostawcy wymieniają zapasy w różnych miejscach, aby zapewnić terminowe zaspokojenie zapotrzebowania na te towary w danym miejscu. Jeżeli sprzedaje się dobra lub świadczy usługi w zamian za odmienne dobra lub usługi, taki rodzaj wymiany uznaje się za transakcję powodującą powstanie przychodów. Przychody wycenia się według wartości godziwej otrzymanych dóbr lub usług, skorygowanej o kwoty otrzymanych środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych. Jeżeli przeprowadzenie wiarygodnej wyceny wartości godziwej otrzymanych dóbr lub usług nie jest możliwe, przychody wycenia się w oparciu o wartość godziwą dóbr i usług przekazanych, skorygowaną o kwotę otrzymanych środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych.

<sup>(1)</sup> Zob. SKI-31 *Przychody transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe*.

## IDENTYFIKACJA TRANSAKCJI

- 13 Kryteria ujmowania w sprawozdaniu zamieszczone w niniejszym standardzie stosuje się zazwyczaj oddzielnie do każdej transakcji. W pewnych okolicznościach istnieje jednakże konieczność oddzielnego zastosowania kryteriów ujmowania w stosunku do dających się wyodrębnić elementów pojedynczej transakcji, co służy odzwierciedleniu istoty tej transakcji. Jeżeli na przykład cena sprzedaży produktu zawiera możliwą do wyodrębnienia cenę późniejszego serwisowania, kwotę tę odracza się (rozlicza w czasie) i ujmuje jako przychody okresu, w którym nastąpi wykonanie usług serwisowych. Zasada ta działa też w drugą stronę: kryteria ujmowania stosuje się łącznie do dwóch lub większej liczby transakcji, jeżeli są powiązane w taki sposób, iż zrozumienie skutków handlowych nie jest możliwe bez odniesienia się do grupy transakcji jako do całości. Jednostka może na przykład sprzedawać dobra i jednocześnie zawierać umowy dotyczące odkupienia tych dóbr w późniejszym terminie, znosząc w ten sposób zasadniczy skutek transakcji. W takim przypadku obie transakcje rozlicza się łącznie.

## SPRZEDAŻ DÓBR

- 14 Przychody ze sprzedaży dóbr ujmuje się, jeżeli spełnione zostały następujące warunki:
- jednostka przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści wynikające z praw własności do dóbr;
  - jednostka przestaje być trwale zaangażowana w zarządzanie sprzedanymi dobrami w stopniu, w jakim zazwyczaj funkcję taką realizuje się wobec dóbr, do których ma się prawo własności, ani też nie sprawuje nad nimi efektywnej kontroli;
  - kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób;
  - istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji; oraz
  - koszty poniesione oraz te, które zostaną poniesione przez jednostkę gospodarczą w związku z transakcją, można wycenić w wiarygodny sposób.
- 15 Ocena tego, kiedy jednostka przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści związane z własnością, wymaga zbadania okoliczności towarzyszących transakcji. W większości przypadków przekazanie nabywcy ryzyka i korzyści zbiega się z przekazaniem mu tytułu prawnego lub fizycznym przekazaniem dóbr. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku większości sprzedaży detalicznych. W innych przypadkach przekazanie ryzyka i korzyści związanych z własnością następuje w innym czasie niż przekazanie tytułu prawnego lub fizyczne przekazanie dóbr.
- 16 Jeżeli na jednostce gospodarczej nadal ciąży znaczące ryzyko związane z własnością, transakcja nie ma charakteru sprzedaży i nie można ująć przychodów. Na jednostce gospodarczej znaczące ryzyko związane z własnością może ciążyć na wiele sposobów. Sytuacje, w których uznaje się, że na jednostce gospodarczej nadal ciąży znaczące ryzyko i uzyskiwane są korzyści wynikające z własności, to:
- jednostka podlega obowiązkowi związanemu z roszczeniami wiążącymi się z niezadowolającą jakością, nieobjętą zwykłymi przepisami gwarancyjnymi;
  - wpływ przychodów z tytułu sprzedaży dóbr jest uzależniony od uzyskania przychodów ze sprzedaży tych dóbr przez ich nabywcę;
  - dobra uznaje się za dostarczone pod warunkiem ich zainstalowania, zaś instalacja stanowi istotną część umowy i nie została jeszcze zakończona przez jednostkę gospodarczą; oraz
  - nabywca posiada prawo odstąpienia od zakupu z przyczyn przewidzianych w umowie sprzedaży i jednostka nie ma pewności co do prawdopodobieństwa wystąpienia zwrotu zakupów.
- 17 Jeżeli na jednostce gospodarczej ciąży tylko nieznaczne ryzyko związane z własnością, transakcję uznaje się za sprzedaż i przychody są ujmowane. Na przykład strona sprzedająca może zachować prawny tytuł własności do dóbr wyłącznie w celu zapewnienia sobie ściągłości należnych kwot. W takim przypadku jednostka przekazuje znaczące ryzyko i korzyści wynikające z własności, zatem transakcja ma cechy sprzedaży i można ująć przychody. Inny przykład sytuacji, w której na jednostce gospodarczej ciąży nieznaczne ryzyko związane z własnością, może stanowić sprzedaż detaliczna z możliwością zwrotu pieniędzy, jeżeli klient wyrazi niezadowolony z zakupu. W takich przypadkach przychody ujmuje się w czasie realizacji sprzedaży, pod warunkiem że strona sprzedająca może w wiarygodny sposób oszacować wystąpienie zwrotów zakupów w przyszłości oraz ujmie w sprawozdaniu zobowiązanie z tytułu tych zwrotów, opierając się na zdobytym doświadczeniu oraz na innych stosownych czynnikach.
- 18 Przychody ujmuje się tylko wtedy, jeżeli uzyskanie przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych, związanych z przeprowadzoną transakcją, jest prawdopodobne. W niektórych przypadkach uzyskanie korzyści nie jest prawdopodobne do chwili otrzymania zapłaty lub zniknięcia niepewności. Na przykład kwestią rodzącą niepewność może być udzielenie zezwolenia przez władzę obcego państwa na przelanie zapłaty uzyskanej w wyniku sprzedaży zrealizowanej w tym państwie. Po udzieleniu zezwolenia i zniknięciu niepewności można ująć przychody. Jeżeli jednak rodzi się niepewność dotycząca ściągłości należnej kwoty już zaliczonej do przychodów, wówczas nieściągalną kwotę lub kwotę, w odniesieniu do której odzyskanie przestało być prawdopodobne, ujmuje się w kosztach, a nie jako korektę pierwotnie ujętej kwoty przychodów.

- 19 Przychody i koszty, które dotyczą tej samej transakcji lub innego zdarzenia, ujmowane są równolegle. Taki proces powszechnie określany jest jako współmierność przychodów i kosztów. Koszty, w tym gwarancje i inne koszty, które będą ponoszone po dostarczeniu dóbr, można wycenić w wiarygodny sposób, jeżeli zostały spełnione inne warunki ujmowania przychodów. Nie można natomiast ujmować przychodów, jeżeli nie jest możliwa wiarygodna wycena kosztów. W takich okolicznościach kwoty zapłaty już otrzymane ze sprzedaży dóbr ujmuje się jako zobowiązanie.

#### ŚWIADCZENIE USŁUG

- 20 Jeżeli wynik transakcji dotyczącej świadczenia usług można oszacować w wiarygodny sposób, przychody z transakcji ujmuje się na podstawie stopnia zaawansowania realizacji transakcji na dzień bilansowy. Wynik transakcji można ocenić w wiarygodny sposób, jeżeli zostaną spełnione wszystkie następujące warunki:

- a) kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób;
- b) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji;
- c) stopień realizacji transakcji na dzień bilansowy może być określony w wiarygodny sposób; oraz
- d) koszty poniesione w związku transakcją oraz koszty zakończenia transakcji mogą być wycenione w wiarygodny sposób <sup>(1)</sup>.

- 21 Ujęcie przychodów poprzez odwołanie się do stopnia zaawansowania realizacji transakcji jest często określane jako metoda procentowego zaawansowania. Zgodnie z tą metodą przychody ujmuje się w tych okresach, w których odbywa się świadczenie usług. Ujmowanie przychodów oparte o powyższą metodę dostarcza użytecznych informacji na temat zasięgu działalności usługowej oraz wyników tejże działalności w danym okresie. MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną* także zawiera wymóg ujmowania przychodów zgodnie z tą metodą. Wymogi powyższego standardu stosuje się zasadniczo do ujmowania przychodów i związanych z nimi kosztów transakcji polegających na świadczeniu usług.

- 22 Przychody ujmuje się tylko wtedy, jeżeli uzyskanie przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych, związanych z przeprowadzoną transakcją, jest prawdopodobne. Jeżeli jednak rodzi się niepewność dotycząca ściągalności należnej kwoty już zaliczonej do przychodów, wówczas nieściągalną kwotę lub kwotę, w odniesieniu do której odzyskanie przestało być prawdopodobne, ujmuje się jako koszty, a nie jako korektę pierwotnie ujętej kwoty przychodów.

- 23 Jednostka jest na ogół zdolna do przeprowadzenia wiarygodnych szacunków, jeżeli z innymi stronami transakcji ustaliła:

- a) podlegające egzekucji prawa każdej ze stron umowy dotyczące usług, które mają być zrealizowane przez i na rzecz każdej ze stron;
- b) kwotę zapłaty, która ma być uiszczona; oraz
- c) sposób i warunki rozliczenia transakcji.

Jest także zazwyczaj rzeczą konieczną, aby jednostka posiadała sprawnie działający wewnętrzny system budżetowania finansowego oraz sprawozdawczości. Jednostka weryfikuje i – jeżeli jest to konieczne – koryguje w miarę wykonywania usług, wartości szacunkowe przychodów. Potrzeba dokonywania tego rodzaju korekt nie musi wskazywać na brak możliwości przeprowadzenia wiarygodnego szacunku wyniku transakcji.

- 24 Stopień zaawansowania realizacji transakcji można ustalić w oparciu o różnorodne metody. Jednostka posługuje się metodą, która pozwala w wiarygodny sposób wycenić wykonane usługi. W zależności od rodzaju transakcji metody wyceny mogą zawierać:

- a) pomiary wykonanych prac;
- b) procentowe ujęcie wykonanych prac na dany dzień w stosunku do całości prac, które mają być wykonane; lub
- c) udział kosztów transakcji poniesionych na dany dzień w ogóle szacowanych kosztów transakcji. Do kosztów poniesionych na dany dzień zalicza się jedynie te koszty, które dotyczą usług wykonanych do tego dnia. Jedynie koszty dotyczące usług już wykonanych lub usług, które mają być wykonane, zalicza się do ogółu szacowanych kosztów transakcji.

Częściowe płatności i zaliczki otrzymane od klientów często nie odzwierciedlają wykonanych usług.

<sup>(1)</sup> Zob. SKI-27 *Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu*, SKI-31 *Przychody transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe*.



- 25 Jeżeli na świadczenie usług składa się niedająca się dokładnie określić liczba działań wykonywanych w określonym przedziale czasu, ze względów praktycznych przychody ujmuje się w oparciu o metodę liniową (równomiernie) na przestrzeni danego okresu, o ile nie istnieją dowody na to, że inna metoda w lepszy sposób zobrazuje stopień zaawansowania realizacji. Jeżeli określone działanie jest ważniejsze od wszystkich pozostałych, ujęcie przychodów jest odłożone do momentu wykonania tego działania.
- 26 Jeżeli wyniku transakcji dotyczącej świadczenia usług nie można oszacować w wiarygodny sposób, przychody z transakcji ujmuje się tylko do wysokości poniesionych kosztów, które jednostka spodziewa się odzyskać.
- 27 We wczesnym stadium realizowania transakcji zdarza się często, iż wiarygodne oszacowanie wyniku nie jest możliwe. Niemniej jednak istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka odzyska poniesione koszty transakcji. Z tego względu przychody ujmuje się do wysokości kwoty odpowiadającej kwocie poniesionych kosztów, które jednostka spodziewa się odzyskać. Nie ujmuje się zysku, ponieważ wyniku transakcji nie można oszacować w wiarygodny sposób.
- 28 Jeżeli nie można w wiarygodny sposób oszacować wyniku transakcji, a odzyskanie poniesionych kosztów nie jest prawdopodobne, nie ujmuje się przychodów, zaś wydatki poniesione zalicza się do kosztów. Jeżeli niepewność uniemożliwiająca wiarygodne oszacowanie wyniku umowy została usunięta, przychody ujmuje się zgodnie z zapisami paragrafu 20, a nie paragrafu 26.

#### ODSETKI, TANTIEMY I DYWIDENDY

- 29 Przychody powstające w wyniku użytkowania przez inne podmioty gospodarcze aktywów jednostki gospodarczej przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy ujmuje się zgodnie z zasadami przedstawionymi w paragrafie 30, o ile:
- istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji; oraz
  - kwota przychodów może być wyceniona w wiarygodny sposób.
- 30 Przychody ujmuje się w oparciu o następujące zasady:
- odsetki ujmuje się z uwzględnieniem efektywnej stopy procentowej zgodnie z tym, jak została przedstawiona w paragrafie 9 MSR 39 oraz w OS5–OS8 MSR 39;
  - tantiemy ujmuje się w oparciu o zasadę memoriału, zgodnie z istotą stosownej umowy; oraz
  - dywidendy ujmuje się w momencie ustalenia praw akcjonariuszy/udziałowców do ich otrzymania.
- 31 [Usunięty]
- 32 Jeżeli niezapłacone odsetki narosły w okresie przed nabyciem oprocentowanej inwestycji, a kolejne wpływy odsetek dotyczą okresów przed nabyciem i po nabyciu inwestycji, to tylko część odsetek dotyczących okresów po jej nabyciu ujmuje się jako przychody. Jeżeli dywidendy z tytułu posiadanych akcji zostały zadeklarowane na podstawie zysków netto z okresu przed nabyciem, dywidendy te odlicza się od ceny nabycia papierów wartościowych. Jeżeli trudno jest przeprowadzić tego rodzaju przypisanie inaczej niż w arbitralny sposób, dywidendy ujmuje się jako przychody, o ile nie stanowią one w wyraźny sposób odzyskania części ceny nabycia kapitałowych papierów wartościowych.
- 33 Tantiemy powstają zgodnie z warunkami stosownych umów i są zazwyczaj ujmowane w oparciu o tę podstawę, chyba że wzięwszy pod uwagę istotę umowy, bardziej odpowiednie jest ujmowanie przychodów zgodnie z inną systematyczną i racjonalną zasadą.
- 34 Przychody ujmuje się tylko wtedy, jeżeli uzyskanie przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych, związanych z przeprowadzoną transakcją, jest prawdopodobne. Jeżeli jednak rodzi się niepewność dotycząca ściągalności należnej kwoty już zaliczonej do przychodów, wówczas nieściągalną kwotę lub kwotę, w odniesieniu do której odzyskanie przestało być prawdopodobne, ujmuje się jako koszty, a nie jako korektę pierwotnie ujętej kwoty przychodów.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 35 Jednostka ujawnia:
- zasady (politykę) rachunkowości przyjęte dla celów ujmowania przychodów, łącznie z metodami przyjętymi do określania stopnia zaawansowania realizacji transakcji dotyczących świadczenia usług;

- b) kwoty wszystkich istotnych kategorii przychodów ujętych w danym okresie, w tym przychody z tytułu:
    - (i) sprzedaży dóbr;
    - (ii) świadczenia usług;
    - (iii) odsetek;
    - (iv) tantiem;
    - (v) dywidend; oraz
  - c) kwotę przychodów powstających w wyniku wymiany dóbr lub usług w ramach każdej znaczącej kategorii przychodów.
- 36 Jednostka ujawnia wszelkie zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. Aktywa warunkowe i zobowiązania warunkowe mogą wynikać z takich pozycji, jak koszty gwarancji, reklamacji, kar lub możliwych strat.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 37 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1995 r. i później.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 19

*Świadczenia pracownicze*

## CEL

Celem niniejszego standardu jest uregulowanie rachunkowości świadczeń pracowniczych oraz ujawniania informacji na ich temat. Na mocy niniejszego standardu wymaga się od jednostki, aby ujawniała:

- a) zobowiązanie, gdy pracownik wykonywał pracę w zamian za świadczenia pracownicze, które mają być wypłacone w przyszłości; oraz
- b) koszty, gdy jednostka wykorzystuje korzyści ekonomiczne wynikające z pracy wykonanej przez pracownika w zamian za świadczenia pracownicze.

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosują pracodawcy w rachunkowości wszystkich świadczeń pracowniczych z wyjątkiem tych, do których odnoszą się postanowienia MSSF 2 *Płatności w formie akcji*.
- 2 Sprawozdawczość z punktu widzenia samych programów świadczeń pracowniczych nie jest przedmiotem niniejszego standardu (zob. MSR 26 *Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych*).
- 3 Świadczenia pracownicze, do których stosuje się niniejszy standard, obejmują świadczenia wynikające ze:
  - a) sformalizowanych programów lub innych sformalizowanych ustaleń między jednostką a jej poszczególnymi pracownikami, grupami pracowników i ich przedstawicielami;
  - b) wymogów prawnych lub ustaleń branżowych, na podstawie których jednostki są zobowiązane do wpłacania składek na rzecz krajowych, państwowych, branżowych i innych wielozakładowych programów; lub
  - c) niesformalizowanych praktyk, które powodują powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku. Niesformalizowana praktyka powoduje powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku w wypadku, gdy jednostka nie ma realnej możliwości niezapłacenia świadczeń pracowniczych. Przykład zwyczajowo oczekiwanego obowiązku stanowi taka sytuacja, gdy zmiana niesformalizowanej praktyki jednostki spowodowałaby niemożliwe do zaakceptowania pogorszenie stosunków z pracownikami.
- 4 Świadczenia pracownicze obejmują:
  - a) krótkoterminowe świadczenia pracownicze, jak pensje i składki na ubezpieczenie społeczne, płatny urlop wypoczynkowy i płatne zwolnienia chorobowe, udziały w zyskach i premie (jeśli są wypłacane w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu) oraz świadczenia niepieniężne (jak opieka medyczna, zakwaterowanie, samochody oraz darmowe bądź dotowane dobra lub usługi) na rzecz obecnych pracowników;
  - b) świadczenia po okresie zatrudnienia, jak emerytury, pozostałe świadczenia emerytalne, emerytalne ubezpieczenie na życie albo emerytalna opieka zdrowotna;
  - c) pozostałe długoterminowe świadczenia pracownicze, w tym urlop udzielany pracownikom z tytułu wysługi lat, urlop naukowy, jubileusz bądź inne długoterminowe świadczenia pracownicze, długoterminowe świadczenia rentalne oraz, jeśli nie są one płatne w całości w okresie dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, udziały w zyskach, premie i odroczone wynagrodzenie; oraz
  - d) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

Ponieważ każda kategoria określona w pkt a)–d) ma inne cechy, niniejszy standard ustala oddzielne wymogi dla każdej z nich.
- 5 Na świadczenia pracownicze składają się świadczenia dla pracowników lub osób pozostających na ich utrzymaniu, które mogą być zrealizowane w formie płatności przekazanej (lub dostarczenia rzeczy, albo wykonania usług) bezpośrednio pracownikom, ich współmałżonkom, dzieciom, innym osobom pozostającym na ich utrzymaniu lub osobom trzecim, takim jak zakłady ubezpieczeń.
- 6 Pracownik może być zatrudniony przez jednostkę w pełnym wymiarze godzin, w niepełnym wymiarze godzin, na czas nieokreślony, dorywczo lub na czas określony. Na potrzeby niniejszego standardu zarówno członkowie organu zarządzającego, jak i pozostali członkowie kadry kierowniczej uważani są za pracowników.

## DEFINICJE

7 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Świadczenia pracownicze* to wszystkie formy świadczeń jednostki oferowanych w zamian za pracę wykonaną przez pracowników.

*Krótkoterminowe świadczenia pracownicze* to świadczenia pracownicze (inne niż świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy), które są w całości należne w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę.

*Świadczenia po okresie zatrudnienia* to świadczenia pracownicze (inne niż świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy), które są należne po zakończeniu zatrudnienia.

*Programy świadczeń po okresie zatrudnienia* to sformalizowane lub niesformalizowane ustalenia, zgodnie z którymi jednostka zapewnia świadczenia po okresie zatrudnienia jednemu lub więcej pracownikom.

*Programy określonych składek* to programy świadczeń po okresie zatrudnienia, na mocy których jednostka wpłaca składki w ustalonej wysokości do odrębnego podmiotu (funduszu) i nie będzie ciężył na niej prawny ani zwyczajowo oczekiwany obowiązek zapłacenia dodatkowych składek, jeśli fundusz nie będzie posiadał aktywów w wysokości wystarczającej do zapłaty wszystkich świadczeń pracowniczych, dotyczących pracy wykonanej przez pracownika w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych.

*Programy określonych świadczeń* to programy świadczeń po okresie zatrudnienia inne niż programy określonych składek.

*Wielozakładowe programy świadczeń* to programy określonych składek (inne niż programy państwowe) lub programy określonych świadczeń (inne niż programy państwowe), które:

- a) łączą aktywa wniesione przez różne jednostki niebędące pod wspólną kontrolą; oraz
- b) wykorzystują te aktywa w celu zapewniania świadczeń pracownikom więcej niż jednej jednostki, zgodnie z zasadą, że poziom składki i świadczenia są określone niezależnie od tego, która z jednostek zatrudnia pracowników, których dotyczy składka lub świadczenie.

*Inne długoterminowe świadczenia pracownicze* to świadczenia pracownicze (inne świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy), które nie są w całości należne w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę.

*Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy* to świadczenia pracownicze płatne w następstwie:

- a) decyzji jednostki o rozwiązaniu stosunku pracy z pracownikiem przed osiągnięciem przezeń wieku emerytalnego; lub
- b) decyzji pracownika o przyjęciu propozycji dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy w zamian za te świadczenia.

*Nabyte świadczenia pracownicze* to świadczenia pracownicze niezależne od przyszłego zatrudnienia.

*Wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń* to wartość bieżąca – niepominiejszona o aktywa programu świadczeń – przewidywanych przyszłych płatności, których dokonanie wymagane jest do wywiązania się ze zobowiązań wynikających z pracy wykonywanej przez pracowników w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych.

*Koszty bieżącego zatrudnienia* to wzrost wartości bieżącej zobowiązań z tytułu określonych świadczeń, wynikający z pracy wykonywanej przez pracowników w okresie bieżącym.

*Koszty odsetek* to wzrost w ciągu danego okresu wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, które powstało na skutek tego, że termin rozliczenia świadczeń zbliżył się o jeden okres.

*Aktywa programu świadczeń pracowniczych* obejmują:

- a) aktywa posiadane przez długoterminowy fundusz świadczeń pracowniczych; oraz
- b) kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe.

*Aktywa posiadane przez długoterminowy fundusz świadczeń pracowniczych* to aktywa (inne niż instrumenty finansowe wyemitowane przez jednostkę sprawozdawczą, tytułu własności do których nie można przenosić), które:

- a) posiadane są przez podmiot (fundusz), który jest odrębny z prawnego punktu widzenia od jednostki sprawozdawczej i który istnieje wyłącznie w celu wypłaty lub sfinansowania świadczeń pracowniczych; oraz

- b) dostępne są wyłącznie na potrzeby wypłaty lub sfinansowania świadczeń pracowniczych, a nie są dostępne dla wierzycieli jednostki sprawozdawczej (nawet w wypadku jej upadłości) i nie mogą zostać zwrócone jednostce sprawozdawczej, chyba że:
- (i) pozostałe aktywa funduszu są wystarczające do wywiązania się ze wszystkich zobowiązań funduszu lub jednostki sprawozdawczej dotyczących świadczeń pracowniczych; lub
  - (ii) ich zwrot do jednostki sprawozdawczej rekompensuje tej ostatniej wypłacone już przez nią świadczenia pracownicze.

*Kwalifikująca się polisa ubezpieczeniowa* to polisa ubezpieczeniowa <sup>(1)</sup> wystawiona przez zakład ubezpieczeń, który nie jest podmiotem powiązany (w rozumieniu MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*) jednostki sprawozdawczej, jeżeli wypłaty na podstawie tej polisy:

- a) mogą być wykorzystane wyłącznie do wpłaty lub sfinansowania świadczeń pracowniczych w ramach programu określonych świadczeń; oraz
- b) nie są dostępne dla wierzycieli jednostki sprawozdawczej (nawet w wypadku jej upadłości) i nie mogą zostać wypłacone jednostce sprawozdawczej, chyba że:
  - (i) wypłaty stanowią nadwyżkę aktywów, która nie jest potrzebna do wywiązania się ze wszystkich odnośnych zobowiązań z tytułu świadczeń pracowniczych wynikających z polisy; lub
  - (ii) zwrot wpłat do jednostki sprawozdawczej rekompensuje tej ostatniej wypłacone już przez nią świadczenia pracownicze.

*Wartość godziwa* jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

*Zwrot z aktywów programu* to odsetki, dywidendy i inne przychody uzyskiwane z aktywów programu, łącznie ze zrealizowanymi i niezrealizowanymi zyskami lub stratami na tych aktywach, pomniejszone o koszty administrowania programem i ewentualne podatki do zapłacenia przez sam program.

*Zyski i straty aktuarialne* obejmują:

- a) korekty założeń aktuarialnych *ex post* (skutki różnic pomiędzy poprzednimi założeniami aktuarialnymi a tym, co faktycznie nastąpiło); oraz
- b) skutki zmian założeń aktuarialnych.

*Koszty przeszłego zatrudnienia* to wzrost wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń za pracę wykonywaną przez pracowników w ubiegłych okresach, pojawiające się w okresie bieżącym w wyniku wprowadzenia świadczeń po okresie zatrudnienia lub innych długoterminowych świadczeń pracowniczych, lub w wyniku zmian tych świadczeń. Koszty przeszłego zatrudnienia mogą mieć wartość dodatnią (gdy świadczenia się wprowadza lub zmienia ich warunki na bardziej korzystne) lub ujemną (gdy dotychczasowe świadczenia się ogranicza).

#### KRÓTKOTERMINOWE ŚWIADCZENIA PRACOWNICZE

- 8 Do krótkoterminowych świadczeń pracowniczych zalicza się takie świadczenia, jak:
- a) wynagrodzenia oraz składki na ubezpieczenia społeczne;
  - b) krótkoterminowe płatne nieobecności (takie jak płatny urlop wypoczynkowy i płatne zwolnienie chorobowe), jeśli oczekuje się, że nieobecności wystąpią w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę;
  - c) wypłaty z zysku i premie przypadające do wypłaty w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę; oraz
  - d) świadczenia niepieniężne (takie jak opieka medyczna, mieszkania służbowe, samochody i inne nieodpłatnie przekazywane lub subsydiowane towary lub usługi) dla aktualnie zatrudnionych pracowników.
- 9 Rachunkowość krótkoterminowych świadczeń pracowniczych jest, generalnie rzecz biorąc, prosta, ponieważ nie wymaga się stosowania założeń aktuarialnych do ustalenia wysokości zobowiązań czy kosztów i nie stwarza możliwości powstania zysku lub straty aktuarialnej. Ponadto zobowiązania z tytułu krótkoterminowych świadczeń pracowniczych ustala się bez dyskonta.

<sup>(1)</sup> Kwalifikująca się polisa ubezpieczeniowa nie musi stanowić umowy ubezpieczeniowej zgodnie z jej definicją zawartą w MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*.

## Ujmowanie i wycena

*Wszystkie krótkoterminowe świadczenia pracownicze*

- 10 Jeśli pracownik wykonywał pracę na rzecz jednostki gospodarczej w ciągu okresu obrotowego, jednostka ujmuje przewidywaną, niezdyktowaną wartość krótkoterminowych świadczeń, które zostaną wypłacone w zamian za tę pracę:
- jako zobowiązanie (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów), po potrąceniu wszelkich kwot już zapłaconych. Jeśli kwota już zapłacona przekracza niezdyktowaną wartość świadczeń, jednostka ujmuje tę nadwyżkę jako składnik aktywów (czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów), jeżeli takie opłacenie kosztów z góry doprowadzi, na przykład, do obniżenia przyszłych płatności lub ich refundacji; oraz
  - jako koszty, chyba że inny standard wymaga uwzględnienia tych świadczeń w koszcie wytworzenia składnika aktywów (zob. na przykład MSR 2 *Zapasy* i MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*) lub to dopuszcza.

Paragrapy 11, 14 i 17 zawierają wyjaśnienia dotyczące sposobu stosowania tego wymogu w przypadku krótkoterminowych świadczeń pracowniczych mających formę krótkoterminowych płatnych nieobecności oraz programów wypłat z zysku i systemów premialnych.

*Krótkoterminowe płatne nieobecności*

- 11 Jednostka gospodarcza powinna ujmować przewidywane koszty krótkoterminowych świadczeń pracowniczych w formie płatnych nieobecności na podstawie paragrafu 10 w następujący sposób:
- w przypadku kumulowanych płatnych nieobecności – gdy pracownicy wykonywali pracę, która zwiększa ich uprawnienia do przyszłych płatnych nieobecności; oraz
  - w przypadku niekumulowanych płatnych nieobecności – z chwilą wystąpienia nieobecności.
- 12 Jednostka może płacić pracownikom za czas nieobecności z różnych tytułów, takich jak urlop, choroba i krótkoterminowa niezdolność do pracy, urlop macierzyński lub ojcowski, wykonywanie obowiązków ławnika czy służba wojskowa. Uprawnienia do płatnych nieobecności można podzielić na dwie kategorie:
- kumulowane; oraz
  - niekumulowane.
- 13 Kumulowane płatne nieobecności to nieobecności, do których uprawnienia przechodzą na przyszłe okresy i można je wykorzystać w przyszłości, jeśli w bieżącym okresie nie zostały w pełni wykorzystane. Kumulowane płatne nieobecności mogą uprawniać do ekwiwalentu pieniężnego z tytułu niewykorzystania uprawnień na dzień odejścia z jednostki albo nie uprawniać do takiego ekwiwalentu. Zobowiązanie rośnie wraz z wykonywaniem przez pracowników pracy, która zwiększa ich uprawnienia do przyszłych płatnych nieobecności. Zobowiązanie występuje i jest ujmowane, nawet jeśli płatne nieobecności nie uprawniają do ekwiwalentu pieniężnego w razie niewykorzystania uprawnień, aczkolwiek możliwość odejścia pracowników przed wykorzystaniem skumulowanych uprawnień wpływa na ustaloną wysokość tego zobowiązania.
- 14 Jednostka gospodarcza ustala przewidywany koszt kumulowanych płatnych nieobecności jako dodatkową kwotę, którą zgodnie z przewidywaniami zapłaci w wyniku niewykorzystanego uprawnienia, które narosło na dzień bilansowy.
- 15 Według metody podanej w poprzednim paragrafie zobowiązanie ustala się w kwocie dodatkowych płatności, których wystąpienia oczekuje się wyłącznie ze względu na to, że kwota świadczenia narasta. W wielu wypadkach jednostka nie musi przeprowadzać szczegółowych obliczeń, aby oszacować, że nie występuje żadne istotne zobowiązanie z tytułu niewykorzystanych płatnych nieobecności. Na przykład prawdopodobne jest, że zobowiązanie dotyczące zwolnień chorobowych będzie istotne tylko wówczas, gdy istnieją sformalizowane lub niesformalizowane ustalenia, że niewykorzystane zwolnienie chorobowe wykorzystać będzie można w formie płatnego urlopu wypoczynkowego.

### Przykład ilustrujący paragrafy 14 i 15

Jednostka zatrudnia 100 pracowników, z których każdy jest uprawniony do pięciu dni roboczych płatnego zwolnienia chorobowego w roku. Niewykorzystane wynagrodzenie za czas choroby wykorzystać można w kolejnym roku kalendarzowym. Zwolnienie lekarskie wykorzystuje się najpierw z uprawnień bieżącego roku, a następnie z puli, która pozostała z roku poprzedniego (zasada LIFO – ostatnie przyszło pierwsze wyszło). Na dzień 30 grudnia 20X1 roku średnie niewykorzystane uprawnienia odpowiadają dwóm dniom przypadającym na jednego pracownika. Jednostka oczekuje, na podstawie dotychczasowych doświadczeń, których zmian się nie spodziewa, że 92 pracowników weźmie nie więcej niż pięć dni płatnego zwolnienia lekarskiego w 20X2 roku, a pozostałych ośmiu pracowników weźmie średnio po sześć i pół dnia zwolnienia każdy.

Jednostka spodziewa się wypłacenia dodatkowych 12 dni wynagrodzenia za czas choroby z tytułu niewykorzystanych uprawnień, które narosły na dzień 31 grudnia 20X1 r. (półtora dnia na każdego z ośmiu pracowników). W związku z tym jednostka ujmuje zobowiązanie odpowiadające 12 dniom wynagrodzenia za czas choroby.

- 16 Takie nieobecności przepadają, jeśli uprawnienia bieżącego okresu nie zostały w całości wykorzystane. Nie uprawniają one pracowników do ekwiwalentu pieniężnego z tytułu niewykorzystania uprawnień na dzień odejścia z jednostki. Zwykle sytuacja taka zachodzi w przypadku wynagrodzenia za czas choroby (jeżeli niewykorzystane przeszłe uprawnienia nie zwiększają przyszłych uprawnień), urlopu macierzyńskiego lub ojcowskiego oraz płatnych nieobecności z tytułu wypełniania obowiązków ławnika lub służby wojskowej. Jednostka nie ujmuje zobowiązania ani kosztów do chwili wystąpienia nieobecności, ponieważ wykonywanie pracy przez pracownika nie zwiększa kwoty świadczenia.

*Programy dotyczące wypłat z zysku i systemy premiowe*

- 17 Jednostka gospodarcza ujmuje przewidywane koszty wypłat z zysku i premii zgodnie z paragrafem 10 wtedy i tylko wtedy, gdy:

- a) na jednostce ciąży obecne prawne lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie do dokonania takich wypłat w wyniku zdarzeń przeszłych; oraz
- b) można dokonać wiarygodnej wyceny takiego zobowiązania.

Bieżące zobowiązanie występuje wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka nie ma realnej możliwości wycofania się z dokonania płatności.

- 18 Na podstawie niektórych programów wypłat z zysku pracownicy otrzymują udział w zysku, pod warunkiem że pozostaną w jednostce przez ustalony okres. Istnienie takich programów powoduje powstawanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku w miarę wykonywania przez pracowników pracy. Zobowiązanie to zwiększa kwotę, jaka będzie musiała zostać wypłacona, jeśli będą oni zatrudnieni do końca ustalonego okresu. Wycena takiego zwyczajowo oczekiwanego obowiązku powinna uwzględniać możliwość, że niektórzy pracownicy odejdą z jednostki bez otrzymania wypłat z zysku.

#### **Przykład ilustrujący paragraf 18**

Program wypłat z zysku wymaga od jednostki płacenia ustalonej części jej zysku netto za rok obrotowy pracownikom, którzy pracowali przez cały rok. Jeśli w ciągu roku nie odejdzie żaden pracownik, łączne płatności z tytułu wypłat z zysku będą odpowiadały 3 % zysku netto. Jednostka oszacowała, że rotacja pracowników spowoduje obniżenie tych płatności do 2,5 % zysku netto.

*Jednostka ujmuje zobowiązanie i koszty w wysokości 2,5 % zysku netto.*

- 19 Na jednostce może nie ciążyć żadne prawne zobowiązanie do wypłaty premii. Niemniej jednak niekiedy jednostka ma zwyczaj płacenia takich premii. W takich wypadkach na jednostce ciąży zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie, ponieważ nie ma realnej możliwości niezapłacenia premii. Wycena takiego zwyczajowo oczekiwanego obowiązku powinna uwzględniać to, że niektórzy pracownicy odejdą z zakładu, nie uzyskawszy premii.
- 20 Jednostka może dokonać wiarygodnego oszacowania swoich prawnych lub zwyczajowo oczekiwanych zobowiązań wynikających z programu wypłat z zysku i systemów premiowych wtedy i tylko wtedy, gdy:
- a) sformalizowane zasady funkcjonowania programu zawierają wzór służący ustaleniu kwoty świadczenia;
  - b) jednostka ustala kwoty do zapłaty przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji; lub
  - c) dotychczasowa praktyka jasno wskazuje na wymiar zwyczajowo oczekiwanego obowiązku.
- 21 Zobowiązanie wynikające z programów wypłat z zysku i systemów premiowych wynika z pracy pracowników, a nie z transakcji przeprowadzonej z właścicielami jednostki. W związku z tym jednostka nie ujmuje wydatków związanych z programami wypłat z zysku i systemami premiovymi jako podziału zysku netto, lecz obciąża nimi koszty.
- 22 Jeśli wypłaty z zysku i płatności z tytułu premii nie są w całości należne w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę, płatności te należy zaliczyć do innych długoterminowych świadczeń pracowniczych (zob. paragrafy 126–131).

#### **Ujawnianie informacji**

- 23 Mimo że niniejszy standard nie zawiera wymogu ujawniania żadnych konkretnych informacji na temat krótkoterminowych świadczeń pracowniczych, taki wymóg wynikać może z innych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Na przykład MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych* wymaga ujawniania informacji dotyczących świadczeń pracowniczych dla kluczowych członków kadry kierowniczej. MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* wymaga od jednostki ujawnienia kosztów świadczeń pracowniczych.

**ŚWIADCZENIA PO OKRESIE ZATRUDNIENIA: ROZRÓŻNIENIE POMIĘDZY PROGRAMAMI OKREŚLONYCH SKŁADEK I PROGRAMAMI OKREŚLONYCH ŚWIADCZEŃ**

- 24 Na świadczenia pracownicze po okresie zatrudnienia składają się na przykład:
- świadczenia związane z wycofaniem się z życia zawodowego, takie jak emerytura; oraz
  - inne świadczenia pracownicze po okresie zatrudnienia, takie jak ubezpieczenie na życie i opieka medyczna po okresie zatrudnienia.
- Ustalenia, na podstawie których jednostka realizuje świadczenia pracownicze po okresie zatrudnienia, to programy świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia. Jednostka stosuje niniejszy standard do wszystkich takich ustaleń niezależnie od tego, czy przewidują one utworzenie oddzielnego podmiotu, do którego wpływałyby składki i który wypłacałby świadczenia.
- 25 Programy świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia dzielą się na programy określonych składek i programy określonych świadczeń, w zależności od sensu ekonomicznego takiego programu, wynikającego z jego podstawowych zasad. Zgodnie z programem określonych składek:
- prawne lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie jednostki ograniczone jest do ustalonej kwoty składek odprowadzanych do funduszu. Kwota świadczeń po okresie zatrudnienia uzyskiwana przez pracownika zależy od kwoty składek wpłaconych przez jednostkę (i być może również przez pracownika) na poczet programu świadczeń po okresie zatrudnienia lub zapłaconych zakładowi ubezpieczeń, wraz ze zwrotem uzyskanym z inwestowania składek; oraz
  - w rezultacie, ryzyko aktuarialne (że świadczenia będą niższe od przewidywanych) oraz ryzyko inwestycyjne (że zainwestowane aktywa będą niewystarczające do zrealizowania przewidywanych świadczeń) obciążają pracownika.
- 26 Zobowiązanie jednostki nie jest ograniczone do ustalonej kwoty składek wpłacanych do funduszu, w następujących przykładowych sytuacjach, gdy jednostka podlega prawnemu lub zwyczajowo oczekiwanemu zobowiązaniu wynikającemu z:
- podstawy ustalania kwoty świadczenia w ramach programu, która nie jest powiązana tylko z wymiarem składek;
  - gwarancji – pośredniej, czyli poprzez program, lub bezpośredniej – uzyskania określonego zwrotu inwestycyjnego ze składek; lub
  - niesformalizowanych rozwiązań przyjętych w praktyce, które powodują powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku. Zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie może powstać na przykład wtedy, gdy jednostka podwyższała w przeszłości świadczenia dla byłych pracowników w stopniu równoważącym działanie inflacji, nawet jeśli nie było takiego zobowiązania prawnego.
- 27 Zgodnie z programem określonych świadczeń:
- obowiązkiem jednostki gospodarczej jest wypłata ustalonych świadczeń na rzecz aktualnie zatrudnionych i byłych pracowników; oraz
  - ryzyko aktuarialne (że świadczenia będą kosztowały więcej, niż przewidywano) oraz ryzyko inwestycyjne obciążają zasadniczo jednostkę. Jeśli doświadczenia aktuarialne i inwestycyjne są gorsze od przewidywanych, zobowiązanie jednostki może wzrosnąć.
- 28 Paragrafy 29–42 wyjaśniają rozróżnienie pomiędzy programami określonych składek i programami określonych świadczeń w kontekście programów wielozakładowych, państwowych oraz świadczeń ubezpieczeniowych.

**Programy wielozakładowe**

- 29 Jednostka gospodarcza zalicza program wielozakładowy do programów określonych składek lub do programów określonych świadczeń na podstawie zasad funkcjonowania programu (uwzględniając wszelkie zwyczajowo oczekiwane zobowiązania wykraczające poza sformalizowane zasady). W wypadku gdy program wielozakładowy jest programem określonych świadczeń, jednostka:
- zalicza proporcjonalną do swojego udziału (w programie) część zobowiązań z tytułu określonych świadczeń, aktywów programu, kosztów związanych z tym programem w taki sam sposób, jak czyni to w odniesieniu do innych programów określonych świadczeń; oraz
  - ujawnia informacje zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 120A.
- 30 Jeżeli nie ma wystarczających informacji, aby można było zastosować wobec wielozakładowego programu określonych świadczeń rozwiązania księgowe, stosowane w odniesieniu do programów określonych świadczeń, jednostka gospodarcza:
- rozlicza program zgodnie z paragrafami 44–46, tak jak gdyby był to program określonych składek;



- b) ujawnia:
- (i) że program ten jest programem określonych świadczeń; oraz
  - (ii) powód, dla którego nie ma wystarczających informacji, które umożliwiłyby jednostce rozliczanie tego programu jako programu określonych świadczeń; oraz
- c) jeżeli nadwyżka lub niedobór w programie wpłynąć mogą na wielkość przyszłych składek, ujawnić dodatkowo:
- (i) wszelkie dostępne informacje na temat tej nadwyżki lub niedoboru;
  - (ii) podstawę ustalenia wysokości tej nadwyżki lub niedoboru; oraz
  - (iii) ewentualne konsekwencje dla jednostki.
- 31 Jednym z przykładów wielozakładowego programu określonych świadczeń jest program następujący:
- a) program jest finansowany na zasadzie „płatności bieżących”, zgodnie z którą składki są ustalane na poziomie, który – zgodnie z przewidywaniami – będzie wystarczający do wypłacenia świadczeń, które staną się wymagalne w tym samym okresie, natomiast przyszłe świadczenia, na które pracownicy zarabiają w bieżącym okresie, będą opłacone z przyszłych składek; oraz
  - b) świadczenia pracownicze zależne są od stażu pracy, a jednostki biorące udział w programie nie dysponują realnymi sposobami wycofania się z programu bez zapłacenia składki na świadczenia, na które pracownicy zarobili do dnia wycofania się z programu. Taki program powoduje powstanie ryzyka aktuarialnego obciążającego jednostkę. Jeśli ostateczne koszty z tytułu już zarobionych świadczeń na dzień bilansowy wyższe są od przewidywanych, jednostka będzie musiała podnieść swoje składki lub przekonać pracowników do zaakceptowania redukcji świadczeń. Program taki jest więc programem określonych świadczeń.
- 32 W wypadku dysponowania wystarczającymi informacjami na temat programu wielozakładowego będącego programem określonych świadczeń, jednostka rozlicza proporcjonalną do swojego udziału (w programie) część zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, aktywów programu, kosztów związanych z tym programem świadczeń po okresie zatrudnienia w taki sam sposób, jak czyni to w wypadku innych programów określonych świadczeń. W niektórych wypadkach jednostka może jednak nie być w stanie stwierdzić, jaki jest jej udział w sytuacji finansowej i wynikach programu świadczeń pracowniczych, z wiarygodnością wystarczającą na potrzeby księgowe. Może tak być, gdy:
- a) jednostka nie ma dostępu do informacji na temat programu, które spełniałyby wymogi niniejszego standardu; lub
  - b) program naraża uczestniczące w nim jednostki na ryzyko aktuarialne związane z aktualnie zatrudnionymi i byłymi pracownikami innych jednostek, co w konsekwencji sprawia, że brakuje spójnej i wiarygodnej podstawy do przypisania właściwego zobowiązania, aktywów programu i kosztów poszczególnym jednostkom uczestniczącym w programie.
- W takich wypadkach jednostka rozlicza program w taki sposób, jak gdyby był to program określonych składek, i ujawnia dodatkowe informacje wymagane na podstawie paragrafu 30.
- 32A Pomiędzy programem wielozakładowym a jego uczestnikami może być zawarte umowne porozumienie, w którym określa się sposób podziału między uczestnikami nadwyżki z programu (lub sposób pokrycia niedoboru). Uczestnik programu wielozakładowego, który na mocy zawartego porozumienia rozlicza ten program, tak jak program określonych składek zgodnie z paragrafem 30, ujmuje składnik aktywów lub zobowiązanie z tytułu umownego porozumienia oraz powstałe w związku z tym przychody i koszty w zysku lub stracie.

**Przykład ilustrujący paragraf 32A**

Jednostka uczestniczy w wielozakładowym programie określonych świadczeń i nie wycenia programu w oparciu o MSR 19. Dlatego rozlicza program w taki sposób, jak gdyby był to program określonych składek. Nieprzeprowadzona w oparciu o MSR 19 wycena finansowania wskazuje na 100-milionowy deficyt w programie. W umowie dotyczącej programu określono harmonogram składek wnoszonych przez pracowników uczestniczących w programie, co wyeliminuje deficyt w ciągu następnych pięciu lat. Łączne składki jednostki przewidziane umową opiewają na 8 milionów.

Jednostka ujmuje zobowiązanie z tytułu składek skorygowany o zmianę wartości pieniądza w czasie oraz ujmuje w zysku lub starcie koszty w takiej samej wielkości.

- 32B MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* zawiera wymóg, aby jednostka ujawniała lub ujawniała informacje na temat niektórych zobowiązań warunkowych. W kontekście programu wielozakładowego zobowiązanie warunkowe może pojawić się na przykład z tytułu:
- strat aktuarialnych odnoszących się do innych jednostek uczestniczących w programie, ponieważ każda jednostka, która uczestniczy w programie wielozakładowym, dzieli ryzyko aktuarialne ze wszystkimi pozostałymi uczestniczącymi w programie jednostkami; lub
  - ewentualnej odpowiedzialności wynikającej z zasad funkcjonowania programu za uzupełnianie wszelkich niedoborów w programie, jeśli inna jednostka przestanie w nim uczestniczyć.
- 33 Programy wielozakładowe nie są tym samym, co programy administrowane grupowo. Programy administrowane grupowo są po prostu połączeniem programów poszczególnych pracodawców, które nastąpiło w celu połączenia aktywów na potrzeby inwestycyjne, dla ułatwienia zarządzania inwestycjami oraz obniżenia kosztów administracyjnych. Roszczenia różnych pracodawców przypadają jednak w udziale tylko ich własnym pracownikom. Programy administrowane grupowo nie stwarzają żadnych specjalnych problemów księgowych, dlatego że informacje są łatwo dostępne, co umożliwia traktowanie ich w taki sam sposób jak każdy inny program pojedynczego pracodawcy oraz dlatego, że programy takie nie obciążają uczestniczących jednostek ryzykiem aktuarialnym związanym z aktualnie zatrudnionymi i byłymi pracownikami innych jednostek. Aby zadośćuczynić wymogom deficytnym niniejszego standardu, jednostka powinna zaliczać programy administrowane grupowo do programów określonych składek albo programów określonych świadczeń, na podstawie zasad funkcjonowania takiego programu (w tym również zwyczajowo oczekiwanych zobowiązań wykraczających poza sformalizowane zasady funkcjonowania).

**Programy określonych świadczeń, w których ryzyko jest dzielone między różnymi jednostkami znajdującymi się pod wspólną kontrolą**

- 34 Programy określonych świadczeń, w których ryzyko jest dzielone między różnymi jednostkami znajdującymi się pod wspólną kontrolą, na przykład przez jednostkę dominującą i jej jednostki zależne, nie są programami wielozakładowymi.
- 34A Jednostka uczestnicząca w takim programie uzyska informacje na temat programu jako całości, wycenionego zgodnie z MSR 19 w oparciu o założenia właściwe dla programu jako całości. Jeżeli umowne porozumienie lub przyjęte zasady (polityka) rachunkowości przewidują, aby kosztami netto z tytułu określonych świadczeń powstałych w ramach programu jako całości, wycenianego zgodnie z MSR 19, obciążać poszczególne jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, wówczas jednostka w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym ujmuje tak określone koszty netto z tytułu określonych świadczeń. Jeżeli nie zawarto umownego porozumienia ani zasady (polityka) rachunkowości tego nie przewidują, wówczas koszty netto z tytułu określonych świadczeń ujmuje się w jednostkowym sprawozdaniu finansowym tej jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej, która w prawnie umocowany sposób jest pracodawcą finansującym program. Pozostałe jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej w ich jednostkowych sprawozdaniach finansowych ujmują koszt odpowiadający składkom przypadającym do zapłaty w danym okresie.
- 34B W przypadku każdej z jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej uczestnictwo w tego rodzaju programie ma charakter transakcji z podmiotami powiązanimi. W związku z tym jednostka w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym ujawnia następujące informacje:
- umowne porozumienie lub przyjęte zasady (politykę) rachunkowości dotyczące obciążenia kosztami netto z tytułu określonych świadczeń powstałych lub stwierdzenie braku rodzaju zasad (polityki);
  - zasady (politykę) dotyczące ustalania składek wnoszonych przez jednostkę;
  - jeżeli jednostka rozlicza koszty netto z tytułu określonych świadczeń zgodnie z paragrafem 34A, wówczas wszystkie informacje na temat programu jako całości należy ujawnić zgodnie z paragrafami 120–121;
  - jeżeli jednostka rozlicza składki przypadające do zapłaty w danym okresie zgodnie z paragrafem 34A, wówczas informacje o programie jako całości powinna ujawnić zgodnie z paragrafem 120A b)–e), j), n), o), q) oraz paragrafem 121. Pozostałe ujawnienia wymagane przez paragraf 120A nie mają zastosowania.

35 [Usunięty]

**Programy państwowe**

- 36 Jednostka gospodarcza traktuje program państwowy w taki sam sposób jak program wielozakładowy (zob. paragrafy 29 i 30).
- 37 Programy państwowe są ustanawiane przez prawo, obejmują swoim zasięgiem wszystkie jednostki (lub wszystkie jednostki konkretnej kategorii, na przykład z określonej gałęzi gospodarki) i są prowadzone przez administrację centralną, lokalną lub inny organ (na przykład autonomiczną agencję powołaną specjalnie w tym celu), który nie podlega kontroli ani wpływowi jednostki sprawozdawczej. Niektóre programy ustanowione przez jednostkę zakładają zarówno realizację obowiązkowych świadczeń, które zastępują świadczenia, jakie w przeciwnym razie byłyby pokryte z programu państwowego, jak i dodatkowych, dobrowolnych świadczeń. Takie programy nie są programami państwowymi.

- 38 Programy państwowe charakteryzuje się jako programy określonych świadczeń lub programy określonych składek w zależności od tego, na czym polegają zobowiązania jednostki wynikające z programu. Liczne programy państwowe finansowane są na zasadzie „płatności bieżących”, zgodnie z którą składki ustalane są na poziomie, który zgodnie z przewidywaniami będzie wystarczający do opłacenia świadczeń, które staną się wymagalne w tym samym okresie, natomiast przyszłe świadczenia, na które pracownicy zarabiają w bieżącym okresie, będą opłacone z przyszłych składek. Niemniej jednak, zgodnie z zasadami funkcjonowania większości programów państwowych, na jednostce nie ciąży prawne ani zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie do wypłaty tych przyszłych świadczeń. Jedynym jej obowiązkiem jest zapłata składek w momencie, gdy stają się one należne. Jeśli jednostka przestanie zatrudniać osoby uczestniczące w programie państwowym, nie ma obowiązku wypłaty świadczeń wypracowanych przez jej własnych pracowników w ubiegłych latach. Z tego względu programy państwowe są to zwykle programy określonych składek. W tych rzadkich wypadkach, gdy państwowy program jest programem określonych świadczeń, jednostka stosuje podejście określone w paragrafach 29 i 30.

### Świadczenia ubezpieczone

- 39 Jednostka gospodarcza może opłacać składki ubezpieczeniowe tytułem finansowania programu świadczeń po okresie zatrudnienia. Jednostka traktuje taki program jako program określonych składek, chyba że będzie na niej ciążyło (bezpośrednio lub pośrednio poprzez program) prawne lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie:
- do bezpośredniej wypłaty świadczeń pracowniczych w momencie, gdy stają się one wymagalne; lub
  - do zapłaty dodatkowych kwot, jeśli zakład ubezpieczeń nie wypłaci wszystkich przyszłych świadczeń pracowniczych odnoszących się do pracy pracownika w bieżącym okresie i w okresach ubiegłych.

Jeśli jednostka podlega takiemu prawnemu lub zwyczajowo oczekiwanemu zobowiązaniu, powinna traktować taki program jako program określonych świadczeń.

- 40 Świadczenia ubezpieczone na podstawie umowy ubezpieczeniowej nie muszą być bezpośrednio lub automatycznie powiązane ze zobowiązaniem jednostki z tytułu świadczeń pracowniczych. Rozróżnienie pomiędzy zagadnieniami dotyczącymi rachunkowości i finansowania w przypadku programów świadczeń po okresie zatrudnienia, wiążących się z umowami ubezpieczeniowymi, ma taki sam charakter jak w przypadku innych programów funkcjonujących za pośrednictwem funduszu.
- 41 W wypadku gdy jednostka gospodarcza finansuje zobowiązanie z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia poprzez opłacanie składek z tytułu polisy ubezpieczeniowej, na podstawie której jednostka (bezpośrednio lub pośrednio w ramach programu, poprzez wprowadzenie mechanizmu ustalania przyszłych składek lub w ramach powiązania z zakładem ubezpieczeń) podlega prawnemu lub zwyczajowo oczekiwanemu zobowiązaniu, opłacanie składek nie stanowi prowadzenia programu określonych składek. Wynika z tego, że jednostka:
- rozlicza kwalifikującą się polisę ubezpieczeniową jako składnik aktywów programu (zob. paragraf 7); oraz
  - ujmuje inne polisy ubezpieczeniowe jako prawa do rekompensaty (jeżeli polisy te spełniają kryteria określone w paragrafie 104A).
- 42 W wypadku gdy polisa ubezpieczeniowa wystawiona jest na konkretnego uczestnika programu lub grupę uczestników programu, a jednostka nie podlega prawnemu ani zwyczajowo oczekiwanemu zobowiązaniu do pokrycia straty powstałej w związku z polisą, na jednostce nie ciąży zobowiązanie do wypłaty świadczeń pracownikom, a zakład ubezpieczeń jest jedynym podmiotem odpowiedzialnym za wypłatę świadczeń. Płatność stałych składek zgodnie z takimi umowami jest w istocie wywiązaniem się ze zobowiązania wypłaty świadczeń pracowniczych, a nie inwestycją mającą doprowadzić do wywiązania się z tego zobowiązania. W rezultacie u jednostki nie występuje ani składnik aktywów, ani zobowiązanie. W związku z tym jednostka traktuje takie płatności jako składki na rzecz programu określonych składek.

### ŚWIADCZENIA PO OKRESIE ZATRUDNIENIA: PROGRAMY OKREŚLONYCH SKŁADEK

- 43 Rachunkowość programów określonych składek jest prosta, ponieważ zobowiązanie jednostki sprawozdawczej za każdy okres jest ustalane na podstawie kwot składek do wniesienia za dany rok. W rezultacie nie ma konieczności przyjmowania żadnych założeń aktuarialnych, aby ustalić zobowiązanie lub koszty, i nie ma możliwości powstania zysków lub strat aktuarialnych. Ponadto zobowiązania są ustalane bez uwzględnienia dyskonta, z wyjątkiem sytuacji, gdy nie są one w całości należne w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę.

### Ujmowanie i wycena

- 44 W wypadku gdy pracownik wykonywał pracę na rzecz jednostki gospodarczej w ciągu okresu, jednostka ujmuje składkę płatną do programu określonych składek w zamian za tę pracę:
- jako zobowiązanie (bierne rozliczenia między okresowe kosztów), po pomniejszeniu o ewentualne składki już zapłacone. Jeśli składki już zapłacone przekraczają kwotę składki płatną z tytułu pracy wykonywanej do dnia bilansowego, jednostka powinna ująć tę nadwyżkę jako składnik aktywów (czynne rozliczenia między okresowe kosztów), jeżeli takie opłacenie kosztów z góry doprowadzi, na przykład, do obniżenia przyszłych płatności lub refundacji w formie pieniężnej; oraz

- b) jako koszty, chyba że inny standard wymaga uwzględnienia tych składek w koszcie wytworzenia składnika aktywów lub je dopuszcza (zob. przykład MSR 2 *Zapasy* i MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*).
- 45 Jeśli składki do programu określonych składek nie są w całości należne w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę, należy je zdyskontować, stosując stopę dyskontową określoną w paragrafie 78.

#### Ujawnianie informacji

- 46 Jednostka gospodarcza ujawnia kwotę, która obciążała koszty z tytułu programów określonych składek.
- 47 Jeśli jest to wymagane na podstawie MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*, jednostka ujawnia informacje na temat składek do programów określonych składek dotyczących kluczowych członków kadry kierowniczej.

#### ŚWIADCZENIA PO OKRESIE ZATRUDNIENIA: PROGRAMY OKREŚLONYCH ŚWIADCZEŃ

- 48 Rachunkowość programów określonych świadczeń jest złożona, ponieważ wymagane jest przyjęcie założeń aktuarialnych przy ustalaniu zobowiązania i kosztów oraz istnieje możliwość wystąpienia zysków i strat aktuarialnych. Ponadto zobowiązania są dyskontowane, ponieważ mogą one zostać rozliczone wiele lat po tym, jak pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę.

#### Ujmowanie i wycena

- 49 Świadczenia z tytułu programów określonych świadczeń mogą być wypłacane bezpośrednio przez jednostkę albo w całości lub w części pochodzić ze składek jednostki, a czasami także jej pracowników, wpłacanych do podmiotu (funduszu), będącego odrębną od jednostki sprawozdawczej osobą prawną, który wypłaca świadczenia pracownicze. Wypłata świadczeń za pośrednictwem funduszu, z chwilą gdy stają się one należne, zależy nie tylko od sytuacji finansowej i wyników inwestycyjnych funduszu, lecz także od możliwości (i woli) jednostki uzupełnienia ewentualnych niedoborów środków programu. W związku z tym jednostka *de facto* przejmuje ryzyko aktuarialne i inwestycyjne związane z programem. W rezultacie koszty ujmowane z tytułu programu określonych świadczeń nie są koniecznie równe kwocie składek należnych za dany okres.
- 50 Rozliczanie przez jednostkę programów określonych świadczeń obejmuje następujące czynności:
- zastosowanie technik aktuarialnych do dokonania wiarygodnego oszacowania świadczeń, jakie pracownicy wypracowali w zamian za pracę w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych. Wymaga to od jednostki ustalenia, jaka część świadczeń może być przyporządkowana bieżącemu okresowi, a jaka okresom ubiegłym (zob. paragrafy 67–71), i dokonania oszacowania (przyjęcia założeń aktuarialnych) odnośnie do zmiennych demograficznych (takich jak rotacja pracowników i umieralność) oraz zmiennych finansowych (takich jak przyszły wzrost wynagrodzeń i koszty leczenia), które wpłyną na koszty tych świadczeń (zob. paragrafy 72–91);
  - zdyskontowanie świadczenia metodą prognozowanych uprawnień jednostkowych w celu ustalenia wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń i kosztów bieżącego zatrudnienia (zob. paragrafy 64–66);
  - ustalenie wartości godziwej aktywów programu (zob. paragrafy 102–104);
  - ustalenie łącznej kwoty zysków i strat aktuarialnych oraz kwoty tych zysków i strat aktuarialnych, które powinny zostać ujęte (zob. paragrafy 92–95);
  - jeśli program został wprowadzony lub zmieniony, ustalenie wynikających z tego kosztów przeszłego zatrudnienia (zob. paragrafy 96–101); oraz
  - jeśli program został ograniczony lub rozliczony, ustalenie wynikającego z tego zysku lub straty (zob. paragrafy 109–115).

W razie gdy jednostka prowadzi więcej niż jeden program określonych świadczeń, jednostka stosuje wymienione czynności dla każdego istotnego programu odrębnie.

- 51 W niektórych wypadkach wartości szacunkowe, uśrednione i uproszczenia mogą stanowić wiarygodne przybliżenie szczegółowych wycień przedstawionych w niniejszym standardzie.

#### Rozliczanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku

- 52 Jednostka gospodarcza rozlicza nie tylko swoje prawne zobowiązanie wynikające ze sformalizowanych zasad programu określonych świadczeń, lecz również wszelkie zwyczajowo oczekiwane zobowiązania, które powstają na skutek niesformalizowanej praktyki jednostki. Niesformalizowana praktyka powoduje powstanie zwyczajowo

oczekiwanego obowiązku w wypadku, gdy jednostka nie ma realnej możliwości niezapłacenia świadczeń pracowniczych. Przykład zwyczajowo oczekiwanego obowiązku stanowi taka sytuacja, gdy zmiana niesformalizowanej praktyki jednostki spowodowałaby niemożliwe do zaakceptowania pogorszenie stosunków z pracownikami.

- 53 Sformalizowane zasady funkcjonowania programu określonych świadczeń mogą pozwalać jednostce na zaprzestanie realizowania obowiązków z tytułu programu. Niemniej jednak jednostce jest zwykle trudno zaprzestać realizacji programu, jeśli chce zatrzymać pracowników. W związku z tym, w razie braku dowodów na to, że prawdziwe jest twierdzenie przeciwne, przy rozliczaniu świadczeń po okresie zatrudnienia przyjmuje się, że jednostka, która obecnie przyrzeka takie świadczenia, będzie tak robić również przez pozostały okres zatrudnienia pracowników.

#### *Bilans*

- 54 Kwota ujęta jako zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń powinna być kwotą netto wyliczoną w następujący sposób:
- wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń na dzień bilansowy (zob. paragraf 64);
  - plus wszelkie zyski aktuarialne (minus wszelkie straty aktuarialne) nieujęte ze względu na przyjęcie podejścia opisanego w paragrafach 92–93;
  - minus pełna wysokość dotychczas nieujętego kosztu przeszłego zatrudnienia (zob. paragraf 96);
  - minus wartość godziwa ewentualnych aktywów programu na dzień bilansowy, z których to aktywów zobowiązania mają zostać bezpośrednio uregulowane (zob. paragrafy 102–104).
- 55 Wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń to zobowiązanie brutto, tzn. przed odliczeniem wartości godziwej aktywów programu.
- 56 Jednostka gospodarcza ustala wartość bieżącą zobowiązań z tytułu określonych świadczeń i wartość godziwą aktywów programu na tyle często, aby kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym nie różniły się istotnie od kwot, jakie zostałyby ustalone na dzień bilansowy.
- 57 W niniejszym standardzie zaleca się jednostkom – nie wprowadzając jednak takiego wymogu – korzystanie z usług wykwalifikowanego aktuarialisty w zakresie wyceny wszelkich istotnych zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia. Ze względów praktycznych jednostka może zwrócić się do wykwalifikowanego aktuarialisty o przeprowadzenie szczegółowego ustalenia wysokości zobowiązania przed dniem bilansowym. Niemniej jednak wyniki takiej wyceny aktualizowane są po każdej istotnej operacji gospodarczej i innych istotnych zmianach okoliczności (w tym po zmianie cen rynkowych i stóp procentowych), które zaistniały do dnia bilansowego.
- 58 Kwota ustalona zgodnie z paragrafem 54 może być wartością ujemną (składnikiem aktywów). Jednostka gospodarcza wycenia tak uzyskany składnik aktywów w wysokości niższej z dwóch kwot:
- kwoty ustalonej zgodnie z paragrafem 54; oraz
  - sumy:
    - wszelkich łącznych nieujętych strat aktuarialnych netto i kosztów przeszłego zatrudnienia (zob. paragrafy 92, 93 i 96); oraz
    - wartości bieżącej korzyści ekonomicznych dostępnych w formie refundacji z programu lub obniżki przyszłych składek na rzecz programu. Wartość bieżącą tych korzyści ekonomicznych ustala się według stopy dyskontowej podanej w paragrafie 78.
- 58A Zastosowanie paragrafu 58 nie może skutkować ujęciem zysku wyłącznie jako rezultatu straty aktuarialnej lub kosztów przeszłego zatrudnienia w bieżącym okresie ani ujęciem straty wyłącznie jako rezultatu zysku aktuarialnego w bieżącym okresie. Z tego względu jednostka ujmuje bezzwłocznie zgodnie z paragrafem 54 następujące pozycje, w zakresie, w jakim powstają one podczas ustalania zgodnie z paragrafem 58 b) składnika aktywów z tytułu określonych świadczeń:
- straty aktuarialne netto bieżącego okresu oraz koszty przeszłego zatrudnienia dla bieżącego okresu, w zakresie, w jakim przewyższają one zmniejszenie wartości bieżącej korzyści ekonomicznych określonych w paragrafie 58 b) (ii). Jeśli nie nastąpiła zmiana lub wzrost wartości bieżącej korzyści ekonomicznych, całkowite straty aktuarialne netto bieżącego okresu i koszty przeszłego zatrudnienia dla bieżącego okresu są bezzwłocznie ujmowane zgodnie z paragrafem 54;
  - zyski aktuarialne netto bieżącego okresu po odjęciu kosztów przeszłego zatrudnienia dla bieżącego okresu, w zakresie, w jakim przewyższają one wzrost wartości bieżącej korzyści ekonomicznych określonych w paragrafie 58 b) (ii). Jeśli nie nastąpiła zmiana lub spadek wartości bieżącej korzyści ekonomicznych, całkowite zyski aktuarialne netto bieżącego okresu po odjęciu kosztów przeszłego zatrudnienia dla bieżącego okresu są bezzwłocznie ujmowane zgodnie z paragrafem 54.

- 58B Paragraf 58A ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy jednostka wykazuje na początku lub końcu okresu obrotowego nadwyżkę <sup>(1)</sup> w programie określonych świadczeń i nie może z uwzględnieniem bieżących warunków programu w pełni odzyskać tej nadwyżki w formie refundacji z programu lub obniżki przyszłych składek na rzecz programu. W takich przypadkach koszty przeszłego zatrudnienia oraz straty aktuarialne powstałe w okresie, których ujęcie jest odroczone zgodnie z paragrafem 54, podwyższą kwotę określoną w paragrafie 58 b) (i). Jeśli wzrost ten nie jest kompensowany przez równy spadek wartości bieżącej korzyści ekonomicznych kwalifikujących się do ujęcia zgodnie z paragrafem 58 b) (ii), wystąpi wzrost w wartości netto sumy określonej w paragrafie 58 b) i stąd – w ujętym zysku. Paragraf 58A zabrania ujmowania zysku w takich okolicznościach. Odwrotny rezultat powstaje w przypadku zysków aktuarialnych, które powstają w okresie, a których ujęcie jest odroczone zgodnie z paragrafem 54 w zakresie, w jakim zyski aktuarialne zmniejszają skumulowane nieujęte aktuarialne straty. Paragraf 58A zabrania ujmowania strat w takich okolicznościach. Przykłady obrazujące zastosowanie tego paragrafu zostały przedstawione w załączniku C.
- 59 Składnik aktywów może powstać wówczas, gdy na rzecz programu określonych świadczeń przekazano zbyt dużo środków lub, w pewnych wypadkach, gdy ujęto zyski aktuarialne. Jednostka w takich wypadkach ujmuje składnik aktywów, ponieważ:
- sprawuje kontrolę nad zasobem, którego istota polega na możliwości wykorzystania nadwyżki w celu wypracowywania przyszłych korzyści;
  - kontrola jest wynikiem zdarzeń przeszłych (składek wpłaconych przez jednostkę i pracy wykonanej przez pracownika); oraz
  - przyszłe korzyści ekonomiczne są dostępne jednostce w postaci obniżki przyszłych składek lub refundacji w formie pieniężnej, bezpośrednio do jednostki lub na poczet innego programu wykazującego niedobór.
- 60 Przyjęcie limitu określonego w paragrafie 58 b) nie zwalnia z konieczności stosowania zasady opóźnionego ujmowania niektórych strat aktuarialnych (zob. paragrafy 92 i 93) i niektórych kosztów przeszłego zatrudnienia (zob. paragraf 96), innych niż te, o których mowa w paragrafie 58 A. Przyjęcie tego limitu znosi jednak przejściową możliwość określoną w paragrafie 155 b). Paragraf 120A f) (iii) wymaga od jednostki, aby ujawniała informacje o wszelkich wielkościach nieujętych jako składnik aktywów właśnie z uwagi na limit określony w paragrafie 58 b).

#### Przykład ilustrujący paragraf 60

Program określonych świadczeń charakteryzują następujące dane:

Wartość bieżąca zobowiązania	1 100
Wartość godziwa aktywów programu	(1 190)
	(90)
Nieujęte straty aktuarialne	(110)
Nieujęte koszty przeszłego zatrudnienia	(70)
Nieujęte zwiększenie zobowiązania przy pierwszym zastosowaniu standardu zgodnie z paragrafem 155 b)	(50)
Wartość ujemna ustalona zgodnie z paragrafem 54	(320)
Wartość bieżąca dostępnych przyszłych refundacji i obniżek przyszłych składek	90
<i>Limit określony w paragrafie 58 b) oblicza się w następujący sposób:</i>	
Nieujęte straty aktuarialne	110
Nieujęte koszty przeszłego zatrudnienia	70
Wartość bieżąca dostępnych przyszłych refundacji i obniżek przyszłych składek	90
Limit	270

270 jest mniejsze od 320, w związku z czym jednostka ujmuje składnik aktywów w kwocie 270 i ujawnia informacje o tym, że zastosowanie limitu spowodowało obniżenie wartości bilansowej składnika aktywów o 50 (zob. paragraf 120A f) (iii)).

<sup>(1)</sup> Nadwyżka to część wartości godziwej aktywów programu ponad bieżącą wartość zobowiązania z tytułu określonych świadczeń.

*Zysk lub strata*

- 61 Jednostka ujmuje w zysku lub stracie łączną sumę poniższych kwot, z wyjątkiem sytuacji, gdy inny standard wymaga lub dopuszcza ich uwzględnienie w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia składnika aktywów:
- koszty bieżącego zatrudnienia (zob. paragrafy 63–91);
  - koszty odsetek (zob. paragraf 82);
  - przewidywany zwrot z aktywów programu (zob. paragraf 105–107) oraz z ewentualnych praw do rekompensaty (zob. paragraf 104A);
  - aktuarialne zyski lub straty, zgodnie z wymogami zasad (polityki) rachunkowości jednostki (zob. paragraf 92–93D);
  - koszty przeszłego zatrudnienia (zob. paragraf 96);
  - wpływ ewentualnych ograniczeń lub rozliczeń programu (zob. paragrafy 109–110); oraz
  - skutek ograniczenia, o którym mowa w paragrafie 58 b), chyba że jest ujęty poza zyskiem lub stratą zgodnie z paragrafem 93C.
- 62 Inne standardy wymagają uwzględniania pewnych kosztów świadczeń pracowniczych w koszcie wytworzenia takich aktywów, jak zapasy lub rzeczowe aktywa trwałe (zob. MSR 2 *Zapasy* i MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*). Wszelkie koszty świadczeń po okresie zatrudnienia uwzględnione w koszcie wytworzenia takich aktywów obejmują odpowiednią część składników wymienionych w paragrafie 61.

**Ujmowanie i wycena: wartość bieżąca zobowiązań z tytułu określonych świadczeń i kosztów bieżącego zatrudnienia**

- 63 Na ostateczne koszty programu określonych świadczeń może wpływać wiele zmiennych, takich jak końcowe wynagrodzenie, rotacja i umieralność pracowników, tendencje kształtujące wysokość kosztów leczenia oraz – w wypadku programów funkcjonujących za pośrednictwem funduszu – zyski z inwestowania aktywów programu. Ostateczne koszty programu są niepewne i jest prawdopodobne, że niepewność ta występować będzie przez dłuższy okres. W celu ustalenia wartości bieżącej zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia i związanych z tym kosztów bieżącego zatrudnienia, konieczne jest:
- zastosowanie metody wyceny aktuarialnej (zob. paragrafy 64–66);
  - przyporządkowanie świadczenia do poszczególnych okresów zatrudnienia (zob. paragrafy 67–71); oraz
  - przyjęcie założeń aktuarialnych (zob. paragrafy 72–91).

*Metoda wyceny aktuarialnej*

- 64 Jednostka gospodarcza stosuje metodę prognozowanych uprawnień jednostkowych, aby ustalić wartość bieżącą swoich zobowiązań z tytułu określonych świadczeń oraz związanych z nimi kosztów bieżącego zatrudnienia oraz – tam, gdzie ma to zastosowanie – kosztów przeszłego zatrudnienia.
- 65 Zgodnie z metodą prognozowanych uprawnień jednostkowych (czasami znana pod nazwą metody świadczeń narosłych w stosunku do stażu pracy lub metody „świadczenie/staż pracy”) każdy okres wykonywania pracy jest postrzegany jako powodujący powstanie dodatkowej jednostki uprawnienia do świadczeń (zob. paragrafy 67–71) i każda jednostka uprawnienia do świadczeń wyliczana jest oddzielnie przed wejściem w skład ostatecznego zobowiązania (zob. paragrafy 72–91).

**Przykład ilustrujący paragraf 65**

Zryczałtowane świadczenie płatne jest w momencie rozwiązania stosunku pracy i odpowiada 1 % końcowego wynagrodzenia za każdy rok pracy. Wynagrodzenie w roku 1 wynosi 10 000 i zakłada się, że będzie ono wzrastało o 7 % (procent składany) każdego roku. W stosunku rocznym stosuje się stopę dyskontową równą 10 %. Poniższa tabela pokazuje, jak narasta kwota zobowiązania wobec pracownika, który zgodnie z oczekiwaniami odejdzie z końcem roku 5, zakładając, że nie występują zmiany założeń aktuarialnych. Dla uproszczenia, w przykładzie pominięto dodatkowe korekty, których wprowadzenie byłoby potrzebne dla odzwierciedlenia prawdopodobieństwa, że pracownik może odejść z jednostki wcześniej lub później.

Rok	1	2	3	4	5
Świadczenia przyporządkowane do:					
— lat ubiegłych	0	131	262	393	524
— bieżącego roku (1 % końcowego wynagrodzenia)	131	131	131	131	131
— bieżącego roku i lat ubiegłych	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Saldo początkowe zobowiązania	—	89	196	324	476
Odsetki 10 %	—	9	20	33	48

Rok	1	2	3	4	5
Koszty bieżącego zatrudnienia	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Saldo końcowe zobowiązania	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Uwaga:

- Saldo początkowe zobowiązania jest wartością bieżącą świadczenia przyporządkowanego do lat ubiegłych
- Koszty bieżącego zatrudnienia są wartością bieżącą świadczenia przyporządkowanego do bieżącego roku.
- Saldo końcowe zobowiązania jest wartością bieżącą świadczenia przyporządkowaną do roku bieżącego i do lat ubiegłych.

- 66 Jednostka dyskontuje całość swojego zobowiązania z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia, nawet jeśli część tego zobowiązania należna jest w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.

*Przyporządkowanie świadczeń do poszczególnych okresów zatrudnienia*

- 67 Ustalając wartość bieżącą zobowiązań z tytułu określonych świadczeń oraz związanych z nimi kosztów bieżącego zatrudnienia oraz, tam, gdzie ma to zastosowanie, kosztów przeszłego zatrudnienia, jednostka przyporządkowuje świadczenia do poszczególnych okresów zatrudnienia zgodnie ze wzorem przyjętym w programie świadczeń. Jeśli jednak praca w latach późniejszych prowadzi do istotnie wyższego poziomu świadczeń niż w latach wcześniejszych, jednostka przyporządkowuje świadczenie metodą liniową, począwszy od:
- dnia, gdy praca wykonywana przez pracownika uprawnia go do świadczeń w ramach programu świadczeń (niezależnie od tego, czy świadczenia te są uzależnione od dalszej pracy, czy też nie); aż do
  - dnia, począwszy od którego dalsza praca wykonywana przez pracownika nie będzie prowadziła do powstania istotnej kwoty dodatkowych świadczeń w ramach programu, poza kwotą wynikającą ze wzrostu wynagrodzeń.
- 68 W metodzie prognozowanych uprawnień jednostkowych od jednostki wymaga się, aby przyporządkowała świadczenia do okresu bieżącego (w celu ustalenia kosztów bieżącego zatrudnienia) oraz do okresu bieżącego i okresów ubiegłych (w celu ustalenia wartości bieżącej zobowiązań z tytułu określonych świadczeń). Jednostka przyporządkowuje świadczenia do okresów, w których powstaje zobowiązanie do zapewnienia świadczeń po okresie zatrudnienia. Zobowiązanie powstaje w miarę wykonywania pracy przez pracownika w zamian za świadczenia po okresie zatrudnienia, których wypłaty jednostka spodziewa się w przyszłych okresach sprawozdawczych. Techniki aktuarialne pozwalają jednostce na ustalenie wysokości zobowiązania na tyle wiarygodnie, aby uzasadnić jego ujęcie.

**Przykłady ilustrujące paragraf 68**

- Program określonych świadczeń przewiduje w momencie rozwiązania stosunku pracy wypłatę zryczałtowanego świadczenia w wysokości 100 za każdy rok zatrudnienia.

*Świadczenie w kwocie 100 jest przyporządkowywane do każdego roku. Koszty bieżącego zatrudnienia mają wartość bieżącą równą 100. Wartością bieżącą zobowiązania z tytułu określonego świadczenia jest iloczyn wartości bieżącej 100 oraz liczby lat pracy do dnia bilansowego.*

*Jeśli świadczenie jest płatne w momencie odejścia pracownika z jednostki, koszty bieżącego zatrudnienia i wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń zależą od terminu, w którym oczekuje się odejścia pracownika. W związku z tym, ze względu na wpływ dyskontowania, kwoty te są niższe niż te, jakie zostałyby ustalone, gdyby pracownik odszedł z dniem bilansowym.*

- Program przewiduje miesięczną emeryturę w wysokości 0,2 % końcowego wynagrodzenia za każdy rok zatrudnienia. Emeryturę wypłaca się od momentu ukończenia 65 roku życia.

*Świadczenie równe wartości bieżącej – na przewidywany dzień przejścia na emeryturę – miesięcznej emerytury w wysokości 0,2 % oszacowanego końcowego wynagrodzenia, płatnej od przewidywanego dnia przejścia na emeryturę do przewidywanego dnia śmierci, przyporządkowywane do każdego roku pracy. Koszty bieżącego zatrudnienia stanowią wartość bieżącą tego świadczenia. Wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń jest iloczynem wartości bieżącej miesięcznych wypłat emerytur w wysokości 0,2 % końcowego wynagrodzenia i liczby lat pracy do dnia bilansowego. Koszty bieżącego zatrudnienia i wartość bieżącą zobowiązań z tytułu określonych świadczeń dyskontuje się, ponieważ wypłata emerytury rozpocznie się w wieku lat 65.*



- 69 Praca wykonywana przez pracownika powoduje powstanie zobowiązania z tytułu programu określonych świadczeń nawet wówczas, gdy uzyskanie świadczeń jest uzależnione od przyszłego zatrudnienia (innymi słowy, uprawnienia do nich nie są nabyte). Praca przed dniem nabycia uprawnień do świadczeń pracowniczych powoduje powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, ponieważ z każdym kolejnym dniem bilansowym wymiar przyszłej pracy, jaką będzie musiał wykonać pracownik, aby uzyskać uprawnienia, będzie malała. Ustalając zobowiązanie z tytułu określonego świadczenia, jednostka uwzględnia prawdopodobieństwo tego, że niektórzy pracownicy mogą nie spełnić warunków prowadzących do nabycia uprawnień. Analogicznie, mimo że niektóre świadczenia po okresie zatrudnienia – na przykład świadczenia opieki medycznej po okresie zatrudnienia – stają się należne dopiero wówczas, gdy ustalone zdarzenie nastąpi, gdy pracownik nie jest już zatrudniony, zobowiązanie pojawia się, gdy pracownik wykonuje pracę, która spowoduje uzyskanie przez niego uprawnień do świadczenia, jeśli ustalone zdarzenie nastąpi. Prawdopodobieństwo wystąpienia zdarzenia wpływa na ustalenie wysokości zobowiązania, ale nie determinuje tego, czy zobowiązanie istnieje, czy też nie.

#### Przykłady ilustrujące paragraf 69

1. Z programu wypłaca się świadczenie w wysokości 100 za każdy rok pracy. Uprawnienia do świadczenia nabywa się po dziesięciu latach pracy.

*Świadczenie w kwocie 100 jest przyporządkowywane do każdego roku. Przez pierwszych dziesięć lat koszty bieżącego zatrudnienia i wartość bieżąca zobowiązania odzwierciedlają prawdopodobieństwo tego, że pracownik może nie osiągnąć dziesięcioletniego stażu pracy.*

2. Z programu wypłaca się świadczenie w wysokości 100 za każdy rok wykonywania pracy, z wyjątkiem lat przepracowanych przed ukończeniem 25 roku życia. Uprawnienia do świadczenia nabywa się niezwłocznie.

*Nie przyporządkowuje się żadnych świadczeń pracy przed ukończeniem przez pracownika 25 roku życia, ponieważ praca przed upływem tej daty nie prowadzi do nabycia uprawnień do świadczeń (warunkowych lub bezwarunkowych). Świadczenie w wysokości 100 jest przyporządkowywane do każdego kolejnego roku.*

- 70 Wysokość zobowiązania rośnie do dnia, gdy dalsza praca wykonywana przez pracownika nie prowadzi już do żadnych istotnych, dodatkowych świadczeń. W związku z tym całe świadczenie jest przyporządkowane do okresów kończących się tego dnia lub przed tym dniem. Świadczenie jest przyporządkowywane do poszczególnych okresów obrotowych zgodnie ze wzorem przyjętym w programie świadczeń. Jeśli jednak praca wykonywana przez pracownika w latach późniejszych doprowadzi do istotnie wyższego poziomu świadczenia niż praca wykonywana w latach wcześniejszych, jednostka przyporządkowuje świadczenie metodą liniową do dnia, gdy dodatkowa praca przestanie już prowadzić do istotnych dodatkowych świadczeń. Jest tak dlatego, ponieważ to praca wykonywana przez pracownika przez cały okres doprowadzi ostatecznie do świadczenia w tej wyższej kwocie.

#### Przykłady ilustrujące paragraf 70

1. Z programu wypłaca się zryczałtowane świadczenie w wysokości 1 000, do którego uprawnienia pracownicy nabywają po dziesięciu latach pracy. W programie nie przewidziano dodatkowych świadczeń za kolejne lata pracy.

*Świadczenie w kwocie 100 (1 000 podzielone przez 10) przyporządkowywane jest każdemu z pierwszych dziesięciu lat. Koszty bieżącego zatrudnienia w każdym z pierwszych dziesięciu lat odzwierciedlają prawdopodobieństwo tego, że pracownik może nie osiągnąć dziesięcioletniego stażu pracy. Kolejnym latom nie przyporządkowuje się żadnych świadczeń.*

2. Z programu wypłaca się zryczałtowane świadczenie w wysokości 2 000 wszystkim pracownikom, którzy są nadal zatrudnieni i ukończyli 55 lat po dwudziestu latach pracy lub gdy są nadal zatrudnieni i ukończyli 65 lat, niezależnie od długości stażu pracy.

*Pracownicy, którzy podjęli pracę przed 35 rokiem życia, nabywają uprawnienia do świadczeń w ramach programu w wieku 35 lat (pracownik mógł odejść w wieku 30 lat, potem wrócić w wieku 33 lat bez żadnych skutków dla poziomu świadczeń lub ich rozłożenia w czasie). Świadczenia są uzależnione od kontynuacji pracy. Ponadto praca po ukończeniu 55 lat nie będzie prowadziła do uzyskania istotnej kwoty dodatkowych świadczeń. W przypadku tych pracowników jednostka przyporządkowuje świadczenie równe 100 (2 000 podzielone przez 20) do każdego roku, począwszy od ukończenia przez pracowników 35 roku życia, a skończywszy na ukończeniu przez nich 55 lat.*

*W przypadku pracowników, którzy podjęli pracę między 35 a 45 rokiem życia, praca dłuższa niż dwudziestoletnia nie będzie prowadziła do uzyskania istotnej kwoty dodatkowych świadczeń. W przypadku tych pracowników jednostka przyporządkowuje świadczenie równe 100 (2 000 podzielone przez 20) do każdego z pierwszych 20 lat.*

*W przypadku pracownika, który podjął pracę w wieku 55 lat, praca wykraczająca poza okres dziesięciu lat nie będzie prowadziła do uzyskania istotnej kwoty dodatkowych świadczeń. W przypadku tego pracownika jednostka przyporządkowuje świadczenie równe 200 (2 000 podzielone przez 10) do każdego z pierwszych dziesięciu lat.*

*W przypadku wszystkich pracowników koszty bieżącego zatrudnienia i wartość bieżąca zobowiązań odzwierciedlają prawdopodobieństwo tego, że pracownik może nie osiągnąć koniecznego stażu pracy.*

3. Program opieki medycznej po okresie zatrudnienia zwraca pracownikowi 40 % kosztów leczenia po okresie zatrudnienia, jeśli pracownik odejdzie z jednostki po okresie pracy dłuższym niż dziesięć i krótszym niż dwadzieścia lat, i 50 % tych kosztów, jeśli pracownik odejdzie po okresie dwudziestu i więcej lat pracy.

*Zgodnie ze wzorem służącym do ustalenia świadczenia stosowanym w programie jednostka przyporządkowuje 4 % wartości bieżącej przewidywanych kosztów leczenia (40 % podzielone przez dziesięć) do każdego roku z pierwszych dziesięciu lat i 1 % (10 % podzielone przez 10) do każdego roku z drugiej dekady pracowanych lat. Koszty bieżącego zatrudnienia w każdym roku odzwierciedlają prawdopodobieństwo tego, że pracownik może nie osiągnąć stażu koniecznego do uzyskania części lub całości świadczenia. W przypadku pracowników, których odejścia oczekuje się przed upływem dziesięciu lat, nie przyporządkowuje się żadnych świadczeń.*

4. Program opieki medycznej po okresie zatrudnienia zwraca pracownikowi 10 % kosztów leczenia po okresie zatrudnienia, jeśli pracownik odejdzie z jednostki po okresie pracy dłuższym niż dziesięć i krótszym niż dwadzieścia lat, i 50 % tych kosztów, jeśli pracownik odejdzie po okresie dwudziestu i więcej lat pracy.

*Praca w latach późniejszych doprowadzi do istotnie wyższego poziomu świadczenia niż w latach wcześniejszych. W związku z tym, w przypadku pracowników, których odejścia oczekuje się po dwudziestu lub więcej latach, jednostka przyporządkowuje świadczenia metodą liniową opisaną w paragrafie 68. Praca po dwudziestym roku zatrudnienia nie doprowadzi do uzyskania istotnej kwoty dodatkowych świadczeń. W związku z tym świadczenie przyporządkowane do każdego z pierwszych dwudziestu lat równa się 2,5 % wartości bieżącej przewidywanych kosztów leczenia (50 % podzielone przez dwadzieścia).*

*W przypadku pracowników, których odejścia oczekuje się pomiędzy dziesiątym a dwudziestym rokiem pracy, świadczenie przyporządkowane do każdego z pierwszych dziesięciu lat równa się 1 % wartości bieżącej przewidywanych kosztów leczenia. W przypadku tych pracowników nie przyporządkowuje się żadnego świadczenia do pracy w okresie między końcem dziesiątego roku pracy i przewidywanym terminem odejścia pracowników z jednostki.*

*W przypadku pracowników, których odejścia oczekuje się przed upływem dziesięciu lat, nie przyporządkowuje się żadnych świadczeń.*

71. Gdy kwota świadczenia stanowi stały odsetek końcowego wynagrodzenia za każdy rok pracy, przyszły wzrost wynagrodzenia wpłynie na kwotę wymaganą do wywiązania się ze zobowiązania z tytułu pracy wykonywanej przed dniem bilansowym, lecz nie spowoduje powstania dodatkowego zobowiązania. W związku z tym:
- na potrzeby paragrafu 67 b) wzrost wynagrodzeń nie prowadzi do dodatkowych świadczeń, nawet jeśli kwota świadczeń jest zależna od końcowego wynagrodzenia; oraz
  - kwota świadczenia przyporządkowana do każdego okresu stanowi stały odsetek wynagrodzenia, z którym świadczenie jest powiązane.

Przykład ilustrujący paragraf 71

Pracownicy są uprawnieni do świadczenia w wysokości 3 % końcowego wynagrodzenia za każdy rok pracy przed ukończeniem 55 lat.

*Świadczenie w wysokości 3 % oszacowanego wynagrodzenia końcowego jest przyporządkowywane do każdego roku aż do 55 roku życia. Wtedy właśnie dodatkowa praca wykonywana przez pracownika nie doprowadzi do istotnej kwoty dodatkowych świadczeń w ramach programu. Nie przyporządkowuje się świadczenia do lat następujących po przekroczeniu przez pracownika tego wieku.*

*Założenia aktuarialne*

72. Założenia aktuarialne powinny być bezstronne i wzajemnie dopasowane (spójne).
73. Założenia aktuarialne stanowią najlepsze możliwe oszacowanie zmiennych dokonane przez jednostkę. Zmienne te określą ostateczny koszt zapewnienia świadczeń po okresie zatrudnienia. Do założeń aktuarialnych zalicza się:
- założenia demograficzne dotyczące przyszłych cech charakteryzujących aktualnie zatrudnionych i byłych pracowników (i osoby będące na ich utrzymaniu), którzy są uprawnieni do świadczeń. Założenia demograficzne odnoszą się do następujących kwestii:
    - umieralność, zarówno w trakcie zatrudnienia, jak i po jego upływie;
    - wskaźniki rotacji pracowników, niezdolności do pracy i wcześniejszego przechodzenia na emeryturę;
    - odsetek uczestników programu posiadających osoby na utrzymaniu, które uzyskają uprawnienia do świadczeń; oraz
    - wskaźniki roszczeń w ramach programu opieki medycznej; oraz

- b) założenia finansowe dotyczące takich zagadnień, jak:
- (i) stopa dyskontowa (zob. paragrafy 78–82);
  - (ii) poziom przyszłego wynagrodzenia i przyszłych świadczeń (zob. paragrafy 83–87);
  - (iii) w przypadku świadczeń medycznych, przyszłych kosztów leczenia, łącznie z kosztami obsługi roszczeń i płatności świadczeń (o ile jest to pozycja istotna) (zob. paragrafy 88–91); oraz
  - (iv) przewidywana stopa zwrotu z aktywów programu (zob. paragrafy 105–107).

- 74 Założenia aktuarialne są bezstronne, jeśli nie są ani nieostrożne, ani nadmiernie ostrożne (zachowawcze).
- 75 Założenia aktuarialne są wzajemnie dopasowane (spójne), jeśli odzwierciedlają relacje ekonomiczne pomiędzy takimi czynnikami, jak inflacja, stopy wzrostu wynagrodzeń, zwrot z aktywów programu i stopy dyskontowe. Na przykład we wszystkich założeniach, które zależą od konkretnego poziomu inflacji (takich jak założenia dotyczące stóp procentowych oraz wzrostu wynagrodzeń i świadczeń), w którymkolwiek z przyszłych okresów przyjmuje się taki sam poziom inflacji.
- 76 Jednostka ustala stopę dyskontową i inne założenia finansowe w wartościach nominalnych (podanych), chyba że oszacowania w wartościach realnych (skorygowanych o inflację) są bardziej wiarygodne – na przykład – w warunkach hiperinflacji (zob. MSR 29 *Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji*) lub gdy świadczenie jest indeksowane i istnieje rozwinięty rynek indeksowanych obligacji w tej samej walucie i tym samym terminie wykupu.
- 77 Założenie finansowe opiera się na określanych na dzień bilansowy rynkowych oczekiwaniach odnoszących się do okresu, w którym przewiduje się uregulowanie zobowiązań.

*Założenia aktuarialne: stopa dyskontowa*

- 78 Stopę stosowaną do dyskontowania zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia (zarówno realizowanych za pośrednictwem funduszu, jak i bez funduszu) ustala się na podstawie występujących na dzień bilansowy rynkowych stóp zwrotu z wysoko ocenianych obligacji przedsiębiorstw. W krajach, w których brak jest rozwiniętego rynku takich obligacji, stosuje się występujące nadzień bilansowy rynkowe stopy zwrotu z obligacji skarbowych. Waluta i termin wykupu obligacji przedsiębiorstw i obligacji skarbowych powinny być zgodne z walutą i szacunkowym terminem realizacji zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia.
- 79 Jednym z założeń aktuarialnych o istotnym znaczeniu jest stopa dyskontowa. Stopa dyskontowa odzwierciedla wartość pieniądza w czasie, ale nie ryzyko aktuarialne lub inwestycyjne. Ponadto stopa dyskontowa nie odzwierciedla konkretnie związanego z daną jednostką ryzyka kredytowego, jakie ponoszą wierzyciele jednostki, ani ryzyka tego, że przyszłość może się różnić od założeń aktuarialnych.
- 80 Stopa dyskontowa odzwierciedla przewidywane rozłożenie w czasie płatności świadczenia. W praktyce jednostka często osiąga ten cel poprzez stosowanie tylko jednej średniej ważonej stopy dyskontowej, która odzwierciedla przewidywane rozłożenie w czasie i poziom płatności świadczeń oraz walutę, w jakiej będzie należało wypłacić świadczenia.
- 81 W niektórych wypadkach może nie istnieć rozwinięty rynek obligacji o odpowiednio odległym terminie wykupu, który odpowiadałby szacowanemu terminowi płatności wszystkich świadczeń. W takich wypadkach, w celu zdyskontowania płatności o krótszym terminie wymagalności, jednostka stosuje bieżące stopy rynkowe dotyczące odpowiedniego terminu wykupu, a w celu zdyskontowania płatności o dłuższym terminie wymagalności – szacuje stopę dyskontową poprzez ekstrapolację bieżących stóp rynkowych wzdłuż krzywej rentowności. Jest mało prawdopodobne, aby łączna wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń była szczególnie wrażliwa na stopę dyskontową stosowaną do tej części świadczenia, która będzie podlegała zapłacie po upływie końcowego terminu wykupu dostępnych na rynku obligacji przedsiębiorstw i obligacji skarbowych.
- 82 Koszty odsetek wylicza się, mnożąc stopę dyskontową ustaloną na początku okresu przez wartość bieżącą zobowiązania z tytułu określonych świadczeń dotyczącego całego okresu, z uwzględnieniem wszelkich istotnych zmian zobowiązania. Wartość bieżąca zobowiązania będzie się różniła od zobowiązania ujętego w bilansie, ponieważ zobowiązanie ujmowane jest po odjęciu wartości godziwej aktywów programu świadczeń i ze względu na to, że niektóre zyski i straty aktuarialne oraz część kosztów przeszłego zatrudnienia nie jest ujmowana niezwłocznie. [Załącznik A ilustruje między innymi sposób wyliczenia kosztów odsetek].

*Założenia aktuarialne: wynagrodzenia, świadczenia i koszty leczenia*

- 83 Zobowiązania z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia wylicza się za pomocą metody odzwierciedlającej:
- a) szacunkowy przyszły wzrost wynagrodzeń;
  - b) świadczenia określone w warunkach programu (lub wynikające z wszelkich zwyczajowo oczekiwanych zobowiązań, które wykraczają poza te warunki) na dzień bilansowy; oraz

- c) szacunkowe przyszłe zmiany poziomu świadczeń państwowych, które wpływają na świadczenia podlegające zapłacie na podstawie programu określonych świadczeń wtedy i tylko wtedy, gdy:
- (i) zmiany te zostały wprowadzone w życie przed dniem bilansowym; lub
  - (ii) dotychczasowe doświadczenia lub inne wiarygodne dowody wskazują na to, że te świadczenia państwowe zmieniać się będą w dający się przewidzieć sposób, na przykład w zależności od przyszłych zmian ogólnego poziomu cen lub ogólnego poziomu wynagrodzeń.
- 84 W szacunkach przyszłych wynagrodzeń bierze się pod uwagę inflację, wysługę lat, awanse i inne znaczące czynniki, takie jak podaż i popyt na rynku pracy.
- 85 Jeśli zgodnie ze sformalizowanymi zasadami funkcjonowania programu (lub zwyczajowo oczekiwanym zobowiązaniem wykraczającym poza te zasady) jednostka obowiązana jest do zmiany świadczeń w przyszłych okresach, przy ustaleniu wysokości zobowiązania uwzględnia się te zmiany. Jest tak na przykład, gdy:
- a) jednostka zwykła była w przeszłości zwiększać świadczenia, na przykład w celu łagodzenia skutków inflacji, a przy tym nic nie wskazuje na to, aby praktyka ta miała ulec zmianie w przyszłości; lub
  - b) zyski aktuarialne zostały już ujęte w sprawozdaniu finansowym i jednostka obowiązana jest na podstawie sformalizowanych zasad funkcjonowania programu (lub zwyczajowo oczekiwanego obowiązku wykraczającego poza te zasady) lub na mocy prawa do wykorzystania nadwyżki uzyskanej w programie na rzecz uczestników programu (zob. paragraf 98 c)).
- 86 W założeniach aktuarialnych nie uwzględnia się zmian przyszłych świadczeń, które nie są przewidziane w sformalizowanych zasadach funkcjonowania programu (lub nie stanowią zwyczajowo oczekiwanego obowiązku) na dzień bilansowy. Takie zmiany skutkują:
- a) powstaniem kosztów przeszłego zatrudnienia w zakresie, w jakim powodują one zmianę świadczeń za pracę wykonywaną przed zmianą; oraz
  - b) powstaniem kosztów bieżącego zatrudnienia za okresy po zmianie, jeżeli powodują one zmianę świadczeń za pracę wykonywaną po zmianie.
- 87 Niektóre świadczenia po okresie zatrudnienia są powiązane z takimi zmiennymi, jak poziom państwowych świadczeń emerytalnych lub państwowej opieki medycznej. Przy ustalaniu wysokości takich świadczeń uwzględnia się przewidywane zmiany takich zmiennych na podstawie dotychczasowych doświadczeń i innych wiarygodnych źródeł.
- 88 W założeniach dotyczących kosztów leczenia uwzględnia się szacunkowe przyszłe zmiany kosztów usług medycznych, wynikające zarówno z inflacji, jak i ze zmian wpływających konkretnie na koszty leczenia.
- 89 Wycena świadczeń medycznych po okresie zatrudnienia wymaga przyjęcia pewnych założeń dotyczących poziomu i częstotliwości przyszłych roszczeń i kosztów spełnienia tych roszczeń. Jednostka szacuje przyszłe koszty leczenia na podstawie danych uwzględniających jej własne doświadczenia, wzbogaconych – w razie potrzeby – o dane historyczne z innych jednostek, zakładów ubezpieczeń, dostawców usług medycznych i innych źródeł. W szacowaniu przyszłych kosztów leczenia uwzględnia się wpływ postępu technicznego, zmian w sposobie wykorzystania środków opieki medycznej, sposobów świadczenia usług oraz zmian stanu zdrowia uczestników programu świadczeń.
- 90 Poziom i częstotliwość zgłaszania roszczeń są szczególnie wrażliwe na takie czynniki, jak wiek, stan zdrowia i płeć pracowników (oraz osób pozostających na ich utrzymaniu), i mogą być również zależne od innych czynników, na przykład takich, jak położenie geograficzne. W związku z tym dane historyczne są korygowane w takim stopniu, w jakim struktura demograficzna populacji różni się od populacji, stanowiącej podstawę zgromadzonych danych historycznych. Dane historyczne koryguje się również w wypadku posiadania wiarygodnych dowodów na to, że występujące w przeszłości tendencje przestaną występować.
- 91 Niektóre programy opieki medycznej po okresie zatrudnienia nakładają na pracowników obowiązek wnoszenia wpłat na pokrycie kosztów leczenia objętych programem. Szacując przyszłe koszty leczenia, uwzględnia się wszelkie takie wpłaty, na podstawie zasad funkcjonowania programu na dzień bilansowy (lub na podstawie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku wykraczającego poza te zasady). Zmiany wpłat wnoszonych przez pracowników powodują powstawanie kosztów przeszłego zatrudnienia lub, jeśli ma to zastosowanie, ograniczenie programu świadczeń. Koszty realizacji roszczeń mogą zostać ograniczone dzięki świadczeniom państwowym lub świadczeniom innych dostawców usług medycznych (zob. paragrafy 83 c) i 87).

#### *Zyski i straty aktuarialne*

- 92 Ustalając zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń zgodnie z paragrafem 54, jednostka zgodnie z paragrafem 58A ujmuje (określona na podstawie paragrafu 93) część zysków i strat aktuarialnych jako przychody lub koszty, jeśli wartość netto skumulowanych nieujętych zysków i strat aktuarialnych na koniec poprzedniego okresu sprawozdawczego przekraczała wyższą z następujących dwóch wielkości:
- a) 10 % wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń na ten dzień (przed odliczeniem aktywów programu); oraz

- b) 10 % wartości godziwej aktywów programu na ten dzień.

Limity te wylicza się i stosuje oddzielnie dla każdego programu określonych świadczeń.

- 93 Część zysków i strat aktuarialnych, która ma zostać ujęta w odniesieniu do każdego programu określonych świadczeń, jest ilorazem nadwyżki ustalonej zgodnie z paragrafem 92 i przewidywanego średniego pozostałego okresu zatrudnienia pracowników objętych tym programem. Jednostka gospodarcza może jednak przyjąć jakąkolwiek systematyczną metodę, która będzie skutkowałą szybszym ujęciem zysków i strat aktuarialnych, pod warunkiem że te same zasady są stosowane zarówno do zysków, jak i do strat, oraz że są one stosowane w sposób ciągły w kolejnych okresach. Jednostka może takie systematyczne metody stosować również wówczas, gdy wysokość zysków i strat aktuarialnych mieści się w ramach limitów określonych w paragrafie 92.
- 93A Jeśli zgodnie z paragrafem 93 jednostka przyjmuje politykę ujmowania zysków i strat aktuarialnych w okresie, w którym one powstały, może ujmować je poza zyskiem lub stratą, zgodnie z paragrafami 93B–93D, pod warunkiem że czyni tak w przypadku:
- wszystkich programów określonych świadczeń; oraz
  - wszystkich jej zysków i strat aktuarialnych.
- 93B Zyski i straty aktuarialne nieujęte w zysku lub stracie, co dopuszcza paragraf 93A, prezentuje się w zestawieniu zmian w kapitale własnym w części zatytułowanej „Zestawienie dotyczące ujętych przychodów lub kosztów”, w której wykazuje się tylko pozycje wymienione w paragrafie 96 MSR 1 (zaktualizowanym w 2003 r.). Jednostka nie prezentuje zysków i strat aktuarialnych w zestawieniu zmian w kapitale własnym w układzie tabelarycznym, o czym mówi paragraf 101 MSR 1, ani też w żadnym innym układzie obejmującym pozycje określone w paragrafie 97 MSR 1.
- 93C Jednostka ujmująca zyski i straty aktuarialne zgodnie z paragrafem 93A ujmuje również wszelkie korekty wynikające z ograniczenia, o którym mowa w paragrafie 58 b), poza zyskiem lub stratą w zestawieniu ujętych przychodów lub kosztów.
- 93D Zyski i straty oraz korekty wynikające z limitu, o którym mowa w paragrafie 58 b), które ujęto bezpośrednio w zestawieniu ujętych przychodów i kosztów, ujmuje się niezwłocznie w niepodzielonym wyniku lat ubiegłych. Nie należy ich ujmować w zysku lub stracie kolejnego okresu.
- 94 Zyski i straty aktuarialne mogą wynikać ze wzrostu lub obniżenia wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń lub wartości aktywów programu. Wśród przyczyn powstawania zysków i strat aktuarialnych znajdują się:
- nieoczekiwanie wysokie lub nieoczekiwanie niskie wskaźniki rotacji pracowników, wcześniejszego przechodzenia na emeryturę, śmiertelności, wzrostu wynagrodzeń, świadczeń (jeśli sformalizowane lub zwyczajowo oczekiwane warunki programu przewidują podwyższanie świadczeń ze względu na inflację) lub kosztów leczenia;
  - wpływ zmian oszacowań dotyczących wskaźników rotacji pracowników, wcześniejszego przechodzenia na emeryturę, umieralności, wzrostu wynagrodzeń, świadczeń (jeśli sformalizowane lub zwyczajowo oczekiwane zasady funkcjonowania programu przewidują podwyższanie świadczeń ze względu na inflację) lub kosztów leczenia;
  - wpływ zmian stopy dyskontowej; oraz
  - różnice pomiędzy rzeczywistym zwrotem z aktywów programu a przewidywanym zwrotem z aktywów programu (zob. paragrafy 105–107).

- 95 W dłuższym okresie zyski i straty aktuarialne mogą się nawzajem kompensować. W związku z tym oszacowania zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia można przedstawiać jako przedział wokół najbardziej właściwego oszacowania. Jednostka może, lecz nie musi, ujmować zyski i straty aktuarialne, które znajdują się w tym przedziale. W niniejszym standardzie od jednostki wymaga się, aby ujmowała co najmniej określoną część zysków i strat aktuarialnych wykraczających poza „przedział” 10 %. [Załącznik A ilustruje między innymi sposób rozliczania zysków i strat aktuarialnych]. Standard pozwala także na stosowanie systematycznej metody szybszego ujmowania, pod warunkiem że metoda taka będzie spełniała warunki opisane w paragrafie 93. Do dopuszczalnych metod zalicza się, na przykład, natychmiastowe ujmowanie zysków i strat aktuarialnych, zarówno mieszczących się w przedziale, jak i wykraczających poza niego. W paragrafie 155 b) (iii) przedstawiono wyjaśnienie potrzeby uwzględnienia przy rozliczaniu kolejnych zysków aktuarialnych wszelkich nieujętych części przejściowego zobowiązania.

#### *Koszty przeszłego zatrudnienia*

- 96 Ustalając swoje zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń zgodnie z paragrafem 54, jednostka gospodarcza na podstawie postanowień paragrafu 58A ujmuje koszty przeszłego zatrudnienia metodą liniową przez średni okres nabywania uprawnień do takich świadczeń. Jeśli uprawnienia do świadczeń są nabywane natychmiast po wprowadzeniu programu określonych świadczeń lub zmian do tego programu, jednostka niezwłocznie ujmuje koszt z tytułu przeszłego zatrudnienia.

- 97 Koszty przeszłego zatrudnienia powstają, gdy jednostka gospodarcza wprowadza program określonych świadczeń lub zmienia świadczenia podlegające wypłacie zgodnie z dotychczas prowadzonym programem określonych świadczeń. Takie zmiany są wprowadzane w zamian za pracę pracownika przez okres poprzedzający nabycie uprawnień do świadczeń. W związku z tym koszty przeszłego zatrudnienia są ujmowane przez ten właśnie okres, niezależnie od tego, że koszty te dotyczą pracy pracownika w poprzednich okresach. Koszty przeszłego zatrudnienia ustalane są jako zmiana wysokości zobowiązania wynikająca ze zmiany w programie (zob. paragraf 64).

**Przykład ilustrujący paragraf 97**

Jednostka realizuje program emerytalny, który przewiduje wypłatę emerytury w wysokości 2 % końcowego wynagrodzenia za każdy rok pracy. Uprawnień do świadczeń nabywa się po pięciu latach pracy. W dniu 1 stycznia 20X5 roku jednostka podwyższyła emeryturę do 2,5 % końcowego wynagrodzenia za każdy rok pracy, począwszy od dnia 1 stycznia 20X1 r. W momencie wprowadzenia tej zmiany wartość bieżąca dodatkowych świadczeń za pracę w okresie od dnia 1 stycznia 20X1 r. do dnia 1 stycznia 20X5 r. wynosi:

Pracownicy o dłuższym niż pięć lat stażu pracy na dzień 1.1.X5	150
Pracownicy o krótszym niż pięć lat stażu pracy na dzień 1.1.X5 (średni okres do nabycia uprawnień wynosi trzy lata)	120
	270

*Jednostka niezwłocznie ujmuje kwotę 150, ponieważ uprawnienia do tych świadczeń już zostały nabyte. Jednostka ujmuje 120 metodą liniową w ciągu trzech lat, począwszy od dnia 1 stycznia 20X5 r.*

- 98 Z kosztów przeszłego zatrudnienia wyłączone są:
- wpływ, jaki różnice między rzeczywistym i poprzednio przyjętym wzrostem wynagrodzeń wywierają na zobowiązanie do zapłaty świadczeń za prace z ubiegłych lat (nie powstają koszty przeszłego zatrudnienia ze względu to, że założenia aktuarialne uwzględniają prognozowane wynagrodzenia);
  - niedoszacowanie i przeszacowanie uznaniowych podwyżek emerytur, jeśli jednostka ma zwyczajowo oczekiwany obowiązek przyznawania takich podwyżek (nie powstają koszty przeszłego zatrudnienia ze względu na to, że założenia aktuarialne uwzględniają prognozowane podwyżki);
  - oszacowanie poprawy świadczeń, które wynika z zysków aktuarialnych, które zostały już ujęte w sprawozdaniu finansowym, jeśli jednostka jest obowiązana przez sformalizowane zasady funkcjonowania programu (lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie, które poza te zasady wykracza) lub przepisy prawa do wykorzystania nadwyżki w programie na rzecz uczestników programu, nawet jeśli podwyżka świadczenia nie została jeszcze oficjalnie przyznana (wynikające z powyższego zwiększenie kwoty zobowiązania jest stratą aktuarialną, a nie kosztami przeszłego zatrudnienia – zob. paragraf 85 b));
  - podwyżki świadczeń, do których uprawnienia zostały już nabyte, jeśli przy braku nowych lub lepszych świadczeń pracownicy spełnią kryteria uprawniające ich do świadczeń (nie występują koszty przeszłego zatrudnienia, ponieważ szacunkowy koszt świadczeń był ujęty jako koszty bieżącego zatrudnienia w momencie wykonywania pracy); oraz
  - wpływ zmian programu, które obniżają świadczenia za przyszłą pracę (ograniczenie programu świadczeń).
- 99 Jednostka gospodarcza ustala plan amortyzacji kosztów przeszłego zatrudnienia z chwilą wprowadzania świadczeń lub ich zmiany. Niewykonalne byłoby prowadzenie szczegółowej ewidencji potrzebnej do rozpoznawania i wdrażania kolejnych zmian w planie amortyzacji. Ponadto istnieje prawdopodobieństwo, że skutek byłby istotny tylko w wypadku ograniczenia programu świadczeń lub jego rozliczenia. W związku z tym jednostka zmienia plan amortyzacji tylko wówczas, gdy nastąpiło ograniczenie programu świadczeń lub jego rozliczenie.
- 100 Jeśli jednostka obniży podlegające wypłacie świadczenia do niższego poziomu niż poziom przewidziany w dotychczasowym programie określonych świadczeń, powstała obniżka zobowiązania z tytułu określonych świadczeń jest ujmowana (ze znakiem ujemnym) jako koszty przeszłego zatrudnienia przez średni okres, jaki upłynie do czasu, gdy nastąpi nabycie uprawnień do tej obniżonej części świadczeń.
- 101 W wypadku obniżenia przez jednostkę pewnych świadczeń podlegających wypłacie na podstawie dotychczasowego programu określonych świadczeń, z jednoczesnym podwyższeniem innych świadczeń podlegających wypłacie na podstawie programu na rzecz tych samych pracowników, jednostka traktuje taką zmianę jako jedną zmianę netto.

**Ujmowanie i wycena: aktywa programu***Wartość godziwa aktywów programu*

- 102 Ustalając kwotę ujmowaną w bilansie zgodnie z paragrafem 54, odlicza się wartość godziwą wszelkich aktywów programu. W razie niedostępności ceny rynkowej wartość godziwa aktywów programu może być ustalona na przykład poprzez zdyskontowanie przewidywanych przyszłych przepływów środków pieniężnych z zastosowaniem stopy dyskontowej, która odzwierciedla zarówno ryzyko związane z aktywami programu, jak i przewidywany termin płatności lub przewidywany termin zbycia tych aktywów (lub, jeśli nie mają one terminu płatności, przewidywany okres, który upłynie do czasu uregulowania związanego z nimi zobowiązania).
- 103 Z aktywów programu wyłączone są niezapłacone składki należne funduszowi od jednostki sprawozdawczej oraz instrumenty finansowe, do których tytułu własności nie można przenosić, wyemitowane przez jednostkę, będące w posiadaniu funduszu. Aktywa programu pomniejszane są o wszelkie zobowiązania funduszu, które nie dotyczą świadczeń pracowniczych, np. zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz inne zobowiązania, a także zobowiązania z tytułu pochodnych instrumentów finansowych.
- 104 Jeśli wśród aktywów programu znajdują się kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe, które ściśle odpowiadają kwocie i rozłożeniu w czasie niektórych lub wszystkich świadczeń płatnych w ramach programu, za wartość godziwą tych polis uznaje się wartość bieżącą związanych z nimi zobowiązań, zgodnie z paragrafem 54 (z zastrzeżeniem wymogu dokonania jej pomniejszenia, w razie gdy kwoty należne na podstawie polis ubezpieczeniowych nie są w całości możliwe do uzyskania).

*Zwrot wydatków*

- 104A Wtedy i tylko wtedy, gdy jest prawie pewne, że osoba trzecia zrekompensuje jednostce gospodarczej część lub całość wydatków wymaganych do wywiązania się ze zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, jednostka ujmuje swoje prawo do rekompensaty jako odrębny składnik aktywów. Jednostka wycenia taki składnik aktywów według wartości godziwej. We wszystkich innych aspektach jednostka traktuje taki składnik aktywów w taki sam sposób jak aktywa programu. W rachunku zysków i strat koszty z tytułu programu określonych świadczeń przedstawiać można w kwocie pomniejszonej o kwotę ujętą z tytułu rekompensaty.
- 104B Niekiedy jednostka może oczekiwać od osoby trzeciej, np. od zakładu ubezpieczeń, pokrycia części wydatków wymaganych do uregulowania zobowiązania z tytułu określonych świadczeń. Kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe, określone w paragrafie 7, stanowią aktywa programu. Jednostka rozlicza kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe w taki sam sposób jak wszystkie inne aktywa programu i paragraf 104A nie ma w tym wypadku zastosowania (zob. paragrafy 39–42 i 104).
- 104C Niekwalifikująca się polisa ubezpieczeniowa nie stanowi składnika aktywów programu. W takim wypadku zastosowanie ma paragraf 104A: jednostka ujmuje swoje prawo do rekompensaty na podstawie polisy ubezpieczeniowej jako odrębny składnik aktywów, a nie jako pomniejszenie zobowiązania z tytułu programu określonych świadczeń zgodnie z paragrafem 54. We wszystkich innych aspektach jednostka traktuje taki składnik aktywów w taki sam sposób jak aktywa programu. W szczególności zobowiązanie ujmowane stosownie do paragrafu 54 powiększa się (pomniejsza się) nieujęte, zgodnie z paragrafami 92 i 93, skumulowane zyski (straty) aktuarialne wynikające z zobowiązania z tytułu określonych świadczeń oraz odnośnego prawa do rekompensaty. Paragraf 120A f) (iv) wymaga od jednostki ujawnienia związłego opisu związku pomiędzy prawem do rekompensaty i odnośnym zobowiązaniem.

**Przykład ilustrujący paragrafy 104A–104C**

Wartość bieżąca zobowiązania	1 241
Nieujęte zyski aktuarialne	17
Zobowiązania ujęte w bilansie	1 258
Prawa z tytułu polis ubezpieczeniowych ściśle odpowiadających kwocie i sposobowi rozłożenia w czasie niektórych ze świadczeń płatnych na podstawie programu. Świadczenia te mają wartość bieżącą 1 092.	1 092

*Nieujęte zyski aktuarialne w kwocie 17 są to skumulowane zyski aktuarialne netto z tytułu zobowiązania i praw do rekompensaty.*

- 104D Jeżeli prawo do rekompensaty wynika z polisy ubezpieczeniowej, która ściśle odpowiada kwocie i sposobowi rozłożenia w czasie niektórych lub wszystkich świadczeń płatnych stosownie do programu określonych świadczeń, za wartość godziwą prawa do rekompensaty uznaje się wartość bieżącą odnośnego zobowiązania, stosownie do paragrafu 54 (z zastrzeżeniem wymogu dokonania jej pomniejszenia, w razie gdy kwoty należne na podstawie polis ubezpieczeniowych nie są w całości możliwe do uzyskania).

## Zwrot z aktywów programu

- 105 Przewidywany zwrot z aktywów programu jest jednym z elementów kosztów ujmowanych w rachunku zysków i strat. Różnica między przewidywanym zwrotem z aktywów programu a rzeczywistym zwrotem z aktywów programu ustanowi zysk aktuarialny lub stratę aktuarialną. Łączy się je z zyskami i stratami aktuarialnymi dotyczącymi zobowiązań z tytułu określonych świadczeń na potrzeby ustalania kwoty netto, która jest porównywana z granicami 10 % „przedziału” określonego w paragrafie 92.
- 106 Przewidywany zwrot z aktywów programu oparty jest na rynkowych oczekiwaniach formułowanych na początku okresu, dotyczących zwrotów uzyskiwanych przez cały okres trwania związanego z nimi zobowiązania. Przewidywany zwrot z aktywów programu odzwierciedla zmiany wartości godziwej aktywów programu będących w jego posiadaniu w ciągu okresu w wyniku rzeczywistych wpłaconych do funduszu składek i rzeczywistych świadczeń z niego wypłaconych.

**Przykład ilustrujący paragraf 106**

Na dzień 1 stycznia 20X1 r. wartość godziwa aktywów programu wynosiła 10 000, zaś kwota netto skumulowanych nieujętych zysków aktuarialnych 760. W dniu 30 czerwca 20X1 r. z programu wypłacono świadczenia w wysokości 1 900 i otrzymano składki w kwocie 4 900. Na dzień 31 grudnia 20X1 r. wartość godziwa aktywów programu wynosiła 15 000, a wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń 14 792. Straty aktuarialne odnoszące się do tego zobowiązania za rok 20X1 wynosiły 60.

Na dzień 1 stycznia 20X1 r. jednostka sprawozdawcza dokonała następujących oszacowań na podstawie cen rynkowych na ten właśnie dzień:

	%
Przychody z tytułu odsetek i dywidend, po potrąceniu podatku przypadającego do zapłaty przez fundusz	9,25
Zrealizowane i niezrealizowane zyski z aktywów programu (po opodatkowaniu)	2,00
Koszty administracyjne	(1,00)
Przewidywana stopa zwrotu	<u>10,25</u>
<i>Za rok 20X1 przewidywany i rzeczywisty zwrot z aktywów programu przedstawia się następująco:</i>	
Zwrot z 10 000 będących w posiadaniu funduszu przez dwanaście miesięcy wg stopy 10,25 %	1 025
Zwrot z 3 000 będących w posiadaniu funduszu przez sześć miesięcy wg stopy 5 % (odpowiadającej 10,25 % w stosunku rocznym, procent składany raz na sześć miesięcy)	150
Przewidywany zwrot z aktywów programu za rok 20X1	<u>1 175</u>
Wartość godziwa aktywów programu na dzień 31 grudnia 20X1 r.	15 000
Minus wartość godziwa aktywów programu na dzień 1 stycznia 20X1 r.	(10 000)
Minus otrzymane składki	(4 900)
Plus wypłacone świadczenia	<u>1 900</u>
Rzeczywisty zwrot z aktywów programu	<u>2 000</u>

Różnica między przewidywanym zwrotem z aktywów programu (1 175) a rzeczywistym zwrotem z aktywów programu (2 000) stanowi zysk aktuarialny w wysokości 825. W związku z tym skumulowane nieujęte straty aktuarialne wynoszą 1 525 (760 plus 825 minus 60). Zgodnie z paragrafem 92 granice przedziału są ustalane w wysokości 1 500 (wyższa z dwóch kwot: (i) 10 % z 15 000; oraz (ii) 10 % z 14 792). W kolejnym roku (20X2) jednostka ujmuje w rachunku zysków i strat zysk aktuarialny równy 25 (1 525 minus 1 500) podzielony przez przewidywany średni okres pozostałego okresu zatrudnienia danych pracowników.

Przewidywany zwrot z aktywów programu za rok 20X2 będzie opierał się na oczekiwaniach rynkowych formułowanych na dzień 1.1.X2 odnośnie do zwrotów uzyskiwanych w ciągu całego okresu trwania zobowiązania.

- 107 Ustalając przewidywany i rzeczywisty zwrot z aktywów programu, jednostka odlicza przewidywane koszty administracyjne, z wyjątkiem kosztów uwzględnionych w założeniach aktuarialnych przyjętych dla celów ustalenia zobowiązania.



**Połączenie jednostek gospodarczych**

- 108 W razie połączenia jednostek gospodarczych jednostka ujmuje aktywa i zobowiązania wynikające ze świadczeń po okresie zatrudnienia w wartości bieżącej zobowiązania, pomniejszonej o wartość godziwą aktywów programu (zob. MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*). Wartość bieżąca zobowiązania zawiera w sobie wszystkie niżej podane pozycje, nawet jeśli jednostka przejmowana jeszcze ich nie ujęła na dzień przejścia:
- zyski i straty aktuarialne, które powstały przed dniem przejścia (niezależnie od tego, czy mieszczą się, czy też nie mieszczą się one w 10 % „przedziale”);
  - koszty przeszłego zatrudnienia, które powstały przed dniem przejścia z powodu zmian świadczeń lub z powodu wprowadzenia programu świadczeń; oraz
  - kwoty, które zgodnie z przepisami przejściowymi paragrafu 155 b) nie zostały ujęte przez przejętą jednostkę gospodarczą.

**Ograniczenia i rozliczenia programów świadczeń**

- 109 Jednostka gospodarcza ujmuje zyski i straty wynikające z ograniczenia lub rozliczenia programu określonych świadczeń w momencie ograniczenia lub rozliczenia. Do zysków lub strat spowodowanych ograniczeniem lub rozliczeniem programu zalicza się:
- wszelkie wynikające z nich zmiany wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń;
  - wszelkie wynikające z nich zmiany wartości godziwej aktywów programu;
  - wszelkie związane z nimi zyski i straty aktuarialne oraz koszty przeszłego zatrudnienia, które zgodnie z paragrafami 92 i 96 nie zostały dotychczas ujęte.
- 110 Przed ustaleniem skutków ograniczenia lub rozliczenia programu jednostka gospodarcza ponownie ustala wysokość zobowiązania (i związanych z nim aktywów programu) z zastosowaniem bieżących założeń aktuarialnych (łącznie z bieżącymi, rynkowymi stopami procentowymi i innymi cenami rynkowymi).
- 111 O ograniczeniu programu można mówić, gdy jednostka:
- jest zdecydowana w możliwy do udowodnienia sposób istotnie zmniejszyć liczbę pracowników objętych programem; lub
  - zmienia zasady funkcjonowania programu określonych świadczeń w taki sposób, że istotne elementy przyszłej pracy aktualnie zatrudnionych pracowników nie będą już brane pod uwagę jako podstawa do otrzymywania świadczeń lub będą się kwalifikować tylko do ograniczonych świadczeń.

Ograniczenie może powstać w wyniku pojedynczego zdarzenia, takiego jak zamknięcie zakładu, zaniechanie działalności lub rezygnacja z programu albo jego zawieszenie. Zdarzenie może być uznane za wystarczająco istotne, aby być zakwalifikowane jako ograniczenie programu, jeśli ujęcie zysku lub straty spowodowanej ograniczeniem miałyby istotny wpływ na sprawozdanie finansowe. Ograniczenia często są powiązane z restrukturyzacją. W związku z powyższym jednostka rozlicza ograniczenie w tym samym czasie co związaną z nim restrukturyzację.

- 112 O rozliczeniu można mówić, gdy jednostka staje się stroną transakcji, która powoduje eliminację wszelkich przyszłych prawnych lub zwyczajowo oczekiwanych zobowiązań dotyczących w części lub w całości świadczeń realizowanych w ramach programu określonych świadczeń. Przykładem jest dokonanie ryczałtowej płatności na rzecz lub w imieniu uczestników programu w zamian za ich uprawnienia do uzyskania ustalonych świadczeń po okresie zatrudnienia.
- 113 Niekiedy jednostka nabywa polisę ubezpieczeniową w celu sfinansowania części lub całości świadczeń pracowniczych z tytułu pracy wykonywanej przez pracowników w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych. Nabycie takiej polisy nie jest rozliczeniem, jeśli na jednostce nadal ciąży prawne lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie (zob. paragraf 39) wpłacenia dalszych kwot, jeśli zakład ubezpieczeń nie wypłaci świadczeń pracowniczych określonych w polisie ubezpieczeniowej. Paragrafy 104A–104D dotyczą ujmowania i wyceny praw do rekompensaty z tytułu polisy ubezpieczeniowych niestanowiących aktywów programu.
- 114 Do rozliczenia dochodzi wraz z ograniczeniem programu, jeśli jednostka rezygnuje z programu w sposób, który sprawia, że zobowiązanie zostaje uregulowane, a program przestaje istnieć. Jednak rezygnacja z programu nie jest ograniczeniem ani rozliczeniem, jeśli program jest zastępowany nowym programem, który oferuje zasadniczo identyczne świadczenia.
- 115 Jeśli ograniczenie odnosi się tylko do części pracowników objętych programem lub jeśli dochodzi do uregulowania tylko części zobowiązania, do zysku lub straty wlicza się proporcjonalną część wcześniej nieujętych kosztów przeszłego zatrudnienia oraz zysków i strat aktuarialnych (oraz przejściowe kwoty, które pozostają nadal nieujęte zgodnie z paragrafem 155 b)). Ta proporcjonalna część jest ustalana na podstawie wartości bieżącej zobowiązań

przed i po ograniczeniu lub rozliczeniu, chyba że zastosowanie innej zasady jest w danych okolicznościach bardziej racjonalne. Na przykład odpowiednie może być rozliczenie w pierwszej kolejności ewentualnych zysków wynikających z ograniczenia lub rozliczenia programu z ewentualnymi nieujętymi kosztami przeszłego zatrudnienia dotyczącymi tego samego programu.

#### Przykład ilustrujący paragraf 115

Jednostka zaniechała prowadzenia jednego z segmentów działalności i pracownicy tego segmentu nie będą już mieli możliwości zapracowania na żadne dodatkowe świadczenia. Jest to ograniczenie bez rozliczenia. Stosując bieżące założenia aktuarialne (łącznie z bieżącymi, rynkowymi stopami procentowymi i innymi bieżącymi cenami rynkowymi) z okresu bezpośrednio poprzedzającego ograniczenie, jednostka ma zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń o wartości bieżącej netto 1 000, aktywa programu o wartości godziwej 820 i skumulowane nieujęte zyski aktuarialne netto w wysokości 50. Jednostka po raz pierwszy zastosowała niniejszy standard rok temu. Spowodowało to wzrost zobowiązania netto o 100, który to wzrost jednostka postanowiła ujmować przez okres pięciu lat (zob. paragraf 155 b)). Ograniczenie powoduje obniżenie wartości bieżącej netto zobowiązania o 100, czyli do poziomu 900.

10 % (100/1 000) z poprzednio nieujętych zysków aktuarialnych i kwot przejściowych odnosi się do tej części zobowiązania, która została wyeliminowana poprzez ograniczenie. W związku z tym wpływ ograniczenia przedstawia się następująco:

	Przed ograniczeniem	Zysk wynikający z ograniczenia	Po ograniczeniu
Wartość bieżąca netto zobowiązania	1 000	(100)	900
Wartość godziwa aktywów programu	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Nieujęte zyski aktuarialne	50	(5)	45
Nieujęte kwoty przejściowe (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
Zobowiązanie netto ujęte w bilansie	150	(97)	53

#### Prezentacja

##### Kompensowanie

- 116 Jednostka gospodarcza kompensuje składnik aktywów dotyczący jednego programu z zobowiązaniem dotyczącym innego programu wtedy i tylko wtedy, gdy:
- posiada ważny (egzekwowalny) tytuł prawny do wykorzystania nadwyżki z jednego programu do uregulowania zobowiązań, które na niej ciążyą w ramach innego programu; oraz
  - zamierza rozliczyć zobowiązanie netto albo zrealizować nadwyżkę z jednego programu i uregulować zobowiązanie ciężące na niej w ramach innego programu.

- 117 Kryteria stosowane przy kompensowaniu są podobne do kryteriów ustalonych dla instrumentów finansowych w MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*.

##### Podział na pozycje krótkoterminowe i długoterminowe

- 118 Niektóre jednostki dzielą aktywa i zobowiązania na krótkoterminowe i długoterminowe. Niniejszy standard nie reguluje tego, czy jednostka powinna rozróżniać krótkoterminowe i długoterminowe części aktywów i zobowiązań powstałych z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia.

##### Finansowe składniki kosztów świadczeń po okresie zatrudnienia

- 119 Niniejszy standard nie reguluje tego, czy jednostka powinna prezentować koszty bieżącego zatrudnienia, koszty odsetek i przewidywany zwrot z aktywów programu jako składniki jednej pozycji przychodów lub kosztów w rachunku zysków i strat.

#### Ujawnianie informacji

- 120 Jednostka ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę istoty programów określonych świadczeń oraz skutków finansowych zmian zachodzących w tych programach w ciągu okresu.

- 120A Jednostka gospodarcza ujawnia następujące informacje na temat programów określonych świadczeń:
- a) przyjęte przez nią zasady rachunkowości dotyczące ujmowania zysków i strat aktuarialnych;
  - b) ogólny opis rodzaju programu;
  - c) uzgodnienie sald otwarcia i zamknięcia wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń prezentujące odrębnie, tam gdzie ma to zastosowanie, skutki zmian programu w okresie, które można przypisać do każdej z następujących pozycji:
    - (i) koszty bieżącego zatrudnienia;
    - (ii) koszty odsetek;
    - (iii) składki wpłacane przez uczestników;
    - (iv) zyski i straty aktuarialne;
    - (v) zmiany kursów wymiany walut obcych stosowanych w programach wycenianych w walucie innej niż waluta prezentacji jednostki;
    - (vi) wypłacone świadczenia;
    - (vii) koszty przeszłego zatrudnienia;
    - (viii) połączenie jednostek gospodarczych;
    - (ix) ograniczenia; oraz
    - (x) uregulowanie zobowiązań;
  - d) analiza zobowiązań z tytułu określonych świadczeń z podziałem na kwoty powstałe w ramach programów w całości niefinansowanych oraz na kwoty powstałe w ramach programów, które są w całości lub częściowo finansowane;
  - e) uzgodnienie sald otwarcia i zamknięcia wartości bieżącej godziwej aktywów programu oraz sald otwarcia i zamknięcia prawa do rekompensaty ujętego jako składnik aktywów zgodnie z paragrafem 104A z tytułu określonych świadczeń prezentujące odrębnie, tam gdzie ma to zastosowanie, skutki zmian programu w okresie, które można przypisać do każdej z następujących pozycji:
    - (i) przewidywany zwrot z aktywów programu;
    - (ii) zyski i straty aktuarialne;
    - (iii) zmiany kursów wymiany walut obcych stosowanych w programach wycenianych w walucie innej niż waluta prezentacji jednostki;
    - (iv) składki wpłacane przez pracodawcę;
    - (v) składki wpłacane przez uczestników;
    - (vi) wypłacone świadczenia;
    - (vii) połączenia jednostek gospodarczych; oraz
    - (viii) uregulowanie zobowiązań;
  - f) uzgodnienie wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, o którym mówi pkt c) oraz wartości godziwej aktywów programu, o których mówi pkt e), z aktywami i zobowiązaniami ujętymi w bilansie, prezentujące co najmniej:
    - (i) zyski lub straty aktuarialne netto, nieujęte w bilansie (zob. paragraf. 92);
    - (ii) koszty przeszłego zatrudnienia jeszcze nieujęte w bilansie (zob. paragraf 96);
    - (iii) ewentualne kwoty nieujęte jako składnik aktywów ze względu na limit przedstawiony w paragrafie 58 b);
    - (iv) wartość godziwą na dzień bilansowy ewentualnego prawa do rekompensaty ujętego jako składnik aktywów zgodnie z paragrafem 104A (wraz ze związłym opisem związku pomiędzy prawem do rekompensaty a odnośnym zobowiązaniem); oraz
    - (v) inne kwoty ujęte w bilansie;

- g) łączną kwotę kosztów ujętych w zysku lub stracie odnoszącą się do każdej z niżej podanych pozycji, łącznie z informacją o tym, do której z pozycji zostały one zaliczone:
- (i) koszty bieżącego zatrudnienia;
  - (ii) koszty odsetek;
  - (iii) przewidywany zwrot z aktywów programu;
  - (iv) przewidywany zwrot z ewentualnego prawa do rekompensaty ujętego jako składnik aktywów zgodnie z paragrafem 104A;
  - (v) zyski i straty aktuarialne;
  - (vi) koszty przeszłego zatrudnienia;
  - (vii) wpływ ewentualnych ograniczeń lub rozliczeń programu; oraz
  - (viii) wpływ istnienia limitu określonego w paragrafie 58 b);
- h) łączna kwota ujęta w zestawieniu ujętych przychodów i kosztów z tytułu każdej z następujących pozycji:
- (i) zyski i straty aktuarialne; oraz
  - (ii) wpływ istnienia limitu określonego w paragrafie 58 b);
- i) w przypadku jednostek ujmujących zyski i straty aktuarialne w zestawieniu przychodów i kosztów ujętych zgodnie z paragrafem 93A ustalenie łącznej kwoty zysków i strat aktuarialnych ujętych w zestawieniu ujętych przychodów i kosztów;
- j) w przypadku każdej głównej kategorii aktywów programu, które mogą obejmować, lecz nie muszą ograniczać się do instrumentów kapitałowych, instrumentów dłużnych, nieruchomości oraz wszystkich innych aktywów, procent lub kwotę, jaką każda z głównych kategorii aktywów stanowi w wartości godziwej wszystkich aktywów programu;
- k) kwoty wchodzące w skład wartości godziwej aktywów programu z tytułu:
- (i) każdej kategorii własnych instrumentów finansowych jednostki; oraz
  - (ii) wszelkich nieruchomości wykorzystywanych przez jednostkę lub innych używanych przez nią aktywów;
- l) opis podstawy przyjętej do ustalenia ogólnej oczekiwanej stopy zwrotu z aktywów, w tym wpływu nagłówne kategorie aktywów programu;
- m) rzeczywisty zwrot z aktywów programu, a także rzeczywisty zwrot z ewentualnego prawa do rekompensaty ujętego jako składnik aktywów zgodnie z paragrafem 104A;
- n) główne założenia aktuarialne przyjęte na dzień bilansowy, w tym (jeśli elementy te mają zastosowanie w danym przypadku):
- (i) stopy dyskontowe;
  - (ii) przewidywane stopy zwrotu z aktywów programu za okresy prezentowane w sprawozdaniu finansowym;
  - (iii) przewidywane stopy zwrotu z ewentualnego prawa do rekompensaty ujętego jako składnik aktywów zgodnie z artykułem 104A;
  - (iv) przewidywane stopy wzrostu wynagrodzeń (i zmiany wskaźnika indeksacji lub innej zmiennej ustalonej w sformalizowanych i zwyczajowo oczekiwanych zasadach funkcjonowania programu, stanowiącej podstawę przyszłego wzrostu świadczeń);
  - (v) wskaźniki charakteryzujące tendencje dotyczące kosztów leczenia; oraz
  - (vi) wszelkie inne istotne założenia aktuarialne przyjęte przez jednostkę.
- Jednostka ujawnia każde z założeń aktuarialnych w wartościach bezwzględnych (na przykład w bezwzględnych wielkościach procentowych), a nie tylko jako przedział między różnymi wielkościami procentowymi lub innymi zmiennymi;
- o) skutki wzrostu o jeden punkt procentowy oraz skutki zmniejszenia o jeden punkt procentowy wskaźników charakteryzujących tendencje dotyczące kosztów leczenia związanych z:
- (i) łączną kwotą kosztów bieżącego zatrudnienia oraz kosztów odsetek będących składnikami okresowych kosztów leczenia po okresie zatrudnienia; oraz

(ii) łącznymi zobowiązaniami z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia związanych z kosztami leczenia.

Dla celów niniejszego ujawniania informacji wszystkie pozostałe założenia przyjmuje się jako niezmiennie. W przypadku programów działających w środowisku o wysokiej inflacji ujawnianie informacji może być skutkiem procentowego wzrostu lub zmniejszenia zakładanych wskaźników charakteryzujących tendencje dotyczące kosztów leczenia o znaczeniu podobnym do zmian o jeden punkt procentowy w środowisku gospodarczym o niskiej inflacji;

- p) następujące kwoty za bieżący okres roczny oraz za poprzednie cztery roczne okresy:
- (i) wartość bieżącą zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, wartość godziwą aktywów programu oraz nadwyżkę lub niedobór w programie; oraz
  - (ii) korekty wynikające z:
    - A. zobowiązań programu wyrażonych jako: 1) kwota; lub 2) procent zobowiązań programu ustalonych na dzień bilansowy; oraz
    - B. aktywów programu wyrażonych jako: 1) kwota; lub 2) procent aktywów programu ustalonych na dzień bilansowy;
- q) najlepszych szacunków pracodawcy, dokonanych tak szybko, jak to możliwe, dotyczących składek, które zgodnie z oczekiwaniami będą wpłacone na rzecz programu w ciągu rocznego okresu obrotowego rozpoczynającego się po dniu bilansowym.

121 W paragrafie 120A b) zawarty jest wymóg przedstawienia ogólnego opisu programu. Opis taki rozróżnia na przykład pomiędzy programami świadczeń emerytalnych opartymi na ustalonym wynagrodzeniu a programami świadczeń emerytalnych opartymi na końcowym wynagrodzeniu i programami opieki medycznej po okresie zatrudnienia. Opis programu powinien obejmować opis nieformalnych praktyk prowadzących do powstania zwyczajowo oczekiwanego obowiązku służącego wycenieniu zobowiązania z tytułu określonych świadczeń zgodnie z paragrafem 52. Dalsze szczegóły nie są wymagane.

122 Jeśli jednostka prowadzi więcej niż jeden program określonych świadczeń, informacje mogą być ujawniane sumarycznie, oddzielnie dla każdego z programów lub pogrupowane w inny sposób uznany za najbardziej użyteczny. Użyteczne może być zastosowanie pogrupowania zgodnego z następującymi kryteriami:

- a) geograficzna lokalizacja programów, na przykład podział na programy krajowe i programy zagraniczne; lub
- b) to, czy programy są narażone na istotnie zróżnicowany poziom ryzyka, na przykład poprzez rozróżnienie pomiędzy programami świadczeń emerytalnych opartymi na ustalonym wynagrodzeniu a programami świadczeń emerytalnych opartymi na wynagrodzeniu końcowym i programami opieki medycznej po okresie zatrudnienia.

Jeśli jednostka ujawnia sumaryczne informacje dotyczące grupy programów, informacje te przedstawiać należy w formie średnich ważonych lub stosunkowo wąskich przedziałów.

123 W paragrafie 30 zawarty jest wymóg ujawnienia dodatkowych informacji na temat wielozakładowych programów określonych świadczeń, które są traktowane w taki sposób, jakby były programami określonych składek.

124 Jeśli wymaga tego MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*, jednostka ujawnia informacje o:

- a) transakcjach z podmiotami powiązаныmi prowadzonych w ramach programów świadczeń po okresie zatrudnienia; oraz
- b) świadczeniach po okresie zatrudnienia dla podstawowych członków kadry kierowniczej.

125 Jeśli wymaga tego MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, jednostka powinna ujawniać informacje na temat zobowiązań warunkowych wynikających z jej zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia.

#### INNE DŁUGOTERMINOWE ŚWIADCZENIA PRACOWNICZE

126 Do innych długoterminowych świadczeń pracowniczych zalicza się na przykład:

- a) długoterminowe płatne nieobecności, takie jak urlop udzielany z tytułu długiego stażu pracy lub urlop naukowy;
- b) nagrody jubileuszowe i inne świadczenia z tytułu długiego stażu pracy;
- c) długoterminowe renty inwalidzkie;
- d) wypłaty z zysku i premie płatne później niż dwanaście miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę; oraz
- e) odroczone wynagrodzenia płatne później niż dwanaście miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę.

127 Wycena innych długoterminowych świadczeń pracowniczych zwykle nie charakteryzuje się takim samym stopniem niepewności jak ustalanie wysokości świadczeń po okresie zatrudnienia. Ponadto wprowadzenie innych długoterminowych świadczeń pracowniczych lub ich zmiany rzadko powodują powstanie istotnej kwoty kosztów przeszłego zatrudnienia. Z tego względu niniejszy standard wymaga stosowania uproszczonej metody rozliczania innych długoterminowych świadczeń pracowniczych. Metoda ta różni się od podejścia wymaganego w przypadku świadczeń po okresie zatrudnienia w następujący sposób:

- a) zyski i straty aktuarialne ujmowane są bezzwłocznie i nie stosuje się „przedziału”; oraz
- b) pełna wysokość kosztów przeszłego zatrudnienia ujmowana jest niezwłocznie.

#### **Ujmowanie i wycena**

128 Kwota ujmowana jako zobowiązanie z tytułu innych długoterminowych świadczeń pracowniczych stanowi różnicę pomiędzy:

- a) wartością bieżącą zobowiązania z tytułu określonych świadczeń na dzień bilansowy (zob. paragraf 64);
- b) a wartością godziwą ewentualnych aktywów programu na dzień bilansowy, z których to aktywów zobowiązania mają zostać bezpośrednio uregulowane (zob. paragrafy 102–104).

Ustalając wysokość zobowiązania, jednostka stosuje paragrafy 49–91, z wyłączeniem paragrafów 54 i 61. Ujmując i wyceniając ewentualne prawo do rekompensaty, jednostka stosuje paragraf 104A.

129 W odniesieniu do innych długoterminowych świadczeń pracowniczych, jednostka powiększa koszty lub (z zastrzeżeniem paragrafu 58) przychody, o sumę niżej podanych kwot, z wyjątkiem sytuacji, gdy inny standard wymaga uwzględnienia ich w koszcie wytworzenia składnika aktywów lub to dopuszcza:

- a) koszty bieżącego zatrudnienia (zob. paragrafy 63–91);
- b) koszty odsetek (zob. paragraf 82);
- c) przewidywany zwrot z aktywów programu (zob. paragrafy 105–107) oraz ewentualne prawa do rekompensaty ujęte jako składnik aktywów (zob. paragraf 104 A);
- d) zyski i straty aktuarialne, które bezzwłocznie ujmuje się w całości ujęte;
- e) koszty przeszłego zatrudnienia, które bezzwłocznie ujmuje się w całości; oraz
- f) wpływ ewentualnych ograniczeń lub rozliczeń programu (zob. paragrafy 109–110).

130 Jedną z form innych długoterminowych świadczeń pracowniczych jest długoterminowa renta inwalidzka. Jeśli poziom renty zależy od stażu pracy, zobowiązanie powstaje w miarę wykonywania pracy. Wycena tego zobowiązania odzwierciedla prawdopodobieństwo tego, że dokonanie płatności będzie wymagane, oraz okres, którego płatność – zgodnie z oczekiwaniami – będzie dotyczyła. Jeśli poziom świadczenia jest taki sam dla wszystkich pracowników, którzy stali się inwalidami niezależnie od ich stażu pracy, przewidywane koszty tych świadczeń ujmuje się w momencie, gdy nastąpiło zdarzenie powodujące długoterminowe inwalidztwo.

#### **Ujawnianie informacji**

131 Chociaż niniejszy standard nie zawiera wymogu ujawniania żadnych szczególnych informacji na temat innych długoterminowych świadczeń pracowniczych, inny standard może zawierać wymóg ujawnienia informacji na przykład wówczas, gdy koszty wynikające z takich świadczeń są istotne i jako takie należy je ujawnić zgodnie z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*. Jeśli wymaga tego MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*, jednostka ujawnia informacje na temat innych długoterminowych świadczeń pracowniczych dla kluczowych członków kadry kierowniczej.

#### **ŚWIADCZENIA Z TYTUŁU ROZWIĄZANIA STOSUNKU PRACY**

132 Niniejszy standard reguluje problematykę świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy oddzielnie od pozostałych świadczeń pracowniczych, ponieważ zdarzeniem, które powoduje powstanie zobowiązania, jest samo rozwiązanie stosunku pracy, a nie praca wykonywana przez pracownika.

#### **Ujmowanie**

133 Jednostka gospodarcza ujmuje świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy jako zobowiązanie i koszt wtedy i tylko wtedy, gdy jest zdecydowana w możliwy do udowodnienia sposób:

- a) rozwiązać stosunek pracy z pracownikiem lub grupą pracowników przed osiągnięciem przez nich wieku emerytalnego; lub

- b) zapewnić świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy w następstwie złożonej przez siebie propozycji zachęcającej ich do dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy.
- 134 Jednostka gospodarcza jest zdecydowana w możliwy sposób rozwiązać stosunek pracy wtedy i tylko wtedy, gdy posiada szczegółowy sformalizowany plan rozwiązania stosunku pracy i nie ma żadnej realnej możliwości wycofania się z tego planu. Plan taki powinien zawierać co najmniej następujące elementy:
- a) lokalizację (zakład), pion/dział i przybliżoną liczbę pracowników, z którymi ma zostać rozwiązany stosunek pracy;
- b) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy w podziale na stanowiska i pion/działy; oraz
- c) termin, w którym nastąpi wdrożenie planu. Wdrożenie powinno rozpocząć się tak szybko, jak to jest możliwe, zaś okres do zakończenia wdrożenia powinien mieć taką długość, aby wprowadzenie do planu istotnych zmian nie było prawdopodobne.
- 135 Zobowiązanie się jednostki do dokonania płatności (lub realizacji innych świadczeń) na rzecz pracowników, z którymi rozwiązuje stosunek pracy, może wynikać z przepisów prawa, umów lub innych porozumień zawartych z pracownikami lub ich przedstawicielami lub ze zwyczajowo oczekiwanego obowiązku wynikającego z przyjętej praktyki prowadzenia działalności, zwyczajów lub pragnienia sprawiedliwego traktowania. Takie płatności są świadczeniami z tytułu rozwiązania stosunku pracy. Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy są zwykle płatnościami ryczałtowymi, ale czasami składają się na nie również:
- a) zwiększenia świadczeń emerytalnych lub innych świadczeń po okresie zatrudnienia, czy to pośrednio poprzez program świadczeń pracowniczych, czy też bezpośrednio; oraz
- b) wynagrodzenie wypłacane do końca ustalonego okresu wypowiedzenia, jeśli pracownik nie będzie już wykonywał pracy, która dostarczałaby jednostce korzyści ekonomicznych.
- 136 Niektóre świadczenia pracownicze są płatne niezależnie od powodu odejścia pracownika z jednostki. Płatność takich świadczeń pracowniczych jest pewna (z zastrzeżeniem wymogów dotyczących konieczności uprzedniego nabycia praw lub minimalnego stażu pracy), ale termin płatności tych świadczeń jest niepewny. Mimo że takie świadczenia określa się w niektórych krajach jako odszkodowania z tytułu rozwiązania stosunku pracy lub jako podarunki z tytułu rozwiązania stosunku pracy, są one raczej świadczeniami po okresie zatrudnienia niż świadczeniami z tytułu rozwiązania stosunku pracy i jednostka rozlicza je w taki sposób jak świadczenia po okresie zatrudnienia. Niektóre jednostki realizują świadczenie o niższym poziomie w przypadku dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy przez pracownika (w istocie jest to świadczenie po okresie zatrudnienia) niż w przypadku niedobrowolnego rozwiązania stosunku pracy z przyczyn leżących po stronie jednostki. Dodatkowe świadczenie podlegające wypłacie w razie niedobrowolnego rozwiązania stosunku pracy jest świadczeniem z tytułu rozwiązania stosunku pracy.
- 137 Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy nie przynoszą jednostce przyszłych korzyści ekonomicznych i są niezwłocznie ujmowane w koszty.
- 138 Jeśli jednostka ujmuje świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy, możliwe jest również, że będzie musiała ująć ograniczenie świadczeń emerytalnych lub innych świadczeń pracowniczych (zob. paragraf 109).

#### **Wycena**

- 139 Jeśli świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy są należne później niż dwanaście miesięcy od dnia bilansowego, należy je zdyskontować według stopy dyskontowej określonej w paragrafie 78.
- 140 W wypadku złożenia propozycji zachęcającej do dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy wycena świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy powinna opierać się na przewidywanej liczbie pracowników, którzy przyjmą tę propozycję.

#### **Ujawnianie informacji**

- 141 Jeśli istnieje niepewność co do liczby pracowników, którzy przyjmą proponowane im świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy, można mówić o zobowiązaniu warunkowym. Zgodnie z wymogami MSR 37 Rezerwy, *zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* jednostka ujawnia informacje na temat zobowiązania warunkowego, chyba że możliwość wypływu środków z tytułu rozliczenia programu świadczeń jest znikoma.
- 142 Zgodnie z wymogami MSR 1 jednostka ujawnia charakter i kwotę kosztów, jeśli są istotne. Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy mogą powodować powstanie kosztów, których ujawnienie może być potrzebne do spełnienia tego wymogu.
- 143 Jeśli wymaga tego MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*, jednostka ujawnia informacje na temat świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy dla kluczowych członków kadry kierowniczej.

144–152 [Usunięty]

#### **PRZEPISY PRZEJŚCIOWE**

- 153 Niniejsza część standardu określa przejściowe podejście do programów określonych świadczeń. Jeśli jednostka stosuje po raz pierwszy niniejszy standard w odniesieniu do innych świadczeń pracowniczych, powinna zastosować MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

- 154 Stosując niniejszy standard po raz pierwszy, jednostka gospodarcza ustala wysokość przejściowego zobowiązania z tytułu programu określonych świadczeń na ten dzień według następującego wzoru:
- wartość bieżąca zobowiązania (zob. paragraf 64) na dzień zastosowania standardu;
  - minus wartość godziwa, na dzień zastosowania standardu, ewentualnych aktywów programu, z których nastąpi bezpośrednie uregulowanie zobowiązań (zob. paragrafy 102–104);
  - minus ewentualne koszty przeszłego zatrudnienia, które zgodnie z paragrafem 96 ujmuje się w okresach późniejszych.
- 155 Jeśli przejściowe zobowiązanie jest wyższe od zobowiązania, jakie zostałyby ujęte na ten sam dzień zgodnie z poprzednio stosowanymi zasadami rachunkowości, zgodnie z paragrafem 54 jednostka gospodarcza dokonuje nieodwracalnego wyboru, polegającego na ujęciu tego zwiększenia jako części zobowiązania z tytułu określonych świadczeń:
- czyniąc to bezzwłocznie na podstawie MSR 8; lub
  - ujmując je w koszty metodą liniową przez okres maksymalnie pięciu lat od dnia pierwszego zastosowania standardu. Jeśli jednostka wybierze możliwość b), wówczas:
    - stosuje limit opisany w paragrafie 58 b) do ustalania wartości wszelkich aktywów ujmowanych w bilansie;
    - na każdy dzień bilansowy: 1) kwotę zwiększenia, która pozostaje nieujęta; oraz 2) kwotę ujętą w bieżącym okresie;
    - ogranicza ujmowanie późniejszych zysków aktuarialnych (lecz nie ujemnych kosztów przeszłego zatrudnienia) w następujący sposób. Jeśli zysk aktuarialny ma być ujęty zgodnie z paragrafami 92 i 93, jednostka ujmuje go tylko w kwocie, o którą wartość skumulowanych nieujętych zysków aktuarialnych netto (przed ujęciem tego zysku aktuarialnego) przewyższa nieujętą część przejściowego zobowiązania; oraz
    - uwzględnia odnośną część nieujętego przejściowego zobowiązania przy ustaleniu ewentualnych późniejszych zysków lub strat z tytułu rozliczenia lub ograniczenia programu.

Jeśli zobowiązanie przejściowe jest niższe od zobowiązania, które zostałyby ujęte na ten sam dzień zgodnie z poprzednio stosowanymi przez jednostkę zasadami rachunkowości, jednostka niezwłocznie ujmuje to zmniejszenie zgodnie z MSR 8.

- 156 Przy pierwszym zastosowaniu niniejszego standardu na wpływ zmiany zasad rachunkowości będą składały się zyski i straty aktuarialne, które powstały w poprzednich okresach, nawet jeśli mieszczą się one w 10 % „przedziale” określonym w paragrafie 92.

#### Przykład ilustrujący paragrafy od 154 do 156

Na dzień 31 grudnia 1998 r. w bilansie jednostki figuruje zobowiązanie z tytułu emerytur w wysokości 100. Jednostka rozpoczyna stosowanie standardu z dniem 1 stycznia 1999 r., gdy wartość bieżąca zobowiązania zgodnie ze standardem wynosi 1 300, a wartość godziwa aktywów programu równa się 1 000. W dniu 1 stycznia 1993 r. jednostka podniosła wysokość emerytur (koszt świadczeń, do których nie nabyto uprawnień: 160; średni okres do nabycia uprawnień: 10 lat).

Przejściowe skutki są następujące:

Wartość bieżąca zobowiązania	1 300
Wartość godziwa aktywów programu	(1 000)
Minus: koszty przeszłego zatrudnienia do ujęcia w okresach późniejszych: $(160 \times 4/10)$	(64)
Przejściowe zobowiązanie	236
Zobowiązanie już ujęte	100
Zwiększenie zobowiązania	136

Jednostka może wybierać pomiędzy natychmiastowym ujęciem zwiększenia zobowiązania o 136 a jego rozłożeniem na okres maksymalnie pięciu lat. Wybór jest nieodwracalny.



Na dzień 31 grudnia 1999 r. wartość bieżąca zobowiązania zgodnie ze standardem wynosi 1 400, a wartość godziwa aktywów programu równa się 1 050. Skumulowane nieujęte zyski aktuarialne netto od chwili pierwszego zastosowania standardu wynoszą 120. Przewidywany średni pozostały okres zatrudnienia pracowników uczestniczących w programie wynosi osiem lat. Jednostka przyjęła zasadę niezwłocznego ujmowania wszystkich zysków i strat aktuarialnych zgodnie z zasadami, na które zezwała paragraf 93.

Wpływ istnienia limitu określonego w paragrafie 155 b) (iii) jest następujący.

Skumulowane nieujęte zyski aktuarialne netto	120
Nieujęta część przejściowego zobowiązania ( $136 \times 4/5$ )	(109)
	<hr/>
Maksymalny zysk do ujęcia (paragraf 155 b) (iii)	11

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 157 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1999 r. i później, z zastrzeżeniem paragrafów 159–159C. Zachęca się do wcześniejszego stosowania tych wymogów. Jednostka, która zastosuje niniejszy standard przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się przed dniem 1 stycznia 1999 r., ujawnia, że zamiast MSR 19 *Koszty świadczeń emerytalnych*, zatwierdzonego w 1993 r., zastosowała niniejszy standard.
- 158 Niniejszy standard zastępuje MSR 19 *Koszty świadczeń emerytalnych* zatwierdzony w 1993 r.
- 159 Poniższe wymogi stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych <sup>(1)</sup> za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2001 r. i później:
- zmienioną definicję aktywów programu określoną w paragrafie 7 oraz odnośne definicje aktywów posiadanych przez długoterminowy fundusz określonych świadczeń i kwalifikującej się polisy ubezpieczeniowej; oraz
  - wymogi dotyczące ujmowania i wyceny rekompensat określone w paragrafach 104A, 128 i 129 oraz odnośne wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w paragrafach 120A f) (iv) 120A g) (iv), 120A m) oraz 120A n) (iii).
- Zachęca się do wcześniejszego stosowania tych wymogów. Jeśli wcześniejsze zastosowanie wpływa na sprawozdanie finansowe, jednostka powinna ten fakt ujawnić.
- 159A Poprawki wprowadzone przez paragraf 58 A stosuje się w odniesieniu do rocznych sprawozdań finansowych za okresy zakończone dnia 31 maja 2002 r. i później. Zaleca się wcześniejsze ich zastosowanie. Jeśli wcześniejsze zastosowanie wpływa na sprawozdanie finansowe, jednostka powinna ten fakt ujawnić.
- 159B Jednostka stosuje poprawki zawarte w paragrafach 32A, 34–34B, 61 oraz 120–121 w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie zmian. Jeśli jednostka zastosowała niniejszy standard w okresie obrotowym rozpoczynającym się przed dniem 1 stycznia 2006 r., to fakt ten podlega ujawnieniu.
- 159C Opcje zawarte w paragrafach 93A–93D mogą być stosowane w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych kończących się dnia 16 grudnia 2004 r. i później. Jednostka stosująca opcje w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2006 r. stosuje także poprawki zawarte w paragrafach 32A, 34–34B, 61 oraz 120–121.
- 160 MSR 8 stosuje się wówczas, gdy jednostka zmienia swoje zasady (politykę) rachunkowości w celu odzwierciedlenia zmian określonych w paragrafach 159–159C. Stosując te zmiany retrospektywnie, zgodnie z MSR 8, jednostka traktuje te zmiany w taki sposób, jak gdyby były one stosowane jednocześnie z pozostałymi postanowieniami niniejszego standardu, z wyjątkiem sytuacji, że jednostka może ujawniać kwoty wymagane zgodnie z paragrafem 120A p), ponieważ kwoty te są ustalane dla każdego okresu rocznego prospektywnie, począwszy od pierwszego okresu rocznego przedstawionego w sprawozdaniu finansowym, przy sporządzaniu którego jednostka po raz pierwszy zastosowała zmiany określone w paragrafie 120A.

<sup>(1)</sup> Paragrafy 159 i 159A mówią o „rocznych sprawozdaniach finansowych” zgodnie z uściśloną terminologią stosowaną od 1998 r. we fragmentach dotyczących dat wejścia w życie. Paragraf 157 mówi o „sprawozdaniach finansowych”.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 20

*Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosuje się przy księgowaniu oraz ujawnianiu informacji na temat dotacji rządowych oraz w związku z informowaniem o innych formach pomocy rządowej.
- 2 Niniejszego standardu nie stosuje się do:
  - a) szczególnych problemów wynikających z wykazywania dotacji rządowych w sprawozdaniach finansowych odzwierciedlających skutki zmian cen oraz w informacjach uzupełniających o podobnym rodzaju;
  - b) pomocy rządowej udzielonej jednostce gospodarczej w formie korzyści dostępnych w momencie ustalania dochodu do opodatkowania, lub ustalanych albo ograniczających na podstawie zobowiązań z tytułu podatku dochodowego (takich jak wakacje podatkowe, ulgi podatkowe na cele inwestycyjne, zezwolenia na przyspieszenie amortyzacji, zredukowane stopy podatku dochodowego);
  - c) posiadanych przez rząd udziałów w prawach własności do jednostki gospodarczej;
  - d) dotacji rządowych objętych zakresem MSR 41 *Rolnictwo*.

## DEFINICJE

- 3 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Rząd* – pojęcie to odnosi się do rządu, instytucji rządowych, agencji rządowych oraz innych podobnych organów lokalnych, krajowych lub międzynarodowych.

*Pomoc rządowa* jest działalnością podjętą przez rząd, która ma na celu dostarczenie określonej pomocy jednostce gospodarczej lub szeregowi jednostek spełniających pewne kryteria. Dla celów niniejszego standardu do pomocy rządowej nie zalicza się korzyści udzielonych jedynie pośrednio, drogą działań poprawiających ogólne warunki sprzedaży, takich jak wyposażenie w infrastrukturę obszarów rozwijających się lub nałożenie ograniczeń handlowych na konkurencję.

*Dotacje rządowe* są pomocą rządową, która przybiera formę przekazania jednostce gospodarczej środków, w zamian za spełnianie przez nią, w przeszłości lub w przyszłości, pewnych warunków związanych z jej działalnością operacyjną. Do dotacji rządowej nie zalicza się takich form pomocy rządowej, którym nie można przypisać określonej wartości oraz transakcji prowadzonych z rządem, co do których nie istnieje możliwość odróżnienia ich od zwykłych transakcji handlowych jednostki gospodarczej <sup>(1)</sup>.

*Dotacje do aktywów* są dotacjami rządowymi, których udzieleniu towarzyszy podstawowy warunek mówiący o tym, że jednostka kwalifikująca się do ich otrzymania powinna zakupić, wytworzyć lub w inny sposób pozyskać aktywa długoterminowe (trwałe). Dotacjom tego typu mogą także towarzyszyć dodatkowe warunki wprowadzające ograniczenia co do rodzaju dotowanych aktywów, ich umiejscowienia lub też okresów, w których mają być one nabyte lub utrzymywane przez jednostkę gospodarczą.

*Dotacje do przychodu* są dotacjami rządowymi innymi niż dotacje do aktywów.

*Pożyczki umarzalne* są pożyczkami, których spłaty pożyczkodawca decyduje się zrzec pod pewnymi określonymi warunkami.

*Wartość godziwa* jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi nabywcą oraz sprzedawcą.

- 4 Pomoc rządowa przybiera rozmaite formy różniące się między sobą zarówno rodzajem, jak i warunkami, które zwykle im towarzyszą. Celem udzielenia pomocy może być zachęcenie jednostki gospodarczej do rozpoczęcia takiej działalności, jakiej w zwykłych warunkach jednostka gospodarcza nie podjęłaby się, gdyby nie została jej udzielona pomoc.
- 5 Przyjęcie pomocy rządowej przez jednostkę gospodarczą może mieć z dwóch przyczyn doniosłe znaczenie dla procesu sporządzania sprawozdania finansowego. Po pierwsze, jeżeli zostały przekazane środki, należy znaleźć odpowiednią metodę księgowania tego typu transferów. Po drugie, pożądane jest przedstawienie informacji dotyczących zakresu, w jakim jednostka gospodarcza skorzystała z udzielonej jej pomocy w danym okresie sprawozdawczym. Informacje te ułatwiają porównanie danego sprawozdania finansowego ze sprawozdaniami finansowymi jednostki gospodarczej za poprzednie okresy oraz ze sprawozdaniami innych jednostek gospodarczych.
- 6 Dotacje rządowe określa się niekiedy także innymi nazwami, takimi jak subsydia, subwencje lub premie.

<sup>(1)</sup> Zob. także SKI-10 *Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną*.

## DOTACJE RZĄDOWE

- 7 Dotacji rządowych, łącznie z niepieniężnymi dotacjami wykazywanymi w wartości godziwej, nie ujmuje się, dopóki nie istnieje wystarczająca pewność, iż:
- jednostka gospodarcza spełni warunki związane z dotacjami; oraz
  - dotacje będą otrzymane.
- 8 Dotacji rządowej nie ujmuje się aż do momentu, w którym istnieje uzasadnione przekonanie, że jednostka gospodarcza spełni warunki związane z dotacją oraz że dotacja zostanie otrzymana. Fakt, iż jednostka gospodarcza otrzymała dotację, nie stanowi sam w sobie przekonującego dowodu na to, że związane z dotacją warunki zostały lub będą spełnione.
- 9 Sposób, w jaki dotacja została otrzymana, nie wpływa na metodę księgową, którą należy przyjąć w stosunku do dotacji. Dlatego też dotacja jest księgowana w ten sam sposób niezależnie od tego, czy została ona otrzymana w formie środków pieniężnych, czy też przybrała formę redukcji zobowiązań wobec rządu.
- 10 Rządową pożyczkę umarzalną traktuje się jako dotację rządową, o ile istnieje wystarczająca pewność, że jednostka gospodarcza sprosta wymaganiom związanym z umorzeniem pożyczki.
- 11 Od momentu ujęcia dotacji rządowej w sprawozdaniu do wszystkich powiązanych z nią zobowiązań lub aktywów warunkowych stosuje się MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*.
- 12 Dotacje rządowe ujmuje się w systematyczny sposób jako przychód w poszczególnych okresach, aby zapewnić ich współmierność z odnośnymi kosztami, które dotacje mają w zamierzeniu kompensować. Dotacje nie zwiększają bezpośrednio kapitału własnego.
- 13 Istnieją dwie metody podejścia księgowego do dotacji rządowych: metoda kapitałowa, zgodnie z którą dotacje bezpośrednio zwiększają kapitał własny, oraz metoda przychodów, zgodnie z którą dotacje zalicza się do przychodu na przestrzeni jednego lub większej ilości okresów.
- 14 Za zastosowaniem metody kapitałowej przemawiają następujące argumenty:
- dotacje rządowe są narzędziem finansowym i jako takie należy je traktować w bilansie, a nie umieszczać w rachunku zysków i strat celem kompensowania pozycji kosztów, które dotacje finansują. Ponieważ nie oczekuje się ich spłaty, powinny one bezpośrednio zwiększać kapitał własny; oraz
  - ujmowanie dotacji rządowych w rachunku zysków i strat nie jest słuszne z tego względu, iż nie zostały one zarobione przez jednostkę gospodarczą, lecz stanowią formę zachęty dostarczonej przez rząd, czemu nie towarzyszy ponoszenie odnośnych kosztów.
- 15 Argumenty przemawiające za zastosowaniem metody przychodów przedstawiają się następująco:
- ponieważ dotacje rządowe stanowią wpływy pochodzące z innego źródła aniżeli od akcjonariuszy/udziałowców, dlatego też nie powinny bezpośrednio zwiększać kapitału własnego, lecz należy je ujmować jako przychód w odpowiednich okresach;
  - dotacje rządowe rzadko są bezinteresowne. Jednostka gospodarcza uzyskuje je dzięki spełnieniu związanych z nimi warunków i przewidywanych obowiązków (zobowiązań). Z tego względu należy je ujmować jako przychód oraz powiązać je z odnośnymi kosztami, które dotacje mają w zamierzeniu kompensować; oraz
  - ponieważ podatek dochodowy oraz inne podatki nalicza się w oparciu o przychód, uwzględnienie w rachunku zysków i strat dotacji rządowych wydaje się logiczne, gdyż są one przejawem stosowanej polityki podatkowej.
- 16 W metodzie przychodów zastosowanej do dotacji rządowych rzeczą najistotniejszą jest ujmowanie ich na przestrzeni okresów w sposób racjonalny i systematyczny, aby zapewnić ich współmierność z odnośnymi kosztami. Ujmowanie dotacji rządowych jako przychodu w momencie ich otrzymania nie jest zgodne z założeniami metody memoriałowej (zob. MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*) i mogłoby być uznane jako przychód tylko wtedy, jeśli nie istniały żadne podstawy do przypisania dotacji do okresów innych niż ten, w którym dotacja została otrzymana.
- 17 W większości przypadków okresy, na przestrzeni których jednostka gospodarcza ujmuje koszty powiązane z dotacją rządową, dają się łatwo ustalić, dlatego też dotacje, którym towarzyszy ujmowanie poszczególnych kosztów, są ujmowane jako przychód tego samego okresu, którego dotyczą odnośne koszty. Analogicznie, dotacje do aktywów podlegających amortyzacji są zazwyczaj ujmowane jako przychód na przestrzeni okresów, proporcjonalnie do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od tych aktywów.

- 18 Dotacjom do aktywów niepodlegających amortyzacji może także towarzyszyć wymaganie spełnienia pewnych obowiązków (zobowiązań), po czym takie dotacje zostałyby ujęte jako przychód okresów, na przestrzeni których ponoszone są koszty spełnienia tychże obowiązków. Na przykład udzielenie dotacji w formie przyznania gruntu może być uzależnione od wybudowania na tym gruncie budynku i słuszne może być ujmowanie tej dotacji jako przychodu przez okres użytkowania tego budynku.
- 19 Przyznawane dotacje są niekiedy częścią pakietu pomocy finansowej lub podatkowej, z czym wiąże się wiele warunków. W takich sytuacjach wymagane jest uważne podejście do określenia warunków powodujących powstanie kosztów, które z kolei określają okresy, na przestrzeni których dotacja będzie otrzymywana. Słuszne może być przypisanie jednej części dotacji do poszczególnych okresów w oparciu o jedną metodę, a drugiej części przy zastosowaniu drugiej z metod.
- 20 Dotację rządową, która staje się należna jako forma rekompensaty za już poniesione koszty lub straty, lub przyznana jednostce gospodarczej celem udzielenia jej natychmiastowego finansowego wsparcia, bez towarzyszących przyszłych kosztów, ujmuje się jako przychód w okresie, w którym stała się należna.
- 21 W pewnych okolicznościach dotacje rządowe mogą być przyznawane do udzielenia jednostce gospodarczej natychmiastowego wsparcia finansowego, a nie do stwarzania bodźca do poczynienia przez nią określonych nakładów. Udzielanie tego typu dotacji może ograniczać się do pojedynczych jednostek gospodarczych i może nie być dostępne dla szerszego kręgu beneficjentów. Okoliczności powyższe mogą uzasadniać ujmowanie dotacji jako przychodu w okresie, w którym jednostka gospodarcza kwalifikuje się do jej otrzymania, wraz z ujawnieniem tego faktu celem zagwarantowania, iż jego skutki są zrozumiałe.
- 22 Dotacja rządowa może stać się należna jednostce gospodarczej jako forma rekompensaty kosztów bądź strat poniesionych w poprzednim okresie obrotowym. Dotację taką ujmuje się jako przychód okresu, w którym dotacja staje się należna, wraz z ujawnieniem tego faktu celem zagwarantowania, iż jego skutki są zrozumiałe.

#### **Niepieniężne dotacje rządowe**

- 23 Niepieniężne dotacje rządowe mogą przybierać formę przekazania niepieniężnego składnika aktywów, takiego jak grunt lub inne środki oddane jednostce gospodarczej do użytkowania. W takich przypadkach określa się zazwyczaj wartość godziwą niepieniężnego składnika aktywów i zarówno dotację, jak i składnik aktywów księguje się w ich wartości godziwej. Rozwiązaniem alternatywnym, niekiedy stosowanym, jest księgowanie zarówno składnika aktywów, jak i dotacji w wartościach nominalnych.

#### **Prezentacja dotacji do aktywów**

- 24 Dotacje rządowe do aktywów łącznie z niepieniężnymi dotacjami wykazywanymi w wartości godziwej prezentuje się w bilansie jako przychody przyszłych okresów lub odejmuje kwotę dotacji w celu uzyskania wartości bilansowej składnika aktywów.
- 25 Powyższe dwie metody prezentacji w sprawozdaniu finansowym dotacji (lub odpowiednich części dotacji) do aktywów uznaje się za możliwe do przyjęcia alternatywne rozwiązania.
- 26 Zgodnie z jedną z metod przedstawia się dotację jako przychód przyszłych okresów, który jest w sposób racjonalny i systematyczny ujmowany jako przychód na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów.
- 27 Zgodnie z drugą z metod odejmuje się dotację w celu uzyskania wartości bilansowej składnika aktywów. Dotacja jest ujmowana jako przychód na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów podlegającego amortyzacji za pomocą zredukowanego odpisu amortyzacyjnego.
- 28 Zakup aktywów oraz przyjęcie odnośnych dotacji może spowodować poważne zmiany w przepływach środków pieniężnych jednostki gospodarczej. Z tego względu oraz w celu wykazania poziomu inwestycji brutto w aktywach takie zmiany ujawnia się często jako oddzielne pozycje w rachunku przepływów pieniężnych, niezależnie od tego, czy dla celów prezentacji bilansu dotacje zostały, czy też nie zostały odjęte od odnośnego składnika aktywów.

#### **Prezentacja dotacji do przychodu**

- 29 Dotacje do przychodu są niekiedy prezentowane jako przychód w oddzielnej pozycji rachunku zysków i strat lub w ogólnej pozycji zatytułowanej „Pozostałe przychody”.
- 30 Dotacje mogą także pomniejszać odnośne koszty. Zwolennicy pierwszej metody twierdzą, że saldowanie pozycji przychodów i kosztów jest niewłaściwym podejściem oraz że oddzielenie dotacji od kosztów ułatwia porównanie z innymi kosztami niezwiązanymi z dotacjami. Za drugą metodą przemawia to, że koszty nie zostałyby poniesione przez jednostkę gospodarczą, gdyby nie zostały jej przyznane dotacje, a zatem prezentacja kosztów bez skompensowania ich z dotacją może wprowadzać w błąd.

- 31 Obie metody uznaje się za możliwe od przyjęcia dla celów prezentacji dotacji do przychodu. Ujawnianie informacji dotyczących dotacji może być konieczne w celu poprawnego zrozumienia sprawozdania finansowego. Ujawnianie informacji na temat wpływu dotacji na pozycje przychodów lub kosztów, o których należy informować osobno, jest zazwyczaj słuszne.

#### **Splata dotacji rządowych**

- 32 Dotacje rządowe podlegające splatom księguje się jako uaktualnienie wartości szacunkowych (zob. MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*). Splaty dotacji do przychodu rozlicza się w pierwszej kolejności z niezamortyzowanymi rozliczeniami międzyokresowymi powstałymi w związku z dotacją. W stopniu, w jakim splata przewyższa rozliczenia międzyokresowe, lub jeżeli rozliczenia międzyokresowe nie występują, splatę taką niezwłocznie ujmuje się jako koszt. Splatę dotacji do aktywów ujmuje się w formie zwiększenia wartości bilansowej lub zmniejszenia salda przychodu przyszłych okresów o kwotę podlegającą spłacie. Dodatkowe umorzenie, które zostałoby ujęte do danego dnia jako koszt, zważywszy na brak dotacji, ujmuje się niezwłocznie w kosztach.
- 33 Okoliczności, które doprowadziły do splaty dotacji do aktywów, mogą wskazywać na konieczność rozważenia możliwości, że doszło do utraty wartości nowej wartości bilansowej składnika aktywów.

#### **POMOC RZĄDOWA**

- 34 Z dotacji rządowych, zgodnie z definicją zawartą w paragrafie 3, wyłączono pewne formy pomocy rządowej, którym nie można w sposób racjonalny przypisać wartości, oraz te transakcje przeprowadzane z rządem, w przypadku których nie istnieje możliwość odróżnienia ich od zwykłych transakcji jednostki gospodarczej.
- 35 Przykładami pomocy, której wartości nie można w sposób racjonalny określić, jest bezpłatne doradztwo techniczne oraz marketingowe, jak również udzielanie gwarancji. Przykładem transakcji, której nie sposób wyodrębnić od zwykłych transakcji prowadzonych przez jednostkę gospodarczą, jest rządowa polityka zamówień publicznych, której jednostka gospodarcza zawdzięcza część zrealizowanych sprzedaży. Istnienie korzyści może być niekwestionowane, lecz jakkolwiek próba oddzielenia działań handlowych od pomocy rządowej mogłaby być w dużym stopniu arbitralna.
- 36 Znaczenie korzyści z tytułu pomocy opisanej w powyższych przykładach może polegać na tym, iż ujawnienie jej rodzaju, zakresu i czasu trwania jest niezbędne dla zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd.
- 37 Pożyczki o zerowych lub niskich stopach procentowych są formą pomocy rządowej, lecz korzyści z nich płynących nie można ująć liczbowo przez naliczenie wysokości odsetek.
- 38 W rozumieniu niniejszego standardu do pomocy rządowej nie zalicza się wyposażenia w infrastrukturę poprawiającą ogólne warunki transportu i telekomunikacji oraz dostarczania udogodnień takich, jak nawadnianie lub sieć wodociągowa, które są udostępniane w sposób ciągły i bez ograniczenia w czasie, z korzyścią dla całej lokalnej społeczności.

#### **UJAWNIANIE INFORMACJI**

- 39 W sprawozdaniu finansowym ujawnia się następujące informacje:
- zasady (politykę) rachunkowości zastosowane do dotacji rządowych, łącznie z podaniem metod prezentacji przyjętych w sprawozdaniu finansowym;
  - rodzaj oraz zasięg dotacji rządowych ujętych w sprawozdaniu finansowym oraz wskazówki o innych formach pomocy rządowej, z których jednostka gospodarcza odniosła bezpośrednią korzyść; oraz
  - niespełnione warunki oraz inne zdarzenia warunkowe związane z ujętą w sprawozdaniu pomocą rządową.

#### **PRZEPISY PRZEJŚCIOWE**

- 40 Jednostka gospodarcza stosująca niniejszy standard po raz pierwszy:
- spełnia wymogi związane z ujawnieniem informacji, tam gdzie ma to zastosowanie; oraz
  - alternatywnie:
    - koryguje sprawozdanie finansowe z tytułu wprowadzonych zmian zasad (polityki) rachunkowości, zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*; lub
    - stosuje przepisy księgowe niniejszego standardu tylko w odniesieniu do dotacji lub części dotacji, które staną się należne lub będą podlegały spłacie przez jednostkę gospodarczą po dacie wejścia w życie niniejszego standardu.

#### **DATA WEJŚCIA W ŻYCIE**

- 41 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1984 r. i później.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 21

*Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*

## CEL

- 1 Jednostka może prowadzić działalność gospodarczą za granicą w dwojaki sposób. Może przeprowadzać transakcje w walutach obcych lub posiadać jednostki działające za granicą. Ponadto jednostka może prezentować swoje sprawozdania finansowe w walucie obcej. Niniejszy standard ma na celu określić, w jaki sposób ujmować transakcje w walutach obcych i jednostki działające za granicą w sprawozdaniach finansowych jednostki oraz w jaki sposób przeliczać sprawozdania finansowe na walutę prezentacji.
- 2 Najważniejsze kwestie to wybór kursu (lub kursów) wymiany walut obcych, który należy zastosować, i ustalenie sposobu, w jaki należy wykazywać skutki zmian kursów wymiany walut obcych w sprawozdaniu finansowym.

## ZAKRES

- 3 Niniejszy standard stosuje się do <sup>(1)</sup>:
  - a) ujmowania transakcji i sald w walutach obcych, z wyjątkiem transakcji i sald dotyczących instrumentów pochodnych objętych zakresem MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*;
  - b) przeliczania wyników finansowych oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostek działających za granicą, włączonych do sprawozdań finansowych jednostki w drodze konsolidacji pełnej, konsolidacji proporcjonalnej lub wyceny metodą praw własności; oraz
  - c) do przeliczania wyników finansowych oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki na walutę prezentacji.
- 4 MSR 39 ma zastosowanie do wielu instrumentów pochodnych w walutach obcych, w związku z czym niniejszy standard ich nie obejmuje. Jednakże te instrumenty pochodne w walutach obcych, których nie obejmuje MSR 39 (np. niektóre instrumenty pochodne w walutach obcych, które są wbudowane w inne umowy), objęte są zakresem niniejszego standardu. Ponadto niniejszy standard ma zastosowanie w przypadku, gdy jednostka przelicza kwoty dotyczące instrumentów pochodnych ze swojej waluty funkcjonalnej na walutę prezentacji.
- 5 Niniejszy standard nie ma zastosowania do rachunkowości zabezpieczeń pozycji w walutach obcych, w tym zabezpieczeń inwestycji netto w jednostce działającej za granicą. Do rachunkowości zabezpieczeń ma zastosowanie MSR 39.
- 6 Niniejszy standard ma zastosowanie w przypadku prezentacji sprawozdań finansowych jednostki w walucie obcej i określa wymagania, jakie muszą być spełnione, aby sporządzane sprawozdania finansowe mogły zostać uznane za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. W odniesieniu do przeliczania informacji finansowych na walutę obcą, które nie spełnia tych wymogów, niniejszy standard określa zakres informacji, które należy ujawnić.
- 7 Niniejszy standard nie ma zastosowania do ujętej w rachunku przepływów pieniężnych prezentacji przepływów środków pieniężnych z transakcji przeprowadzanych w walutach obcych ani przeliczania przepływów środków pieniężnych jednostek działających za granicą (zob. MSR 7 *Rachunek przepływów pieniężnych*).

## DEFINICJE

- 8 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Kurs zamknięcia* stanowi natychmiastowy kurs wymiany na dzień bilansowy.

*Różnica kursowa* jest różnicą, która wynika z przeliczenia danej liczby jednostek jednej waluty na inną walutę po różnych kursach wymiany.

*Kurs wymiany* jest wskaźnikiem stosowanym przy wymianie dwóch walut.

*Wartość godziwa* jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

*Waluta obca* jest walutą inną niż waluta funkcjonalna jednostki.

*Jednostka działająca za granicą* jest jednostką, która jest jednostką zależną, jednostką stowarzyszoną wspólnym przedsięwzięciem lub oddziałem jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, której działalność jest prowadzona w kraju lub walucie innych niż kraj lub waluta jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe.

<sup>(1)</sup> Zob. również SKI-7 *Wprowadzenie waluty euro*.

*Waluta funkcjonalna* jest walutą podstawowego środowiska gospodarczego, w którym działa jednostka.

*Grupa kapitałowa* jest to jednostka dominująca oraz jej wszystkie jednostki zależne.

*Pozycje pieniężne* stanowią posiadane jednostki waluty oraz należności i zobowiązania przypadające do otrzymania lub zapłaty, w ustalonej lub możliwej do ustalenia liczbie jednostek waluty.

*Inwestycja netto w jednostce działającej za granicą* jest udziałem jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w aktywach netto tej jednostki.

*Waluta prezentacji* jest walutą, której używa się do prezentacji sprawozdań finansowych.

*Natychmiastowy kurs wymiany* stanowi kurs wymiany natychmiastowego wykonania.

### Szczegółowe omówienie definicji

*Waluta funkcjonalna*

- 9 Podstawowym środowiskiem gospodarczym, w którym działa jednostka, jest z reguły środowisko, w którym głównie generuje ona i wydatkuje środki pieniężne. Przy ustalaniu swojej waluty funkcjonalnej jednostka bierze pod uwagę następujące czynniki:
- a) walutę:
    - (i) która wywiera główny wpływ na ceny sprzedaży towarów i usług (często jest to waluta, w której wyrażane są i regulowane ceny sprzedaży jej towarów i usług); oraz
    - (ii) kraju, w którym siły konkurencji i obowiązujące przepisy wywierają główny wpływ na ceny sprzedaży jej towarów i usług;
  - b) walutę, która wywiera główny wpływ na koszty robocizny i materiałów oraz na pozostałe koszty związane z dostarczaniem towarów lub świadczeniem usług (często jest to waluta, w której koszty te są wyrażane lub regulowane).
- 10 W ustaleniu waluty funkcjonalnej jednostki mogą być również pomocne następujące czynniki:
- a) waluta, w której generowane są środki z działalności finansowej (tj. emisja instrumentów dłużnych i kapitałowych);
  - b) waluta, w której utrzymywane są zazwyczaj wpływy z działalności operacyjnej.
- 11 Przy ustalaniu waluty funkcjonalnej jednostki działającej za granicą oraz przy ustalaniu, czy jej waluta funkcjonalna jest taka sama jak waluta jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe (przy czym, w tym kontekście, jednostką sporządzającą sprawozdanie finansowe jest jednostka, dla której jednostka działająca za granicą jest jednostką zależną, oddziałem, jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem), brane są pod uwagę następujące dodatkowe czynniki:
- a) czy działalność jednostki działającej za granicą prowadzona jest raczej jako rozszerzenie działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, niż jako działalność w znacznym stopniu niezależna. Przykładem tego pierwszego jest sytuacja, w której jednostka działająca za granicą sprzedaje jedynie towary importowane od jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe i przekazuje jej osiągnięte w ten sposób wpływy. Przykładem tego drugiego jest sytuacja, w której jednostka działająca za granicą gromadzi środki pieniężne oraz inne pozycje pieniężne, ponosi koszty, generuje przychód i zaciąga pożyczki, a wszystkie działania prowadzi zasadniczo w walucie lokalnej;
  - b) czy transakcje zawierane z jednostką sporządzającą sprawozdanie finansowe stanowią wysoki czy niski odsetek działalności jednostki działającej za granicą;
  - c) czy przepływy środków pieniężnych z działalności jednostki działającej za granicą mają bezpośredni wpływ na przepływy środków pieniężnych jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe i czy mogą jej być w każdej chwili przekazane;
  - d) czy przepływy środków pieniężnych z działalności jednostki działającej za granicą wystarczają do obsługi istniejącego i przyszłego zadłużenia powstałego w normalnym toku działalności bez konieczności udostępniania środków przez jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe.

- 12 W przypadku gdy powyższe wskaźniki nie są jednoznaczne, a waluta funkcjonalna nie jest oczywista, kierownictwo kieruje się własnym osądem w celu ustalenia waluty funkcjonalnej, która jak najwierniej odzwierciedla skutki gospodarcze zaistniałych transakcji, zdarzeń i uwarunkowań. W ramach tego podejścia kierownictwo koncentruje się najpierw na głównych wskaźnikach opisanych w paragrafie 9, a następnie analizuje wskaźniki wymienione w paragrafach 10 i 11, które mają za zadanie dostarczyć dodatkowych dowodów służących ustaleniu waluty funkcjonalnej jednostki.
- 13 Waluta funkcjonalna jednostki jest odzwierciedleniem zaistniałych transakcji, zdarzeń i uwarunkowań, które jej dotyczą. W związku z tym raz ustalona waluta funkcjonalna nie ulega zmianie, chyba że nastąpi zmiana wspomnianych transakcji, zdarzeń i uwarunkowań.
- 14 Jeżeli waluta funkcjonalna jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, sprawozdanie finansowe jednostki zostaje przekształcone zgodnie z MSR 29 *Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji*. Jednostka nie może uniknąć przekształcenia danych zgodnie z MSR 29, np. poprzez przyjęcie waluty innej niż waluta funkcjonalna ustalona zgodnie z niniejszym standardem (takiej jak waluta funkcjonalna jej jednostki dominującej), jako swojej waluty funkcjonalnej.

#### *Inwestycje netto w jednostce działającej za granicą*

- 15 Jednostka może posiadać pozycję pieniężną w postaci należności lub zobowiązania w stosunku do jednostki działającej za granicą. Pozycja pieniężna, której rozliczenie nie jest planowane bądź prawdopodobne w dającej się przewidzieć przyszłości, jest – w istocie – częścią inwestycji netto tej jednostki w jednostce działającej za granicą i jest ona ujmowana zgodnie z paragrafami 32 i 33. Przykładami takich pozycji pieniężnych mogą być długoterminowe należności lub pożyczki. Nie obejmują one należności i zobowiązań z tytułu dostaw i usług.
- 15A Jednostka posiadająca pozycję pieniężną w postaci należności lub zobowiązania w stosunku do jednostki działającej za granicą określonej w paragrafie 15 może być dowolną jednostką zależną w grupie. Przykład: jednostka ma dwie jednostki zależne – A i B. Jednostka zależna B jest jednostką działającą za granicą. Jednostka zależna A udziela pożyczki jednostce zależnej B. Należność jednostki zależnej A od jednostki zależnej B z tytułu pożyczki stanowiłaby część inwestycji netto jednostki w jednostce zależnej B, jeżeli rozliczenie pożyczki nie jest ani planowane, ani prawdopodobne w dającej się przewidzieć przyszłości. Takie samo podejście należałoby przyjąć również, gdyby jednostka zależna A sama była jednostką działającą za granicą.

#### *Pozycje pieniężne*

- 16 Podstawową cechą pozycji pieniężnej jest prawo do otrzymania (lub zobowiązanie do dostarczenia) ustalonej lub możliwej do ustalenia liczby jednostek waluty. Do przykładów należą: odprawy emerytalne i inne świadczenia na rzecz pracowników, które mają być wypłacone w gotówce, rezerwy, które mają zostać rozliczone w gotówce, oraz dywidendy pieniężne ujmowane jako zobowiązanie. Podobnie umowa polegająca na otrzymaniu (lub dostarczeniu) zmiennej liczby własnych instrumentów kapitałowych jednostki lub zmiennej liczby składników majątku, których wartość godziwa równa jest ustalonej bądź możliwej do ustalenia liczbie jednostek waluty, stanowi pozycję pieniężną. I odwrotnie, podstawową cechą pozycji niepieniężnej jest brak prawa do otrzymania (lub zobowiązania do dostarczenia) ustalonej lub możliwej do ustalenia liczby jednostek waluty. Do przykładów należą: zaliczki na towary i usługi (np. zapłacony z góry czynsz), wartość firmy, wartości niematerialne i prawne, zapasy, rzeczowe aktywa trwałe oraz rezerwy, które mają zostać rozliczone w drodze dostarczenia składnika aktywów niepieniężnych.

#### PODSUMOWANIE PODEJŚCIA WYMAGANEGO PRZEZ NINIEJSZY STANDARD

- 17 W trakcie sporządzania sprawozdania finansowego każda jednostka – czy to jednostka samodzielna, jednostka posiadająca jednostki działające za granicą (taka jak jednostka dominująca) lub jednostka działająca za granicą (taka jak jednostka zależna lub oddział) – ustala swoją walutę funkcjonalną zgodnie z paragrafami 9–14. Jednostka przelicza pozycje w walutach obcych na swoją walutę funkcjonalną i wykazuje skutki tego przeliczenia zgodnie z paragrafami 20–37 i 50.
- 18 Wiele jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe obejmuje szereg jednostek indywidualnych (np. grupa kapitałowa składa się z jednostki dominującej i jednej lub więcej jednostek zależnych). Różne rodzaje jednostek, będące lub niebędące członkami grupy kapitałowej, mogą posiadać akcje/udziały w jednostkach stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięciach. Mogą także posiadać oddziały. Wynik finansowy oraz sytuacja majątkowa i finansowa każdej indywidualnej jednostki wchodzącej w skład jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe muszą zostać przeliczone na walutę, w której jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe prezentuje to sprawozdanie. Niniejszy standard dopuszcza, aby walutą prezentacji jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe była dowolna waluta (lub waluty). Wynik finansowy oraz sytuacja majątkowa i finansowa każdej indywidualnej jednostki wchodzącej w skład jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, której waluta funkcjonalna różni się od waluty prezentacji, przeliczane są zgodnie z paragrafami 38–50.
- 19 Niniejszy standard dopuszcza również, aby samodzielna jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe lub jednostka sporządzająca jednostkowe sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* prezentowała swoje sprawozdania finansowe w dowolnej walucie (lub walutach). Jeżeli waluta prezentacji jednostki różni się od jej waluty funkcjonalnej, jej wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową również przelicza się na walutę prezentacji zgodnie z paragrafami 38–50.



## WYKAZYWANIE TRANSAKCYJ W WALUTACH OBCYCH W WALUCIE FUNKCJONALNEJ

**Ujęcie początkowe**

- 20 Transakcja w walucie obcej jest transakcją, która jest wyrażona lub wymaga uregulowania w walucie obcej; dotyczy to między innymi transakcji mających miejsce wówczas, gdy jednostka:
- nabywa lub sprzedaje towary lub usługi, których cena została wyrażona w walucie obcej;
  - zaciąga lub udziela pożyczek, które są płatne lub należne w walucie obcej; lub
  - w inny sposób nabywa lub zbywa aktywa, lub też zaciąga, lub reguluje zobowiązania wyrażone w walucie obcej.
- 21 Transakcję w walucie obcej początkowo ujmuje się w walucie funkcjonalnej, stosując do przeliczenia kwoty wyrażonej w walucie obcej natychmiastowy kurs wymiany waluty funkcjonalnej na walutę obcą, obowiązujący na dzień zawarcia transakcji.
- 22 Dzień zawarcia transakcji to dzień, w którym transakcja po raz pierwszy spełnia warunki ujęcia jej zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Z przyczyn praktycznych często stosuje się kurs zbliżony do rzeczywistego kursu obowiązującego w dniu zawarcia transakcji, na przykład zastosować można kurs średni w danym tygodniu lub miesiącu dla każdej waluty obcej, w której zrealizowano transakcje w danym okresie. Jednakże w przypadku znacznych wahań kursów wymiany zastosowanie kursu średniego w danym okresie nie jest właściwe.

**Sprawozdawczość na kolejne dni bilansowe**

- 23 Na każdy dzień bilansowy:
- pozycje pieniężne w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursu zamknięcia;
  - pozycje niepieniężne wyceniane według historycznej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia wyrażonego w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursu wymiany z dnia transakcji; oraz
  - pozycje niepieniężne wyceniane w wartości godziwej wyrażonej w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursów wymiany, które obowiązywały w dniu, na który wartość godziwa została ustalona.
- 24 Wartość bilansową pozycji ustala się w powiązaniu z innymi stosownymi standardami. Na przykład składniki rzeczowych aktywów trwałych mogą zostać wycenione w wartości godziwej lub według historycznej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*. Niezależnie od tego, czy wartość bilansową ustalono w oparciu o historyczną cenę nabycia lub koszt wytworzenia czy wartość godziwą, jeżeli kwota została ustalona w walucie obcej, jest ona następnie przeliczana na walutę funkcjonalną zgodnie z niniejszym standardem.
- 25 Wartość bilansową niektórych pozycji ustala się w drodze porównania dwóch lub więcej wartości. Na przykład zgodnie z MSR 2 *Zapasy* wartością bilansową zapasów jest niższa z dwóch wartości: ceny ich nabycia lub kosztu ich wytworzenia oraz wartości netto możliwej do uzyskania. Podobnie, zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*, wartością bilansową składnika aktywów, w przypadku którego istnieją przesłanki wskazujące na to, że nastąpiła utrata wartości, jest niższa z dwóch wartości: jego wartości bilansowej przed uwzględnieniem ewentualnych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz jego wartości odzyskiwalnej. Gdy taki składnik aktywów jest pozycją niepieniężną i jest wyceniany w walucie obcej, jego wartość bilansową ustala się w drodze porównania:
- odpowiednio ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, lub wartości bilansowej, przeliczonych po kursie wymiany obowiązującym w dniu, na który ta wartość została ustalona (tj. po kursie obowiązującym w dniu zawarcia transakcji dotyczącej pozycji wycenionej według historycznej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia); oraz
  - odpowiednio wartości netto możliwej do uzyskania lub wartości odzyskiwalnej, przeliczonych po kursie wymiany obowiązującym w dniu, na który ta wartość została ustalona (np. po kursie zamknięcia obowiązującym na dzień bilansowy).

Skutkiem takiego porównania może być ujęcie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w walucie funkcjonalnej i nieujęcie go w walucie obcej lub na odwrót.

- 26 W przypadku gdy istnieje kilka kursów wymiany, stosuje się kurs, po którym przyszłe przepływy środków pieniężnych reprezentowane przez transakcję lub saldo mogłyby zostać rozliczone, gdyby przepływy te wystąpiły w dniu wyceny. Jeżeli wymiana dwóch walut jest czasowo niemożliwa, stosuje się pierwszy następny kurs, po którym można dokonać wymiany.

**Ujmowanie różnic kursowych**

- 27 Jak wspomniano w paragrafie 3, MSR 39 ma zastosowanie do rachunkowości zabezpieczeń pozycji w walucie obcej. Zastosowanie rachunkowości zabezpieczeń wymaga od jednostki rozliczenia niektórych różnic kursowych w inny sposób niż ujęcie różnic kursowych wymagane przez niniejszy standard. Na przykład MSR 39 wymaga, aby różnice kursowe dotyczące pozycji pieniężnych, które spełniają kryteria instrumentów zabezpieczających przepływy środków pieniężnych, wykazywane były początkowo w kapitale własnym, w takim stopniu, w jakim zabezpieczenie jest efektywne.

- 28 Różnice kursowe powstające z tytułu rozliczania pozycji pieniężnych lub z tytułu przeliczania pozycji pieniężnych po kursach innych niż te, po których zostały one przeliczone w momencie ich początkowego ujęcia w danym okresie lub w poprzednich sprawozdaniach finansowych, ujmuje się w wyniku finansowym okresu, w którym powstają, z wyjątkiem sytuacji omówionych w paragrafie 32.
- 29 Gdy zawarcie transakcji w walucie obcej prowadzi do powstania pozycji pieniężnych i gdy zachodzi zmiana kursu wymiany w okresie między dniem zawarcia transakcji a dniem jej rozliczenia, powstają różnice kursowe. Jeżeli transakcja jest rozliczana w tym samym okresie obrotowym, w którym ją zawarto, to wszystkie związane z nią różnice kursowe ujmuje się w tym okresie. Jeżeli jednak transakcja jest rozliczana w kolejnym okresie obrotowym, różnice kursowe ujęte w każdym z następujących okresów, aż do czasu rozliczenia transakcji, ustala się na podstawie zmian kursów wymiany, które miały miejsce w każdym kolejnym okresie.
- 30 W przypadku gdy zyski lub straty z tytułu pozycji niepieniężnych są ujęte bezpośrednio w kapitale własnym, wszystkie elementy tych zysków lub strat, dotyczące różnic kursowych, ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym. I odwrotnie, w przypadku gdy zyski lub straty z tytułu pozycji niepieniężnych są ujęte w wyniku finansowym, wszystkie elementy tych zysków lub strat dotyczące różnic kursowych ujmuje się w wyniku finansowym.
- 31 Inne standardy wymagają, aby niektóre zyski i straty były ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym. Na przykład, MSR 16 wymaga, aby niektóre zyski i straty wynikające z aktualizacji wyceny rzeczowych aktywów trwałych były ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym. Jeżeli taki składnik aktywów zostanie wyceniony w walucie obcej, paragraf 23 c) niniejszego standardu wymaga, aby wartość przeszacowana została przeliczona po kursie obowiązującym w dniu, na który ta wartość została ustalona, co skutkuje powstaniem różnic kursowych, które są również ujmowane w kapitale własnym.
- 32 Różnice kursowe powstałe na pozycjach pieniężnych, które stanowią część inwestycji netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w jednostce działającej za granicą (zob. paragraf 15), ujmuje się odpowiednio w wyniku finansowym w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe lub w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki działającej za granicą. W sprawozdaniu finansowym obejmującym jednostkę działającą za granicą i jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe (np. w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, w przypadku gdy jednostka działająca za granicą jest jednostką zależną), takie różnice kursowe początkowo ujmuje się w oddzielnej pozycji kapitału własnego, a w momencie zbycia inwestycji netto ujmuje się je w wyniku finansowym, zgodnie z paragrafem 48.
- 33 W przypadku gdy pozycja pieniężna stanowi część inwestycji netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w jednostce działającej za granicą i jest wyrażona w walucie funkcjonalnej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, różnice kursowe powstają w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki działającej za granicą, zgodnie z paragrafem 28. Jeżeli pozycja ta jest wyrażona w walucie funkcjonalnej jednostki działającej za granicą, różnice kursowe powstają w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, zgodnie z paragrafem 28. Jeżeli pozycja taka jest wyrażona w walucie innej niż waluta funkcjonalna jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe lub jednostki działającej za granicą, różnice kursowe powstają w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe oraz w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki działającej za granicą, zgodnie z paragrafem 28. Takie różnice kursowe przenosi się do oddzielnej pozycji kapitału własnego w sprawozdaniu finansowym obejmującym jednostkę działającą za granicą i jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe (tj. w sprawozdaniu finansowym, w którym jednostka działająca za granicą jest konsolidowana metodą pełną, proporcjonalną lub wyceniana metodą praw własności).
- 34 W przypadku gdy jednostka prowadzi księgi rachunkowe w walucie innej niż jej waluta funkcjonalna, w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego jednostka przelicza wszystkie kwoty na walutę funkcjonalną zgodnie z paragrafami 20–26. Skutkuje to powstaniem w walucie funkcjonalnej takich samych kwot, co kwoty, które powstałyby, gdyby pozycje te zostały początkowo ujęte w walucie funkcjonalnej. Na przykład pozycje pieniężne są przeliczane na walutę funkcjonalną po kursie zamknięcia, a pozycje niepieniężne wyceniane według historycznej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia przelicza się po kursie wymiany obowiązującym w dniu zawarcia transakcji, która doprowadziła do ich ujęcia.

#### **Zmiana waluty funkcjonalnej**

- 35 W przypadku zmiany waluty funkcjonalnej jednostki stosuje ona procedury przeliczeniowe mające zastosowanie do nowej waluty funkcjonalnej prospektywnie, począwszy od dnia wprowadzenia zmiany.
- 36 Jak wspomniano w paragrafie 13, waluta funkcjonalna jednostki jest odzwierciedleniem zaistniałych transakcji, zdarzeń i uwarunkowań, które jej dotyczą. W związku z tym, gdy waluta funkcjonalna zostanie ustalona, może ona ulec zmianie jedynie w przypadku zmiany wspomnianych transakcji, zdarzeń i uwarunkowań. Na przykład zmiana waluty, w której ustalane są ceny sprzedaży większości dóbr i usług, może doprowadzić do zmiany waluty funkcjonalnej jednostki.
- 37 Skutki zmiany waluty funkcjonalnej wykazuje się prospektywnie. Innymi słowy, jednostka przelicza wszystkie pozycje na nową walutę funkcjonalną po kursie wymiany obowiązującym w dniu, na który nastąpiła zmiana. Przeliczone w ten sposób wartości pozycji niepieniężnych traktuje się jako ich historyczną cenę nabycia lub koszt wytworzenia. Różnice kursowe powstałe z przeliczenia jednostki działającej za granicą, które były uprzednio ujęte w kapitale własnym zgodnie z paragrafami 32 i 39 c), ujmuje się w wyniku finansowym dopiero w momencie zbycia tej jednostki.

## STOSOWANIE WALUTY PREZENTACJI INNEJ NIŻ WALUTA FUNKCJONALNA

**Przeliczanie na walutę prezentacji**

- 38 Jednostka może prezentować swoje sprawozdania finansowe w dowolnej walucie (lub walutach). Jeżeli waluta prezentacji różni się od waluty funkcjonalnej jednostki, przelicza ona swój wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową na walutę prezentacji. Na przykład, jeżeli grupa kapitałowa składa się z indywidualnych jednostek stosujących różne waluty funkcjonalne, wyniki finansowe oraz sytuację majątkową i finansową poszczególnych jednostek wyraża się we wspólnej walucie, tak aby możliwa była prezentacja skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- 39 Wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową jednostki, której waluta funkcjonalna nie jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, przelicza się na inną walutę prezentacji z zastosowaniem następujących procedur:
- aktywa i zobowiązania każdego prezentowanego bilansu (tj. z uwzględnieniem danych porównawczych) przelicza się po kursie zamknięcia na dany dzień bilansowy;
  - przychody i koszty w każdym rachunku zysków i strat (tj. z uwzględnieniem danych porównawczych) przelicza się po kursach wymiany na dzień zawarcia transakcji; oraz
  - wszystkie powstałe różnice kursowe ujmuje się w oddzielnej pozycji kapitału własnego.
- 40 Z przyczyn praktycznych do przeliczania pozycji przychodów i kosztów często stosuje się kurs wymiany zbliżony do kursów wymiany obowiązujących w dniu zawarcia transakcji, na przykład średni kurs wymiany w danym okresie. Jednakże w przypadku znacznych wahań kursów wymiany zastosowanie kursu średniego w danym okresie nie jest właściwe.
- 41 Różnice kursowe, o których mowa w paragrafie 39 c), wynikają z:
- przeliczenia przychodów i kosztów po kursach wymiany na dzień zawarcia transakcji oraz aktywów i zobowiązań po kursie zamknięcia. Różnice te powstają zarówno w przypadku pozycji przychodów i kosztów ujętych w wyniku finansowym, jak i tych ujętych bezpośrednio w kapitale własnym;
  - przeliczenia sald otwarcia aktywów netto po kursie zamknięcia różniącym się od poprzedniego kursu zamknięcia.
- Tych różnic kursowych nie ujmuje się w wyniku finansowym, ponieważ zmiany kursów wymiany walut mają niewielki wpływ lub nie mają bezpośredniego wpływu na bieżące i przyszłe przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej. W przypadku gdy różnice kursowe dotyczą jednostki działającej za granicą, która podlega konsolidacji, ale nie jest w całości własnością jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, wynikające z przeliczenia zakumulowane różnice kursowe, które można przyporządkować udziałom mniejszości, przypisuje się udziałom mniejszości i wykazuje w skonsolidowanym bilansie jako ich część.
- 42 Wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową jednostki, której waluta funkcjonalna jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, przelicza się na inną walutę prezentacji z zastosowaniem następujących procedur:
- wszystkie kwoty (tj. aktywa, zobowiązania, pozycje kapitału własnego, przychody i koszty, w tym dane porównawcze) przelicza się po kursie zamknięcia obowiązującym na ostatni dzień bilansowy; jednakże w sytuacji,
  - gdy kwoty przeliczane są na walutę gospodarki niebędącej gospodarką hiperinflacyjną, danymi porównawczymi będą dane przedstawione jako kwoty za rok bieżący w sprawozdaniu finansowym za rok poprzedzający (tj. nieskorygowane o późniejsze zmiany poziomu cen lub późniejsze zmiany kursów wymiany).
- 43 Jeżeli walutą funkcjonalną jednostki jest waluta gospodarki hiperinflacyjnej, przed zastosowaniem metody przeliczeniowej opisanej w paragrafie 42 jednostka przekształca swoje sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR 29, z wyjątkiem danych porównawczych przeliczanych na walutę gospodarki niebędącej gospodarką hiperinflacyjną (zob. paragraf 42 b)). Jeżeli gospodarka przestała być gospodarką hiperinflacyjną i jednostka nie przekształca już swoich sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 29, posługuje się ona kwotami skorygowanymi do poziomu cen na dzień, w którym zaprzestano przekształcania swoich sprawozdań finansowych, jako historyczną ceną nabycia lub kosztem wytworzenia podlegającym przeliczeniu na walutę prezentacji.

**Przeliczanie jednostki działającej za granicą**

- 44 Paragrafy 45–47, w uzupełnieniu paragrafów 38–43, mają zastosowanie w przypadku, gdy wynik finansowy oraz sytuacja majątkowa i finansowa jednostki działającej za granicą przeliczane są na walutę prezentacji, tak aby umożliwić ujęcie jednostki działającej za granicą w sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w drodze konsolidacji metodą pełną, proporcjonalną lub wyceną metodą praw własności.
- 45 Włączenia wyniku finansowego oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki działającej za granicą do wyniku finansowego, oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe dokonuje się w ramach zwykłych procedur konsolidacyjnych, takich jak wyłączenie sald wzajemnych rozrachunków między jednostkami grupy kapitałowej oraz transakcji pomiędzy jednostkami grupy kapitałowej (zob. MSR 27 oraz MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*). Jednakże wewnątrzgrupowych aktywów (lub zobowiązań) pieniężnych, niezależnie od tego, czy są one krótkoterminowe czy długoterminowe, nie można wyeliminować

w korespondencji z wewnątrzgrupowymi zobowiązaniami (lub aktywami) bez wykazywania skutków wahań kursów wymiany walut w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Jest to spowodowane tym, że pozycje pieniężne stanowią zobowiązanie do przekształcenia jednej waluty w drugą, a zatem narażają jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe na zyski lub straty z tytułu wahań kursów walut. W związku z tym w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe tego rodzaju różnice kursowe ujmują się nadal w wyniku finansowym lub, jeżeli powstają w okolicznościach przedstawionych w paragrafie 32, zalicza się je do kapitału własnego aż do momentu zbycia jednostki działającej za granicą.

- 46 Jeżeli sprawozdanie finansowe jednostki działającej za granicą sporządzane jest na inny dzień niż sprawozdanie jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, jednostka działająca za granicą sporządza często dodatkowe sprawozdanie finansowe na ten sam dzień co jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe. Gdy tak się nie dzieje, MSR 27 zezwala na wykorzystanie innej daty sporządzenia sprawozdania finansowego, pod warunkiem że przedział czasowy między tymi datami jest nie większy niż trzy miesiące i że dokonane zostaną korekty z tytułu skutków wszelkich znaczących transakcji lub innych zdarzeń mających miejsce pomiędzy tymi datami. W takiej sytuacji aktywa i zobowiązania jednostki działającej za granicą są przeliczane po kursie wymiany obowiązującym na dzień bilansowy jednostki działającej za granicą. Dokonuje się korekt z tytułu istotnych zmian kursów wymiany do dnia bilansowego jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR 27. To samo podejście stosuje się w przypadku wyceny jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć metodą praw własności oraz w przypadku konsolidacji wspólnych przedsięwzięć metodą proporcjonalną zgodnie z MSR 28 *Udziały w jednostkach stowarzyszonych* i MSR 31.
- 47 Wartość firmy powstająca w wyniku nabycia jednostki działającej za granicą oraz jakiegokolwiek korekty wartości bilansowej aktywów i zobowiązań do poziomu wartości godziwej, powstałe w wyniku nabycia jednostki działającej za granicą, traktuje się jako aktywa i zobowiązania jednostki działającej za granicą. W związku z tym wyraża się je w walucie funkcjonalnej jednostki działającej za granicą i przelicza po kursie zamknięcia zgodnie z paragrafami 39 i 42.

#### **Zbycie jednostki działającej za granicą**

- 48 W momencie zbycia jednostki działającej za granicą zakumulowaną kwotę odroczonej różnicy kursowych ujętych w oddzielnej pozycji kapitału własnego, dotyczącej tej jednostki działającej za granicą, ujmują się w wyniku finansowym w momencie ujęcia zysku lub straty ze zbycia jednostki.
- 49 Jednostka może zbyć udziały w jednostce działającej za granicą poprzez sprzedaż, likwidację, spłatę kapitału udziałowego (akcyjnego) lub zrzeczenie się części lub całości tej jednostki. Wypłata dywidendy stanowi część zbycia tylko wtedy, jeżeli stanowi zwrot z inwestycji, np. gdy dywidendę wypłaca się z zysków uzyskanych przed nabyciem jednostki. W przypadku zbycia częściowego do zysku lub straty zalicza się tylko proporcjonalną część odnośnych zakumulowanych różnic kursowych. Odpisy wartości bilansowej jednostki działającej za granicą nie stanowią zbycia częściowego. W związku z tym w momencie odpisania wartości nie ujmują się w wyniku finansowym żadnej części odroczonego zysku lub straty z tytułu różnic kursowych.

#### **SKUTKI PODATKOWE WSZYSTKICH RÓŻNIC KURSOWYCH**

- 50 Zyski i straty z tytułu transakcji w walutach obcych oraz różnic kursowych powstających przy przeliczaniu wyniku finansowego oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki (w tym jednostki działającej za granicą) na inną walutę mogą mieć skutki podatkowe. Do tych skutków podatkowych stosuje się MSR 12 *Podatek dochodowy*.

#### **UJAWNIANIE INFORMACJI**

- 51 W paragrafach 53 i 55–57, w przypadku grupy kapitałowej, odniesienia do „waluty funkcjonalnej” mają zastosowanie do waluty funkcjonalnej jednostki dominującej.
- 52 Jednostka ujawnia:
- kwotę różnic kursowych ujętych w rachunku zysków i strat z wyjątkiem różnic wynikających z instrumentów finansowych wycenianych według wartości godziwej poprzez rachunek zysków i strat zgodnie z MSR 39; oraz
  - różnice kursowe netto zaliczone do oddzielnej pozycji kapitału własnego oraz uzgodnienie kwoty tego rodzaju różnic kursowych na początek i na koniec okresu.
- 53 Jeżeli waluta prezentacji różni się od waluty funkcjonalnej, stwierdza się ten fakt oraz podaje walutę funkcjonalną i przyczyny zastosowania innej waluty prezentacji.
- 54 W przypadku zmiany waluty funkcjonalnej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe lub znaczącej jednostki działającej za granicą ujawnia się ten fakt oraz przyczyny zmiany waluty funkcjonalnej.

- 55 Jeżeli jednostka prezentuje swoje sprawozdania finansowe w walucie innej niż jej waluta funkcjonalna, określa ona te sprawozdania finansowe jako zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej jedynie wtedy, gdy spełniają one wszystkie wymogi każdego mającego zastosowanie standardu i interpretacji, w tym metody przeliczeniowej przedstawionej w paragrafach 39 i 42.
- 56 Jednostka prezentuje czasami sprawozdania finansowe lub inne informacje finansowe w walucie, która nie jest jej walutą funkcjonalną, nie spełniwszy wymogów wskazanych w paragrafie 55. Na przykład jednostka może przeliczyć na inną walutę jedynie wybrane pozycje swojego sprawozdania finansowego lub też jednostka, której waluta funkcjonalna nie jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, może przeliczyć swoje sprawozdanie finansowe na inną walutę, przeliczając wszystkie pozycje po ostatnim kursie zamknięcia. Tego rodzaju przekształcenia nie są zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, w związku z czym należy ujawnić informacje przedstawione w paragrafie 57.
- 57 Jeżeli jednostka przedstawia sprawozdania finansowe lub inne informacje finansowe w walucie, która różni się bądź to od jej waluty funkcjonalnej, bądź też od jej waluty prezentacji, a wymogi wskazane w paragrafie 55 nie zostały spełnione, powinna ona:
- jasno określić te informacje jako informacje uzupełniające, aby odróżnić je od informacji, które są zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej;
  - podać walutę, w której prezentowane są informacje uzupełniające; oraz
  - podać walutę funkcjonalną jednostki oraz metodę przeliczeniową zastosowaną w celu ustalenia wartości zawartych w informacjach uzupełniających.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 58 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r. fakt ten ujawnia się.
- 58A. W zmianie do MSR 21 *Inwestycje netto w jednostce działającej za granicą* opublikowanej w grudniu 2005 r. dodano paragraf 15A oraz zmieniono paragraf 33. Jednostka stosuje wyżej wymienione zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się ich wcześniejsze zastosowanie.
- 59 Zachęca się do wcześniejszego stosowania standardu. Jednostka stosuje paragraf 47 prospektywnie do każdego nabycia mającego miejsce po rozpoczęciu okresu sprawozdawczego, w którym niniejszy standard zostanie zastosowany po raz pierwszy. Dopuszcza się stosowanie paragrafu 47 retrospektywnie do wcześniejszego nabycia. W przypadku nabycia jednostki działającej za granicą, które zostało ujęte prospektywnie, lecz które miało miejsce przed dniem, w którym niniejszy standard zostanie zastosowany po raz pierwszy, jednostka nie przekształca danych za lata poprzednie i w związku z tym, jeżeli będzie to wskazane, może traktować wartość firmy i korekty do wartości godziwej wynikające z tego nabycia jako aktywa i zobowiązania jednostki, nie zaś jako aktywa i zobowiązania jednostki działającej za granicą. W związku z tym wartość firmy i korekty do poziomu wartości godziwej są już wyrażone w walucie funkcjonalnej jednostki lub też stanowią pozycje niepieniężne w walucie obcej, które są wykazywane z zastosowaniem kursu wymiany obowiązującego na dzień nabycia.
- 60 Wszelkie inne zmiany wynikające z zastosowania niniejszego standardu ujmuje się zgodnie z wymogami MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

#### WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

- 61 Niniejszy standard zastępuje MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* (zmieniony w 1993 r.).
- 62 Niniejszy standard zastępuje następujące interpretacje:
- SKI-11 *Wymiana walut kapitalizacja strat wynikających ze znacznej dewaluacji waluty*,
  - SKI-19 *Waluta sprawozdawcza wycena i prezentacja sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 21 i MSR 29*; oraz
  - SKI-30 *Waluta sprawozdawcza przeliczanie z waluty wyceny na walutę prezentacji*.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 23*****Koszty finansowania zewnętrznego***

## CEL

Celem niniejszego standardu jest przedstawienie podejścia księgowego do kosztów finansowania zewnętrznego. Niniejszy standard wymaga – w zasadzie – niezwłocznego zaliczenia kosztów finansowania zewnętrznego w ciężar kosztów. Standard zezwala jednakże – w ramach dopuszczonego podejścia alternatywnego – na aktywowanie tych kosztów finansowania zewnętrznego, które są bezpośrednio powiązane z nabyciem, budową lub wytworzeniem dostosowywanego składnika aktywów.

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosuje się do księgowania kosztów finansowania zewnętrznego.
- 2 Niniejszy standard zastępuje MSR 23 *Aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego* zatwierdzony w 1983 r.
- 3 Niniejszy standard nie dotyczy rzeczywistych lub dających się przypisać kosztów kapitału własnego, łącznie z kapitałem uprzywilejowanym niezaliczonym do zobowiązań.

## DEFINICJE

- 4 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Koszty finansowania zewnętrznego* są to odsetki oraz inne koszty poniesione przez jednostkę w związku z pozyczeniem środków.

*Dostosowywany składnik aktywów* jest to taki składnik aktywów, który wymaga znacznego okresu czasu niezbędnego do przygotowania go do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży.

- 5 Koszty finansowania zewnętrznego mogą składać się z:
  - a) odsetek z tytułu kredytu bankowego w rachunku bieżącym oraz odsetek od krótkoterminowych i długoterminowych pożyczek i kredytów;
  - b) amortyzacji dyskont lub premii związanych z pożyczkami i kredytami;
  - c) amortyzacji kosztów poniesionych w związku z uzyskaniem pożyczek i kredytów;
  - d) obciążeń finansowych z tytułu umów leasingu finansowego, ujmowanych zgodnie z MSR 17 *Leasing*; oraz
  - e) różnic kursowych powstających w związku z pożyczkami i kredytami w walucie obcej, w stopniu, w jakim są uznawane za korektę kosztów odsetek.
- 6 Przykładami dostosowywanych składników aktywów są zapasy, w przypadku których doprowadzenie ich do stanu zdatności do sprzedaży wymaga upływu znacznego okresu czasu, a także zakłady i urządzenia produkcyjne i energetyczne oraz nieruchomości. Pozostałych inwestycji oraz zapasów produkowanych w sposób rutynowy lub wytwarzanych w dużych ilościach w sposób powtarzalny w ciągu krótkiego okresu czasu nie zalicza się do dostosowywanych składników aktywów. Aktywów, które są gotowe do ich zamierzonego użytkowania lub do sprzedaży z chwilą ich nabycia, także nie zalicza się do aktywów dostosowywanych.

## KOSZTY FINANSOWANIA ZEWNĘTRZNEGO – PODEJŚCIE WZORCOWE

**Ujmowanie**

- 7 Koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako koszty w okresie, w którym je poniesiono.
- 8 Zgodnie z podejściem wzorcowym koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako koszty w okresie, w którym są ponoszone, niezależnie od sposobu wykorzystania pożyczki lub kredytu.

**Ujawnianie informacji**

- 9 W sprawozdaniu finansowym ujawnia się zasady (politykę) rachunkowości przyjęte do kosztów finansowania zewnętrznego.

## KOSZTY FINANSOWANIA ZEWNĘTRZNEGO – DOPUSZCZONE PODEJŚCIE ALTERNATYWNE

**Ujmowanie**

- 10 Koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako koszty w okresie, w którym je poniesiono, z wyjątkiem kosztów aktywowanych zgodnie z paragrafem 11.

- 11 Koszty finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu dostosowywanego składnika aktywów, aktywuje się jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia tego składnika aktywów. Kwotę kosztów finansowania zewnętrznego, która podlega aktywowaniu, ustala się zgodnie z niniejszym standardem.
- 12 Zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym koszty finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu składnika aktywów, włącza się do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia tego składnika aktywów. Takie koszty finansowania zewnętrznego aktywuje się jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów, jeżeli jest prawdopodobne, że w przyszłości przyniosą jednostce korzyści ekonomiczne oraz cenę nabycia lub koszt wytworzenia można określić w wiarygodny sposób. Pozostałe koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako koszt w okresie, w którym są ponoszone.

*Koszty finansowania zewnętrznego, które mogą być aktywowane*

- 13 Kosztami finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu dostosowywanego składnika aktywów, są te koszty finansowania zewnętrznego, których można byłoby uniknąć, gdyby nie zostały poniesione nakłady na dostosowywany składnik aktywów. Jeżeli jednostka pożyczka środki specjalnie w celu pozyskania określonego dostosowywanego składnika aktywów, koszty finansowania zewnętrznego odnoszące się bezpośrednio do tego składnika aktywów można z łatwością określić.
- 14 Trudność sprawić może określenie bezpośredniego związku między określoną pożyczką lub kredytem a dostosowywanym składnikiem aktywów oraz ustalenie na tej podstawie, jakich pożyczek i kredytów można było uniknąć. Tego rodzaju trudność pojawia się na przykład w przypadku, kiedy działalność finansowa jednostki jest centralnie koordynowana. Trudności powstają także wówczas, gdy grupa kapitałowa posługuje się całym wachlarzem instrumentów dłużnych celem uzyskania środków o różnych stopach procentowych, a następnie pożyczka uzyskane w ten sposób środki innym jednostkom w ramach tej samej grupy kapitałowej na różnych warunkach. Inne komplikacje powstają w związku z korzystaniem z pożyczek lub kredytów wyrażonych w walutach obcych lub powiązanych z walutami obcymi, jeśli grupa kapitałowa działa w gospodarce hiperinflacyjnej lub w przypadku zmian kursów wymiany walut obcych. W związku z powyższym ustalenie kwoty kosztów finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować do nabycia dostosowywanego składnika aktywów, jest trudne i wymaga zastosowania własnego osądu.
- 15 W zakresie, w jakim środki pożyczka się specjalnie w celu pozyskania dostosowywanego składnika aktywów, kwotę kosztów finansowania zewnętrznego, którą można aktywować jako część tego składnika aktywów, ustala się jako różnicę między rzeczywistymi kosztami finansowania zewnętrznego poniesionymi z tytułu danej pożyczki lub kredytu w danym okresie, a przychodami z tytułu tymczasowego zainwestowania tych pożyczonych środków.
- 16 W wyniku umownych ustaleń dotyczących finansowania dostosowywanego składnika aktywów jednostka może uzyskać pożyczone środki oraz ponieść związane z tym koszty finansowania zewnętrznego, zanim część lub całość pożyczonych środków będzie wydatkowana na dostosowywany składnik aktywów. W takich okolicznościach uzyskane środki często inwestuje się tymczasowo, do czasu poczynienia wydatków na dostosowywany składnik aktywów. W celu ustalenia kwoty kosztów finansowania zewnętrznego, które mogą być aktywowane w danym okresie, kwota przychodu uzyskanego z zainwestowania tych środków pomniejsza poniesione koszty finansowania zewnętrznego.
- 17 W stopniu, w jakim środki pożyczka się bez ściśle określonego celu, a następnie przeznacza na pozyskanie dostosowywanego składnika aktywów, kwotę kosztów finansowania zewnętrznego, które mogą być aktywowane, ustala się poprzez zastosowanie stopy kapitalizacji do nakładów poniesionych na ten składnik aktywów. Stopa kapitalizacji jest średnią ważoną wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego dotyczących pożyczek i kredytów, stanowiących zobowiązania jednostki w danym okresie, innych niż pożyczki i kredyty zaciągnięte z konkretnym zamiarem pozyskania dostosowywanego składnika aktywów. Kwota kosztów finansowania zewnętrznego aktywowanych w danym okresie nie powinna przekraczać kwoty kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych w tym okresie.
- 18 W pewnych okolicznościach przy obliczaniu średniej ważonej kosztów finansowania zewnętrznego odpowiednim rozwiązaniem jest uwzględnienie wszystkich pożyczek i kredytów jednostki dominującej i jej jednostek zależnych; w innych okolicznościach odpowiednie jest, aby w przypadku każdej jednostki zależnej stosować średnią ważoną kosztów finansowania zewnętrznego odnoszących się do jej własnych pożyczek i kredytów.

*Nadwyżka wartości bilansowej dostosowywanego składnika aktywów nad wartością odzyskiwalną*

- 19 Jeżeli wartość bilansowa lub oczekiwana ostateczna cena nabycia lub koszt wytworzenia dostosowywanego składnika aktywów przewyższa jego wartość odzyskiwalną lub wartość netto możliwą do uzyskania, wartość bilansową odpisuje się zgodnie z wymogami innych standardów. W pewnych okolicznościach, zgodnie z innymi standardami, odwraca się dokonane odpisy.

*Rozpoczęcie aktywowania*

- 20 Aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego jako części ceny nabycia lub kosztu wytworzenia dostosowywanego składnika aktywów rozpoczyna się, gdy:
- ponoszone są nakłady na ten składnik aktywów;
  - ponoszone są koszty finansowania zewnętrznego; oraz

- c) działania niezbędne do przygotowania składnika aktywów do jego zamierzonego użytkowania lub sprzedaży są w toku.
- 21 Nakłady na dostosowywany składnik aktywów składają się tylko z tych nakładów, w wyniku których nastąpiły płatności w gotówce, przekazanie innych aktywów lub zaciągnięcie oprocentowanych zobowiązań. Nakłady pomniejsza się o wszelkie otrzymane płatności, których uzyskanie związane jest z osiągnięciem określonego etapu zaawansowania procesu przygotowania składnika aktywów, oraz o otrzymane dotacje do aktywów (zob. MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*). Średnia wartość bilansowa składnika aktywów w danym okresie, łącznie z uprzednio aktywowanymi kosztami finansowania zewnętrznego, stanowi zazwyczaj rozsądne przybliżenie nakładów, do których stosuje się stopę kapitalizacji w tym okresie.
- 22 Działania niezbędne do przygotowania składnika aktywów do jego zamierzonego użytkowania lub sprzedaży obejmują więcej czynności aniżeli tylko te, które wiążą się z jego fizyczną budową. Składają się na nie prace techniczne i administracyjne mające miejsce przed rozpoczęciem fizycznej budowy, takie jak te związane z otrzymaniem stosowanych pozwoleń przed rozpoczęciem budowy. Do działań takich nie zalicza się jednak utrzymywania składnika aktywów, jeżeli nie towarzyszą temu procesy wytwórcze lub rozwojowe wpływające na zmianę stanu składnika aktywów. Na przykład koszty finansowania zewnętrznego poniesione wówczas, gdy na danym gruncie prowadzona jest inwestycja, są aktywowane w okresie, w którym wykonuje się działania związane z tą inwestycją. Jednakże nie mogą być aktywowane te koszty finansowania zewnętrznego, które poniesiono wówczas, gdy grunt nabyty dla celów budowlanych jest utrzymywany bez jednoczesnego prowadzenia na nim prac związanych z inwestycją.

#### *Zawieszenie aktywowania*

- 23 Aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego zawiesza się w przypadku przerwania na dłuższy okres czasu aktywnego prowadzenia działalności inwestycyjnej.
- 24 Koszty finansowania zewnętrznego mogą być ponoszone również w wydłużonym okresie, w którym nastąpiło przerwanie działań niezbędnych do przygotowania składnika aktywów do jego zamierzonego użytkowania lub sprzedaży. Tego rodzaju koszty są kosztami związanymi z utrzymywaniem częściowo przygotowanych aktywów i nie mogą być aktywowane. Zawieszenie aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego nie ma zwykle miejsca w okresie, w którym prowadzone są istotne prace techniczne i administracyjne. Aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego nie ulega zawieszeniu także wtedy, gdy tymczasowe opóźnienie stanowi niezbędną część procesu przygotowania aktywów do ich zamierzonego użytkowania lub sprzedaży. Na przykład aktywowanie jest kontynuowane w trakcie wydłużonego okresu, który jest niezbędny do „dojrzenia” zapasów, lub wówczas, gdy wysoki poziom wód opóźnia budowę mostu, o ile stan wysokiego poziomu wód w okresie budowy mostu jest zjawiskiem typowym w danym regionie geograficznym.

#### *Zaprzestanie aktywowania*

- 25 Aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego zaprzestaje się wówczas, gdy zasadniczo wszystkie działania niezbędne do przygotowania dostosowywanego składnika aktywów do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży zostały zakończone.
- 26 Składnik aktywów jest zazwyczaj gotowy do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży, gdy fizyczna budowa została zakończona, mimo iż rutynowe prace administracyjne mogą trwać nadal. Jeżeli jedyne nieukończonymi pracami są niewielkie modyfikacje, takie jak na przykład mało znaczące prace wykończeniowe dokonywane na życzenie kupującego lub użytkownika, oznacza to, iż zasadniczo wszystkie działania zostały zakończone.
- 27 Jeżeli budowa dostosowywanego składnika aktywów dokonywana jest etapami, zaś każdą z zakończonych części można wykorzystywać w trakcie budowy pozostałych, zaprzestaje się aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego, gdy zasadniczo wszystkie działania niezbędne do przygotowania danej części do zamierzonego jej użytkowania lub sprzedaży zostały zakończone.
- 28 Infrastruktura, na którą składa się kilka obiektów, z których każdy może być użytkowany indywidualnie, stanowi przykład dostosowywanego składnika aktywów, w przypadku którego każdą z części można użytkować w trakcie kontynuowania budowy pozostałych części. Przykładem dostosowywanego składnika aktywów, którego budowa musi być zakończona w całości, zanim któraś z jego części będzie mogła być użytkowana, jest zakład przemysłowy, taki jak huta żelaza, w której w tym samym miejscu zachodzi kilka procesów produkcyjnych następujących kolejno w różnych częściach zakładu.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 29 W sprawozdaniu finansowym ujawnia się:
- zasady (politykę) rachunkowości zastosowane do kosztów finansowania zewnętrznego;
  - kwotę kosztów finansowania zewnętrznego aktywowaną w danym okresie; oraz
  - stopę kapitalizacji zastosowaną do ustalenia kwoty kosztów finansowania zewnętrznego, która może być aktywowana.



## PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 30 Jeżeli zastosowanie niniejszego standardu powoduje zmianę zasad (polityki) rachunkowości, zachęca się jednostkę do skorygowania sprawozdania finansowego zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*. Inna możliwość przewiduje, aby jednostka aktywowała tylko te koszty finansowania zewnętrznego poniesione po dacie wejścia w życie niniejszego standardu, które spełniają kryteria aktywowania.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 31 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1995 r. i później.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 24

*Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*

## CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest zapewnienie, aby sprawozdanie finansowe jednostki ujawniało informacje niezbędne do zwrócenia uwagi na prawdopodobieństwo, że na sytuację finansową bądź zysk lub stratę jednostki może wpływać fakt istnienia podmiotów powiązanych oraz transakcje i nierozliczone salda należności lub zobowiązań pomiędzy takimi podmiotami.

## ZAKRES

- 2 Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do:
- identyfikacji powiązań i transakcji pomiędzy podmiotami;
  - identyfikacji nierozliczonych sald należności i zobowiązań pomiędzy jednostką a jej podmiotami powiązanymi;
  - identyfikacji okoliczności, w jakich wymagane jest ujawnienie pozycji wymienionych w pkt a) i b); oraz
  - określania informacji, które powinny być ujawnione w odniesieniu do takich pozycji.
- 3 Niniejszy standard wymaga, aby informacje dotyczące transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz nierozliczonych sald należności i zobowiązań pomiędzy nimi były ujawniane w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej wspólnika lub inwestora, sporządzonym zgodnie z MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*.
- 4 Transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz nierozliczone salda należności i zobowiązań w stosunku do innych jednostek w grupie ujawnia się w sprawozdaniu finansowym jednostki. Transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz nierozliczone salda należności i zobowiązań wewnątrz grupy kapitałowej wyłącza się na etapie sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy.

## CEL UJAWNIANIA INFORMACJI NA TEMAT PODMIOTÓW POWIĄZANYCH

- 5 Związki pomiędzy podmiotami powiązanymi są naturalną cechą działalności handlowej i gospodarczej. Na przykład jednostki często prowadzą część swej działalności poprzez jednostki zależne, wspólne przedsięwzięcia oraz jednostki stowarzyszone. W takich okolicznościach możliwość wpływania przez jednostkę na politykę finansową i operacyjną spółek będących przedmiotem inwestycji odbywa się poprzez kontrolę, współkontrolę lub przy użyciu znaczącego wpływu.
- 6 Związki pomiędzy podmiotami powiązanymi mogą wpływać na zysk lub stratę oraz sytuację finansową jednostki. Podmioty powiązane mogą zawierać transakcje, których podmioty niepowiązane zawierać nie mogą. Na przykład jednostka sprzedająca swojej jednostce dominującej dobra po koszcie wytworzenia może nie sprzedawać ich na takich samych warunkach innemu odbiorcy. Ponadto transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi mogą nie być realizowane w takich samych kwotach jak transakcje pomiędzy podmiotami niepowiązanymi.
- 7 Na zysk lub stratę oraz sytuację finansową jednostki mogą wpływać związki pomiędzy podmiotami powiązanymi nawet wtedy, gdy transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi nie mają miejsca. Już samo istnienie związku może wpływać na transakcje jednostki z innymi podmiotami. Jednostka zależna może na przykład zakończyć związki z partnerem handlowym w momencie nabycia przez jednostkę dominującą jednostki współzależnej w ramach tej samej grupy kapitałowej prowadzącej taką samą działalność jak poprzedni partner handlowy. Z kolei dany podmiot może powstrzymać się od działań na skutek znaczącego wpływu innego podmiotu – jednostka może na przykład otrzymać od swej jednostki dominującej zakaz włączania się w działalność badawczo-rozwojową.
- 8 W świetle powyższego, wiedza na temat transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, nierozliczonych sald należności i zobowiązań oraz związków między nimi może wpływać na ocenę działalności jednostki przez użytkowników sprawozdania finansowego, w tym na ocenę ryzyka i szans stojących przed jednostką.

## DEFINICJE

- 9 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Podmiot powiązany* – podmiot uznaje się za powiązany z jednostką, jeżeli:

- podmiot, bezpośrednio lub poprzez jednego lub więcej pośredników:
  - sprawuje kontrolę, podlega kontroli lub znajduje się pod wspólną kontrolą jednostki (dotyczy to jednostek dominujących, jednostek zależnych i jednostek zależnych w ramach tej samej grupy kapitałowej);
  - posiada udział w jednostce dający mu możliwość znaczącego wpływania na jednostkę; lub

- (iii) sprawuje współkontrolę nad jednostką;
- b) podmiot jest jednostką stowarzyszoną (według definicji w MSR 28 *Investycje w jednostkach stowarzyszonych*) z jednostką;
- c) podmiot jest wspólnym przedsięwzięciem, w którym jednostka jest współnikiem (zob. MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*);
- d) podmiot jest członkiem kluczowego personelu kierowniczego jednostki lub jej jednostki dominującej;
- e) podmiot jest bliskim członkiem rodziny osoby, o której mowa w pkt a) lub d);
- f) podmiot jest jednostką kontrolowaną, współkontrolowaną bądź jednostką, na którą znacząco wpływa lub posiada w niej znaczącą ilość głosów, bezpośrednio albo pośrednio, osoba, o której mowa w pkt d) lub e); lub
- g) podmiot jest programem świadczeń po okresie zatrudnienia skierowanym do pracowników jednostki lub do innej dowolnej jednostki będącej podmiotem powiązany w stosunku do tej jednostki.

*Transakcja z podmiotem powiązany* jest przekazaniem zasobów, usług lub zobowiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi, niezależnie od tego, czy transakcje są odpłatne.

*Bliscy członkowie rodziny danej osoby* są członkami rodziny, co do których istnieje przypuszczenie, że mogą wywierać wpływ lub podlegać wpływowi tychże osób w swoich kontaktach z jednostką. Można do nich zaliczyć:

- a) partnera życiowego i dzieci;
- b) dzieci partnera życiowego; oraz
- c) osoby pozostające na utrzymaniu osoby albo partnera życiowego.

*Świadczenie łączy* w sobie wszystkie świadczenia pracownicze (według definicji w MSR 19 *Świadczenia pracownicze*), w tym świadczenia pracownicze, do których odnosi się MSSF 2 *Płatności w formie akcji*. Świadczenia pracownicze stanowią wszelkie formy wynagrodzenia wypłaconego, przypadającego do zapłaty lub zapewnianego przez jednostkę lub w jej imieniu w zamian za usługi świadczone na rzecz jednostki. W ich skład wchodzi też wynagrodzenie wypłacane w imieniu jednostki dominującej w stosunku do jednostki. W skład świadczenia wchodzi:

- a) krótkoterminowe świadczenia pracownicze, jak pensje i składki na ubezpieczenie społeczne, płatny urlop wypoczynkowy i płatne zwolnienia chorobowe, udziały w zyskach i premie (jeśli są wypłacane w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu) oraz świadczenia niepieniężne (jak opieka medyczna, zakwaterowanie, samochody oraz darmowe bądź dotowane dobra lub usługi) na rzecz obecnych pracowników;
- b) świadczenia po okresie zatrudnienia, jak emerytury, pozostałe świadczenia emerytalne, emerytalne ubezpieczenie na życie albo emerytalna opieka zdrowotna;
- c) pozostałe długoterminowe świadczenia pracownicze, w tym urlop udzielany pracownikom z tytułu wysługi lat, urlop naukowy, jubileusz bądź inne długoterminowe świadczenia pracownicze, długoterminowe świadczenia rentowe oraz, jeśli nie są one płatne w całości w okresie dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, udziały w zyskach, premie i odroczone wynagrodzenie;
- d) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy; oraz
- e) płatności w formie akcji.

*Kontrola* jest to zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności.

*Współkontrola* jest to określony w umowie podział kontroli nad działalnością gospodarczą.

*Kluczowy personel kierowniczy* to osoby posiadające uprawnienia i odpowiedzialność za planowanie, kierowanie i kontrolowanie czynności jednostki w sposób bezpośredni lub pośredni, w tym każdy dyrektor (wykonawczy bądź inny) tej jednostki.

*Znaczący wpływ* jest to prawo do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji z zakresu polityki finansowej i operacyjnej jednostki; nie oznacza on jednak sprawowania kontroli nad tą polityką. Znaczący wpływ można uzyskać na podstawie posiadanych udziałów, statutu lub umowy.

- 10 Rozważając wszystkie możliwe związki występujące pomiędzy podmiotami powiązanymi, zwraca się uwagę na istotę związku, a nie jedynie jego formę prawną.
- 11 W kontekście niniejszego standardu za podmioty powiązane niekoniecznie uznaje się:
  - a) dwie jednostki tylko z racji tego, iż posiadają wspólnego dyrektora lub innego członka kluczowego personelu kierowniczego, z zastrzeżeniem pkt d) i f) definicji „podmiotu powiązanego”;

- b) dwóch wspólników tylko z racji tego, iż sprawują współkontrolę nad wspólnym przedsięwzięciem;
- c)
  - (i) instytucje lub osoby zapewniające źródła finansowania;
  - (ii) związki zawodowe;
  - (iii) jednostki użyteczności publicznej; oraz
  - (iv) departamenty i agencje rządowe;

jedynie na podstawie ich rutynowych kontaktów z jednostką (mimo iż mogą one ograniczać swobodę działania jednostki lub uczestniczyć w jej procesach decyzyjnych);
- d) pojedynczego odbiorcę, dostawcę, udzielającego koncesji, dystrybutora lub agenta, z którym jednostka prowadzi znaczącą część działalności, tylko w oparciu o przesłankę zależności ekonomicznej.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 12 Związki pomiędzy jednostkami dominującymi a ich jednostkami zależnymi ujawnia się niezależnie od faktu, czy pomiędzy tymi podmiotami powiązаныmi miały miejsce transakcje. Jednostka ujawnia nazwę swojej jednostki dominującej oraz – jeśli jest to inny podmiot – również nazwę jednostki dominującej najwyższego szczebla. Jeśli ani jednostka dominująca, ani jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządzają sprawozdania finansowego dostępnego do użytku publicznego, ujawnia się także nazwę następnej w kolejności jednostki dominującej, która sporządza takie sprawozdanie finansowe.
- 13 Aby dać użytkownikowi sprawozdania finansowego możliwość wyrobienia sobie zdania na temat wpływu związków pomiędzy podmiotami powiązаныmi na jednostkę, należy ujawnić informacje dotyczące związków pomiędzy podmiotami powiązаныmi w przypadku, gdy jest sprawowana kontrola, niezależnie od tego, czy miały miejsce transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi.
- 14 Ustalenie relacji właściwych dla podmiotów powiązanych, jakie zachodzą pomiędzy jednostkami dominującymi a ich jednostkami zależnymi, jest dodatkowym wymogiem obok zawartego w MSR 27, MSR 28 i MSR 31 wymogu dotyczącego przedstawienia odpowiedniej listy i opisu znaczących inwestycji w jednostkach zależnych, stowarzyszonych i współkontrolowanych.
- 15 W przypadku gdy ani jednostka dominująca jednostki, ani jej jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządza sprawozdania finansowego dostępnego do użytku publicznego, jednostka ujawnia nazwę następnej w kolejności jednostki dominującej, która to czyni. Następną w kolejności jednostką dominującą jest bezpośrednia jednostka dominująca w grupie kapitałowej w stosunku do bezpośredniej jednostki dominującej sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe dostępne do użytku publicznego.
- 16 Jednostka ujawnia informacje dotyczące świadczeń dla kluczowego personelu kierowniczego łącznie oraz dla każdej z następujących kategorii:
  - a) krótkoterminowe świadczenia pracownicze;
  - b) świadczenia po okresie zatrudnienia;
  - c) pozostałe świadczenia długoterminowe;
  - d) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy; oraz
  - e) płatności w formie akcji.
- 17 Jeśli pomiędzy podmiotami powiązаныmi miały miejsce transakcje, jednostka ujawnia informacje dotyczące istoty związku z podmiotem powiązаныm oraz wszelkie informacje dotyczące transakcji i nierozliczonych sald należności i zobowiązań niezbędnych dla zrozumienia potencjalnego wpływu tego związku na sprawozdanie finansowe. Są to dodatkowe wymogi co do ujawniania informacji oprócz wymogu wynikającego z paragrafu 16, dotyczącego ujawniania informacji na temat świadczeń dla kluczowego personelu kierowniczego. Ujawniane informacje zawierają co najmniej:
  - a) kwotę transakcji;
  - b) wysokość nierozliczonych sald należności i zobowiązań oraz:
    - (i) ich warunki łącznie z informacją dotyczącą sposobu ich zabezpieczenia i sposobu, w jaki zostaną one rozliczone; oraz
    - (ii) szczegóły dotyczące wszelkich udzielonych bądź otrzymanych gwarancji;
  - c) rezerwy na należności wątpliwe związane z wysokością nierozliczonych sald należności; oraz
  - d) koszt ujęty w ciągu okresu dotyczący należności nieściągalnych lub wątpliwych należnych od podmiotów powiązanych.

- 18 Ujawnienia wymaganego przez paragraf 17 dokonuje się odrębnie dla każdej z następujących kategorii:
- jednostka dominująca;
  - jednostki sprawujące współkontrolę lub mające istotny wpływ na jednostkę;
  - jednostki zależne;
  - jednostki stowarzyszone;
  - wspólne przedsięwzięcia, w których jednostka jest współnikiem;
  - kluczowy personel kierowniczy jednostki bądź jej jednostki dominującej; oraz
  - pozostałe podmioty powiązane.
- 19 Klasyfikacja zobowiązań lub należności od podmiotów powiązanych w poszczególnych kategoriach wymagana przez paragraf 18 stanowi rozszerzenie zawartego w MSR 1 *Prezentacja sprawozdania finansowego* wymogu dotyczącego ujawniania informacji, które powinny być prezentowane w bilansie lub informacji dodatkowej. Kategorie te zostały rozszerzone w celu przedstawienia bardziej szczegółowej analizy sald z podmiotami powiązanymi i mają zastosowanie do transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.
- 20 Oto przykłady transakcji ujawnianych w przypadku, gdy są przeprowadzane z podmiotem powiązanym:
- zakup lub sprzedaż dóbr (gotowych lub niezakończonych);
  - zakup lub sprzedaż nieruchomości i innych aktywów;
  - świadczenie lub korzystanie z usług;
  - umowy leasingowe;
  - transfer prac badawczych i rozwojowych;
  - transfer na podstawie umów licencyjnych;
  - transfer na podstawie umów na finansowanie (łącznie z pożyczkami i wnoszeniem kapitału w gotówce lub wkładem niepieniężnym);
  - udzielanie gwarancji i zabezpieczeń; oraz
  - rozliczanie zobowiązań w imieniu jednostki lub przez jednostkę w imieniu innego podmiotu.
- Uczestnictwo w programie określonych świadczeń jednostki dominującej lub jednostki zależnej, które dzielą ryzyko z jednostkami wchodzącymi w skład grupy kapitałowej, jest transakcją między podmiotami powiązanymi (zob. paragraf 34B MSR 19).
- 21 Informacje, iż transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi odbyły się na warunkach równorzędnych z tymi, które obowiązują w transakcjach zawartych na warunkach rynkowych, ujawniane są tylko wtedy, gdy warunki te mogą zostać potwierdzone.
- 22 Podobne pozycje mogą być ujawniane łącznie, chyba że ich odrębne ujawnienie jest niezbędne dla zrozumienia wpływu transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi na sprawozdanie finansowe jednostki.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 23 Jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2005 r., fakt ten ujawnia.
- 23A Jednostka stosuje zmiany zawarte w paragrafie 20 w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje zmiany zawarte w MSR 19 *Świadczenia pracownicze – zyski i straty aktuarialne, grupowe programy świadczeń pracowniczych i ujawnianie informacji* we wcześniejszym okresie, zmiany te mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

#### WYCOFANIE MSR 24 (PRZEKSZTAŁCONEGO W 1994 R.)

- 24 Niniejszy standard zastępuje MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych* (przekształcony w 1994 r.).

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 26*****Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych***

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do sprawozdań finansowych programów świadczeń emerytalnych, o ile porządkują się takie sprawozdania.
- 2 Programy świadczeń emerytalnych określa się niekiedy różnymi innymi nazwami, takimi jak „systemy rentowe”, „systemy wieku starczego” lub „systemy świadczeń emerytalnych”. Niniejszy standard traktuje program świadczeń emerytalnych jako jednostkę sprawozdawczą odrębną od pracodawców zatrudniających uczestników programu. Wszystkie pozostałe standardy stosuje się do sprawozdań programów świadczeń emerytalnych w takim zakresie, w jakim nie zastępuje ich niniejszy standard.
- 3 Niniejszy standard dotyczy rachunkowości oraz sprawozdawczości programów na potrzeby wszystkich uczestników traktowanych jako grupa. Nie dotyczy sporządzanych dla poszczególnych uczestników sprawozdań odnośnie do ich uprawnień emerytalnych.
- 4 MSR 19 *Świadczenia pracownicze* poświęcony jest ustaleniu kosztów świadczeń emerytalnych do wykazania w sprawozdaniach finansowych pracodawców prowadzących te programy. Niniejszy standard stanowi zatem uzupełnienie MSR 19.
- 5 Programy świadczeń emerytalnych mogą być programami określonych składek albo programami określonych świadczeń. Wiele programów wymaga tworzenia odrębnych funduszy, które mogą (ale nie muszą) posiadać osobowość prawną i mogą (ale nie muszą) funkcjonować za pośrednictwem instytucji powierniczych, do których odprowadza się składki i które następnie wypłacają świadczenia emerytalne. Niniejszy standard stosuje się niezależnie od tego, czy dany program świadczeń emerytalnych funkcjonuje za pośrednictwem funduszu i czy korzysta z instytucji powierniczych.
- 6 Programy świadczeń emerytalnych, których środki inwestują zakłady ubezpieczeń, podlegają tym samym wymogom księgowym i wymogom dotyczącym finansowania, które dotyczą własnych inwestycji. Objęte są zatem zakresem niniejszego standardu, chyba że umowa z zakładem ubezpieczeń zawarta została w imieniu określonego uczestnika programu lub grupy uczestników, a obowiązek (zobowiązanie) realizacji świadczeń emerytalnych spoczywa wyłącznie na zakładzie ubezpieczeń.
- 7 Niniejszego standardu nie stosuje się do innych form świadczeń pracowniczych, takich jak odszkodowania z tytułu rozwiązania stosunku pracy, wynagrodzenia odroczone, świadczenia urlopowe z tytułu długiego stażu pracy, specjalne programy świadczeń z tytułu wcześniejszego przechodzenia na emeryturę lub zwolnień grupowych, programy świadczeń w ramach opieki zdrowotnej i socjalnej lub programy świadczeń w formie premii. Niniejszy standard nie dotyczy również państwowych systemów ubezpieczeń społecznych.

## DEFINICJE

- 8 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Programy świadczeń emerytalnych* to porozumienia, w oparciu o które jednostka realizuje świadczenia na rzecz swoich pracowników, z chwilą rozwiązania stosunku pracy lub po tym terminie (w formie określonych w stosunku rocznym wypłat albo wypłaty jednorazowej), jeżeli takie świadczenia lub składki uiszczane na poczet świadczeń mogą być ustalone lub oszacowane przed przejściem pracownika na emeryturę, na udokumentowanej podstawie lub w oparciu o praktykę stosowaną w danej jednostce.

*Programy określonych składek* to programy świadczeń emerytalnych, zgodnie z którymi kwoty, które mają zostać wypłacone jako świadczenia emerytalne, zależą od kwoty składek wpłaconych do funduszu oraz zysków wypracowanych dzięki inwestowaniu.

*Programy określonych świadczeń* to programy świadczeń emerytalnych, zgodnie z którymi kwoty, które mają zostać wypłacone jako świadczenia emerytalne, ustala się za pomocą wzoru opartego zwykle na kwocie wynagrodzenia pracownika i/lub jego stażu pracy.

*Finansowanie* polega na przekazywaniu środków do podmiotu (*funduszu*) odrębnego od jednostki pełniącej funkcję pracodawcy w celu spełnienia przyszłych obowiązków z tytułu wypłaty świadczeń emerytalnych.

W niniejszym standardzie wykorzystano ponadto następujące pojęcia:

*Uczestnicy* to osoby uczestniczące w programie świadczeń emerytalnych oraz inne osoby uprawnione do świadczeń w ramach programu.

*Aktywa netto dostępne na potrzeby realizacji świadczeń* to aktywa programu, pomniejszone o zobowiązania, inne aniżeli aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych.

*Aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych* to wartość bieżąca oczekiwanych płatności, które dokonane zostaną w ramach programu świadczeń emerytalnych na rzecz obecnych i byłych pracowników, które można przypisać dotychczasowemu okresowi zatrudnienia.

Świadczenia nabyte to świadczenia, do których uprawnienia, zgodnie z zasadami danego programu świadczeń emerytalnych, nie są zależne od dalszego zatrudnienia.

- 9 Niektóre programy świadczeń emerytalnych mają sponsorów innych niż pracodawcy. Niniejszy standard również dotyczy tego rodzaju programów.
- 10 Większość programów świadczeń emerytalnych opiera się na sformalizowanych porozumieniach. Niektóre programy mają charakter niesformalizowany, stały się jednak w pewnym stopniu obligatoryjne z racji utrwalonej praktyki stosowania przez pracodawców. Niektóre programy pozwalają pracodawcom na ograniczanie zakresu swoich obowiązków w ramach programu, jednak potencjalna likwidacja programu może stwarzać problemy z utrzymaniem pracowników. Zarówno sformalizowane, jak i niesformalizowane programy obowiązują identyczne zasady rachunkowości i sprawozdawczości.
- 11 Wiele programów świadczeń emerytalnych przewiduje tworzenie odrębnych funduszy (którym przekazuje się składki), które wypłacają świadczenia. Tego rodzaju funduszami mogą zarządzać jednostki, które niezależnie zarządzają aktywami funduszu. W niektórych krajach są one nazywane „instytucjami powierniczymi”. Termin „instytucja powiernicza” stosuje się w niniejszym standardzie dla określenia tego rodzaju jednostek, niezależnie od tego, czy faktycznie utworzono fundusz powierniczy.
- 12 Programy świadczeń emerytalnych są zwykle programami określonych składek lub programami określonych świadczeń posiadającymi własne, odrębne cechy charakterystyczne. Czasami występują programy, które łączą cechy obydwu rodzajów programów. Na potrzeby niniejszego standardu tego typu programy mieszane uznaje się za programy określonych świadczeń.

#### PROGRAMY OKREŚLONYCH SKŁADEK

- 13 Sprawozdanie finansowe programu określonych składek zawiera zestawienie aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń oraz opis zasad finansowania.
- 14 W ramach programu określonych składek kwota przyszłych świadczeń dla uczestników programu zależy od kwoty składek uiszczanych przez pracodawcę, uczestnika programu lub przez obydwie strony oraz od operacyjnej efektywności funduszu i zysków wypracowanych przez fundusz dzięki dokonywanym inwestycjom. Pracodawca spełnia zazwyczaj swój obowiązek, wnosząc składki na rzecz funduszu. Doradztwo aktuarialne nie jest zazwyczaj wymagane, jednak niekiedy korzysta się z jego usług dla oszacowania kwoty możliwych do wypłacenia przyszłych świadczeń, w oparciu o aktualną wysokość składek oraz zmienny poziom przyszłych składek i zysków z tytułu inwestycji.
- 15 Uczestnicy są zainteresowani działaniami programu, jako bezpośrednio wpływającymi na poziom ich przyszłych świadczeń. Uczestnicy programu chcą wiedzieć, czy składki zostały otrzymane i czy sprawuje się należyta kontrola zapewniająca ochronę praw beneficjentów programu. Pracodawcę interesuje skuteczne i rzetelne funkcjonowanie programu.
- 16 Celem sprawozdawczości programu określonych składek jest okresowe udostępnianie informacji o programie i wynikach inwestycyjnych. Cel ten osiąga się zazwyczaj poprzez przedstawienie sprawozdania zawierającego:
  - a) opis ważniejszych działań podjętych w danym okresie oraz skutków ewentualnych zmian związanych z programem i uczestnictwem w nim oraz zmian zasad programu;
  - b) informacje o przeprowadzonych transakcjach i wynikach inwestycyjnych danego okresu oraz sytuacji finansowej programu na koniec okresu; oraz
  - c) opis polityki inwestycyjnej.

#### PROGRAMY OKREŚLONYCH ŚWIADCZEŃ

- 17 Sprawozdanie finansowe programu określonych świadczeń zawiera:
  - a) zestawienie przedstawiające:
    - (i) aktywa netto dostępne na potrzeby realizacji świadczeń;
    - (ii) aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych w podziale na świadczenia nabyte i jeszcze nienabyte; oraz
    - (iii) różnicę stanowiącą nadwyżkę lub niedobór; lub
  - b) zestawienie aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń, zawierające:
    - (i) komentarz ujawniający aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych, w podziale na świadczenia nabyte i jeszcze nienabyte; lub
    - (ii) odnośnik do tego komentarza w załączonym raporcie aktuarialnym.

Jeśli na dzień sporządzenia sprawozdania nie dokonano wyceny aktuarialnej, za podstawę przyjmuje się ostatnio dokonaną wycenę oraz podaje datę, na którą została dokonana.

- 18 Na potrzeby paragrafu 17 aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń ustala się w oparciu o świadczenia przyrządzone w ramach programu, z tytułu dotychczasowego okresu zatrudnienia, wykorzystując bieżący albo przewidywany poziom wynagrodzeń, wraz z ujawnieniem zastosowanej podstawy. Ujawnia się także skutki ewentualnych zmian założeń aktuarialnych, które wywarły istotny wpływ na aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych.
- 19 W sprawozdaniu wyjaśnia się związek zachodzący między aktuarialną wartością bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych a aktywami netto dostępnymi na potrzeby realizacji świadczeń, a także politykę finansowania przyrzeczonych świadczeń.
- 20 W przypadku programu określonych świadczeń płatności przyrzeczonych świadczeń emerytalnych zależą od sytuacji finansowej programu oraz od zdolności podmiotów uiszczających składki w ramach programu do dalszego ich uiszczania, jak również od wyników inwestycyjnych oraz operacyjnej efektywności programu.
- 21 Z prowadzeniem programu określonych świadczeń wiąże się potrzeba okresowego korzystania z doradztwa aktuarialnego w zakresie oceny kondycji finansowej programu, weryfikacji założeń oraz zalecanego poziomu przyszłych składek.
- 22 Celem sprawozdawczości programów określonych świadczeń jest okresowe udostępnianie informacji na temat zasobów finansowych oraz działań programu, przydatne przy ocenie zmieniającego się w czasie związku pomiędzy gromadzeniem środków a świadczeniami programu. Cel ten osiąga się zazwyczaj poprzez przedstawianie sprawozdania finansowego zawierającego:
  - a) opis ważniejszych działań podjętych w danym okresie oraz skutków ewentualnych zmian związanych z programem i uczestnictwem w programie oraz jego zasadami i warunkami;
  - b) informacje o przeprowadzonych transakcjach i wynikach inwestycyjnych danego okresu oraz sytuacji finansowej programu na koniec okresu;
  - c) informacje aktuarialne stanowiące część sprawozdania lub przedstawione w odrębnym raporcie; oraz
  - d) opis polityki inwestycyjnej.

#### **Aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych**

- 23 Wartość bieżącą oczekiwanych płatności dokonywanych w ramach programu świadczeń emerytalnych można obliczyć i przedstawić przy wykorzystaniu bieżącego lub przewidywanego do czasu przejścia na emeryturę poziomu wynagrodzeń uczestników programu.
- 24 Argumenty przemawiające za przyjęciem rozwiązania opartego na bieżącym poziomie wynagrodzeń są następujące:
  - a) aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych, która jest sumą kwot przypadających na każdego uczestnika programu w danej chwili, obliczyć można w sposób bardziej obiektywny niż w razie wykorzystywania przewidywanego poziomu wynagrodzeń, ponieważ obliczenia oparte są na mniejszej liczbie założeń;
  - b) zwiększenia kwot świadczeń wynikające ze wzrostu wynagrodzeń stają się obowiązkiem programu z chwilą wystąpienia wzrostu wynagrodzeń; oraz
  - c) kwota aktuarialnej wartości bieżącej przyrzeczonych świadczeń emerytalnych obliczona przy wykorzystaniu bieżącego poziomu wynagrodzeń jest zasadniczo bardziej zbliżona do kwoty zobowiązań w momencie rozwiązania lub zaniechania realizacji programu.
- 25 Argumenty przemawiające za przyjęciem rozwiązania opartego na przewidywanym poziomie wynagrodzeń są następujące:
  - a) informacje finansowe należy przygotowywać przy założeniu kontynuacji działalności, niezależnie od tego, czy trzeba przyjąć pewne założenia bądź dokonać oszacowań;
  - b) dla programów opartych na wynagrodzeniach końcowych poziom świadczeń ustala się w oparciu o poziom wynagrodzenia w chwili przejścia na emeryturę lub w okresie bezpośrednio je poprzedzającym, stąd też wynagrodzenie, poziom składek oraz stopy zwrotu muszą być prognozowane; oraz
  - c) nieuwzględnienie prognoz dotyczących wynagrodzeń, w razie gdy kwota środków przeznaczonych na finansowanie powiązana jest przede wszystkim z prognozowanym poziomem wynagrodzeń, może mieć skutek w postaci wykazywania pozornego nadmiaru środków funduszowych lub wykazywania programu jako posiadającego wystarczające środki, podczas gdy faktycznie jest on niedofinansowany.



- 26 Aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych wyliczoną w oparciu o bieżącą kwotę wynagrodzeń ujawnia się w sprawozdaniu programu celem wykazania obowiązku powstałego z tytułu świadczeń wypracowanych do dnia sporządzenia sprawozdania. Aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych opartą na przewidywanej kwocie wynagrodzeń ujawnia się celem wskazania wielkości potencjalnego obowiązku, przy założeniu kontynuacji działalności, który generalnie stanowi podstawę wyliczania kwot środków na potrzeby finansowania programu. Oprócz ujawnienia informacji na temat aktuarialnej wartości bieżącej przyrzeczonych świadczeń emerytalnych, może zaistnieć potrzeba udzielenia odpowiednich wyjaśnień celem jasnego wskazania kontekstu, w jakim należy interpretować aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych. Wyjaśnienia te mogą mieć formę informacji dotyczących adekwatności planowanej kwoty środków do odprowadzenia na finansowanie programu w przyszłości oraz polityki finansowania opartej na prognozowanej kwocie wynagrodzeń. Tego rodzaju informacje mogą być przedstawione w sprawozdaniu finansowym lub w raporcie aktuarialnym.

#### **Częstotliwość wyceny aktuarialnej**

- 27 W wielu krajach wyceny aktuarialnej nie przeprowadza się częściej niż raz na trzy lata. Jeżeli wycena aktuarialna nie została przeprowadzona na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, za podstawę przyjmuje się ostatnią dokonaną wycenę oraz ujawnia datę jej przeprowadzenia.

#### **Treść sprawozdania finansowego**

- 28 Informacje dotyczące programu określonych świadczeń przedstawia się w jednym z poniżej przedstawionych układów, odzwierciedlających rozmaite sposoby ujawniania i prezentacji informacji aktuarialnych:
- w sprawozdaniu finansowym zamieszcza się zestawienie aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń, aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych oraz wynikającą stąd nadwyżkę lub niedobór. Sprawozdanie finansowe z programu zawiera także zestawienie zmian stanu aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń oraz zestawienie zmian aktuarialnej wartości bieżącej przyrzeczonych świadczeń emerytalnych. Sprawozdanie finansowe obejmować może również odrębny raport aktuarialny potwierdzający aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych;
  - w sprawozdaniu finansowym zamieszcza się zestawienie aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń oraz zestawienie zmian stanu aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń. Aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania. Sprawozdanie finansowe obejmować może również raport aktuarialny potwierdzający aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych; oraz
  - w sprawozdaniu finansowym zamieszcza się zestawienie aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń oraz zestawienie zmian stanu aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń. Aktuarialną wartość bieżącą świadczeń emerytalnych ujmuje się w odrębnym raporcie aktuarialnym.

Do sprawozdań finansowych sporządzanych w każdym z układów dołączać można również sprawozdanie instytucji powierniczej w postaci sprawozdania z działalności oraz sprawozdania z inwestycji.

- 29 Opowiadający się za układem opisanym w paragrafie 28 a) i b) uważają, że podanie kwot przyrzeczonych świadczeń emerytalnych wraz z innymi informacjami przedstawianymi zgodnie z tym podejściem pomaga odbiorcom ocenić bieżący stan programu oraz prawdopodobieństwo wywiązania się przez program z obowiązków. Twierdzą oni także, że sprawozdania finansowe powinny być kompletne same w sobie i nie powinny opierać się na towarzyszących im sprawozdaniach. Zdaniem niektórych układ opisany w paragrafie 28 a) może stwarzać jednak wrażenie występowania zobowiązania, podczas gdy aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych nie posiada – ich zdaniem – wszystkich cech zobowiązania.
- 30 Opowiadający się za układem opisanym w paragrafie 28 c) uważają, że aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych nie powinna być wykazywana w zestawieniu aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń, zgodnie z układem opisanym w paragrafie 28 a), czy nawet ujawniana w informacji dodatkowej, zgodnie z paragrafem 28 b), ponieważ będzie ona wówczas porównywana bezpośrednio z aktywami programu, a porównanie takie może nie być uzasadnione. Twierdzą oni także, że aktuarialne nie muszą koniecznie porównywać aktuarialnej wartości bieżącej przyrzeczonych świadczeń emerytalnych z wartością rynkową inwestycji, lecz mogą zamiast tego szacować wartość bieżącą oczekiwanych przepływów środków pieniężnych z tytułu tych inwestycji. Opowiadający się za tym układem uważają zatem, że nie jest prawdopodobne, aby takie porównanie odzwierciedliło całościową ocenę programu dokonaną przez aktuarialnego i może być błędnie rozumiane. Niektórzy sądzą także, że niezależnie od tego, czy informacje dotyczące przyrzeczonych świadczeń emerytalnych wyraża się w formie liczbowej, czy też nie, powinny one być zamieszczane wyłącznie w odrębnym raporcie aktuarialnym, w którym można zamieścić odpowiednie wyjaśnienie.
- 31 Niniejszy standard przyjmuje pogląd, zgodnie z którym pozwala się na ujawnianie informacji dotyczących przyrzeczonych świadczeń emerytalnych w odrębnym raporcie aktuarialnym. Odrzuca się argumenty przeciwko przedstawieniu kwoty aktuarialnej wartości bieżącej przyrzeczonych świadczeń emerytalnych. Układy opisane w paragrafach 28 a) i b) uznaje się zatem za możliwe do przyjęcia zgodnie z niniejszym standardem, podobnie jak układ opisany w paragrafie 28 c), o ile sprawozdanie finansowe zawiera odsyłacz do załączonego raportu aktuarialnego, w którym podana jest aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych.

## WSZYSTKIE PROGRAMY

**Wycena aktywów programu**

- 32 Inwestycje programu świadczeń emerytalnych wykazuje się w wartości godziwej. W przypadku papierów wartościowych przeznaczonych do obrotu wartością godziwą jest wartość rynkowa. Jeżeli program posiada inwestycje, których wartości godziwej nie można oszacować, ujawnia się przyczyny niezastosowania wartości godziwej.
- 33 W odniesieniu do papierów wartościowych przeznaczonych do obrotu, wartość godziwa to zazwyczaj wartość rynkowa, ponieważ uznaje się ją za najbardziej użyteczny miernik wartości papierów wartościowych na dzień sporządzenia raportu oraz wyników inwestycyjnych danego okresu. Papiery wartościowe o ustalonej cenie wykupu oraz papiery nabyte celem wypełnienia obowiązków programu lub określonych części programu, wykazywać można w kwotach ostatecznej ceny wykupu, przy założeniu stałej stopy zwrotu do dnia wykupu. W przypadku inwestycji programu, dla których niemożliwe jest oszacowanie wartości godziwej, przykładowo posiadanych 100 % akcji/udziałów w jednostce, ujawnia się przyczyny niezastosowania wartości godziwej. W przypadku gdy inwestycje wykazywane są w kwotach różnych od wartości rynkowej lub wartości godziwej, ujawnia się zazwyczaj również wartość godziwą. Aktywa wykorzystywane przez fundusz w działalności operacyjnej księguje się zgodnie z odnośnymi standardami.

**Ujawnianie informacji**

- 34 Sprawozdanie finansowe programu świadczeń emerytalnych, niezależnie od tego, czy jest to program określonych świadczeń, czy program określonych składek, zawiera ponadto następujące informacje:
- zestawienie zmian stanu aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń;
  - opis ważniejszych zasad (polityki) rachunkowości; oraz
  - opis programu i skutków wszelkich zmian w programie w trakcie okresu.
- 35 Sprawozdania sporządzane przez programy świadczeń emerytalnych zawierają następujące informacje, jeżeli mają one w danym przypadku zastosowanie:
- zestawienie aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń, w którym ujawnia się:
    - odpowiednio sklasyfikowane aktywa według stanu na koniec okresu;
    - podstawę wyceny aktywów;
    - szczegółowe dane dotyczące pojedynczych inwestycji przekraczających odpowiednio 5 % wartości aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń lub 5 % jakiegokolwiek klasy lub rodzaju papierów wartościowych,
    - szczegółowe dane dotyczące inwestycji w jednostce pracodawcy; oraz
    - zobowiązania inne niż aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych;
  - zestawienie zmian stanu aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń, w którym wykazuje się następujące informacje:
    - składki pracodawcy;
    - składki pracowników;
    - przychody z inwestycji, takie jak odsetki i dywidendy;
    - pozostałe przychody;
    - świadczenia wypłacone lub należne (podzielone na przykład na świadczenia emerytalne, świadczenia na wypadek śmierci i niezdolności do pracy oraz płatności jednorazowe);
    - koszty ogólnego zarządu;
    - pozostałe koszty;
    - podatek dochodowy;
    - zyski i straty na sprzedaży inwestycji i zmiany wartości inwestycji; oraz
    - przeniesienia z innych programów oraz do innych programów;
  - opis polityki finansowania;

- d) w odniesieniu do programu określonych świadczeń – aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych (ewentualnie w podziale na świadczenia nabyte i jeszcze nienabyte), opartą na świadczeniach przyrzeczonych zgodnie z warunkami programu, nabytych w ciągu dotychczasowego okresu zatrudnienia, przy zastosowaniu bieżącego lub przewidywanego poziomu wynagrodzeń. Informacja ta może zostać zamieszczona w załączonym raporcie aktuarialnym, który należy odczytywać wraz z odnośnym sprawozdaniem finansowym; oraz
  - e) w odniesieniu do programu określonych świadczeń – opis ważniejszych założeń aktuarialnych wraz z podaniem metody zastosowanej do obliczenia aktuarialnej wartości bieżącej przyrzeczonych świadczeń emerytalnych.
- 36 Sprawozdanie programu świadczeń emerytalnych zawierać powinno opis programu zamieszczony w sprawozdaniu finansowym albo w odrębnym raporcie. Sprawozdanie może obejmować następujące informacje:
- a) nazwy pracodawców oraz grupy pracowników objęte programem;
  - b) liczbę uczestników programu otrzymujących świadczenia oraz liczbę pozostałych uczestników, odpowiednio sklasyfikowanych;
  - c) wskazanie rodzaju programu – program określonych składek czy program określonych świadczeń;
  - d) informację o tym, czy uczestnicy wpłacają składki na rzecz programu;
  - e) opis świadczeń emerytalnych przyrzeczonych uczestnikom programu;
  - f) opis ewentualnych warunków rozwiązania programu; oraz
  - g) informacje o zmianach w odniesieniu do pkt a)–f) w okresie objętym sprawozdaniem.

Można powoływać się przy tym na inne dokumenty zawierające opis programu, do których użytkownicy sprawozdań mają łatwy dostęp, w sprawozdaniu zamieszczając tylko informacje dotyczące kolejnych zmian.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 37 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych programów świadczeń emerytalnych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1988 r. i później.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 27

*Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu i prezentacji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy jednostek kontrolowanych przez jednostkę dominującą.
- 2 Niniejszy standard nie zajmuje się metodami ujmowania połączeń jednostek gospodarczych i ich wpływem na konsolidację, w tym na wartość firmy powstałą w wyniku połączenia jednostek gospodarczych (zob. MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*).
- 3 Niniejszy standard stosuje się także przy ujmowaniu inwestycji w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych oraz jednostkach stowarzyszonych, w przypadku gdy jednostka zdecyduje się sporządzać jednostkowe sprawozdania finansowe bądź gdy wymagają tego lokalne przepisy prawa.

## DEFINICJE

- 4 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Skonsolidowane sprawozdanie finansowe* jest to sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej sporządzone w taki sposób, jakby było ono sprawozdaniem pojedynczej jednostki gospodarczej.

*Kontrola* jest to zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności.

*Metoda ceny nabycia* jest to metoda rozliczania inwestycji, według której inwestycja jest ujmowana w cenie nabycia. Inwestor uwzględnia przychód z inwestycji tylko do takiej kwoty, jaką otrzymał z tytułu podziału łącznych zysków wypracowanych przez jednostkę od momentu jej nabycia przez inwestora. Uzyskane kwoty przewyższające te zyski traktuje się jako odzyskanie inwestycji i ujmuje się jako pomniejszenie ceny nabycia inwestycji.

*Grupa kapitałowa* jest to jednostka dominująca oraz jej wszystkie jednostki zależne.

*Udziały mniejszości* stanowią tę część zysku lub straty oraz aktywów netto jednostki zależnej, które można przyporządkować do udziałów w kapitale nienależących – bezpośrednio lub pośrednio przez jednostki zależne – do jednostki dominującej.

*Jednostka dominująca* jest to jednostka gospodarcza posiadająca jedną lub więcej jednostek zależnych.

*Jednostkowe sprawozdanie finansowe* to sprawozdanie sporządzane przez jednostkę dominującą, inwestora jednostki stowarzyszonej lub wspólnika podmiotu współkontrolowanego, w którym inwestycje ujmuje się na podstawie bezpośredniego udziału w kapitale, a nie na podstawie wyników oraz aktywów netto wykazywanych przez podmiot inwestycji.

*Jednostka zależna* jest to jednostka gospodarcza – w tym jednostka niebędąca spółką kapitałową, jak np. spółka cywilna – która jest kontrolowana przez inną jednostkę (zwaną jednostką dominującą).

- 5 Jednostka dominująca lub jej jednostka zależna mogą być inwestorami w jednostce stowarzyszonej lub współkontrolowanym podmiocie. W takich przypadkach skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone i zaprezentowane zgodnie z niniejszym standardem powinno być również sporządzone zgodnie z MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* i MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*.
- 6 Jednostkowym sprawozdaniem finansowym dla jednostki opisanej w paragrafie 5 jest sprawozdanie finansowe sporządzone i zaprezentowane dodatkowo do sprawozdania finansowego, o którym mowa w paragrafie 5. Jednostkowe sprawozdanie finansowe nie musi być załączane do tego sprawozdania finansowego i nie musi mu towarzyszyć.
- 7 Sprawozdanie finansowe jednostki, która nie posiada jednostki zależnej, stowarzyszonej lub udziału w jednostce współkontrolowanej, nie stanowi jednostkowego sprawozdania finansowego.
- 8 Jednostka dominująca, która zgodnie z paragrafem 10 jest zwolniona ze sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, może sporządzić jednostkowe sprawozdanie finansowe jako swoje jedyne sprawozdanie finansowe.

## PREZENTACJA SKONSOLIDOWANEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

- 9 Jednostka dominująca, z wyjątkiem jednostki dominującej omówionej w paragrafie 10, sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w którym obejmuje konsolidacją swoje inwestycje w jednostkach zależnych zgodnie z niniejszym standardem.
- 10 Jednostka dominująca nie musi sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, pod warunkiem że:
- jednostka dominująca sama jest jednostką zależną podmiotu, który posiada w niej całościowy lub częściowy udział, a jej pozostali właściciele, w tym jednostki nieuprawnione do głosowania w innych okolicznościach, zostali poinformowani, że jednostka dominująca nie będzie sporządzała skonsolidowanego sprawozdania finansowego i nie zgłosili sprzeciwu w tej sprawie;
  - instrumenty dłużne lub kapitałowe jednostki dominującej nie znajdują się w publicznym obrocie (krajowym lub zagranicznym rynku giełdowym lub na rynku pozagiełdowym, obejmującym rynki lokalne i regionalne);
  - jednostka dominująca nie złożyła sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych, ani w innym organie regulującym obrót papierami wartościowymi, ani nie jest w trakcie składania takiego sprawozdania dla celów wprowadzenia instrumentów dowolnej kategorii do publicznego obrotu; oraz
  - jednostka dominująca najwyższego lub pośredniego szczebla dla danej jednostki dominującej sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe, które są publicznie dostępne i są zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.
- 11 Jednostka dominująca, która zgodnie z postanowieniami paragrafu 10 zdecyduje się nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego i zaprezentuje tylko jednostkowe sprawozdanie finansowe, powinna uczynić to stosownie do postanowień paragrafów 37–42.

## ZAKRES SKONSOLIDOWANEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

- 12 Skonsolidowane sprawozdanie finansowe obejmuje wszystkie jednostki zależne jednostki dominującej <sup>(1)</sup>.
- 13 Przyjmuje się, że jednostka dominująca sprawuje kontrolę, jeżeli posiada bezpośrednio lub pośrednio – poprzez swoje jednostki zależne – więcej niż połowę praw głosu w danej jednostce, chyba że w wyjątkowych okolicznościach można w sposób oczywisty udowodnić, że taka własność nie powoduje sprawowania kontroli. O sprawowaniu kontroli można mówić także wtedy, gdy jednostka dominująca posiada połowę lub mniej praw głosu w danej jednostce gospodarczej i jeżeli <sup>(2)</sup>:
- dysponuje więcej niż połową praw głosu na mocy umowy z innymi inwestorami;
  - posiada zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki na mocy statutu lub umowy;
  - posiada zdolność mianowania lub odwoływania większości członków zarządu lub odpowiadającego mu organu zarządzającego, gdzie taki zarząd lub organ sprawuje kontrolę nad jednostką; lub
  - dysponuje większością głosów na posiedzeniach zarządu lub odpowiadającego mu organu zarządzającego, gdzie taki zarząd lub organ sprawuje kontrolę nad jednostką.
- 14 Jednostka może posiadać prawa poboru akcji, opcje kupna akcji, instrumenty dłużne lub kapitałowe, zamienne na akcje zwykłe lub inne podobne instrumenty, które po ich realizacji lub zamianie mogą dać jednostce prawo głosu lub zmniejszyć prawo głosu innego podmiotu w zakresie polityki finansowej i operacyjnej innej jednostki (potencjalne prawa głosu). Oceniając, czy jednostka posiada zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki, należy rozważyć istnienie i wpływ potencjalnych praw głosu, które mogą być aktualnie wykonane lub zamienione, w tym również potencjalnych praw głosu znajdujących się w posiadaniu innej jednostki. Potencjalne prawa głosu nie mogą być aktualnie wykonane lub zamienione, jeżeli, na przykład, nie mogą być wykonane bądź zamienione do określonej daty w przyszłości lub do momentu wystąpienia określonego przyszłego zdarzenia.
- 15 Oceniając, czy potencjalne prawa głosu mają wpływ na sprawowanie kontroli, jednostka analizuje wszystkie fakty i okoliczności (w tym warunki wykonywania potencjalnych praw głosu oraz wszelkie inne warunki umowne, indywidualnie lub w połączeniu), jakie mają wpływ na potencjalne prawa głosu, z wyjątkiem zamiaru kierownictwa oraz finansowej zdolności ich wykonania lub zamiany.

<sup>(1)</sup> Jeżeli w momencie nabycia jednostka zależna spełnia kryteria zaliczenia jej do kategorii aktywów przeznaczonych do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana, należy ją rozliczać zgodnie z tym standardem.

<sup>(2)</sup> Zob. także SKI-12 *Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia*.

- 16 [Usunięty]
- 17 [Usunięty]
- 18 [Usunięty]
- 19 Jednostki zależnej nie wyłącza się z konsolidacji jedynie z tego powodu, że inwestor jest organizacją zarządzającą kapitałem wysokiego ryzyka, funduszem wzajemnym, funduszem powierniczym lub innym podobnym podmiotem.
- 20 Jednostki zależnej nie wyłącza się z konsolidacji ze względu na fakt, że jej działalność jest odmienna od działalności innych jednostek znajdujących się w tej samej grupie kapitałowej. Potrzebne informacje uzyskuje się dzięki konsolidacji tego rodzaju jednostek zależnych i ujawnieniu w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym dodatkowych informacji na temat różnych rodzajów działalności jednostek zależnych. Na przykład informacje, które należy ujawnić zgodnie z wymogami MSSF 8 *Segmenty operacyjne*, pomagają w wyjaśnieniu znaczenia różnych rodzajów działalności prowadzonej w ramach grupy kapitałowej.
- 21 Jednostka dominująca traci kontrolę w momencie, gdy traci zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki w celu osiągnięcia korzyści wynikających z jej działalności. Utrata kontroli może nastąpić w połączeniu ze zmianą lub bez zmiany bezwzględnej lub względnej wysokości udziału w danej jednostce. Może to nastąpić na przykład wówczas, gdy jednostka zależna znajdzie się pod kontrolą rządu, sądu, administratora lub regulatora. Może również nastąpić w rezultacie zawarcia umowy.

#### PROCEDURY KONSOLIDACYJNE

- 22 Przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostka łączy sprawozdania finansowe jednostki dominującej oraz jednostek zależnych poprzez zsumowanie poszczególnych pozycji aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, przychodów oraz kosztów. W celu zapewnienia prezentacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym informacji finansowych na temat grupy kapitałowej w taki sposób, jak gdyby stanowiła ona pojedynczą jednostkę gospodarczą, należy podjąć następujące kroki:
- dokonać wyłączenia wartości bilansowej inwestycji jednostki dominującej w każdej z jednostek zależnych oraz tej części kapitału własnego każdej z jednostek zależnych, która odpowiada udziałowi jednostki dominującej (zob. MSSF 3, który opisuje sposób ujęcia powstałej stąd wartości firmy);
  - określić udziały mniejszości w zysku lub stracie netto skonsolidowanych jednostek zależnych za dany okres sprawozdawczy; oraz
  - określić i zaprezentować oddzielnie od kapitału własnego jednostki dominującej udziały mniejszości w aktywach netto skonsolidowanych jednostek zależnych. Udziały mniejszości w aktywach netto obejmują:
    - wartość udziałów mniejszości z dnia pierwotnego połączenia, obliczona zgodnie z MSSF 3; oraz
    - zmiany w kapitale własnym przypadające na udziały mniejszości, począwszy od dnia połączenia.
- 23 W przypadku występowania potencjalnych praw głosu proporcje podziału zysku lub straty oraz zmian w kapitale własnym pomiędzy jednostką dominującą a udziały mniejszości ustala się na podstawie ich aktualnego udziału w jednostce, nie odzwierciedlając możliwości realizacji lub zamiany potencjalnych praw głosu.
- 24 Salda rozliczeń między jednostkami grupy kapitałowej, transakcje, przychody i koszty wyłącza się w całości.
- 25 Salda rozliczeń między jednostkami grupy kapitałowej i transakcje, w tym przychody, koszty i dywidendy, wyłącza się w całości. Zyski i straty z tytułu transakcji zawieranych wewnątrz grupy kapitałowej, które są ujęte w wartości bilansowej aktywów, takich jak zapasy i środki trwałe, wyłącza się w całości. Straty z tytułu transakcji wewnątrz grupy mogą oznaczać utratę wartości, która wymaga ujęcia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Różnice przejściowe wynikające z wyłączenia zysków i strat z tytułu transakcji zawartych wewnątrz grupy kapitałowej ujmuje się zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.
- 26 Sprawozdania finansowe jednostki dominującej oraz jej jednostek zależnych wykorzystane do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządza się na ten sam dzień sprawozdawczy. Jeżeli daty sprawozdawcze jednostki dominującej i jednostki zależnej są różne, jednostka zależna – dla celów konsolidacji – sporządza dodatkowe sprawozdanie finansowe na ten sam dzień, co jednostka dominująca, chyba że jest to niewykonalne w praktyce.
- 27 Jeżeli, zgodnie z paragrafem 26, sprawozdanie finansowe jednostki zależnej wykorzystywane do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego zostało sporządzone na inny dzień sprawozdawczy niż sprawozdanie finansowe jednostki dominującej, dokonuje się w nim korekt odzwierciedlających znaczące transakcje lub zdarzenia, które nastąpiły pomiędzy tą datą a datą sprawozdania finansowego jednostki dominującej. Różnica pomiędzy dniem sprawozdawczym jednostki zależnej i jednostki dominującej nie może w żadnym wypadku przekraczać trzech miesięcy. Długość okresów sprawozdawczych oraz różnica pomiędzy dniami sprawozdawczymi powinna być taka sama w kolejnych okresach.

- 28 Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządza się, stosując jednolite zasady rachunkowości w odniesieniu do podobnych transakcji oraz innych zdarzeń następujących w zbliżonych okolicznościach.
- 29 Jeżeli członek grupy kapitałowej stosuje zasady rachunkowości odmienne od zasad przyjętych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym do podobnych transakcji i zdarzeń następujących w zbliżonych okolicznościach, sprawozdanie finansowe tego członka grupy należy odpowiednio skorygować w trakcie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- 30 Przychody i koszty jednostki zależnej wlicza się do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, począwszy od daty jej przejęcia, zgodnie z jej definicją zawartą w MSSF 3. Przychody i koszty jednostki zależnej wlicza się do skonsolidowanego sprawozdania finansowego do dnia, w którym jednostka dominująca przestaje sprawować kontrolę nad daną jednostką zależną. Różnicę pomiędzy wpływami ze zbycia jednostki zależnej a jej wartością bilansową na dzień zbycia, obejmującą skumulowaną wartość dodatnich lub ujemnych różnic kursowych dotyczących danej jednostki zależnej, ujętych w kapitale własnym zgodnie z MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*, ujmuje się w skonsolidowanym rachunku zysków i strat jako zysk lub stratę ze zbycia jednostki zależnej.
- 31 Inwestycję w jednostce ujmuje się zgodnie z MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*, począwszy od dnia, w którym przestaje ona być jednostką zależną, nie stając się jednak jednostką stowarzyszoną zgodnie z definicją zawartą w MSR 28 lub jednostką współkontrolowaną zgodnie z definicją zawartą w MSR 31.
- 32 Wartość bilansową inwestycji w dniu, w którym przestaje ona być jednostką zależną, traktuje się jako cenę jej nabycia w momencie jej początkowej wyceny jako składnika aktywów finansowych zgodnie z MSR 39.
- 33 Udziały mniejszości prezentuje się w skonsolidowanym bilansie w ramach kapitału własnego, oddzielnie od kapitału własnego jednostki dominującej. Udziały mniejszości w zysku lub stracie grupy kapitałowej również prezentuje się oddzielnie.
- 34 Zysk lub stratę dzieli się pomiędzy jednostkę dominującą a udziały mniejszości. Ponieważ obie pozycje są pozycjami kapitałowymi, wartość przypisana udziałom mniejszości nie stanowi przychodu ani kosztu.
- 35 Straty dotyczące udziałów mniejszości w skonsolidowanej jednostce zależnej mogą przewyższać udziały mniejszości w kapitale własnym tejże jednostki zależnej. Ta nadwyżka oraz dalsze straty dotyczące udziałów mniejszości obciążają udziały większości, z wyjątkiem sytuacji, kiedy udziałowcy mniejszości mają obowiązek i są zdolni do dokonania dodatkowej inwestycji w celu pokrycia strat. Jeżeli w terminie późniejszym jednostka zależna wykazuje osiągnięcie zysków, zyski te przypisuje się udziałowcom większościowym, do momentu pokrycia strat przypadających na udziały mniejszości, uprzednio przejętych przez udziałowca większościowego.
- 36 Jeżeli jednostka zależna wyemitowała akcje uprzywilejowane dające prawo do skumulowanych dywidend, które są własnością udziałowców mniejszościowych i są zaklasyfikowane jako kapitał własny, jednostka dominująca oblicza swój udział w zyskach lub stratach po skorygowaniu go o dywidendy od takich akcji/udziałów, niezależnie od tego, czy dywidendy zostały zadeklarowane, czy nie.

#### UJMOWANIE INWESTYCJI W JEDNOSTKACH ZALEŻNYCH, JEDNOSTKACH WSPÓLKONTROLOWANYCH I JEDNOSTKACH STOWARZYSZONYCH W JEDNOSTKOWYM SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

- 37 Jeżeli jednostka dominująca sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe, inwestycje w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych, niezaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży (bądź niewchodzące w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5, ujmuje się:
- w cenie nabycia; lub
  - zgodnie z MSR 39.

Dla każdej kategorii inwestycji stosuje się jednakowy sposób ujęcia. Inwestycje w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży (bądź wchodzące w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5, ujmuje się zgodnie z tym MSSF.

- 38 Niniejszy standard nie określa, które jednostki są zobowiązane do sporządzania jednostkowego sprawozdania finansowego dostępnego do użytku publicznego. Paragrafy 37 i 39–42 mają zastosowanie, jeżeli jednostka sporządza jednostkowe sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Jednostka sporządza również skonsolidowane sprawozdanie finansowe do publicznego użytku, zgodnie z wymogiem określonym w paragrafie 9, o ile nie ma zastosowania zwolnienie określone w paragrafie 10.
- 39 Inwestycje we jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych, wykazywane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym zgodnie z MSR 39, wykazuje się w ten sam sposób w jednostkowym sprawozdaniu finansowym inwestora.

## UJAWNIANIE INFORMACJI

- 40 W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym ujawnia się następujące informacje:
- [usunięty];
  - [usunięty];
  - rodzaj powiązania między jednostką dominującą a jednostką zależną, w której jednostka dominująca bezpośrednio lub pośrednio – przez jednostki zależne – posiada nie więcej niż połowę głosów;
  - powody, dla których posiadanie bezpośrednio lub pośrednio – przez jednostki zależne – więcej niż połowy głosów lub potencjalnych praw głosu nie stanowi o sprawowaniu kontroli;
  - dzień sprawozdawczy sprawozdania finansowego jednostki zależnej, jeżeli sprawozdanie jest wykorzystywane do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, ale jest sporządzone na inny dzień sprawozdawczy lub za inny okres niż sprawozdanie finansowe jednostki dominującej, a także przyczyny zastosowania innego dnia sprawozdawczego lub okresu; oraz
  - charakter i zakres wszelkich znaczących ograniczeń (wynikających, na przykład, z umów kredytowych lub wymogów prawnych) zdolności jednostek zależnych do przekazywania funduszy jednostce dominującej, w postaci dywidend w środkach pieniężnych lub do spłaty kredytów lub pożyczek.
- 41 W przypadku gdy jednostka dominująca, zgodnie z paragrafem 10, zdecyduje się nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym ujawnia ona następujące informacje:
- fakt, że sporządzone sprawozdanie finansowe jest jednostkowym sprawozdaniem finansowym oraz że skorzystano ze zwolnienia z konsolidacji, nazwę i kraj założenia lub siedziby jednostki, której skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zostało sporządzone do publicznego użytku, oraz adres, pod którym można uzyskać to skonsolidowane sprawozdanie;
  - listę znaczących inwestycji w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych, zawierającą nazwę, kraj założenia lub siedziby, procentowy udział w kapitale podstawowym jednostki gospodarczej i procentowy udział w prawach głosu, jeżeli jest on różny niż udziału w kapitale podstawowym; oraz
  - opis stosowanej metody ujmowania inwestycji wymienionych w pkt b).
- 42 W przypadku gdy jednostka dominująca (z wyjątkiem jednostek dominujących omówionych w paragrafie 41), inwestor posiadający udział w jednostce współkontrolowanej lub w jednostce stowarzyszonej sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe, w takim sprawozdaniu finansowym ujawnia się następujące informacje:
- fakt, że sporządzone sprawozdanie finansowe jest jednostkowym sprawozdaniem finansowym, oraz powody, dla których zostało ono sporządzone, jeżeli jego sporządzenie nie jest wymagane na mocy przepisów prawa;
  - listę znaczących inwestycji w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych, zawierającą nazwę, kraj założenia lub siedziby, procentowy udział w kapitale podstawowym jednostki gospodarczej i procentowy udział w prawach głosu, jeżeli jest on różny niż udziału w kapitale podstawowym; oraz
  - opis stosowanej metody ujmowania inwestycji wymienionych w pkt b).

Zamieszcza się również informację pozwalającą na zidentyfikowanie sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z paragrafem 9 niniejszego standardu, MSR 28 i MSR 31, z którym to jednostkowe sprawozdanie finansowe jest związane.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 43 Jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2005 r., fakt ten ujawnia.

## WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

- 44 Niniejszy standard zastępuje MSR 27 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych* (zaktualizowany w 2000 r.).
- 45 Niniejszy standard zastępuje interpretację SKI-33 *Konsolidacja i metoda praw własności potencjalne prawa głosu i przyporządkowanie udziałów własnościowych*.



## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 28

*Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych*

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosuje się dla celów ujmowania inwestycji w jednostkach stowarzyszonych. Standard nie ma zastosowania w odniesieniu do inwestycji w jednostkach stowarzyszonych będących własnością:
- organizacji zarządzających kapitałem wysokiego ryzyka; lub
  - funduszy wzajemnych, funduszy powierniczych i podobnych jednostek, łącznie z funduszami ubezpieczeniowymi powiązanych z funduszami inwestycyjnymi,

które początkowo są wykazywane w wartości godziwej przez wynik finansowy lub są klasyfikowane jako przeznaczone do obrotu i wykazywane zgodnie z MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*. Tego typu inwestycje wycenia się w wartości godziwej zgodnie z MSR 39, przy czym zmiany wartości godziwej ujmuje się w zysku lub stracie okresu, w którym te zmiany wystąpiły.

## DEFINICJE

- 2 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Jednostka stowarzyszona* jest to jednostka (w tym jednostka niebędąca spółką kapitałową, jak np. spółka cywilna), na którą inwestor wywiera znaczący wpływ i która nie jest ani jednostką zależną od inwestora, ani wspólnym przedsięwzięciem inwestora.

*Skonsolidowane sprawozdanie finansowe* jest to sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej sporządzone w taki sposób, jakby było ono sprawozdaniem pojedynczej jednostki.

*Kontrola* jest to zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności.

*Metoda praw własności* jest to taka metoda rozliczania, według której inwestycja jest początkowo ujmowana według ceny nabycia, a następnie po dniu nabycia jej wartość jest korygowana odpowiednio o zmianę udziału inwestora w aktywach netto jednostki, w której dokonał inwestycji. Zysk lub strata inwestora obejmuje udział inwestora w zysku lub stracie jednostki, w której dokonał inwestycji.

*Współkontrola* jest to określony w umowie podział kontroli nad działalnością gospodarczą, który występuje tylko wówczas, gdy strategiczne decyzje finansowe i operacyjne dotyczące tej działalności wymagają jednomyślnej zgody stron sprawujących współkontrolę (wspólników).

*Jednostkowe sprawozdanie finansowe* to sprawozdanie sporządzone przez jednostkę dominującą, inwestora jednostki stowarzyszonej lub wspólnika podmiotu współkontrolowanego, w którym inwestycje ujmuje się na podstawie bezpośredniego udziału w kapitale, a nie na podstawie wyników oraz aktywów netto wykazywanych przez jednostkę, w której dokonano inwestycji.

*Znaczący wpływ* jest to zdolność do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji na temat polityki finansowej i operacyjnej jednostki, w której dokonano inwestycji, niepolegająca jednak na sprawowaniu kontroli lub współkontroli nad polityką tej jednostki.

*Jednostka zależna* jest to jednostka – w tym jednostka niebędąca spółką kapitałową, jak np. spółka cywilna – która jest kontrolowana przez inną jednostkę (zwaną jednostką dominującą).

- 3 Sprawozdanie finansowe jednostki, w którym stosuje się metodę praw własności, nie stanowi jednostkowego sprawozdania finansowego, podobnie jak nie stanowi go sprawozdanie finansowe jednostki, która nie posiada jednostki zależnej, jednostki stowarzyszonej lub udziału we wspólnym przedsięwzięciu.
- 4 Jednostkowym sprawozdaniem finansowym jest sprawozdanie sporządzone dodatkowo do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w którym inwestycje wykazano metodą praw własności, oraz sprawozdanie finansowe, w którym udziały wspólników wspólnego przedsięwzięcia są skonsolidowane proporcjonalnie. Jednostkowe sprawozdanie finansowe może, ale nie musi, być załączone do tych sprawozdań finansowych.
- 5 Jednostki zwolnione z konsolidacji zgodnie z paragrafem 10 MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*, ze stosowania proporcjonalnej konsolidacji zgodnie z paragrafem 2 MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach* lub ze stosowania metody praw własności zgodnie z paragrafem 13 c) niniejszego standardu, mogą sporządzać jednostkowe sprawozdania finansowe jako swoje jedyne sprawozdania finansowe.

**Znaczący wpływ**

- 6 Jeżeli inwestor posiada bezpośrednio lub pośrednio (np. poprzez jednostki zależne) 20 % lub więcej głosów w jednostce, w której dokonał inwestycji, to zakłada się, że inwestor wywiera znaczący wpływ na jednostkę, chyba że można w sposób oczywisty wykazać, że tak nie jest. Natomiast jeśli inwestor posiada bezpośrednio lub pośrednio (np. poprzez jednostki zależne) mniej niż 20 % głosów w jednostce, w której dokonał inwestycji, to można założyć, że nie wywiera on na tę jednostkę znaczącego wpływu, chyba że można w sposób oczywisty taki wpływ wykazać. Posiadanie kontrolnego pakietu lub znaczącej części udziałów przez innego inwestora nie wyklucza możliwości wywierania znaczącego wpływu przez danego inwestora.
- 7 Znaczący wpływ inwestora na jednostkę zwykle przybiera jedną lub kilka z następujących form:
- zasiadanie w zarządzie lub równorzędnym organie zarządzającym jednostką, w której inwestor dokonał inwestycji;
  - udział w tworzeniu polityki jednostki, w tym udział w podejmowaniu decyzji w sprawie dywidend lub innych metod podziału zysku;
  - istotne transakcje pomiędzy inwestorem a jednostką, w której dokonał inwestycji;
  - wzajemna wymiana personelu kierowniczego; lub
  - udostępnianie informacji technicznych o zasadniczym znaczeniu.
- 8 Jednostka może posiadać prawa poboru akcji, opcje kupna akcji, instrumenty dłużne lub kapitałowe zamienne na akcje zwykłe, lub inne podobne instrumenty, które po ich realizacji lub zamianie mogą dać jednostce dodatkowe prawo głosu lub zmniejszyć prawo głosu innej jednostki w zakresie polityki finansowej i operacyjnej innej jednostki (potencjalne prawa głosu). Oceniając, czy jednostka posiada znaczący wpływ, należy rozważyć istnienie i wpływ potencjalnych praw głosu, które mogą być aktualnie wykonane lub zamienione, w tym również potencjalnych praw głosu znajdujących się w posiadaniu innej jednostki. Potencjalne prawa głosu nie mogą być aktualnie wykonane lub zamienione, jeżeli, na przykład, nie mogą być wykonane bądź zamienione do określonej daty w przyszłości lub do momentu wystąpienia określonego przyszłego zdarzenia.
- 9 Oceniając, czy potencjalne prawa głosu mają wpływ na wywieranie znaczącego wpływu, jednostka analizuje wszystkie fakty i okoliczności (w tym warunki wykonania potencjalnych praw głosu oraz wszelkie inne warunki umowne, indywidualnie lub w połączeniu), jakie mają wpływ na potencjalne prawa głosu, z wyjątkiem zamiaru kierownictwa oraz finansowej zdolności do ich wykonania lub zamiany.
- 10 Jednostka traci znaczący wpływ w momencie, gdy traci zdolność do udziału w podejmowaniu decyzji w sprawie polityki finansowej i operacyjnej jednostki, w której dokonano inwestycji. Utrata znaczącego wpływu może nastąpić w połączeniu ze zmianą lub bez zmiany bezwzględnej lub względnej wysokości udziału w danej jednostce. Może to nastąpić na przykład wówczas, gdy jednostka stowarzyszona znajdzie się pod kontrolą rządu, sądu, administratora lub organu nadzoru. Może również nastąpić w rezultacie zawarcia umowy.

**Metoda praw własności**

- 11 Zgodnie z metodą praw własności inwestycja w jednostce stowarzyszonej jest ujmowana początkowo według ceny nabycia, a wartość bilansowa jest powiększana lub pomniejszana w celu ujęcia udziałów inwestora w zyskach lub stratach jednostki, w której dokonał inwestycji, zanotowanych przez nią po dacie nabycia. Udział inwestora w zysku lub stracie jednostki, w której dokonał inwestycji, wykazuje się w zysku lub stracie inwestora. Otrzymane wypłaty z zysku wypracowanego przez jednostkę, w której dokonano inwestycji, obniżają wartość bilansową inwestycji. Korekta wartości bilansowej może być także konieczna ze względu na zmiany proporcji udziału inwestora w jednostce, w której dokonał inwestycji, wynikające ze zmian w kapitale własnym tej jednostki, które nie były ujmowane w jej rachunku zysków i strat. Zmiany te mogą także wynikać z przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych i z tytułu różnic kursowych. Udział inwestora w tych zmianach wykazuje się bezpośrednio w kapitale własnym inwestora.
- 2 W przypadku występowania potencjalnych praw głosu udział inwestora w zysku lub stracie jednostki, w której dokonał inwestycji, oraz w zmianach w kapitale własnym tej jednostki ustala się na podstawie aktualnych udziałów właścicielskich w jednostce, nie odzwierciedlając możliwości realizacji lub zamiany potencjalnych praw głosu.

**ZASTOSOWANIE METODY PRAW WŁASNOŚCI**

- 13 Inwestycje w jednostce stowarzyszonej ujmuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według metody praw własności, z wyjątkiem sytuacji, kiedy:
- inwestycja została zaliczona do aktywów przeznaczonych do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zamiechana*;
  - ma zastosowanie zwolnienie określone w paragrafie 10 MSR 27, pozwalające jednostce dominującej, która posiada także inwestycję w jednostce stowarzyszonej, nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego; lub

- c) mają zastosowanie wszystkie następujące stwierdzenia:
- (i) inwestor jest jednostką zależną jednostki, która posiada w nim całościowy lub częściowy udział, a jego pozostali właściciele, w tym również nieuprawnieni do głosowania w innych okolicznościach, zostali poinformowani, że inwestor nie będzie stosował metody praw własności, i nie zgłosili sprzeciwu w tej sprawie;
  - (ii) instrumenty dłużne lub kapitałowe inwestora nie znajdują się w obrocie na rynku publicznym (krajowym lub zagranicznym rynku giełdowym lub na rynku pozagiełdowym, obejmującym rynki lokalne i regionalne);
  - (iii) inwestor nie złożył sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych, ani w innym organie regulującym obrót papierami wartościowymi, ani nie jest w trakcie składania takiego sprawozdania dla celów wprowadzenia instrumentów dowolnej kategorii do publicznego obrotu; oraz
  - (iv) jednostka dominująca inwestora najwyższego lub pośredniego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe, które są publikowane i są zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.
- 14 Inwestycje opisane w paragrafie 13 a) rozlicza się zgodnie z MSSF 5.
- 15 Jeżeli inwestycja w jednostce stowarzyszonej, zaklasyfikowana uprzednio jako przeznaczona do sprzedaży, nie spełnia już kryteriów takiej klasyfikacji, rozlicza się ją metodą praw własności od daty jej zaklasyfikowania jako przeznaczona do sprzedaży. Sprawozdania finansowe za okresy, począwszy od klasyfikacji udziału jako przeznaczonego do sprzedaży, są odpowiednio zmieniane.
- 16 [Usunięty]
- 17 Ujmowanie przychodu na podstawie otrzymanych wypłat z zysku może nie być odpowiednim miernikiem dla przychodów uzyskanych przez inwestora z inwestycji w jednostce stowarzyszonej, gdyż otrzymane wypłaty mogą mieć niewielki związek z wynikami działalności jednostki stowarzyszonej. Ponieważ inwestor wywiera znaczący wpływ na jednostkę stowarzyszoną, ma on udział w wynikach działalności tej jednostki i – w wyniku tego – zwrot z inwestycji. Inwestor ujmuje ten udział, rozszerzając zakres sprawozdania finansowego poprzez włączenie udziału w zyskach lub stratach jednostki stowarzyszonej. W konsekwencji zastosowanie metody praw własności prowadzi do przedstawienia lepszej jakościowo informacji na temat aktywów netto i zysku lub straty inwestora.
- 18 Inwestor zaprzestaje stosowania metody praw własności od momentu, kiedy przestaje wywierać znaczący wpływ na jednostkę stowarzyszoną i rozpoczyna wykazywanie danej inwestycji zgodnie z MSR 39 od tej daty, pod warunkiem że jednostka stowarzyszona nie stanie się jednostką zależną lub wspólnym przedsięwzięciem zgodnie z definicją zawartą w MSR 31.
- 19 Wartość bilansową inwestycji w dniu, w którym przestaje ona być jednostką stowarzyszoną, traktuje się jako cenę jej nabycia w momencie jej początkowej wyceny jako składnika aktywów finansowych, zgodnie z MSR 39.
- 20 Wiele procedur właściwych dla metody praw własności jest zbliżonych do procedur konsolidacyjnych przedstawionych w MSR 27. Co więcej, zasady leżące u podstaw procedur stosowanych przy ujmowaniu przejęć jednostek zależnych stosuje się przy operacjach nabywania inwestycji w jednostkach stowarzyszonych.
- 21 Udział grupy w jednostce stowarzyszonej stanowi sumę wszystkich udziałów posiadanych w tej jednostce przez jednostkę dominującą i jej jednostki zależne. Udziały posiadane przez inne jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia grupy nie są w tym celu uwzględniane. Jeżeli jednostka stowarzyszona posiada własne jednostki zależne, stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia, zyski lub straty oraz aktywa netto uwzględniane przy stosowaniu metody praw własności obejmują jedynie zyski lub straty oraz aktywa netto ujęte w sprawozdaniu finansowym jednostki stowarzyszonej (włącznie z udziałem jednostki stowarzyszonej w zyskach lub stratach i aktywach netto jej jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć), skorygowane o wszelkie zmiany niezbędne w celu ujednoczenia stosowanych zasad rachunkowości (zob. paragrafy 26 i 27).
- 22 Zyski i straty wynikające z „oddolnych” i „odgórných” transakcji pomiędzy inwestorem (oraz jego skonsolidowanymi jednostkami zależnymi) a jednostką stowarzyszoną ujmuje się w sprawozdaniu finansowym inwestora jedynie w stopniu odzwierciedlającym udziały niepowiązanych inwestorów w jednostce stowarzyszonej. Transakcje „oddolne” obejmują na przykład transakcje sprzedaży aktywów przez jednostkę stowarzyszoną inwestorowi. Transakcje „odgórne” obejmują na przykład transakcje sprzedaży aktywów przez inwestora jednostce stowarzyszonej. Udział inwestora w zyskach i stratach jednostki stowarzyszonej z tytułu tych transakcji podlega wyłączeniu.

- 23 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych ujmują się zgodnie z metodą praw własności od dnia, w którym dana jednostka spełnia wymogi definicji jednostki stowarzyszonej. Przy nabyciu inwestycji wszelkie różnice pomiędzy ceną nabycia a udziałem inwestora w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań oraz zobowiązań warunkowych jednostki stowarzyszonej ujmują się zgodnie z postanowieniami *MSSF 3 Połączenia jednostek gospodarczych*. W związku z tym:
- wartość firmy dotycząca jednostki stowarzyszonej ujmują się w wartości bilansowej inwestycji. Natomiast amortyzacja tej wartości firmy nie jest dozwolona, a więc nie uwzględnia się jej przy ustalaniu udziału inwestora w zyskach lub stratach jednostki stowarzyszonej;
  - wszelkie nadwyżki udziału inwestora w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki stowarzyszonej ponad cenę nabycia inwestycji wyłącza się z wartości bilansowej inwestycji i ujmują się jako przychody podczas ustalania udziału inwestora w zysku lub stracie jednostki stowarzyszonej za okres, w którym nastąpiło nabycie tej jednostki.
- Należy dokonać odpowiednich korekt do udziału inwestora w zyskach lub stratach jednostki stowarzyszonej po nabyciu inwestycji celem uwzględnienia (na przykład) amortyzacji aktywów podlegających umorzeniu, opartej na ich wartości godziwej na dzień nabycia. Podobnie, należy dokonać odpowiednich korekt do udziału inwestora w zyskach lub stratach po nabyciu inwestycji, celem uwzględnienia strat z tytułu utraty wartości ujętych przez jednostkę stowarzyszoną, dotyczących, na przykład, wartości firmy lub rzeczowych aktywów trwałych.
- 24 Stosując metodę praw własności, inwestor posługuje się najbardziej aktualnym, dostępnym sprawozdaniem finansowym jednostki stowarzyszonej. W przypadku kiedy dni sprawozdawcze inwestora i jednostki stowarzyszonej są różne, jednostki stowarzyszone sporządzają sprawozdania dla użytku inwestora na ten sam dzień co sprawozdanie finansowe inwestora, chyba że jest to niewykonalne w praktyce.
- 25 Jeżeli, zgodnie z paragrafem 24, sprawozdanie finansowe jednostki stowarzyszonej, wykorzystywane na potrzeby zastosowania metody praw własności, zostało sporządzone na inny dzień sprawozdawczy niż sprawozdanie finansowe inwestora, dokonuje się w nim korekt odzwierciedlających znaczące transakcje lub zdarzenia, które nastąpiły pomiędzy tym dniem a dniem sporządzenia sprawozdania finansowego inwestora. Różnica pomiędzy dniem sprawozdawczym jednostki stowarzyszonej i inwestora nie może w żadnym wypadku przekraczać trzech miesięcy. Długość okresów sprawozdawczych oraz różnica pomiędzy dniami sprawozdawczymi powinna być taka sama w kolejnych okresach.
- 26 Sprawozdanie finansowe inwestora sporządza się, stosując jednolite zasady (politykę) rachunkowości w odniesieniu do podobnych transakcji oraz innych zdarzeń występujących w zbliżonych okolicznościach.
- 27 Jeżeli jednostka stowarzyszona stosuje zasady rachunkowości odmienne od zasad przyjętych przez inwestora dla podobnych transakcji lub zdarzeń występujących w zbliżonych okolicznościach, dokonuje się odpowiednich korekt dostosowujących zasady (politykę) rachunkowości jednostki stowarzyszonej do zasad (polityki) rachunkowości inwestora, jeżeli sprawozdanie finansowe jednostki stowarzyszonej jest wykorzystywane przez inwestora w związku ze stosowaniem metody praw własności.
- 28 Jeżeli jednostka stowarzyszona wyemitowała akcje uprzywilejowane dające prawo do skumulowanych dywidend, które są w posiadaniu innych jednostek niż inwestor i są zaklasyfikowane jako kapitał własny, to inwestor oblicza swój udział w zyskach lub stratach po skorygowaniu go o dywidendy od takich akcji/udziałów, niezależnie od tego, czy dywidendy zostały uchwalone czy nie.
- 29 Jeżeli udział inwestora w stratach jednostki stowarzyszonej jest równy lub wyższy od jego udziału w jednostce stowarzyszonej, inwestor zaprzestaje ujmowania swojego udziału w dalszych stratach. Udział w jednostce stowarzyszonej stanowi wartość bilansową inwestycji w jednostce stowarzyszonej zgodnie z metodą praw własności, włącznie z wszelkimi udziałami długoterminowymi, które w swojej istocie stanowią część inwestycji netto inwestora w jednostce stowarzyszonej. Na przykład wszelkie pozycje, których rozliczenie nie jest ani planowane, ani prawdopodobne w dającej się przewidzieć przyszłości, stanowią w swojej istocie powiększenie wartości udziału inwestora w danej jednostce stowarzyszonej. Pozycje takie mogą obejmować akcje uprzywilejowane i należności długoterminowe lub kredyty i pożyczki, ale nie obejmują należności z tytułu dostaw i usług, zobowiązań z tytułu dostaw i usług ani jakichkolwiek należności długoterminowych, na pokrycie których ustanowiono odpowiednie zabezpieczenie – takich jak zabezpieczone kredyty. Straty ujmowane metodą praw własności, których wartość przewyższa udział inwestora w akcjach zwykłych, odnosi się na pozostałe elementy udziału inwestora w jednostce stowarzyszonej w odwrotnej kolejności do pierwszeństwa ich rozliczania przy podziale majątku w przypadku likwidacji.
- 30 Po zredukowaniu udziału inwestora do wartości zerowej na wszelkie dodatkowe straty tworzy się rezerwy, a zobowiązania ujmują się tylko w takiej wysokości, w jakiej inwestor powziął prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek, lub dokonał płatności w imieniu jednostki stowarzyszonej. Jeżeli następnie jednostka stowarzyszona zacznie wykazywać zyski, to inwestor może powrócić do uwzględniania zysków dopiero wówczas, gdy wartość tych zysków zrówna się z wartością nieujętych strat.

**Odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości**

- 31 Po zastosowaniu metody praw własności, włącznie z ujęciem strat jednostki stowarzyszonej zgodnie z paragrafem 29, inwestor stosuje wymogi MSR 39 w celu ustalenia, czy konieczne jest utworzenie dodatkowego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w odniesieniu do inwestycji netto w jednostce stowarzyszonej.
- 32 Inwestor stosuje również wymogi MSR 39 w celu stwierdzenia, czy konieczne jest utworzenie dodatkowego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w odniesieniu do udziału inwestora w jednostce stowarzyszonej, który nie stanowi części inwestycji netto oraz ustalenia wysokości tego odpisu.
- 33 Z uwagi na fakt, że wartość firmy ujęta w wartości bilansowej inwestycji w jednostce stowarzyszonej nie jest ujmowana oddzielnie, nie bada się jej oddzielnie pod kątem utraty wartości przez zastosowanie wymogów w zakresie badania wartości firmy pod kątem utraty wartości, zawartych w MSR 36 *Utrata wartości aktywów*. Badaniu pod kątem utraty wartości zgodnie z wymogami MSR 36 poddaje się natomiast całą wartość bilansową inwestycji, porównując jej wartość odzyskiwalną (wyższą z dwóch kwot: wartości użytkowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży) z jej wartością bilansową, ilekroć zastosowanie wymogu zawartego w MSR 39 wykaże, że mogła nastąpić utrata wartości inwestycji. Ustalając wartość użytkową inwestycji, jednostka szacuje:
- swój udział w wartości bieżącej oszacowanych przyszłych przepływów pieniężnych, które według przewidywań zostaną wygenerowane przez jednostkę stowarzyszoną, włącznie z przepływami środków pieniężnych z działalności operacyjnej tej jednostki i przychodami pochodzącymi z ostatecznej sprzedaży inwestycji; lub
  - wartość bieżącą szacowanych przyszłych przepływów pieniężnych z tytułu dywidend z inwestycji i z tytułu ostatecznej sprzedaży inwestycji.

Przy przyjęciu odpowiednich założeń obie metody dadzą takie same wyniki.

- 34 Wartość odzyskiwalną inwestycji w jednostce stowarzyszonej ocenia się odrębnie dla każdej jednostki stowarzyszonej, z wyjątkiem sytuacji, gdy dana jednostka stowarzyszona nie generuje wpływów środków pieniężnych, których oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania, które byłyby wyraźnie niezależne od wpływów pochodzących z innych aktywów jednostki.

**JEDNOSTKOWE SPRAWOZDANIE FINANSOWE**

- 35 Inwestycję w jednostkę stowarzyszoną wykazuje się w jednostkowym sprawozdaniu finansowym inwestora zgodnie z paragrafami 37–42 MSR 27.
- 36 Niniejszy standard nie określa, które jednostki są zobowiązane do sporządzania jednostkowego sprawozdania finansowego dostępnego do użytku publicznego.

**UJAWNIANIE INFORMACJI**

- 37 Ujawnia się następujące informacje:
- wartość godziwą inwestycji w jednostkach stowarzyszonych, dla których istnieją opublikowane notowania rynkowe;
  - skrócone informacje finansowe o jednostkach stowarzyszonych, obejmujące łączne wartości aktywów, zobowiązań, przychodów oraz wysokość zysku lub straty;
  - powody, dla których założenie, że inwestor nie wywiera znaczącego wpływu, zostało obalone, jeżeli inwestor posiada bezpośrednio lub pośrednio (przez jednostki zależne) mniej niż 20 % głosów lub potencjalnych praw głosów w jednostce, w której dokonał inwestycji, ale mimo to stwierdza, że wywiera znaczący wpływ;
  - powody, dla których założenie, że inwestor wywiera znaczący wpływ, zostało obalone, jeżeli inwestor posiada bezpośrednio lub pośrednio (przez jednostki zależne) 20 % lub więcej głosów, lub potencjalnych praw głosów w jednostce, w której dokonał inwestycji, ale mimo to stwierdza, że nie posiada znaczącego wpływu;
  - dzień sprawozdawczy sprawozdania finansowego jednostki stowarzyszonej, jeżeli sprawozdanie jest wykorzystywane przy zastosowaniu metody praw własności, ale jest sporządzone na inny dzień sprawozdawczy lub za inny okres niż sprawozdanie finansowe inwestora, a także przyczyny zastosowania odmiennego dnia sprawozdawczego lub okresu;
  - charakter i zakres wszelkich znaczących ograniczeń (wynikających, na przykład, z umów kredytowych lub wymogów regulacyjnych) zdolności jednostek stowarzyszonych do przekazywania funduszy inwestorowi w postaci dywidend w środkach pieniężnych lub do spłaty kredytów lub pożyczek;

- g) nieujęty udział w stratach jednostki stowarzyszonej, zarówno za dany okres, jak i w skumulowanej wartości, jeżeli inwestor zaprzestał ujmowania swojego udziału w stratach jednostki stowarzyszonej;
  - h) fakt, że jednostka stowarzyszona nie jest wykazywana metodą praw własności zgodnie z paragrafem 13; oraz
  - i) skrócone informacje finansowe jednostek stowarzyszonych, indywidualnie lub w grupach, których nie wykazuje się metodą praw własności, włącznie z wartościami sumy aktywów, sumy zobowiązań, przychodów oraz zysku lub straty.
- 38 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych, wykazywane metodą praw własności, zalicza się do aktywów trwałych. Udział inwestora w zysku lub stracie takich jednostek stowarzyszonych oraz wartość bilansową tych inwestycji ujawnia się oddzielnie. Udział inwestora we wszelkiej działalności zaniechanej takich jednostek stowarzyszonych również ujawnia się oddzielnie.
- 39 Inwestor ujmuje bezpośrednio w swoim kapitale własnym udział w zmianach ujętych bezpośrednio w kapitale własnym jednostki stowarzyszonej oraz ujawnia go w zestawieniu zmian w kapitale własnym zgodnie z wymogami MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*.
- 40 Zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* inwestor ujawnia:
- a) swój udział w zobowiązaniach warunkowych jednostki stowarzyszonej, zaciągniętych wspólnie z innymi inwestorami; oraz
  - b) zobowiązania warunkowe powstałe w związku z indywidualną odpowiedzialnością inwestora za całość lub część zobowiązań jednostki stowarzyszonej.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 41 Jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2005 r., fakt ten ujawnia.

#### WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

- 42 Niniejszy standard zastępuje MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* (zaktualizowany w 2000 r.).
- 43 Niniejszy standard zastępuje następujące interpretacje:
- a) SKI-3 *Wyłączenie niezrealizowanych zysków i strat wynikających z transakcji z jednostkami stowarzyszonymi*;
  - b) SKI-20 *Metoda praw własności – ujmowanie strat*; oraz
  - c) SKI-33 *Metoda konsolidacji i metoda praw własności – potencjalne prawa głosu i przyporządkowanie udziałów własnościowych*.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 29

*Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji*

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do sprawozdań finansowych (włącznie ze skonsolidowanymi sprawozdaniami finansowymi) wszystkich jednostek, których walutą funkcjonalną jest waluta gospodarki ogarniętej hiperinflacją.
- 2 W gospodarce hiperinflacyjnej prowadzenie sprawozdawczości dotyczącej wyników operacyjnych i sytuacji finansowej w walucie lokalnej bez jednoczesnego dokonywania przekształceń nie jest użyteczne. Siła nabywcza pieniądza zmniejsza się w takim tempie, że porównania kwot z tytułu zdarzeń czy transakcji, które nastąpiły w różnych momentach – nawet w tym samym okresie obrotowym – są mylące.
- 3 Niniejszy standard nie określa żadnej konkretnej stopy inflacji, w obecności której daną gospodarkę można uznać za działającą w warunkach hiperinflacji. Decyzja o tym, czy przekształcenie sprawozdań finansowych jest konieczne na podstawie niniejszego standardu, jest kwestią wymagającą dokonania oceny. Można wskazać pewne cechy charakterystyczne dla środowiska gospodarczego kraju w warunkach hiperinflacji, choć nie ograniczają się one tylko do zjawisk opisanych poniżej:
  - a) ogół społeczeństwa preferuje lokowanie posiadanego majątku w aktywa niepieniężne lub relatywnie stabilne waluty obce. Posiadane środki w walucie lokalnej są niezwłocznie inwestowane w celu zachowania siły nabywczej;
  - b) ogół społeczeństwa wyraża kwoty pieniężne nie w walucie lokalnej, ale w innej relatywnie stabilnej walucie obcej. Także ceny mogą być podawane w walucie obcej;
  - c) sprzedaż i kupno na kredyt odbywają się w cenach, które mają kompensować oczekiwaną stratę siły nabywczej, postępującą w okresie kredytowania, nawet jeżeli okres ten jest krótki;
  - d) stopy procentowe, wynagrodzenia i ceny są powiązane z indeksacją cen; oraz
  - e) skumulowana stopa inflacji z okresu trzech lat zbliża się lub przekracza wartość 100 %.
- 4 Wskazane byłoby przyjęcie niniejszego standardu w tym samym czasie przez wszystkie jednostki sporządzające sprawozdania w walucie kraju o gospodarce hiperinflacyjnej. Niemniej jednak standard stosuje się do sprawozdań finansowych jednostek od momentu rozpoczęcia okresu sprawozdawczego, w którym jednostki te stwierdzają zaistnienie hiperinflacji w kraju, w którego walucie sporządzają sprawozdanie finansowe.

## PRZEKSZTAŁCANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

- 5 Zmiany cen w czasie są rezultatem działania różnych czynników politycznych, gospodarczych i społecznych, zarówno o charakterze ogólnym, jak i szczegółowym. Czynniki specyficzne, takie jak zmiany podaży i popytu oraz zmiany technologiczne, mogą powodować znaczący wzrost lub spadek pojedynczych cen, które nie zależą od siebie. Poza tym czynniki ogólne mogą powodować zmianę ogólnego poziomu cen i, co za tym idzie, zmiany ogólnej siły nabywczej pieniądza.
- 6 W większości krajów sprawozdania finansowe sporządza się zgodnie z metodą kosztu historycznego bez uwzględnienia zmian ogólnego poziomu cen czy wzrostu konkretnych cen posiadanych aktywów; wyjątkiem bywa dokonywanie przeszacowań wartości rzeczowych aktywów trwałych i inwestycji. Jednak niektóre jednostki prezentują sprawozdania finansowe w oparciu o zasadę aktualnej ceny nabycia, która odzwierciedla skutki zmian konkretnych cen posiadanych przez nie aktywów.
- 7 W gospodarce hiperinflacyjnej sprawozdanie finansowe, niezależnie od tego, czy opiera się na metodzie kosztu historycznego, czy na aktualnej cenie nabycia, jest użyteczne tylko wtedy, gdy sporządza się je, używając jednostek miary obowiązujących na dzień bilansowy. Tak więc postanowienia niniejszego standardu stosują się do sprawozdań finansowych sporządzanych przez jednostki w walucie gospodarki hiperinflacyjnej. Prezentacja informacji wymaganych zgodnie z niniejszym standardem nie jest dozwolona w formie suplementu do nieprzekształconego sprawozdania finansowego. Ponadto nie zaleca się oddzielnej prezentacji sprawozdania finansowego przed dokonaniem przekształcenia.
- 8 Sprawozdanie finansowe jednostki, której walutą funkcjonalną jest waluta gospodarki ogarniętej hiperinflacją, niezależnie od tego, czy opiera się na metodzie kosztu historycznego czy na metodzie aktualnej ceny nabycia, wyraża się w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy. Dane porównawcze z okresów poprzednich, wymagane zgodnie z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*, oraz wszelkie inne informacje odnoszące się do okresów ubiegłych wyraża się także w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy. W celu zaprezentowania danych porównawczych wyrażanych w różnych walutach prezentacji stosuje się postanowienia paragrafów 42 b) i 43 MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* (zaktualizowanego w 2003 r.).
- 9 Zysk lub stratę wynikającą z sytuacji pieniężnej netto ujmuje się w zysku lub stracie i oddzielnie ujawnia.

- 10 Przekształcenie sprawozdania finansowego zgodnie z postanowieniami niniejszego standardu wymaga zastosowania pewnych procedur oraz dokonania własnej oceny. Konsekwencja stosowania tych samych procedur i sposób dokonywania własnych ocen w kolejnych okresach ma większe znaczenie aniżeli precyzja w ustalaniu kwot prezentowanych w przekształconym sprawozdaniu finansowym.

### **Sprawozdanie finansow oparte na koszcie historycznym**

#### *Bilans*

- 11 Kwoty bilansowe, które nie zostały jeszcze wyrażone w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy, przekształca się na podstawie ogólnego indeksu cen.
- 12 Pozycje pieniężnych nie przekształca się, ponieważ są one już wyrażane w jednostkach obowiązujących na dzień bilansowy. Pozycje pieniężne są to posiadane środki pieniężne oraz pozycje należne lub pozycje płatne gotówką.
- 13 Aktywa i zobowiązania powiązane zgodnie z zawartą umową ze zmianami cen, takie jak np. indeksowane obligacje i pożyczki, koryguje się zgodnie z treścią umowy w celu ustalenia kwot nierozliczonych pozycji na dzień bilansowy. Pozycje te w przekształconym bilansie wykazuje się według wartości skorygowanych.
- 14 Wszystkie pozostałe aktywa i zobowiązania mają charakter niepieniężny. Pewne pozycje niepieniężne wykazuje się w wartościach obowiązujących na dzień bilansowy, takich jak wartość netto możliwa do uzyskania czy wartość rynkowa, dlatego też nie są one przekształcane. Natomiast wszystkie pozostałe pozycje niepieniężne należy przekształcić.
- 15 Większość pozycji niepieniężnych wykazuje się według kosztu historycznego lub kosztu historycznego pomniejszonego o umorzenie, są więc one wyrażane w wartościach aktualnych na dzień ich nabycia. Przekształcony koszt historyczny lub pomniejszony o umorzenie koszt historyczny każdej pozycji ustalany jest poprzez uwzględnienie w koszcie historycznym lub w umorzeniu zmian w ogólnym indeksie cen, które zaszły od momentu nabycia (danego składnika aktywów) do dnia bilansowego. Tak więc rzeczowe aktywa trwałe, inwestycje, zapasy materiałów i towarów, wartość firmy, patenty, znaki towarowe i podobne aktywa przekształca się, poczynając od dnia ich zakupu. Zapasy półproduktów i dóbr gotowych przekształca się od momentu, w którym poniesiono koszty zakupu i koszty przetworzenia.
- 16 Szczegółowe wykazy zawierające daty nabycia poszczególnych rzeczowych aktywów trwałych mogą być niedostępne lub nieprzydatne dla celów szacunkowych. W takich rzadkich przypadkach, w pierwszym okresie stosowania tego standardu, konieczne może okazać się posłużenie niezależną, profesjonalną wyceną ich przekształcania.
- 17 Ogólny indeks cen może być niedostępny w odniesieniu do okresów, które zgodnie z niniejszym standardem podlegają obowiązkowi przekształcenia rzeczowych aktywów trwałych. W takich przypadkach konieczne może być posłużenie się szacunkami opartymi na przykład na zmianach w kursie wymiany waluty funkcjonalnej, na relatywnie stabilną walutę obcą.
- 18 Niektóre pozycje niepieniężne wykazywane są w wartościach obowiązujących (aktualnych) na inny dzień niż dzień ich nabycia lub dzień bilansowy, jak na przykład rzeczowe aktywa trwałe, które uprzednio zostały przeszacowane. W takich przypadkach wartości bilansowe przekształca się, począwszy od dnia przeszacowania.
- 19 Przekształconą wartość pozycji niepieniężnej obniża się zgodnie z odpowiednim standardem, jeśli przewyższa ona wartość odzyskiwalną wynikającą z użytkowania tej pozycji w przyszłości (włącznie ze sprzedażą lub innymi formami likwidacji). Tak więc w takich przypadkach przekształcone kwoty rzeczowych aktywów trwałych, wartości firmy, patentów i znaków towarowych obniża się do poziomu ich wartości odzyskiwalnej, przekształcone kwoty zapasów obniża się do poziomu ich wartości netto możliwej do uzyskania, natomiast przekształcone kwoty inwestycji krótkoterminowych do ich wartości rynkowej.
- 20 Jednostka, w której dokonano inwestycji i która jest ujmowana w sprawozdaniu według metody praw własności, może sporządzać sprawozdanie finansowe w walucie gospodarki hiperinflacyjnej. Bilans oraz rachunek zysków i strat jednostki, w której dokonano inwestycji, przekształca się zgodnie z postanowieniami tego standardu tak, aby można było obliczyć udział inwestora w aktywach netto tej jednostki i wynikach jej działalności. W przypadku gdy przekształcone sprawozdanie finansowe jednostki, w której dokonano inwestycji, wyrażone jest w walucie obcej, przelicza się je po kursach zamknięcia.
- 21 Wpływ inflacji jest zwykle ujmowany w kosztach finansowania zewnętrznego. Nie jest właściwe ani przekształcanie nakładów inwestycyjnych finansowanych ze środków zewnętrznych, ani też aktywowanie tej części kosztów finansowania zewnętrznego, która służy zniwelowaniu skutków inflacji w tym samym okresie. Ta część kosztów finansowania zewnętrznego obciąża koszty w tym okresie, w którym zostały one poniesione.
- 22 Jednostka może nabyć aktywa na podstawie umowy, która pozwala na odroczenie płatności bez ponoszenia ściśle określonych kosztów odsetek. Tam, gdzie naliczenie danej kwoty odsetek jest niewykonalne ze względów praktycznych, aktywa te przekształca się, począwszy od dnia płatności, a nie od dnia ich zakupu.
- 23 [Usunięty]



- 24 Na początku pierwszego okresu stosowania niniejszego standardu przekształca się składniki kapitału własnego – z wyjątkiem zysków zatrzymanych oraz wszelkich nadwyżek z aktualizacji wyceny aktywów – stosując ogólny indeks cen, począwszy od dat, w których te składniki kapitału własnego zostały wniesione lub powstały w inny sposób. Wszelkie nadwyżki z aktualizacji wyceny aktywów powstałe w ubiegłych okresach eliminuje się. Przekształcone zyski zatrzymane wynikają ze wszystkich pozostałych kwot w przekształconym bilansie.
- 25 Pod koniec pierwszego okresu stosowania standardu, a także w okresach kolejnych, przekształca się wszystkie składniki kapitału własnego, stosując ogólny indeks cen, począwszy od początku okresu lub od momentu, w którym te składniki kapitału własnego zostały wniesione (jeżeli zostały wniesione później). Informacje o zmianach kapitału własnego w danym okresie ujawnia się zgodnie z postanowieniami MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

#### *Rachunek zysków i strat*

- 26 Niniejszy standard wymaga, aby wszystkie pozycje w rachunku zysków i strat były wyrażane w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy. Dlatego wszelkie kwoty przekształca się przy zastosowaniu ogólnego indeksu cen od momentu, w którym pozycje przychodów i kosztów były po raz pierwszy wykazane w sprawozdaniu finansowym.

#### *Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto*

- 27 W okresie inflacji jednostka posiadająca nadwyżki aktywów pieniężnych nad zobowiązaniami pieniężnymi traci siłę nabywczą, natomiast jednostka z nadwyżką zobowiązań pieniężnych nad aktywami pieniężnymi zyskuje na sile nabywczej w takim stopniu, w jakim aktywa i zobowiązania nie są związane z poziomem cen. Zysk lub stratę wynikającą z sytuacji pieniężnej netto można wyprowadzić jako różnicę powstałą po przekształceniu aktywów niepieniężnych, kapitału własnego i pozycji rachunku zysków i strat, oraz korekt indeksowanych aktywów i zobowiązań. Zysk lub strata może zostać oszacowana poprzez skorygowanie średniej ważonej (za okres) różnicy pomiędzy aktywami pieniężnymi a zobowiązaniami pieniężnymi, o zmianę ogólnego indeksu cen.
- 28 Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto koryguje przychód netto. Korektę aktywów i zobowiązań powiązanych na mocy umowy ze zmianami cen, przeprowadzoną zgodnie z treścią paragrafu 13, kompensuje się z zyskiem lub stratą wynikającą z sytuacji pieniężnej netto. Inne pozycje rachunku zysków i strat, jak np. koszty i przychody z tytułu odsetek, różnice kursowe dotyczące środków pożyczonych lub zainwestowanych, są także związane z sytuacją pieniężną netto. Mimo że pozycje te są oddzielnie ujawniane, pomocne może być zaprezentowanie ich w rachunku zysków i strat razem z zyskiem lub stratą wynikającą z sytuacji pieniężnej netto.

### **Sprawozdania finansowe oparte na aktualnej cenie nabycia**

#### *Bilans*

- 29 Pozycje wykazywanych według aktualnych cen nabycia nie przekształca się, ponieważ są one już wyrażone w jednostkach miary obowiązujących na dany dzień bilansowy. Inne pozycje bilansu przekształca się zgodnie z treścią paragrafów od 11–25.

#### *Rachunek zysków i strat*

- 30 W rachunku zysków i strat sporządzanym na podstawie aktualnych cen nabycia przed przekształceniem generalnie wykazuje się aktualne ceny nabycia na dzień, w którym miały miejsce odnośne transakcje lub zdarzenia. Koszt własny sprzedaży oraz amortyzację ujmuje się w wartościach aktualnych w momencie zużycia, natomiast sprzedaż i inne koszty ujmuje się w kwotach pieniężnych określonych na chwilę ich dokonania/poniesienia. Dlatego też wszystkie kwoty przekształca się na jednostki miary obowiązujące na dzień bilansowy, z zastosowaniem ogólnego indeksu cen.

#### *Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto*

- 31 Zysk lub stratę wynikające z sytuacji pieniężnej netto rozlicza się zgodnie z paragrafami 27 i 28.

### **Podatki**

- 32 Przekształcenie sprawozdania finansowego zgodnie z postanowieniami niniejszego standardu może prowadzić do powstania różnic pomiędzy wartością bilansową poszczególnych aktywów i zobowiązań wykazaną w bilansie a ich wartością podatkową. Różnice te rozlicza się zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.

### **Rachunek przepływów pieniężnych**

- 33 Niniejszy standard wymaga, aby wszystkie pozycje w rachunku przepływów pieniężnych były wyrażane w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy.

**Dane porównawcze**

- 34 Niezależnie od stosowanej metody (według aktualnych cen nabycia lub kosztu historycznego), dane porównawcze za ubiegłe okresy sprawozdawcze przekształca się z zastosowaniem ogólnego indeksu cen w taki sposób, aby porównawcze sprawozdania finansowe były prezentowane w jednostkach miary obowiązujących na koniec okresu sprawozdawczego. Informacje, które są ujawniane w odniesieniu do wcześniejszych okresów, również prezentuje się w jednostkach miary obowiązujących na koniec okresu sprawozdawczego. W celu zaprezentowania danych porównawczych wyrażanych w różnych walutach prezentacji stosuje się postanowienia paragrafów 42 b) i 43 MSR 21 (zaktualizowanego w 2003 r.).

**Skonsolidowane sprawozdanie finansowe**

- 35 Jednostka dominująca, która sporządza sprawozdanie finansowe w walucie gospodarki hiperinflacyjnej, może posiadać jednostki zależne również sporządzające sprawozdania finansowe w walucie gospodarki hiperinflacyjnej. Sprawozdanie finansowe każdej takiej jednostki zależnej przekształca się z zastosowaniem ogólnego indeksu cen danego kraju, w którego walucie jednostka zależna sporządza sprawozdanie finansowe, przed włączeniem go do skonsolidowanego sprawozdania finansowego ogłaszanego przez jednostkę dominującą. W przypadku gdy jednostka zależna jest jednostką zagraniczną, jej przekształcone sprawozdanie finansowe przelicza się po kursach zamknięcia. Zagadnieniami związanymi ze sprawozdaniami finansowymi jednostek zależnych, które nie sporządzają sprawozdań w walutach gospodarek hiperinflacyjnych, zajmuje się MSR 21.
- 36 Jeżeli konsolidacja obejmuje sprawozdania finansowe sporządzane na różne dni bilansowe, to wszystkie pozycje, zarówno pieniężne, jak i niepieniężne, przekształca się na jednostki miary obowiązujące na dzień sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

**Wybór i stosowanie ogólnego indeksu cen**

- 37 Aby zachować zgodność z niniejszym standardem przy przekształcaniu sprawozdań finansowych, stosuje się ogólny indeks cen odzwierciedlający zmiany ogólnej siły nabywczej. Zaleca się, aby wszystkie jednostki sporządzające sprawozdania w tej samej walucie stosowały ten sam indeks cen.

**GOSPODARKI, KTÓRE WYDOBYŁY SIĘ Z HIPERINFLACJI**

- 38 Jeżeli gospodarka, w której działa jednostka, wydobędzie się z hiperinflacji i jednostka ta zaniecha sporządzenia i prezentacji sprawozdań finansowych zgodnie z niniejszym standardem, kwoty wyrażone w jednostkach miary obowiązujących w ubiegłym okresie sprawozdawczym jednostka traktuje jako podstawę określenia wartości bilansowej w swoich kolejnych sprawozdaniach finansowych.

**UJAWNIANIE INFORMACJI**

- 39 Ujawnia się następujące informacje:
- fakt przekształcenia sprawozdań finansowych i danych porównawczych z ubiegłych okresów o zmiany w ogólnej sile nabywczej waluty funkcjonalnej oraz że – w konsekwencji tych zmian – sprawozdania finansowe są wyrażane w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy;
  - czy sprawozdania finansowe są sporządzane z zastosowaniem metody kosztów historycznych czy aktualnych cen nabycia; oraz
  - dane dotyczące indeksu cen i jego poziomu na dzień bilansowy oraz zmiany w indeksie cen w bieżącym i w ubiegłym okresie sprawozdawczym.
- 40 Zasady dotyczące ujawniania informacji zawarte w niniejszym standardzie wymagają jasnego określenia zasad uwzględniania skutków inflacji w sprawozdaniu finansowym. Ich intencją jest także zapewnienie informacji niezbędnych dla rozumienia tych zasad i wynikających z nich kwot.

**DATA WEJŚCIA W ŻYCIE**

- 41 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1990 r. i później.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 31

## Udziały we wspólnych przedsięwzięciach

## ZAKRES

1 Niniejszy standard stosuje się do wykazywania udziałów we wspólnych przedsięwzięciach oraz wykazywania aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów wspólnych przedsięwzięć w sprawozdaniach finansowych wspólników przedsięwzięcia i inwestorów, niezależnie od struktury czy formy, w jakiej wspólne przedsięwzięcie prowadzi działalność. Jednakże nie stosuje się go do udziałów wspólników przedsięwzięcia w podmiotach współkontrolowanych należących do:

- a) organizacji zarządzających kapitałem wysokiego ryzyka; lub
- b) funduszy wzajemnych, funduszy powierniczych i podobnych jednostek łącznie z funduszami ubezpieczeniowymi powiązanymi z funduszami inwestycyjnymi;

które początkowo są wykazywane w wartości godziwej przez wynik finansowy lub są klasyfikowane jako przeznaczone do obrotu i wykazywane zgodnie z MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*. Tego typu inwestycje wycenia się w wartości godziwej zgodnie z MSR 39, przy czym zmiany wartości godziwej są ujmowane w zysku lub stracie okresu, w którym zmiany te miały miejsce.

2 Wspólnik posiadający udział w podmiocie współkontrolowanym jest zwolniony z wymogu przewidzianego paragrafem 30 (konsolidacja proporcjonalna) i 38 (metoda praw własności), o ile spełnia następujące warunki:

- a) udział jest klasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*;
- b) ma zastosowanie wyjątek przewidziany paragrafem 10 MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* zwalniający jednostkę dominującą, która także ma udział w podmiocie współkontrolowanym, z wymogu sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego; lub
- c) mają zastosowanie wszystkie następujące stwierdzenia:
  - (i) wspólnik przedsięwzięcia jest jednostką zależną należącą w całości lub w części do innej jednostki, a jej właściciele, łącznie z tymi, którzy w przeciwnym razie nie mieliby prawa głosu, zostali poinformowani o tym, że wspólnik nie stosuje konsolidacji proporcjonalnej lub metody praw własności i nie wnieśli wobec tego sprzeciwu;
  - (ii) instrumenty dłużne lub instrumenty kapitałowe wspólnika przedsięwzięcia nie są przedmiotem obrotu na rynku publicznym (krajowej lub zagranicznej giełdzie papierów wartościowych lub rynku pozagiełdowym, łącznie z rynkami lokalnymi i regionalnymi);
  - (iii) wspólnik przedsięwzięcia nie złożył sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych ani w innym organie regulującym obrót papierami wartościowymi, ani nie jest w trakcie składania takiego sprawozdania, dla celów emisji instrumentów dowolnej kategorii na rynku publicznym; oraz
  - (iv) jednostka dominująca najwyższego szczebla lub którakolwiek jednostka dominująca pośredniego szczebla w stosunku do wspólnika przedsięwzięcia sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe dostępne do użytku publicznego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

## DEFINICJE

3 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Kontrola* jest to zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną prowadzonej działalności gospodarczej w celu odniesienia korzyści z tej działalności.

*Metoda praw własności* jest to taka metoda rachunkowości, zgodnie z którą udział we współkontrolowanym podmiocie jest początkowo wykazywany w cenie nabycia i następnie korygowany odpowiednio o następujące po jego nabyciu zmiany wartości przypadające na danego wspólnika udziału w aktywach netto współkontrolowanego podmiotu. W rachunku zysków i strat odzwierciedla się udział wspólnika przedsięwzięcia w wynikach działalności współkontrolowanego podmiotu.

*Inwestor we wspólnym przedsięwzięciu* jest stroną wspólnego przedsięwzięcia, ale nie sprawuje współkontroli nad tym wspólnym przedsięwzięciem.

*Współkontrola* jest to określony w umowie podział kontroli nad działalnością gospodarczą, który występuje tylko wówczas, gdy strategiczne decyzje finansowe i operacyjne dotyczące tej działalności wymagają jednomysłnej zgody stron sprawujących współkontrolę (wspólników przedsięwzięcia).

*Wspólne przedsięwzięcie* (joint venture) to ustalenie umowne, na mocy którego dwie lub więcej stron podejmuje działalność gospodarczą podlegającą współkontroli.

*Konsolidacja proporcjonalna* jest to metoda rachunkowości, zgodnie z którą wszystkie aktywa, zobowiązania, przychody i koszty współkontrolowanego podmiotu przypadające na wspólnika przedsięwzięcia są indywidualnie sumowane z podobnymi pozycjami w sprawozdaniu finansowym wspólnika przedsięwzięcia lub wykazywane jako oddzielne pozycje w sprawozdaniu finansowym wspólnika przedsięwzięcia.

*Jednostkowe sprawozdanie finansowe* to sprawozdanie sporządzane przez jednostkę dominującą, inwestora jednostki stowarzyszonej lub wspólnika podmiotu współkontrolowanego, w którym inwestycje ujmuje się na podstawie bezpośredniego udziału w kapitale, a nie na podstawie wyników oraz aktywów netto wykazywanych przez podmiot, w którym dokonano inwestycji.

*Znaczący wpływ* jest to zdolność do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji z zakresu polityki finansowej i operacyjnej prowadzonej działalności gospodarczej; nie oznacza on jednak sprawowania kontroli bądź współkontroli nad tą polityką.

*Wspólnik przedsięwzięcia* jest stroną wspólnego przedsięwzięcia i sprawuje współkontrolę nad tym przedsięwzięciem.

- 4 Jednostkowym sprawozdaniem finansowym nie jest sprawozdanie finansowe, do którego zastosowano konsolidację proporcjonalną lub metodę praw własności, ani sprawozdanie finansowe jednostki, która nie ma jednostki zależnej, podmiotu stowarzyszonego lub udziału wspólnika w podmiocie współkontrolowanym.
- 5 Jednostkowym sprawozdaniem finansowym jest sprawozdanie sporządzone dodatkowo do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w którym inwestycje wykazano metodą praw własności oraz sprawozdanie finansowe, w którym udziały wspólników wspólnego przedsięwzięcia są skonsolidowane proporcjonalnie. Jednostkowe sprawozdanie finansowe nie musi być włączone ani załączone do tych sprawozdań.
- 6 Jednostki, które na mocy paragrafu 10 MSR 27 są zwolnione z wymogu konsolidacji, na mocy paragrafu 13 c) MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* są zwolnione ze stosowania metody praw własności lub na mocy paragrafu 2 niniejszego standardu ze stosowania konsolidacji proporcjonalnej lub metody praw własności, mogą sporządzać jednostkowe sprawozdania finansowe jako ich jedyne sprawozdania finansowe.

### **Rodzaje wspólnych przedsięwzięć**

- 7 Wspólne przedsięwzięcia mogą mieć różne formy i struktury. W niniejszym standardzie zidentyfikowano ich trzy najbardziej popularne rodzaje: wspólnie kontrolowana działalność, wspólnie kontrolowane aktywa i współkontrolowane podmioty, które spełniają wymogi definicji wspólnego przedsięwzięcia i najczęściej są określane mianem wspólnych przedsięwzięć. Wszystkie wspólne przedsięwzięcia charakteryzują się poniższymi cechami:
  - a) dwóch lub więcej wspólników przedsięwzięcia jest związanych ustaleniami umownymi; oraz
  - b) ustalenia umowne ustanawiają sprawowanie współkontroli.

### **Współkontrola**

- 8 Współkontrola może być wyłączona w przypadku, gdy podmiot, w którym dokonano inwestycji, przechodzi prawną reorganizację, ogłoszono jego upadłość lub działa w warunkach poważnych długookresowych ograniczeń, które upośledzają jego zdolność do transferu środków do wspólnika przedsięwzięcia. W przypadku gdy współkontrola jest nadal sprawowana, te przypadki same w sobie nie stanowią uzasadnienia dla niestosowania niniejszego standardu do ujmowania wspólnych przedsięwzięć.

### **Ustalenia umowne**

- 9 Istnienie ustaleń umownych pozwala na rozróżnienie pomiędzy udziałami uprawniającymi do współkontroli a inwestycjami w jednostkach stowarzyszonych, na które inwestor wywiera znaczący wpływ (zob. MSR 28). Działalność nieobjęta ustaleniami umownymi ustanawiającymi współkontrolę nie stanowi wspólnego przedsięwzięcia w rozumieniu niniejszego standardu.

- 10 Ustalenia umowne można udokumentować na wiele sposobów, na przykład w drodze umowy pomiędzy wspólnikami przedsięwzięcia lub protokołów z rozmów między wspólnikami przedsięwzięcia. W niektórych przypadkach ustalenia takie są częścią statutu lub regulaminu wspólnego przedsięwzięcia. Niezależnie od formy, ustalenia umowne zwykle są na piśmie i określają następujące zagadnienia:
- zakres działalności, okres trwania i wymogi sprawozdawcze wspólnego przedsięwzięcia;
  - mianowanie zarządu lub innego równorzędnego organu zarządzającego wspólnym przedsięwzięciem oraz prawa głosu wspólników przedsięwzięcia;
  - wpłaty na poczet kapitału wniesione przez wspólników przedsięwzięcia; oraz
  - podział pomiędzy wspólników przedsięwzięcia wyników produkcji, przychodów, kosztów lub rezultatów działalności wspólnego przedsięwzięcia.
- 11 Ustalenia umowne ustanawiają współkontrolę nad wspólnym przedsięwzięciem. Wymóg ten uniemożliwia pojedynczemu wspólnikowi przedsięwzięcia samodzielne sprawowanie kontroli nad działalnością przedsięwzięcia.
- 12 Ustalenia umowne mogą wskazywać jednego wspólnika przedsięwzięcia jako zarządzającego wspólnym przedsięwzięciem. Zarządzający nie sprawuje kontroli nad wspólnym przedsięwzięciem, ale działa w ramach polityki finansowej i operacyjnej uzgodnionej przez wspólników przedsięwzięcia zgodnie z ustaleniami umownymi przekazanymi zarządzającemu. W przypadku gdy zarządzający ma uprawnienia do kierowania polityką operacyjną i finansową działalności gospodarczej, wtedy sprawuje on kontrolę nad przedsięwzięciem, a przedsięwzięcie jest jednostką zależną zarządzającego, a nie wspólnym przedsięwzięciem.

#### WSPÓLNIE KONTROLOWANA DZIAŁALNOŚĆ

- 13 Działalność niektórych wspólnych przedsięwzięć polega w większym stopniu na użytkowaniu aktywów i innych zasobów należących do wspólników przedsięwzięcia niż na ustanowieniu osoby prawnej, spółki osobowej czy innego podmiotu lub struktury finansowej odrębnej względem samych wspólników przedsięwzięcia. Każdy ze wspólników przedsięwzięcia używa swoich własnych rzeczowych aktywów trwałych i posiada własne zapasy. Każdy ze wspólników przedsięwzięcia ponosi także własne koszty, zaciąga zobowiązania oraz pozyskuje środki na finansowanie własnej działalności, co skutkuje powstaniem jego własnych zobowiązań. Działalność wspólnego przedsięwzięcia może być prowadzona przez pracowników zatrudnianych przez poszczególnych wspólników przedsięwzięcia także do innej działalności wspólnika, która ma podobny charakter. Porozumienie o wspólnym przedsięwzięciu zwykle reguluje sposób podziału pomiędzy wspólników przedsięwzięcia przychodów ze sprzedaży wspólnych produktów i wszelkich wspólnie ponoszonych kosztów.
- 14 Przykładem wspólnie kontrolowanej działalności jest połączenie działań dwóch lub więcej wspólników, ich zasobów i doświadczeń w celu wspólnego wytwarzania danego produktu, wprowadzenia go na rynek i dystrybucji, na przykład samolotu. Każdy ze wspólników realizuje inną część procesu produkcyjnego. Każdy ze wspólników przedsięwzięcia ponosi własne koszty i ma określony udział w przychodach ze sprzedaży samolotu, który to udział jest określony w ustaleniach umownych.
- 15 W odniesieniu do swoich udziałów we wspólnie kontrolowanej działalności wspólnik przedsięwzięcia ujmuje w swoim sprawozdaniu finansowym:
- aktywa, które kontroluje, i zobowiązania, które zaciągnął; oraz
  - ponoszone koszty i swój udział w przychodach z tytułu sprzedaży dóbr lub usług generowanych przez wspólne przedsięwzięcie.
- 16 Ze względu na to, że aktywa, zobowiązania, przychody i koszty ujmuje się w sprawozdaniu finansowym wspólnika przedsięwzięcia, nie ma potrzeby dokonywania korekt czy stosowania innych procedur konsolidacyjnych wobec tych pozycji podczas sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez wspólnika.
- 17 Nie wymaga się prowadzenia oddzielnej ewidencji księgowej wspólnych przedsięwzięć ani sporządzania sprawozdań finansowych przez wspólne przedsięwzięcia. Wspólnicy przedsięwzięcia mogą jednak sporządzać sprawozdania na potrzeby zarządzania w celu przeprowadzenia oceny wyników działalności wspólnego przedsięwzięcia.

#### WSPÓLNIE KONTROLOWANE AKTYWA

- 18 W niektórych wspólnych przedsięwzięciach ma miejsce sprawowanie przez wspólników przedsięwzięcia współkontroli oraz często wspólna własność nad aktywami wniesionymi do wspólnego przedsięwzięcia lub nabytymi w celu wniesienia do tego przedsięwzięcia oraz przeznaczonymi dla celów, które to przedsięwzięcie ma realizować. Aktywa służą uzyskiwaniu korzyści przez wspólników przedsięwzięcia. Każdy wspólnik ma swój udział w wynikach produkcji, uzyskanych dzięki aktywom, i na każdego z nich przypada ustalona część poniesionych kosztów.

- 19 Wspólne przedsięwzięcia tego rodzaju nie wymagają ustanowienia osoby prawnej, spółki osobowej czy innej formy lub struktury finansowej odrębnej względem samych wspólników. Każdy ze wspólników sprawuje kontrolę nad swoją częścią przyszytych korzyści ekonomicznych poprzez posiadane udziały we wspólnie kontrolowanym składniku aktywów.
- 20 Wiele rodzajów działalności w takich branżach, jak wydobywanie ropy naftowej, gazu czy surowców mineralnych, polega na sprawowaniu współkontroli aktywów. Na przykład wiele spółek zajmujących się wydobywaniem i produkcją ropy naftowej może wspólnie kontrolować i obsługiwać rurociąg naftowy. Każdy wspólnik przedsięwzięcia wykorzystuje rurociąg do transportu własnych produktów, w zamian za co ponosi ustaloną część kosztów związanych z utrzymaniem i funkcjonowaniem rurociągu. Innym przykładem współkontrolowanego składnika aktywów jest współkontrola nieruchomości przez dwa przedsiębiorstwa, z których każde ma swój udział w otrzymywanych czynszach oraz ponosi część kosztów.
- 21 W odniesieniu do swoich udziałów we wspólnie kontrolowanych aktywach wspólnik przedsięwzięcia wykazuje w swoim sprawozdaniu finansowym:
- swój udział we wspólnie kontrolowanych aktywach, klasyfikowanych według rodzajów tych aktywów;
  - zaciągnięte przez niego zobowiązania;
  - swój udział w zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie z pozostałymi wspólnikami przedsięwzięcia w związku ze wspólnym przedsięwzięciem;
  - przychody uzyskane ze sprzedaży lub wykorzystania części produkcji, która przypada na danego wspólnika i pochodzi ze wspólnego przedsięwzięcia, łącznie z udziałem we wszelkich kosztach poniesionych przez to przedsięwzięcie; oraz
  - koszty poniesione w związku ze swym udziałem we wspólnym przedsięwzięciu.
- 22 Każdy wspólnik przedsięwzięcia, w odniesieniu do posiadanego udziału we wspólnie kontrolowanych aktywach, ujmuje w swoich księgach oraz wykazuje w sprawozdaniu finansowym następujące dane:
- swój udział we wspólnie kontrolowanych aktywach sklasyfikowanych według rodzajów tych aktywów, a nie jako inwestycje. Przykładowo, udział we wspólnie kontrolowanym rurociągu naftowym będzie zaliczony do rzeczowych aktywów trwałych;
  - zaciągnięte przez niego zobowiązania, na przykład zobowiązania zaciągnięte w celu sfinansowania aktywów przypadających jemu w udziale;
  - swój udział w zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie z pozostałymi wspólnikami przedsięwzięcia w związku ze wspólnym przedsięwzięciem;
  - przychody uzyskane ze sprzedaży lub wykorzystania części produkcji, która przypada na danego wspólnika i pochodzi ze wspólnego przedsięwzięcia, łącznie z udziałem we wszelkich kosztach poniesionych przez to przedsięwzięcie; oraz
  - poniesione koszty odnoszące się do posiadanego udziału we wspólnym przedsięwzięciu, na przykład koszty związane ze sfinansowaniem aktywów przypadających jemu w udziale oraz związane ze sprzedażą swojej części produkcji wspólnego przedsięwzięcia.
- Ze względu na to, że aktywa, zobowiązania, przychody i koszty ujmuje się w sprawozdaniu finansowym wspólnika przedsięwzięcia, nie ma potrzeby dokonywania korekt czy stosowania innych procedur konsolidacyjnych wobec tych pozycji podczas sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez wspólnika.
- 23 Podejście do wspólnie kontrolowanych aktywów odzwierciedla treść, rzeczywistość gospodarczą, a także zazwyczaj formę prawną wspólnego przedsięwzięcia. Prowadzenie oddzielnej ewidencji księgowej samych wspólnych przedsięwzięć można ograniczyć do wykazania kosztów wspólnie poniesionych przez wspólników, które ostatecznie obciążą wspólników zgodnie z ustalonymi udziałami. Nie wymaga się sporządzania sprawozdań finansowych wspólnych przedsięwzięć, chociaż wspólnicy przedsięwzięcia mogą sporządzać sprawozdania na potrzeby zarządzania w celu przeprowadzenia oceny wyników działalności wspólnego przedsięwzięcia.

#### WSPÓLKONTROLOWANE PODMIOTY

- 24 Podmiotem współkontrolowanym jest wspólne przedsięwzięcie, które wymaga ustanowienia osoby prawnej, spółki osobowej czy innego podmiotu, w którym każdy ze wspólników przedsięwzięcia posiada udział. Podmiot taki działa na takich samych zasadach, jak inne jednostki gospodarcze, z wyjątkiem tego, że ustalenia umowne pomiędzy wspólnikami przedsięwzięcia ustanawiają współkontrolę nad działalnością gospodarczą podmiotu.
- 25 Podmiot współkontrolowany kontroluje aktywa wspólnego przedsięwzięcia, zaciąga zobowiązania, ponosi koszty i generuje przychody. Może on zawierać umowy we własnym imieniu oraz pozyskiwać środki finansowe w celu przeznaczenia ich na działalność wspólnego przedsięwzięcia. Każdy ze wspólników przedsięwzięcia ma prawo do udziału w wynikach działalności współkontrolowanego podmiotu, chociaż niektóre współkontrolowane podmioty mają również prawo do udziału w produkcji wspólnego przedsięwzięcia.

- 26 Popularnym przykładem współkontrolowanego podmiotu jest połączenie działań dwóch jednostek gospodarczych w danym segmencie działalności gospodarczej poprzez transfer odpowiednich aktywów i zobowiązań do współkontrolowanego podmiotu. Innym przykładem jest rozpoczęcie przez daną jednostkę gospodarczą działalności w innym kraju w porozumieniu z organem rządowym lub innego typu organem tego kraju, poprzez ustanowienie oddzielnego podmiotu, który jest wspólnie kontrolowany przez tę jednostkę gospodarczą i wspomniany organ rządowy czy agendę.
- 27 Wiele współkontrolowanych podmiotów jest podobnych w swej istocie do wspólnych przedsięwzięć określanych jako wspólnie kontrolowana działalność czy wspólnie kontrolowane aktywa. Przykładowo, wspólnicy przedsięwzięcia mogą przenieść wspólnie kontrolowane aktywa (takie jak rurociąg naftowy) do współkontrolowanego podmiotu ze względów podatkowych lub innych. Podobnie wspólnicy przedsięwzięcia mogą wnieść do współkontrolowanego podmiotu aktywa, które będą wspólnie wykorzystywane. Pewne rodzaje wspólnie kontrolowanych działalności obejmują także ustanowienie współkontrolowanych podmiotów, które zajmowałyby się szczególnymi aspektami działalności, na przykład: wzornictwem produktu, jego marketingiem, dystrybucją czy serwisem posprzedażnym.
- 28 Współkontrolowany podmiot prowadzi swoją własną ewidencję księgową, sporządza i prezentuje sprawozdania finansowe w taki sam sposób, jak inne jednostki gospodarcze, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.
- 29 Zazwyczaj każdy wspólnik wnosi wkłady do współkontrolowanego podmiotu w postaci środków pieniężnych lub innych zasobów. Wkłady należy uwzględnić w ewidencji księgowej wspólnika i ująć w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jako inwestycję we współkontrolowany podmiot.

### **Sprawozdanie finansowe wspólnika przedsięwzięcia**

#### *Konsolidacja proporcjonalna*

- 30 Wspólnik przedsięwzięcia wykazuje swoje udziały we współkontrolowanym podmiocie za pomocą konsolidacji proporcjonalnej lub metody alternatywnej opisanej w paragrafie 38. W przypadku konsolidacji proporcjonalnej stosuje się jeden z dwóch formatów sprawozdawczych wskazanych poniżej.
- 31 Wspólnik wykazuje udział we współkontrolowanym podmiocie za pomocą jednego z dwóch formatów sprawozdawczych konsolidacji proporcjonalnej, niezależnie od tego, czy posiada także inwestycje w jednostkach zależnych, czy opisuje swoje sprawozdanie jako skonsolidowane sprawozdanie finansowe.
- 32 W wykazywaniu udziału we współkontrolowanym podmiocie ważne jest, aby wspólnik przedsięwzięcia oddał treść i rzeczywistość gospodarczą ustaleń, a nie strukturę czy formę danego wspólnego przedsięwzięcia. We współkontrolowanym podmiocie wspólnik przedsięwzięcia sprawuje kontrolę nad swoim udziałem w przyszłych korzyściach ekonomicznych poprzez udział w aktywach i zobowiązaniach przedsięwzięcia. Ta treść oraz rzeczywistość gospodarcza są odzwierciedlone w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wspólnika, kiedy ten ujmuje swoje udziały w aktywach, zobowiązaniach, przychodach i kosztach współkontrolowanego podmiotu za pomocą jednego z dwóch formatów sprawozdawczych konsolidacji proporcjonalnej opisanych w paragrafie 34.
- 33 Zastosowanie konsolidacji proporcjonalnej oznacza, że bilans wspólnika uwzględnia jego udział w aktywach, które wspólnie kontroluje, oraz jego udział w zobowiązaniach, za które jest wspólnie odpowiedzialny. Rachunek zysków i strat wspólnika zawiera jego udział w przychodach i kosztach współkontrolowanego podmiotu. Wiele procedur właściwych dla zastosowania konsolidacji proporcjonalnej jest podobnych do procedur właściwych dla konsolidacji inwestycji w jednostkach zależnych, które są opisane w MSR 27.
- 34 W celu przeprowadzenia konsolidacji proporcjonalnej można zastosować różne formaty sprawozdawcze. Wspólnik może połączyć swoje udziały w aktywach, zobowiązaniach, przychodach i kosztach współkontrolowanego podmiotu z podobnymi pozycjami w swoim sprawozdaniu finansowym, pozycja po pozycji. Przykładowo, może połączyć udział w zapasach współkontrolowanego podmiotu z własnymi zapasami, a udział w rzeczowych aktywach trwałych współkontrolowanego podmiotu z własnymi rzeczowymi aktywami trwałymi. Według drugiej metody wspólnik przedsięwzięcia może wprowadzić oddzielną pozycję w sprawozdaniu finansowym dla wykazania udziału w aktywach, zobowiązaniach, przychodach i kosztach współkontrolowanego podmiotu. Przykładowo, wspólnik może wykazać udział w aktywach obrotowych współkontrolowanego podmiotu oddzielnie – jako część własnych aktywów obrotowych; może także wykazać udział w rzeczowych aktywach trwałych podmiotu współkontrolowanego oddzielnie, jako część własnych rzeczowych aktywów trwałych. Obydwa wymienione formaty sprawozdawcze dają ten sam rezultat w postaci identycznych kwot wykazywanych w rachunku zysków i strat i analogicznej klasyfikacji wszystkich głównych rodzajów aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów. Także dla celów niniejszego standardu dozwolone jest stosowanie obydwu formatów.

- 35 Niezależnie od tego, jaki format został zastosowany w celu przeprowadzenia konsolidacji proporcjonalnej, nie jest dozwolone kompensowanie aktywów lub zobowiązań poprzez odjęcie innych aktywów lub zobowiązań, ani też kompensowanie przychodów i kosztów poprzez odjęcie innych przychodów lub kosztów, o ile nie istnieje tytuł prawny do kompensaty, a kompensowanie nie odzwierciedla oczekiwań dotyczących sposobu realizacji aktywów lub spłaty zobowiązań.
- 36 Wspólnik przedsięwzięcia przestaje stosować konsolidację proporcjonalną z chwilą zaprzestania sprawowania spółkontroli nad podmiotem spółkontrolowanym.
- 37 Wspólnik przestaje stosować konsolidację proporcjonalną z chwilą utraty udziału w kontroli nad spółkontrolowanym podmiotem. Może to mieć miejsce w przypadku, gdy wspólnik przedsięwzięcia dokona zbycia swoich udziałów lub gdy na podmiot spółkontrolowany zostaną nałożone zewnętrzne ograniczenia uniemożliwiające wspólnikowi przedsięwzięcia sprawowanie spółkontroli.

#### *Metoda praw własności*

- 38 Alternatywą dla konsolidacji proporcjonalnej opisanej w paragrafie 30 jest wykazywanie udziału w podmiocie spółkontrolowanym przez wspólnika przedsięwzięcia metodą praw własności.
- 39 Wspólnik wykazuje udział we spółkontrolowanym podmiocie za pomocą metody praw własności niezależnie od tego, czy ma także inwestycje w jednostkach zależnych i czy określa swoje sprawozdanie jako skonsolidowane sprawozdanie finansowe.
- 40 Niektórzy wspólnicy przedsięwzięcia wykazują swoje udziały we spółkontrolowanym podmiocie za pomocą metody praw własności opisanej w MSR 28. Zwolennikami metody praw własności są ci, którzy za niewłaściwe uważają łączenie pozycji kontrolowanych z pozycjami spółkontrolowanymi, oraz ci, którzy sądzą, że wspólnicy przedsięwzięcia mają znaczący wpływ na spółkontrolowany podmiot, a nie sprawują na nim spółkontroli. Niniejszy standard nie zaleca stosowania metody praw własności, ponieważ konsolidacja proporcjonalna lepiej odzwierciedla treść i rzeczywistość gospodarczą udziału wspólnika we spółkontrolowanym podmiocie, czyli kontrolę nad udziałem wspólnika przedsięwzięcia w przyszłych korzyściach ekonomicznych. Niemniej jednak niniejszy standard zezwala na stosowanie metody praw własności jako podejścia alternatywnego do wykazywania udziałów we spółkontrolowanych podmiotach.
- 41 Wspólnik przedsięwzięcia przestaje stosować metodę praw własności z chwilą zaprzestania sprawowania spółkontroli nad spółkontrolowanym podmiotem lub wywierania istotnego wpływu na taki podmiot.

#### *Wyjątki od konsolidacji proporcjonalnej i metody praw własności*

- 42 Udziały we spółkontrolowanym podmiocie zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 ujmują się zgodnie z wymogami tego standardu.
- 43 W przypadku gdy udział we spółkontrolowanym podmiocie uprzednio zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży przestaje spełniać kryteria takiej klasyfikacji, ujmuje się go za pomocą konsolidacji proporcjonalnej lub metody praw własności, począwszy od daty zaklasyfikowania go jako przeznaczonego do sprzedaży. Sprawozdania finansowe za okresy, począwszy od klasyfikacji udziału jako przeznaczonego do sprzedaży, są odpowiednio zmieniane.
- 44 [Usunięty]
- 45 Od dnia, w którym spółkontrolowany podmiot staje się jednostką zależną wspólnika przedsięwzięcia, wspólnik ten ujmuje swoje udziały w tej jednostce zgodnie z wymogami MSR 27. Od dnia, w którym spółkontrolowany podmiot staje się jednostką stowarzyszoną wspólnika przedsięwzięcia, ujmuje on swój udział zgodnie z wymogami MSR 28.

#### **Jednostkowe sprawozdanie finansowe wspólnika przedsięwzięcia**

- 46 Wspólnik przedsięwzięcia wykazuje swój udział we spółkontrolowanym podmiocie w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym zgodnie z paragrafami 37–42 MSR 27.
- 47 Niniejszy standard nie określa, które jednostki są zobowiązane do sporządzania jednostkowego sprawozdania finansowego dostępnego do użytku publicznego.



## TRANSAKCJE POMIĘDZY WSPÓLNIKIEM PRZEDSIĘWZIĘCIA A WSPÓLNYM PRZEDSIĘWZIĘCIEM

- 48 W przypadku gdy wspólnik przedsięwzięcia wnosi wkłady do wspólnego przedsięwzięcia lub sprzedaje aktywa temu przedsięwzięciu, to ujęcie jakiegokolwiek części zysku lub straty z tytułu tej transakcji odzwierciedla jej istotę. O ile aktywa zostają zatrzymane przez wspólne przedsięwzięcie, a wspólnik przedsięwzięcia dokonuje przeniesienia zasadniczo całego istotnego ryzyka i korzyści wynikających z tytułu własności, to ujmuje on w sprawozdaniu finansowym tylko tę część zysku lub straty, która przypada na udziały innych wspólników przedsięwzięcia<sup>(1)</sup>. Wspólnik przedsięwzięcia ujmuje w sprawozdaniu finansowym pełną kwotę strat, jeżeli wniesienie lub sprzedaż (aktywów) wskazuje na spadek możliwej do uzyskania wartości netto aktywów obrotowych lub na wystąpienie utraty wartości.
- 49 W przypadku gdy wspólnik przedsięwzięcia nabywa aktywa od wspólnego przedsięwzięcia, nie ujmuje w sprawozdaniu finansowym przypadającej mu części zysków wspólnego przedsięwzięcia z tytułu tej transakcji do czasu odsprzedania tych aktywów niezależnej stronie trzeciej. Wspólnik przedsięwzięcia ujmuje w sprawozdaniu finansowym swoją część strat z tytułu tych transakcji w taki sam sposób, jak przypadającą na niego część zysków, z tym, że straty ujmuje się niezwłocznie, jeżeli wynikają ze spadku możliwej do uzyskania wartości netto aktywów obrotowych lub wystąpienia utraty wartości.
- 50 Aby ocenić, czy transakcja zawarta pomiędzy wspólnikiem przedsięwzięcia a wspólnym przedsięwzięciem wskazuje na utratę wartości składnika aktywów, wspólnik przedsięwzięcia ustala wartość odzyskiwalną składnika aktywów zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*. W celu ustalenia wartości użytkowej wspólnik przedsięwzięcia szacuje przyszłe przepływy środków pieniężnych z tego składnika aktywów przy założeniu dalszego użytkowania danego składnika aktywów i jego ostatecznej sprzedaży przez wspólne przedsięwzięcie.

## WYKAZYWANIE UDZIAŁÓW WE WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘCIACH W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM INWESTORA

- 51 Inwestor we wspólnym przedsięwzięciu, który nie sprawuje współkontroli, wykazuje tę inwestycję zgodnie z MSR 39 lub – jeżeli wywiera on znaczący wpływ na wspólne przedsięwzięcie – zgodnie z MSR 28.

## ZARZĄDZAJĄCY WE WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘCIACH

- 52 Zarządzający lub kierownictwo we wspólnym przedsięwzięciu ujmuje wynagrodzenia zgodnie z MSR 18 *Przychody*.
- 53 Wspólnik przedsięwzięcia lub kilku wspólników może występować jako kierownictwo lub zarządzający wspólnym przedsięwzięciem. Za pełnienie tych obowiązków zarządzający otrzymują zwykle wynagrodzenie. Wspólne przedsięwzięcie ujmuje te wynagrodzenia jako koszty.

## UJAWNIANIE INFORMACJI

- 54 O ile prawdopodobieństwo wystąpienia straty nie jest znikome, wspólnik przedsięwzięcia ujawnia – niezależnie od kwoty innych zobowiązań warunkowych – informacje dotyczące łącznej kwoty następujących zobowiązań warunkowych:
- zobowiązania warunkowe zaciągnięte przez wspólnika przedsięwzięcia w związku ze swoimi udziałami we wspólnym przedsięwzięciu oraz swój udział w zobowiązaniach warunkowych zaciągniętych wspólnie z innymi wspólnikami przedsięwzięcia;
  - udział w zobowiązaniach warunkowych samego wspólnego przedsięwzięcia, za które warunkowo odpowiada; oraz
  - zobowiązania warunkowe, które powstały w związku z tym, że wspólnik warunkowo odpowiada za zobowiązania innych wspólników wspólnego przedsięwzięcia.
- 55 Wspólnik ujawnia informacje dotyczące łącznej kwoty następujących zobowiązań związanych z jego udziałami we wspólnym przedsięwzięciu (niezależnie od innych zobowiązań):
- wszelkie zobowiązania kapitałowe wspólnika przedsięwzięcia związane z jego udziałami we wspólnym przedsięwzięciu oraz udziałami w zobowiązaniach kapitałowych zaciągniętych wspólnie z innymi wspólnikami przedsięwzięcia; oraz
  - udział w zobowiązaniach kapitałowych samego wspólnego przedsięwzięcia.

<sup>(1)</sup> Zob. także SKI-13 *Współkontrolowane podmioty – niepieniężne wkłady wspólników*.

- 56 Wspólnik ujawnia zestawienie i opis udziałów w znaczących wspólnych przedsięwzięciach oraz wielkości procentowe posiadanych udziałów własnościowych we współkontrolowanych podmiotach. Wspólnik przedsięwzięcia, wykazujący swoje udziały we współkontrolowanych podmiotach za pomocą formatu sprawozdawczego przewidzianego dla konsolidacji proporcjonalnej „pozycja po pozycji” lub za pomocą metody praw własności, ujawnia łączne kwoty wszystkich aktywów obrotowych, aktywów długoterminowych, zobowiązań krótkoterminowych, zobowiązań długoterminowych, przychodów i kosztów związanych z jego udziałami we wspólnych przedsięwzięciach.
- 57 Wspólnik ujawnia metodę, według której wykazał udziały we współkontrolowanych podmiotach.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 58 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r., fakt ten ujawnia.

#### WYCOFANIE MSR 31 (ZAKTUALIZOWANEGO W 2000 R.)

- 59 Niniejszy standard zastępuje MSR 31 *Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach* (zaktualizowany w 2000 r.).

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 32

*Instrumenty finansowe: prezentacja*

CEL

- 1 [Usunięty]
- 2 Celem niniejszego standardu jest ustanowienie zasad prezentacji instrumentów finansowych jako zobowiązań lub kapitału własnego oraz zasad kompensowania aktywów finansowych i zobowiązań finansowych. Stosuje się go do przeprowadzanej z punktu widzenia emitenta klasyfikacji instrumentów jako aktywów finansowych, zobowiązań finansowych i instrumentów kapitałowych; a także do klasyfikacji powiązanych odsetek, dywidend, zysków i strat oraz identyfikacji okoliczności, w których aktywa finansowe i zobowiązania finansowe powinny być kompensowane.
- 3 Zasady określone w niniejszym standardzie uzupełniają zasady ujmowania i wyceny aktywów finansowych i zobowiązań finansowych przedstawione w MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* oraz zasady dotyczące ujawniania na ich temat informacji określone w MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*.

ZAKRES

- 4 Niniejszy standard ma zastosowanie we wszystkich jednostkach w odniesieniu do wszystkich instrumentów finansowych, z wyjątkiem:
  - a) udziałów w jednostkach zależnych, stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach ujmowanych zgodnie z MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*, MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* lub MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*. Jednakże w niektórych przypadkach MSR 27, MSR 28 lub MSR 31 dopuszczają ujmowanie udziałów w jednostkach zależnych, stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięciach w oparciu o MSR 39; w takich przypadkach jednostki ujawniają informacje zgodnie z wymaganiami MSR 27, MSR 28 lub MSR 31 w uzupełnieniu do wymagań określonych w niniejszym standardzie. Jednostki stosują niniejszy standard do wszystkich instrumentów pochodnych związanych z udziałami w jednostkach zależnych, jednostkach stowarzyszonych oraz we wspólnych przedsięwzięciach;
  - b) praw i obowiązków pracodawców związanych z programami świadczeń pracowniczych, do których stosuje się MSR 19 *Świadczenia pracownicze*;
  - c) umów, z których wynikają zobowiązania warunkowe w połączeniach jednostek gospodarczych (zob. MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*). Niniejsze wyłączenie stosuje się wyłącznie do jednostki przejmującej;
  - d) umów ubezpieczeniowych zgodnie z ich definicją w MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*. Jednakże niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w umowy ubezpieczeniowe, jeśli MSR 39 wymaga, aby jednostka ujmowała je oddzielnie. Ponadto emitent stosuje niniejszy standard do umów gwarancji finansowych, jeśli stosuje on MSR 39 do ujmowania i wyceny umów; jednak jeśli zgodnie z paragrafem 4 d) MSSF 4 emitent podejmie decyzję o stosowaniu MSSF 4 do ich ujmowania i wyceny, stosuje on MSSF 4;
  - e) instrumentów finansowych objętych MSSF 4, gdyż mają one cechę uznaniowego udziału w zyskach. Emitent takich instrumentów jest zwolniony ze stosowania w odniesieniu do tej cechy paragrafów 15–32 oraz OS25–OS35 niniejszego standardu, które dotyczą odróżniania zobowiązań finansowych od instrumentów kapitałowych. Jednak instrumenty takie objęte są wszystkimi innymi wymaganiami niniejszego standardu. Ponadto niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w takie instrumenty (zob. MSR 39);
  - f) instrumentów finansowych, kontraktów i obowiązków wynikających z transakcji rozliczanych w formie akcji, do których stosuje się MSSF 2 *Płatności w formie akcji*, z wyłączeniem:
    - (i) kontraktów objętych paragrafami 8–10 niniejszego standardu, do których stosuje się niniejszy standard;
    - (ii) paragrafów 33 i 34 niniejszego standardu, które stosuje się do nabycia, sprzedaży, emisji lub unieważnienia udziałów/akcji własnych w związku z pracowniczymi planami opcji na udziały/akcje, pracowniczymi planami nabycia udziałów i wszystkich innych ustaleń opartych na płatnościach w formie akcji.
- 5–7 [Usunięty]
- 8 Niniejszy standard stosuje się do kontraktów kupna lub sprzedaży składników niefinansowych, które mogą być rozliczone netto – w środkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym – albo poprzez wymianę instrumentów finansowych, w taki sposób, jakby kontrakt był instrumentem finansowym, z wyjątkiem takich kontraktów, które zostały zawarte i są utrzymywane w celu otrzymania lub dostarczenia składników niefinansowych zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników.

- 9 Istnieje wiele sposobów, w jakich kontrakty kupna lub sprzedaży składników niefinansowych mogą być rozliczone netto w ośrodkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych. Należą do nich sytuacje, kiedy:
- warunki kontraktu pozwalają stronie umowy na rozliczenie netto w ośrodkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych;
  - możliwość rozliczenia w kwocie netto środków pieniężnych lub innych instrumentów finansowych, albo poprzez zamianę instrumentów finansowych, nie wynika jasno z warunków zawartego kontraktu, lecz jednostka w praktyce stosuje rozliczanie podobnych kontraktów w kwocie netto środków pieniężnych lub innych instrumentów finansowych, albo poprzez zamianę instrumentów finansowych (czy to z kontrahentem, czy przez przystąpienie do kontraktów typu offset, albo w drodze sprzedaży zawartego kontraktu przed jego wykonaniem lub przedawnieniem);
  - w przypadku podobnych kontraktów jednostka stosuje praktykę przyjmowania dostawy i w krótkim czasie sprzedaży dostarczonych dóbr w celu osiągnięcia zysków z krótkoterminowej fluktuacji cen, albo dla zrealizowania marży pośrednika; oraz
  - będący przedmiotem kontraktu składnik niefinansowy jest łatwo wymienialny na środki pieniężne.

Kontrakt rozliczany w sposób ujęty jako przypadek b) lub c) nie został zawarty w celu otrzymania lub dostarczenia niefinansowych składników majątkowych, zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników, a więc jest objęty niniejszym standardem. Inne kontrakty, do których ma zastosowanie paragraf 8, poddaje się ocenie, aby ustalić, czy były zawarte i są utrzymywane w celu otrzymania lub dostarczenia niefinansowych składników majątkowych, zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników, a więc czy są one objęte niniejszym standardem.

- 10 Wystawiona opcja kupna lub sprzedaży niefinansowych składników majątkowych, która może być rozliczona w kwocie netto środków pieniężnych lub innych instrumentów finansowych, albo poprzez zamianę instrumentów finansowych, zgodnie z paragrafem 9 a) lub d), znajduje się w zakresie niniejszego standardu. Taki kontrakt nie może być zawarty w celu otrzymania lub dostarczenia niefinansowych składników majątkowych, zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników.

#### DEFINICJE (ZOB. RÓWNIEŻ PARAGRAFY OS3–OS23)

- 11 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Instrument finansowy* jest to każdy kontrakt, który skutkuje powstaniem składnika aktywów finansowych u jednej jednostki i zobowiązania finansowego lub instrumentu kapitałowego u drugiej jednostki.

*Aktywa finansowe* stanowi każdy składnik aktywów mający postać:

- środków pieniężnych;
- instrumentu kapitałowego innej jednostki;
- umownego prawa do:
  - otrzymania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych od innej jednostki; lub
  - wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z inną jednostką na potencjalnie korzystnych warunkach; lub
- kontraktem, który będzie rozliczony lub może być rozliczony we własnych instrumentach kapitałowych jednostki i jest:
  - instrumentem nie pochodnym, z którego wynika lub może wynikać obowiązek przyjęcia przez jednostkę zmiennej liczby własnych instrumentów kapitałowych; lub
  - instrumentem pochodnym, który będzie rozliczony lub może być rozliczony w inny sposób niż przez wymianę ustalonej kwoty środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych na ustaloną liczbę własnych instrumentów kapitałowych jednostki. Z tego powodu własne instrumenty kapitałowe jednostki nie obejmują instrumentów, które same są umowami o przyszłe otrzymanie lub wydanie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę.

*Zobowiązanie finansowe* to każde zobowiązanie będące:

- wynikającym z umowy obowiązkiem:
  - wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych innej jednostce; lub
  - wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z inną jednostką na potencjalnie niekorzystnych warunkach; lub

- b) kontraktem, który będzie rozliczony lub może być rozliczony we własnych instrumentach kapitałowych jednostki i jest:
- (i) instrumentem niepochodnym, z którego wynika lub może wynikać obowiązek przyjęcia przez jednostkę zmiennej liczby własnych instrumentów kapitałowych; lub
  - (ii) instrumentem pochodnym, który będzie rozliczony lub może być rozliczony w inny sposób niż przez wymianę ustalonej kwoty środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych na ustaloną liczbę własnych instrumentów kapitałowych jednostki. Z tego powodu własne instrumenty kapitałowe jednostki nie obejmują instrumentów, które same są umowami o przyszłe otrzymanie lub wydanie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę.

*Instrument kapitałowy* jest to umowa, która dokumentuje istnienie udziałów końcowych (rezydualnych) w aktywach jednostki po odjęciu wszystkich jej zobowiązań.

*Wartość godziwa* jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

- 12 Następujące pojęcia, zdefiniowane w paragrafie 9 MSR 39, są używane w niniejszym standardzie w znaczeniu nadanym w MSR 39:
- amortyzowany koszt składnika aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych,
  - aktywa finansowe dostępne do sprzedaży,
  - wyłączenie,
  - instrumenty pochodne,
  - metoda efektywnej stopy procentowej,
  - składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy,
  - kontrakt gwarancji finansowych,
  - uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie,
  - planowana transakcja,
  - efektywność zabezpieczenia,
  - zabezpieczana pozycja,
  - instrument zabezpieczający,
  - inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności,
  - pożyczki i należności,
  - standaryzowana transakcja kupna lub sprzedaży,
  - koszty transakcji.
- 13 W niniejszym standardzie terminy „kontrakt” (lub „umowa”) oraz „kontraktowy” (lub „umowny”) odnoszą się do porozumienia co najmniej między dwiema stronami, z którego wynikają jasne konsekwencje ekonomiczne, przy czym strony porozumienia mają małe – jeśli w ogóle – możliwości uniknięcia tych konsekwencji, zazwyczaj ze względu na to, że porozumienie jest ważne w świetle prawa. Kontrakty, a zatem i instrumenty finansowe, mogą przybierać rozmaite postacie i nie wymagają zachowania formy pisemnej.
- 14 W niniejszym standardzie termin „jednostka” oznacza osoby fizyczne, spółki cywilne, spółki osobowe, spółki kapitałowe i inne zarejestrowane jednostki oraz agencje rządowe.

## PREZENTACJA

### **Zobowiązania i kapitał własny (zob. także paragrafy OS25–OS29)**

- 15 Emitent instrumentu finansowego zalicza w momencie początkowego ujęcia dany instrument lub jego części składowe do zobowiązań finansowych, aktywów finansowych lub do instrumentów kapitałowych, zgodnie z treścią ekonomiczną ustaleń umownych oraz definicjami zobowiązań finansowych, aktywów finansowych i instrumentów kapitałowych.

- 16 Jeśli emitent stosuje definicje podane w paragrafie 11 dla ustalenia, czy instrument finansowy jest raczej instrumentem kapitałowym niż zobowiązaniem finansowym, to instrument ten jest instrumentem kapitałowym wtedy i tylko wtedy, gdy spełnione są jednocześnie poniższe warunki a) i b).
- a) Instrument nie obejmuje umownego obowiązku:
- (i) wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych innej jednostce; lub
  - (ii) wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z inną jednostką na potencjalnie niekorzystnych warunkach dla emitenta.
- b) Instrument będzie rozliczony lub może być rozliczony we własnych instrumentach kapitałowych i jest:
- (i) instrumentem nie pochodnym, z którego nie wynika umowny obowiązek dostarczenia przez jednostkę zmiennej liczby własnych instrumentów kapitałowych; lub
  - (ii) instrumentem pochodnym, który będzie rozliczony przez emitenta wyłącznie przez wymianę ustalonej kwoty środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych za ustaloną liczbę własnych instrumentów finansowych. Z tego powodu własne instrumenty kapitałowe jednostki nie obejmują instrumentów, które same są umowami o przyszłe otrzymanie lub wydanie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę.

Umowny obowiązek, w tym również wynikający z pochodnego instrumentu finansowego, który będzie lub może zostać wykonany przez przyjęcie lub wydanie w przyszłości własnych instrumentów kapitałowych emitenta, lecz nie spełnia powyższych warunków a) i b), nie jest instrumentem kapitałowym.

*Brak umownego obowiązku wydania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych (paragraf 16 a))*

- 17 Najważniejszą cechą odróżniającą zobowiązanie finansowe od instrumentu kapitałowego jest występowanie umownego obowiązku ciążącego na jednej ze stron kontraktu (emitencie) do wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych drugiej stronie (posiadaczowi), albo do wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z posiadaczem na warunkach, które są potencjalnie niekorzystne dla emitenta. Chociaż posiadacz instrumentu kapitałowego może być uprawniony do proporcjonalnego udziału w dywidendzie lub w innych wypłatach z kapitału własnego, to jednak na emitencie nie ciąży umowny obowiązek dokonania takich wypłat, gdyż nie można zażądać od niego wydania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych drugiej stronie.
- 18 Treść ekonomiczna instrumentu finansowego raczej niż jego forma prawna jest kryterium kwalifikowania instrumentu w bilansie jednostki. Treść ekonomiczna i forma prawna są zwykle spójne, lecz zdarzają się wyjątki od tej reguły. Niektóre instrumenty finansowe przyjmują formy prawne właściwe dla kapitału własnego, ale w swej istocie są zobowiązaniami, natomiast inne mogą łączyć w sobie cechy właściwe dla instrumentów kapitałowych i zobowiązań finansowych. Na przykład:
- a) udziały uprzywilejowane co do żądania umorzenia przez emitenta za ustaloną lub możliwą do ustalenia kwotę, w ustalonym lub możliwym do ustalenia terminie w przyszłości, albo dające posiadaczowi prawo umorzenia instrumentów w określonym dniu, albo po tym dniu, za ustaloną lub możliwą do ustalenia kwotę, są zobowiązaniami finansowymi;
- b) instrument finansowy dający posiadaczowi prawo przedstawienia go emitentowi do wykupienia za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych (tzw. instrument z opcją sprzedaży) jest zobowiązaniem finansowym. Tak jest nawet wtedy, gdy kwota środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych jest ustalona na podstawie przyjętego indeksu lub innego czynnika, które mogą zwiększać się lub zmniejszać, albo gdy z formy prawnej instrumentu z opcją sprzedaży wynika tytuł do udziału końcowego w aktywach emitenta. Istnienie opcji udzielonej posiadaczowi do przedstawienia emitentowi instrumentu do wykupienia za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych oznacza, że instrument z opcją sprzedaży spełnia definicję zobowiązania finansowego. Na przykład otwarte fundusze inwestycyjne, fundusze powiernicze, spółki partnerskie i niektóre spółdzielnie mogą udzielać posiadaczom jednostek lub członkom prawa przedstawienia do wykupu swoich tytułów uczestnictwa w dowolnym terminie, za środki pieniężne w kwocie równej proporcjonalnemu udziałowi w wartości aktywów emitenta. Jednakże zakwalifikowanie do zobowiązań finansowych ani nie wyklucza używania w sprawozdaniu finansowym takich pojęć, jak „wartość aktywów netto przypisanych posiadaczom tytułów uczestnictwa” oraz „zmiana wartości aktywów netto przypisanych posiadaczom tytułów uczestnictwa” przez jednostkę, która nie posiada kapitału własnego (np. fundusz inwestycyjny i fundusz powierniczy, zob. przykład ilustrujący nr 7), ani nie wyklucza wykazania dodatkowych danych ujawniających, że całość tytułów uczestnictwa obejmuje rezerwy spełniające definicję kapitału własnego oraz niespełniające tej definicji instrumenty z opcją sprzedaży (zob. przykład ilustrujący nr 8).

- 19 Jeżeli jednostka nie ma bezwarunkowego prawa do uchylenia się od wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych w celu wykonania umownego obowiązku, to obowiązek ten spełnia definicję zobowiązania finansowego. Na przykład:
- ograniczenie możliwości wypełnienia przez jednostkę ciężącego na niej obowiązku, takie jak brak dostępu do waluty obcej lub potrzeba uzyskania zgody na wypłatę od właściwego urzędu, nie zwalnia jednostki z jej obowiązków ani nie odbiera posiadaczowi praw wynikających z danego instrumentu;
  - umowny obowiązek uwarunkowany wykonaniem przez drugą stronę prawa przedstawienia do umorzenia jest zobowiązaniem finansowym, gdyż jednostka nie ma bezwarunkowego prawa do uchylenia się od wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych.
- 20 Instrument finansowy, z którego nie wynika jasno obowiązek wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, może ustalać taki obowiązek pośrednio poprzez postanowienia lub warunki kontraktu. Na przykład:
- instrument finansowy może zawierać obowiązek niemający charakteru finansowego, który musi być wykonany wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka nie dokona wypłaty w ciężar kapitału własnego albo nie wykupi instrumentu. Jeśli jednostka może uniknąć przeniesienia środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych wyłącznie wtedy, gdy wykona obowiązek niemający charakteru finansowego, to instrument finansowy jest zobowiązaniem finansowym;
  - instrument finansowy jest zobowiązaniem finansowym, jeśli ustanawia warunek dostarczenia przez jednostkę w terminie rozliczenia albo:
    - środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych; lub
    - udziałów/akcji, których wartość jest określona tak, aby istotnie przekraczała wartość środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych.

Chociaż na jednostce nie ciąży jasny obowiązek umowny wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, to wartość alternatywnego rozliczenia w udziałach jest tak ustalona, aby jednostka rozliczyła się w środkach pieniężnych. W każdym przypadku posiadaczowi instrumentu właściwie zagwarantowana jest kwota co najmniej w wysokości, którą otrzymałby w przypadku opcji rozliczenia w środkach pieniężnych (zob. paragraf 21).

*Rozliczenia jednostki we własnych instrumentach kapitałowych (paragraf 16 b))*

- 21 Kontrakt nie jest instrumentem finansowym dlatego tylko, że skutkuje otrzymaniem lub wydaniem przez jednostkę własnych instrumentów kapitałowych. Jednostka może mieć umowne prawo lub zobowiązanie do otrzymania lub wydania pewnej liczby własnych udziałów/akcji, albo innych instrumentów kapitałowych, która zmienia się w taki sposób, że wartość godziwa własnych instrumentów kapitałowych, które jednostka otrzyma lub wyda, równa jest wartości umownego prawa lub obowiązku. Takie umowne prawo lub obowiązek może mieć ustaloną wartość, albo też jego wartość może zmieniać się pod wpływem czynników innych niż rynkowa cena własnych instrumentów kapitałowych jednostki (np. stopa procentowa, cena towarów albo cena instrumentów finansowych). Oto dwa przykłady: a) umowa o wydanie przez jednostkę takiej liczby własnych instrumentów kapitałowych, aby ich wartość była równa 100 j.p. <sup>(1)</sup>; b) umowa o wydanie przez jednostkę takiej liczby własnych instrumentów kapitałowych, aby ich wartość była równa wartości 100 uncji złota. Taki kontrakt jest zobowiązaniem finansowym, chociaż jednostka musi lub może rozliczyć się, wydając własne instrumenty kapitałowe. Nie uznaje się go za instrument kapitałowy z tej przyczyny, że dla wywiązania się z obowiązku jednostka wykorzystuje zmienną liczbę własnych instrumentów kapitałowych. Zatem kontrakt nie stwierdza tytułów do końcowego (rezydualnego) udziału w aktywach jednostki po odjęciu jej wszystkich zobowiązań.
- 22 Kontrakt, który będzie rozliczony przez jednostkę otrzymującą (lub wydającą) ustaloną liczbę własnych instrumentów kapitałowych w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, jest instrumentem kapitałowym. Na przykład instrumentem kapitałowym jest opcja na udziały dająca drugiej stronie prawo kupna ustalonej liczby własnych udziałów jednostki za ustaloną cenę lub za ustaloną wartość nominalną dłużnego papieru wartościowego. Zmiany wartości godziwej kontraktu powodowane przez zmiany rynkowych stóp procentowych, które nie wpływają na kwotę środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych płaconą lub otrzymywaną, albo na liczbę instrumentów otrzymywanych lub wydawanych, nie stanowią przeszkody w uznaniu kontraktu za instrument kapitałowy. Każdy otrzymany tytuł (taki jak premia z wystawionej opcji lub warrant na własne udziały jednostki) bezpośrednio powiększa kapitał własny. Każdy tytuł zapłacony (taki jak zapłacona premia z nabytej opcji) zmniejsza bezpośrednio kapitał własny. W sprawozdaniu finansowym nie ujmuje się zmian wartości godziwej instrumentów kapitałowych.

<sup>(1)</sup> W niniejszym standardzie kwoty pieniężne są wyrażone w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

- 23 Kontrakt nakładający na jednostkę obowiązek nabycia własnych instrumentów kapitałowych w zamian za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych powoduje powstanie zobowiązania finansowego równego bieżącej wartości kwoty umorzeniowej (na przykład bieżącej wartości transakcji terminowej forward kupna, cenie wykonania opcji lub innej kwocie umorzeniowej). Postępuje się w ten sposób nawet wtedy, gdy kontrakt z istoty jest instrumentem kapitałowym. Jednym z przykładów jest obowiązek jednostki wynikający z transakcji terminowej forward kupna własnych instrumentów kapitałowych za środki pieniężne. W momencie początkowego ujęcia, zgodnie z MSR 39, wartość godziwą zobowiązania finansowego (tj. bieżącą wartość kwoty umorzeniowej) przenosi się z kapitału własnego. Powstałe zobowiązanie finansowe wycenia się dalej zgodnie z MSR 39. Jeśli kontrakt wygasa bez wydania, to wartość bilansową zobowiązania finansowego przenosi się do kapitału własnego. Umowny obowiązek nabycia przez jednostkę własnych instrumentów kapitałowych powoduje powstanie zobowiązania finansowego w wysokości bieżącej wartości kwoty umorzeniowej nawet wtedy, gdy obowiązek ten jest uwarunkowany wykonaniem przez drugą stronę prawa przedstawienia do wykupienia (np. wystawiona opcja kupna, która daje posiadaczowi prawo sprzedaży jednostce jej własnych instrumentów kapitałowych po ustalonej cenie).
- 24 Kontrakt, który będzie rozliczony w drodze wydania lub otrzymania przez jednostkę ustalonej liczby jej własnych instrumentów kapitałowych w zamian za zmienną kwotę środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, stanowi aktywa finansowe albo zobowiązanie finansowe. Przykładem jest kontrakt o wydanie przez jednostkę 100 własnych instrumentów kapitałowych za kwotę środków pieniężnych obliczoną tak, aby była równa wartości 100 uncji złota.

#### *Klauzula warunkowego rozliczenia*

- 25 Instrument finansowy może wymagać od jednostki wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych lub rozliczenia się w inny sposób, tak jakby było to zobowiązanie finansowe, w przypadku wystąpienia lub niewystąpienia w przyszłości niepewnych zdarzeń (lub powstania niepewnych okoliczności), które pozostają poza kontrolą zarówno emitenta, jak i posiadacza instrumentu, takich jak zmiany indeksu giełdowego, indeksu cen konsumpcyjnych, stopy procentowej lub regulacji podatkowych, albo przyszłych przychodów emitenta, wyniku netto lub wskaźnika zobowiązania do kapitału własnego. Emitent takiego instrumentu nie posiada bezwarunkowego prawa uchylecia się od wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych (albo rozliczenia się w inny sposób, tak jakby było to zobowiązanie finansowe). Z tej przyczyny jest to zobowiązanie finansowe emitenta, chyba że:
- a) część postanowień o warunkowym rozliczeniu, z których może wynikać rozliczenie w środkach pieniężnych lub innym składniku aktywów finansowych (albo w inny sposób, tak jakby było to zobowiązanie finansowe), nie jest prawdziwa; lub
  - b) od emitenta można wymagać wykonania obowiązku w środkach pieniężnych lub innym składniku aktywów finansowych (albo rozliczenia w inny sposób, tak jakby było to zobowiązanie finansowe) wyłącznie wtedy, gdy emitent zostanie postawiony w stan likwidacji.

#### *Opcje rozliczenia*

- 26 W przypadku gdy pochodny instrument finansowy daje jednej ze stron wybór sposobu rozliczenia (np. emitent lub posiadacz może wybrać rozliczenie w środkach pieniężnych netto albo wymianę udziałów na środki pieniężne), to instrument ten jest składnikiem aktywów finansowych lub zobowiązaniem finansowym, chyba że wszystkie alternatywne sposoby rozliczenia prowadzą do uznania go za instrument kapitałowy.
- 27 Przykładem pochodnego instrumentu finansowego z opcją rozliczenia, będącego zobowiązaniem finansowym, jest opcja na udziały z możliwością zdecydowania przez emitenta o rozliczeniu w środkach pieniężnych netto, albo przez wymianę własnych udziałów na środki pieniężne. Podobnie, niektóre kontrakty kupna lub sprzedaży niefinansowych składników majątkowych w zamian za własne instrumenty kapitałowe znajdują się w zakresie niniejszego standardu, gdyż mogą być rozliczone zarówno przez dostawę niefinansowego składnika, jak i w środkach pieniężnych netto lub w innych instrumentach finansowych (zob. paragrafy 8–10). Kontrakty tego rodzaju są aktywami finansowymi lub zobowiązaniami finansowymi, lecz nie są instrumentami kapitałowymi.

#### **Złożone instrumenty finansowe (zob. także paragrafy OS30–OS35 i przykłady ilustrujące nr 9–12)**

- 28 Emitent instrumentu finansowego niebędącego instrumentem pochodnym poddaje ocenie warunki instrumentu finansowego w celu stwierdzenia, czy zawiera on składnik zobowiązaniowy i składnik kapitałowy. Takie składniki kwalifikowane są odrębnie do zobowiązań finansowych, aktywów finansowych lub do instrumentów kapitałowych, zgodnie z paragrafem 15.
- 29 Jednostka ujmuje odrębnie składniki instrumentu finansowego, które a) tworzą jej zobowiązanie finansowe; oraz b) dają posiadaczowi instrumentu opcję jego zamiany na instrument kapitałowy jednostki. Przykładem złożonego instrumentu finansowego jest obligacja lub podobny instrument zamienny przez posiadacza na ustaloną liczbę zwykłych udziałów/akcji jednostki. Z perspektywy jednostki taki instrument obejmuje dwa składniki: zobowiązanie finansowe (umowne ustalenie obligujące do wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych) i instrument kapitałowy (opcja kupna dająca posiadaczowi przez określony czas prawo zamiany tego instrumentu na ustaloną liczbę zwykłych udziałów/akcji jednostki). Skutek ekonomiczny wyemitowania takiego instrumentu jest zasadniczo taki sam, jaki dawałoby jednoczesne wyemitowanie dłużnego instrumentu z prawem



przedterminowego rozliczenia i warrantów kupna zwykłych udziałów, albo wyemitowanie instrumentu dłużnego z możliwym do odłączenia warrantem kupna zwykłych udziałów. Zgodnie z powyższym we wszystkich przypadkach składniki: zobowiązaniowy i kapitałowy, ujmują się w bilansie jednostki oddzielnie.

- 30 Kwalifikacja zobowiązaniowego i kapitałowego składnika instrumentu zamiennego nie jest poddawana weryfikacji w związku ze zmianą prawdopodobieństwa wykonania opcji zamiany, nawet jeśli może wydawać się, że dla niektórych posiadaczy wykonanie opcji stało się ekonomicznie korzystne. Posiadacze nie zawsze postępują w sposób, jakiego można by się spodziewać, na przykład z tej przyczyny, że zamiana mogłaby mieć różne konsekwencje podatkowe dla różnych posiadaczy. Ponadto prawdopodobieństwo zamiany będzie od czasu do czasu ulegało zmianie. Ciążący na jednostce obowiązek dokonania przyszłych płatności pozostanie w mocy do czasu wygaśnięcia instrumentu na skutek wykonania zamiany, nadejścia terminu wykupu lub zawarcia innej transakcji.
- 31 MSR 39 zajmuje się wyceną aktywów finansowych i zobowiązań finansowych. Instrumenty kapitałowe to instrumenty uprawniające do udziału końcowego (rezydualnego) w aktywach jednostki po odjęciu wszystkich jej zobowiązań. Z tej przyczyny, kiedy w momencie początkowego ujęcia bilansowa wartość złożonego instrumentu finansowego jest przypisywana do składników: kapitałowego i zobowiązaniowego, instrument kapitałowy przyjmuje wartość końcowej (rezydualnej) kwoty pozostającej po odjęciu od wartości godziwej całego instrumentu odrębnie ustalonej wartości składnika zobowiązaniowego. Wartość jakiegokolwiek cechy pochodnej (np. opcji kupna), wbudowanej w złożony instrument finansowy, innej niż składnik kapitałowy (np. opcja zamiany na udziały), jest włączana do składnika zobowiązaniowego. W momencie początkowego ujęcia suma bilansowych wartości składników: zobowiązaniowego i kapitałowego, jest zawsze równa wartości godziwej, która byłaby przypisana instrumentowi jako całości. Odrębne początkowe ujęcie składników instrumentu nie powoduje powstania zysków ani strat.
- 32 Zgodnie z podejściem przedstawionym w paragrafie 31 emitent obligacji zamiennej na zwykłe udziały ustala w pierwszej kolejności bilansową wartość składnika zobowiązaniowego (w tym jakiegokolwiek wbudowanej innej niż kapitałowa cechy pochodnej) w drodze wyceny wartości godziwej podobnego zobowiązania, z którym nie jest związany składnik kapitałowy. Wartość bilansowa składnika kapitałowego, reprezentowanego przez opcję zamiany instrumentu na zwykłe udziały, jest ustalana w drugiej kolejności przez odjęcie wartości godziwej zobowiązania finansowego od wartości godziwej złożonego instrumentu finansowego jako całości.

#### **Nabyte udziały/akcje własne (zob. także paragraf OS36)**

- 33 Jeśli jednostka nabywa własne instrumenty kapitałowe, to instrumenty te (nabyte udziały/akcje własne) odejmuje się od kapitału własnego. Nabycie, sprzedaż, emisja lub unicestwienie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę nie powoduje ujęcia w wyniku finansowym jednostki żadnych zysków lub strat. Takie udziały/akcje własne mogą być nabyte i zatrzymane przez jednostkę lub inną jednostkę będącą członkiem skonsolidowanej grupy. Kwoty zapłacone lub otrzymane ujmują się bezpośrednio w kapitale własnym.
- 34 Kwotę nabytych udziałów/akcji zatrzymanych przez jednostkę ujawnia się zgodnie z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*, jako odrębną pozycję w bilansie lub w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Jeśli jednostka odkupiła własne instrumenty kapitałowe od podmiotów powiązanych, to ujawnia informacje zgodnie z MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*.

#### **Odsetki, dywidendy, straty i zyski (zob. także paragraf OS37)**

- 35 Odsetki, dywidendy, zyski i straty związane z instrumentem finansowym lub składnikiem będącym zobowiązaniem finansowym ujmują się jako przychody lub koszty w wyniku finansowym. Wydawane posiadaczom instrumentów kapitałowych kwoty, pomniejszone o korzyści w podatku dochodowym, zmniejszają bezpośrednio kapitał własny. Koszty transakcji związane z operacjami na kapitale własnym są rozliczane jak zmniejszenia kapitału własnego, w kwocie pomniejszonej o korzyści w podatku dochodowym.
- 36 Zakwalifikowanie instrumentów finansowych do zobowiązań finansowych lub instrumentów kapitałowych rozstrzyga o ujęciu odsetek, dywidend, zysków i strat związanych z instrumentem, jako przychodów lub kosztów w wyniku finansowym. Zatem wypłatę dywidendy z udziałów zaliczonych w całości do zobowiązań ujmują się jako koszty, tak jak odsetki od obligacji. Podobnie, zyski i straty związane z umorzeniem lub refinansowaniem zobowiązania finansowego odnosi się do wyniku finansowego, podczas gdy wykupienie lub refinansowanie instrumentów kapitałowych ujmują się jako zmiany w kapitale własnym. W sprawozdaniu finansowym nie ujmują się zmian wartości godziwej instrumentów kapitałowych.
- 37 W związku z emisją albo nabyciem własnych instrumentów kapitałowych jednostka zazwyczaj ponosi różnego rodzaju koszty. Koszty te mogą obejmować opłaty rejestracyjne i inne obowiązkowe płatności, wynagrodzenia doradców prawnych, księgowych i innych specjalistów, koszty druku i opłaty skarbowe. Koszty transakcji (w wysokości pomniejszonej o korzyści w podatku dochodowym), związane z operacjami na kapitale własnym, zmniejszają te kapitały w kwocie równej kosztom krańcowym bezpośrednio odnoszącym się do tej operacji, to jest takim kosztom, które w innym przypadku nie byłyby poniesione. Pozostałe nakłady związane z operacją na kapitale własnym, a więc takie, których można było uniknąć, ujmują się jako koszty.

- 38 Koszty transakcji związane z emisją złożonych instrumentów finansowych przypisuje się do składników zobowiązaniowego i kapitałowego, proporcjonalnie do alokacji wpływów. Koszty transakcji poniesione wspólnie dla więcej niż jednej transakcji (np. koszty jednoczesnego złożenia oferty na jedne udziały i wprowadzenie innych udziałów na giełdę papierów wartościowych) przypisuje się do tych transakcji w sposób logicznie uzasadniony i oparty na innych podobnych operacjach.
- 39 Kwotę kosztów transakcji zmniejszającą kapitał własny w danym okresie, zgodnie z MSR 1, ujawnia się odrębnie. Odpowiedni podatek dochodowy bezpośrednio odniesiony na kapitał własny włącza się do sumy bieżącego i odroczonego podatku dochodowego, zwiększającej lub obciążającej kapitał własny, którą ujawnia się zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.
- 40 Dywidendy zaliczone do kosztów mogą być prezentowane w rachunku zysków i strat razem z odsetkami od innych zobowiązań, albo jako odrębna pozycja. Oprócz wymagań niniejszego standardu, ujawnianie informacji o odsetkach i dywidendach podlega wymaganiom MSR 1 i MSSF 7. W pewnych przypadkach, uzasadnionych różnicami w rozwiązaniach podatkowych dotyczących odsetek i dywidend, pożądane byłoby ujawnienie ich w odrębnych pozycjach rachunku zysków i strat. Ujawnienia efektów podatkowych dokonywane są zgodnie z MSR 12.
- 41 Zyski i straty wynikające ze zmiany bilansowej wartości zobowiązania finansowego ujmuje się jako przychody lub koszty w rachunku zysków i strat nawet wtedy, gdy są one związane z instrumentem dającym prawo do końcowego (rezydualnego) udziału w aktywach jednostki w zamian za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych (zob. paragraf 18 b)). Zgodnie z MSR 1 zyski i straty powstające na skutek przeszacowania takiego instrumentu prezentuje się w oddzielnej pozycji rachunku zysków i strat, jeśli jest to informacja ważna dla objaśnienia wyników działalności jednostki.

#### **Kompensowanie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych (zob. również paragrafy OS38 i OS39)**

- 42 Składnik aktywów finansowych i zobowiązanie finansowe kompensuje się i wykazuje w bilansie w kwocie netto wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka:
- a) posiada ważny tytuł prawny do dokonania kompensaty ujętych kwot; oraz
  - b) zamierza rozliczyć się w kwocie netto albo jednocześnie zrealizować składnik aktywów i wykonać zobowiązanie.
- W przypadku przeniesienia składnika aktywów finansowych, które nie uzasadnia jego wyłączenia z bilansu, jednostka nie dokonuje kompensaty przeniesionego składnika aktywów i związanego zobowiązania finansowego (zob. MSR 39, paragraf 36).
- 43 Niniejszy standard wymaga prezentacji aktywów finansowych i zobowiązań w kwocie netto wtedy, gdy służy to odzwierciedleniu oczekiwanych przyszłych przepływów pieniężnych z rozliczenia dwóch lub więcej instrumentów finansowych. Kiedy jednostka ma prawo do otrzymania lub zapłacenia pojedynczej kwoty netto i zamierza to uczynić, to posiada w istocie rzeczy tylko jeden składnik aktywów finansowych lub jedno zobowiązanie finansowe. W innych okolicznościach aktywa finansowe i zobowiązania finansowe prezentuje się oddzielnie, zgodnie z ich charakterem wykazując jako zasoby lub obowiązki jednostki.
- 44 Kompensowanie ujętego składnika aktywów finansowych i ujętego zobowiązania finansowego oraz prezentacja kwoty netto nie jest tym samym co wyłączenie składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego z bilansu. Kompensowanie nie powoduje powstania zysku lub straty, natomiast wyłączenie instrumentu finansowego skutkuje nie tylko usunięciem tej pozycji z bilansu, ale może także prowadzić do ujęcia zysków lub strat.
- 45 Prawo do kompensaty jest prawnym tytułem dłużnika wynikającym z umowy lub uregulowanym przepisami prawa, do rozliczenia lub wyeliminowania w inny sposób całości lub części kwoty długu wobec wierzyciela poprzez odliczenie od niej kwoty, jaką winien mu jest wierzyciel. Niekiedy, w wyjątkowych sytuacjach, dłużnik może posiadać tytuł prawny do odliczenia kwoty wierzytelności strony trzeciej od kwoty swojego zobowiązania wobec wierzyciela, pod warunkiem że porozumienie między tymi trzema stronami jasno ustanawia tytuł prawny dłużnika do dokonania kompensaty. Ponieważ rozliczenie przez potrącenie jest regulowane przepisami prawa, warunki, które należy spełnić, by z tego prawa skorzystać, mogą być różne w różnych systemach prawnych, a w związku z tym należy starannie sprawdzić, jakie przepisy prawa regulują stosunki między stronami.
- 46 Istnienie ważnego tytułu prawnego do kompensaty składnika aktywów finansowych i zobowiązania finansowego wpływa na prawa i obowiązki stron związane z tymi aktywami i zobowiązaniami, jak też może znacząco zmienić stopień, w jakim jednostka narażona jest na ryzyko kredytowe i ryzyko płynności. Niemniej jednak samo istnienie prawa do kompensaty nie daje wystarczających podstaw do jej przeprowadzenia. Jeśli jednostka nie zamierza skorzystać z prawa do kompensaty lub dokonać jednoczesnego rozliczenia, to ani kwoty, ani terminy przyszłych przepływów pieniężnych jednostki nie zmieniają się. Jeśli natomiast jednostka zamierza skorzystać z prawa do kompensaty lub dokonać jednoczesnego rozliczenia, prezentacja kwoty netto aktywów i zobowiązań lepiej odzwierciedla kwoty i terminy oczekiwanych przyszłych przepływów pieniężnych, jak też ryzyko, na jakie przepływy te są narażone. Zamiar jednej lub obu stron, by dokonać rozliczenia w kwocie netto, przy braku tytułu prawnego do kompensaty nie wystarcza, aby uzasadnić jej dokonanie, ponieważ prawa i obowiązki związane zarówno z danym składnikiem aktywów finansowych, jak i zobowiązaniem finansowym pozostają niezmienione.

- 47 Na zamiary jednostki względem rozliczenia danych składników aktywów i zobowiązań mogą wpływać czynniki takie, jak przyjęta praktyka prowadzenia działalności, wymagania rynków finansowych oraz inne okoliczności, które mogą ograniczać możliwość rozliczenia się w kwocie netto lub jednocześnie. Jeśli jednostka ma prawo do kompensaty, ale nie ma zamiaru rozliczenia się w kwocie netto lub jednocześnie zrealizowania składnika aktywów i wykonania zobowiązania, informację o wpływie posiadania takiego prawa na stopień narażenia jednostki na ryzyko kredytowe ujawnia się zgodnie z paragrafem 36 MSSF 7.
- 48 Jednoczesne rozliczenie dwóch instrumentów finansowych może wystąpić, na przykład, jako operacja przeprowadzona przez izbę rozliczeniową na zorganizowanym rynku finansowym, albo jako bezpośrednia wymiana. W takich okolicznościach przepływy pieniężne są w istocie równoważne pojedynczej kwocie netto, a jednostka nie jest narażona na ryzyko kredytowe lub ryzyko płynności. W innych sytuacjach jednostka może rozliczyć dwa instrumenty poprzez otrzymanie oraz zapłatę oddzielnych kwot, co powoduje powstanie ryzyka kredytowego związanego z pełną kwotą składnika aktywów lub ryzyka płynności odnoszącego się do pełnej kwoty zobowiązania. Takie ryzyko może być znaczące, choć może występować we względnie krótkim okresie. W związku z powyższym realizacja składnika aktywów finansowych i wykonanie zobowiązania finansowego są uznawane za jednoczesne tylko wówczas, gdy transakcje następują w tym samym momencie.
- 49 Warunki podane w paragrafie 42 zazwyczaj uznaje się za niespełnione, a więc dokonanie kompensaty za niewłaściwe, wtedy gdy:
- różne instrumenty finansowe łączy się tak, aby naśladowane były cechy pojedynczego instrumentu finansowego (tzw. instrument syntetyczny);
  - aktywa finansowe i zobowiązania finansowe wynikają z instrumentów finansowych obciążonych takim samym pierwotnym ryzykiem (na przykład aktywa i zobowiązania wchodzące w skład portfela transakcji terminowych forward lub innych instrumentów pochodnych), ale dotyczą różnych kontrahentów;
  - aktywa finansowe lub inne aktywa stanowią zabezpieczenie zobowiązań finansowych bez prawa regresu;
  - aktywa finansowe są wnoszone przez dłużnika na rachunek powierniczy w celu wywiązania się ze zobowiązania, lecz nie zostały jeszcze przyjęte przez wierzyciela jako spłata zobowiązania (na przykład powierniczy fundusz rozliczenia zobowiązania); lub
  - oczekuje się, że obowiązki powstałe na skutek zdarzeń powodujących straty zostaną pokryte przez stronę trzecią na podstawie roszczenia zgłoszonego z tytułu umowy ubezpieczeniowej.
- 50 Jednostka, która przystępuje do wielu transakcji na instrumentach finansowych z tym samym kontrahentem, może zawrzeć z tym kontrahentem specjalne porozumienie ramowe. Takie porozumienie zakłada rozliczenie w pojedynczej kwocie netto wszystkich objętych porozumieniem instrumentów finansowych w przypadku niewywiązania się z płatności lub rozwiązania któregośkolwiek kontraktu. Porozumienia tego rodzaju są powszechnie stosowane przez instytucje finansowe, służąc ochronie przed poniesieniem strat w przypadku upadłości lub innych zdarzeń, które powodują, że kontrahent nie jest w stanie wywiązać się ze swoich obowiązków. Porozumienia ramowe zazwyczaj nadają stronom prawo do kompensaty, które staje się wykonalne i wpływa na realizację składnika aktywów i rozliczenie zobowiązań finansowych tylko w przypadku niewywiązania się z płatności lub wystąpienia innych okoliczności, których nie oczekuje się w zwykłym trybie prowadzenia działalności. Porozumienie ramowe nie stanowi podstawy do dokonania kompensaty, jeśli nie zostaną spełnione obydwa kryteria podane w paragrafie 42. Jeśli aktywa finansowe i zobowiązania finansowe objęte porozumieniem ramowym nie są kompensowane, informację o wpływie zawartego porozumienia na stopień narażenia jednostki na ryzyko kredytowe ujawnia się zgodnie z paragrafem 36 MSSF 7.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 95 [Usunięte]

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 96 Jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Jednostka nie stosuje niniejszego standardu w odniesieniu do okresów obrotowych rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2005 r., chyba że jednocześnie zastosuje MSR 39 (wydany w grudniu 2003 r.), zawierający poprawki wniesione w marcu 2004 r. Jeśli jednostka zastosowała niniejszy standard w okresie obrotowym rozpoczynającym się przed dniem 1 stycznia 2005 r., fakt ten ujawnia.
- 97 Niniejszy standard stosuje się w sposób retrospektywny.

#### WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

- 98 Niniejszy standard zastępuje MSR 32 *Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja* (zaktualizowany w 2000 r.)<sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup> W sierpniu 2005 r. IASB przeniosła wszystkie wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat instrumentów finansowych do MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*.

- 99 Niniejszy standard zastępuje następujące interpretacje:
- a) SKI-5 *Klasyfikacja instrumentów finansowych zapisy dotyczące warunkowej zapłaty*;
  - b) SKI-16 *Kapitał akcyjny – wykupione własne instrumenty kapitałowe (akcje własne)*; oraz
  - c) SKI-17 *Kapitał własny – koszty transakcji kapitałowych*.
- 00 Niniejszy standard odwołuje projekt SKI-D34 *Instrumenty finansowe instrumenty i prawa przedstawiane do umorzenia przez posiadacza*.

*Załącznik*

**OBJAŚNIENIE STOSOWANIA**

**MSR 32 Instrumenty finansowe: prezentacja**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu.*

- OS1 Niniejsze objaśnienie stosowania obejmuje wskazówki co do zastosowania szczególnych aspektów standardu.
- OS2 Standard niniejszy nie zajmuje się ujmowaniem i wyceną instrumentów finansowych. Wymagania dotyczące ujmowania i wyceny aktywów finansowych i zobowiązań finansowych określono w MSR 39.

DEFINICJE (PARAGRAFY 11–14)

**Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe**

- OS3 Środki płatnicze (środki pieniężne) są składnikiem aktywów finansowych, ponieważ stanowią środek wymiany i dlatego są podstawą wyceny i ujęcia wszystkich transakcji w sprawozdaniu finansowym. Środki pieniężne złożone w depozycie banku lub podobnej instytucji finansowej są aktywami finansowymi, gdyż reprezentują umowne prawo deponującego do otrzymania środków pieniężnych od tej instytucji lub wystawienia czeku albo podobnego instrumentu w ramach posiadanego salda, tytułem spłaty zobowiązania finansowego wobec wierzyciela.
- OS4 Typowymi przykładami aktywów finansowych reprezentujących umowne prawo do otrzymania w przyszłości środków pieniężnych oraz odpowiadających im zobowiązań finansowych, które reprezentują umowny obowiązek wydania w przyszłości środków pieniężnych, są:
- a) należności i zobowiązania z tytułu dostaw i usług;
  - b) należności i zobowiązania wekslowe;
  - c) kredyty udzielone i otrzymane; oraz
  - d) obligacje obce i własne.

W każdym z powyższych przypadków umowne prawo jednej ze stron do otrzymania środków pieniężnych (lub obowiązek zapłaty) powoduje jednocześnie powstanie odpowiadającego umownego obowiązku drugiej ze stron zapłaty w środkach pieniężnych (lub prawa do ich otrzymania).

- OS5 Innym rodzajem instrumentów finansowych są takie, w przypadku których uzyskiwane lub tracone korzyści ekonomiczne mają postać aktywów finansowych innych niż środki pieniężne. Na przykład skrypt dłużny zobowiązujący do wydania obligacji skarbu państwa daje posiadaczowi umowne prawo do otrzymania obligacji, a na emitenta nakłada obowiązek przekazania obligacji, a nie środków pieniężnych. Obligacje są aktywami finansowymi, ponieważ nakładają na rząd będący ich emitentem obowiązek zapłaty w środkach pieniężnych. Zatem, z punktu widzenia posiadacza, skrypt dłużny jest składnikiem aktywów finansowych, natomiast dla emitenta jest zobowiązaniem finansowym.
- OS6 „Wieczyste” instrumenty dłużne (takie jak „wieczyste” obligacje, długoterminowe niezabezpieczone instrumenty dłużne, skrypty kapitałowe) zwykle dają posiadaczowi umowne prawo do otrzymywania płatności z tytułu odsetek w ustalonych terminach przez nieokreślony okres czasu, bez możliwości wycofania kapitału lub z prawem do jego wycofania, ale na takich warunkach, że jest to mało prawdopodobne lub bardzo odległe w czasie. Na przykład jednostka może wyemitować instrument finansowy nakładający na nią obowiązek dokonywania corocznych płatności przez nieokreślony czas, w kwocie odpowiadającej ustalonej stopie 8 % od wartości nominalnej lub kwoty kapitału równej 1 000 j.p. <sup>(1)</sup>. Zakładając, że stopa 8 % jest rynkową stopą procentową dla danego instrumentu w momencie emisji, emitent przyjmuje na siebie umowny obowiązek dokonania szeregu przyszłych płatności z tytułu odsetek, których wartość godziwa (wartość bieżąca) w momencie początkowego ujęcia równa jest 1 000 j.p. Posiadacz i emitent instrumentu mają odpowiednio składnik aktywów finansowych i zobowiązanie finansowe. Posiadacz i emitent instrumentu mają odpowiednio składnik aktywów finansowych i zobowiązanie finansowe.

<sup>(1)</sup> W niniejszych wytycznych kwoty pieniężne są wyrażone w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

- OS7 Umowne prawo lub umowny obowiązek do otrzymania, dostarczenia lub wymiany instrumentów finansowych same przez się są instrumentami finansowymi. Ciąg praw lub zobowiązań wynikających z umowy spełnia definicję instrumentu finansowego, jeśli ostatecznie prowadzi do otrzymania lub przekazania środków pieniężnych albo do nabycia lub emisji instrumentu kapitałowego.
- OS8 Wykonanie umownego prawa lub spełnienie wymogów wynikających z umownego obowiązku może mieć charakter bezwzględny lub być uwarunkowane zdarzeniem, które może wystąpić w przyszłości. Na przykład gwarancja finansowa jest umownym prawem wierzyciela do otrzymania środków pieniężnych od gwaranta i odpowiadającym umownym obowiązkiem dokonania zapłaty przez gwaranta na rzecz wierzyciela, jeżeli dłużnik nie spłaci długu. Istnienie umownego prawa i umownego obowiązku wynika z zawartej transakcji lub zdarzenia (wystawienie gwarancji), mających miejsce w przeszłości, jeśli nawet zdolność wierzyciela do wykonania prawa i wymóg spełnienia obowiązku przez gwaranta są uwarunkowane przyszłym niespłaceniem długu przez dłużnika. Warunkowe prawo i obowiązek spełniają definicję aktywów finansowych i zobowiązania finansowego, chociaż takie aktywa i zobowiązania nie zawsze są ujmowane w sprawozdaniu finansowym. Niektóre warunkowe prawa i obowiązki mogą być umowami ubezpieczeniowymi, które obejmuje MSSF 4.
- OS9 Zgodnie z MSR 17 *Leasing* leasing finansowy jest postrzegany przede wszystkim jako prawo finansującego do otrzymywania i obowiązek korzystającego do wnoszenia szeregu opłat, które zasadniczo są tożsame z dokonywanymi spłatami łączącymi zwrot kapitału i odsetek na mocy umowy kredytowej. Finansujący ujmuje swoją inwestycję w kwocie należnej na mocy umowy leasingowej, a nie jako składnik aktywów będący przedmiotem leasingu. Z drugiej strony, leasing operacyjny jest postrzegany zasadniczo jako nieudokumentowana umowa, z której wynika obowiązek umożliwienia przez finansującego użytkownika składnika aktywów w przyszłych okresach, w zamian za opłatę zbliżoną do opłaty za usługę. Finansujący nadal ujmuje w swoich księgach rachunkowych przedmiot leasingu, a nie przyszłe należności z tytułu umowy leasingowej. Zgodnie z powyższym leasing finansowy uznawany jest za instrument finansowy, podczas gdy leasing operacyjny takim instrumentem nie jest (z wyjątkiem pojedynczych opłat aktualnie należnych i wymagalnych).
- OS10 Aktywa rzeczowe (takie jak zapasy, nieruchomości, maszyny i wyposażenie), aktywa będące przedmiotem leasingu oraz wartości niematerialne (takie jak patenty i znaki towarowe) nie są aktywami finansowymi. Kontrola nad tego typu aktywami rzeczowymi i wartościami niematerialnymi stwarza możliwość generowania wpływu środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych, lecz nie powoduje bieżącego prawa do otrzymania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych.
- OS11 Aktywa (takie jak zaliczki lub czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów), które spowodują w przyszłości wpływ korzyści ekonomicznych w postaci dóbr lub usług, a nie powodują powstania prawa do otrzymania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych, nie są aktywami finansowymi. Podobnie, nie uznaje się za zobowiązania finansowe takich pozycji, jak przychody przyszłych okresów i większości zobowiązań o charakterze gwarancyjnym, ponieważ odpływ związanych z nimi korzyści ekonomicznych polega na dostarczeniu dóbr i usług, a nie na wykonaniu umownego obowiązku wypłaty środków pieniężnych lub wydania innych aktywów finansowych.
- OS12 Zobowiązania lub aktywa, które nie wynikają z umowy (takie jak np. podatek dochodowy, który powstaje w związku z obowiązkiem ustawowym nałożonym przez państwo), nie są zobowiązaniami finansowymi ani aktywami finansowymi. Ujmowanie podatku dochodowego jest przedstawione w MSR 12. Podobnie, zwyczajowo oczekiwane obowiązki zdefiniowane w MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* nie powstają w wyniku umów i nie są zobowiązaniami finansowymi.

### **Instrumenty kapitałowe**

- OS13 Przykłady instrumentów kapitałowych obejmują udziały zwykle bez opcji sprzedaży, niektóre rodzaje udziałów uprzywilejowanych (zob. paragrafy OS25 i OS26) oraz warranty lub wystawione opcje kupna dające posiadaczowi prawo subskrypcji lub nabycia od jednostki emitującej ustalonej liczby udziałów zwykłych bez opcji sprzedaży, w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych. Obowiązek wyemitowania lub nabycia przez jednostkę ustalonej liczby własnych instrumentów kapitałowych, w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, jest instrumentem kapitałowym jednostki. Jednakże jeśli taka umowa nakłada na jednostkę obowiązek przekazania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, to powoduje również powstanie zobowiązania w wysokości równej bieżącej wartości kwoty umorzeniowej (zob. paragraf OS27 a)). Emitent udziałów zwykłych bez opcji sprzedaży przyjmuje na siebie zobowiązanie dystrybucji środków wtedy, gdy podejmuje formalne kroki i staje się prawnie zobowiązany wobec akcjonariuszy/udziałowców, aby tak uczynić. Taki przypadek ma miejsce w momencie ogłoszenia wypłaty dywidendy, albo kiedy jednostka jest likwidowana, a wszelkie aktywa pozostające po uregulowaniu zobowiązań zostają przeznaczone do podziału pomiędzy akcjonariuszy/udziałowców.
- OS14 Nabyta przez jednostkę opcja kupna lub inny podobny kontrakt, który daje jej prawo do odkupienia ustalonej liczby własnych instrumentów kapitałowych w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, nie jest składnikiem aktywów finansowych tej jednostki. Natomiast każda kwota zapłacona z tytułu takiej umowy przez jednostkę pomniejsza jej kapitał własny.

### **Pochodne instrumenty finansowe**

- OS15 Instrumenty finansowe obejmują instrumenty pierwotne (takie jak należności, zobowiązania i instrumenty kapitałowe) oraz pochodne instrumenty finansowe (takie jak opcje finansowe, transakcje terminowe typu futures i forward, swapy stóp procentowych i swapy walutowe). Pochodne instrumenty finansowe spełniają definicję instrumentów finansowych i są objęte niniejszym standardem.

- OS16 Pochodne instrumenty finansowe tworzą prawa i obowiązki, których efektem jest przeniesienie pomiędzy stronami kontraktu jednego lub kilku rodzajów ryzyka finansowego, związanych z bazowym głównym instrumentem finansowym. W momencie zawarcia umowy pochodne instrumenty finansowe dają jednej ze stron umowne prawo do wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z drugą stroną na warunkach potencjalnie korzystnych, albo nakładają umowny obowiązek wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z drugą stroną na warunkach potencjalnie niekorzystnych. Generalnie <sup>(1)</sup> zawarcie kontraktu nie skutkuje przeniesieniem bazowego głównego instrumentu finansowego i przeniesienie nie musi też nastąpić w terminie wygaśnięcia kontraktu. Niektóre instrumenty zawierają w sobie zarówno prawo, jak i obowiązek dokonania wymiany. Ponieważ warunki wymiany określa się przy zawarciu kontraktu instrumentu pochodnego, to wraz ze zmianami cen na rynkach finansowych mogą one stawać się korzystne lub niekorzystne.
- OS17 Opcja sprzedaży lub kupna polegająca na wymianie aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych (tj. instrumentów finansowych innych niż własne instrumenty kapitałowe jednostki) daje posiadaczowi prawo do uzyskania potencjalnych przyszłych korzyści ekonomicznych związanych ze zmianą wartości godziwej bazowego instrumentu finansowego. Natomiast wystawca opcji przyjmuje na siebie obowiązek zrezygnowania z potencjalnych przyszłych korzyści ekonomicznych lub poniesienia potencjalnych strat związanych ze zmianami wartości godziwej bazowego instrumentu finansowego. Umowne prawo posiadacza i obowiązek wystawcy spełniają odpowiednio wymogi definicji aktywów finansowych i zobowiązania finansowego. Bazowym instrumentem finansowym opcji może być każdy składnik aktywów finansowych, w tym udziały w innych jednostkach i oprocentowane instrumenty finansowe. Opcja może raczej nakładać na wystawcę obowiązek wyemitowania instrumentu dłużnego, a nie przeniesienia składnika aktywów finansowych, lecz bazowy instrument finansowy opcji stałby się składnikiem aktywów finansowych posiadacza opcji, gdyby została ona wykonana. Prawo posiadacza opcji do wymiany aktywów finansowych na potencjalnie korzystnych warunkach i obowiązek wystawcy wymiany aktywów finansowych na potencjalnie niekorzystnych warunkach, są odrębne od bazowego składnika aktywów finansowych, który zostałby wymieniony na skutek wykonania opcji. Prawdopodobieństwo wykonania opcji nie ma wpływu na istotę prawa posiadacza i obowiązku wystawcy.
- OS18 Innym przykładem pochodnego instrumentu finansowego jest transakcja terminowa forward, która ma zostać rozliczona po upływie sześciu miesięcy, na mocy której jedna ze stron (nabywca) zobowiązuje się zapłacić 1 000 000 j.p. w zamian za obligacje skarbu państwa o stałej stopie procentowej i wartości nominalnej równej 1 000 000 j.p., zaś druga strona (sprzedający) zobowiązuje się dostarczyć obligacje skarbu państwa o stałej stopie procentowej i wartości nominalnej równej 1 000 000 j.p. w zamian za zapłatę w środkach pieniężnych 1 000 000 j.p. Przez sześć miesięcy obie strony kontraktu mają umowne prawo i umowny obowiązek wymiany instrumentów finansowych. Jeśli rynkowa cena obligacji skarbu państwa wzrośnie powyżej 1 000 000 j.p., warunki umowy okażą się korzystne dla nabywcy i niekorzystne dla sprzedającego; jeśli natomiast cena rynkowa obligacji skarbu państwa spadnie poniżej 1 000 000 j.p., skutek dla obu stron będzie przeciwny. Nabywca ma umowne prawo (składnik aktywów finansowych) podobne do prawa wynikającego z posiadanej opcji kupna, a także umowny obowiązek (zobowiązanie finansowe) podobny do obowiązku wynikającego z wystawionej opcji sprzedaży; sprzedający ma umowne prawo (składnik aktywów finansowych) podobne do prawa wynikającego z posiadanej opcji sprzedaży, a także umowny obowiązek (zobowiązanie finansowe) podobny do obowiązku wynikającego z wystawionej opcji kupna. Tak jak w przypadku opcji, te umowne prawa i obowiązki stanowią aktywa finansowe i zobowiązania finansowe odrębne od bazowych instrumentów finansowych (obligacji i środków pieniężnych, które zostaną wymienione). Na obydwu stronach transakcji terminowej forward ciąży obowiązek wykonania postanowień umowy w uzgodnionym terminie, natomiast wykonanie czynności zgodnie z umową opcji ma miejsce tylko wówczas, gdy posiadacz opcji zdecyduje się na jej wykonanie.
- OS19 Wiele innych rodzajów instrumentów pochodnych zawiera w sobie prawo lub obowiązek dokonania w przyszłości wymiany, na przykład swapy stóp procentowych oraz swapy walutowe, kontrakty na górny pułap stóp procentowych, kontrakty na górny i dolny pułap stopy procentowej i na dolny pułap stopy procentowej, promesy kredytowe i akredytywy. Swap na stopy procentowe może być postrzegany jako odmiana transakcji terminowej forward, w której strony umawiają się, że dokonają wymiany szeregu kwot wypłacanych w środkach pieniężnych, przy czym jedna z kwot wyliczona jest na podstawie zmiennej stopy procentowej, druga zaś na podstawie stałej stopy procentowej. Transakcje terminowe futures są z kolei odmianą transakcji terminowych forward, różniącą się tym, że są standaryzowane i stanowią przedmiot obrotu giełdowego.

#### **Umowy kupna lub sprzedaży niefinansowych składników aktywów (paragrafy 8–10)**

- OS20 Umowy kupna lub sprzedaży niefinansowych składników aktywów nie spełniają definicji instrumentu finansowego, ponieważ umowne prawo jednej ze stron do otrzymania niefinansowego składnika aktywów lub usługi i odpowiadający mu obowiązek drugiej strony nie tworzą bieżącego prawa lub obowiązku żadnej ze stron do otrzymania, dostarczenia lub wymiany składnika aktywów finansowych. Na przykład umowy, które zakładają rozliczenie wyłącznie w drodze otrzymania lub dostarczenia niefinansowego składnika aktywów (na przykład opcje, transakcje terminowe futures lub forward na dostawę srebra), nie są instrumentami finansowymi. Istnieje wiele tego rodzaju kontraktów towarowych. Niektóre z nich są standaryzowane i są przedmiotem obrotu na zorganizowanych rynkach, podobnie jak niektóre pochodne instrumenty finansowe. Na przykład terminowy kontrakt towarowy futures można z łatwością kupić i sprzedać w zamian za środki pieniężne, ponieważ jest notowany na giełdzie i może wielokrotnie przechodzić z rąk do rąk. Niemniej jednak strony kupujące i sprzedające taki kontrakt w rzeczywistości obracają towarem leżącym u podstaw tej umowy. Możliwość kupna lub sprzedaży kontraktu towarowego w zamian za środki pieniężne, łatwość, z jaką taki kontrakt można kupić lub sprzedać, oraz możliwość

<sup>(1)</sup> Stwierdzenie to jest prawdziwe dla większości, lecz nie dla wszystkich pochodnych instrumentów finansowych, np. w niektórych walutowych swapach stóp procentowych nominal jest wymieniany w momencie zawarcia kontraktu (oraz ponownie wymieniany w dacie zakończenia kontraktu).

negocjowania rozliczenia w środkach pieniężnych obowiązku przyjęcia lub dostarczenia towaru nie zmieniają istoty umowy na tyle, aby czyniło to z niej instrument finansowy. Niemniej jednak kontrakty kupna lub sprzedaży aktywów niefinansowych, których rozliczenie może nastąpić w kwocie netto lub poprzez wymianę instrumentów finansowych, albo wtedy, gdy będące ich przedmiotem aktywa niefinansowe można łatwo zamienić na środki pieniężne, są objęte standardem tak, jakby były instrumentami finansowymi (zob. paragraf 8).

- OS21 Umowa o otrzymanie lub dostarczenie rzeczowego składnika aktywów nie skutkuje powstaniem składnika aktywów finansowych u jednej strony i zobowiązania finansowego u drugiej, chyba że wynikająca z umowy zapłata jest odroczone do terminu przypadającego po dniu przeniesienia rzeczowego składnika aktywów. Takim przypadkiem jest kupno lub sprzedaż dóbr na kredyt kupiecki.
- OS22 Niektóre kontrakty związane są z towarami, ale ich rozliczenie nie polega na fizycznym otrzymaniu lub dostarczeniu towaru. Przewidują one rozliczenie w drodze płatności pieniężnych, których kwota jest określana zgodnie z formułą zawartą w umowie, a nie poprzez zapłatę ustalonej sumy. Na przykład kwota kapitału obligacji może być skalkulowana na podstawie ustalonej ilości ropy naftowej i jej ceny rynkowej przeważającej na dzień wykupu obligacji. Kwota kapitału jest indeksowana do ceny towaru, ale rozliczenie obligacji następuje wyłącznie w środkach pieniężnych. Taka umowa jest instrumentem finansowym.
- OS23 Definicja instrumentu finansowego obejmuje również umowy, które obok składnika aktywów finansowych i zobowiązania finansowego powodują dodatkowo powstanie niefinansowego składnika aktywów lub niefinansowego zobowiązania. Takie instrumenty finansowe często dają jednej ze stron opcję wymiany aktywów finansowych na niefinansowe. Na przykład obligacja związana z ropą naftową może dawać jej posiadaczowi prawo do otrzymywania szeregu stałych, okresowych płatności z tytułu odsetek oraz ustalonej kwoty pieniężnej w momencie wykupu obligacji oraz opcję wymiany kwoty kapitału obligacji na ustaloną ilość ropy naftowej. Atrakcyjność wykonania takiej opcji może zmieniać się w zależności od relacji wartości godziwej ropy naftowej do wskaźnika wymiany ropy naftowej na środki pieniężne (cena wymiany), przypisanego danej obligacji. Zamiaty posiadacza obligacji co do wykonania opcji nie zmieniają istoty składowych aktywów. Składnik aktywów finansowych posiadacza i zobowiązanie finansowe emitenta czynią z takiej obligacji instrument finansowy, niezależnie od innych rodzajów aktywów i zobowiązań, które powstają w wyniku tej umowy.

OS24 [Usunięty]

## PREZENTACJA

### **Zobowiązania i kapitał własny (paragrafy 15–27)**

*Brak umownego obowiązku wydania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych (paragrafy 17–20)*

- OS25 Udziały uprzywilejowane mogą reprezentować różne prawa. W celu ustalenia, czy uprzywilejowany udział jest zobowiązaniem finansowym, czy też jest instrumentem kapitałowym, emitent ocenia prawa wynikające z udziału, aby stwierdzić, czy udział wykazuje charakter zobowiązania finansowego. Na przykład uprzywilejowany udział z określonym terminem umorzenia lub dający posiadaczowi opcję przedstawienia do wykupienia zawiera zobowiązanie finansowe, ponieważ obciąża emitenta obowiązkiem przekazania udziałowcowi aktywów finansowych. Potencjalna niezdolność emitenta do spełnienia obowiązku wykupu uprzywilejowanego udziału na żądanie wynikające z umowy, spowodowana brakiem funduszy, ograniczeniami prawnymi albo niewystarczającymi zyskami lub rezerwami, nie zwalnia emitenta z tego obowiązku. Opcja dająca emitentowi prawo wykupienia udziałów w zamian za środki pieniężne nie spełnia definicji zobowiązania finansowego, ponieważ na emitencie nie ciąży bieżący obowiązek przeniesienia aktywów finansowych na akcjonariuszy/udziałowców. W tym przypadku wykupienie udziałów pozostaje wyłącznie w gestii emitenta. Jednakże obowiązek taki może powstać wówczas, kiedy emitent wykonuje opcję, zazwyczaj w formalny sposób powiadamiając akcjonariuszy/udziałowców o zamiarze umorzenia udziałów.
- OS26 Udziały uprzywilejowane, które nie reprezentują praw lub obowiązków dotyczących wykupienia, klasyfikuje się na podstawie innych praw z nimi związanych. Klasyfikacja następuje na podstawie oceny treści ekonomicznej postanowień umowy oraz definicji zobowiązania finansowego i instrumentu kapitałowego. Jeśli wypłaty dla posiadaczy związane z uprzywilejowanymi udziałami, skumulowane lub nieskumulowane, zależą od wyłączonego uznania emitenta, to udziały takie uznaje się za instrumenty kapitałowe. Na klasyfikację uprzywilejowanych udziałów do instrumentów kapitałowych lub zobowiązań finansowych nie mają wpływu, na przykład:
- historia wypłat dokonywanych na rzecz udziałowców;
  - intencja dokonywania wypłat na rzecz udziałowców w przyszłości;
  - możliwość negatywnego wpływu na cenę zwykłych udziałów emitenta, w przypadku gdy wypłaty z tych udziałów nie będą dokonane (wypłata dywidendy dla posiadaczy zwykłych udziałów zostaje wstrzymana ze względu na brak wypłaty dywidendy dla posiadaczy udziałów uprzywilejowanych);
  - stan kapitału rezerwowego emitenta;

- e) ocena emitenta co do spodziewanego zysku lub straty za okres; lub
- f) możliwość lub brak możliwości wpływania przez emitenta na poziom zysków lub strat za dany okres.

*Rozliczenia we własnych instrumentach kapitałowych jednostki (paragrafy 21–24)*

OS27 Poniższe przykłady ilustrują, w jaki sposób kwalifikuje się różne rodzaje kontraktów do własnych instrumentów kapitałowych jednostki.

- a) Kontrakt, który jednostka rozliczy poprzez przyjęcie lub wydanie ustalonej liczby udziałów/akcji własnych nieodpłatnie lub w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych lub w zamian za inny instrument finansowy, jest instrumentem kapitałowym. Zgodnie z powyższym każda kwota otrzymana lub zapłacona z tytułu takiego kontraktu bezpośrednio zwiększa lub zmniejsza kapitał własny. Przykładem może być opcja, która daje posiadaczowi prawo do nabycia ustalonej liczby udziałów/akcji własnych jednostki w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych. Jednak w przypadku, kiedy kontrakt nakłada na jednostkę obowiązek wykupienia udziałów/akcji własnych za środki pieniężne lub w zamian za inne aktywa finansowe w ustalonym terminie, albo w terminie możliwym do ustalenia, lub na żądanie, jednostka ujmuje zobowiązanie finansowe w wysokości równej bieżącej wartości kwoty umorzeniowej. Przykładem jest obowiązek jednostki wynikający z transakcji terminowej forward kupna ustalonej liczby udziałów/akcji własnych w zamian za określoną kwotę środków pieniężnych.
- b) Obowiązek wykupienia udziałów/akcji własnych przez jednostkę za środki pieniężne powoduje powstanie zobowiązania finansowego w wysokości równej wartości bieżącej kwoty umorzeniowej, nawet wtedy, gdy liczba udziałów, którą jednostka ma obowiązek wykupić, nie została określona, albo kiedy obowiązek wykupienia jest uwarunkowany wykonaniem prawa żądania wykupu przez stronę kontraktu. Przykładem warunkowego obowiązku jest wystawienie opcji, która nakłada na jednostkę obowiązek wykupienia udziałów/akcji własnych w zamian za środki pieniężne, jeśli posiadacz opcji zdecyduje się ją wykonać.
- c) Kontrakt, który będzie rozliczony w środkach pieniężnych lub w innych aktywach finansowych, jest składnikiem aktywów finansowych lub zobowiązaniem finansowym nawet wtedy, gdy kwota środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, która ma być otrzymana lub wydana, zależy od zmiany rynkowej wartości udziałów/akcji własnych jednostki. Przykładem może być opcja na udziały rozliczana w kwocie netto środków pieniężnych.
- d) Kontrakt, który będzie rozliczony w zmiennej liczbie udziałów/akcji własnych w zamian za ustaloną kwotę, albo za kwotę, której wysokość zmienia się wraz ze zmienną bazową (np. ceną towaru), jest składnikiem aktywów finansowych lub zobowiązaniem finansowym. Przykładem może być wystawiona opcja kupna złota, która jeśli zostanie wykonana, będzie rozliczona netto poprzez wydanie takiej liczby instrumentów własnych, których wartość równa się wartości opcji. Tego rodzaju kontrakt uznaje się za aktywa finansowe lub zobowiązanie finansowe nawet wtedy, gdy zmienną bazową jest cena udziałów/akcji własnych, a nie cena złota. Podobnie, do aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych zalicza się kontrakt, który będzie rozliczony poprzez wydanie ustalonej liczby udziałów/akcji własnych, lecz prawa z nimi związane będą zmieniać się w taki sposób, że rozliczana wartość równać się będzie ustalonej kwocie lub kwocie zmieniającej się wraz ze zmienną bazową.

*Klauzula warunkowego rozliczenia (paragraf 25)*

OS28 Zgodnie z paragrafem 25, jeżeli część postanowień o rozliczeniach warunkowych, które mogą wymagać rozliczenia w środkach pieniężnych lub poprzez wydanie innego składnika aktywów finansowych (albo w inny sposób, który prowadziłby do powstania instrumentu będącego zobowiązaniem finansowym), jest nierealna, to klauzule warunkowego rozliczenia nie mają wpływu na kwalifikację instrumentu finansowego. Dlatego kontrakt wymagający rozliczenia w środkach pieniężnych lub poprzez wydanie zmiennej liczby udziałów/akcji własnych jednostki, którego wykonanie zależy od wystąpienia zdarzenia niezwykle rzadkiego, nietypowego lub bardzo mało prawdopodobnego, zalicza się do instrumentów kapitałowych. Podobnie, poprawne jest zaliczenie do instrumentów kapitałowych rozliczenia poprzez wydanie ustalonej liczby udziałów/akcji własnych jednostki, które zgodnie z umową nie może dojść do skutku w okolicznościach pozostających poza kontrolą jednostki, w przypadku gdy nie ma realnych możliwości, aby okoliczności takie wystąpiły.

*Ujęcie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym*

OS29 W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostka wykazuje udziały mniejszościowe – tzn. udziały innych podmiotów w kapitale własnym oraz wynikach jednostek zależnych – zgodnie z MSR 1 oraz z MSR 27. W celu kwalifikacji instrumentu finansowego (lub jego składnika) w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostka rozpatruje wszystkie postanowienia i warunki uzgodnione przez jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej oraz posiadaczy instrumentu, aby ustalić, czy grupa kapitałowa, traktowana jako całość, ma z tytułu tego instrumentu obowiązek wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, albo rozliczenia się w inny sposób skutkujący zaliczeniem tego instrumentu do zobowiązań. W przypadku gdy jednostka zależna emituje instrument finansowy, a jednostka dominująca lub inna jednostka wchodząca w skład grupy kapitałowej dokonuje dodatkowych uzgodnień bezpośrednio z posiadaczami tego instrumentu (np. gwarancje), grupa kapitałowa może nie posiadać samodzielności w decydowaniu o wypłatach na rzecz udziałowców lub wykupie tego instrumentu. Chociaż jednostka zależna może kwalifikować ten instrument finansowy prawidłowo w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym, bez uwzględniania dodatkowych uzgodnień, to wpływ uzgodnień wynikających z umów zawartych pomiędzy członkami grupy kapitałowej i posiadaczami instrumentu



poddaje się rozważeniu, aby mieć pewność, że w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym ujęto wszystkie kontrakty i transakcje zawarte przez grupę kapitałową traktowaną jako całość. W zakresie, w jakim instrument powoduje powstanie takiego obowiązku lub postanawia o rozliczeniach (lub jego składnik, prowadzący do powstania takiego obowiązku), jest kwalifikowany jako zobowiązanie finansowe w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

#### **Złożone instrumenty finansowe (paragrafy 28–32)**

- OS30 Paragraf 28 dotyczy emitentów złożonych instrumentów finansowych, niebędących instrumentami pochodnymi. Paragraf 28 nie odnosi się do instrumentów złożonych z perspektywy posiadaczy. Wyodrębnieniem wbudowanych instrumentów pochodnych z perspektywy posiadaczy złożonych instrumentów finansowych, zawierających składniki zobowiązaniowy i kapitałowy, zajmuje się MSR 39.
- OS31 Popularną formą złożonych instrumentów finansowych są instrumenty dłużne z wbudowaną opcją zamiany, jak na przykład obligacje zamienne na udziały zwykle emitenta, które nie posiadają innych cech wbudowanego instrumentu pochodnego. Paragraf 28 wymaga, aby emitent takiego instrumentu finansowego osobno wykazał w bilansie składnik zobowiązaniowy oraz składnik kapitałowy, w następujący sposób:
- a) obowiązek dokonywania przez emitenta płatności z tytułu odsetek oraz spłaty nominału według określonego harmonogramu jest zobowiązaniem finansowym istniejącym dotąd, dopóki zamiana instrumentu nie będzie dokonana. W momencie początkowego ujęcia wartością godziwą składnika zobowiązaniowego jest bieżąca wartość strumienia przyszłych przepływów pieniężnych wynikających z umowy, zdyskontowanych stopą procentową stosowaną w tym momencie przez rynek do instrumentów o podobnej charakterystyce kredytowej, zbliżonej wartości przepływów pieniężnych i na tych samych warunkach, lecz niezawierających opcji zamiany;
  - b) instrumentem kapitałowym jest wbudowana opcja zamiany zobowiązania na udziały/akcje własne emitenta. Wartość godziwa opcji składa się z wartości w czasie oraz z jej wartości wewnętrznej, jeśli taka występuje. Taka opcja posiada wartość w momencie początkowego ujęcia nawet wtedy, gdy nie posiada wartości wewnętrznej (*jest out of the money*).
- OS32 W terminie zamiany instrumentu, przypadającym w dniu wygaśnięcia kontraktu, jednostka wyłącza z bilansu składnik zobowiązaniowy i ujmuje go w kapitale własnym. Pierwotny składnik kapitałowy pozostaje w kapitale własnym (choć może zostać przeniesiony z jednej pozycji kapitału do innej). W dniu wygaśnięcia z tytułu zamiany nie powstają zyski ani straty.
- OS33 W przypadku zakończenia kontraktu instrumentu zamiennego przed dniem wygaśnięcia, w drodze przedterminowego wykupienia lub odkupienia z zachowaniem pierwotnego przywileju zamiany, w dniu dokonania transakcji jednostka alokuje kwotę zapłaty oraz wszelkie koszty transakcyjne pomiędzy składnik zobowiązaniowy i kapitałowy instrumentu. Metoda alokacji kwoty zapłaty oraz kosztów transakcyjnych pomiędzy osobno ujęte składniki instrumentu finansowego jest spójna z pierwotną metodą alokacji kwoty przychodów w momencie emisji instrumentu, zgodnie z paragrafami 28–32.
- OS34 Po dokonaniu alokacji wszelkie powstałe zyski lub straty ujmuje się zgodnie z zasadami rachunkowości stosowanymi w odniesieniu do odpowiadających im składników instrumentu, w następujący sposób:
- a) zyski lub straty odnoszące się do składnika zobowiązaniowego ujmuje się w rachunku zysków i strat; oraz
  - b) zyski lub straty odnoszące się do składnika kapitałowego ujmuje się w kapitale własnym.
- OS35 Jednostka może zmodyfikować warunki instrumentu zamiennego w taki sposób, aby wywołać przedterminową zamianę, na przykład proponując korzystniejszą stopę zamiany lub poprzez wypłatę dodatkowej kwoty, jeśli zamiana nastąpi przed ustaloną datą. W dniu modyfikacji warunków zamiany różnica pomiędzy wartością godziwą przedmiotu umowy, który zostanie wydany posiadaczowi zgodnie z nowymi warunkami, a wartością godziwą przedmiotu umowy, który zostałby wydany posiadaczowi na pierwotnych warunkach, jest ujmowana jako strata w rachunku zysków i strat.

#### **Nabyte udziały/akcje własne (paragraf 33 i 34)**

- OS36 Własnych instrumentów kapitałowych jednostki nie zalicza się do aktywów finansowych, bez względu na przyczynę ich odkupienia. Paragraf 33 wymaga, aby nabyte przez jednostkę własne instrumenty kapitałowe zostały odjęte od jej kapitału własnego. Jednak w przypadku, gdy jednostka posiada udziały w kapitale własnym, działając na rzecz innej osoby, np. instytucja finansowa, która działając na rzecz klienta, weszła w posiadanie udziałów w kapitale własnym, to mamy do czynienia z pośrednictwem, a w związku z tym posiadanych udziałów/akcji własnych nie uwzględnia się w bilansie jednostki.

**Odsetki, dywidendy, straty i zyski (paragrafy 35–41)**

- OS37 Następujący przykład ilustruje zastosowanie paragrafu 35 w odniesieniu do złożonego instrumentu finansowego. Załóżmy, że uprzywilejowane udziały, które nie dają prawa do skumulowanej dywidendy, podlegają obowiązkowemu umorzeniu w terminie pięciu lat, w zamian za środki pieniężne, zaś wypłata dywidend przed dniem wykupienia tych udziałów pozostawiona jest jednostce do swobodnego uznania. Taki instrument uznaje się za złożony instrument finansowy, którego składnikiem zobowiązaniowym jest bieżąca wartość kwoty umorzeniowej. Ustalone dyskonto od tego składnika ujmuje się w rachunku zysków i strat jako koszty odsetkowe. Natomiast wszystkie wypłacone dywidendy dotyczą składnika kapitałowego, a więc są ujmowane jako podział wyniku finansowego. W podobny sposób postępuje się w przypadku, gdy umorzenie udziałów nie następuje w obligatoryjnym terminie, lecz jest opcją udzieloną posiadaczowi, albo też udziały są obciążone obowiązkiem zamiany na zmienną liczbę udziałów zwykłych, obliczaną w taki sposób, aby łączna wartość wydawanych udziałów była równa ustalonej kwocie lub kwocie, której wysokość zależy od zmian wartości instrumentu bazowego (np. ceny towaru). Jednakże w sytuacji, gdy niewypłacone dywidendy są dodawane do kwoty wypłacanej z tytułu umorzenia, cały instrument uznaje się za zobowiązanie. W takim przypadku wszystkie dywidendy zalicza się do kosztów odsetkowych.

**Kompensowanie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych (paragrafy 42–50)**

- OS38 Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe mogą być kompensowane pod warunkiem, że jednostka posiada ważny prawnie tytuł do kompensaty ujętych kwot. Jednostka może posiadać warunkowy tytuł do kompensaty, np. na mocy specjalnej ramowej umowy, albo wynikający z niektórych rodzajów instrumentów dłużnych bez regresu, lecz takie tytuły są prawnie ważne tylko w przypadku wystąpienia określonego wydarzenia w przyszłości, zazwyczaj wtedy, gdy kontrahent nie wywiązuje się z płatności. W związku z powyższym takie tytuły nie spełniają warunków niezbędnych do dokonania kompensaty.
- OS39 Standard nie wprowadza specjalnych zasad dotyczących tzw. instrumentów syntetycznych, które tworzy grupa oddzielnych instrumentów finansowych, nabytych i utrzymywanych w celu uzyskania charakterystyki innego instrumentu finansowego. Na przykład długoterminowy instrument dłużny o zmiennej stopie procentowej połączony z kontraktem swap na stopę procentową, z którego wynika prawo jednostki do otrzymania płatności na bazie zmiennej stopy procentowej oraz zobowiązanie do dokonania płatności na bazie stałej stopy procentowej, syntetyzują długoterminowy instrument dłużny o stałej stopie procentowej. Każdy z instrumentów finansowych, razem tworzących „instrument syntetyczny”, reprezentuje umowne prawo lub obowiązek oparty na oddzielnych postanowieniach i warunkach, i każdy z nich może być przenoszony lub rozliczany oddzielnie. Z każdym z tych instrumentów finansowych związane jest ryzyko mogące różnić się od ryzyka związanego z pozostałymi instrumentami finansowymi. W związku z tym w sytuacji, kiedy jeden z instrumentów finansowych tworzących „instrument syntetyczny” jest składnikiem aktywów finansowych, zaś drugi jest zobowiązaniem finansowym, ich kompensowanie i ujmowanie w bilansie jednostki w wartości netto jest niedopuszczalne, chyba że kryteria określone w paragrafie 42 są spełnione.

**UJAWNIANIE INFORMACJI****Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy (paragraf 94 f)**

- OS40 [Usunięty]

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 33

## Zysk przypadający na jedną akcję

## CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest ustanowienie zasad ustalania i prezentacji zysku przypadającego na akcję, które mają ułatwić porównywanie wyników działalności różnych jednostek w tym samym okresie, jak też porównywanie wyników tej samej jednostki osiąganych w różnych okresach. Mimo iż dane dotyczące zysku przypadającego na jedną akcję mają swoje ograniczenia wynikające ze stosowania różnych zasad (polityki) rachunkowości przy ustalaniu wysokości „zysku”, spójne określenie mianownika wzoru ma wpływ na poprawę jakości sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard koncentruje się na mianowniku wzoru służącego do wyliczenia zysku przypadającego na akcję.

## ZAKRES

- 2 Niniejszy standard stosuje się do:
- a) jednostkowych sprawozdań finansowych jednostki, która:
    - (i) posiada zwykłe lub potencjalne akcje zwykłe będące przedmiotem obrotu na rynku publicznym (krajowej lub zagranicznej giełdzie papierów wartościowych lub na rynku pozagiełdowym obejmującym rynki lokalne i regionalne); lub
    - (ii) która składa lub jest w trakcie składania swojego sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych lub w innym organie regulacyjnym w związku z emisją akcji zwykłych na rynku publicznym; oraz
  - b) skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy, której jednostka dominująca:
    - (i) posiada zwykłe lub potencjalne akcje zwykłe będące przedmiotem obrotu na rynku publicznym (krajowej lub zagranicznej giełdzie papierów wartościowych lub na rynku pozagiełdowym obejmującym rynki lokalne i regionalne); lub
    - (ii) składa lub jest w trakcie składania swojego sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych lub w innym organie regulacyjnym w związku z emisją akcji zwykłych na rynku publicznym.
- 3 Jednostka, która ujawnia zysk przypadający na jedną akcję, wylicza i ujawnia zysk przypadający na jedną akcję zgodnie z niniejszym standardem.
- 4 W przypadku gdy prezentowane jest zarówno skonsolidowane sprawozdanie finansowe, jak i jednostkowe sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*, ujawnienia informacji wymagane przez niniejszy standard prezentuje się tylko na podstawie skonsolidowanych danych finansowych. Jednostka, która ujawnia zysk przypadający na jedną akcję na podstawie swojego jednostkowego sprawozdania finansowego, prezentuje dane dotyczące takiego zysku przypadającego na jedną akcję wyłącznie w jednostkowym rachunku zysków i strat. Danych o zysku przypadającym na jedną akcję nie prezentuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

## DEFINICJE

- 5 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Antyrozwodnienie* oznacza zwiększenie zysku przypadającego na akcję lub zmniejszenie straty przypadającej na akcję, przy założeniu, że instrumenty zamienne zostaną zamienione, opcje lub warranty zostaną zrealizowane, lub że akcje zwykłe zostaną wyemitowane po spełnieniu określonych warunków.

*Warunkowa umowa emisji akcji* oznaczają umowę emisji akcji, której realizacja jest uzależniona od spełnienia określonych warunków.

*Akcje zwykłe emitowalne warunkowo* są akcjami zwykłymi, które są emitowane za niewielką zapłatą środków pieniężnych lub w innej formie, lub bez zapłaty, po spełnieniu warunków określonych w warunkowej umowie emisji akcji.

*Rozwodnienie* oznacza zmniejszenie zysku przypadającego na akcję lub zwiększenie straty przypadającej na akcję przy założeniu, że instrumenty zamienne zostaną zamienione, opcje lub warranty zostaną zrealizowane, lub że akcje zwykłe zostaną wyemitowane po spełnieniu określonych warunków.

*Opcje, warranty i ich odpowiedniki* są instrumentami finansowymi, które dają posiadaczowi prawo do zakupu akcji zwykłych.

Akcja zwykła jest instrumentem kapitałowym, z którego prawa są zaspokajane w ostatniej kolejności, po zaspokojeniu praw ze wszystkich innych rodzajów instrumentów kapitałowych.

Potencjalna akcja zwykła jest instrumentem finansowym lub inną umową, która może uprawnić jej posiadacza do objęcia akcji zwykłych.

Opcje sprzedaży akcji zwykłych są umowami, które dają posiadaczowi prawo do sprzedaży akcji zwykłych po określonej cenie przez określony czas.

- 6 Akcje zwykłe uprawniają do udziału w zysku za dany okres dopiero po wszystkich pozostałych typach akcji, takich jak akcje uprzywilejowane. Jednostka może posiadać więcej niż jeden rodzaj akcji zwykłych. Akcje zwykłe należące do tego samego rodzaju dają te same prawa do otrzymania dywidend.
- 7 Przykładowe potencjalne akcje zwykłe to:
  - a) zobowiązania finansowe lub instrumenty kapitałowe, łącznie z akcjami uprzywilejowanymi, które są zamienne na akcje zwykłe;
  - b) opcje i warranty;
  - c) akcje, których emisja uzależniona jest od spełnienia pewnych warunków wynikających z ustaleń umownych, takich jak zakup przedsiębiorstwa lub innych aktywów.
- 8 Terminy zdefiniowane w MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* stosowane są w niniejszym standardzie w znaczeniu określonym w paragrafie 11 MSR 32, o ile nie zaznaczono inaczej. MSR 32 zawiera definicje instrumentu finansowego, aktywa finansowego, zobowiązania finansowego, instrumentu kapitałowego i wartości godziwej oraz wytyczne dotyczące stosowania tych definicji.

#### WYCENA

##### **Podstawowy zysk przypadający na jedną akcję**

- 9 Jednostka oblicza kwotę podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję dla zysku lub straty przypadającej na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej oraz, jeśli informacje te są prezentowane, przypadający na nich zysk lub stratę z działalności kontynuowanej.
- 10 Podstawowy zysk przypadający na jedną akcję oblicza się poprzez podzielenie zysku lub straty, która przypada na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej (licznik), przez średnią ważoną liczby akcji zwykłych występujących (mianownik) w ciągu danego okresu.
- 11 Dane dotyczące podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję podawane są w celu ustalenia udziału każdej akcji zwykłej jednostki dominującej w wynikach działalności jednostki za dany okres sprawozdawczy.

##### Zysk

- 12 Dla celów obliczenia podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję kwotami przypadającymi na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej z tytułu:
  - a) zysku lub straty z działalności kontynuowanej przypadającej na jednostkę dominującą; oraz
  - b) zysku lub straty przypadającej na jednostkę dominującą;

są kwoty z pkt a) i b) skorygowane o wartość dywidend uprzywilejowanych po opodatkowaniu, różnice z tytułu rozliczenia akcji uprzywilejowanych oraz o inne podobne wpływy akcji uprzywilejowanych, zaklasyfikowanych jako instrumenty kapitałowe.

- 13 Wszystkie pozycje przychodów i kosztów przypadające na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej, które zostały ujęte w danym okresie, łącznie z obciążeniem z tytułu podatku dochodowego oraz dywidendami od akcji uprzywilejowanych, klasyfikowanymi jako zobowiązania, są uwzględniane przy ustalaniu zysku lub straty danego okresu przypadających na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej (zob. MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*).
- 14 Kwota dywidend uprzywilejowanych po opodatkowaniu, która jest odejmowana od zysku lub straty okresu, to:
  - a) kwota po opodatkowaniu wszelkich dywidend zadeklarowanych za dany okres od akcji uprzywilejowanych nie dających prawa do skumulowanych dywidend; oraz

- b) kwota po opodatkowaniu wymaganych za dany okres dywidend od akcji uprzywilejowanych dających prawo do skumulowanych dywidend, bez względu na to, czy dywidendy zostały zadeklarowane, czy też nie. Kwota dywidend za dany okres od akcji uprzywilejowanych nie obejmuje kwoty jakichkolwiek skumulowanych dywidend od akcji uprzywilejowanych, wypłaconych lub zadeklarowanych w ciągu bieżącego okresu, lecz wynikających z okresów poprzednich.
- 15 Akcje uprzywilejowane, które w początkowym okresie dają prawo do niskiej dywidendy, co ma zrekompensować jednostce sprzedaż akcji uprzywilejowanych z dyskontem, lub akcje dające prawo do dywidendy wyższej niż wynikająca z wartości rynkowej w późniejszych okresach, co ma zrekompensować inwestorom zakup akcji uprzywilejowanych z premią, nazywane są czasami akcjami uprzywilejowanymi o rosnącej stopie dochodu. Dyskonto lub premia udzielone przy emisji akcji uprzywilejowanych o rosnącej stopie dochodu są amortyzowane w zyskach zatrzymanych przy zastosowaniu efektywnej stopy procentowej i są traktowane jako dywidenda od akcji uprzywilejowanych przy wyliczaniu zysku przypadającego na jedną akcję.
- 16 Jednostka może odkupić akcje uprzywilejowane, składając akcjonariuszom ofertę przetargową. Nadwyżka wartości godziwej ceny zapłaconej posiadaczom akcji uprzywilejowanych ponad wartość księgową akcji uprzywilejowanych stanowi zysk uprzywilejowanych akcjonariuszy i obciąża zyski zatrzymane jednostki. Kwotę tę odejmuje się, wyliczając zysk lub stratę przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej.
- 17 Jednostka może doprowadzić do przedterminowej zamiany zamiennych akcji uprzywilejowanych poprzez korzystną zmianę pierwotnych warunków zamiany lub zapłatę dodatkowego wynagrodzenia. Nadwyżka wartości godziwej akcji zwykłych lub innego zapłaconego wynagrodzenia za te akcje ponad wartość godziwą akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane zgodnie z pierwotnymi warunkami zamiany, stanowi zysk akcjonariuszy uprzywilejowanych. Kwotę tę odejmuje się wyliczając zysk lub stratę przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej.
- 18 Nadwyżka wartości księgowej akcji uprzywilejowanych ponad wartość godziwą zapłaty za te akcje jest dodawana przy wyliczaniu zysku lub straty przypadającej na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej.

#### Akcje

- 19 Dla celów wyliczenia podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję za liczbę akcji zwykłych należy przyjąć średnią ważoną liczbę akcji zwykłych występujących w ciągu danego okresu.
- 20 Użycie średniej ważonej liczby akcji zwykłych występujących w ciągu danego okresu odzwierciedla możliwość zmiany wartości kapitału akcyjnego w ciągu okresu, w wyniku występowania większej lub mniejszej liczby akcji zwykłych. Średnia ważona liczby akcji zwykłych występujących w ciągu okresu to liczba akcji zwykłych na początku danego okresu, skorygowana o liczbę akcji zwykłych odkupionych lub wyemitowanych w ciągu tego okresu ważona wskaźnikiem odzwierciedlającym okres występowania tych akcji. Wskaźnik odzwierciedlający okres występowania poszczególnych akcji jest to liczba dni, przez jaką określone akcje występują, do całkowitej liczby dni w danym okresie. W wielu przypadkach uzasadnione jest zastosowanie rozsądnego przybliżenia średniej ważonej.
- 21 W większości przypadków akcje włączane są do średniej ważonej liczby akcji, począwszy od dnia, gdy zapłata za nie staje się należna (który zwykle odpowiada dacie ich emisji), na przykład:
- a) akcje zwykle wyemitowane w zamian za środki pieniężne włącza się, gdy środki pieniężne stają się należne;
  - b) akcje zwykle wyemitowane w ramach dobrowolnej reinwestycji dywidend od akcji zwykłych lub uprzywilejowanych włącza się od dnia reinwestycji dywidend;
  - c) akcje zwykle wyemitowane w wyniku konwersji instrumentu dłużnego na akcje zwykle włącza się od dnia, w którym zaprzestaje się naliczania odsetek;
  - d) akcje zwykle wyemitowane w zamian za odsetki lub ratę kapitałową z tytułu innych instrumentów finansowych włącza się od dnia, w którym zaprzestaje się naliczania odsetek;
  - e) akcje zwykle wyemitowane jako rozliczenie zobowiązania jednostki włącza się od dnia rozliczenia;
  - f) akcje zwykle wyemitowane jako zapłata za nabycie składnika aktywów innego niż środki pieniężne włącza się w dniu, w którym następuje ujęcie tego nabycia; oraz
  - g) akcje zwykle wyemitowane w zamian za wykonane na rzecz jednostki usługi włącza się w momencie wykonania usług.

Moment włączenia akcji zwykłych określany jest na podstawie szczegółowych warunków i zasad związanych z ich emisją. Dodatkowo należy brać pod uwagę istotę wszelkich umów związanych z emisją.

- 22 Akcje zwykle wyemitowane jako część zapłaty przy połączeniu jednostek są włączane do średniej ważonej liczby akcji w dniu przejęcia, ponieważ przejmujący uwzględnia wyniki działalności jednostki będącej przedmiotem przejęcia w rachunku zysków i strat od dnia przejęcia.
- 23 Akcje zwykle, które zostaną wyemitowane w momencie konwersji instrumentu zamiennego, którego konwersja jest obowiązkowa, są uwzględniane w wyliczeniu podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję od dnia zawarcia stosownej umowy.
- 24 Akcje zwykle, które mogą zostać wyemitowane, jeżeli spełnione zostaną pewne warunki (akcje emitowalne warunkowo) są traktowane jako występujące w ciągu okresu i włączane do wyliczenia zysku przypadającego na jedną akcję wyłącznie od dnia, w którym nastąpiło spełnienie wszystkich koniecznych warunków (czyli po zajściu wszystkich wymaganych zdarzeń). Jeżeli jedynym warunkiem emisji akcji jest upływ czasu, akcje te nie są akcjami, których emisja ma charakter warunkowy (akcjami emitowanymi warunkowo), ponieważ upływ czasu jest zapewniony. Występujące w ciągu roku akcje zwykle, które mają charakter warunkowo zwrotny (podlegają odwołaniu), nie są traktowane jako akcje występujące i są wyłączone z wyliczenia podstawowego zysku na jedną akcję tak długo, jak długo podlegają odwołaniu.
- 25 [Usunięty]
- 26 Średnia ważona liczby akcji zwykłych występujących w ciągu danego okresu i we wszystkich prezentowanych okresach jest korygowana o zdarzenia inne niż konwersja potencjalnych akcji zwykłych, które doprowadziły do zmiany liczby występujących akcji zwykłych, bez jednoczesnej zmiany stanu zasobów.
- 27 Akcje zwykle mogą być emitowane lub liczba występujących akcji zwykłych może zostać zmniejszona, bez jednoczesnej zmiany stanu zasobów. Do przykładów należą:
- emisja kapitalizacyjna lub emisja premiowa (znana w niektórych krajach jako dywidenda w postaci akcji);
  - element premiowy we wszelkich innych emisjach, na przykład element premiowy w postaci emisji praw poboru przyznawany dotychczasowym akcjonariuszom;
  - podział akcji; oraz
  - odwrócenie podziału akcji (konsolidacja akcji).
- 28 Przy emisji kapitalizacyjnej, emisji premiowej lub podziale akcji akcje zwykle są przyznawane dotychczasowym akcjonariuszom bez dodatkowej zapłaty. Tak więc liczba występujących akcji zwykłych zwiększa się bez zmiany stanu zasobów. Liczba występujących akcji zwykłych przed takim zdarzeniem jest korygowana o proporcjonalną zmianę liczby występujących akcji zwykłych, tak jakby zdarzenie takie miało miejsce na początku najwcześniejszego okresu objętego sprawozdaniem. Na przykład w momencie emisji premiowej na zasadzie „dwie za jedną” liczba występujących akcji zwykłych przed emisją jest mnożona przez wskaźnik równy trzy, aby uzyskać nową całkowitą liczbę akcji zwykłych lub przez wskaźnik równy dwa, aby uzyskać liczbę dodatkowych akcji zwykłych.
- 29 Konsolidacja akcji zwykłych zazwyczaj powoduje zmniejszenie liczby występujących akcji zwykłych bez zmniejszenia stanu zasobów. Jeżeli jednak ogólnym rezultatem jest odkup akcji według wartości godziwej, wówczas zmniejszenie liczby występujących akcji zwykłych jest wynikiem zmniejszenia stanu zasobów. Przykładem może być konsolidacja akcji połączona ze specjalną dywidendą. Średnia ważona liczby akcji zwykłych występujących w okresie, w którym miała miejsce transakcja łączona, zostaje skorygowana o zmniejszenie liczby akcji zwykłych od daty ujęcia dywidendy specjalnej.
- Rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję**
- 30 Jednostka oblicza kwotę rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję w oparciu o zysk lub stratę przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej oraz w oparciu o przypadający na nich zysk lub stratę z działalności kontynuowanej, jeżeli dane te są prezentowane.
- 31 Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję zysk lub stratę przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej oraz średnią ważoną liczbę występujących akcji koryguje się o wpływ wszystkich rozważających potencjalnych akcji zwykłych.
- 32 Cel wyliczenia rozwodnionego zysku oprzyrządzającego na jedną akcję jest spójny z celem wyliczenia zysku podstawowego przypadającego na jedną akcję – którym jest ustalenie udziału każdej akcji zwykłej w wyniku jednostki, jednak w tym wyliczeniu uwzględnia się występowanie wszystkich rozważających potencjalnych akcji zwykłych w ciągu okresu, w wyniku czego:
- zysk lub stratę przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej zwiększa się o kwotę dywidend po opodatkowaniu oraz odsetek zaliczonych do danego okresu, odnoszących się do rozważających potencjalnych akcji zwykłych, oraz koryguje się o wszelkie inne zmiany przychodów lub kosztów, które wynikałyby ze zamiany rozważających potencjalnych akcji zwykłych; oraz

- b) średnią ważoną liczby występujących akcji zwykłych zwiększa się o średnią ważoną liczby dodatkowych akcji zwykłych, które występowałyby, zakładając zamianę wszystkich rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych.

#### Zysk

- 33 Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję kwotę zysku lub straty przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej, zgodną z wyliczeniem podanym w paragrafie 12, koryguje się o wpływ następujących elementów (w kwotach po opodatkowaniu):
- a) wszelkie dywidendy i inne pozycje dotyczące rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych, które zostały odliczone przy ustalaniu zysku lub straty przypadających na akcjonariuszy zwykłych jednostki dominującej ustalonych zgodnie z wyliczeniem podanym w paragrafie 12;
  - b) wszelkie odsetki zaliczone do danego okresu odnoszące się do rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych; oraz
  - c) wszelkie inne zmiany przychodów lub kosztów, które wynikałyby z konwersji rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych.
- 34 Po konwersji potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe pozycje wymienione w paragrafie 33 a)–c) przestają występować. W zamian za to nowe akcje zwykłe będą uprawnione do partycypowania w zysku lub stracie przypadającej w udziale zwykłym akcjonariuszom jednostki dominującej. Tak więc zysk lub strata przypadające w udziale zwykłym akcjonariuszom jednostki dominującej, wyliczone zgodnie z paragrafem 12, koryguje się o pozycje wymienione w paragrafie 33 a)–c) oraz o odnośne podatki. Koszty związane z potencjalnymi akcjami zwykłymi obejmują koszty transakcji i dyskonto rozliczane metodą efektywnej stopy procentowej (zob. paragraf 9 MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*, zaktualizowany w 2003 r.).
- 35 Konwersja potencjalnych akcji zwykłych może prowadzić w konsekwencji do zmiany przychodów i kosztów. Na przykład redukcja kosztu odsetek, związanego z potencjalnymi akcjami zwykłymi, i wynikający z powyższego wzrost zysku lub zmniejszenie straty może prowadzić do wzrostu kosztu związanego z obowiązkowym programem podziału zysków dla pracowników. Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję zysk lub strata przypadająca na jedną akcję zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej korygowana jest o wszelkie tak powstałe zmiany przychodów lub kosztów.

#### Akcje

- 36 Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję za liczbę akcji zwykłych przyjmuje się średnią ważoną liczbę akcji zwykłych wyliczoną zgodnie z paragrafami 19 i 26 powiększoną o średnią ważoną liczbę akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane w momencie konwersji wszystkich rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe. Przyjmuje się, że konwersja rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe nastąpiła na początku okresu lub na dzień emisji potencjalnych akcji zwykłych (jeśli nastąpiło to później).
- 37 Liczbę rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych ustala się niezależnie dla każdego prezentowanego okresu. Liczba rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych od początku bieżącego okresu do danego dnia nie jest średnią ważoną liczbę rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych ustalonych podczas każdego śródrocznego wyliczenia.
- 38 Liczbę potencjalnych akcji zwykłych ustala się, uwzględniając średni ważony okres ich występowania. Potencjalne akcje zwykłe, które zostały unieważnione lub których termin ważności upłynął podczas danego okresu, są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję tylko przez czas ich występowania. Potencjalne akcje zwykłe, które poddano konwersji na akcje zwykłe podczas okresu, są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję od początku okresu do daty konwersji. Począwszy od daty konwersji, powstałe w wyniku tej konwersji akcje zwykłe uwzględniane są w wyliczeniu zarówno podstawowego, jak i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję.
- 39 Liczba akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane w momencie konwersji rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych, jest określana na podstawie warunków potencjalnych akcji zwykłych; Jeżeli istnieje więcej niż jedna podstawa konwersji, przy przeprowadzaniu obliczeń przyjmuje się najbardziej korzystny przelicznik konwersji lub cenę realizacji z punktu widzenia posiadacza potencjalnych akcji zwykłych.
- 40 Jednostka zależna, wspólne przedsięwzięcie lub jednostka stowarzyszona mogą emitować na rzecz jednostek innych niż jednostka dominująca, wspólnik wspólnego przedsięwzięcia lub znaczący inwestor potencjalne akcje zwykłe, które są zamienne albo na akcje zwykłe jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia, jednostki stowarzyszonej, lub na akcje zwykłe jednostki dominującej, wspólnika przedsięwzięcia lub inwestora (jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe). Jeśli te potencjalne akcje zwykłe jednostki zależnej, jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia mają skutek rozwadniający w stosunku do podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, włącza się je do wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję.

*Rozwadniające potencjalne akcje zwykłe*

- 41 Potencjalne akcje zwykłe traktuje się jako rozwadniające wtedy i tylko wtedy, gdy ich konwersja na akcje zwykłe obniżyłaby zysk przypadający na jedną akcję lub podwyższyłaby stratę przypadającą na akcję z działalności kontynuowanej.
- 42 Jednostka przyjmuje zysk lub stratę z kontynuowanej działalności gospodarczej, przypadającą na jednostkę dominującą, jako wartość kontrolną służącą do określenia, czy potencjalne akcje zwykłe mają działanie rozwadniające czy antyrozwadniające. Zysk lub stratę z kontynuowanej działalności gospodarczej przypadające na jednostkę dominującą koryguje się zgodnie z paragrafem 12 i nie uwzględniając pozycji dotyczących działalności zaniechanej.
- 43 Potencjalne akcje zwykłe są antyrozwadniające, gdy ich konwersja na akcje zwykłe spowodowałaby zwiększenie zysku przypadającego na jedną akcję lub zmniejszenie straty na jedną akcję z kontynuowanej działalności gospodarczej. Obliczając rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję, nie zakłada się konwersji, realizacji lub emisji potencjalnych akcji zwykłych, które miałyby antyrozwadniający wpływ na zysk przypadający na jedną akcję.
- 44 Przy określeniu, czy potencjalne akcje zwykłe są rozwadniające czy antyrozwadniające, każdą emisję lub serię potencjalnych akcji zwykłych rozważa się oddzielnie, a nie łącznie. Kolejność, w jakiej analizowane są potencjalne akcje zwykłe, może wpłynąć na to, czy okażą się one rozwadniające. Aby zatem zmaksymalizować rozwodnienie zysku przypadającego na jedną akcję, każdą emisję lub serię potencjalnych akcji zwykłych analizuje się w kolejności od najbardziej rozwadniających do najmniej rozwadniających, to znaczy, że rozwadniające potencjalne akcje zwykłe o najniższym „zysku przypadającym na jedną dodatkową akcję” są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję przed rozwadniającymi potencjalnymi akcjami zwykłymi o wyższym zysku przypadającym na jedną dodatkową akcję. Opcje i warianty są zazwyczaj uwzględniane w pierwszej kolejności, ponieważ nie mają wpływu na licznik wzoru.

*Opcje, warianty i ich odpowiedniki*

- 45 Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję jednostka przyjmuje realizację rozwadniających opcji i warrantów tej jednostki. Zakładane przychody z tych instrumentów są uznane za otrzymane z emisji akcji zwykłych w wysokości odpowiadającej średniej wartości rynkowej akcji zwykłych w danym okresie. Różnica między liczbą wyemitowanych akcji zwykłych a liczbą akcji zwykłych, które byłyby wyemitowane według średniej wartości rynkowej akcji zwykłych w danym okresie, jest traktowana jako nieodpłatna emisja akcji zwykłych.
- 46 Opcje i warianty są rozwadniające, jeśli skutkowałyby wyemitowaniem akcji zwykłych po wartości niższej od średniej wartości rynkowej w danym okresie. Kwota rozwodnienia jest średnią wartością rynkową akcji zwykłych w danym okresie, pomniejszoną o cenę emisyjną. Tak więc w celu wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję potencjalne akcje zwykłe traktowane są jako składające się z:
- umowy o emisję pewnej liczby akcji zwykłych według ich średniej wartości rynkowej w ciągu okresu. Zakłada się, że takie akcje zwykłe są godziwie wycenione i że nie są one ani rozwadniające, ani antyrozwadniające. Są one pomijane przy obliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję; oraz
  - umowy o nieodpłatną emisję pozostałych akcji zwykłych. Takie akcje zwykłe nie przynoszą żadnych przychodów i nie mają wpływu na zysk czy stratę przypadającą na występujące akcje zwykłe. Tak więc takie akcje są rozwadniające i są dodawane do liczby występujących akcji zwykłych przy obliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję.
- 47 Opcje i warianty mają działanie rozwadniające wyłącznie wtedy, gdy średnia wartość rynkowa akcji zwykłych w danym okresie przewyższa cenę realizacji opcji lub warrantów (czyli opcje i warianty mają wartość wewnętrzną *in the money*). Poprzednio wykazany zysk przypadający na jedną akcję nie jest korygowany wstecz w celu odzwierciedlenia zmian cen akcji zwykłych.
- 47A Dla opcji na akcje i inne umowy dotyczące płatności w formie akcji, których dotyczy *MSSF 2 Płatności w formie akcji*, cena emisyjna wymieniona w paragrafie 46 i cena realizacji wymieniona w paragrafie 47 obejmują wartość godziwą wszystkich dóbr i usług, które jednostka ma otrzymać w przyszłości na podstawie opcji na akcje lub inne umowy dotyczące płatności w formie akcji.
- 48 Pracownicze programy opcji na akcje o stałych lub możliwych do ustalenia warunkach oraz akcje zwykłe, w stosunku do których nie nabyto prawa do ich otrzymania, traktowane są jako opcje dla celów obliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, chociaż mogą być warunkowe w momencie realizacji prawa do ich otrzymania. Są one traktowane jako występujące od dnia ich przyznania. Pracownicze programy opcji na akcje uzależnione od wyniku finansowego traktowane są jako akcje emitowane warunkowo, ponieważ emisja zależy od spełnienia określonych warunków, a nie tylko od upływu czasu.



## Instrumenty zamienne

- 49 Rozwadniający efekt instrumentów zamiennych jest uwzględniany w rozwodnionym zysku przypadającym na jedną akcję zgodnie z paragrafem 33 i 36.
- 50 Zamienne akcje uprzywilejowane są antyrozwadniające zawsze, gdy wartość dywidendy od tych akcji, zadeklarowanej w bieżącym okresie lub naliczonej za bieżący okres na akcję zwykłą wynikającą z konwersji, przewyższa podstawowy zysk przypadający na jedną akcję. Podobnie, zamienny instrument dłużny jest antyrozwadniający zawsze, gdy odsetki od niego (po opodatkowaniu i uwzględnieniu innych zmian przychodów lub kosztów) na akcję zwykłą wynikającą z konwersji przewyższają podstawowy zysk przypadający na jedną akcję.
- 51 Wykup lub indukowana konwersja zamiennych akcji uprzywilejowanych może mieć wpływ tylko na część poprzednio występujących zamiennych akcji uprzywilejowanych. W takich przypadkach dodatkowa zapłata, o której mowa w paragrafie 17, przypada na akcje wykupione lub zamienione, aby ustalić, czy pozostałe występujące akcje uprzywilejowane są rozwadniające. Akcje wykupione lub zamienione traktowane są oddzielnie od akcji niewykupionych i niezamienionych.

## Akcje emitowalne warunkowo

- 52 Tak jak przy obliczaniu podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję, akcje zwykłe, które są emitowalne warunkowo, traktowane są jako występujące i są uwzględniane przy wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, jeśli warunki zostały spełnione (tj. wystąpiły zdarzenia). Akcje emitowalne warunkowo są uwzględniane od początku okresu (lub od dnia umowy dotyczącej akcji warunkowych, jeśli jest to termin późniejszy). Jeśli warunki nie są spełnione, liczba warunkowo emitowalnych akcji, które włącza się do obliczenia zysku rozwodnionego przypadającego na jedną akcję, opiera się na liczbie akcji, które mogłyby być wyemitowane, gdyby koniec okresu sprawozdawczego pokrywał się z końcem okresu, w którym miałyby nastąpić spełnienie warunków. Nie dopuszcza się dokonywania przekształceń wcześniej wykazanych danych, jeśli warunki nie będą spełnione w momencie zakończenia okresu, w którym powinny zostać spełnione warunki.
- 53 Jeżeli warunkiem emisji jest osiągnięcie lub utrzymanie określonego poziomu zysku przez określony czas oraz jeśli poziom ten został osiągnięty na koniec danego okresu sprawozdawczego, ale musi być utrzymany przez dodatkowy okres po zakończeniu tego okresu sprawozdawczego, wówczas dodatkowe akcje zwykłe są traktowane jako występujące przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, jeżeli ich działanie jest rozwadniające. W takim przypadku rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję oblicza się na podstawie liczby akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane, gdyby kwota zysku na koniec okresu sprawozdawczego była równa wartości zysku na koniec okresu, w którym powinny zostać spełnione warunki. Ponieważ wartość zysku może w przyszłości ulec zmianie, więc do końca okresu, w którym powinny zostać spełnione warunki, wyliczenie podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję nie obejmuje akcji zwykłych emitowalnych warunkowo, ponieważ nie wszystkie niezbędne warunki zostały spełnione.
- 54 Liczba warunkowo emitowalnych akcji zwykłych może zależeć od przyszłej ceny rynkowej akcji zwykłych. W takim przypadku, jeżeli efekt jest rozwadniający, rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję oblicza się na podstawie liczby akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane, gdyby cena rynkowa na koniec okresu sprawozdawczego była ceną rynkową na koniec okresu, w którym powinny zostać spełnione warunki. Jeżeli warunek określony jest na podstawie średnich cen rynkowych w pewnym okresie, którego koniec przypada po zakończeniu danego okresu sprawozdawczego, wówczas bierze się pod uwagę średnią za czas, który już minął. Ponieważ cena rynkowa może w przyszłości ulec zmianie, więc do końca okresu, w którym powinny zostać spełnione warunki, wyliczenie podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję nie obejmuje akcji zwykłych emitowalnych warunkowo, ponieważ nie wszystkie niezbędne warunki zostały spełnione.
- 55 Liczba warunkowo emitowalnych akcji zwykłych może zależeć od przyszłych zysków i przyszłych cen akcji zwykłych. W takich przypadkach liczbę akcji zwykłych uwzględnianych w kalkulacji rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję określa się na podstawie obrotów warunków (zysku do chwili obecnej i aktualnej ceny rynkowej na koniec okresu sprawozdawczego). Wyliczenie rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję nie obejmuje akcji zwykłych emitowalnych warunkowo, do czasu spełnienia obu warunków.
- 56 W pozostałych przypadkach liczba warunkowo emitowalnych akcji zwykłych zależy od warunków innych niż wartość zysku lub cena rynkowa (np. od otwarcia określonej liczby sklepów). W takich przypadkach, przy założeniu, że stan realizacji konkretnego warunku nie zmienia się do końca okresu, w którym powinien on zostać spełniony, akcje zwykłe emitowalne warunkowo są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję w zależności od stanu realizacji na koniec okresu sprawozdawczego.
- 57 Potencjalne akcje zwykłe emitowalne warunkowo (poza objętymi umową o warunkowej emisji akcji, jak np. instrumenty zamienne emitowane warunkowo) są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję w następujący sposób:
- a) jednostka ustala, czy potencjalne akcje zwykłe można uznać za emitowalne na warunkach określonych dla ich emisji zgodnie z postanowieniami paragrafów 52–56 dotyczącymi akcji zwykłych emitowalnych warunkowo; oraz

- b) jeżeli te potencjalne akcje zwykłe powinny zostać uwzględnione w wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, jednostka ustala ich wpływ na kalkulację rozwodnionego zysku na jedną akcję, uwzględniając paragrafy 45–48 dotyczące opcji i warrantów, paragrafy 49–51 dotyczące instrumentów zamiennych, paragrafy 58–61 dotyczące umów, które mogą być rozliczane w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych, oraz uwzględniając inne stosowne przepisy.

Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję nie zakłada się realizacji lub konwersji, chyba że zakłada się realizację lub konwersję podobnych występujących potencjalnych akcji zwykłych, których emisja nie jest warunkowa.

Umowy, które mogą być rozliczane w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych

- 58 Jeżeli jednostka zawarła umowę, która może zostać rozliczona w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych, i decyzja co do sposobu rozliczenia należy do jednostki, jednostka zakłada, że umowa zostanie rozliczona w akcjach zwykłych, a wynikające z takiego rozliczenia potencjalne akcje zwykłe będą uwzględnione w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, jeżeli ich działanie jest rozładniające.
- 59 Jeżeli taka umowa prezentowana jest dla celów księgowych jako składnik aktywów lub zobowiązanie, lub jeżeli zawiera w sobie element kapitałowy i element zobowiązania, jednostka koryguje licznik o wszelkie zmiany zysku lub straty, które nastąpiłyby w danym okresie, gdyby umowa została w całości uznana za instrument kapitałowy. Korekta ta jest podobna do korekt wymaganych zgodnie z paragrafem 33.
- 60 W przypadku umów, które mogą zostać rozliczone w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych, i decyzja co do sposobu rozliczenia należy do posiadacza, przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję bierze się pod uwagę ten rodzaj rozliczenia (w środkach pieniężnych lub w akcjach), który ma silniejsze działanie rozładniające.
- 61 Przykładem umowy, która może zostać rozliczona w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych, jest instrument dłużny, który w terminie zapadalności daje jednostce nieograniczone prawo do spłaty części kapitałowej w środkach pieniężnych lub we własnych akcjach zwykłych. Innym przykładem jest wystawiona opcja sprzedaży, której posiadacz może wybrać rozliczenie w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych.

Zakupione opcje

- 62 Umowy, takie jak zakupione opcje sprzedaży lub zakupione opcje kupna (czyli posiadane przez jednostkę opcje na własne akcje zwykłe), nie są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, ponieważ uwzględnienie ich miałyby działanie antyrozładniające. Opcja sprzedaży zostałaby zrealizowana jedynie wtedy, gdyby cena realizacji była wyższa od ceny rynkowej, a opcja kupna zostałaby zrealizowana jedynie wtedy, gdyby cena realizacji była niższa od ceny rynkowej.

Wystawione opcje sprzedaży

- 63 Umowy zobowiązujące jednostkę do odkupu własnych akcji, jak wystawione opcje sprzedaży i umowy terminowe kupna typu forward, są uwzględniane w kalkulacji rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, jeżeli ich działanie jest rozładniające. Jeżeli te umowy podczas okresu posiadają wartość wewnętrzną *in the money* (cena realizacji lub rozliczenia przewyższa średnią cenę rynkową za ten okres), potencjalne działanie rozładniające zysk przypadający na jedną akcję oblicza się w następujący sposób:
- należy przyjąć, że na początku okresu zostanie wyemitowana wystarczająca liczba akcji zwykłych (po średniej cenie rynkowej dla danego okresu), aby uzyskać przychód potrzebny do realizacji umowy;
  - należy przyjąć, że przychód z emisji zostanie wykorzystany w celu realizacji umowy (czyli w celu odkupu akcji zwykłych); oraz
  - liczbę akcji zwykłych uzyskanych w wyniku operacji (różnica między przyjętą liczbą wyemitowanych akcji zwykłych a liczbą akcji zwykłych uzyskanych w wyniku realizacji umowy) jest uwzględniana w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję.

KOREKTY RETROSPEKTYWNE

- 64 Jeśli liczba występujących akcji zwykłych lub potencjalnych akcji zwykłych wzrosła w wyniku emisji kapitalizacyjnej, emisji premijowej czy podziału akcji lub też zmalała w wyniku odwrócenia podziału akcji (konsolidacji), wyliczenie podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję za wszystkie prezentowane okresy koryguje się retrospektywnie. Jeśli zmiany te następują po dniu bilansowym, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, wyliczenie zysku przypadającego na jedną akcję, ujętego w sprawozdaniu finansowym bieżącego okresu, jak też w sprawozdaniu prezentowanym za każdy poprzedni okres, opiera się na nowej liczbie akcji. Jeśli takie zmiany liczby akcji zostały uwzględnione przy wyliczaniu zysku przypadającego na jedną akcję, fakt ten ujawnia się. Ponadto podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję wszystkich prezentowanych okresów koryguje się o skutki błędów oraz o korekty wynikające ze zmian zasad (polityki) rachunkowości księgowanych retrospektywnie.

- 65 Jednostka nie przekształca rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję za żaden z poprzednich prezentowanych okresów ze względu na zmiany założeń przyjętych do kalkulacji zysku przypadającego na jedną akcję lub ze względu na konwersję potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe.

#### PREZENTACJA

- 66 W rachunku zysków i strat jednostka prezentuje podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję dla zysku lub straty z działalności kontynuowanej, przypadających na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej w danym okresie oraz dla zysku lub straty przypadających na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej w danym okresie w podziale na wszystkie kategorie akcji zwykłych, które różnią się między sobą prawem do udziału w zysku danego okresu. Jednostka prezentuje podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję w sposób jednakowo widoczny dla wszystkich prezentowanych okresów.
- 67 Zysk na jedną akcję jest prezentowany za każdy okres, za który sporządzany jest rachunek zysków i strat. Jeżeli rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję prezentowany jest przynajmniej za jeden okres sprawozdawczy, wówczas rozwodniony zysk na akcję wykazuje się we wszystkich prezentowanych okresach sprawozdawczych, nawet jeżeli jest równy podstawowemu zyskowi przypadającemu na jedną na akcję. Jeżeli wartości podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję są równe, możliwa jest prezentacja obu tych wartości w jednej pozycji rachunku zysków i strat.
- 68 Jednostka, która wykazuje działalność zaniechaną, ujawnia podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję z działalności zaniechanej w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej.
- 69 Jednostka wykazuje podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję, nawet jeśli wartości te są ujemne (tj. występuje strata na jedną akcję).

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 70 Jednostka ujawnia następujące informacje:
- kwoty stosowane jako liczniki wzoru służącego do wyliczenia podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję oraz uzgodnienie tych kwot z zyskiem lub stratą przypadającą na jednostkę dominującą za dany okres. Uzgodnienie uwzględnia indywidualny wpływ każdej kategorii instrumentów na zysk przypadający na jedną akcję;
  - średnią ważoną liczbę akcji zwykłych stosowaną jako mianownik wzoru służącego do wyliczenia zysku i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję oraz wzajemne uzgodnienie tych mianowników. Uzgodnienie uwzględnia indywidualny wpływ każdej kategorii instrumentów na zysk przypadający na jedną akcję;
  - instrumenty (w tym akcje, których emisja jest warunkowa), które mogą potencjalnie rozwodnić podstawowy zysk na jedną akcję w przyszłości, ale nie zostały uwzględnione w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję ze względu na to, że w prezentowanym okresie/okresach mają działanie antyrozwadniające;
  - opis transakcji, których przedmiotem są akcje zwykłe lub potencjalne akcje zwykłe, poza uwzględnionymi na podstawie paragrafu 64, które wystąpiły po dniu bilansowym, które zmieniłyby znacząco liczbę akcji zwykłych lub potencjalnych akcji zwykłych występujących na koniec okresu, jeżeli zostałyby zawarte przed końcem okresu sprawozdawczego.
- 71 Przykłady transakcji opisanych w paragrafie 70 d):
- emisja akcji za środki pieniężne;
  - emisja akcji, z których przychód ma być wykorzystany na spłatę zadłużenia, lub akcji uprzywilejowanych występujących na dzień bilansowy;
  - wykup występujących akcji zwykłych;
  - konwersja lub realizacja potencjalnych akcji zwykłych występujących w dniu bilansowym na akcje zwykłe;
  - emisja opcji, warrantów lub instrumentów zamiennych; oraz
  - spełnienie warunków wymaganych do emisji akcji, których emisja jest warunkowa.

Zysk przypadający na jedną akcję nie jest korygowany o skutki takich transakcji, jeżeli nastąpiły one po dniu bilansowym, ponieważ transakcje te nie mają wpływu na wartość kapitału wykorzystanego do osiągnięcia zysku lub straty za dany okres.

- 72 Z instrumentami finansowymi i innymi umowami generującymi potencjalne akcje zwykle mogą wiązać się warunki i zasady, które wpływają na wycenę podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję. Takie warunki i zasady mogą określać, czy potencjalne akcje zwykle mają działanie rozwadniające, a jeśli tak, to również wpływ na średnią ważoną liczbę występujących akcji oraz wszelkie wynikające z powyższego korekty zysku lub straty przypadających na zwykłych akcjonariuszy. Ujawnienie takich warunków i zasad jest zalecane, jeżeli nie jest wymagane gdzie indziej (zob. MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*).
- 73 Jeśli jednostka, oprócz podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, ujawnia kwoty odpowiadające jednej akcji na podstawie składnika rachunku zysków i strat innego niż wymagany na mocy niniejszego standardu, wysokość takich kwot wylicza się z zastosowaniem średniej ważonej liczby akcji zwykłych, określonej zgodnie z niniejszym standardem. Zysk podstawowy i rozwodniony przypadający na jedną akcję dotyczący takiego składnika ujawnia się w sposób jednakowo widoczny i prezentuje w informacji dodatkowej. Jednostka wskazuje podstawę ustalenia licznika (liczników) i zazna, czy kwoty przypadające na jedną akcję są podane według wartości przed czy po opodatkowaniu. Jeżeli zastosowano składnik rachunku zysków i strat, który nie jest wykazywany w rachunku zysków i strat jako osobna pozycja, jednostka przedstawia uzgodnienie pomiędzy tym składnikiem a pozycją wykazaną w rachunku zysków i strat.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 74 Jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2005 r., fakt ten ujawnia.

#### WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

- 75 Niniejszy standard zastępuje MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję* (wydany w 1997 r.).
- 76 Niniejszy standard zastępuje SKI-24 *Zysk przypadający na jedną akcję instrumenty finansowe oraz inne umowy z możliwością rozliczenia w akcjach*.

#### Załącznik A

### OBJAŚNIENIE STOSOWANIA

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu.*

#### ZYSK LUB STRATA PRZYPADAJĄCE NA JEDNOSTKĘ DOMINUJĄCĄ

- A1 Przy wyliczaniu zysku przypadającego na jedną akcję na podstawie skonsolidowanego sprawozdania finansowego zysk lub strata przypadające na jednostkę dominującą oznacza zysk lub stratę jednostki skonsolidowanej skorygowane o udziały mniejszości.

#### EMISJA PRAW POBORU

- A2 Emisja akcji zwykłych w momencie realizacji lub konwersji potencjalnych akcji zwykłych nie powoduje zazwyczaj powstania premii, ponieważ potencjalne akcje zwykle są zazwyczaj emitowane według pełnej wartości, powodując proporcjonalną zmianę stanu zasobów jednostki. Inaczej jest w przypadku emisji praw poboru: cena realizacji jest często niższa od wartości godziwej akcji. Tak więc, jak zaznaczono w paragrafie 27 b), taka emisja praw poboru związana jest z premią. Jeżeli emitowane prawa poboru oferowane są wszystkim istniejącym akcjonariuszom, wówczas liczba akcji zwykłych uwzględnionych w wyliczeniu podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję za wszystkie okresy przed emisją praw poboru jest równa liczbie akcji zwykłych występujących przed emisją, pomnożonej przez następujący czynnik:

Wartość godziwa na jedną akcję bezpośrednio przed realizacją praw

Teoretyczna wartość godziwa na jedną akcję bez praw

Teoretyczną wartość godziwą na jedną akcję bez praw oblicza się, dodając łączną wartość rynkową akcji bezpośrednio przed realizacją praw do przychodu z realizacji praw, a następnie dzieląc otrzymaną kwotę przez liczbę akcji występujących po realizacji praw. Jeżeli prawa przed terminem realizacji mogą być przedmiotem publicznego obrotu niezależnie od akcji, wartość godziwą dla celów tego wyliczenia ustala się na koniec ostatniego dnia, w którym akcje znajdują się w obrocie razem z prawami.

## LICZBA KONTROLNA

- A3 Aby zilustrować zastosowanie pojęcia liczby kontrolnej opisanego w paragrafach 42 i 43, przyjmujemy, że jednostka osiąga zysk z kontynuowanej działalności przypadający na jednostkę dominującą w wysokości 4 800 j.p. <sup>(1)</sup>, stratę z działalności zaniechanej przypadającą na jednostkę dominującą w wysokości (7 200 j.p.), stratę przypadającą na jednostkę dominującą w wysokości (2 400 j.p.) oraz 2 000 występujących akcji zwykłych i 400 potencjalnych akcji zwykłych. Podstawowy zysk przypadający na jedną akcję dla tej jednostki wynosi 2,40 j.p. z działalności kontynuowanej, (3,60 j.p.) z działalności zaniechanej oraz (1,20 j.p.) z tytułu straty. 400 potencjalnych akcji zwykłych uwzględniono w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, ponieważ wynikający z nich zysk przypadający na jedną akcję z działalności kontynuowanej w kwocie 2,00 j.p. ma działanie rozwadniające przy założeniu, że 400 potencjalnych akcji zwykłych nie ma żadnego wpływu na zysk lub stratę. Ponieważ zysk z działalności kontynuowanej przypadający na jednostkę dominującą jest liczbą kontrolną, jednostka uwzględni również te 400 potencjalnych akcji zwykłych w kalkulacji innych kwot zysku przypadającego na jedną akcję, pomimo że kwoty te mają działanie antyrozwadniające wobec porównywalnych kwot podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję, czyli strata na akcję jest mniejsza [(3,00 j.p.) na akcję z tytułu straty z działalności zaniechanej i (1,00 j.p.) na akcję z tytułu straty].

## ŚREDNIA CENA RYNKOWA AKCJI ZWYKŁYCH

- A4 Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję średnią cenę rynkową akcji zwykłych, które uważa się za wyemitowane, oblicza się na podstawie ceny rynkowej akcji zwykłych w danym okresie. Teoretycznie każda transakcja rynkowa dotycząca akcji zwykłych jednostki może zostać uwzględniona przy określaniu średniej ceny rynkowej. Jednak ze względów praktycznych zazwyczaj stosuje się po prostu średnią cenę z danego tygodnia lub miesiąca.
- A5 Z zasady średnią cenę rynkową oblicza się na podstawie cen rynkowych na koniec dnia. Jeżeli jednak wahania cen są znaczne, średnia cen najwyższych i najniższych jest zazwyczaj bardziej reprezentatywna. Metoda obliczania średniej ceny rynkowej jest stosowana konsekwentnie, chyba że warunki zmieniły się na tyle, że przestała ona być reprezentatywna. Na przykład jednostka, która przez kilka lat charakteryzujących się stosunkowo stabilnymi cenami, obliczała średnią cenę rynkową na podstawie cen rynkowych na koniec dnia, może zacząć stosować średnią cenę najwyższej i najniższej w sytuacji, gdy wahania cen będą znaczne, co spowoduje, że średnia obliczona na podstawie cen na koniec dnia nie będzie reprezentatywna.

## OPCJE, WARRANTY I ICH ODPOWIEDNIKI

- A6 Opcje lub warranty dotyczące kupna instrumentów zamiennych uważa się za zrealizowane zawsze, gdy średnie ceny zarówno instrumentu zamiennego, jak i akcji zwykłych, na które instrument ten jest zamienny, są wyższe od ceny realizacji tych opcji lub warrantów. Realizację zakłada się jedynie wówczas, gdy równocześnie zakłada się konwersję podobnych występujących instrumentów zamiennych (o ile takie istnieją).
- A7 Opcje i warranty mogą umożliwiać lub wymagać przekazania długu lub innych instrumentów jednostki gospodarczej (lub jej jednostki dominującej albo zależnej) jako zapłatę ceny realizacji lub jej części. Te opcje lub warranty mają rozwadniający wpływ na wyliczenie rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, jeżeli a) średnia cena rynkowa odpowiednich akcji zwykłych za dany okres jest wyższa od ceny realizacji; lub b) cena sprzedaży przekazywanego instrumentu jest niższa od kwoty, za jaką instrument ten może zostać przekazany na podstawie umowy opcji lub warrantu, a wynikające z tego dyskonto sprawia, że efektywna cena realizacji jest niższa od ceny rynkowej akcji zwykłych uzyskanych w wyniku realizacji. Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję przyjmuje się, że te opcje lub warranty zostały zrealizowane, a dług lub inne instrumenty zostały przekazane. Jeżeli dla posiadacza opcji lub warrantu korzystniejsze jest przekazanie środków pieniężnych (a umowa na to pozwala), przyjmuje się, że przekazano środki pieniężne. Odsetki (po odliczeniu podatku) od każdego długu, który został uznany za przekazany, powiększają licznik wzoru.
- A8 Podobną procedurę stosuje się wobec akcji uprzywilejowanych, których zasady są podobne, oraz innych instrumentów z opcją zamiany, które umożliwiają inwestorowi zapłatę środkami pieniężnymi za korzystniejszy kurs zamiany.
- A9 Warunki niektórych opcji lub warrantów mogą wymagać, aby przychód z ich realizacji został wykorzystany w celu wykupu długu lub innych instrumentów jednostki (lub jej spółki dominującej albo zależnej). Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję przyjmuje się, że te opcje lub warranty zostały zrealizowane, a przychód wykorzystano do wykupienia długu po średniej cenie rynkowej, a nie do zakupu akcji zwykłych. Równocześnie nadwyżka przychodu z zakładanej realizacji ponad kwotę wykorzystaną do zakładanego wykupienia

<sup>(1)</sup> W niniejszych wytycznych kwoty pieniężne są wyrażone w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

długu włączana jest do wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję (czyli przyjmuje się wykorzystanie tej nadwyżki do odkupienia akcji zwykłych). Odsetki (po odliczeniu podatku) od każdego długu, który został uznany za wykupiony, powiększają licznik wzoru.

#### WYSTAWIONE OPCJE SPRZEDAŻY

- A10 Aby zilustrować zastosowanie postanowień paragrafu 63, przyjmijmy, że jednostka gospodarcza ma 120 wystawionych opcji sprzedaży dotyczących jej akcji zwykłych, których cena realizacji wynosi 35 j.p. Średnia cena rynkowa akcji zwykłych tej jednostki w danym okresie wynosi 28 j.p. Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję jednostka zakłada, że na początku okresu wyemitowała 150 akcji w cenie 28 j.p. za jedną akcję w celu wypełnienia swojego zobowiązania do sprzedaży na kwotę 4 200 j.p. Różnica pomiędzy 150 wyemitowanymi akcjami zwykłymi a 120 akcjami zwykłymi otrzymanymi w wyniku realizacji opcji sprzedaży (30 dodatkowych akcji zwykłych) powiększa mianownik wzoru stosowanego przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję.

#### INSTRUMENTY JEDNOSTEK ZALEŻNYCH, WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘĆ I JEDNOSTEK STOWARZYSZONYCH

- A11 Potencjalne akcje zwykłe jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej, zamienne na akcje zwykłe jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej, lub na akcje zwykłe jednostki dominującej, wspólnika wspólnego przedsięwzięcia lub inwestora (jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe), włącza się do wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję w następujący sposób:
- a) instrumenty emitowane przez jednostkę zależną, wspólne przedsięwzięcie lub jednostkę stowarzyszoną, które umożliwiają ich posiadaczom uzyskanie akcji zwykłych jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej, są uwzględniane przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję tej jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej. Następnie tak obliczony zysk przypadający na jedną akcję jest uwzględniany w wyliczeniu zysku przypadającego na jedną akcję jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe na podstawie liczby posiadanych przez tę jednostkę instrumentów jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej;
  - b) instrumenty jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej zamienne na akcje zwykłe jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe są traktowane jak potencjalne akcje zwykłe jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję. Również opcje i warranty wyemitowane przez jednostkę zależną, wspólne przedsięwzięcie lub jednostkę stowarzyszoną w celu nabycia akcji zwykłych jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, traktowane są jak potencjalne akcje zwykłe jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe dla celów wyliczenia skonsolidowanego rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję.
- A12 Dla celów wyliczenia wpływu instrumentów wyemitowanych przez jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe, zamiennych na akcje zwykłe jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej, na zysk przypadający na jedną akcję, przyjmuje się, że instrumenty te zostały zamienione oraz że licznik (zysk lub strata przypadające na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej) zostały skorygowane zgodnie z paragrafem 33. Oprócz tych korekt licznik jest korygowany o każdą zmianę wyniku finansowego wykazanego przez jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe (np. przychód z dywidendy lub przychód wynikający z zastosowania metody praw własności), związaną ze wzrostem liczby występujących akcji zwykłych jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej, na skutek przyjętej konwersji. Mianownik wzoru, według którego oblicza się rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję, nie ulega zmianie, ponieważ liczba występujących akcji zwykłych jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe nie zmienia się w wyniku przyjętej konwersji.

#### INSTRUMENTY KAPITAŁOWE O OKREŚLONYM PRAWIE DO DYWIDENDY I AKCJE ZWYKŁE O RÓŻNYM PRAWIE DO DYWIDENDY

- A13 Kapitał własny niektórych jednostek obejmuje:
- a) instrumenty uprawnione do dywidendy wraz z akcjami zwykłymi według z góry ustalonego wzoru (np. dwa do jednego). Czasami istnieje górny limit uczestnictwa (np. nie może ono przekroczyć określonej kwoty na akcję);
  - b) kategorię akcji zwykłych, dla których stopa dywidendy jest inna niż dla innych kategorii akcji zwykłych, chociaż nie mają one żadnych praw pierwszeństwa ani starszeństwa.
- A14 Na potrzeby wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję przyjmuje się konwersję tych instrumentów, o których mowa w paragrafie A13, które są zamienne na akcje zwykłe, jeżeli ich działanie jest

rozwadniająca. Dla instrumentów, które nie są zamienne na akcje zwykłe, zysk lub stratę za dany okres przypisuje się do różnych kategorii akcji i instrumentów kapitałowych o określonym prawie do dywidendy według związanych z nimi praw do dywidendy lub innych praw uczestnictwa w niepodzielonych zyskach. W celu wyliczenia podstawowego i rozdzonego zysku przypadającego na jedną akcję:

- a) zysk lub stratę przypadający/przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej należy skorygować (zmniejszyć zysk lub zwiększyć stratę) o kwotę dywidendy zadeklarowanej w danym okresie dla każdej kategorii akcji oraz o kwotę dywidendy wynikającą z umowy (lub odsetki od uczestniczących obligacji), którą należy zapłacić za dany okres (np. niewypłacone skumulowane dywidendy);
- b) pozostały zysk lub stratę dzieli się pomiędzy akcje zwykłe i uczestniczące instrumenty kapitałowe w ten sposób, że każdy instrument uczestniczy w zysku w takim stopniu, jakby podzielona została całość zysku lub straty za dany okres. Całkowite kwoty zysku lub straty przypadające na poszczególne kategorie instrumentów kapitałowych ustala się, sumując kwotę zaliczoną na poczet dywidend i kwotę zaliczoną na poczet uczestnictwa;
- c) całkowitą kwotę zysku lub straty przypadającą na daną kategorię instrumentu kapitałowego dzieli się przez liczbę występujących instrumentów, na które przypada zysk, aby ustalić zysk przypadający na jedną akcję dla danego instrumentu.

Przy wyliczaniu rozdzonego zysku przypadającego na jedną akcję wszystkie potencjalne akcje zwykłe, które według założeń zostały wyemitowane, uwzględnia się jako występujące akcje zwykłe.

#### AKCJE OPŁACONE CZĘŚCIOWO

- A15 Akcje zwykłe, które zostały wyemitowane, ale nie zostały w całości opłacone, traktowane są na potrzeby kalkulacji podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję jako ułamki akcji zwykłych, proporcjonalnie do ich prawa do dywidendy w porównaniu z prawem do dywidendy przysługującym akcjom zwykłym opłaconym w całości.
- A16 W części, w której akcje opłacone częściowo nie uczestniczą w wypłacie dywidendy w danym okresie, są one traktowane na potrzeby kalkulacji rozdzonego zysku przypadającego na jedną akcję jako odpowiedniki warrantów lub opcji. Przyjmuje się, że nieopłacona część odpowiada przychodowi, za który nabyte zostały akcje zwykłe. Liczba akcji włączona do wyliczenia rozdzonego zysku przypadającego na jedną akcję jest różnicą między liczbą akcji subskrybowanych a liczbą akcji uznanych za zakupione.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 34

*Śródroczna sprawozdawczość finansowa*

## CEL

Celem niniejszego standardu jest uregulowanie minimalnej treści śródrocznego raportu finansowego oraz zasad ujmowania i wyceny odnoszących się do pełnego lub skróconego sprawozdania finansowego za okres śródroczny. Terminowa i wiarygodna śródroczna sprawozdawczość finansowa ułatwia inwestorom, wierzycielom i innym podmiotom zrozumienie zdolności danej jednostki do wytwarzania przychodów i przepływów środków pieniężnych oraz jej sytuacji finansowej i płynności.

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard nie przesądza, które jednostki obowiązane są do publikacji śródrocznych raportów finansowych, jak często mają to czynić, ani w jakim odstępie czasu od zakończenia okresu śródrocznego. Niemniej jednak administracja rządowa, komisje papierów wartościowych, giełdy papierów wartościowych i organizacje zrzeszające księgowych często obligują jednostki, których dłużne lub kapitałowe papiery wartościowe są w publicznym obrocie, do publikowania śródrocznych raportów finansowych. Niniejszy standard ma zastosowanie, jeśli jednostka podlega obowiązkowi lub podejmie decyzję o publikacji śródrocznego raportu finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (\*) zachęca jednostki, których papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie, do sporządzania śródrocznych raportów finansowych, które byłyby zgodne z zasadami ujmowania, wyceny i ujawniania informacji określonymi w niniejszym standardzie. Szczególnie jednostkom, których papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie, zaleca się:
  - a) sporządzanie śródrocznych raportów finansowych przynajmniej na koniec pierwszego półrocza roku obrotowego; oraz
  - b) udostępnianie śródrocznych raportów finansowych nie później niż w ciągu 60 dni po zakończeniu okresu śródrocznego.
- 2 Zgodność z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej każdego raportu finansowego, zarówno rocznego, jak i śródrocznego, ocenia się oddzielnie. Fakt, iż dana jednostka nie sporządziła śródrocznego raportu finansowego w ciągu danego roku obrotowego lub sporządziła śródroczny raport finansowy, który jest niezgodny z niniejszym standardem, nie stanowi przeszkody, aby roczne sprawozdanie finansowe tej jednostki było zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, jeśli istotnie tak je sporządzono.
- 3 Śródroczny raport finansowy danej jednostki, który jest określany jako zgodny z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, musi spełniać wszystkie wymogi niniejszego standardu. Paragraf 19 zawiera wymóg ujawniania pewnych informacji w tym kontekście.

## DEFINICJE

- 4 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Okres śródroczny* jest okresem sprawozdawczym krótszym od pełnego roku obrotowego.

*Śródroczny raport finansowy* oznacza raport finansowy zawierający pełne sprawozdanie finansowe (zgodne z opisem zawartym z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*) lub skrócone sprawozdanie finansowe sporządzone (zgodne z opisem niniejszego standardu) za okres śródroczny.

## TREŚĆ ŚRÓDROCZNEGO RAPORTU FINANSOWEGO

- 5 MSR 1 definiuje pełne sprawozdanie finansowe jako składające się z następujących części:
  - a) bilansu;
  - b) rachunku zysków i strat;
  - c) zestawienia zmian w kapitale własnym pokazującego:
    - (i) wszystkie zmiany w kapitale własnym; lub
    - (ii) zmiany w kapitale własnym inne niż wynikające z transakcji dokonywanych z właścicielami kapitału własnego, działającymi w ramach uprawnień przysługujących właścicielom kapitału własnego;

(\*) Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości zastąpiła Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, która rozpoczęła działalność w 2001 r.



- d) rachunku przepływów pieniężnych; oraz
  - e) informacji dodatkowych o przyjętych znaczących zasadach (polityce) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.
- 6 Ze względu na postulat aktualności danych i kwestie kosztowe oraz w celu uniknięcia powtarzania informacji uprzednio podanych jednostka może podlegać obowiązkowi lub może podjąć decyzję, aby w terminie śródrocznym podać mniej informacji niż w rocznym sprawozdaniu finansowym. Niniejszy standard określa minimalną treść śródrocznego raportu finansowego jako zawierającą skrócone sprawozdanie finansowe oraz wybrane informacje objaśniające. Śródroczny raport finansowy ma na celu zaktualizowanie ostatniego pełnego rocznego sprawozdania finansowego. W związku z tym koncentruje się on na nowych działaniach, zdarzeniach i okolicznościach, a nie powiela informacji uprzednio podanych w sprawozdaniu rocznym.
- 7 Żadne z postanowień w niniejszym standardzie nie ma na celu zakazywania lub zniechęcania jednostki do publikowania pełnego sprawozdania finansowego (zgodnie z opisem zawartym w MSR 1) w ramach ich śródrocznego raportu finansowego, na rzecz skróconego sprawozdania finansowego i wybranych informacji objaśniających. W standardzie niniejszym nie zabrania się ani nie zniechęca jednostki do ujmowania w skróconym sprawozdaniu finansowym większej liczby pozycji (sprawozdania finansowego) czy informacji objaśniających od tych określonych w niniejszym standardzie. Zawarte w niniejszym standardzie wytyczne dotyczące ujmowania i wyceny stosuje się także do pełnych sprawozdań finansowych za okres śródroczny, w których ujawnia się wszystkie informacje wymagane w niniejszym standardzie (szczególnie informacje ujawniane w formie informacji dodatkowej określone w paragrafie 16), jak również w innych standardach.

#### **Minimalne wymagane części składowe śródrocznego raportu finansowego**

- 8 Śródroczny raport finansowy składa się z co najmniej następujących części składowych:
- a) skróconego bilansu;
  - b) skróconego rachunku zysków i strat;
  - c) skróconego sprawozdania przedstawiającego: (i) wszystkie zmiany w kapitale własnym; lub (ii) zmiany w kapitale własnym niewynikające z transakcji kapitałowych dokonywanych z właścicielami ani z wypłat na ich rzecz;
  - d) skróconego rachunku przepływów pieniężnych; oraz
  - e) wybranych informacji objaśniających.

#### **Forma i treść śródrocznego sprawozdania finansowego**

- 9 Jeśli jednostka publikuje pełne sprawozdanie finansowe w ramach swojego śródrocznego raportu finansowego, forma i treść tego sprawozdania spełnia wymogi MSR 1 odnoszące się do pełnego sprawozdania finansowego.
- 10 Jeżeli jednostka publikuje swoje skrócone sprawozdanie finansowe w ramach śródrocznego raportu finansowego, skrócone sprawozdanie finansowe zawiera przynajmniej wszystkie grupy pozycji i sumy częściowe, które znalazły się w jej ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym, a także wybrane informacje objaśniające wymagane przez niniejszy standard. Dodatkowe pozycje sprawozdania finansowego lub informacje objaśniające ujmuje się, jeśli ich opuszczenie mogłoby doprowadzić do sytuacji, w której skrócone śródroczne sprawozdanie finansowe wprowadzałoby w błąd.
- 11 Podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję prezentuje się zarówno w pełnym, jak i skróconym rachunku zysków i strat za okres śródroczny.
- 12 MSR 1 zawiera wytyczne dotyczące struktury sprawozdania finansowego. Wytyczne stosowania MSR 1 ilustrują sposób prezentacji bilansu, rachunku zysków i strat oraz sprawozdania ze zmian w kapitale własnym.
- 13 Chociaż MSR 1 ustanawia wymóg, aby sprawozdanie ukazujące zmiany w kapitale własnym było prezentowane jako oddzielny składnik sprawozdania finansowego jednostki, jednocześnie zezwala, aby informacja na temat zmian w kapitale własnym wynikających z transakcji kapitałowych z właścicielami kapitału własnego mającymi uprawnienia do występowania w takim charakterze (w tym na temat wypłat na rzecz właścicieli) była przedstawiona w głównej części sprawozdania finansowego lub w informacji dodatkowej. W wypadku śródrocznego sprawozdania ze zmian w kapitale własnym jednostka stosuje ten sam wzór, który zastosowała w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym.
- 14 Śródroczny raport finansowy sporządza się w oparciu o zasady konsolidacji, jeśli ostatnie roczne sprawozdanie finansowe jednostki było sprawozdaniem skonsolidowanym. Jednostkowe roczne sprawozdanie finansowe jednostki dominującej nie jest spójne ani porównywalne ze skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym sporządzonym w ramach ostatniego rocznego raportu finansowego. Jeśli roczny raport finansowy jednostki oprócz skonsolidowanego sprawozdania finansowego zawierał jednostkowe roczne sprawozdanie finansowe jednostki dominującej, niniejszy standard nie wymaga ani nie zakazuje włączania jednostkowego sprawozdania jednostki dominującej do śródrocznego raportu finansowego danej jednostki.

**Wybrane informacje objaśniające**

- 15 Użytkownik śródrocznego raportu finansowego danej jednostki posiada także dostęp do ostatniego rocznego raportu finansowego tej jednostki. Nie ma zatem konieczności, aby w informacji dodatkowej do śródrocznego raportu finansowego zamieszczać stosunkowo nieznaczące aktualizacje informacji, które już zostały przedstawione w informacji dodatkowej do ostatniego rocznego raportu finansowego. Na dzień sporządzenia śródrocznego raportu bardziej użyteczne jest udostępnienie wyjaśnień dotyczących zdarzeń i transakcji, które są znaczące dla zrozumienia zmian sytuacji finansowej i wyników działalności jednostki, które miały miejsce od ostatniego rocznego dnia sprawozdawczego.
- 16 Jednostka w informacji dodatkowej do śródrocznego sprawozdania finansowego uwzględnia co najmniej poniższe informacje, pod warunkiem że są one istotne i nie zostały ujawnione w innym miejscu śródrocznego raportu finansowego. Informacje zwykle ujawnia się według stanu od końca roku obrotowego do dnia sporządzenia raportu. Niemniej jednak jednostka także ujawnia wszelkie zdarzenia lub transakcje, które są istotne dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego:
- a) stwierdzenie, że w śródrocznym sprawozdaniu finansowym przestrzegano tych samych zasad (polityki) rachunkowości i metod obliczeniowych co w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym, albo – jeśli zasady te lub metody zostały zmienione – opis rodzaju i skutków tej zmiany;
  - b) komentarz objaśniający, dotyczący sezonowości lub cykliczności działalności w okresie śródrocznym;
  - c) rodzaj oraz kwoty pozycji wpływających na aktywa, zobowiązania, kapitał, wynik finansowy netto lub przepływy środków pieniężnych, które są nietypowe ze względu na ich rodzaj, wielkość lub częstotliwość;
  - d) rodzaj oraz kwoty zmian wartości szacunkowych kwot, które były prezentowane w poprzednich okresach śródrocznych bieżącego roku obrotowego, lub zmiany wartości szacunkowych prezentowane w poprzednich latach obrotowych, jeśli wywierają one istotny wpływ na bieżący okres śródroczny;
  - e) emisje, wykup i spłaty dłużnych i kapitałowych papierów wartościowych;
  - f) wypłacone dywidendy (łącznie lub w przeliczeniu na jedną akcję), w podziale na akcje zwykłe i pozostałe akcje;
  - g) **następujące informacje na temat segmentu (ujawnianie informacji na temat segmentu w śródrocznych raportach finansowych jednostki jest konieczne tylko wtedy, gdy MSSF 8 Segmenty operacyjne wymaga od jednostki ujawniania tych informacji w jej rocznych sprawozdaniach finansowych):**
    - (i) przychody uzyskane od zewnętrznych klientów, jeżeli zostały uwzględnione w wartości zysku lub straty segmentu i były przedmiotem przeglądu dokonywanego przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych lub w inny sposób zostały przedstawione temu organowi;
    - (ii) przychody uzyskane w wyniku transakcji zawartych między segmentami, jeżeli zostały uwzględnione w wartości zysku lub straty segmentu i były przedmiotem przeglądu dokonywanego przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych lub w inny sposób przedstawione temu organowi;
    - (iii) wycena zysku lub straty segmentu;
    - (iv) suma aktywów, których dotyczy istotna zmiana w porównaniu z kwotą ujawnioną w ostatnim rocznym sprawozdaniem finansowym;
    - (v) opis różnic w zakresie podstawy wyodrębniania segmentów lub wyceny zysku lub straty segmentu w porównaniu z ostatnim rocznym sprawozdaniem finansowym;
    - (vi) uzgodnienie łącznej sumy zysku lub straty segmentu sprawozdawczego z zyskiem lub stratą jednostki przed uwzględnieniem kosztu podatkowego (przychodu podatkowego) i działalności zaniechanej. Jeżeli jednak jednostka przypisuje do segmentów sprawozdawczych pozycje takie, jak koszt podatkowy (przychód podatkowy), może dokonać uzgodnienia łącznej sumy zysku lub straty segmentów z zyskiem lub stratą powstałą po uwzględnieniu tych pozycji. Istotne pozycje uzgadniające identyfikuje się i opisuje osobno w tym uzgodnieniu;
  - h) istotne zdarzenia następujące po zakończeniu okresu śródrocznego, które nie zostały odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym za dany okres śródroczny;
  - i) skutek zmian struktury jednostki w ciągu okresu śródrocznego, w tym wynikających z połączenia jednostek, przejęcia lub sprzedaży jednostek zależnych i inwestycji długoterminowych, restrukturyzacji i zaniechania działalności. W związku z połączeniami jednostek gospodarczych jednostka ujawnia informacje, których ujawnienia wymagają paragrafy 66–73 MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*; oraz
  - j) zmiany zobowiązań warunkowych lub aktywów warunkowych, które nastąpiły od czasu ostatniego dnia bilansowego.

- 17 Przykłady tego rodzaju ujawnień wymaganych przez paragraf 16 przedstawiono poniżej. Poszczególne standardy i interpretacje zawierają wytyczne dotyczące ujawniania wielu spośród tych pozycji:
- a) odpisanie wartości zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania i odwrócenie takich odpisów;
  - b) dokonywanie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych lub innych aktywów oraz odwracanie tych odpisów;
  - c) rozwiązanie wszelkich rezerw na koszty restrukturyzacji;
  - d) nabycie i sprzedaż rzeczowych aktywów trwałych;
  - e) poczynione zobowiązania na rzecz dokonania zakupu rzeczowych aktywów trwałych;
  - f) rozliczenia z tytułu spraw sądowych;
  - g) korekty błędów poprzednich okresów;
  - h) [usunięty];
  - i) niespłacenie pożyczki lub naruszenie postanowień umowy pożyczkowej, w sprawie których nie podjęto żadnych działań naprawczych ani przed dniem bilansowym, ani w tym dniu; oraz
  - j) transakcje z podmiotami powiązаныmi.
- 18 Inne standardy szczegółowo regulują, jakie informacje powinny zostać ujawnione w sprawozdaniu finansowym. W tym kontekście sprawozdanie finansowe oznacza wszystkie części składowe sprawozdania finansowego, które zazwyczaj wchodzi w skład rocznego raportu finansowego oraz czasami innych raportów. Z wyjątkiem wymogu zawartego w paragrafie 16 i), wymogi innych standardów dotyczące ujawniania informacji nie są obowiązujące, jeśli śródroczny raport finansowy jednostki nie zawiera pełnego sprawozdania finansowego, a tylko skrócone sprawozdanie finansowe i wybrane informacje objaśniające.

#### **Ujawnianie informacji na temat zgodności z MSSF**

- 19 Jeśli śródroczny raport finansowy jednostki jest zgodny z niniejszym standardem, to fakt ten ujawnia się. Śródrocznego raportu finansowego danej jednostki nie określa się jako zgodnego ze standardami, jeżeli nie spełnia on wszystkich wymogów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

#### **Okresy, za które wymagana jest prezentacja śródrocznego sprawozdania finansowego**

- 20 Raporty śródroczne zawierają (skrócone lub pełne) śródroczne sprawozdanie finansowe za następujące okresy:
- a) bilans na koniec bieżącego okresu śródrocznego i bilans porównawczy na koniec bezpośrednio poprzedzającego go roku obrotowego;
  - b) rachunek zysków i strat za bieżący okres śródroczny i narastająco za bieżący rok obrotowy do danego dnia, wraz z porównawczym rachunkiem zysków i strat za porównywalne okresy śródroczne (bieżący i od początku roku do danego dnia), bezpośrednio poprzedzającego roku obrotowego;
  - c) sprawozdanie przedstawiające zmiany w kapitale własnym narastająco za bieżący rok obrotowy do danego dnia, wraz z porównawczym sprawozdaniem za porównywalny okres od początku roku do danego dnia, bezpośrednio poprzedzającego go roku obrotowego; oraz
  - d) rachunek przepływów pieniężnych za bieżący rok obrotowy do danego dnia wraz z porównawczym sprawozdaniem za porównywalny okres od początku roku do danego dnia, bezpośrednio poprzedzającego go roku obrotowego.
- 21 W przypadku jednostki, której działalność cechuje wyraźna sezonowość, użyteczne może być opracowanie informacji finansowych za dwanaście miesięcy kończących się w dniu będącym śródrocznym dniem sprawozdawczym oraz informacji porównawczych za poprzedzający okres dwunastu miesięcy. Zgodnie z powyższym zaleca się, aby jednostki, których działalność cechuje wyraźna sezonowość, rozważyły możliwość podania takiej informacji oprócz informacji, o których mowa w poprzednim paragrafie.
- 22 Załącznik A ilustruje okresy, których prezentacji wymaga się od jednostki sporządzającej raporty co pół roku oraz od jednostki sporządzającej raporty kwartalnie.

**Istotność**

- 23 Podejmując decyzje dotyczące ujmowania, klasyfikacji lub ujawniania danej pozycji dla celów śródrocznej sprawozdawczości finansowej, ocenia się jej istotność w odniesieniu do danych finansowych dotyczących okresu śródrocznego. Oceniając istotność, uwzględnia się, że wycena śródroczna może opierać się na wartościach szacunkowych w większym zakresie niż wycena rocznych danych finansowych.
- 24 MSR 1 oraz MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* definiują pozycję jako istotną, jeżeli jej pominięcie lub podanie nieprawidłowych informacji na jej temat mogłoby wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników sprawozdania finansowego. MSR 1 wymaga ujawnienia informacji o istotnych pozycjach, na przykład o działalności zaniechanej, natomiast MSR 8 wymaga ujawnienia informacji o zmianach wartości szacunkowych, błędach i zmianach zasad (polityki) rachunkowości. Standardy te nie podają liczbowo wyrażonych wytycznych dotyczących tego, co można uznać za istotne.
- 25 Chociaż zastosowanie osądu jest wymagane zawsze przy ocenianiu istotności dla celów sprawozdawczości finansowej, niniejszy standard opiera decyzje dotyczące ujmowania pozycji i ujawniania informacji na temat danych za okres śródroczny, ze względu na zrozumiałość wartości śródrocznych. Tak więc na przykład nietypowe pozycje, zmiany zasad (polityki) rachunkowości lub wartości szacunkowych oraz błędy są ujmowane i ujawniane w oparciu o kryterium istotności odnoszonej do danych za okres śródroczny, aby uniknąć wyciągania wprowadzających w błąd wniosków wynikających z zaniechania ujawnień. Nadrzędnym celem jest zapewnienie, aby śródroczny raport finansowy zawierał wszystkie informacje umożliwiające zrozumienie sytuacji finansowej jednostki i uzyskanych przez nią wyników w ciągu okresu śródrocznego.

**UJAWNIANIE INFORMACJI W ROCZNYM SPRAWOZDANIU FINANSOWYM**

- 26 Jeśli wartość szacunkowa kwoty podanej w okresie śródrocznym uległa znaczącej zmianie w ostatnim okresie śródrocznym w roku obrotowym, ale oddzielny raport finansowy za ten końcowy okres śródroczny nie jest publikowany, rodzaj oraz kwotę takiej zmiany wartości szacunkowej ujawnia się w informacji dodatkowej do rocznego sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy.
- 27 MSR 8 wprowadza wymóg ujawniania rodzaju i (jeśli jest to wykonalne) kwoty zmiany wartości szacunkowej, która ma istotny wpływ na bieżący okres, albo też, jak się oczekuje, może mieć istotny wpływ w kolejnych okresach. W paragrafie 16 d) niniejszego standardu zawarty jest wymóg ujawniania podobnych informacji w śródrocznym raporcie finansowym. Do przykładów można zaliczyć zmiany wartości szacunkowych w końcowym okresie śródrocznym, dotyczące odpisania wartości zapasów, restrukturyzacji lub odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów, które były wykazywane we wcześniejszym okresie śródrocznym danego roku obrotowego. Wymóg ujawniania informacji wynikający z poprzedniego paragrafu jest spójny z wymogiem zawartym w MSR 8 i w zamierzeniu ma mieć ograniczony zakres – odnosząc się tylko do zmiany wartości szacunkowych. Nie wymaga się od jednostki, aby w rocznym sprawozdaniu finansowym zamieszczała dodatkowe informacje finansowe dotyczące okresu śródrocznego.

**UJMOWANIE I WYCENA****Takie same zasady (polityka) rachunkowości jak w sprawozdaniu rocznym**

- 28 Sporządzając śródroczne sprawozdanie finansowe jednostka stosuje takie same zasady (politykę) rachunkowości jak przy sporządzaniu rocznego sprawozdania finansowego, z wyjątkiem zmian zasad (polityki) rachunkowości wprowadzonych po dacie ostatniego rocznego sprawozdania finansowego, które należy uwzględnić przy sporządzaniu następnego rocznego sprawozdania finansowego. Częstotliwość prowadzenia sprawozdawczości przez jednostkę (raz na rok, raz na pół roku, raz na kwartał) nie wpływa na wycenę wyników rocznych jednostki. W tym celu wycena na potrzeby sprawozdawczości śródrocznej obejmuje okres od początku roku obrotowego do danego dnia.
- 29 Wymóg, aby jednostka przy sporządzaniu śródrocznego sprawozdania finansowego stosowała te same zasady (politykę) rachunkowości, co w przypadku rocznego sprawozdania finansowego, może sugerować, że wyceny w okresach śródrocznych dokonywane są w taki sposób, jak gdyby każdy okres śródroczny funkcjonował samodzielnie jako niezależny okres sprawozdawczy. Niemniej jednak, stwierdzając, że częstotliwość sprawozdawczości jednostki nie wpływa na wycenę jej wyników rocznych, paragraf 28 potwierdza, że okres śródroczny stanowi część większej całości, którą jest rok obrotowy. Wycena na zasadzie „od początku roku obrotowego do danego dnia” może powodować powstanie zmian wartości szacunkowych kwot wykazywanych w poprzednich okresach śródrocznych bieżącego roku obrotowego. Ale zasady ujmowania aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów w okresach śródrocznych są takie same jak w przypadku rocznego sprawozdania finansowego.
- 30 Ilustracją powyższego zapisu jest:
- a) zasady ujmowania i wyceny strat z tytułu odpisów wartości zapasów, restrukturyzacji lub odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów w okresie śródrocznym są takie same jak zasady, które jednostka stosowałaby, sporządzając roczne sprawozdanie finansowe. Jeśli jednak takie kwoty są ujmowane i wyceniane w jednym okresie śródrocznym i wartość szacunkowa zmieni się w kolejnym okresie śródrocznym tego samego roku obrotowego, pierwotną wartość szacunkową zmienia się w kolejnym okresie śródrocznym poprzez dodatkowe zwiększenie kwoty straty (odpisu) lub poprzez odwrócenie poprzednio ujętej kwoty;

- b) koszt, który nie spełnia definicji składnika aktywów na koniec okresu śródrocznego na potrzeby sporządzenia bilansu, nie jest rozliczany w czasie, gdy oczekuje się na przyszłe informacje o tym, czy spełnia on definicję składnika aktywów, albo też, gdy dąży się do równomiernego rozłożenia zysków pomiędzy okresy śródroczne składające się na rok obrotowy; oraz
- c) obciążenie wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego jest ujmowane w każdym okresie śródrocznym na podstawie możliwie najlepszego szacunku średniej ważonej rocznej stawki podatku dochodowego, jakiej oczekuje się w pełnym roku obrotowym. Jeśli oszacowane roczne stawki podatku dochodowego ulegną zmianie, może pojawić się konieczność, aby kwoty zaliczone do obciążeń wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego w jednym okresie śródrocznym zostały skorygowane w kolejnym okresie śródrocznym tego roku obrotowego.
- 31 Zgodnie z *Załoženiami koncepcyjnymi sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych (Założenia koncepcyjne)* ujmowanie jest to „proces uwzględniania w bilansie lub w rachunku zysków i strat pozycji spełniających definicję danego składnika i spełniających kryteria ujmowania”. Definicje aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów mają fundamentalne znaczenie z punktu widzenia ujmowania pozycji, zarówno na koniec roku obrotowego, jak i na śródroczne dni sprawozdawcze.
- 32 Przy ocenie przyszłych korzyści ekonomicznych z tytułu aktywów na śródroczny dzień sprawozdawczy stosuje się te same testy oceny, jakie stosuje się na koniec roku obrotowego jednostki. Koszty, które ze względu na swój charakter nie kwalifikowałyby się do aktywowania na koniec roku obrotowego, nie kwalifikują się również do aktywowania na śródroczny dzień sprawozdawczy. Analogicznie, zobowiązanie na śródroczny dzień sprawozdawczy musi stanowić istniejące na ten dzień zobowiązanie, tak samo jak jest to wymagane w przypadku rocznego dnia sprawozdawczego.
- 33 Do zasadniczych cech przychodów i kosztów należy to, że związane z nimi wpływy i wypływy aktywów i zobowiązań już wystąpiły. Jeśli te wpływy lub wypływy miały miejsce, związane z nimi przychody lub koszty ujmują się, w przeciwnym razie nie ujmują się ich. W *Założeniach koncepcyjnych* stwierdza się, że „koszty ujmują się w pierwszym zysków i strat, jeżeli nastąpiło zmniejszenie przyszłych korzyści ekonomicznych związane ze zmniejszeniem stanu aktywów lub zwiększeniem stanu zobowiązań, których wielkość można wiarygodnie ustalić”. *Założenia koncepcyjne* nie dopuszczają ujmowania w bilansie pozycji, które nie odpowiadają definicji aktywów lub zobowiązań.
- 34 Jednostka, która sporządza sprawozdania tylko raz na rok, wyceniając aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy środków pieniężnych zawarte w sprawozdaniu finansowym, jest w stanie uwzględnić informacje, które uzyskuje w ciągu całego roku obrotowego. Jej wycena obejmuje w rzeczywistości okres od początku roku obrotowego do danego dnia.
- 35 Jednostka, która sporządza sprawozdanie co pół roku, wykorzystuje informacje dostępne w połowie roku i na krótko po tym terminie dla celów przeprowadzenia wyceny w sprawozdaniu finansowym za okres pierwszych sześciu miesięcy oraz informacje dostępne na koniec roku i na krótko po tym terminie, w stosunku do okresu dwunastomiesięcznego. Wycena dwunastomiesięczna odzwierciedla możliwe zmiany wartości szacunkowych kwot podanych za okres pierwszych sześciu miesięcy. Kwoty prezentowanych w śródrocznym raporcie finansowym za pierwsze sześć miesięcy nie koryguje się wstecz. Wymóg zawarty w paragrafach 16 d) i 26 stanowi jednak, że ujawnia się rodzaj i kwotę wszelkich znaczących zmian wartości szacunkowych.
- 36 Jednostka, która sporządza sprawozdanie częściej niż co pół roku, ustala wysokość przychodów i kosztów za okres od początku roku do danego dnia za każdy okres śródroczny, wykorzystując informacje dostępne w momencie sporządzania danego sprawozdania finansowego. Kwoty przychodów i kosztów prezentowane w bieżącym okresie śródrocznym odzwierciedlają zmiany wartości szacunkowych prezentowanych w poprzednich okresach śródrocznych tego samego roku obrotowego. Kwoty prezentowane w poprzednich okresach śródrocznych nie są korygowane wstecz. Wymóg zawarty w paragrafach 16 d) i 26 stanowi jednak, że ujawnia się rodzaj i kwotę wszelkich znaczących zmian wartości szacunkowych.

#### **Przychody uzyskiwane sezonowo, cyklicznie lub sporadycznie**

- 37 Przychody, które uzyskiwane są sezonowo, cyklicznie lub sporadycznie w ciągu roku obrotowego nie są antycypowane ani przenoszone do rozliczenia w czasie na śródroczny dzień sprawozdawczy, jeśli ich antycypacja lub przeniesienie w czasie nie byłyby odpowiednie na koniec roku obrotowego jednostki.
- 38 Do przykładów zalicza się przychody z tytułu dywidend, tantiemy i dotacje państwowe. Ponadto niektóre jednostki regularnie uzyskują wyższe przychody w niektórych okresach śródrocznych roku obrotowego w porównaniu z innymi okresami śródrocznymi, jak na przykład sezonowe przychody punktów sprzedaży detalicznej. Takie przychody ujmują się w momencie ich uzyskania.

#### **Koszty ponoszone nierównomiernie w ciągu roku obrotowego**

- 39 Koszty, które ponoszone są nierównomiernie w ciągu roku obrotowego jednostki, antycypuje się lub przenosi do rozliczenia w czasie na śródroczny dzień sprawozdawczy wtedy i tylko wtedy, gdy ich antycypacja lub przeniesienie do rozliczenia w czasie są również odpowiednie na koniec roku obrotowego.

#### **Stosowanie zasad dotyczących ujmowania i wyceny**

- 40 Załącznik B zawiera przykłady stosowania ogólnych zasad ujmowania i wyceny opisanych w paragrafach 28–39.

**Stosowanie wartości szacunkowych**

- 41 Procedury wyceny, których należy przestrzegać przy sporządzaniu śródrocznego raportu finansowego, projektuje się tak, aby zapewnić, że uzyskiwane informacje są wiarygodne oraz że odpowiednio ujawniono wszystkie ważne informacje finansowe, które mają znaczenie dla zrozumienia sytuacji finansowej lub wyników jednostki. Chociaż wycena zarówno dla celów rocznych, jak i śródrocznych raportów finansowych jest często oparta na racjonalnych wartościach szacunkowych, sporządzanie śródrocznych raportów finansowych wymaga zasadniczo szerszego stosowania metod szacunkowych niż w przypadku rocznych raportów finansowych.
- 42 Załącznik C zawiera przykłady zastosowania wartości szacunkowych w okresach śródrocznych.

**PRZEKSZTAŁCENIE DANYCH ZA POPRZEDNIE OKRESY ŚRÓDROCZNE**

- 43 Zmianę zasad (polityki) rachunkowości, z wyjątkiem zmian, które wprowadzane są przez nowy standard lub interpretację, odzwierciedla się poprzez:
- przekształcenie sprawozdań finansowych dotyczących poprzednich okresów śródrocznych bieżącego roku obrotowego i sprawozdań dotyczących porównywalnych okresów śródrocznych poprzednich lat obrotowych, które to sprawozdania zostaną przekształcone w rocznych sprawozdaniach finansowych zgodnie z MSR 8; lub
  - jeżeli niewykonalne w praktyce jest ustalenie na początek roku obrotowego łącznego wpływu zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do wszystkich wcześniejszych okresów, skorygowanie sprawozdań finansowych za wcześniejsze śródroczne okresy bieżącego roku obrotowego oraz za porównywalne śródroczne okresy wcześniejszych lat obrotowych, nowe zasady (politykę) rachunkowości stosuje się prospektywnie, począwszy od możliwie najwcześniejszej daty.
- 44 Jednym z celów wprowadzenia powyższej zasady jest zapewnienie stosowania takich samych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do poszczególnych grup transakcji przez cały rok obrotowy. Zgodnie z MSR 8 zmianę zasad (polityki) rachunkowości odzwierciedla się poprzez ich retrospektywne zastosowanie, przekształcając dane finansowe okresu poprzedniego, jeśli jest to wykonalne w praktyce. Jednakże, jeśli łączna kwota korekty odnoszącej się do ubiegłych lat obrotowych nie może być w sposób rozsądny określona, wówczas, zgodnie z MSR 8, nowe zasady (politykę) rachunkowości stosuje się prospektywnie, począwszy od możliwej najwcześniejszej daty. Celem zasady z paragrafu 43 jest wprowadzenie wymogu, aby w ramach bieżącego roku obrotowego wszelkie zmiany zasad (polityki) rachunkowości były stosowane retrospektywnie lub – jeśli jest to niewykonalne w praktyce – aby były stosowane prospektywnie, nie później jednak niż od początku tego roku obrotowego.
- 45 Dopuszczenie możliwości odzwierciedlania zmian zasad (polityki) rachunkowości na śródroczny dzień sprawozdawczy w ciągu roku obrotowego spowodowałoby stosowanie dwóch różnych zasad (polityki) rachunkowości do poszczególnych grup transakcji w ciągu jednego roku obrotowego. W rezultacie pojawiłyby się trudności w związku z tym, co należy zaliczyć do poszczególnych okresów śródrocznych, zaciemniłoby to wyniki operacyjne oraz skomplikowało analizę i zrozumienie informacji dotyczących okresu śródrocznego.

**DATA WEJŚCIA W ŻYCIE**

- 46 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie standardu.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 36

## Utrata wartości aktywów

## CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest uregulowanie procedur, które jednostka stosuje, aby zapewnić, że aktywa są wykazywane w wartości nieprzekraczającej ich wartości odzyskiwalnej. Składnik aktywów wykazuje się w wartości przewyższającej jego wartość odzyskiwalną, jeśli jego wartość bilansowa jest wyższa od wartości, jaką można uzyskać na drodze jego użytkowania lub sprzedaży. W takiej sytuacji uznaje się, że składnik aktywów utracił wartość i niniejszy standard wymaga, aby jednostka ujęła odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości. Ponadto niniejszy standard określa, kiedy jednostka powinna odwrócić odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, oraz wprowadza obowiązek ujawniania pewnych informacji.

## ZAKRES

- 2 Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do ujmowania utraty wartości wszystkich aktywów, z wyjątkiem:
  - a) zapasów (zob. MSR 2 *Zapasy*);
  - b) aktywów powstających w wyniku realizacji umów o usługę budowlaną (zob. MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*);
  - c) aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. MSR 12 *Podatek dochodowy*);
  - d) aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*);
  - e) aktywów finansowych, które są przedmiotem MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*;
  - f) nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w wartości godziwej (zob. MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*);
  - g) aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą wycenianych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą (zob. MSR 41 *Rolnictwo*);
  - h) odroczonego kosztów nabycia oraz wartości niematerialnych wynikających z praw umownych ubezpieczyciela zgodnie z umowami ubezpieczeniowymi będących przedmiotem MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*; oraz
  - i) aktywów trwałych (lub grup do zbycia) zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*.
- 3 Niniejszy standard nie dotyczy zapasów, aktywów powstających w wyniku realizacji umów o usługę budowlaną, aktywów z tytułu podatku odroczonego, aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych lub aktywów przeznaczonych do zbycia (lub wchodzących w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczone do sprzedaży), ponieważ dotychczasowe standardy mające zastosowanie do tych aktywów zawierają szczegółowe wymogi dotyczące ich ujmowania i wyceny.
- 4 Niniejszy standard dotyczy aktywów finansowych zaklasyfikowanych jako:
  - a) jednostki zależne, zgodnie z ich definicją w MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*;
  - b) jednostki stowarzyszone, zgodnie z ich definicją w MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych*; oraz
  - c) wspólne przedsięwzięcia, zgodnie z ich definicją w MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*.

Utratę wartości innych aktywów finansowych omawia MSR 39.

- 5 Niniejszy standard nie ma zastosowania do aktywów finansowych objętych zakresem MSR 39, nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w wartości godziwej zgodnie z postanowieniami MSR 40 oraz aktywów biologicznych związanych z prowadzeniem działalności rolniczej wycenianych w wartości godziwej, pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą zgodnie z MSR 41. Niniejszy standard stosuje się jednak do aktywów

ewidencjonowanych w wartościach przeszacowanych (wartości godziwej) zgodnie z innymi standardami, na przykład zgodnie z modelem opartym na wartości przeszacowanej w MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*. Ustalenie, czy mogła nastąpić utrata wartości danego przeszacowanego składnika aktywów, zależy od zasady przyjętej do ustalenia wysokości wartości godziwej tego składnika aktywów:

- a) jeśli wartość godziwa danego składnika aktywów ustalona jest na poziomie jego wartości rynkowej, jedyną różnicą między wartością godziwą składnika aktywów a jego wartością godziwą pomniejszoną o koszty doprowadzenia do sprzedaży są bezpośrednie krańcowe koszty doprowadzenia do sprzedaży tego składnika aktywów:
  - (i) jeśli koszty zbycia są nieistotne, wartość odzyskiwalna przeszacowanego składnika aktywów jest siłą rzeczy zbliżona do jego przeszacowanej wartości (wartości godziwej) lub jest od niej wyższa. W takim przypadku, przy spełnieniu wymagań dotyczących przeszacowania, nie jest prawdopodobne, aby nastąpiła utrata wartości przeszacowanego składnika aktywów, nie ma więc potrzeby szacowania jego wartości odzyskiwalnej;
  - (ii) jeśli koszty doprowadzenia do sprzedaży są istotne, wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży przeszacowanego składnika aktywów jest siłą rzeczy niższa od jego wartości godziwej. Tak więc przeszacowany składnik aktywów utracił część swojej wartości, jeśli jego wartość użytkowa jest niższa od jego wartości przeszacowanej (tj. wartości godziwej). W takim przypadku, po spełnieniu wymogów związanych z przeszacowaniem, jednostka stosuje postanowienia niniejszego standardu, aby określić, czy nastąpiła utrata wartości danego składnika aktywów;
- b) jeśli wartość godziwa danego składnika aktywów ustalona jest na podstawie innej niż jego wartość rynkowa, jego wartość przeszacowana (tj. wartość godziwa) może być wyższa lub niższa od wartości odzyskiwalnej tego składnika. W związku z tym, po spełnieniu wymogów związanych z przeszacowaniem, jednostka stosuje niniejszy standard, aby określić, czy nastąpiła utrata wartości danego składnika aktywów.

#### DEFINICJE

- 6 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Aktywny rynek* jest rynkiem, który spełnia wszystkie następujące warunki:

- a) pozycje będące przedmiotem obrotu na rynku są jednorodne;
- b) zazwyczaj w dowolnym momencie można znaleźć zainteresowanych nabywców i sprzedawców; oraz
- c) ceny są podawane do wiadomości publicznej.

*Data umowy połączenia jednostek gospodarczych* stanowi datę osiągnięcia istotnego porozumienia pomiędzy łączącymi się stronami i – w wypadku jednostek gospodarczych notowanych na giełdzie – podania go do publicznej wiadomości. W przypadku wrogiego przejęcia za najwcześniejszą datę osiągnięcia istotnego porozumienia pomiędzy łączącymi się stronami uznaje się datę, kiedy wystarczająca liczba udziałowców jednostki przejmowanej przyjmie ofertę jednostki przejmującej, umożliwiając jednostce przejmującej uzyskanie kontroli nad jednostką przejmowaną.

*Wartość bilansowa* jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w bilansie, po pomniejszeniu o łączne odpisy amortyzacyjne oraz łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

*Ośrodek wypracowujący środki pieniężne* jest najmniejszym możliwym do określenia zespołem aktywów generującym wpływ pieniężny w znacznym stopniu niezależnym od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub grup aktywów.

*Aktywa wspólne (korporacyjne)* są to różne od wartości firmy aktywa przyczyniające się do powstania przyszłych przepływów pieniężnych, pochodzących zarówno z danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jak i z innych ośrodków wypracowujących środki pieniężne.

*Koszty zbycia* są kosztami krańcowymi, dającymi się bezpośrednio przyporządkować do czynności zbycia składnika aktywów, z wyłączeniem kosztów finansowych i obciążeń z tytułu podatku dochodowego.

*Wartość podlegająca amortyzacji* jest ceną nabycia lub kosztem wytworzenia danego składnika aktywów lub kwotą pełniącą analogiczną funkcję w sprawozdaniu finansowym, pomniejszoną o wartość końcową tego składnika.

*Amortyzacja (umorzenie)* jest systematycznym rozłożeniem wartości podlegającej amortyzacji na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów <sup>(1)</sup>.

*Wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży* jest kwotą możliwą do uzyskania ze sprzedaży składnika aktywów (lub zespołów ośrodków wypracowujących środki pieniężne) na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po potrąceniu kosztów zbycia.

<sup>(1)</sup> W przypadku wartości niematerialnych terminu „amortyzacja” używa się zamiast terminu „umorzenie”. Obydwa terminy mają to samo znaczenie.



Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości jest nadwyżką wartości bilansowej danego składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne nad jego wartością odzyskiwalną.

Wartość odzyskiwalna odpowiada wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży lub wartości użytkowej składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne, zależnie od tego, która z nich jest wyższa.

Okres użytkowania jest:

- a) przedziałem czasu, w którym według przewidywań dany składnik aktywów będzie użytkowany przez jednostkę; lub
- b) liczbą jednostek produkcji lub podobnych jednostek, które według przewidywań jednostka uzyska z danego składnika aktywów.

Wartość użytkowa jest bieżącą, szacunkową wartością przyszłych przepływów pieniężnych, których uzyskania oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

#### IDENTYFIKACJA AKTYWÓW, W PRZYPADKU KTÓRYCH MOGŁA NASTĄPIĆ UTRATA WARTOŚCI

- 7 W paragrafach od 8 do 17 określono, kiedy ustala się wartość odzyskiwalną. W wymogach operuje się terminem „składnik aktywów”, ale odnosi się on tak samo do pojedynczego składnika aktywów, jak do ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Pozostała część standardu posiada następującą strukturę:
  - a) w paragrafach 18–57 określono wymogi dotyczące ustalania wartości odzyskiwalnej. W wymogach tych użyto terminu „składnik aktywów”, który ma zastosowanie zarówno do pojedynczego składnika aktywów, jak i do ośrodka wypracowującego środki pieniężne;
  - b) w paragrafach 58–108 określono wymogi dotyczące ujmowania i wyceny odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości. Zasady ujmowania i wyceny odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości pojedynczego składnika aktywów innego niż wartość firmy zostały szczegółowo omówione w paragrafach 58–64. W paragrafach 65–108 określono wymogi dotyczące ujmowania i wyceny odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodków wypracowujących środki pieniężne oraz wartości firmy;
  - c) w paragrafach 109–116 określono wymogi dotyczące odwracania ujętego w poprzednich okresach odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Analogicznie jak w poprzednich paragrafach użyto terminu „składnik aktywów”, który ma zastosowanie zarówno do pojedynczego składnika aktywów, jak i do ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Dodatkowe wymogi dotyczące pojedynczych składników aktywów zostały przedstawione w paragrafach 117–121, wymogi dotyczące ośrodków wypracowujących środki pieniężne zostały określone w paragrafach 122 i 123, a wymogi dotyczące wartości firmy zostały zawarte w paragrafach 124 i 125;
  - d) w paragrafach 126–133 określono szczegółowo informacje, które należy ujawniać w związku z utratą wartości i odwróceniem odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składników aktywów i ośrodków wypracowujących środki pieniężne. W paragrafach 134–137 zawarto dodatkowe zasady dotyczące ujawniania informacji odnośnie do tych ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których wartość firmy lub składniki wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania zostały przypisane w celu przeprowadzenia testu na utratę wartości.
- 8 Gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa od jego wartości odzyskiwalnej, to nastąpiła utrata wartości tego składnika aktywów. W paragrafach 12–14 opisano niektóre z przesłanek wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości. W wypadku wystąpienia którejkolwiek z tych przesłanek jednostka zobowiązana jest do dokonania formalnego szacunku wartości odzyskiwalnej. Zgodnie z niniejszym standardem, z wyjątkiem sytuacji określonych w paragrafie 10, w przypadku braku przesłanek wskazujących na utratę wartości jednostka nie jest zobowiązana do przeprowadzenia formalnego szacunku wartości odzyskiwalnej.
- 9 Na każdy dzień bilansowy jednostka ocenia, czy istnieją jakiegokolwiek przesłanki wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników aktywów. W razie stwierdzenia, że przesłanki takie zachodzą, jednostka szacuje wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów.
- 10 Bez względu na to, czy istnieją przesłanki, które wskazują, iż nastąpiła utrata wartości, jednostka jest także zobowiązana do:
  - a) przeprowadzania corocznie testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania lub składnika wartości niematerialnych, który nie jest jeszcze dostępny do użytkowania, poprzez porównanie jego wartości bilansowej z wartością odzyskiwalną. Powyższy test sprawdzający może zostać przeprowadzony w dowolnym terminie w ciągu okresu rocznego, pod warunkiem że jest on przeprowadzany każdego roku w tym samym terminie. Różne składniki wartości niematerialnych mogą być poddawane testom na utratę wartości w różnych terminach. Jednakże jeżeli taki składnik wartości niematerialnych został wstępnie ujęty w ciągu bieżącego okresu rocznego, składnik ten poddaje się testowi sprawdzającemu, czy nie nastąpiła utrata jego wartości przed końcem bieżącego okresu rocznego;
  - b) przeprowadzania corocznie testu na utratę wartości wartości firmy przejętej w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, zgodnie w zasadami określonymi w paragrafach 80–99.

- 11 Zdolność wypracowywania wystarczających przyszłych korzyści gospodarczych przez składnik wartości niematerialnych, które pozwolą na odzyskanie jego wartości bilansowej, jest zwykle bardziej niepewna w sytuacji, gdy składnik ten nie jest jeszcze dostępny do użytkowania, niż gdy jest on już dostępny do użytkowania. Z tego względu niniejszy standard nakłada na jednostkę wymóg przeprowadzania przynajmniej raz do roku testów na utratę wartości składnika wartości niematerialnych, który nie jest jeszcze dostępny do użytkowania.
- 12 Oceniając istnienie przesłanek świadczących o możliwości utraty wartości któregoś ze składników aktywów, jednostka analizuje co najmniej następujące przesłanki:
- Przesłanki pochodzące z zewnętrznych źródeł informacji
- utrata wartości rynkowej danego składnika aktywów odnotowana w ciągu okresu jest znacznie większa od utraty, której można było się spodziewać w wyniku upływu czasu i zwykłego użytkowania;
  - w ciągu okresu nastąpiły lub nastąpią w niedalekiej przyszłości znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka prowadzi działalność, lub też na rynkach, na które dany składnik aktywów jest przeznaczony;
  - w ciągu okresu nastąpił wzrost rynkowych stóp procentowych lub innych rynkowych stóp zwrotu z inwestycji i prawdopodobne jest, że wzrost ten wpłynie na stopę dyskontową stosowaną do wyliczenia wartości użytkowej danego składnika aktywów i istotnie obniży wartość odzyskiwalną składnika aktywów;
  - wartość bilansowa aktywów netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe jest wyższa od wartości ich rynkowej kapitalizacji.
- Przesłanki pochodzące z wewnętrznych źródeł informacji
- dostępne są dowody na to, że nastąpiła utrata przydatności danego składnika aktywów lub jego fizyczne uszkodzenie;
  - w ciągu okresu nastąpiły lub też prawdopodobne jest, że w niedalekiej przyszłości nastąpią znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest aktualnie użytkowany, lub, zgodnie z oczekiwaniami, będzie użytkowany. Do takich zmian zalicza się niewykorzystywanie składnika aktywów, plany zaniechania działalności lub restrukturyzacji działalności, do której dany składnik należy, lub plany zbycia tego składnika aktywów przed uprzednio przewidzianym terminem oraz ponowna ocena okresu użytkowania danego składnika aktywów z nieokreślonego na okres określony <sup>(1)</sup>;
  - dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej, świadczące o tym, że ekonomiczne wyniki uzyskiwane przez dany składnik aktywów są lub w przyszłości będą gorsze od oczekiwanych.
- 13 Lista zawarta w paragrafie 12 nie jest wyczerpująca. Jednostka może dostrzec istnienie innych przesłanek wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości danego składnika aktywów, co nakłada na nią obowiązek ustalenia jego wartości odzyskiwalnej lub, w przypadku wartości firmy, wymóg przeprowadzenia testów sprawdzających, czy nie nastąpiła utrata jej wartości zgodnie z paragrafami 80–99.
- 14 Do dowodów pochodzących ze sprawozdawczości wewnętrznej wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości danego składnika aktywów, zalicza się następujące przesłanki:
- przepływy pieniężne wydatkowane na nabycie danego składnika aktywów lub późniejsze zapotrzebowanie na środki pieniężne przeznaczane na eksploatację lub konserwację tego składnika aktywów są znacznie wyższe niż kwoty pierwotnie przewidziane w budżecie na te cele;
  - rzeczywiste przepływy pieniężne netto, zysk lub strata z działalności operacyjnej wiążąca się z tym składnikiem aktywów są na niższym poziomie niż kwoty przewidziane w budżecie;
  - nastąpił znaczący spadek przewidzianych w budżecie przepływów pieniężnych netto lub zysku z działalności operacyjnej lub znaczący wzrost przewidzianej w budżecie straty związanej ze składnikiem aktywów; lub
  - wystąpiły straty operacyjne lub wypływy pieniężne netto związane ze składnikiem aktywów, po podsumowaniu wyników bieżącego okresu z przewidzianymi w budżecie przyszłymi wynikami.
- 15 Zgodnie z wymogami określonymi w paragrafie 10 niniejszy standard wymaga, aby testy sprawdzające, czy nie nastąpiła utrata wartości składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, które nie są jeszcze dostępne do użytkowania, oraz wartości firmy były przeprowadzane przynajmniej raz do roku. Oprócz wymogów nałożonych przez paragraf 10, przy określaniu potrzeby oszacowania wartości odzyskiwalnej składnika aktywów uwzględnia się kryterium istotności. Dla przykładu, jeśli uprzednio wykonane wyliczenia dowodzą, że wartość odzyskiwalna danego składnika aktywów jest znacznie wyższa od jego wartości bilansowej, jednostka nie musi ponownie szacować jego wartości odzyskiwalnej, pod warunkiem że nie nastąpiły żadne wydarzenia, które zniwelowałyby istniejącą różnicę. Podobna sytuacja zachodzi, jeśli uprzednio przeprowadzona analiza pokazuje, że istnienie jednej (lub więcej) z przesłanek wymienionych w paragrafie 12 nie wpływa na wartość odzyskiwalną danego składnika aktywów.

<sup>(1)</sup> Składnik aktywów, który spełnia odpowiednie wymogi, aby zostać uznanym za przeznaczony do zbycia (lub wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży), nie jest objęty zakresem merytorycznym niniejszego standardu i jest ujmowany zgodnie z postanowieniami MSSF 5 *Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*.

- 16 Tytułem zilustrowania paragrafu 15 należy dodać, że jeśli rynkowe stopy procentowe lub inne rynkowe stopy zwrotu z inwestycji wzrosły w ciągu okresu, jednostka nie ma obowiązku przeprowadzenia formalnego szacunku wartości odzyskiwalnej danego składnika aktywów, jeśli:
- a) nie jest prawdopodobne, aby wzrost tych stóp rynkowych wpłynął na stopy dyskontowe stosowane przy wyliczeniu wartości użytkowej tego składnika aktywów. Dla przykładu, wzrost krótkoterminowych stóp procentowych może nie wyrzucić istotnego wpływu na stopę dyskontową stosowaną wobec składnika aktywów o nadal długim okresie użytkowania;
  - b) jest prawdopodobne, że wzrost tych stóp rynkowych wpłynie na stopy dyskontowe stosowane przy wyliczeniu wartości użytkowej składnika aktywów, ale uprzednio przeprowadzona analiza wrażliwości wartości odzyskiwalnej wykazała, że:
    - (i) nie jest prawdopodobne, aby nastąpiła istotna utrata wartości odzyskiwalnej, ponieważ istnieje prawdopodobieństwo, że przyszłe przepływy pieniężne również wzrosną (np. w niektórych przypadkach jednostka może udowodnić, iż koryguje ona swoje przychody, aby zniwelować działanie wzrostu stóp rynkowych); lub
    - (ii) nie jest prawdopodobne, aby obniżenie wartości spowodowało powstanie istotnego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów.
- 17 Istnienie przesłanki świadczącej o tym, że wartość danego składnika aktywów mogła ulec obniżeniu, może oznaczać potrzebę zweryfikowania i skorygowania, zgodnie z odpowiednim dla danego składnika aktywów standardem, pozostałego okresu jego użytkowania, metody amortyzacji lub wartości końcowej, nawet jeśli nie ujęto żadnego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów.

#### WYCENA WARTOŚCI ODZYSKIWALNEJ

- 18 Niniejszy standard definiuje wartość odzyskiwalną jako wyższą spośród wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży składnika aktywów i jego wartości użytkowej. W paragrafach 19–57 określono wymogi dotyczące wyceny wartości odzyskiwalnej. W wymogach operuje się terminem „składnik aktywów”, ale odnosi się on tak samo do pojedynczego składnika aktywów, jak do ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
- 19 Ustalanie zarówno wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży danego składnika aktywów, jak i jego wartości użytkowej nie zawsze jest konieczne. Jeśli któraś z tych wartości jest wyższa od wartości bilansowej składnika aktywów, nie nastąpiła utrata wartości tego składnika aktywów i nie ma konieczności szacowania drugiej z wymienionych kwot.
- 20 Ustalenie wysokości wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży może być możliwe nawet wówczas, gdy dany składnik aktywów nie jest przedmiotem obrotu na aktywnym rynku. Czasami jednak ustalenie tej wartości może okazać się niemożliwe ze względu na brak podstaw do dokonania wiarygodnego szacunku kwoty, którą można uzyskać ze sprzedaży składnika aktywów na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji. W takim przypadku jednostka może przyjąć wartość użytkową danego składnika aktywów za wartość odzyskiwalną.
- 21 Jeśli brak przyczyny, by sądzić, że wartość użytkowa danego składnika aktywów istotnie przewyższa jego wartość godziwą pomniejszoną o koszty doprowadzenia do sprzedaży, za wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów można przyjąć jego wartość godziwą pomniejszoną o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Taka sytuacja często będzie miała miejsce w przypadku składnika aktywów przeznaczonego do zbycia. Wynika to z tego, że wartość użytkowa składnika aktywów przeznaczonego do zbycia będzie składała się głównie z przychodów ze sprzedaży netto, ponieważ prawdopodobne jest, że przyszłe przepływy pieniężne z dalszego użytkowania składnika aktywów do momentu jego zbycia będą kwalifikowały się do pominięcia.
- 22 Wartość odzyskiwalną ustala się dla pojedynczego składnika aktywów, chyba że składnik ten nie wypracowuje wpływów środków pieniężnych w znacznym stopniu niezależnych od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub innych zespołów aktywów. Jeśli taka sytuacja ma miejsce, wartość odzyskiwalna ustalana jest na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do której dany składnik aktywów należy (zob. paragrafy 65–103), z wyjątkiem sytuacji, gdy:
- a) wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży składnika aktywów jest wyższa od jego wartości bilansowej; lub
  - b) wartość użytkowa składnika aktywów może zostać oszacowana jako zbliżona do jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, przy czym wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży jest możliwa do ustalenia.
- 23 W niektórych przypadkach szacunki, wartości uśrednione i pewne skróty kalkulacyjne mogą stanowić rozsądne przybliżenie zilustrowanego w niniejszym standardzie szczegółowego wyliczenia wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży lub wartości użytkowej.

**Ustalenie wartości odzyskiwalnej składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania**

- 24 Paragraf 10 wprowadza wymóg corocznego przeprowadzania testu na utratę wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, poprzez porównanie wartości bilansowej danego składnika wartości niematerialnych z jego wartością odzyskiwalną, bez względu na to, czy istnieją przesłanki wskazujące na to, że taka utrata wartości mogła wystąpić. Niemniej jednak najbardziej aktualne i szczegółowe wyliczenie wartości odzyskiwalnej danego składnika aktywów, które zostało wykonane w poprzednim okresie, może zostać wykorzystane w bieżącym okresie na potrzeby testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości danego składnika, pod warunkiem iż spełnione zostały następujące kryteria:
- jeśli składnik wartości niematerialnych nie wypracowuje wpływów środków pieniężnych w znacznym stopniu niezależnych od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub zespołów aktywów i dlatego jest poddawany testom sprawdzającym jako część ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego składnik wartości niematerialnych należy, a aktywa oraz zobowiązania wchodzące w skład danego ośrodka nie uległy znacznym zmianom od chwili ostatniej wyceny jego wartości odzyskiwalnej;
  - w wyniku najbardziej aktualnej wyceny wartości odzyskiwalnej wyliczono kwotę, która jest znacznie wyższa od wartości bilansowej danego składnika aktywów; oraz
  - analiza zdarzeń oraz okoliczności, które uległy zmianie od chwili przeprowadzenia najbardziej aktualnego wyliczenia wartości odzyskiwalnej, wskazuje na niewielkie prawdopodobieństwo uzyskania kwoty wartości odzyskiwalnej na poziomie niższym od wartości bilansowej danego składnika aktywów.

**Wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży**

- 25 Najlepszym źródłem ustalania wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży danego składnika aktywów jest ważna umowa sprzedaży zawarta na warunkach rynkowych, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po uwzględnieniu kosztów krańcowych, które mogą być przypisane bezpośrednio do czynności zbycia danego składnika aktywów.
- 26 Przy braku ważnej umowy sprzedaży, gdy dany składnik aktywów znajduje się w obrocie na aktywnym rynku, za jego wartość godziwą pomniejszoną o koszty doprowadzenia do sprzedaży przyjmuje się cenę rynkową składnika aktywów obniżoną o koszty jego zbycia. Odpowiednią ceną rynkową jest zwykle bieżąca cena kupna. Jeśli bieżące oferowane ceny kupna nie są dostępne, podstawę oszacowania wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży może stanowić cena ostatnio dokonanej transakcji, pod warunkiem że w okresie pomiędzy datą tej transakcji a dniem przeprowadzenia szacunku nie nastąpiły znaczące zmiany uwarunkowań gospodarczych.
- 27 Przy braku zarówno ważnej umowy sprzedaży, jak i aktywnego rynku na dany składnik aktywów, określenie wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży opiera się na możliwie najbardziej wiarygodnych informacjach, którymi jednostka dysponuje na dzień bilansowy, dotyczących przeprowadzonych na warunkach rynkowych transakcji, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji. Od tak uzyskanej kwoty odejmuje się koszty doprowadzenia do sprzedaży. Ustalając te wartości, jednostka analizuje wyniki niedawnych transakcji, których przedmiotem były podobne aktywa z tego samego sektora gospodarki. Wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży nie odzwierciedla sprzedaży pod przymusem, chyba że kierownictwo zmuszone jest do przeprowadzenia natychmiastowej sprzedaży.
- 28 Wydatki związane ze zbyciem, różne od tych, które już zostały zaliczone do zobowiązań, obniżają wartość godziwą pomniejszoną o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Do przykładów takich kosztów należą koszty usług prawnych, opłaty skarbowe i inne obciążenia podatkowe związane z transakcją sprzedaży, koszty usunięcia składnika aktywów, bezpośrednie koszty krańcowe poniesione w celu doprowadzenia składnika aktywów do stanu umożliwiającego jego sprzedaż. Niemniej jednak świadczenia związane z zakończeniem stosunku pracy (zgodnie z MSR 19) oraz koszty związane z ograniczeniem rozmiarów działalności lub jej reorganizacją, następujące po przeprowadzeniu zbycia składnika aktywów, nie stanowią bezpośrednich kosztów krańcowych zbycia tego składnika aktywów.
- 29 Czasami zbycie składnika aktywów nakładałoby na jednostkę przejmującą obowiązek przyjęcia pewnego zobowiązania, przy czym dostępna jest tylko jedna wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży, która obejmuje zarówno składnik aktywów, jak i zobowiązanie. Paragraf 78 zawiera wyjaśnienie sposobu postępowania w takich przypadkach.

**Wartość użytkowa**

- 30 Ustalając wartość użytkową danego składnika aktywów, uwzględnia się następujące elementy:
- szacunkową prognozę przyszłych przepływów pieniężnych, które, zgodnie z oczekiwaniami, jednostka może uzyskać z tytułu danego składnika aktywów;
  - oczekiwania dotyczące ewentualnych zmian kwot lub terminów wystąpienia powyższych przyszłych przepływów pieniężnych;
  - wartość pieniądza w czasie odzwierciedlona przez bieżącą stopę rynkową wolną od ryzyka;
  - cenę uwzględniającą niepewność nieodłącznie związaną z danym składnikiem aktywów; oraz
  - inne czynniki, takie jak brak płynności, które uczestnik rynku może odzwierciedlić w wycenie wartości przyszłych przepływów pieniężnych, których uzyskania jednostka oczekuje z danego składnika aktywów.

- 31 Oszacowanie wartości użytkowej składnika aktywów wymaga wykonania następujących czynności:
- oszacowania przyszłych wpływów i wpływów pieniężnych pochodzących z dalszego użytkowania składnika aktywów oraz z tytułu jego ostatecznego zbycia; oraz
  - zastosowania odpowiedniej stopy dyskontowej do tych przyszłych przepływów pieniężnych.
- 32 Elementy określone w paragrafie 30 b), d) i e) mogą zostać uwzględnione w formie korekty przyszłych przepływów pieniężnych lub korekty stopy dyskontowej. Bez względu na to, która z powyższych metod zostanie zastosowana przez jednostkę w celu uwzględnienia oczekiwań dotyczących ewentualnych zmian kwot lub terminów uzyskania przyszłych przepływów pieniężnych, wynik powinien odzwierciedlać oczekiwaną wartość bieżącą przyszłych przepływów pieniężnych, czyli średnią ważoną wszystkich możliwych do uzyskania wyników. Dodatkowe wskazówki dotyczące wykorzystania technik wyceny wartości bieżącej do ustalenia wartości użytkowej składnika aktywów zostały przedstawione w załączniku A.

*Podstawy oszacowania przyszłych przepływów pieniężnych*

- 33 Przy wycenie wartości użytkowej jednostka spełnia następujące wymogi:
- opiera prognozy dotyczące przepływów pieniężnych na racjonalnych i mających poparcie faktograficzne założeniach odzwierciedlających jak najwłaściwszą ocenę kierownictwa odnośnie do całokształtu warunków gospodarczych, które wystąpią podczas pozostającego okresu użytkowania składnika aktywów. W większym stopniu należy wykorzystać dowody pochodzenia zewnętrznego;
  - opiera prognozy dotyczące przepływów pieniężnych na najnowszym i zatwierdzonym przez kierownictwo budżecie/planie finansowym oraz wyłącza wszelkie szacunkowe wpływy lub wypływy środków pieniężnych, które, zgodnie z oczekiwaniami, jednostka może uzyskać z tytułu przyszłej restrukturyzacji lub doskonalenia, czy też poprawy wyników wytwarzanych przy wykorzystaniu składnika aktywów. Prognozy oparte na takim budżecie/planie finansowym obejmują okres maksymalnie pięciu lat, chyba że uzasadnione jest przyjęcie okresu dłuższego;
  - szacunkowe prognozy dotyczące przepływów pieniężnych w okresach wykraczających poza okres objęty najnowszym budżetem/planem finansowym jednostka przeprowadza jako ekstrapolację prognoz opartych na budżecie/planie finansowym, przy zastosowaniu stałej lub malejącej stopy wzrostu na kolejne lata, chyba że przyjęcie rosnącej stopy wzrostu jest uzasadnione. Taka stopa wzrostu nie może być wyższa od długoterminowej średniej stopy wzrostu dla produktów, sektorów przemysłowych lub kraju czy też krajów, w których jednostka prowadzi działalność, lub dla rynku, na którym składnik aktywów jest użytkowany, chyba że przyjęcie wyższej stopy jest uzasadnione.
- 34 Kierownictwo ocenia zasadność założeń stanowiących podstawę aktualnych prognoz przepływów pieniężnych w oparciu o analizę przyczyn rozbieżności pomiędzy przeszłymi prognozami przepływów pieniężnych a faktycznie uzyskanymi przepływami środków pieniężnych. Kierownictwo firmy upewnia się, że założenia, na których oparto aktualne prognozy przepływów pieniężnych, są spójne z rzeczywistymi przeszłymi wynikami, przy założeniu, że skutki późniejszych wydarzeń lub okoliczności, które nie istniały w chwili uzyskania faktycznych przepływów pieniężnych, uzasadniają takie podejście.
- 35 Szczegółowe, precyzyjne i wiarygodne budżety/plany finansowe dotyczące przyszłych przepływów pieniężnych za okresy dłuższe niż pięć lat nie są zazwyczaj dostępne. Z tego względu przeprowadzane przez kierownictwo szacunki przyszłych przepływów pieniężnych oparte są na najnowszym budżecie/planie finansowym obejmującym maksymalnie okres pięciu lat. Kierownictwo może skorzystać z prognoz dotyczących przepływów pieniężnych opartych na budżecie/planie finansowym obejmującym okres dłuższy niż pięć lat, jeśli jest przekonane, że prognozy takie są wiarygodne, oraz na podstawie doświadczenia jest w stanie udowodnić, że rzeczywiście posiada umiejętność dokładnego prognozowania przepływów pieniężnych na porównywalnie długi okres.
- 36 Prognozowane przepływy pieniężne do końca okresu użytkowania danego składnika aktywów szacuje się poprzez ekstrapolację prognoz dotyczących przepływów pieniężnych opracowanych na podstawie budżetu/planu finansowego, używając stopy wzrostu dla kolejnych lat. Stopa ta powinna być stała lub malejąca, chyba że przyjęcie stopy rosnącej pozostaje w zgodzie z obiektywnymi informacjami o cyklu życiowym produktu wytwarzanego przez dany składnik aktywów lub o cyklu przemysłowym. Jeśli jest to odpowiednie, stopa wzrostu może być także zerowa lub ujemna.
- 37 Jeśli warunki rynkowe są sprzyjające, istnieje prawdopodobieństwo, że konkurencja wkroczy na rynek, powodując ograniczenie wzrostu. W rezultacie jednostka będzie miała trudności z przekroczeniem średniej historycznej stopy wzrostu w dłuższym okresie (dla przykładu 20 lat) odnoszącej się do danych produktów, sektorów przemysłowych lub kraju czy też krajów, w których jednostka prowadzi działalność, lub do rynku, na którym składnik aktywów jest użytkowany.
- 38 Wykorzystując informacje z budżetu/planu finansowego, jednostka analizuje, czy takie informacje uzyskano na podstawie rozsądnych i mających oparcie faktograficzne założeniach, odzwierciedlających jak najwłaściwszą ocenę kierownictwa dotyczącą całokształtu warunków gospodarczych, które wystąpią podczas pozostającego okresu użytkowania składnika aktywów.

*Składniki szacunków przyszłych przepływów pieniężnych*

- 39 Na szacunek przyszłych przepływów pieniężnych składają się:
- prognozy dotyczące wpływów środków pieniężnych z dalszego użytkowania danego składnika aktywów;

- b) prognozy dotyczące wpływów środków pieniężnych, które muszą nastąpić, aby mogło dojść do wygenerowania wpływów środków pieniężnych z dalszego użytkowania danego składnika aktywów (łącznie z wpływami środków pieniężnych przeznaczonych na przygotowanie składnika aktywów do użytkowania), i które mogą być bezpośrednio przyporządkowane lub na rozsądnych i spójnych zasadach w części przypisane temu składnikowi aktywów; oraz
- c) przepływy pieniężne netto (jeśli takowe mają miejsce), które zostaną uzyskane (lub wypłacone) z tytułu zbycia składnika aktywów na koniec jego okresu użytkowania.
- 40 Szacunek przyszłych przepływów pieniężnych oraz stopa dyskontowa powinny opierać się na spójnych założeniach dotyczących wzrostu cen wynikającego z ogólnej inflacji. W związku z tym, jeśli w stopie dyskontowej uwzględniono skutki wzrostu cen wynikającego z ogólnej inflacji, szacunek przyszłych przepływów pieniężnych wyraża się w wartościach nominalnych. Jeśli natomiast ze stopy dyskontowej wyłączono skutki wzrostu cen wynikającego z ogólnej inflacji, szacunek przyszłych przepływów pieniężnych wyraża się w wartościach realnych (ale powinien uwzględniać przyszłe wzrosty lub spadki ściśle określonych cen).
- 41 Przy prognozach dotyczących wpływów środków pieniężnych uwzględnia się koszty związane z bieżącą obsługą danego składnika aktywów oraz koszty pośrednie, które mogą być bezpośrednio przyporządkowane lub na rozsądnych i spójnych zasadach w części przypisane procesowi użytkowania tego składnika aktywów.
- 42 Jeśli w wartości bilansowej składnika aktywów nie uwzględniono jeszcze wszystkich wpływów środków pieniężnych, które nastąpią, zanim składnik ten będzie nadawał się do użytkowania, szacując przyszłe wpływy pieniężne, uwzględnia się wszelkie dalsze wpływy pieniężne, których wystąpienia oczekuje się przed przystosowaniem danego składnika do użytkowania lub sprzedaży. Będzie tak, na przykład, w przypadku budynku w trakcie budowy lub niezakończonego projektu realizowanego w ramach prac rozwojowych.
- 43 Aby uniknąć podwójnego wliczania tych samych elementów, szacując przyszłe przepływy pieniężne, nie uwzględnia się:
- a) wpływów środków pieniężnych pochodzących z aktywów, które wypracowują wpływy środków pieniężnych w znacznym stopniu niezależnych od wpływów środków pieniężnych z danego składnika aktywów (na przykład z takich aktywów finansowych jak należności); oraz
- b) wpływów środków pieniężnych odnoszących się do obowiązków jednostki, które zostały już ujęte jako zobowiązania (na przykład jako zobowiązania z tytułu dostaw i usług, rezerwy na świadczenia emerytalne lub inne rezerwy).
- 44 Przyszłe przepływy pieniężne dotyczące danego składnika aktywów szacuje się na podstawie obecnego jego stanu. Szacunek przyszłych przepływów pieniężnych nie obejmuje szacunkowych przyszłych wpływów lub wpływów pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się w związku z:
- a) przyszłą restrukturyzacją, do której jednostka jeszcze się nie zobowiązała; lub
- b) ulepszeniem lub udoskonaleniem wyników uzyskiwanych ze składnika aktywów.
- 45 Ponieważ przyszłe przepływy pieniężne dotyczące danego składnika aktywów szacuje się, uwzględniając jego obecny stan, do wartości użytkowej nie zalicza się:
- a) przyszłych wpływów pieniężnych lub odnośnych oszczędności kosztów (na przykład redukcji kosztów zatrudnienia), lub korzyści, których pojawienia oczekuje się dzięki przyszłej restrukturyzacji, do której jednostka jeszcze się nie zobowiązała; lub
- b) przyszłych wpływów środków pieniężnych, które spowodują ulepszenie lub udoskonalenie wyników uzyskiwanych ze składnika aktywów lub odnośnych wpływów środków pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się w związku z powyższymi wpływami.
- 46 Restrukturyzacja jest zaplanowanym i kontrolowanym przez kierownictwo jednostki programem, który istotnie zmienia zakres działalności prowadzonej przez jednostkę lub sposób prowadzenia działalności. MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* określa, kiedy można mówić o tym, że jednostka realizuje proces restrukturyzacji.
- 47 Jeśli jednostka zobowiąże się do restrukturyzacji, proces restrukturyzacyjny może wpłynąć na niektóre jej aktywa. Gdy takie zobowiązanie ma miejsce:
- a) dla celów określenia wartości użytkowej, w szacunkach przyszłych wpływów i wpływów pieniężnych uwzględnia się oszczędności kosztów i inne korzyści wynikające z restrukturyzacji (na podstawie najnowszego zatwierdzonego przez kierownictwo budżetu/planu finansowego); oraz
- b) szacunki przyszłych wpływów pieniężnych z tytułu restrukturyzacji są ujęte w rezerwach restrukturyzacyjnych zgodnie z MSR 37.

Przykład ilustrujący 5 przedstawia wpływ przyszłej restrukturyzacji na wyliczenie wartości użytkowej.

- 48 Do czasu poniesienia przez jednostkę wydatków, które spowodują ulepszenie lub udoskonalenie wyników uzyskiwanych z danego składnika aktywów, do szacunków przyszłych przepływów pieniężnych nie wlicza się szacunkowych przyszłych wpływów pieniężnych, które, zgodnie z oczekiwaniami, nastąpią na skutek wzrostu korzyści ekonomicznych związanych z wypływem środków pieniężnych (zob. przykład ilustrujący 6).
- 49 Do szacunków przyszłych przepływów pieniężnych zalicza się przyszłe wydatki, których przeprowadzenie jest konieczne do podtrzymania pierwotnie oszacowanych korzyści osiągniętych z danego składnika aktywów w obecnym stanie. Jeśli ośrodek wypracowujący środki pieniężne obejmuje składniki aktywów o różnym szacowanym okresie użytkowania, a wszystkie z nich są niezbędne do dalszego prowadzenia działalności danego ośrodka, przy szacowaniu przyszłych przepływów pieniężnych związanych z danym ośrodkiem przyjmuje się, że wymiana składników aktywów o krótszym okresie użytkowania stanowi część procesu jego bieżącej obsługi. Podobna sytuacja ma miejsce, kiedy pojedynczy składnik aktywów składa się z komponentów o różnym szacunkowym okresie użytkowania: przy szacowaniu przyszłych przepływów pieniężnych wypracowywanych przez dany składnik aktywów uznaje się, że wymiana elementów o krótszym okresie użytkowania stanowi część procesu jego bieżącej obsługi.
- 50 Do szacunków przyszłych przepływów pieniężnych nie zalicza się:
- wpływów lub wpływów pieniężnych pochodzących z działalności finansowej; lub
  - wpływów i płatności z tytułu podatku dochodowego.
- 51 Szacunkową prognozę przyszłych przepływów pieniężnych opracowuje się na podstawie założeń, które są spójne ze sposobem, w jaki została ustalona stopa dyskontowa. W przeciwnym razie skutek niektórych założeń mógłby być wzięty pod uwagę dwukrotnie, albo w ogóle zignorowany. Ponieważ wyrazem zmiany wartości pieniądza w czasie jest zastosowanie dyskontowania szacunkowych przyszłych przepływów pieniężnych, z przepływów tych wyłączają się wpływy i wypływy pieniężne pochodzące z działalności finansowej. I analogicznie, ponieważ stopę dyskontową ustala się przed opodatkowaniem, przyszłe przepływy pieniężne są również szacowane przed opodatkowaniem.
- 52 Za wartość szacunkową przepływów pieniężnych netto, które zostaną uzyskane (lub zapłacone) w związku ze zbyciem składnika aktywów na koniec okresu jego użytkowania, przyjmuje się kwotę, jaką – zgodnie z oczekiwaniami – jednostka otrzyma ze zbycia składnika aktywów w ramach rynkowej transakcji zawartej między zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po obniżeniu jej o szacunkowe koszty zbycia.
- 53 Wartość szacunkową przepływów pieniężnych netto, które zostaną uzyskane (lub zapłacone) w związku ze sprzedażą składnika aktywów na koniec jego okresu użytkowania, ustala się w sposób podobny do wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży tego składnika aktywów, z tym, że szacując przepływy pieniężne netto:
- jednostka stosuje ceny podobnych aktywów dominujące na dzień dokonania szacunku, których okres użytkowania został już zakończony, a które eksploatowane są w warunkach podobnych do warunków, które będą towarzyszyły użytkowaniu danego składnika aktywów;
  - ceny są korygowane zarówno o skutek przyszłego wzrostu cen, wynikającego z ogólnej inflacji, jak i ściśle określonego przyszłego wzrostu lub spadku cen. Jeśli jednak z szacunków przyszłych przepływów pieniężnych dotyczących dalszego użytkowania danego składnika aktywów oraz stopy dyskontowej wyłączono skutek ogólnej inflacji, skutek ten jest również wyłączany z szacunku przepływów pieniężnych netto na moment zbycia.

*Przyszłe przepływy pieniężne w walutach obcych*

- 54 Przyszłe przepływy pieniężne szacuje się w walucie, w której powstaną, a następnie dyskontuje się je z zastosowaniem stopy dyskontowej odpowiedniej dla danej waluty. Uzyskaną wartość jednostka przelicza, posługując się kursem wymiany stosowanym na dzień bilansowy przy transakcjach z natychmiastową dostawą lub płatnością (typu spot).

*Stopa dyskontowa*

- 55 Stopa dyskontowa (lub stopy) jest stopą przed opodatkowaniem i odzwierciedla bieżącą rynkową ocenę:
- wartości pieniądza w czasie; oraz
  - ryzyka wiążącego się z danym składnikiem aktywów, o które szacunki przyszłych przepływów pieniężnych nie zostały jeszcze skorygowane.
- 56 Stopa dyskontowa odzwierciedlająca bieżącą ocenę rynkową wartości pieniądza w czasie oraz ryzyko wiążące się z danym składnikiem aktywów odpowiada zwrotowi, jakiego wymagaliby inwestorzy, podejmując decyzję o inwestycji, która generowałaby przepływy pieniężne w wysokości, terminach i o rodzaju ryzyka odpowiadające przepływowi, jakie jednostka oczekuje uzyskać z danego składnika aktywów. Stopa ta szacowana jest na podstawie domyślnej stopy dyskontowej bieżących transakcji rynkowych zawieranych w odniesieniu do podobnych aktywów lub na podstawie średniej ważonej kosztu kapitału spółki giełdowej, która posiada pojedynczy składnik aktywów (lub portfel aktywów) o potencjale użytkowym i ryzyku podobnym do tego, jaki posiada analizowany składnik aktywów. Stopa (stopy) dyskontowa (dyskontowe) wykorzystywana do ustalenia wartości użytkowej danego składnika aktywów nie odzwierciedla jednak ryzyka, o które szacunkowe prognozy przyszłych przepływów pieniężnych zostały już skorygowane. W przeciwnym razie skutek oddziaływania pewnych założeń zostanie dwukrotnie uwzględniony.

- 57 W przypadku, w którym właściwa dla danego składnika aktywów stopa nie jest bezpośrednio dostępna na rynku, w celu oszacowania stopy dyskontowej jednostka przyjmuje wartość zastępczą. Dodatkowe wskazówki dotyczące ustalania stopy dyskontowej w powyższych warunkach zawiera załącznik A.

#### USTALENIE WYSOKOŚCI I UJĘCIE ODPISU AKTUALIZUJĄCEGO Z TYTUŁU UTRATY WARTOŚCI

- 58 W paragrafach 59–64 określono wymogi dotyczące ujęcia i wyceny odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości pojedynczych składników aktywów, z wyłączeniem utraty wartości przez wartość firmy. Ujęcie i wycena odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ośrodków wypracowujących środki pieniężne oraz wartości firmy omówione zostały w paragrafach 65–108.
- 59 Wartość bilansową składnika aktywów obniża się do poziomu jego wartości odzyskiwalnej wtedy i tylko wtedy, gdy wartość odzyskiwalna tego składnika aktywów jest niższa od jego wartości bilansowej. Kwota tej obniżki stanowi odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.
- 60 Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujmuje się niezwłocznie jako koszt w rachunku zysków i strat, chyba że dany składnik aktywów wykazywany jest w wartości przeszacowanej zgodnie z innym standardem rachunkowości (na przykład zgodnie z modelem opartym na wartości przeszacowanej przewidzianym w MSR 16). Wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów traktuje się jako zmniejszenie wartości z tytułu przeszacowania zgodnie ze stosownym standardem.
- 61 Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości odnoszący się do nieobjętego aktualizacją wyceny składnika aktywów ujmuje się w rachunku zysków i strat. Jednakże odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości odnoszący się do objętego aktualizacją wyceny składnika aktywów rozlicza się bezpośrednio z nadwyżką z aktualizacji wyceny tego składnika aktywów, w tej części, w której odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości nie przekracza kwoty odpowiadającej nadwyżce z aktualizacji wyceny dotyczącej tego właśnie składnika aktywów.
- 62 Jeśli kwota oszacowanego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości jest wyższa niż wartość bilansowa danego składnika aktywów, jednostka ujmuje zobowiązanie wtedy i tylko wtedy, gdy wymóg taki nakłada inny standard.
- 63 Po ujęciu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości koryguje się odpis amortyzacyjny dotyczący danego składnika aktywów, aby w ciągu pozostałego okresu użytkowania tego składnika aktywów dokonać systematycznego odpisania jego skorygowanej wartości bilansowej, pomniejszonej o wartość końcową (jeśli taka występuje).
- 64 Jeśli odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości został ujęty, wysokość wszelkich odnośnych aktywów lub zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się na podstawie MSR 12, poprzez porównanie zweryfikowanej wartości bilansowej składnika aktywów z jego wartością podatkową (zob. przykład ilustrujący 3).

#### OŚRODKI WYPRACOWUJĄCE ŚRODKI PIENIĘŻNE I WARTOŚĆ FIRMY

- 65 W paragrafach 66–108 określono wymogi dotyczące sposobu identyfikacji ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów, oraz ustalania wartości bilansowej i ujmowania odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodków wypracowujących środki pieniężne i wartości firmy.

##### **Identyfikacja ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów**

- 66 Jeśli istnieją jakiegokolwiek przesłanki świadczące o tym, że dany składnik aktywów mógł utracić część swojej wartości, szacuje się wartość odzyskiwalną tego pojedynczego składnika aktywów. Jeśli oszacowanie wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów nie jest możliwe, jednostka ustala wartość odzyskiwalną ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów (ośrodek wypracowujący środki pieniężne danego składnika aktywów).
- 67 Wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów nie da się ustalić, jeżeli:
- a) nie można przyjąć, że wartość użytkowa danego składnika aktywów jest zbliżona do jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży (będzie tak na przykład, gdy przyszłych przepływów pieniężnych z dalszego użytkowania składnika aktywów nie można uznać za nieznaczące); oraz
  - b) składnik aktywów nie wypracowuje wpływów pieniężnych, które są w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych generowanych przez inne aktywa.

W takich przypadkach wartość użytkową, a więc i wartość odzyskiwalną, można ustalić tylko na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

##### **Przykład**

Jednostka działająca w górnictwie posiada prywatną kolej, którą eksploatuje na potrzeby własnej działalności. Prywatna kolej mogłaby zostać sprzedana za kwotę odpowiadającą wartości złomu, a jej dalsze użytkowanie nie prowadzi do powstania przepływów pieniężnych w znacznym stopniu niezależnych od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów kopalni.



Niemożliwe jest oszacowanie wartości odzyskiwalnej prywatnej kolei, ponieważ nie można ustalić jej wartości użytkowej i jest prawdopodobnie różna od wartości złomu. Tak więc jednostka przeprowadza szacunek wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do której należy prywatna kolej, czyli całej kopalni.

- 68 Zgodnie z definicją zawartą w paragrafie 6, ośrodek wypracowujący środki pieniężne jest najmniejszym dającym się określić zespołem aktywów, który wypracowuje wpływy pieniężne w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub innych zespołów aktywów. Z określeniem, co stanowi ośrodek wypracowujący środki pieniężne, wiąże się subiektywna ocena. Jeśli nie ma możliwości ustalenia wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów, jednostka identyfikuje najmniejszy zbiór aktywów, który wypracowuje w znacznym stopniu niezależne wpływy pieniężne.

#### Przykład

Przedsiębiorstwo przewozowe na mocy umowy z zarządem miasta zobowiązane jest do obsłużenia co najmniej pięciu odrębnych tras. Można dokonać wydzielenia aktywów przeznaczonych do poszczególnych tras i przepływów pieniężnych pochodzących z każdej z tras. Obsługa jednej trasy powoduje powstanie znaczącej straty.

*Ponieważ jednostka nie ma możliwości ograniczenia obsługi o żadną z tras, najniższym możliwym do określenia poziomem wpływów pieniężnych z dalszego użytkowania aktywów, które to wpływy byłyby w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub zespołów aktywów, są wpływy pieniężne wypracowywane przez pięć tras łącznie. Ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne dla każdej z tras jest przedsiębiorstwo przewozowe jako całość.*

- 69 Do wpływów pieniężnych zalicza się wpływy pieniężne i ich ekwiwalenty otrzymane od stron trzecich. Stwierdzając, czy wpływy pieniężne z danego składnika aktywów (lub zespołu aktywów) są w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych z innych aktywów (zespołu aktywów), jednostka analizuje różne czynniki, między innymi to, w jaki sposób kierownictwo monitoruje działalność jednostki (np. w rozbiciu na produkty, branże, poszczególne lokalizacje, regiony lub w inny sposób) lub w jaki sposób kierownictwo podejmuje decyzje o kontynuowaniu lub zaniechaniu działalności oraz dalszym użytkowaniu lub zbyciu aktywów do niej należących. Przykład ilustrujący 1 podaje przykłady identyfikacji ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
- 70 Jeśli na produkty uzyskiwane w wyniku użytkowania danego składnika aktywów lub zespołu aktywów istnieje aktywny rynek, uznaje się, że ten składnik aktywów lub zespół aktywów stanowi ośrodek wypracowujący środki pieniężne, nawet jeśli część lub całość tych produktów jest wykorzystywana na potrzeby wewnętrzne. Jeśli wewnętrzne ceny transferowe wywierają wpływ na wpływy pieniężne wypracowywane przez dowolny składnik aktywów lub ośrodek wypracowujący środki pieniężne, jednostka przyjmuje przyszłe ceny rynkowe oszacowane zgodnie z najlepszą wiedzą kierownictwa, które mogą zostać uzyskane w wyniku transakcji rynkowej do:
- a) oszacowania przyszłych wpływów pieniężnych wykorzystywanych do ustalania wartości użytkowej tego składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne; oraz
  - b) oszacowania przyszłych wpływów pieniężnych w celu ustalenia wartości użytkowej innych składników aktywów lub ośrodków wypracowujących środki pieniężne, na które wpływa wewnętrzna polityka cen transferowych.
- 71 Mimo iż część lub całość produktów wytworzonych za pomocą składnika aktywów lub zespołu aktywów jest wykorzystywana przez inne podmioty organizacyjne wchodzące w skład jednostki gospodarczej (na przykład wyroby na pośrednim etapie procesu wytwarzania), ten składnik aktywów lub ten zespół aktywów stanowią oddzielny ośrodek wypracowujący środki pieniężne, jeśli jednostka mogłaby sprzedać tak uzyskiwane produkty na aktywnym rynku. Jest tak dlatego, że ten składnik aktywów lub ten zespół aktywów mogłby poprzez dalsze użytkowanie wypracować wpływy pieniężne będące w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub innych zespołów aktywów. Korzystając z informacji zaczerpniętych z budżetów/planów finansowych dotyczących takiego ośrodka wypracowującego środki pieniężne lub wszelkich innych aktywów lub ośrodków wypracowujących środki pieniężne, które znajdują się pod wpływem wewnętrznych cen transferowych, jednostka koryguje te informacje, jeżeli wewnętrzne ceny transferowe nie odzwierciedlają najlepszego szacunku kierownictwa odnośnie do przyszłych cen, jakie można uzyskać na warunkach rynkowych.
- 72 Określanie, do jakich ośrodków wypracowujących środki pieniężne należy dany składnik aktywów lub zespół aktywów, odbywa się w sposób spójny w kolejnych okresach, chyba że zmiana jest uzasadniona.
- 73 Jeśli jednostka stwierdzi, że dany składnik aktywów należy do innego niż w okresach ubiegłych ośrodka wypracowującego środki pieniężne lub że rodzaj aktywów łączonych w jeden ośrodek wypracowujący środki pieniężne uległ zmianie, zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 130 jednostka ujawnia pewne informacje na temat tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jeśli doszło do ujęcia lub odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty jego wartości.

**Wartość odzyskiwalna a wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne**

- 74 Wartość odzyskiwalna ośrodka wypracowującego środki pieniężne odpowiada wyższej kwocie spośród wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży tego ośrodka lub jego wartości użytkowej. Dla celów ustalania wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne w paragrafach 19–57 termin „składnik aktywów” jest także rozumiany jako „ośrodek wypracowujący środki pieniężne”.
- 75 Wartość bilansową ośrodka wypracowującego środki pieniężne ustala się spójnie ze sposobem ustalenia wartości odzyskiwalnej tego ośrodka.
- 76 Wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne:
- obejmuje wartość bilansową tylko tych aktywów, które mogą być bezpośrednio przypisane lub na rozsądnych i spójnych zasadach przyporządkowane do ośrodka wypracowującego środki pieniężne oraz że będą one wypracowywały przyszłe wpływy pieniężne uwzględnione przy ustalaniu wartości użytkowej tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne; oraz
  - nie obejmuje wartości bilansowej jakichkolwiek ujętych pozycji zobowiązań, chyba że nie można ustalić wartości odzyskiwalnej tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne bez uwzględnienia tej pozycji zobowiązań.

Jest tak dlatego, że ustalając wartość godziwą pomniejszoną o koszty doprowadzenia do sprzedaży i wartość użytkową ośrodka wypracowującego środki pieniężne, wyłącza się przepływy pieniężne, które odnoszą się do aktywów niebędących częścią ośrodka wypracowującego środki pieniężne oraz zobowiązań, które zostały już ujęte w sprawozdaniu finansowym (zob. paragrafy 28 i 43).

- 77 Ważne jest, aby grupując aktywa w celu porównania wartości odzyskiwalnej z wartością bilansową, do ośrodka wypracowującego środki pieniężne włączyć wszystkie aktywa wypracowujące lub wykorzystywane do wypracowywania odnośnego strumienia wpływów pieniężnych. W przeciwnym razie mogłaby powstać sytuacja, w której wydawałoby się, że wartość odzyskiwalna ośrodka wypracowującego środki pieniężne jest wyższa od jego wartości bilansowej, choć faktycznie nastąpiła utrata wartości. Jednak w niektórych przypadkach, mimo iż pewne aktywa wpływają na szacowane przyszłe przepływy pieniężne ośrodka wypracowującego środki pieniężne, nie ma możliwości przypisania ich na rozsądnych i spójnych zasadach do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Taka sytuacja może mieć miejsce w przypadku wartości firmy lub aktywów wspólnych, do których zalicza się na przykład aktywa głównej siedziby jednostki. W paragrafach 80–103 wyjaśnia się, jak należy postąpić w przypadku takich aktywów, przeprowadzając test na utratę wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
- 78 W celu ustalenia wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne konieczne może być uwzględnienie pewnych zobowiązań. Może stać się tak wówczas, gdy zbycie ośrodka wypracowującego środki pieniężne wiązałoby się dla jednostki kupującej z koniecznością przyjęcia zobowiązania. W takim przypadku wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży (lub szacunkowy przepływ środków pieniężnych z ostatecznego zbycia) ośrodka wypracowującego środki pieniężne odpowiada łącznej kwocie obejmującej szacunkową cenę sprzedaży aktywów wchodzących w skład ośrodka wypracowującego środki pieniężne i zobowiązanie, po pomniejszeniu o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Aby móc przeprowadzić miarodajne porównanie wartości bilansowej ośrodka wypracowującego środki pieniężne i jego wartości odzyskiwalnej, wartość bilansową zobowiązania odlicza się zarówno przy ustalaniu wartości użytkowej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jak i jego wartości bilansowej.

**Przykład**

Jednostka prowadzi kopalnię w kraju, którego prawodawstwo nakłada na właściciela wymóg rekultywacji terenu po zakończeniu prac wydobywczych. Koszt rekultywacji obejmuje odtworzenie nasypu, który musi być usunięty przed rozpoczęciem prac wydobywczych. Rezerwę na koszty odtworzenia nasypu utworzono w momencie jego usunięcia. Kwota rezerwy zwiększyła wartość początkową kopalni i jest amortyzowana przez okres użytkowania kopalni. Wartość bilansowa rezerwy na koszty rekultywacji wynosi 500 j.p. <sup>(a)</sup>, co odpowiada wartości bieżącej kosztów rekultywacji.

Jednostka przeprowadza testy sprawdzające, czy nastąpiła utrata wartości kopalni. W przypadku kopalni ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne jest cała kopalnia. Jednostka otrzymała różne oferty zakupu kopalni za cenę około 800 j.p. Proponowana cena uwzględnia fakt, iż nabywca przyjmie na siebie obowiązek odtworzenia nasypu. Koszty zbycia kopalni są na tyle nieznaczące, że kwalifikują się do pominięcia. Wartość użytkowa kopalni wynosi około 1 200 j.p., z wyłączeniem kosztów rekultywacji. Wartość bilansowa kopalni wynosi 1 000 j.p.

Wartość godziwa ośrodka wypracowującego środki pieniężne pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży wynosi 800 j.p. Kwotę tą uzyskano po uwzględnieniu kosztów rekultywacji, na które utworzono już rezerwę. W rezultacie wartość użytkowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne ustalana jest po uwzględnieniu kosztów rekultywacji i szacuje się ją na kwotę 700 j.p. (1 200 j.p. – 500 j.p.). Wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne równa się kwocie 500 j.p., co odpowiada różnicy wartości bilansowej kopalni (1 000 j.p.) i wartości bilansowej rezerwy na koszty rekultywacji (500 j.p.). Uznaje się więc, że wartość odzyskiwalna ośrodka wypracowującego środki pieniężne jest wyższa od jego wartości bilansowej.

<sup>(a)</sup> W niniejszym standardzie kwoty pieniężne są wyrażone w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

- 79 Ze względów praktycznych w wybranych przypadkach wartość odzyskiwalną ośrodka wypracowującego środki pieniężne ustala się po uwzględnieniu aktywów, które nie są częścią tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne (na przykład należności lub innych aktywów finansowych) lub ujętych zobowiązań (na przykład zobowiązań z tytułu dostaw i usług, rezerw na świadczenia emerytalne i innych rezerw). W takich przypadkach wartość bilansową ośrodka wypracowującego środki pieniężne zwiększa się o wartość bilansową takich aktywów i zmniejsza o wartość bilansową takich zobowiązań.

#### Wartość firmy

#### Przypisywanie wartości firmy do ośrodków wypracowujących środki pieniężne

- 80 W celu przeprowadzenia testu na utratę wartości wartość firmy przejęta w wyniku połączenia jednostek gospodarczych zostaje w chwili przejścia przypisana do poszczególnych ośrodków lub zespołów ośrodków wypracowujących środki pieniężne jednostki przejmującej, które, zgodnie z oczekiwaniami, mają odnieść korzyści z tytułu synergii uzyskanej w wyniku takiego połączenia, bez względu na to, czy zostały do nich przypisane także inne składniki aktywów lub zobowiązania jednostki przejmowanej. Każdy ośrodek lub zespół ośrodków, do którego została przypisana wartość firmy:
- odpowiada najniższemu poziomowi, na którym wartość firmy jest monitorowana na wewnętrzne potrzeby zarządcze; oraz
  - nie może być większy niż segment operacyjny określony zgodnie z MSSF 8 *Segmenty operacyjne*.
- 81 Wartość firmy przejęta w wyniku połączenia jednostek gospodarczych odpowiada płatomości, jaką wnosi jednostka przejmująca na poczet przyszłych korzyści ekonomicznych, których uzyskania oczekuje z tytułu aktywów niemożliwych do zidentyfikowania lub składników aktywów, które indywidualnie nie kwalifikowały się do ujęcia w sprawozdaniu finansowym. Wartość firmy nie wypracowuje przepływów pieniężnych niezależnie od innych aktywów lub zespołów aktywów, ale często przyczynia się do wypracowania przepływów pieniężnych przez szereg ośrodków. W wielu przypadkach przyporządkowanie wartości firmy do pojedynczych ośrodków wypracowujących środki pieniężne nie jest możliwe, istnieje natomiast możliwość przypisania wartości firmy do zespołów ośrodków. W rezultacie najniższy poziom, na którym wartość firmy jest monitorowana w jednostce na wewnętrzne potrzeby kierownictwa, obejmuje w wybranych przypadkach szereg ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których wartość firmy się odnosi, ale nie może zostać przyporządkowana. Dlatego też odniesienia do ośrodka wypracowującego środki pieniężne w paragrafach 83–99 należy interpretować także jako odniesienia do zespołów ośrodków, do których została przypisana wartość firmy.
- 82 Zgodnie z wymogiem określonym w paragrafie 80 test na utratę wartości wartości firmy przeprowadza się na poziomie, do którego w sposób naturalny można przypisać wartość firmy i który jest zgodny z metodą, którą jednostka wykorzystuje do zarządzania swoją działalnością. Dlatego też w większości przypadków opracowanie dodatkowego systemu sprawozdawczości finansowej nie jest konieczne.
- 83 Ośrodek wypracowujący środki pieniężne, do którego wartość firmy została przypisana w celu przeprowadzenia testu na utratę jej wartości, może nie pokrywać się z poziomem, do którego wartość firmy jest przypisana zgodnie z wymogami MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* w celu wyceny zysków i strat z tytułu kursów wymiany walut obcych. Na przykład, jeśli zgodnie z wymogami MSR 21, w celu wyceny zysków i strat z tytułu kursów wymiany walut obcych, jednostka ma obowiązek przypisać wartość firmy do względnie niskiego poziomu, przeprowadzenie testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości wartości firmy na tym samym poziomie, nie jest wymagane, chyba że dana jednostka monitoruje wartość firmy na tym poziomie na wewnętrzne potrzeby kierownictwa.
- 84 W przypadku, w którym wstępne przypisanie wartości firmy przejętej w wyniku połączenia jednostek gospodarczych nie może zostać zakończone przed końcem okresu rocznego, w którym nastąpiło połączenie, wstępne przypisanie przeprowadza się przed końcem pierwszego okresu rocznego, który rozpoczyna się po dniu przejścia.
- 85 Zgodnie z MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych* jeśli na koniec okresu, w którym połączenie jednostek gospodarczych zostało przeprowadzone, połączenie to może być jedynie tymczasowo zaksięgowane, jednostka przejmująca:
- księguje połączenie w oparciu o powyższe tymczasowe wartości; oraz
  - ujmuje wszelkie korekty tymczasowych wartości po zakończeniu wstępnego księgowania w ciągu 12 miesięcy od dnia przejścia.
- W takim przypadku zakończenie wstępnego przypisania wartości firmy przejętej w wyniku połączenia jednostek gospodarczych przed końcem rocznego okresu, w którym nastąpiło połączenie, może także okazać się niemożliwe. Jeśli tego rodzaju sytuacja ma miejsce, jednostka jest zobowiązana ujawnić informacje określone w paragrafie 133.
- 86 Jeśli wartość firmy została przypisana do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, a działalność wchodząca w skład danego ośrodka zostanie zbyta przez jednostkę, wartość firmy odnoszącą się do zbytej działalności:
- uwzględnia się w wartości bilansowej danej działalności przy ustalaniu zysku lub straty z tytułu zbycia; oraz
  - wycenia się na podstawie względnej wartości zbytej działalności, proporcjonalnie do udziału w zatrzymanej części ośrodka wypracowującego środki pieniężne, chyba że jednostka jest w stanie wykazać, że inna metoda lepiej odzwierciedla wartość firmy związaną ze zbyciem działalnością.

**Przykład**

Jednostka zbyła za 100 j.p. działalność stanowiącą część ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do której została przypisana wartość firmy. Wartość firmy przypisana do powyższego ośrodka może zostać zidentyfikowana lub przyporządkowana do zespołu aktywów na poziomie niższym niż poziom tego ośrodka jedynie na arbitralnych zasadach. Wartość odzyskiwalna zatrzymanej części ośrodka wypracowującego środki pieniężne wynosi 300 j.p.

*Ponieważ wartość firmy przypisana do ośrodka wypracowującego środki pieniężne nie może zostać inaczej niż arbitralnie zidentyfikowana ani przyporządkowana do zespołu ośrodków na poziomie niższym niż ten ośrodek, wartość firmy związana ze zbytą działalnością jest wyceniana w oparciu o względną wartość zbytej działalności oraz zatrzymaną część ośrodka. W związku z tym wartość bilansowa zbytej działalności obejmuje 25 % wartości firmy przypisanej do powyższego ośrodka wypracowującego środki pieniężne.*

- 87 Jeśli jednostka poddaje reorganizacji swoją strukturę w sposób, który zmienia skład jednego lub więcej ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których została przypisana wartość firmy, wartość firmy ponownie przepisuje się do tych ośrodków, które uległy zmianie. Przepisanie to realizuje się zgodnie z podejściem względnej wartości, które jest podobne do podejścia stosowanego w przypadkach, w których jednostka zbywa działalność przynależną do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, chyba że jednostka jest w stanie wykazać, że inna metoda lepiej odzwierciedla wartość firmy, która odnosi się do ośrodków poddanych reorganizacji.

**Przykład**

Wartość firmy została uprzednio przypisana do ośrodka A wypracowującego środki pieniężne. Wartość firmy przypisana do ośrodka A może zostać zidentyfikowana lub przyporządkowana do zespołu aktywów na poziomie niższym niż poziom ośrodka A jedynie na arbitralnych zasadach. Ośrodek A zostanie podzielony, a następnie połączony z trzema innymi ośrodkami wypracowującymi środki pieniężne B, C i D.

*Ponieważ wartość firmy przypisana do ośrodka A nie może zostać w sposób niearbitralny zidentyfikowana lub przyporządkowana do zespołu aktywów na poziomie niższym niż ośrodek A, zostaje ona przypisana do ośrodków B, C i D w oparciu o względną wartość trzech części ośrodka A przed ich włączeniem do ośrodków B, C i D.*

Przeprowadzanie testów na utratę wartości ośrodków wypracowujących środki pieniężne, które obejmują wartość firmy

- 88 Jeśli w przypadku opisanym w paragrafie 81 wartość firmy odnosi się do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, ale nie została do niego przypisana, ośrodek ten poddaje się testowi na utratę wartości, jeśli istnieją przesłanki, które wskazują na możliwość utraty jego wartości. Test ten przeprowadza się poprzez porównanie wartości bilansowej ośrodka, z wyłączeniem wartości firmy, z jego wartością odzyskiwalną. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujmuje się zgodnie z paragrafem 104.
- 89 Jeśli wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne, o którym mowa w paragrafie 88, obejmuje składnik wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania lub składnik wartości niematerialnych, który nie jest jeszcze dostępny do użytkowania, a aktywa te mogą zostać poddane testowi na utratę wartości jedynie w ramach testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, paragraf 10 wymaga przeprowadzania corocznych testów na utratę wartości tego ośrodka.
- 90 Ośrodek wypracowujący środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, corocznie poddaje się testom na utratę wartości, a także wówczas, gdy istnieją przesłanki wskazujące na utratę jego wartości. Powyższe testy przeprowadza się poprzez porównanie wartości bilansowej ośrodka, włącznie z wartością firmy, z jego wartością odzyskiwalną. W przypadku, w którym wartość odzyskiwalna ośrodka przewyższa jego wartość bilansową, uznaje się, że nie nastąpiła utrata wartości ośrodka ani przypisanej do niego wartości firmy. Jeśli wartość bilansowa ośrodka jest wyższa od jego wartości odzyskiwalnej, jednostka ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości zgodnie z paragrafem 104.

Udziały mniejszościowe

- 91 Zgodnie z MSSF 3 uznaje się, że wartość firmy ujęta podczas połączenia jednostek gospodarczych nie odpowiada kwocie wartości firmy, którą jednostka dominująca kontroluje w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, ale stanowi wartość firmy, która została przejęta przez jednostkę dominującą proporcjonalnie do jej udziałów. Dlatego też wartość firmy, która odnosi się do udziałów mniejszościowych, nie jest ujmowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej. Dlatego jeśli udziały mniejszościowe odnoszą się do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, wartość bilansowa danego ośrodka obejmuje:
- zarówno udziały jednostki dominującej, jak i udziały mniejszościowe w możliwych do zidentyfikowania aktywach netto danego ośrodka; oraz
  - udziały jednostki dominującej w wartości firmy.

Jednakże część wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, która została ustalona zgodnie z wymogami niniejszego standardu, odnosi się do udziałów mniejszościowych w wartości firmy.

- 92 W celu przeprowadzenia testu na utratę wartości nieposiadanego w całości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, który obejmuje wartość firmy, wartość bilansową danego ośrodka koryguje się hipotetycznie przed jej porównaniem z jego wartością odzyskiwalną. Korektę przeprowadza się poprzez ubruttowanie wartości bilansowej wartości firmy przyporządkowanej do danego ośrodka w taki sposób, aby uwzględniała ona wartość firmy odnoszącą się do udziałów mniejszościowych. Aby ustalić, czy nastąpiła utrata wartości danego ośrodka, jego hipotetycznie skorygowana wartość bilansowa jest następnie porównywana z jego wartością odzyskiwalną. W przypadku utraty wartości jednostka w pierwszej kolejności ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości zgodnie z paragrafem 104, aby obniżyć wartość bilansową wartości firmy przypisanej do danego ośrodka.
- 93 Ponieważ wartość firmy jest ujmowana jedynie w zakresie udziałów należących do jednostki dominującej, odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości wartości firmy zostaje rozdzielony proporcjonalnie pomiędzy wartość firmy należącą do jednostki dominującej oraz jej część przypisaną udziałom mniejszościowym, przy czym odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości wartości firmy ujmuje się wyłącznie w odniesieniu do pierwszego elementu.
- 94 Jeśli łączna wartość odpisu aktualizującego, który odnosi się do wartości firmy, jest mniejsza od kwoty nadwyżki hipotetycznie skorygowanej wartości bilansowej ośrodka wypracowującego środki pieniężne nad jego wartość odzyskiwalną, paragraf 104 wymaga, aby pozostała nadwyżka została przypisana do pozostałych składników aktywów danego ośrodka proporcjonalnie do ich wartości bilansowej.
- 95 Przykład ilustrujący 7 przedstawia test na utratę wartości aktywów przeprowadzany w odniesieniu do nienależącego w całości do jednostki ośrodka wypracowującego środki pieniężne, który obejmuje wartość firmy.

#### Terminy przeprowadzania testów na utratę wartości

- 96 Coroczny test na utratę wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, może być przeprowadzony w dowolnym terminie w ciągu roku, pod warunkiem że przeprowadza się go co roku w tym samym terminie. Różne ośrodki wypracowujące środki pieniężne mogą być poddawane testom na utratę wartości w innych terminach. W przypadku, w którym część lub cała wartość firmy przypisana do danego ośrodka została przejęta w wyniku połączenia jednostek gospodarczych w ciągu bieżącego okresu rocznego, wymaga się, aby dany ośrodek został poddany testowi na utratę wartości przed końcem bieżącego okresu rocznego.
- 97 Jeśli poszczególne składniki aktywów wchodzące w skład ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do których została przypisana wartość firmy, są poddawane testom na utratę wartości w tym samym czasie co ośrodek obejmujący wartość firmy, powyższe składniki aktywów poddaje się testom na utratę wartości przed przeprowadzeniem testu na utratę wartości w odniesieniu do ośrodka obejmującego wartość firmy. W analogiczny sposób, jeśli ośrodki wypracowujące środki pieniężne tworzące zespół ośrodków, do których została przypisana wartość firmy, są poddawane testom na utratę wartości w tym samym czasie co zespół ośrodków obejmującego wartość firmy, pojedyncze ośrodki poddaje się testom na utratę wartości przed przeprowadzeniem takiego testu w odniesieniu do zespołu ośrodków obejmującego wartość firmy.
- 98 W chwili przeprowadzania testu na utratę wartości w odniesieniu do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, mogą zaistnieć przesłanki wskazujące na wystąpienie utraty wartości składnika aktywów wchodzącego w skład ośrodka, który obejmuje wartość firmy. W takim przypadku jednostka w pierwszej kolejności przeprowadza test na utratę wartości w odniesieniu do tego składnika aktywów, a następnie, przed wykonaniem testu na utratę wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne obejmującego wartość firmy, ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów. Analogicznie mogą istnieć przesłanki wskazujące na utratę wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne należącego do zespołu ośrodków obejmującego wartość firmy. W takim przypadku jednostka w pierwszej kolejności przeprowadza test na utratę wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne i ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości tego ośrodka, a następnie przeprowadza test na utratę wartości zespołu ośrodków, do którego została przypisana wartość firmy.
- 99 Najbardziej aktualna i szczegółowa wycena wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, przeprowadzona w poprzednim okresie, może zostać wykorzystana do przeprowadzenia testu na utratę wartości tego ośrodka w bieżącym okresie, pod warunkiem że spełniono następujące kryteria:
- od chwili przeprowadzenia najbardziej aktualnej wyceny wartości odzyskiwalnej aktywa oraz zobowiązania wchodzące w skład danego ośrodka nie uległy znacznym zmianom;
  - najbardziej aktualna wycena wartości odzyskiwalnej odpowiada kwocie, która jest znacznie wyższa od wartości bilansowej danego ośrodka; oraz
  - analiza wydarzeń oraz okoliczności, które uległy zmianie od czasu przeprowadzenia najbardziej aktualnej wyceny wartości odzyskiwalnej wskazuje na niskie prawdopodobieństwo, że uzyskana w wyniku bieżącej wyceny kwota wartości odzyskiwalnej będzie niższa od bieżącej wartości bilansowej tego ośrodka.

*Aktywa wspólne*

- 100 Do aktywów wspólnych zalicza się aktywa grupy kapitałowej lub oddziałów, takie jak budynki głównej siedziby lub oddziału jednostki, wyposażenie EPD (elektronicznego przetwarzania danych) i ośrodki badawcze. Struktura jednostki przesądza o tym, czy dany składnik aktywów spełnia określone w niniejszym standardzie wymogi definicji pozwalające na zaliczenie go do aktywów wspólnych z punktu widzenia danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Do kluczowych cech charakterystycznych aktywów wspólnych należy to, iż nie wypracowują one wpływów pieniężnych niezależnie od innych aktywów lub zespołów aktywów, a ich wartość bilansowa nie może być w całości przyporządkowana analizowanemu ośrodkowi wypracowującemu środki pieniężne.
- 101 Ponieważ aktywa wspólne nie wypracowują oddzielnych wpływów pieniężnych, nie można ustalić wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów zaliczanego do aktywów wspólnych, chyba że kierownictwo podejmie decyzję o zbyciu takiego składnika aktywów. W rezultacie, jeśli istnieją przesłanki wskazujące na to, że wartość składnika aktywów należącego do aktywów wspólnych mogła ulec obniżeniu, wartość odzyskiwalną ustala się na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego dany składnik należy, i porównuje się ją z wartością bilansową ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujmują się zgodnie z paragrafem 104.
- 102 Przeprowadzając test sprawdzający, czy nastąpiła utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jednostka identyfikuje wszystkie aktywa wspólne, które związane są z analizowanym ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne. Jeśli część wartości bilansowej aktywów wspólnych:
- może być w części przypisana na rozsądnych i spójnych zasadach do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jednostka porównuje wartość bilansową danego ośrodka, włącznie z częścią wartości bilansowej składnika aktywów wspólnych, która została do niego przypisana, z jego wartością odzyskiwalną. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujmuje się zgodnie z paragrafem 104;
  - nie może być przypisana na rozsądnych i spójnych zasadach do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, wówczas jednostka:
    - porównuje wartość bilansową danego ośrodka, z wyłączeniem aktywów wspólnych, z jego wartością odzyskiwalną, przy czym wszystkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujmują się zgodnie z paragrafem 104;
    - określa najmniejszy zespół ośrodków wypracowujących środki pieniężne, który obejmuje ośrodek będący przedmiotem analizy oraz do którego część wartości bilansowej aktywów wspólnych może zostać przypisana na rozsądnych i spójnych zasadach; oraz
    - porównuje wartość bilansową danego zespołu ośrodków wypracowujących środki pieniężne, włącznie z częścią wartości bilansowej aktywów wspólnych, które zostały przypisane do danego zespołu ośrodków, z wartością odzyskiwalną tego zespołu ośrodków. Wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujmują się zgodnie z paragrafem 104.
- 103 Przykład ilustrujący 8 przedstawia praktyczne zastosowanie powyższych wymogów w odniesieniu do aktywów wspólnych.

**Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne**

- 104 Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne (najmniejszego zespołu ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których została przypisana wartość firmy lub aktywa wspólne) ujmuje się w sprawozdaniu wtedy i tylko wtedy, gdy wartość odzyskiwalna ośrodka (zespołu ośrodków) jest niższa od jego (ich) wartości bilansowej. W celu obniżenia wartości bilansowej aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości przypisuje się do poniższych składników aktywów ośrodka w następującej kolejności:
- w pierwszej kolejności, w celu obniżenia kwoty wartości firmy, która została przypisana do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków); oraz
  - następnie, do innych aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków), proporcjonalnie do udziału wartości bilansowej każdego ze składników aktywów w wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków).
- Takie obniżenie wartości bilansowych kwalifikuje się tak jak odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości pojedynczych składników aktywów i ujmują się zgodnie z paragrafem 60.
- 105 W wyniku przypisania odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości zgodnie z paragrafem 104 wartość bilansowa danego składnika aktywów jednostki nie może osiągnąć wartości niższej od najwyższej spośród następujących kwot:
- jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży (jeśli istnieje możliwość jej ustalenia);
  - jego wartości użytkowej (jeśli istnieje możliwość jej ustalenia); oraz
  - zera.

Kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, która przy braku powyższego ograniczenia byłaby przypisana danemu składnikowi aktywów, przypisuje się proporcjonalnie do pozostałych aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków).

- 106 W przypadkach, w których nie istnieje praktyczny sposób oszacowania wartości odzyskiwalnej każdego pojedynczego składnika aktywów ośrodka wypracowującego środki pieniężne, obowiązuje zawarty w niniejszym standardzie wymóg dokonania arbitralnego przypisania części odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości pomiędzy aktywa należące do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, z wyjątkiem wartości firmy, ponieważ wszystkie aktywa ośrodka wypracowującego środki pieniężne „pracują” razem.
- 107 Przy braku możliwości ustalenia wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów (zob. paragraf 67):
- w odniesieniu do tego składnika aktywów ujmuje się odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, jeśli wartość bilansowa tego składnika jest większa od wyższej z kwot: jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży i kwoty, którą uzyskano w wyniku zastosowania opisanych w paragrafach 104 i 105 procedur przypisania części odpisu aktualizującego; oraz
  - w odniesieniu do tego składnika aktywów nie ujmuje się odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, jeśli nie nastąpiła utrata wartości odnośnego ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Ma to zastosowanie nawet wówczas, gdy wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży danego składnika aktywów jest niższa od jego wartości bilansowej.

### Przykład

Nastąpiło mechaniczne uszkodzenie maszyny, która jednak nadal działa, mimo iż nie tak dobrze jak do tej pory. Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży maszyny jest niższa od jej wartości bilansowej. Maszyna na skutek dalszego użytkowania nie wypracowuje niezależnych wpływów pieniężnych. Najmniejszym zespołem aktywów obejmującym maszynę, który wypracowuje wpływy pieniężne będące w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów, jest linia produkcyjna, do której należy maszyna. Na podstawie wartości odzyskiwalnej linii produkcyjnej można stwierdzić, że nie nastąpiła utrata wartości linii produkcyjnej jako całości.

Założenie 1: budżety/plany finansowe zatwierdzone przez kierownictwo nie wskazują, aby kierownictwo zamierzało wymienić maszynę.

*Wartości odzyskiwalnej samej maszyny nie można oszacować, ponieważ wartość użytkowa tej maszyny:*

- może być różna od jej wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży; oraz*
- może być ustalona tylko na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego maszyna należy (lina produkcyjna).*

*Nie nastąpiła utrata wartości linii produkcyjnej. Dlatego nie ujmuje się żadnego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości maszyny. Niemniej jednak potrzebne może okazać się przeprowadzenie ponownej oceny okresu amortyzacji lub metody amortyzacji stosowanej wobec tej maszyny. Być może konieczne będzie przyjęcie krótszego okresu amortyzacji lub metody prowadzącej do szybszego jej umorzenia, aby uwzględnić oczekiwania odnośnie do pozostałego okresu użytkowania maszyny lub trybu konsumowania korzyści ekonomicznych przez jednostkę.*

Założenie 2: budżety/plany finansowe zatwierdzone przez kierownictwo odzwierciedlają zaangażowanie kierownictwa w wymianę tej maszyny i jej sprzedaż w bliskiej przyszłości. Przepływy pieniężne pochodzące z dalszego użytkowania maszyny do dnia jej zbycia zostały oszacowane jako na tyle nieznaczące, że kwalifikują się do pominięcia.

*Wartość użytkową maszyny można oszacować jako kwotę bliską jej wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży. W związku z tym wartość odzyskiwalna maszyny może zostać ustalona i nie poddaje się analizie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy maszyna (np. linii produkcyjnej). Ponieważ wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży maszyny jest niższa od jej wartości bilansowej, ujmuje się odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości tej maszyny.*

- 108 Po zastosowaniu wymogów zawartych w paragrafach 104 i 105 ujmuje się zobowiązanie w wysokości pozostałej części kwoty odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, lecz należy to uczynić wtedy i tylko wtedy, gdy wymóg taki wynika z innego standardu.

### ODWRÓCENIE ODPISU AKTUALIZUJĄCEGO Z TYTUŁU UTRATY WARTOŚCI

- 109 W paragrafach 110–116 określono wymogi dotyczące odwrócenia ujętego w okresach poprzednich odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne. W wymogach operuje się terminem „składnik aktywów”, ale odnosi się on tak samo do pojedynczego składnika aktywów, jak do ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Dodatkowe wymogi mające zastosowanie do pojedynczych składników aktywów określone zostały w paragrafach 117–121, do ośrodków wypracowujących środki pieniężne – w paragrafach 122 i 123, a do wartości firmy – w paragrafach 124 i 125.
- 110 Na każdy dzień bilansowy jednostka ocenia, czy występują przesłanki wskazujące na to, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, który był ujęty w okresach ubiegłych dla danego składnika aktywów, z wyjątkiem wartości firmy, przestał istnieć lub uległ zmniejszeniu. Jeśli takie przesłanki występują, jednostka szacuje wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów.

- 111 Oceniając, czy występują przesłanki wskazujące na to, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, który był w okresach ubiegłych ujęty dla danego składnika aktywów, z wyłączeniem wartości firmy, przestał istnieć lub uległ zmniejszeniu, jednostka analizuje przynajmniej następujące przesłanki:

*Przesłanki pochodzące z zewnętrznych źródeł informacji*

- a) w ciągu okresu nastąpił znaczący wzrost wartości rynkowej danego składnika aktywów;
- b) w ciągu okresu nastąpiły lub nastąpią w niedalekiej przyszłości znaczące, korzystne dla jednostki zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka prowadzi działalność, lub też na rynkach, na które dany składnik aktywów jest przeznaczony;
- c) w ciągu roku nastąpiła obniżka rynkowych stóp procentowych lub innych rynkowych stóp zwrotu z inwestycji i prawdopodobne jest, że obniżka ta wpłynie na stopę dyskontową stosowaną do wyliczenia wartości użytkowej danego składnika aktywów i istotnie podwyższy wartość odzyskiwalną składnika aktywów;

*Przesłanki pochodzące z wewnętrznych źródeł informacji*

- d) w ciągu okresu nastąpiły lub też jest prawdopodobne, że w niedalekiej przyszłości nastąpią znaczące i korzystne dla jednostki zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest obecnie użytkowany lub – zgodnie z oczekiwaniami – będzie użytkowany. Do takich zmian zalicza się nakłady, które zostały poniesione w ciągu okresu w celu ulepszenia lub zwiększenia wyników uzyskiwanych z tytułu składnika aktywów lub na restrukturyzację działalności, do której dany składnik aktywów należy;
- e) dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej, świadczące o tym, że ekonomiczne wyniki danego składnika aktywów są lub będą w przyszłości lepsze od oczekiwanych.

- 112 Przesłanki wskazujące na potencjalne zmniejszenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości opisane w paragrafie 111 w dużej mierze odzwierciedlają przesłanki wskazujące na powstanie potencjalnej utraty wartości opisane w paragrafie 12.

- 113 Jeżeli istnieją przesłanki wskazujące na to, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujęty dla danego składnika aktywów, z wyłączeniem wartości firmy, przestał istnieć lub uległ zmniejszeniu, może to wskazywać na to, że należy zweryfikować oraz skorygować pozostały okres użytkowania składnika aktywów, metodę amortyzacji (umorzenia) lub wartość końcową zgodnie ze standardem mającym zastosowanie do tego składnika aktywów, nawet jeśli nie dochodzi do odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów.

- 114 Ujęty w ubiegłych okresach odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości danego składnika aktywów, z wyłączeniem wartości firmy, odwraca się wtedy i tylko wtedy, gdy od czasu ujęcia ostatniego odpisu aktualizującego nastąpiła zmiana wartości szacunkowych stosowanych do ustalenia wartości odzyskiwalnej tego składnika aktywów. W takim przypadku, z wyjątkiem sytuacji opisanych w paragrafie 117, podwyższa się wartość bilansową składnika aktywów do wysokości jego wartości odzyskiwalnej. Kwota podwyższenia stanowi odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości.

- 115 Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości odzwierciedla zwiększenie szacunkowego potencjału użytkowego składnika aktywów, w wyniku jego użytkowania bądź sprzedaży, od momentu, gdy jednostka po raz ostatni ujęła odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów. Paragraf 130 nakłada wymóg określenia przez jednostkę, która ze zmian wartości szacunkowych spowodowała zwiększenie szacunkowego potencjału użytkowego. Do przykładów zmian wartości szacunkowych zalicza się:

- a) zmianę podstawy ustalenia wartości odzyskiwalnej (czyli, czy wartość odzyskiwalna oparta jest na wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży czy na wartości użytkowej);
- b) zmianę kwoty lub terminu wystąpienia szacunkowych przyszłych przepływów pieniężnych lub stopy dyskontowej, jeśli wartość odzyskiwalna oparta była na wartości użytkowej; lub
- c) zmianę wartości szacunkowych składników wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, jeśli wartość odzyskiwalna oparta była na wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży.

- 116 Wartość użytkowa składnika aktywów może osiągać wartość wyższą od jego wartości bilansowej po prostu dlatego, że wartość bieżąca przyszłych wpływów pieniężnych wzrasta w miarę przybliżania się terminu ich realizacji. Mimo to jednak potencjał użytkowy składnika aktywów nie wzrasta. Tak więc nie odwraca się odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tylko ze względu na upływ czasu (określany czasem terminem „odwracanie” dyskonta), nawet jeśli wartość odzyskiwalna tego składnika aktywów przewyższa jego wartość bilansową.

#### **Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości pojedynczego składnika aktywów**

- 117 Wartość bilansowa składnika aktywów, z wyjątkiem wartości firmy, która została podwyższona w wyniku odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, nie powinna przekroczyć wartości bilansowej, jaka zostałaby ustalona (po odjęciu umorzenia), gdyby w ubiegłych latach w ogóle nie ujęto odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów.



- 118 Wszelki wzrost wartości bilansowej składnika aktywów, z wyłączeniem wartości firmy, wykraczający powyżej jego wartości bilansowej, jaka byłaby ustalona (po odjęciu umorzenia), gdyby w ubiegłych latach w ogóle nie ujęto odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów, stanowi przeszacowanie. Księgując to przeszacowanie, jednostka stosuje standard mający zastosowanie do danego składnika aktywów.
- 119 Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów, z wyjątkiem wartości firmy, ujmuje się niezwłocznie jako przychód w rachunku zysków i strat, chyba że dany składnik aktywów wykazywany jest w wartości przeszacowanej zgodnie z innym standardem (na przykład zgodnie z modelem opartym na wartości przeszacowanej omówionym w MSR 16). Każde odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów traktuje się jako zwiększenie nadwyżki z aktualizacji wyceny zgodnie z tym standardem.
- 120 Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów zwiększa bezpośrednio kapitał własny pod pozycją nadwyżka z aktualizacji wyceny. Jednakże kwota odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości jest ujmowana jako przychód w rachunku zysków i strat do wysokości odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości danego objętego aktualizacją wyceny składnika aktywów, który został poprzednio ujęty jako koszt w rachunku zysków i strat.
- 121 Po ujęciu odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w kolejnych okresach odpis amortyzacyjny dotyczący danego składnika aktywów koryguje się w taki sposób, aby w ciągu pozostałego okresu użytkowania tego składnika aktywów dokonać systematycznego odpisania jego zweryfikowanej wartości bilansowej pomniejszonej o wartość końcową (jeśli będzie występowała).

#### **Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne**

- 122 Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne przypisuje się do składników aktywów ośrodka, z wyjątkiem wartości firmy, proporcjonalnie do udziału wartości bilansowej każdego ze składników aktywów w wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Takie podwyższenie wartości bilansowych traktuje się jako odwrócenie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości pojedynczych składników aktywów i ujmuje zgodnie z paragrafem 119.
- 123 W wyniku przypisania kwoty odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości do ośrodka wypracowującego środki pieniężne zgodnie z paragrafem 122 wartość bilansowa danego składnika aktywów nie może osiągnąć wartości wyższej od niższej spośród następujących kwot:
- a) jego wartości odzyskiwalnej (jeśli istnieje możliwość jej ustalenia); oraz
  - b) jego wartości bilansowej, jaka zostałaby ustalona (po odjęciu umorzenia), jeśli w odniesieniu do tego składnika aktywów w ogóle nie byłby ujmowany odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w ubiegłych okresach.

Kwota odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, która miałaby, przy braku powyższych ograniczeń, być przypisana danemu składnikowi aktywów, jest proporcjonalnie przypisywana do pozostałych aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, z wyjątkiem wartości firmy.

#### **Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości wartości firmy**

- 124 Odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości wartości firmy nie odwróca się w kolejnym okresie.
- 125 MSR 38 *Wartości niematerialne* wprowadza zakaz ujmowania wartości firmy, która została wytworzona we własnym zakresie. Prawdopodobne jest, że jakikolwiek późniejszy wzrost wartości odzyskiwalnej wartości firmy w okresach następujących po ujęciu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości wartości firmy będzie zwiększeniem wartości firmy wytworzonej we własnym zakresie, a nie ujęciem odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu nabytej wartości firmy.

#### **UJAWNIANIE INFORMACJI**

- 126 W odniesieniu do każdej grupy aktywów jednostka ujawnia następujące informacje:
- a) kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą w rachunku zysków i strat w ciągu danego okresu oraz pozycję (pozycje) rachunku zysków i strat, do której odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości został włączony;
  - b) kwotę odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą w rachunku zysków i strat w ciągu okresu oraz pozycję (pozycje) rachunku zysków i strat, w której dokonano odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości;
  - c) kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości przeszacowanych aktywów, która w ciągu okresu została odniesiona bezpośrednio na kapitał własny;
  - d) kwotę odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości przeszacowanych aktywów, która w ciągu okresu została odniesiona bezpośrednio na kapitał własny.
- 127 Za grupę aktywów uznaje się zespół aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania w ramach działalności jednostki.

- 128 Informacje wymagane przez paragraf 126 mogą być prezentowane z innymi informacjami dotyczącymi danej grupy aktywów. Na przykład informacja taka może zostać włączona do uzgodnienia wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych na początek i na koniec okresu, którego wymaga MSR 16.
- 129 Jednostka, która prezentuje informacje dotyczące segmentów zgodnie z MSSF 8, ujawnia następujące informacje dla każdego segmentu działalności podlegającego obowiązkowi sprawozdawczemu:
- kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujętych w rachunku zysków i strat oraz odniesionych bezpośrednio na kapitał własny w ciągu okresu;
  - kwotę odwrócenia odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujętych w rachunku zysków i strat oraz odniesionych bezpośrednio na kapitał własny w ciągu okresu.
- 130 Dla każdego istotnego ujętego lub odwróconego w ciągu okresu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości pojedynczego składnika aktywów, w tym wartości firmy, lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne jednostka ujawnia:
- zdarzenia i okoliczności, które doprowadziły do ujęcia lub odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości;
  - kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą lub odwróconą;
  - w odniesieniu do pojedynczego składnika aktywów:
    - rodzaj składnika aktywów; oraz
    - segment podlegający obowiązkowi sprawozdawczemu, do którego należy składnik aktywów, jeżeli jednostka prezentuje informacje dotyczące segmentów zgodnie z MSSF 8;
  - w odniesieniu do ośrodka wypracowującego środki pieniężne:
    - opis ośrodka wypracowującego środki pieniężne (czyli, czy jest to linia produkcyjna, zakład przemysłowy, określony rodzaj działalności, obszar geograficzny czy segment podlegający obowiązkowi sprawozdawczemu zgodnie z definicją w MSSF 8);
    - kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą lub odwróconą w podziale na grupy aktywów i segmenty podlegające obowiązkowi sprawozdawczemu, jeśli jednostka prezentuje informacje o segmentach zgodnie z MSSF 8; oraz
    - jeśli sposób grupowania aktywów w celu zidentyfikowania ośrodka wypracowującego środki pieniężne uległ zmianie od czasu przeprowadzenia poprzedniego szacunku wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne (jeśli taki występuje), jednostka opisuje obecny i poprzedni sposób grupowania aktywów, jak również powody zmiany sposobu identyfikacji ośrodka wypracowującego środki pieniężne;
  - czy wartość odzyskiwalna danego składnika aktywów (ośrodka wypracowującego środki pieniężne) odpowiada jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży czy jego wartości użytkowej;
  - jeśli wartość odzyskiwalna jest na poziomie wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży – podstawę ustalenia wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży (czyli, czy wartość godziwa została ustalona poprzez odniesienie do aktywnego rynku);
  - jeśli wartość odzyskiwalna jest na poziomie wartości użytkowej – stopę (stopy) dyskontową zastosowaną do bieżącego i poprzedniego (jeśli takie występowały) szacunku wartości użytkowej.
- 131 Jednostka ujawnia następujące informacje dotyczące łącznej kwoty odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujętych (odwróconych) w ciągu okresu, o których nie ujawniono żadnych informacji zgodnie z paragrafem 130:
- główne grupy aktywów, do których odnosiły się odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości oraz główne grupy aktywów, na które odwrócenie tych odpisów aktualizujących wywarło wpływ;
  - najważniejsze zdarzenia i okoliczności, które doprowadziły do ujęcia i odwrócenia odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.
- 132 Zaleca się ujawnienie założeń przyjętych przez jednostkę dla celów ustalenia wartości odzyskiwalnej aktywów (ośrodków wypracowujących środki pieniężne) w ciągu okresu. W przypadku, w którym wartość firmy lub składnik wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania jest uwzględniony w wartości bilansowej danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, paragraf 134 nakłada na jednostkę wymóg ujawniania informacji o szacunkach stosowanych do wyceny wartości odzyskiwalnej tego ośrodka.

- 133 Jeśli, zgodnie z paragrafem 84, dowolna część wartości firmy przejętej w ciągu danego okresu w wyniku połączenia jednostek gospodarczych nie została do dnia bilansowego przypisana do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków), ujawnia się kwotę nieprzydzielonej wartości firmy wraz z uzasadnieniem jej nieprzyписania.

**Szacunkowe prognozy wykorzystywane do wyceny wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, który zawiera wartość firmy lub składniki aktywów o nieokreślonym okresie użytkowania**

- 134 Jednostka ujawnia informacje wymagane zgodnie z pkt a)–f) w odniesieniu do każdego ośrodka (ośrodków) wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków), jeśli wartość bilansowa przypisanej do niego wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania jest znacząca w porównaniu z należącą do jednostki łączną wartością bilansową wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania:
- a) wartość bilansową wartości firmy przypisanej do ośrodka (zespołu ośrodków) wypracowującego środki pieniężne;
  - b) wartość bilansową składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, które zostały przypisane do danego ośrodka (zespołu ośrodków);
  - c) podstawę wyceny wartości odzyskiwalnej (wartość użytkowa lub wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży) danego ośrodka (zespołu ośrodków);
  - d) jeśli wartość odzyskiwalna ośrodka (zespołu ośrodków) została ustalona w oparciu o jego wartość użytkową:
    - (i) opis poszczególnych kluczowych założeń kierownictwa, na podstawie których opracowano prognozy przepływów pieniężnych za okres objęty najbardziej aktualnym budżetem/prognozą. Za kluczowe uznaje się te założenia, które wywierają największy wpływ na wartość odzyskiwalną danego ośrodka (zespołu ośrodków);
    - (ii) opis przyjętej przez kierownictwo metody wyceny wartości przypisanej poszczególnym kluczowym założeniom oraz stwierdzenie, czy powyższe wartości odzwierciedlają dotychczasowe doświadczenia lub, jeśli jest to stosowne rozwiązanie, czy są spójne z przesłankami pochodzącymi z zewnętrznych źródeł informacji, a jeśli nie są, to w jakim stopniu i dlaczego odbiegają od dotychczasowych doświadczeń oraz zewnętrznych źródeł informacji;
    - (iii) okres czasu, na jaki kierownictwo opracowało prognozy przepływów pieniężnych na podstawie zatwierdzonych przez nie budżetów/prognoz finansowych, oraz, jeśli w stosunku do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków) stosuje się okres dłuższy niż pięć lat, podanie powodów uzasadniających zastosowanie dłuższego okresu;
    - (iv) stopę wzrostu zastosowaną do ekstrapolacji prognoz przepływów pieniężnych wykraczających poza okres objęty przez najbardziej aktualne budżety/prognozy oraz uzasadnienie zastosowania każdej stopy wzrostu, która przewyższa średnie długoterminowe stopy wzrostu dla produktów, branży, kraju lub państw, w których działa jednostka, lub rynku, z którym związany jest dany ośrodek (zespoły ośrodków);
    - (v) stopę (stopy) dyskontową wykorzystaną w prognozach przepływów pieniężnych.
  - e) jeśli wartość odzyskiwalna ośrodka (zespołu ośrodków) została ustalona w oparciu o jego wartość godziwą pomniejszoną o koszty doprowadzenia do sprzedaży – metodologię wyceny wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży. W przypadku, w którym wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży nie została ustalona w oparciu o możliwe do zaobserwowania ceny rynkowe ośrodka (zespołu ośrodków), ujawnia się następujące informacje:
    - (i) opis poszczególnych kluczowych założeń, na których kierownictwo oparło wycenę wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Za kluczowe uznaje się te założenia, które wywierają największy wpływ na wartość odzyskiwalną danego ośrodka (zespołu ośrodków);
    - (ii) opis przyjętej przez kierownictwo metody wyceny wartości przypisanej poszczególnym kluczowym założeniom oraz stwierdzenie, czy powyższe wartości odzwierciedlają dotychczasowe doświadczenia, lub, jeśli jest to stosowne rozwiązanie, czy są spójne z przesłankami pochodzącymi z zewnętrznych źródeł informacji, a jeśli nie są, to w jakim stopniu i dlaczego odbiegają od dotychczasowych doświadczeń oraz zewnętrznych źródeł informacji;
  - f) jeśli uzasadnione i prawdopodobne zmiany kluczowych założeń, które kierownictwo przyjęło do wyceny wartości odzyskiwalnej ośrodka (zespołu ośrodków), sprawiają, że wartość bilansowa tego ośrodka (zespołów ośrodków) przewyższy jego wartość odzyskiwalną:
    - (i) kwotę nadwyżki wartości odzyskiwalnej ośrodka (zespołu ośrodków) nad jego wartością bilansową;

- (ii) wartość przypisaną kluczowym założeniom;
  - (iii) wartość, o jaką musi się zmienić kluczowe założenie (z uwzględnieniem wpływu tej zmiany na pozostałe zmienne), aby wartość odzyskiwalna ośrodka (zespołu ośrodków) była równa jego wartości bilansowej.
- 135 Jeśli wartość bilansowa wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania została w części lub w całości przypisana do ośrodków wypracowujących środki pieniężne (zespołów ośrodków), a kwota przypisana w ten sposób do poszczególnych ośrodków (zespołów ośrodków) nie jest znacząca w porównaniu z łączną wartością bilansową wartości firmy lub składników aktywów o nieokreślonym okresie użytkowania, ujawnia się ten fakt wraz z podaniem łącznej wartości bilansowej wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, które zostały do danych ośrodków (zespołów ośrodków) przypisane. Dodatkowo, jeśli wartość odzyskiwalna dowolnych ośrodków (zespołów ośrodków) została ustalona w oparciu o te same kluczowe założenie (założenia), a łączna wartość bilansowa przyporządkowanej im wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania jest znacząca w porównaniu z łączną wartością bilansową wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, jednostka ujawnia ten fakt, podając także:
- a) łączną wartość bilansową wartości firmy przypisanej do tych ośrodków (zespołów ośrodków);
  - b) łączną wartość bilansową składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, które zostały do tych ośrodków (zespołów ośrodków) przypisane;
  - c) opis kluczowych założeń;
  - d) opis przyjętej przez kierownictwo metody ustalania wartości przypisanej kluczowym założeniom oraz stwierdzenie, czy powyższe wartości odzwierciedlają dotychczasowe założenia, lub – jeśli rozwiązanie takie jest uzasadnione – czy wartości te są spójne z przesłankami pochodzącymi z zewnętrznych źródeł informacji, a jeśli nie są, to dlaczego i w jakim stopniu odbiegają od dotychczasowych doświadczeń lub zewnętrznych źródeł informacji;
  - e) jeśli uzasadnione i prawdopodobne zmiany kluczowego założenia (założeń) mogą spowodować, że łączna wartość bilansowa ośrodków (zespołów ośrodków) przewyższy łączną kwotę ich wartości odzyskiwalnej, ujawnia się także:
    - (i) kwotę nadwyżki łącznej wartości odzyskiwalnej danych ośrodków (zespołów ośrodków) nad ich łączną wartością bilansową;
    - (ii) wartość (wartości) przypisaną kluczowemu założeniu (założeniom);
    - (iii) wartość (wartości), o jaką musi się zmienić kluczowe założenie (założenia), z uwzględnieniem wpływu tej zmiany na pozostałe zmienne przyjęte do wyceny wartości odzyskiwalnej, aby łączna wartość odzyskiwalna ośrodków (zespołów ośrodków) była równa ich łącznej wartości bilansowej.
- 136 Zgodnie z postanowieniami paragrafów 24 lub 99 najbardziej aktualne wyliczenie wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołów ośrodków) za poprzedni okres czasu może być wykorzystane w kolejnym okresie w celu przeprowadzenia testu na utratę wartości danego ośrodka (zespołu ośrodków) w bieżącym okresie, pod warunkiem że spełnione zostały określone kryteria. W takim przypadku informacje dotyczące danego ośrodka (zespołu ośrodków), które zostały ujawnione wraz z informacjami wymaganymi przez paragrafy 134 i 135, odnoszą się do przeniesionego do kolejnego okresu wyliczenia wartości odzyskiwalnej.
- 137 Przykład ilustrujący 9 opisuje ujawnienie informacji wymaganych przez paragrafy 134 i 135.

#### **Przepisy przejściowe i data wejścia w życie**

- 138 Jeśli zgodnie z postanowieniami paragrafu 85 MSSF 3 jednostka postanowi stosować MSSF 3 przed datą jego wejścia w życie, która została określona w paragrafach 78–84 MSSF 3, jednostka stosuje także postanowienia niniejszego standardu prospektywnie od tej samej daty.
- 139 W przeciwnym razie jednostka stosuje wymogi niniejszego standardu:
- a) w odniesieniu do wartości firmy oraz składników wartości niematerialnych przejętych w wyniku połączenia jednostek przeprowadzonego na mocy umowy zawartej w dniu 31 marca 2004 r. i później; oraz
  - b) w odniesieniu do wszelkich innych aktywów od początku pierwszego okresu rocznego, który rozpoczyna się w dniu 31 marca 2004 r. i później.

- 140 Jednostki, do których stosują się wymagania paragrafu 139, zachęca się do stosowania wymogów niniejszego standardu przed datą wejścia w życie określoną w paragrafie 139. Niemniej jednak, jeśli jednostka zacznie stosować niniejszy standard przed datą jego wejścia w życie, stosuje w tym samym czasie wymogi MSSF 3 oraz MSR 38 (zaktualizowanego w 2004 r.).

#### **Wycofanie MSR 36 (wydanego w 1998 r.)**

- 141 Niniejszy standard zastępuje MSR 36 *Utrata wartości aktywów* (wydany w 1998 r.).

### *Załącznik A*

#### **WYKORZYSTANIE TECHNIK WYCENY WARTOŚCI BIEŻĄCEJ DO USTALENIA WARTOŚCI UŻYTKOWEJ**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu. Załącznik zawiera wskazówki dotyczące stosowania technik wyceny wartości bieżącej do ustalania wartości użytkowej. Pomimo iż w jego treści użyto terminu „składnik aktywów”, termin ten odnosi się w jednakowym stopniu do grup aktywów tworzących ośrodki wypracowujący środki pieniężne.*

#### **Części składowe wyceny wartości bieżącej**

- A1 Wszystkie wymienione poniżej elementy odzwierciedlają łącznie różnice ekonomiczne, które występują pomiędzy składnikami aktywów:
- szacunkowe prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub, w bardziej złożonych przypadkach, sekwencje przyszłych przepływów pieniężnych, które jednostka spodziewa się uzyskać z tytułu danego składnika aktywów;
  - oczekiwania dotyczące ewentualnych zmian w kwocie lub terminie wystąpienia powyższych przepływów pieniężnych;
  - wartość pieniądza w czasie odzwierciedlona przez bieżącą stopę rynkową wolną od ryzyka;
  - cenę uwzględniającą niepewność nieodłącznie związaną z danym składnikiem aktywów; oraz
  - inne czynniki, niekiedy trudne do zidentyfikowania (jak brak płynności), które mogłyby zostać odzwierciedlone przez uczestników rynku w wycenie przyszłych przepływów pieniężnych, których uzyskania jednostka oczekuje z tytułu danego składnika aktywów.
- A2 Niniejszy załącznik porównuje dwa podejścia wykorzystywane do ustalania wartości bieżącej, z których każde, w zależności od okoliczności, może zostać przyjęte przez jednostkę do oszacowania wartości użytkowej składnika aktywów. Zgodnie z podejściem „tradycyjnym” korekta z tytułu czynników b)–e), które zostały opisane w paragrafie A1, jest wbudowana w stopę dyskontową. Podejście „oczekiwanych przepływów pieniężnych” zakłada natomiast, że czynniki b), d) oraz e) są podstawą korekty wyliczenia oczekiwanych przepływów pieniężnych skorygowanych o ryzyko. Bez względu na to, które podejście zostanie przyjęte przez jednostkę w celu odzwierciedlenia oczekiwań dotyczących prawdopodobnych zmian w kwocie oraz terminie uzyskania przyszłych przepływów pieniężnych, wynik końcowy powinien odzwierciedlać wartość bieżącą przyszłych przepływów pieniężnych, czyli średnią ważoną wartość wszystkich prawdopodobnych wyników.

#### **Ogólne zasady**

- A3 W zależności od konkretnej sytuacji oraz specyficznych okoliczności dotyczących analizowanych aktywów, wykorzystuje się różne techniki szacowania stóp procentowych oraz przyszłych przepływów pieniężnych. Niemniej jednak wymienione poniżej ogólne zasady dotyczą wszystkich technik wykorzystywanych do ustalania wartości bieżącej w celu wyceny aktywów:
- stopy procentowe zastosowane do zdyskontowania przepływów pieniężnych powinny odzwierciedlać założenia, które są spójne z założeniami przyjętymi do przeprowadzenia szacunku przepływów pieniężnych. W przeciwnym razie wpływ wybranych czynników może zostać podwójnie uwzględniony lub pominięty. Na przykład stopa dyskontowa wynosząca 12 % może zostać zastosowana w odniesieniu do wynikających z umowy przepływów pieniężnych z tytułu należnej pożyczki. Powyższa stopa odzwierciedla oczekiwania dotyczące przyszłego ryzyka nieuregulowania pożyczki o określonej charakterystyce. Analogiczna stopa w wysokości 12 % nie powinna być stosowana do dyskontowania oczekiwanych przepływów pieniężnych, ponieważ przepływy te uwzględniają już założenia dotyczące przyszłego nieuregulowania płatności;
  - szacunkowe przepływy pieniężne oraz stopy dyskontowe nie powinny uwzględniać subiektywnej oceny oraz czynników niezwiązanych z analizowanym składnikiem aktywów. Na przykład celowe zaniżenie szacunkowych przepływów pieniężnych netto w celu podniesienia pozornej przyszłej rentowności składnika aktywów sprawi, że wycena stanie się subiektywna;
  - szacunkowe przepływy pieniężne lub stopy dyskontowe powinny odzwierciedlać określoną liczbę prawdopodobnych wyników, a nie pojedynczy, najbardziej prawdopodobny, najniższy lub najwyższy wynik.

### Podejście tradycyjne i podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych stosowane do wyceny wartości bieżącej

#### *Podejście tradycyjne*

- A4 W celu ustalenia wartości bieżącej zgodnie z tradycyjną praktyką księgową wykorzystuje się pojedynczą sekwencję szacunkowych przepływów pieniężnych oraz jedną stopę dyskontową, którą często określa się mianem „stopy proporcjonalnej do ryzyka”. Dlatego też, zgodnie z podejściem tradycyjnym, uznaje się, że stosowanie pojedynczej stopy dyskontowej jest w stanie uwzględnić wszystkie oczekiwania dotyczące przyszłych przepływów pieniężnych oraz odpowiednią premię za ryzyka. Z tego właśnie powodu podejście tradycyjne kładzie największy nacisk na wybór stopy dyskontowej.
- A5 W określonych sytuacjach, na przykład kiedy porównywalne składniki aktywów występują na rynku, podejście tradycyjne jest także znacznie łatwiejsze w stosowaniu. W przypadku aktywów wypracowujących umowne przepływy pieniężne, podejście to odzwierciedla dodatkowo sposób, w jaki uczestnicy rynku opisują aktywa, np. „obligacje oprocentowane na 12 %”.
- A6 Nie we wszystkich sytuacjach podejście tradycyjne jest w stanie w odpowiedni sposób rozwiązać niektóre złożone problemy związane z wyceną, takie jak np. ustalenie wartości aktywów niefinansowych, dla których nie istnieje aktywny rynek lub brak rynku dla porównywalnych aktywów. Odpowiedni wybór „stopy proporcjonalnej do ryzyka” nakłada wymóg przeprowadzenia analizy przynajmniej dwóch pozycji – składnika aktywów, który istnieje na rynku i ma możliwą do zaobserwowania stopę procentową, oraz składnika aktywów będącego przedmiotem wyceny. Odpowiednia stopa procentowa, która została przyjęta dla wycenianych przepływów pieniężnych, powinna wynikać z zaobserwowanej stopy procentowej dla drugiego składnika aktywów. W celu wyciągnięcia właściwych wniosków charakterystyka przepływów pieniężnych drugiego składnika aktywów musi być podobna do cech wykazywanych przez przepływy pieniężne składnika poddanego wycenie. Aby ustalić podobieństwo, osoba przeprowadzająca wycenę powinna wykonać następujące czynności:
- określić sekwencję przepływów pieniężnych do zdyskontowania;
  - zidentyfikować na rynku inne składniki aktywów, które wydają się mieć podobną charakterystykę przepływów pieniężnych;
  - porównać sekwencję przepływów pieniężnych obu pozycji, aby upewnić się, że wykazują one podobieństwo (na przykład, czy obie sekwencje są umownymi przepływami środków pieniężnych lub czy jedna z nich wynika z umowy, a druga jest szacunkowym przepływem środków pieniężnych?);
  - ocenić, czy jedna z pozycji obejmuje element (lub „posiada cechę”), który nie występuje w pozycji drugiej (na przykład, czy pierwsza pozycja wykazuje wyższą płynność od drugiej?); oraz
  - ocenić, czy w przypadku zmiany warunków gospodarczych obie sekwencje przepływów pieniężnych będą zachowywać się (tzn. zmieniać) w analogiczny sposób.

#### *Podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych*

- A7 W niektórych sytuacjach podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych jest bardziej skutecznym narzędziem niż podejście tradycyjne. Podczas przeprowadzania wyceny podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych nie wykorzystuje pojedynczego, najbardziej prawdopodobnego przepływu środków, ale uwzględnia wszystkie oczekiwania dotyczące prawdopodobnych przepływów pieniężnych. Na przykład przepływ środków pieniężnych może równać się 100 j.p., 200 j.p. lub 300 j.p., przy czym prawdopodobieństwo uzyskania powyższych wyników wynosi odpowiednio 10 %, 60 % i 30 %. Wartość oczekiwana przepływu środków pieniężnych wynosi 220 j.p. Różnica pomiędzy podejściem tradycyjnym i metodą oczekiwanych środków pieniężnych sprowadza się więc do tego, że drugie podejście koncentruje się na bezpośredniej analizie badanych przepływów pieniężnych i opiera się na bardziej szczegółowo określonych założeniach wyceny.
- A8 Jeśli termin uzyskania przepływów pieniężnych nie może być z pewnością określony, podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych pozwala także na zastosowanie technik wyceny wartości bieżącej. Na przykład wynoszący 1 000 j.p. przepływ środków pieniężnych może być uzyskany za rok, 2 lata lub 3 lata, przy czym stopień prawdopodobieństwa dla poszczególnych wyników wynosi odpowiednio 10, 60 i 30 %. Przedstawiony poniżej przykład przedstawia przeprowadzone w opisanej sytuacji wyliczenie oczekiwanej wartości bieżącej.

Wartość bieżąca 1 000 j.p. za rok przy 5 %	952,38 j.p.	
Prawdopodobieństwo	10,00 %	95,24 j.p.
Wartość bieżąca 1 000 j.p. za 2 lata przy 5,25 %	902,73 j.p.	
Prawdopodobieństwo	60,00 %	541,64 j.p.
Wartość bieżąca 1 000 j.p. za 3 lata przy 5,50 %	851,61 j.p.	
Prawdopodobieństwo	30,00 %	255,48 j.p.
Oczekiwana wartość bieżąca		892,36 j.p.

- A9 Oczekiwana wartość bieżąca w kwocie 892,36 j.p. różni się od uzyskanego w sposób tradycyjny najlepszego szacunku 902,73 j.p. (przy 60 % prawdopodobieństwa). Zastosowane w powyższym przykładzie tradycyjne wyliczenie wartości bieżącej wiąże się z koniecznością przyjęcia prawdopodobnego terminu uzyskania przepływów pieniężnych na potrzeby wyceny i dlatego też nie odzwierciedla prawdopodobieństwa związanego z innymi terminami. Dzieje się tak, ponieważ stopa dyskontowa zastosowana w tradycyjnym podejściu do wyceny wartości bieżącej nie jest zdolna odzwierciedlić niepewności związanej z terminem.

- A10 Zastosowanie stopnia prawdopodobieństwa jest jednym z najważniejszych elementów podejścia oczekiwanych przepływów pieniężnych. Niektórzy uważają, że przypisanie stopnia prawdopodobieństwa wysoce subiektywnym szacunkom nie jest w stanie przynieść bardziej precyzyjnych wyników niż te, które są obecnie uzyskiwane. Niemniej jednak właściwe zastosowanie tradycyjnego podejścia (zob. paragraf A6) wymaga tych samych szacunków i jest przy tym obciążone taką samą subiektywnością oceny, a nie zapewnia przejrzystości przeprowadzanych wyliczeń tak, jak to czyni podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych.
- A11 Wiele szacunków opracowanych zgodnie z bieżącą praktyką w sposób nieformalny uwzględnia element oczekiwanych przepływów pieniężnych. Poza tym wielu księgowych staje w obliczu potrzeby wyceny składnika aktywów, dysponując ograniczonymi informacjami o prawdopodobieństwie wystąpienia ewentualnych przepływów pieniężnych. Księgowy może spotkać się, na przykład, z jedną z następujących sytuacji:
- szacunkowa kwota wynosi od 50 j.p. do 250 j.p., przy czym żadna z kwot, które mieszczą się w tej skali, nie jest bardziej prawdopodobna niż pozostałe. Na podstawie ograniczonej ilości informacji można ustalić, że oczekiwany przepływ środków pieniężnych wynosi  $150 \text{ j.p. } [(50 + 250)/2]$ ;
  - szacunkowa kwota wynosi od 50 j.p. do 250 j.p., przy czym najbardziej prawdopodobna kwota równa się 100 j.p. Stopień prawdopodobieństwa wystąpienia poszczególnych kwot jest nieznan. Na podstawie ograniczonej ilości informacji można ustalić więc, że oczekiwany przepływ środków pieniężnych wynosi  $133,33 \text{ j.p. } [(50 + 100 + 250)/3]$ ;
  - szacunkowa kwota wynosi 50 j.p. (przy 10 % prawdopodobieństwa), 250 j.p. (przy 30 % prawdopodobieństwa) lub 100 j.p. (przy 60 % prawdopodobieństwa). Na podstawie ograniczonej ilości informacji można ustalić więc, że oczekiwany przepływ środków pieniężnych wynosi  $140 \text{ j.p. } [(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$ .
- W każdym z wymienionych przypadków szacunkowy oczekiwany przepływ środków pieniężnych pozwala na znacznie bardziej dokładne ustalenie szacunkowej wartości użytkowej niż rozpatrywana indywidualnie kwota minimalna, kwota najbardziej prawdopodobna lub maksymalna.
- A12 Zastosowanie podejścia oczekiwanych przepływów pieniężnych podlega ograniczeniom wynikającym z analizy stosunku kosztów do korzyści. Może zdarzyć się, na przykład, że dysponując wieloma danymi, jednostka jest w stanie opracować szereg prognoz przepływów pieniężnych. W innych przypadkach jednostka może nie być w stanie opracować bardziej szczegółowej prognozy zmiennych przepływów pieniężnych, nie ponosząc przy tym poważnych wydatków. Dlatego też jednostka powinna zawsze oceniać, czy ponoszenie kosztów zdobycia dodatkowych informacji zwiększa wiarygodność wyceny.
- A13 Niektórzy uważają, że techniki oczekiwanych przepływów pieniężnych nie nadają się do wyceny pojedynczych pozycji lub pozycji o ograniczonej liczbie możliwych wyników. Dla poparcia swojej tezy przytaczają przykład składnika aktywów, który zakłada otrzymanie dwóch możliwych wyników przepływu środków pieniężnych w kwocie 10 j.p. (przy 90 % prawdopodobieństwa) oraz przepływu środków pieniężnych w wysokości 1 000 j.p. (przy 10 % prawdopodobieństwa). Ponieważ oczekiwany przepływ środków pieniężnych wynosi w tym przypadku 109 j.p., krytycy tej metody podkreślają, że wynik ten nie odzwierciedla żadnej z kwot, które w rzeczywistości zostaną zapłacone.
- A14 Powyższe twierdzenia odzwierciedlają podstawowy spór dotyczący celu przeprowadzania wyceny. Jeśli przyjmiemy, że celem wyceny jest obliczenie łącznych wydatków, oczekiwane przepływy pieniężne nie odzwierciedlają szacunku oczekiwanych wydatków w sposób reprezentatywny i wiary. Przedmiotem niniejszego standardu jest jednak wycena wartości odzyskiwalnej składnika aktywów. Nie jest przy tym prawdopodobne, by wartość odzyskiwalna składnika aktywów wynosiła 10 j.p., nawet jeśli kwota ta odpowiada najbardziej prawdopodobnemu przepływowi środków pieniężnych. Dzieje się tak, ponieważ ustalona kwota w wysokości 10 j.p. nie uwzględnia niepewności związanej z przepływem środków pieniężnych, która została odzwierciedlona w wycenie składnika aktywów, a niepewny przepływ środków pieniężnych został przedstawiony jako pewny. Żadna jednostka, która kieruje się racjonalnymi zasadami, nie sprzedałaby składnika aktywów o analogicznej charakterystyce za 10 j.p.

#### Stopa dyskontowa

- A15 Bez względu na to, które podejście zostanie przyjęte przez jednostkę do ustalenia wartości użytkowej składnika aktywów, stopy procentowe wykorzystane do zdyskontowania przepływów pieniężnych nie powinny odzwierciedlać ryzyka, o które szacunkowe przepływy pieniężne zostały już skorygowane. W przeciwnym razie skutek oddziaływania pewnych założeń zostanie dwukrotnie uwzględniony.
- A16 W przypadku, w którym właściwa dla danego składnika aktywów stopa nie jest bezpośrednio dostępna na rynku, w celu oszacowania stopy dyskontowej jednostka przyjmuje wartość zastępczą. Celem jest przeprowadzenie możliwie najbardziej dokładnego szacunku oceny rynkowej następujących pozycji:
- wartości pieniądza w czasie za poszczególne okresy aż do końca okresu użytkowania danego składnika aktywów; oraz
  - czynników b), d) i e) opisanych w paragrafie A1, w zakresie, w którym czynniki te nie spowodowały korekty wyliczenia szacunkowych przepływów pieniężnych.
- A17 Za podstawę powyższego szacunku jednostka może przyjąć następujące stopy:
- średnioważony koszt kapitału danej jednostki, ustalony za pomocą takich technik, jak kapitałowy model wyceny;
  - krótkowa stopa kredytu (zadłużenia) jednostki; oraz
  - inne rynkowe stopy pożyczek/kredytów.

- A18 Powyższe stopy powinny zostać odpowiednio skorygowane, aby:
- a) odzwierciedlić ocenę rynkową konkretnych rodzajów ryzyka związanych z szacunkowymi przepływami środków pieniężnych z tytułu danego składnika aktywów; oraz
  - b) wyeliminować ryzyka, które nie dotyczą szacunkowych przepływów pieniężnych uzyskanych z danego składnika aktywów, lub ryzyka, o które szacunkowe przepływy pieniężne zostały już skorygowane.
- Należy uwzględnić takie rodzaje ryzyka, jak ryzyko związane z danym krajem, walutą oraz ceną.
- A19 Ponieważ sposób finansowania zakupu składnika aktywów przez jednostkę nie ma wpływu na przyszłe przepływy pieniężne, których oczekuje się z tytułu danego składnika aktywów, stopa dyskontowa jest niezależna od struktury kapitałowej jednostki oraz sposobu sfinansowania przez nią zakupu danego składnika aktywów.
- A20 Paragraf 55 nakłada wymóg stosowania stopy dyskontowej do kwoty przed opodatkowaniem. Dlatego też, jeśli podstawą do oszacowania stopy dyskontowej jest kwota po opodatkowaniu, podstawa jest korygowana, aby przywrócić ją do poziomu sprzed opodatkowania.
- A21 Aby ustalić wartość użytkową danego składnika aktywów, jednostka stosuje zwykle pojedynczą stopę dyskontową. Niemniej jednak, jeśli wartość użytkowa jest wrażliwa na różnice w ryzykach dla poszczególnych okresów lub terminową strukturę stóp procentowych, jednostka stosuje różne stopy dyskontowe dla różnych okresów.



## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 37

*Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*

## CEL

Celem niniejszego standardu jest zapewnienie, aby wobec rezerw, zobowiązań warunkowych i aktywów warunkowych stosowane były odpowiednie kryteria dotyczące ujmowania pozycji w sprawozdaniu i zasady wyceny oraz aby w informacji dodatkowej ujawniane były informacje umożliwiające ich użytkownikom zrozumienie charakteru rezerw, charakteryzujących je terminów (ich biegu) oraz ich kwot.

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosują wszystkie jednostki do księgowania rezerw, zobowiązań warunkowych oraz aktywów warunkowych, z wyjątkiem takich, które:
  - a) wynikają z umów niewykonanych, z wyjątkiem sytuacji, gdy umowa rodzi obciążenia; oraz
  - b) [usunięty];
  - c) są przedmiotem innego standardu.
- 2 Niniejszego standardu nie stosuje się do instrumentów finansowych (w tym do gwarancji), objętych zakresem MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.
- 3 Mianem umów niewykonanych określane są umowy w trakcie obowiązywania, w przypadku których żadna ze stron nie wypełniła żadnego ze swoich obowiązków lub obie strony wypełniły swoje obowiązki w równym, niepełnym stopniu. Niniejszego standardu nie stosuje się do umów niewykonanych, chyba że rodzą one obciążenia.
- 4 [Usunięty]
- 5 W przypadku gdy inny standard omawia konkretny typ rezerw, zobowiązań warunkowych lub aktywów warunkowych, jednostka stosuje tamten właśnie standard w miejsce niniejszego. Na przykład MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych* dotyczy sposobu podejścia jednostki przejmującej do zobowiązań warunkowych przejętych w ramach połączenia jednostek gospodarczych. Niektóre rodzaje rezerw są także przedmiotem standardów dotyczących:
  - a) umów o usługę budowlaną (zob. MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*);
  - b) podatku dochodowego (zob. MSR 12 *Podatek dochodowy*);
  - c) leasingu (zob. MSR 17 *Leasing*). Ponieważ jednak MSR 17 nie zawiera konkretnych wymogów dotyczących rozwiązań odnoszących się do leasingu operacyjnego, który stał się umową rodzącą obciążenia, do takich przypadków stosuje się niniejszy standard;
  - d) świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*); oraz
  - e) umów ubezpieczeniowych (zob. MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*). Jednakże niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do rezerw, zobowiązań warunkowych oraz aktywów warunkowych ubezpieczyciela, innych niż te, które są skutkiem zobowiązań wynikających z umowy oraz praw wypływających z umów ubezpieczenia objętych postanowieniami MSSF 4.
- 6 Niektóre kwoty traktowane jako rezerwy mogą odnosić się do ujmowania przychodu, na przykład gdy jednostka udziela gwarancji w zamian za wynagrodzenie. Ujmowanie przychodu nie jest przedmiotem niniejszego standardu. MSR 18 *Przychody* określa okoliczności, w jakich ujmuje się przychód oraz dostarcza praktycznych wytycznych na temat stosowania kryteriów dotyczących ujmowania przychodu. Niniejszy standard nie zmienia wymogów MSR 18.
- 7 Niniejszy standard definiuje rezerwy jako zobowiązania, których kwota lub termin zapłaty są niepewne. W niektórych krajach termin „rezerwa” jest także używany w odniesieniu do pozycji takich, jak umorzenie, odpis z tytułu utraty wartości aktywów czy zmniejszenie wartości należności wątpliwych. Pozycje te jako korekty wartości bilansowej aktywów nie są przedmiotem niniejszego standardu
- 8 Inne standardy określają, czy poniesione nakłady powinny zostać aktywowane czy zarachowane w koszty. Kwestie te nie są przedmiotem niniejszego standardu. Zgodnie z powyższym niniejszy standard ani nie zawiera zakazu, ani nie wprowadza wymogu aktywowania ujmowanych kosztów w momencie tworzenia rezerwy.
- 9 Niniejszy standard stosuje się do rezerw na restrukturyzację (łącznie z działalnością w trakcie zaniechania). W wypadku gdy restrukturyzacja odpowiada definicji działalności w trakcie zaniechania, dodatkowe wymogi dotyczące ujawniania informacji mogą wynikać z MSR 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*.

## DEFINICJE

10 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Rezerwa* jest zobowiązaniem, którego kwota lub termin zapłaty są niepewne.

*Zobowiązanie* jest obecnym, wynikającym ze zdarzeń przeszłych obowiązkiem jednostki, którego wypełnienie – jak się oczekuje – spowoduje wpływ z jednostki środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne.

*Zdarzenie obligujące* jest zdarzeniem, które tworzy prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek, sprawiający, że jednostka nie ma żadnej realnej możliwości niewypełnienia tego obowiązku.

*Obowiązek prawny* jest obowiązkiem wynikającym z:

- a) umowy (na mocy warunków sformułowanych wprost lub pośrednio);
- b) ustawodawstwa; lub
- c) innego działania prawa.

*Zwyczajowo oczekiwany obowiązek* jest obowiązkiem, który wynika z działalności jednostki, gdy:

- a) poprzez ustalony sposób postępowania w przeszłości, opublikowanie zasad postępowania lub wystarczająco konkretne, aktualne oświadczenie jednostka przekazała stronom trzecim, iż przyjmie na siebie określoną powinność; oraz
- b) w wyniku powyższego jednostka wzbudziła u tych stron trzecich uzasadnione oczekiwanie, że powinność tę wypełni.

*Zobowiązanie warunkowe* jest:

- a) możliwym obowiązkiem, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, których istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub niewystąpienia jednego lub większej ilości niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni podlegają kontroli jednostki; lub
- b) obecnym obowiązkiem, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, ale nie jest ujmowany w sprawozdaniu finansowym, ponieważ:
  - (i) nie jest prawdopodobne, aby konieczne było wydatkowanie środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne w celu wypełnienia obowiązku; lub
  - (ii) kwoty obowiązku (zobowiązania) nie można wycenić wystarczająco wiarygodnie.

*Warunkowy składnik aktywów* jest możliwym składnikiem aktywów, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych oraz którego istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub niewystąpienia jednego lub większej ilości niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni podlegają kontroli jednostki.

*Umowa rodząca obciążenia* jest umową, na podstawie której nieuniknione koszty wypełnienia obowiązku przeważają nad korzyściami, które – według przewidywań – będą uzyskane na jej mocy.

*Restrukturyzacja* jest zaplanowanym i kontrolowanym przez kierownictwo programem, który zmienia w sposób istotny:

- a) zakres działalności prowadzonej przez jednostkę; lub
- b) sposób, w jaki działalność ta jest prowadzona.

**Rezerwy a inne zobowiązania**

11 Rezerwy można odróżnić od innych zobowiązań, takich jak zobowiązania handlowe i rozliczenia międzyokresowe bierne, ponieważ w przypadku rezerw występuje niepewność co do terminu poniesienia lub kwoty przyszłych nakładów dla uregulowania zobowiązania. W przeciwieństwie do powyższego:

- a) zobowiązania handlowe są zobowiązaniami przypadającymi do zapłaty za dobra lub usługi, które zostały dostarczone/wykonane oraz zostały zafakturowane lub formalnie uzgodnione z dostawcą; oraz
- b) rozliczenia międzyokresowe bierne są zobowiązaniami przypadającymi do zapłaty za dobra lub usługi, które zostały otrzymane/wykonane, ale nie zostały opłacone, zafakturowane lub formalnie uzgodnione z dostawcą, łącznie z kwotami należnymi pracownikom (na przykład kwoty dotyczące naliczonego wynagrodzenia za urlop). Mimo iż czasami konieczne jest oszacowanie kwoty lub terminu zapłaty rozliczeń międzyokresowych biernych, stopień niepewności jest na ogół znacznie mniejszy niż w przypadku rezerw.

Zdarza się często, że rozliczenia międzyokresowe bierne wykazywane są jako część zobowiązań z tytułu dostaw towarów i usług lub innych pozycji zobowiązań, podczas gdy rezerwy są wykazywane oddzielnie.

#### **Relacja między rezerwami a zobowiązaniami warunkowymi**

- 12 Ogólnie rzecz ujmując, wszystkie rezerwy są warunkowe, ponieważ charakteryzujące je terminy lub kwoty są niepewne. W niniejszym standardzie jednak określenie „warunkowy” używane jest w odniesieniu do zobowiązań i aktywów, które nie są ujmowane w sprawozdaniu, ponieważ ich istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub niewystąpienia jednego lub większej ilości niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni podlegają kontroli jednostki. Ponadto określenie „zobowiązanie warunkowe” jest stosowane wobec zobowiązań, które nie spełniają kryteriów ujmowania w sprawozdaniu.
- 13 Niniejszy standard wprowadza rozróżnienie na:
- a) rezerwy, które są ujmowane jako zobowiązania (zakładając, że można dokonać wiarygodnego szacunku), ponieważ stanowią obecne obowiązki oraz prawdopodobne jest, że w celu wypełnienia obowiązków konieczny okaże się wypływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne; oraz
  - b) zobowiązania warunkowe, które nie są ujęte w sprawozdaniu jako zobowiązania, ponieważ są one:
    - (i) możliwymi obowiązkami, gdyż trzeba dopiero potwierdzić, czy na jednostce ciąży obecny obowiązek, który mógłby prowadzić do wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne; lub
    - (ii) obecnymi obowiązkami, które nie spełniają kryteriów ich ujmowania w sprawozdaniu, zawartych w niniejszym standardzie (dlatego że nie jest prawdopodobne, aby wypływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne był konieczny w celu wypełnienia obowiązku lub dlatego, że kwoty obowiązku (zobowiązania) nie można wycenić wystarczająco wiarygodnie).

#### **UJMOWANIE**

##### **Rezerwy**

- 14 Rezerwę tworzy się wówczas, gdy:
- a) na jednostce ciąży obecny obowiązek (prawny lub zwyczajowo oczekiwany) wynikający ze zdarzeń przeszłych;
  - b) nie jest prawdopodobne, aby konieczne było wydatkowanie środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne w celu wypełnienia obowiązku; oraz
  - c) można dokonać wiarygodnego szacunku kwoty tego obowiązku.

Jeśli warunki te nie są spełnione, nie tworzy się rezerwy.

##### *Obecny obowiązek*

- 15 W rzadkich przypadkach stwierdzenie, czy występuje obecny obowiązek, może okazać się niejasne. W takich przypadkach uznaje się, że zdarzenie przeszłe powoduje powstanie obecnego obowiązku, jeśli – po uwzględnieniu wszystkich dostępnych dowodów – istnienie obowiązku na dzień bilansowy jest bardziej prawdopodobne niż jego brak.
- 16 Niemal we wszystkich przypadkach będzie można jasno stwierdzić, czy zdarzenie przeszłe spowodowało powstanie obecnego obowiązku. W rzadkich przypadkach, na przykład w przypadku sprawy sądowej, kwestią dyskusyjną może być, czy pewne zdarzenia miały miejsce lub czy zdarzenia te skutkowały powstaniem obecnego obowiązku. W takim przypadku jednostka ustala, czy obecny obowiązek występuje na dzień bilansowy poprzez uwzględnienie wszystkich dostępnych dowodów, łącznie – na przykład – z opiniami ekspertów. Rozważane dowody obejmują wszelkie dodatkowe dowody powstałe w wyniku zdarzeń następujących po dniu bilansowym. Na podstawie takich dowodów:
- a) jeśli występowanie obecnego obowiązku na dzień bilansowy jest bardziej prawdopodobne niż jego brak, jednostka tworzy rezerwę (jeśli kryteria dotyczące ujmowania pozycji w sprawozdaniu zostały spełnione); oraz
  - b) jeśli brak obecnego obowiązku na dzień bilansowy jest bardziej prawdopodobny niż jego istnienie, jednostka ujawnia informację o zobowiązaniu warunkowym, chyba że możliwość zaistnienia wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne jest znikoma (zob. paragraf 86).

*Zdarzenie przeszłe*

- 17 Zdarzenie przeszłe, które prowadzi do powstania obowiązku, nazywane jest zdarzeniem obligującym. Aby zdarzenie mogło być uznane za zdarzenie obligujące, konieczne jest, aby jednostka pozbawiona była realnej możliwości niewypełnienia obowiązku stworzonego przez to zdarzenie. Jest tak wyłącznie wtedy, gdy:
- wypełnienie obowiązku może być wyegzekwowane na drodze prawnej; lub
  - w przypadku zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, gdy zdarzenie (którym może być działanie jednostki) stwarza uzasadnione oczekiwanie stron trzecich, że jednostka wywiąże się z tego obowiązku.
- 18 Przedmiotem sprawozdania finansowego jest sytuacja finansowa jednostki na koniec jej okresu sprawozdawczego, a nie jej możliwa sytuacja w przyszłości. W związku z tym nie tworzy się rezerwy na koszty, których poniesienie będzie potrzebne dla celów przyszłej działalności. Jedynymi zobowiązaniami ujętymi w bilansie jednostki są zobowiązania, które istniały na dzień bilansowy.
- 19 Tylko obowiązki wynikające ze zdarzeń przeszłych, istniejące niezależnie od przyszłych działań jednostki (czyli przyszłego prowadzenia przez nią działalności), są ujmowane w postaci rezerwy. Przykładami takich obowiązków są kary lub koszty likwidacji szkód wyrządzonych środowisku naturalnemu niezgodnie z porządkiem prawnym, gdzie zarówno kary, jak i koszty prowadziłyby do wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne w wyniku wypełnienia obowiązku, niezależnie od przyszłych działań jednostki. Analogicznie, jednostka tworzy rezerwę na koszty wycofania z eksploatacji instalacji rafineryjnej lub elektrowni atomowej w stopniu, w jakim zobowiązana jest do usunięcia szkód już zaistniałych. Inna sytuacja ma miejsce, gdy ze względu na presję środowiska gospodarczego lub wymogi prawne jednostka zamierza lub powinna poczynić nakłady na zadziałanie w pewien szczególny sposób w przyszłości (na przykład poprzez zainstalowanie filtrów przeciwpływowych w niektórych typach fabryk). Ponieważ jednostka może uniknąć poczynienia nakładów, podejmując w przyszłości pewne działania, jak na przykład zmieniając metody prowadzenia działalności, nie jest zobowiązana do poczynienia przyszłych nakładów i nie tworzy się żadnej rezerwy.
- 20 Obowiązek zawsze wiąże się ze stroną trzecią, na rzecz której jednostka jest zobowiązana. Nie jest jednak konieczne posiadanie wiedzy odnośnie do tożsamości strony, wobec której ma się obowiązek. Można być przecież zobowiązanym – w szerokim ujęciu – wobec społeczeństwa. Z faktu, iż istnienie obowiązku zawsze wiąże się ze zobowiązaniem wobec strony trzeciej, wynika, że decyzja kierownictwa lub zarządu nie powoduje powstania na dzień bilansowy zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, chyba że przed dniem bilansowym decyzja została zakomunikowana tym, na których wpływa, w sposób na tyle szczegółowy, aby móc wzbudzić w nich uzasadnione oczekiwanie, że jednostka wypełni swoją powinność.
- 21 Zdarzenie, które nie powoduje powstania natychmiastowego obowiązku, może to uczynić w terminie późniejszym, ze względu na zmiany prawa lub ze względu na podjęte przez jednostkę działanie, które powoduje powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku (na przykład wystarczająco szczegółowe publiczne oświadczenie). Na przykład spowodowanie szkody środowiskowej może nie stwarzać obowiązku zlikwidowania powstałych konsekwencji. Jednak spowodowanie szkody stanie się zdarzeniem obligującym, jeśli nowe prawo wprowadzi wymóg usunięcia szkody lub też gdy jednostka publicznie zobowiąże się do jej usunięcia, w sposób, który rodzi zwyczajowo oczekiwany obowiązek.
- 22 W wypadku gdy formułowanie szczegółowych zapisów proponowanego nowego prawa nie zostało jeszcze zakończone, obowiązek powstaje dopiero wówczas, gdy przyjęcie aktu prawnego w proponowanym kształcie jest praktycznie pewne. Dla celów niniejszego standardu taki obowiązek traktowany jest jak obowiązek prawny. Różnice co do okoliczności towarzyszących przyjmowaniu aktów prawnych czynią niemożliwym szczegółowe określenie pojedynczego zdarzenia, które sprawiałoby, że wprowadzenie danego aktu staje się praktycznie pewne. W wielu przypadkach uzyskanie praktycznej pewności odnośnie przyjęcia aktu prawnego nie jest możliwe aż do czasu jego przyjęcia.

*Prawdopodobny wpływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne*

- 23 Aby nastąpiło spełnienie kryteriów dotyczących ujmowania pozycji jako zobowiązania, konieczne jest nie tylko występowanie obecnego obowiązku, ale także prawdopodobieństwo nastąpienia wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne, w celu wypełnienia przez jednostkę tego obowiązku. Dla celów niniejszego standardu <sup>(1)</sup> wpływ środków lub inne zdarzenia uznawane są za prawdopodobne, jeśli bardziej możliwe jest, że do zaistnienia zdarzenia dojdzie, niż to, że do niego nie dojdzie, czyli gdy prawdopodobieństwo zaistnienia zdarzenia jest większe od prawdopodobieństwa, że zdarzenie nie nastąpi. W przypadku gdy istnienie obowiązku nie jest prawdopodobne, jednostka ujawnia informację o istnieniu zobowiązania warunkowego, chyba że możliwość nastąpienia wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne jest znikoma (zob. paragraf 86).
- 24 W przypadku występowania szeregu podobnych obowiązków (jak na przykład gwarancji na produkty lub podobnych umów) prawdopodobieństwo, że będzie musiało dojść do wypływu środków w celu wypełnienia przez jednostkę obowiązku, jest ustalane przy uwzględnieniu grupy obowiązków jako całości. Mimo iż szansa, że do wypływu środków dojdzie, może być mała w odniesieniu do jednej pozycji, prawdopodobne może okazać się, że pojawi się potrzeba wypływu środków w celu wypełnienia grupy obowiązków traktowanych całościowo. W takim przypadku tworzy się rezerwę (jeśli spełnione zostały pozostałe kryteria dotyczące ujmowania tej pozycji w sprawozdaniu).

(1) Interpretacja znaczenia słowa „prawdopodobny” w niniejszym standardzie jako „bardziej możliwe niż niemożliwe” nie zawsze ma zastosowanie w innych standardach.

*Wiarygodny szacunek kwoty obowiązku*

- 25 Używanie wartości szacunkowych jest niezbędną częścią sporządzania sprawozdań finansowych i nie podważa ich wiarygodności. Twierdzenie to jest szczególnie prawdziwe w przypadku rezerw, które ze względu na swój charakter są obciążone większą niepewnością niż większość pozostałych pozycji bilansowych. Z wyjątkiem szczególnie rzadkich przypadków, jednostka jest w stanie określić zakres możliwych rezultatów, a więc może dokonać szacunku obowiązku, który jest na tyle wiarygodny, aby można go było użyć do utworzenia rezerwy.
- 26 W wyjątkowo rzadkich przypadkach, gdy nie można dokonać wiarygodnego szacunku, istnieje zobowiązanie, które nie może być ujęte jako zobowiązanie w sprawozdaniu. Zobowiązanie takie ujawnia się jako zobowiązanie warunkowe (zob. paragraf 86).

**Zobowiązania warunkowe**

- 27 Jednostka nie ujmuje zobowiązań warunkowych.
- 28 Informację o zobowiązaniu warunkowym ujawnia się zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 86, chyba że możliwość nastąpienia wpływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne jest znikoma.
- 29 W przypadku gdy jednostka podlega odpowiedzialności solidarnej, ta część obowiązku, która – jak się oczekuje – zostanie wypełniona przez strony trzecie, jest traktowana jako zobowiązanie warunkowe. Jednostka tworzy rezerwę w wysokości tej części obowiązku, co do której prawdopodobne jest, iż dojdzie do wpływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne, wyjąwszy wyjątkowo rzadkie okoliczności, gdy przeprowadzenie wiarygodnego szacunku nie jest możliwe.
- 30 Sytuacja zobowiązań warunkowych może rozwinąć się w sposób początkowo nieprzewidziany. W związku z tym ocenia się je na bieżąco, aby ustalić, czy wpływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne stał się prawdopodobny. Jeśli prawdopodobne stanie się, że wpływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne będzie konieczny w związku z pozycją potraktowaną jako zobowiązanie warunkowe, tworzy się rezerwę w sprawozdaniu finansowym dotyczącą okresu, w którym nastąpiła zmiana prawdopodobieństwa (wyjąwszy wyjątkowo rzadkie okoliczności, gdy przeprowadzenie wiarygodnego szacunku nie jest możliwe).

**Aktywa warunkowe**

- 31 Jednostka nie ujmuje aktywów warunkowych.
- 32 Aktywa warunkowe zazwyczaj powstają w wyniku nieplanowanych lub innych nieoczekiwanych zdarzeń, które rodzą możliwość wpływu do jednostki środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne. Przykładem może być roszczenie, którego jednostka dochodzi na drodze postępowania sądowego, a którego wyniki są niepewne.
- 33 Aktywów warunkowych nie ujmuje się w sprawozdaniu finansowym, ponieważ może to prowadzić do ujęcia przychodu, który nigdy nie zostanie osiągnięty. Jeśli jednak osiągnięcie przychodu jest praktycznie pewne, wówczas odnośny składnik aktywów nie jest warunkowy, a więc właściwe jest jego ujęcie w sprawozdaniu finansowym.
- 34 Informacje o aktywach warunkowych ujawnia się, zgodnie z paragrafem 89, jeśli wpływ korzyści ekonomicznych jest prawdopodobny.
- 35 Aktywa warunkowe ocenia się na bieżąco, aby upewnić się, czy zaistniały bieg wydarzeń jest odpowiednio odzwierciedlony w sprawozdaniu finansowym. Jeśli zaistnienie wpływu korzyści ekonomicznych stało się praktycznie pewne, składnik aktywów i odnośny przychód ujmuje się w sprawozdaniu finansowym dotyczącym okresu, w którym nastąpiła zmiana. Jeśli wpływ korzyści ekonomicznych stał się prawdopodobny, jednostka ujawnia informację o istnieniu warunkowego składnika aktywów (zob. paragraf 89).

**WYCENA****Najbardziej właściwy szacunek**

- 36 Kwota, na którą tworzona jest rezerwa, stanowi najbardziej właściwy szacunek nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku na dzień bilansowy.
- 37 Najbardziej właściwym szacunkiem nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku jest kwota, jaką – zgodnie z racjonalnymi przesłankami – jednostka zapłaciłaby w ramach wypełnienia obowiązku na dzień bilansowy lub w celu przeniesienia go na stronę trzecią na ten sam dzień. Często wypełnienie obowiązku lub jego przeniesienie na dzień bilansowy jest niemożliwe lub nadmiernie kosztowne. Jednak szacunek kwoty, jaką – zgodnie z racjonalnymi przesłankami – jednostka zapłaciłaby w ramach wypełnienia obowiązku lub zapłaciłaby za przeniesienie tego obowiązku na stronę trzecią, stanowi najbardziej właściwy szacunek nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku na dzień bilansowy.
- 38 Szacunki wyniku oraz skutku finansowego są dokonywane na drodze osądu kierownictwa jednostki, wspomaganego dotychczasowymi doświadczeniami dotyczącymi podobnych transakcji oraz – w niektórych przypadkach – raportami niezależnych ekspertów. Rozważane dowody obejmują wszelkie dodatkowe dowody powstałe w wyniku zdarzeń następujących po dniu bilansowym.

- 39 Do niepewności dotyczącej kwoty, na jaką należy utworzyć rezerwę, podchodzi się z wykorzystaniem różnych środków, w zależności od okoliczności. W przypadkach, w których wyceniana rezerwa odnosi się do zbioru wielu pozycji, przy szacunkowym określeniu kwoty obowiązku uwzględnia się wszystkie możliwe wyniki oraz odpowiadające im prawdopodobieństwa. Nazwa tej statystycznej metody dokonywania szacunku brzmi „wartość oczekiwana”. Przy takim stanie rzeczy rezerwa będzie różna w zależności od tego, czy prawdopodobieństwo wystąpienia straty w danej kwocie będzie równe 60 % czy 90 %. Jeśli istnieje ciągły rozkład możliwych wyników i każdy punkt w tym rozkładzie jest równie prawdopodobny, stosuje się środkowy punkt rozkładu.

#### Przykład

Jednostka sprzedaje dobra z gwarancją, z której wynika, że odbiorcy nie ponoszą kosztów napraw wszelkich usterek fabrycznych, które wyjdą na jaw w ciągu pierwszych sześciu miesięcy od dnia zakupu. Jeśli drobne usterki zostaną wykryte we wszystkich sprzedanych produktach, powstaną koszty napraw w wysokości 1 miliona. Jeśli poważniejsze usterki zostaną wykryte we wszystkich sprzedanych produktach, powstaną koszty napraw w wysokości 4 milionów. Dotychczasowe doświadczenie jednostki i oczekiwania odnośnie przyszłości prowadzą do wniosku, że w nadchodzącym roku 75 % sprzedanych dóbr nie będzie posiadało usterek, 20 % sprzedanych dóbr będzie miało drobne usterki i 5 % sprzedanych dóbr będzie miało poważniejsze usterki. Zgodnie z paragrafem 24 jednostka całościowo ocenia prawdopodobieństwo wpływu środków z tytułu obowiązków gwarancyjnych.

Oczekiwana wartość kosztów napraw wyniesie:

$$(75 \% \times \text{zero}) + (20 \% \times 1 \text{ milion}) + (5 \% \times 4 \text{ miliony}) = 400\ 000$$

- 40 Jeśli wycenia się pojedynczy obowiązek, wynik najbardziej prawdopodobny może stanowić najbardziej właściwy szacunek zobowiązania. Jednak również w takim przypadku jednostka analizuje inne możliwe wyniki. Jeśli inne możliwe wyniki są w większości wyższe lub w większości niższe od wyniku najbardziej prawdopodobnego, najbardziej właściwy szacunek może stanowić wynik wyższy lub niższy. Jeśli na przykład jednostka musi usunąć poważną wadę dużego urządzenia wyprodukowanego dla odbiorcy, najbardziej prawdopodobnym pojedynczym wynikiem może być to, że naprawa powiedzie się za pierwszą próbą, osiągając koszt 1 000, ale rezerwę tworzy się na kwotę wyższą, jeśli istnieje znacząca szansa na to, że kolejne próby będą konieczne.
- 41 Rezerwę wycenia się przed uwzględnieniem podatku, ponieważ konsekwencje podatkowe rezerwy oraz jej zmian są przedmiotem MSR 12.

#### Ryzyko i niepewność

- 42 Zmierzając do określenia najbardziej właściwego szacunku rezerwy, uwzględnia się ryzyko i niepewność nieodłącznie towarzyszące wielu zdarzeniom i okolicznościom.
- 43 Ryzyko wynika z różnorodności wyników. Korekta z tytułu ryzyka może prowadzić do podwyższenia kwoty wyceny zobowiązania. Przy dokonywaniu osądów w warunkach niepewności należy z uwagą rozważyć, czy przychody lub aktywa nie są zawyżone, a koszty lub zobowiązania nie są zaniżone. Jednak stan niepewności nie usprawiedliwia tworzenia nadmiernych rezerw lub celowego zawyżania zobowiązań. Na przykład, jeśli zakładane koszty szczególnie niekorzystnego rozwiązania są szacowane z zachowaniem ostrożności, takie rozwiązanie nie powinno być uznane za bardziej prawdopodobne, niż można realistycznie przyjąć. Należy zwrócić szczególną uwagę na konieczność uniknięcia powielania korekt z tytułu ryzyka i niepewności, prowadzących do zawyżenia rezerwy.
- 44 Ujawnienie zakresu niepewności dotyczącej kwoty nakładów opisano w paragrafie 85 b).

#### Wartość bieżąca

- 45 Jeśli skutek zmiany wartości pieniądza w czasie jest istotny, kwota rezerwy odpowiada bieżącej wartości nakładów, które, jak się oczekuje, będą niezbędne do wypełnienia obowiązku.
- 46 Ze względu na problematykę wartości pieniądza w czasie rezerwy dotyczące wpływów środków pieniężnych, który nastąpi tuż po dniu bilansowym, są bardziej obciążające niż rezerwy dotyczące wpływów środków pieniężnych w tej samej kwocie następujących później. Rezerwy są zatem dyskontowane, jeśli skutek tego działania jest istotny.
- 47 Stopę dyskontową (lub stopy) ustala się przed opodatkowaniem, czyli odzwierciedla się bieżącą ocenę rynkową dotyczącą wartości pieniądza w czasie oraz ryzyka właściwego dla zobowiązania. Stopy dyskontowej (stóp dyskontowych) nie obciąża ryzyko, o które skorygowano szacunki przyszłych przepływów pieniężnych.

**Zdarzenia przyszłe**

- 48 Zdarzenia przyszłe, które mogą wpłynąć na wysokość kwoty niezbędnej do wypełnienia przez jednostkę obowiązku, odzwierciedla się w kwocie tworzonej rezerwy, jeśli istnieją wystarczające i obiektywne dowody na to, że zdarzenia te nastąpią.
- 49 Oczekiwane przyszłe zdarzenia mogą być szczególnie ważne dla wyceny rezerw. Jednostka może na przykład sądzić, iż koszt oczyszczenia miejsca prowadzenia działalności na koniec okresu jego użytkowania będzie niższy na skutek przyszłych zmian technologicznych. Kwota ujęta jako rezerwa odzwierciedla rozsądne oczekiwania technicznie wykwalifikowanych, obiektywnych obserwatorów, uwzględniających wszystkie dostępne dowody dotyczące technologii, którą będzie można stosować w czasie oczyszczania. Odpowiednie zatem jest uwzględnienie, na przykład, oczekiwanych obniżek kosztów związanych z nabywaniem doświadczenia w stosowaniu dotychczasowej technologii lub oczekiwanego kosztu stosowania dotychczasowej technologii w ramach większej lub bardziej złożonej operacji oczyszczania niż ta, którą przeprowadzono uprzednio. Jednostka nie powinna jednak zakładać opracowania zupełnie nowej technologii oczyszczania, jeśli nie znajduje to poparcia w wystarczających, obiektywnych dowodach.
- 50 Wyceniając ciężący obowiązek uwzględnia się skutki wprowadzenia nowych regulacji prawnych, jeśli istnieją wystarczające i obiektywne dowody na to, że przyjęcie nowych regulacji jest praktycznie pewne. Różnorodne okoliczności, które pojawiają się w praktyce, uniemożliwiają wskazanie pojedynczego zdarzenia, które w każdym przypadku dostarczy wystarczających i obiektywnych dowodów. Potrzebne dowody dotyczą zarówno treści, które znajdują się w regulacjach prawnych, jak i tego, czy zostaną one uchwalone i wprowadzone w życie w odpowiednim trybie. W wielu przypadkach nie będzie wystarczających i obiektywnych dowodów aż do czasu uchwalenia nowych regulacji prawnych.

**Oczekiwane zbycie aktywów**

- 51 Zysków z oczekiwanego zbycia aktywów nie uwzględnia się przy wycenie rezerwy.
- 52 Zysków z oczekiwanego zbycia aktywów nie uwzględnia się przy wycenie rezerwy, nawet jeśli oczekiwane zbycie jest blisko związane ze zdarzeniem stanowiącym przyczynę utworzenia rezerwy. Zamiast tego jednostka ujmuje zyski z oczekiwanego zbycia aktywów w czasie określonym w standardzie dotyczącym danych aktywów.

**ZWROT WYDATKÓW**

- 53 Gdy oczekuje się, że część lub całość wydatków niezbędnych do rozliczenia rezerwy zostanie zwrócona przez stronę trzecią, zwrot wydatków ujmuje się wtedy i tylko wtedy, gdy jest rzeczą praktycznie pewną, że jednostka rzeczywiście go otrzyma, jeśli wypełni ciężący na niej obowiązek. Zwrot traktuje się jako oddzielny składnik aktywów. Kwota ujęta jako zwrot wydatków nie może przekraczać kwoty rezerwy.
- 54 W rachunku zysków i strat koszt odnoszący się do utworzonej rezerwy może być prezentowany w kwocie netto, po pomniejszeniu o kwotę ujętą z tytułu zwrotu wydatków.
- 55 Czasami jednostka spodziewa się, że strona trzecia opłaci część lub całość wydatków wymaganych do rozliczenia rezerwy (na przykład na mocy umów ubezpieczeniowych, zapisów dotyczących odszkodowań lub gwarancji udzielanych przez dostawców). Strona trzecia może zwrócić kwoty zapłacone przez jednostkę lub bezpośrednio je opłacić.
- 56 W większości tego typu przypadków jednostka pozostaje odpowiedzialna za całość kwot wymagających zapłaty, co powoduje, że jeśli strona trzecia z jakiegokolwiek powodu nie dokona płatności, jednostka musi uregulować pełną kwotę. W takiej sytuacji tworzy się rezerwę na pełną kwotę zobowiązania, a oddzielny składnik aktywów na zakładany zwrot wydatków ujmuje się w sprawozdaniu, jeśli jest rzeczą praktycznie pewną, że jednostka rzeczywiście otrzyma zwrot wydatków po uregulowaniu ciężącego na niej zobowiązania.
- 57 W niektórych przypadkach jednostka nie będzie odpowiedzialna za wymienione koszty, jeśli strona trzecia nie dokona płatności. W takim przypadku jednostka nie ma zobowiązania w związku z tymi kosztami i nie są one objęte rezerwą.
- 58 Jak zauważono w paragrafie 29, obowiązek, za który jednostka jest solidarnie odpowiedzialna, stanowi zobowiązanie warunkowe w stopniu, w jakim – według przewidywań – obowiązek wypełnią pozostałe strony.

**ZMIANY STANU REZERW**

- 59 Stan rezerw weryfikuje się na każdy dzień bilansowy i koryguje w celu odzwierciedlenia bieżącego, najbardziej właściwego szacunku. Jeśli przestało być prawdopodobne, że w celu wypełnienia obowiązku nastąpi wymagany wpływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne, rozwiązuje się rezerwę.
- 60 Przy stosowaniu dyskontowania wartość bilansowa rezerwy rośnie w każdym okresie, jako wyraz upływu czasu. Wzrost ten ujmowany jest jako koszt finansowania zewnętrznego.

## WYKORZYSTANIE REZERW

- 61 Rezerwę wykorzystuje się tylko na nakłady o takim przeznaczeniu, na jakie była pierwotnie utworzona.
- 62 Tylko nakłady odnoszące się do pierwotnie utworzonej rezerwy rozlicza się z tą rezerwą. Rozliczenie nakładów z rezerwą, która pierwotnie była utworzona na inny cel, zatarłoby skutki dwóch różnych zdarzeń.

## STOSOWANIE ZASAD UJMOWANIA I WYCENY

**Przyszłe straty operacyjne**

- 63 Nie tworzy się rezerw na przyszłe straty operacyjne.
- 64 Przyszłe straty operacyjne nie odpowiadają definicji zobowiązania podanej w paragrafie 10 oraz nie spełniają ogólnych kryteriów ujmowania rezerw określonych w paragrafie 14.
- 65 Oczekiwanie poniesienia przyszłych strat operacyjnych jest wskazówką świadczącą o tym, że mogła nastąpić utrata wartości niektórych aktywów związanych z prowadzoną działalnością. W takim przypadku jednostka przeprowadza test na utratę wartości aktywów zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*.

**Umowy rodzące obciążenia**

- 66 Jeśli jednostka jest stroną umowy rodzącej obciążenia, obecny obowiązek wynikający z umowy ujmuje się i wycenia jako rezerwę.
- 67 Wiele umów (na przykład niektóre rutynowe zamówienia) może zostać unieważnionych bez zapłaty odszkodowania drugiej stronie, czyli bez powstania obowiązku. W innych umowach określa się prawa i obowiązki każdej ze stron umowy. Jeśli bieg zdarzeń sprawia, że taka umowa rodzi obciążenia, staje się ona przedmiotem niniejszego standardu i dochodzi do ujęcia istniejącego zobowiązania. Umowy niewykonane, które nie rodzą obciążeń, nie są przedmiotem niniejszego standardu.
- 68 W niniejszym standardzie umowa rodząca obciążenia zdefiniowana została jako umowa, na podstawie której nieuniknione koszty wypełnienia obowiązku przeważają nad korzyściami, które – według przewidywań – będą uzyskane na mocy tej umowy. Na nieuniknione koszty wynikające z umowy składają się co najmniej koszty netto zakończenia umowy, odpowiadające niższej spośród kwot kosztów wypełnienia umowy i kosztów wszelkich odszkodowań lub kar wynikających z jej niewypełnienia.
- 69 Przed utworzeniem oddzielnej rezerwy na umowę rodzącą obciążenia jednostka ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości aktywów przeznaczonych do realizacji umowy (zob. MSR 36).

**Restrukturyzacja**

- 70 Poniżej podano przykłady zdarzeń, które mogą odpowiadać definicji restrukturyzacji:
- a) sprzedaż lub zakończenie prowadzenia jednej z dziedzin działalności;
  - b) likwidacja działalności gospodarczej prowadzonej w jakimś kraju lub regionie lub przeniesienie prowadzenia działalności gospodarczej z jednego kraju lub regionu do innego;
  - c) zmiany w strukturze zarządzania, jak na przykład usunięcie jednego szczebla zarządzania; oraz
  - d) zasadnicza reorganizacja, która ma istotny wpływ na charakter i cel działalności jednostki.
- 71 Rezerwa na koszty restrukturyzacji tworzona jest tylko wówczas, gdy spełnione zostaną ogólne kryteria ujmowania rezerw określone w paragrafie 14. W paragrafach 72–83 określa się, jak ogólne kryteria ujmowania stosuje się do restrukturyzacji.
- 72 Zwyczajowo oczekiwany obowiązek przeprowadzenia restrukturyzacji powstaje tylko wówczas, gdy jednostka:
- a) posiada szczegółowy, formalny plan określający co najmniej:
    - (i) działalność lub część działalności, której ten plan dotyczy;
    - (ii) podstawowe lokalizacje, które zostaną nim objęte;



- (iii) miejsce zatrudnienia, funkcje i przybliżoną liczbę pracowników, którzy mają uzyskać odszkodowania w zamian za zakończenie stosunku pracy;
  - (iv) kwotę nakładów, które będą poniesione; oraz
  - (v) termin, w jakim plan zostanie wdrożony; oraz
- b) wzbudziła uzasadnione oczekiwanie u stron, których plan dotyczy, że przeprowadzi działania restrukturyzacyjne poprzez rozpoczęcie wdrażania planu lub ogłoszenie głównych elementów planu tym stronom.
- 73 Uznaje się, że dowodem na to, że jednostka rozpoczęła wdrażanie planu restrukturyzacji, jest na przykład demontaż urzędów, sprzedaż aktywów lub publiczne poinformowanie o głównych elementach planu. Publiczne ogłoszenie szczegółowego planu restrukturyzacji stanowi zwyczajowo oczekiwany obowiązek jednostki do przeprowadzenia restrukturyzacji tylko wówczas, gdy plan jest na tyle szczegółowy (czyli obejmujący główne elementy planu) oraz został ogłoszony w taki sposób, że budzi uzasadnione oczekiwanie u stron trzecich, takich jak odbiorcy, dostawcy i pracownicy (lub ich przedstawiciele), że jednostka przeprowadzi restrukturyzację.
- 74 Aby plan ogłoszony stronom, na które wywrze wpływ, mógł być przyczyną powstania zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, konieczne jest, by jego wdrożenie rozpoczęło się w miarę możliwości jak najszybciej i zakończyło się w przedziale czasu, w którym poczynienie znaczących zmian w tym planie byłoby mało prawdopodobne. Jeśli oczekuje się, że rozpoczęcie restrukturyzacji nastąpi po długim opóźnieniu lub też że restrukturyzacja pochłonie nadmiernie długi okres czasu, nie można uznać za prawdopodobne, że plan wzbudzi uzasadnione oczekiwanie stron, wobec których jednostka aktualnie zaangażowała się w przeprowadzenie restrukturyzacji, ponieważ przedział czasu zostawia jednostce możliwość zmiany planów.
- 75 Podjęta przed dniem bilansowym decyzja kierownictwa lub zarządu dotycząca restrukturyzacji nie powoduje powstania zwyczajowo oczekiwanego obowiązku na dzień bilansowy, chyba że przed dniem bilansowym jednostka:
- a) rozpoczęła wdrażanie planu restrukturyzacji; lub
  - b) ogłosiła główne elementy planu restrukturyzacji stronom, na które restrukturyzacja wywrze wpływ, i uczyniła to w sposób na tyle szczegółowy, aby obudzić w nich uzasadnione oczekiwanie, że jednostka przeprowadzi restrukturyzację.
- Jeśli jednostka rozpoczyna wdrażanie planu restrukturyzacji lub ogłasza jego główne elementy stronom, na które restrukturyzacja wywrze wpływ, dopiero po dniu bilansowym, to zgodnie z MSR 10 *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym* musi ten fakt ujawnić, jeśli restrukturyzacja jest istotna oraz nieujawnienie informacji na ten temat mogłoby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego.
- 76 Podczas gdy decyzja zarządu sama w sobie nie może stać się przyczyną powstania zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, obowiązek taki może powstać w wyniku innych, wcześniejszych zdarzeń w połączeniu z daną decyzją. Na przykład negocjacje z przedstawicielami pracowników w sprawie wypłat świadczeń związanych z zakończeniem stosunku pracy lub z nabywcami w sprawie sprzedaży działalności mogą zostać sfinalizowane pod warunkiem ich zatwierdzenia przez zarząd. Po uzyskaniu zatwierdzenia i jego ogłoszeniu stronom trzecim na jednostce zaczyna ciążyć zwyczajowo oczekiwany obowiązek do przeprowadzenia restrukturyzacji, jeśli warunki zawarte w paragrafie 72 zostały spełnione.
- 77 W niektórych krajach najwyższa władza spoczywa w rękach zarządu, którego członkami jest pewna ilość osób reprezentujących interesy odmienne od interesów kierownictwa (na przykład pracowników). Czasem też zawiadomienie takich przedstawicieli może być konieczne przed podjęciem decyzji przez zarząd. Ponieważ decyzja takiego zarządu wiąże się z przekazaniem jej tym przedstawicielom, może to powodować powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku do przeprowadzenia restrukturyzacji.
- 78 Nie powstaje obowiązek z tytułu sprzedaży (części) działalności aż do czasu, gdy jednostka zobowiąże się do sprzedaży, to jest do czasu podpisania wiążącej umowy sprzedaży.
- 79 Nawet jeśli jednostka podjęła decyzję o sprzedaży (części) działalności i podała tę decyzję do publicznej wiadomości, nie można uznać, że jednostka zobowiązała się do sprzedaży do czasu ustalenia, kim będzie nabywca, i podpisania wiążącej umowy sprzedaży. Do czasu podpisania wiążącej umowy sprzedaży jednostka będzie miała możliwość zmiany zamiarów, a wręcz będzie musiała inaczej ukierunkować swoje działania, jeśli nie znajdzie nabywcy oferującego możliwe do zaakceptowania warunki. Jeśli sprzedaż (części) działalności stanowi część restrukturyzacji, aktywa danej (części) działalności są weryfikowane pod kątem ewentualnej utraty wartości zgodnie z MSR 36. Jeśli sprzedaż jest tylko częścią restrukturyzacji, przed podpisaniem wiążącej umowy sprzedaży może powstać zwyczajowo oczekiwany obowiązek dotyczący pozostałych części restrukturyzacji.
- 80 Rezerwa na restrukturyzację obejmuje tylko takie bezpośrednie nakłady powstające w wyniku restrukturyzacji, które jednocześnie:
- a) w sposób nieodzowny wynikają z restrukturyzacji; oraz
  - b) nie są związane z bieżącą działalnością jednostki.

- 81 Rezerwą na restrukturyzację nie są objęte koszty takie, jak:
- przeszkolenie pozostających pracowników lub zmiana ich przyporządkowania służbowego;
  - marketing; lub
  - inwestycja w nowe systemy i sieci dystrybucji.
- Nakłady te odnoszą się do prowadzenia działalności w przyszłości i na dzień bilansowy nie stanowią zobowiązań z tytułu restrukturyzacji. Nakłady takie są ujmowane na takich zasadach, jak gdyby pojawiły się niezależnie od restrukturyzacji.
- 82 Dające się zidentyfikować przyszłe straty operacyjne sprzed daty restrukturyzacji nie są włączane do rezerwy, chyba że dotyczą one umów rodzących obciążenia, o których mowa w paragrafie 10.
- 83 Zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 51 zyski z oczekiwanego zbycia aktywów nie są brane pod uwagę przy wycenianiu rezerwy na restrukturyzację, nawet jeśli sprzedaż aktywów ma stanowić część restrukturyzacji.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 84 W odniesieniu do każdego rodzaju rezerw jednostka ujawnia:
- wartość bilansową na początku i na końcu okresu;
  - dotatkowe rezerwy utworzone w ciągu okresu, łącznie ze zwiększeniami dotychczasowych rezerw;
  - kwoty wykorzystane w ciągu okresu (czyli poniesione i rozliczone z rezerwami);
  - kwoty niewykorzystane, rozwiązane w ciągu okresu; oraz
  - wzrost w ciągu okresu kwoty zdyskontowanej, wynikającej z upływu czasu oraz skutków wszelkich zmian stopy dyskontowej.
- Nie ma potrzeby podawania danych porównawczych.
- 85 W odniesieniu do każdego rodzaju rezerw jednostka ujawnia, co następuje:
- krótki opis charakteru obowiązku oraz oczekiwanych terminów wynikających z tego obowiązku wpływów korzyści ekonomicznych;
  - wskazania świadczące o wszelkich istotnych niepewnościach, co do kwoty i terminu wystąpienia tych wpływów. Jeśli konieczne jest podanie takiej informacji, jednostka ujawnia główne założenia poczynione odnośnie przyszłych zdarzeń, zgodnie z paragrafem 48; oraz
  - kwotę każdego zakładanego zwrotu, z podaniem kwoty składnika aktywów, która została ujęta z tytułu oczekiwanego zwrotu.
- 86 Wyjąwszy przypadek, gdy możliwość wpływu środków z tytułu wypełnienia obowiązku jest znikoma, jednostka podaje na dzień bilansowy, w odniesieniu do każdego rodzaju zobowiązań warunkowych, krótki opis rodzaju zobowiązania warunkowego oraz, jeśli jest to wykonalne, ujawnia:
- wartość szacunkową jego skutków finansowych, wycenianych zgodnie z paragrafami 36–52;
  - przesłanki świadczące o istnieniu niepewności co do kwoty lub terminu wystąpienia wpływu środków; oraz
  - możliwości uzyskania zwrotów.
- 87 Określając, jakie rezerwy lub zobowiązania warunkowe mogą być połączone w jeden rodzaj, konieczne jest rozważenie, czy charakter pozycji jest na tyle podobny, że wspólna informacja na ich temat pozwoli na wypełnienie wymogów paragrafu 85 a) i b) oraz 86 a) i b). W związku z tym odpowiednie może być zaliczenie do jednego rodzaju kwot rezerw odnoszących się do gwarancji na różne produkty, podczas gdy nieodpowiednie byłoby zaliczenie do jednego rodzaju kwot odnoszących się do normalnych gwarancji oraz kwot podlegających dochodzeniu na drodze sądowej.
- 88 Jeśli rezerwa i zobowiązanie warunkowe wynikają z tych samych okoliczności, jednostka ujawnia informacje wymagane na mocy paragrafów 84–86 w sposób, który pokazuje powiązanie między rezerwą i zobowiązaniem warunkowym.

- 89 Jeśli wpływ korzyści ekonomicznych jest prawdopodobny, jednostka podaje na dzień bilansowy krótki opis rodzaju aktywów warunkowych oraz, jeśli jest to wykonalne w praktyce, szacuje ich skutki finansowe, wyceniając je zgodnie z zasadami obowiązującymi przy wycenie rezerw, zawartymi w paragrafach 36–52.
- 90 Ważne jest, aby ujawniając informacje o aktywach warunkowych, unikać podawania wprowadzających w błąd wskazówek dotyczących prawdopodobieństwa uzyskania przychodu z tego tytułu.
- 91 Jeśli któraś z informacji wymaganych na mocy paragrafów 86 i 89 nie została ujawniona ze względu na to, że okazało się to niewykonalne w praktyce, o fakcie tym informuje się.
- 92 W wyjątkowo rzadkich przypadkach można spodziewać się, że ujawnienie części lub całości informacji wymaganych na mocy paragrafów 84–89 mogłoby poważnie osłabić pozycję jednostki w sporach z innymi stronami, w odniesieniu do kwestii będących przyczyną utworzenia rezerwy, zobowiązania warunkowego lub składnika aktywów warunkowych. W takich przypadkach nie ma obowiązku ujawnienia takiej informacji, ujawnia się jednak ogólny charakter sporu, fakt nieujawnienia wspomnianej informacji i jego przyczyny.

#### PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 93 Skutki zastosowania standardu w dniu jego wejścia w życie (lub wcześniej) wykazuje się w sprawozdaniu jako korektę salda bilansu otwarcia zysków zatrzymanych w tym okresie, w którym zastosowano standard po raz pierwszy. Zaleca się, lecz nie wprowadza się wymogu skorygowania salda bilansu otwarcia zysków zatrzymanych najwcześniejszego z okresów objętych prezentacją oraz przekształcenie danych porównawczych. Jeśli dane porównawcze nie zostały przekształcone, fakt ten ujawnia się.
- 94 [Usunięty]

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 95 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeśli jednostka stosuje niniejszy standard do okresów rozpoczynających się przed dniem 1 lipca 1999 r., fakt ten ujawnia.
- 96 [Usunięty]

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 38

*Wartości niematerialne*

## CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest określenie sposobu ujmowania wartości niematerialnych, które nie są szczegółowo omówione w innym standardzie. Niniejszy standard nakłada na jednostkę obowiązek ujęcia składnika wartości niematerialnych wtedy i tylko wtedy, gdy zostaną spełnione określone kryteria. Standard określa sposób wyceny wartości bilansowej i wprowadza wymóg ujawnienia określonych informacji dotyczących wartości niematerialnych.

## ZAKRES

- 2 Niniejszy standard stosuje się na potrzeby rachunkowości wartości niematerialnych, z wyjątkiem:
- a) wartości niematerialnych objętych zakresem innego standardu;
  - b) aktywów finansowych, zgodnie z definicją zawartą w MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*;
  - c) ujmowania i wyceny aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych (zob. MSSF 6 *Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych*); oraz
  - d) nakładów na poszukiwanie i wydobycie zasobów mineralnych, ropy naftowej, gazu ziemnego i innych podobnych nieodnawialnych zasobów.
- 3 Jeśli inny standard określa sposób księgowego ujęcia określonego składnika wartości niematerialnych, jednostka stosuje ten standard w miejsce niniejszego. Na przykład niniejszego standardu nie stosuje się do:
- a) wartości niematerialnych utrzymywanych przez jednostkę w celu sprzedaży w ramach zwykłej działalności gospodarczej (zob. MSR 2 *Zapasy* i MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*);
  - b) aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. MSR 12 *Podatek dochodowy*);
  - c) umów leasingowych będących przedmiotem MSR 17 *Leasing*;
  - d) aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*);
  - e) aktywów finansowych, zgodnie z definicją MSR 32. Ujmowanie i wycenę niektórych aktywów finansowych reguluje MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*, MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* oraz MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*;
  - f) wartości firmy powstającej przy połączeniu jednostek gospodarczych (zob. MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*);
  - g) odroczonego kosztów nabycia oraz wartości niematerialnych wynikających z tytułów umownych ubezpieczyciela zgodnie z umowami ubezpieczeniowymi, będącymi przedmiotem MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*. MSSF 4 stawia konkretne wymagania dotyczące ujawniania informacji odnośnie do wspomnianych odroczonego kosztów nabycia, lecz nie odnośnie do wspomnianych wartości niematerialnych. W związku z tym wymagania dotyczące ujawniania informacji zawarte w niniejszym standardzie odnoszą się do tych wartości niematerialnych;
  - h) wartości niematerialnych sklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży (lub wchodzących w skład grupy do zbycia sklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*.
- 4 Niektóre wartości niematerialne mogą zawierać się „w” lub „na” przedmiotach materialnych, takich jak dyski kompaktowe (w przypadku programu komputerowego), mieć postać dokumentacji prawnej (w przypadku licencji lub patentu) lub filmu. Przy określaniu, czy składnik aktywów obejmujący zarówno elementy materialne, jak i niematerialne powinien być ujmowany zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, czy jako składnik wartości niematerialnych zgodnie z niniejszym standardem, jednostka kieruje się własnym osądem, który z elementów jest bardziej znaczący. Na przykład program komputerowy obsługujący urządzenie sterowane komputerowo, które nie może pracować bez konkretnego programu, jest integralną częścią danego urządzenia, a zatem jest traktowany jako składnik rzeczowych aktywów trwałych. To samo odnosi się do systemu operacyjnego komputera. Jeśli program nie stanowi integralnej części sprzętu komputerowego, traktowany jest jako składnik wartości niematerialnych.
- 5 Niniejszy standard stosuje się między innymi do nakładów na reklamę, szkolenia, rozpoczęcie działalności, działalność badawczą i rozwojową. Działalność badawcza i rozwojowa ukierunkowana jest na rozwój wiedzy. W związku z tym, mimo iż działalność ta może prowadzić do powstania aktywów posiadających postać fizyczną (na przykład prototypu), element fizyczny jest drugorzędny w stosunku do komponentu niematerialnego, czyli wiedzy w nim zawartej.

- 6 W przypadku leasingu finansowego składnik aktywów będący przedmiotem umowy leasingowej może być materialny lub niematerialny. Po początkowym ujęciu leasingobiorca postępuje ze składnikiem wartości niematerialnych posiadanych w ramach leasingu finansowego zgodnie z niniejszym standardem. Prawa wynikające z umów licencyjnych dotyczące takich pozycji, jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki teatralne, rękopisy, patenty i prawa autorskie, zostały wyłączone z zakresu MSR 17 i są przedmiotem niniejszego standardu.
- 7 Wyłączenie z zakresu standardu może nastąpić, jeżeli niektóre operacje lub transakcje są na tyle specyficzne, że powodują powstanie zagadnień księgowych, które wymagają potraktowania w odmienny sposób. Takie zagadnienia pojawiają się w przypadku nakładów poniesionych na poszukiwanie, przygotowanie złóż i wydobywanie minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego i podobnych nieodnawialnych zasobów, jak też aktywów niematerialnych powstających w zakładach ubezpieczeń w wyniku umów podpisanych z beneficjentami polis. W związku z tym niniejszy standard nie ma zastosowania do nakładów dotyczących takich działań lub polis ubezpieczeniowych. Jednakże niniejszy standard ma zastosowanie do innych wartości niematerialnych (takich jak programy komputerowe) i innych nakładów (takich jak koszty rozpoczęcia działalności) występujących w przemyśle wydobywczym lub w zakładach ubezpieczeń.

#### DEFINICJE

- 8 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Aktywny rynek* jest rynkiem, który spełnia wszystkie następujące warunki:

- a) pozycje będące przedmiotem obrotu na rynku są jednorodne;
- b) zazwyczaj w dowolnym momencie można znaleźć zainteresowanych nabywców i sprzedawców; oraz
- c) ceny są podawane do wiadomości publicznej.

*Data umowy połączenia jednostek gospodarczych* stanowi datę osiągnięcia istotnego porozumienia pomiędzy łączącymi się stronami i – w wypadku jednostek notowanych na giełdzie – podania go do publicznej wiadomości. W przypadku wrogiego przejęcia za najwcześniejszą datę osiągnięcia istotnego porozumienia pomiędzy łączącymi się stronami uznaje się datę, kiedy wystarczająca liczba udziałowców jednostki przejmowanej przyjmie ofertę jednostki przejmującej, umożliwiając jednostce przejmującej uzyskanie kontroli nad jednostką przejmowaną.

*Amortyzacja* jest systematycznym rozłożeniem podlegającej amortyzacji wartości składnika wartości niematerialnych, na przestrzeni okresu jego użytkowania.

*Składnik aktywów* jest zasobem:

- a) pozostającym pod kontrolą jednostki w wyniku zdarzeń zaistniałych w przeszłości; oraz
- b) z którego, według przewidywań, jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne.

*Wartość bilansowa* jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w bilansie po pomniejszeniu o łączne odpisy amortyzacyjne oraz łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

*Cena nabycia lub koszt wytworzenia* jest kwotą zapłaconych środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów lub wartością godziwą innych dóbr przekazanych z tytułu nabycia składnika aktywów w momencie jego nabycia lub wytworzenia, lub tam, gdzie ma to zastosowanie, jest wartością przypisaną do danego składnika aktywów w momencie początkowego ujęcia wynikającego z wymogów innych MSSF np. MSSF 2 *Płatności w formie akcji*.

*Wartość podlegająca amortyzacji* jest ceną nabycia lub kosztem wytworzenia danego składnika aktywów, pomniejszoną o wartość końcową tego składnika.

*Prace rozwojowe* są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem.

*Wartość charakterystyczna dla jednostki* stanowi bieżącą wartość przepływów pieniężnych, które jednostka spodziewa się uzyskać z dalszego użytkowania składnika aktywów oraz jego zbycia pod koniec okresu jego użytkowania lub spodziewa się je ponieść, rozliczając zobowiązanie.

*Wartość godziwa* jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

*Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości* jest nadwyżką wartości bilansowej danego składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne nad jego wartością odzyskiwalną.

*Składnik wartości niematerialnych* to możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nieposiadający postaci fizycznej.

*Aktywa pieniężne* są posiadanymi przez jednostkę środkami pieniężnymi oraz aktywami, które ma otrzymać w ustalonych lub dających się ustalić kwotach pieniężnych.

Prace badawcze są nowatorskim i zaplanowanym poszukiwaniem rozwiązań podjętym z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej.

Wartość końcowa składnika wartości niematerialnych jest szacunkową kwotą, którą jednostka otrzymałaby ze zbycia tego składnika aktywów, po odliczeniu oczekiwanych kosztów zbycia, jeśli dany składnik aktywów osiągnąłby już wiek oraz znajdowałby się w stanie oczekiwanym pod koniec jego okresu użytkowania.

Okres użytkowania jest:

- a) przedziałem czasu, w którym według przewidywań dany składnik aktywów będzie użytkowany przez jednostkę; lub
- b) liczbą jednostek produkcji lub podobnych jednostek, które według przewidywań jednostka uzyska z danego składnika aktywów.

### Wartości niematerialne

- 9 Jednostki często przeznaczają zasoby lub zaciągają zobowiązania na nabycie, rozwój, utrzymanie i doskonalenie zasobów niematerialnych, takich jak wiedza naukowa lub techniczna, projektowanie i wdrażanie nowych procesów lub systemów, licencje, własność intelektualna, znajomość rynku oraz znaki towarowe (łącznie z markami firmowymi i tytułami wydawniczymi). Do powszechnych przykładów tych szerokich kategorii zalicza się programy komputerowe, patenty, prawa autorskie, filmy kinowe, wykazy odbiorców, prawa obsługi hipotecznej, licencje połowowe, kontyngenty importowe, franchising, relacje z odbiorcami lub dostawcami, lojalność odbiorców, udział w rynku oraz prawa marketingowe.
- 10 Nie wszystkie pozycje opisane w paragrafie 9 spełniają kryteria definicji składnika wartości niematerialnych, czyli wymóg możliwości zidentyfikowania takiego składnika, sprawowania nad nim kontroli i istnienia przyszłych korzyści ekonomicznych. Jeśli składnik będący przedmiotem niniejszego standardu nie spełnia kryteriów definicyjnych składnika wartości niematerialnych, nakłady na jego nabycie lub wytworzenie przez jednostkę we własnym zakresie ujmują się w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia. Jeśli jednak dany składnik został przejęty w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, stanowi on część wartości firmy ujmowanej na dzień przejęcia (zob. paragraf 68).

### Możliwość zidentyfikowania

- 11 Z definicji składnika wartości niematerialnych wynika wymóg możliwości zidentyfikowania składnika wartości niematerialnych, tak aby można było go wyraźnie odróżnić od wartości firmy. Wartość firmy przejęta w transakcji połączenia jednostek gospodarczych odpowiada zapłacie dokonanej przez jednostkę przejmującą w zamian za oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne z aktywów, które nie mogą być pojedynczo zidentyfikowane oraz odrębnie ujęte. Przyszłe korzyści ekonomiczne mogą wynikać z synergii zachodzącej między możliwymi do zidentyfikowania przejętymi aktywami lub z aktywów, które – pojedynczo – nie kwalifikują się do ujęcia w sprawozdaniu finansowym, ale za które strona przejmująca gotowa jest zapłacić w transakcji połączenia jednostek gospodarczych.
- 12 Składnik aktywów spełnia kryterium identyfikowalności zawarte w definicji składnika wartości niematerialnych, jeśli:
  - a) można go wyodrębnić, tzn. można go wyłączyć lub wydzielić z jednostki i sprzedać, przekazać, licencjonować lub oddać do odpłatnego użytkowania osobom trzecim, zarówno pojedynczo, jak też łącznie z powiązaną z nim umową, składnikiem aktywów lub zobowiązaniem; lub
  - b) wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych, bez względu na to, czy są one zbywalne lub możliwe do wyodrębnienia z jednostki lub z innych tytułów lub zobowiązań.

### Kontrola

- 13 Jednostka kontroluje składnik aktywów, jeżeli jest uprawniona do uzyskiwania przyszłych korzyści ekonomicznych powstających za przyczyną danego środka i jest w stanie ograniczyć dostęp do tych korzyści osobom trzecim. Zdolność jednostki do kontrolowania przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika wartości niematerialnych zazwyczaj wynika z tytułu prawnego, który może podlegać egzekucji na drodze sądowej. Przy braku tytułu prawnego trudniej jest udowodnić sprawowanie kontroli. Jednak możliwość prawnego wyegzekwowania tytułu nie jest warunkiem koniecznym kontroli, ponieważ jednostka może kontrolować przyszłe korzyści ekonomiczne również w inny sposób.
- 14 Wiedza o rynku i wiedza techniczna mogą przyczynić się do osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych. Jednostka kontroluje te korzyści, jeśli na przykład wiedza ta jest prawnie chroniona pod postacią praw autorskich, ograniczeń w porozumieniach handlowych (jeśli są dozwolone) lub poprzez prawne zobowiązanie pracowników do zachowania poufności.
- 15 Jednostka, zatrudniając wykwalifikowanych pracowników, może być w stanie zidentyfikować tę część ich kwalifikacji, wynikającą z przeprowadzonych szkoleń, która prowadzi do osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych. Jednostka może ponadto oczekiwać, że pracownicy będą nadal udostępniać jednostce swoje kwalifikacje. Zwykle jednak kontrola jednostki nad oczekiwanymi przyszłymi korzyściami ekonomicznymi wynikającymi z zatrudniania grupy wykwalifikowanych pracowników i ich szkolenia jest niewystarczająca, aby móc

uznać, że pozycje te spełniają kryteria definicji składnika wartości niematerialnych. Z podobnej przyczyny nie jest prawdopodobne, aby konkretne talenty kierownicze i kompetencje techniczne pracowników spełniły kryteria definicji składnika wartości niematerialnych, chyba że wykorzystywanie i pozyskiwanie oczekiwanych z tego tytułu przyszłych korzyści ekonomicznych jest prawnie chronione, a także spełnione zostały wymogi zawarte w pozostałych częściach definicji.

- 16 Jednostka może dysponować portfelem odbiorców lub udziałem w rynku oraz oczekiwać, że na skutek wypracowanych relacji z odbiorcami i ich lojalności odbiorcy będą nadal z nią współpracować. Jednak przy braku możliwości prawnej ochrony lub braku innej formy kontrolowania relacji z odbiorcami i ich lojalności kontrola jednostki nad spodziewanymi korzyściami ekonomicznymi, które z nich płyną, jest zazwyczaj niewystarczająca, aby móc uznać, że pozycje te (portfel odbiorców, udziały w rynku, relacje z odbiorcami, lojalność odbiorców) odpowiadają definicji wartości niematerialnych. Przy braku prawnej ochrony relacji z odbiorcami transakcje wymiany (inne niż stanowiące część transakcji połączenia jednostek gospodarczych) tych samych lub podobnych relacji nieregulowanych umowami stanowią dowód na to, że jednostka jest jednak w stanie kontrolować przyszłe korzyści ekonomiczne płynące z relacji z odbiorcami. Ze względu na to, że tego typu transakcje wymiany są również dowodem na możliwość wyodrębnienia relacji z odbiorcami, relacje te odpowiadają definicji wartości niematerialnych.

#### *Przyszłe korzyści ekonomiczne*

- 17 Przyszłe korzyści ekonomiczne osiągane ze składnika wartości niematerialnych mogą obejmować przychody ze sprzedaży produktów lub usług, oszczędności kosztów lub inne korzyści wynikające z używania składnika aktywów przez jednostkę. Na przykład wykorzystanie własności intelektualnej w procesie produkcyjnym może raczej służyć obniżeniu przyszłych kosztów produkcji niż zwiększeniu przyszłych przychodów.

#### UJMOWANIE I WYCENA

- 18 Ujęcie pozycji jako składnika wartości niematerialnych wymaga od jednostki udowodnienia, że pozycja ta spełnia:
- kryteria zawarte w definicji składnika wartości niematerialnych (zob. paragrafy 8–17); oraz
  - kryteria dotyczące ujęcia (zob. paragrafy 21–23).

Powyższy wymóg stosuje się do wszystkich kosztów poniesionych pierwotnie w celu nabycia lub wytworzenia we własnym zakresie składnika wartości niematerialnych oraz tych poniesionych w okresie późniejszym, w celu uzupełnienia, zastąpienia części lub zapewnienia obsługi tego składnika.

- 19 Paragrafy 25–32 dotyczą zastosowania kryteriów ujęcia do składników wartości niematerialnych przejętych odrębnie, a paragrafy 33–43 dotyczą zastosowania tych kryteriów do składników wartości niematerialnych przejętych w drodze połączenia jednostek gospodarczych. Paragraf 44 zajmuje się początkową wyceną składników wartości niematerialnych przejętych w drodze dotacji lub subsydiów rządowych, paragrafy 45–47 wymianą składników wartości niematerialnych, a paragrafy 48–50 podejściem do wartości firmy wytworzonej przez jednostkę we własnym zakresie. Paragrafy 51–67 dotyczą początkowego ujęcia i wyceny wartości niematerialnych wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie.
- 20 Z charakteru wartości niematerialnych wynika, że w wielu przypadkach wartość ich składników nie ulega zwiększeniom lub też ich części nie są wymieniane. Co za tym idzie, jest bardziej prawdopodobne, że poniesione najpóźniej nakłady będą raczej służyć utrzymaniu oczekiwanych w przyszłości korzyści ekonomicznych, zawartych w istniejącym składniku wartości niematerialnych, niż spełniać kryteria definicji składnika wartości niematerialnych oraz kryteria ujmowania tych wartości, zawarte w niniejszym standardzie. Ponadto często trudno jest przyporządkować takie nakłady bezpośrednio do konkretnego składnika wartości niematerialnych, a nie do firmy jako całości. W związku z tym tylko w rzadkich przypadkach nakłady poniesione po początkowym ujęciu nabytego składnika wartości niematerialnych lub po ukończeniu składnika wartości niematerialnych wytwarzanego przez jednostkę we własnym zakresie, spowodują powiększenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych. Zgodnie z paragrafem 63 późniejsze nakłady na marki firmowe, tytuły czasopism, tytuły wydawnicze, wykazy odbiorców i pozycje o podobnym charakterze (niezależnie od tego, czy są one nabyte, czy też wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie) są zawsze ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia. Dzieje się tak, ponieważ nakładów tego typu nie sposób oddzielić od nakładów na rozwój firmy jako całości.
- 21 Składnik wartości niematerialnych ujmuje się wtedy i tylko wtedy, gdy:
- jest prawdopodobne, że jednostka osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów; oraz
  - można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów.
- 22 Jednostka ocenia prawdopodobieństwo osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych, stosując rozsądne i udokumentowane założenia, które stanowią odzwierciedlenie dokonanej przez kierownictwo jak najwłaściwszej oceny całokształtu uwarunkowań ekonomicznych, występujących w ciągu okresu użytkowania składnika aktywów.
- 23 Jednostka, oceniając stopień pewności związany z osiągnięciem przyszłych korzyści ekonomicznych, które można przyporządkować użytkowaniu składnika aktywów, kieruje się własnym osądem opartym na dowodach dostępnych w momencie początkowego ujęcia, przypisując szczególne znaczenie dowodom zewnętrznym.

- 24 Składnik wartości niematerialnych początkowo wycenia się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.

#### **Nabycie w oddzielnej transakcji**

- 25 Zazwyczaj cena, jaką płaci jednostka za składnik wartości niematerialnych nabyty w oddzielnej transakcji, odzwierciedla oczekiwania jednostki co do prawdopodobieństwa uzyskania przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z tym składnikiem. Innymi słowy, efekt prawdopodobieństwa znajduje odzwierciedlenie w koszcie składnika aktywów. A zatem kryterium ujęcia oparte na prawdopodobieństwie, opisane w paragrafie 21 a), uważa się za spełnione w wypadku składników wartości niematerialnych nabytych w oddzielnej transakcji.
- 26 Poza tym, jeśli składnik wartości niematerialnych został nabyty w oddzielnej transakcji, zazwyczaj można wiarygodnie ustalić jego koszt. Jest tak w szczególności, gdy zakupu dokonano za gotówkę lub inne aktywa pieniężne.
- 27 Koszt składnika wartości niematerialnych nabytego w oddzielnej transakcji obejmuje:
- a) cenę zakupu, łącznie z cłami importowymi i niepodlegającymi odliczeniu podatkami od zakupu, pomniejszoną o upusty handlowe i rabaty; oraz
  - b) nakłady bezpośrednie związane z przygotowaniem składnika aktywów do użytkowania zgodnie z jego planowanym przeznaczeniem.
- 28 Do takich nakładów bezpośrednich zalicza się:
- a) koszty z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19), wynikające bezpośrednio z przygotowania tego składnika do stanu zdolności użytkowej;
  - b) opłaty za obsługę, wynikające bezpośrednio z przygotowania tego składnika do stanu zdolności użytkowej; oraz
  - c) koszty testów sprawdzających prawidłowe działanie składnika.
- 29 Do nakładów niestanowiących części kosztu składnika wartości niematerialnych zalicza się:
- a) nakłady na wprowadzenie nowego produktu lub usługi (wliczając w to nakłady na reklamę i działania promocyjne);
  - b) nakłady na prowadzenie działalności gospodarczej w nowej lokalizacji lub z nową grupą odbiorców (wliczając w to nakłady na szkolenia pracowników); oraz
  - c) koszty administracji i inne koszty ogólnozakładowe.
- 30 W wartości bilansowej składnika wartości niematerialnych przestaje się ujmować nakłady, kiedy składnik ten znajduje się w stanie umożliwiającym użytkowanie go w sposób zamierzony przez kierownictwo. Dlatego też nakładów poniesionych na użytkowanie lub zmianę lokalizacji składnika wartości niematerialnych nie uwzględnia się w wartości bilansowej tego składnika. Na przykład następujących nakładów nie ujmuje się w wartości bilansowej składnika wartości niematerialnych:
- a) nakładów poniesionych w okresie, w którym składnik aktywów gotowy do wykorzystania w sposób zamierzony przez kierownictwo nie był jeszcze użytkowany; oraz
  - b) początkowych strat operacyjnych, takich jak te, które poniesiono w okresie budowania popytu na produkty powstałe dzięki składnikowi wartości niematerialnych.
- 31 Niektóre działania jednostki mają związek z pracami rozwojowymi dotyczącymi składnika wartości niematerialnych, lecz nie są niezbędne, aby składnik ten osiągnął stan umożliwiający mu działanie w sposób zamierzony przez kierownictwo. Tego typu działania uboczne mogą nastąpić przed lub w trakcie prac rozwojowych. Ponieważ działania uboczne nie są konieczne, aby doprowadzić składnik aktywów do stanu umożliwiającego mu działanie w sposób zamierzony przez kierownictwo, przychód oraz powiązane nakłady wynikające z działań ubocznych ujmuje się bezpośrednio w ciężar rachunku zysków i strat, w odpowiednich kategoriach przychodów i kosztów.
- 32 Jeśli płatność za składnik wartości niematerialnych została odroczone na okres dłuższy niż zwyczajowy kredyt kupiecki, jego cena nabycia odpowiada kwocie, jaka zostałaby uiszczona w gotówce. Różnica między tą kwotą a całością płatności jest ujmowana jako koszt odsetek w okresie, na który udzielono kredytu, chyba że będzie ona aktywowana zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym zawartym w MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*.

#### **Nabycie w transakcji połączenia jednostek gospodarczych**

- 33 Zgodnie z MSSF 3, jeżeli składnik wartości niematerialnych został przejęty w transakcji połączenia jednostek gospodarczych, cena nabycia składnika wartości niematerialnych oparta jest na jego wartości godziwej ustalonej na dzień przejęcia. Wartość godziwa składnika wartości niematerialnych odzwierciedla oczekiwania rynkowe dotyczące prawdopodobieństwa, z jakim jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne z tego składnika. Innymi słowy, efekt prawdopodobieństwa znajduje odzwierciedlenie w wartości godziwej składnika aktywów. A zatem kryterium ujęcia oparte na prawdopodobieństwie, opisane w paragrafie 21 a), uważa się zawsze za spełnione w wypadku składników wartości niematerialnych przejętych w ramach połączenia jednostek gospodarczych.



- 34 W związku z tym, zgodnie z niniejszym standardem oraz wymogami zawartymi w MSSF 3, jednostka przejmująca ujmuje w dniu przejęcia odrębnie od wartości firmy składnik wartości niematerialnych jednostki przejmowanej, jeśli można wiarygodnie ustalić jego wartość godziwą, bez względu na to, czy został on już ujęty przez jednostkę przejmowaną przed transakcją połączenia jednostek gospodarczych. Oznacza to, że jednostka przejmująca ujmuje trwające prace badawcze i rozwojowe jednostki przejmowanej jako składnik wartości niematerialnych oddzielnie od wartości firmy, jeśli prace odpowiadają definicji składnika wartości niematerialnych i można wiarygodnie ustalić ich wartość godziwą. Trwające prace badawcze i rozwojowe jednostki przejmowanej odpowiadają definicji składnika wartości niematerialnych, jeżeli:
- odpowiadają definicji składnika aktywów; oraz
  - są możliwe do zidentyfikowania, to znaczy można je wyodrębnić lub wynikają z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych.

*Wycena wartości godziwej składnika wartości niematerialnych nabytego w wyniku połączenia jednostek gospodarczych*

- 35 Wartość godziwa składnika wartości niematerialnych nabytego w transakcji połączenia jednostek gospodarczych może zazwyczaj zostać określona wystarczająco wiarygodnie, aby móc ją ująć oddzielnie od wartości firmy. Kiedy szacunki wykorzystywane na potrzeby wyceny wartości godziwej składnika wartości niematerialnych wykazują szereg możliwych wyników o różnych poziomach prawdopodobieństwa, niepewność ta uwidacznia się w wycenie wartości godziwej tego składnika, nie świadczy jednak o niemożliwości rzetelnego przeprowadzenia takiej wyceny. Jeśli składnik wartości niematerialnych przejęty w transakcji połączenia jednostek gospodarczych ma określony okres użytkowania, przyjmuje się założenie, które jednak w pewnych warunkach może być odrzucone, że wartość godziwa tego składnika może być wiarygodnie wyceniona.
- 36 Składnik wartości niematerialnych przejęty w transakcji połączenia jednostek gospodarczych może być możliwy do wyodrębnienia, ale wyłącznie ze związanym z nim składnikiem wartości materialnych lub niematerialnych. Na przykład możliwe jest, aby tytuł wydawniczy czasopisma nie był dostępny do zbycia oddzielnie od związanej z nim bazy prenumeratorów lub też znak towarowy naturalnej wody źródlanej, związany z określonym źródłem, może nie być dostępny do zbycia oddzielnie od tego źródła. W takich przypadkach jednostka przejmująca ujmuje grupę składników jako jeden składnik wyodrębniony z wartości firmy, jeśli nie można wiarygodnie wycenić wartości godziwych poszczególnych składników grupy.
- 37 Podobnie, terminy „marka” oraz „marka towarowa” wykorzystuje się często jako synonimy znaków towarowych i innych znaków. Niemniej jednak pierwsze z nich stanowią ogólne terminy marketingowe, które zazwyczaj wykorzystuje się w odniesieniu do grupy uzupełniających się aktywów, takich jak znaki towarowe (lub usługowe), i związanych z nimi nazw handlowych, formuł, receptur i wiedzy technicznej. Jednostka przejmująca ujmuje jako jeden składnik aktywów grupę uzupełniających się składników wartości niematerialnych, tworzących markę, jeśli poszczególnych wartości godziwych tych uzupełniających się składników nie da się wiarygodnie wycenić. Jeśli poszczególne wartości godziwe uzupełniających się składników da się wiarygodnie wycenić, jednostka przejmująca może je ująć jako jeden składnik, pod warunkiem że poszczególne składniki mają podobne okresy użytkowania.
- 38 Wiarygodna wycena wartości godziwej składnika wartości niematerialnych nabytego w transakcji połączenia jednostek gospodarczych może nie być możliwa jedynie wówczas, kiedy składnik ten wynika z tytułów prawnych lub innych tytułów umownych i:
- nie można go wyodrębnić; lub
  - można go wyodrębnić, lecz nie doszło lub nie ma dowodów, że doszło do wcześniejszych transakcji wymiany tych samych lub podobnych składników, a dokonywane w inny sposób szacunki wartości godziwej zależałyby od zmiennych niemierzalnych.
- 39 Notowane ceny rynkowe są najbardziej wiarygodnym sposobem ustalenia wartości godziwej (zob. także paragraf 78). Odpowiednią ceną rynkową jest zwykle bieżąca cena kupna. Jeśli nie ma dostępu do informacji o bieżących cenach kupna, za podstawę oszacowania wartości godziwej może posłużyć cena przeprowadzonej w ostatnim okresie podobnej transakcji, pod warunkiem że między dniem tej transakcji a dniem przeprowadzenia szacunku wartości godziwej składnika aktywów nie nastąpiła znacząca zmiana warunków ekonomicznych.
- 40 Przy braku aktywnego rynku na dany składnik wartości niematerialnych jego wartość godziwą stanowi kwota, jaką na dzień przejęcia jednostka gospodarcza musiałaby zapłacić za ten składnik aktywów w transakcji przeprowadzonej na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami, opierając się na jak najpełniejszych dostępnych informacjach. Ustalając tę kwotę, jednostka bierze pod uwagę ceny przeprowadzonych w ostatnim okresie transakcji, których przedmiotem były podobne aktywa.
- 41 Niektóre jednostki regularnie prowadzące zakup i sprzedaż nietypowych wartości niematerialnych opracowały techniki szacowania ich wartości godziwej w sposób pośredni. Techniki te mogą być stosowane dla celów początkowej wyceny składnika wartości niematerialnych nabytego na drodze połączenia jednostek gospodarczych, jeśli ich celem jest oszacowanie wartości godziwej zgodnie z definicją zawartą w niniejszym standardzie oraz jeśli odzwierciedlają one bieżące transakcje oraz praktyki stosowane w branży, w której występuje dany składnik aktywów. Do technik tych zalicza się, w zależności od sytuacji:
- zastosowanie mnożników, obliczonych na podstawie bieżących transakcji rynkowych, do niektórych wielkości określających rentowność składnika aktywów (takich jak przychody, udziały w rynku, zysk operacyjny itd.) lub do strumienia opłat licencyjnych, które można uzyskać dzięki licencjonowaniu tego składnika wartości niematerialnych innej stronie w transakcji przeprowadzonej na warunkach rynkowych (zgodnie z metodą hipotetycznych opłat licencyjnych); lub

- b) dyskontowanie szacunkowych przyszłych przepływów pieniężnych netto osiągniętych z danego składnika aktywów.

*Późniejsze nakłady na przejęty, trwający projekt badawczo-rozwojowy*

- 42 Nakłady na prace badawcze lub rozwojowe, które:
- a) wiążą się z trwającym projektem badawczym lub rozwojowym, przejętym odrębnie lub w transakcji połączenia jednostek gospodarczych i ujmowanym jako składnik wartości niematerialnych; oraz
- b) są poniesione po nabyciu tego projektu;
- księguje się zgodnie z paragrafami 54–62.
- 43 Zastosowanie wymogów określonych w paragrafach 54–62 oznacza, że późniejsze nakłady na trwający projekt badawczo-rozwojowy, przejęty odrębnie lub w wyniku połączenia jednostek gospodarczych i ujmowany jako składnik wartości niematerialnych, są:
- a) ujmowane w kosztach w momencie ich poniesienia, w wypadku nakładów na prace badawcze;
- b) ujmowane w kosztach w momencie ich poniesienia, w wypadku nakładów na prace rozwojowe, które nie spełniają kryterium dotyczącego ujęcia takich nakładów jako składnika wartości niematerialnych, opisanego w paragrafie 57; oraz
- c) dodane do wartości bilansowej nabytego, trwającego projektu badawczego lub rozwojowego, jeśli stanowią nakłady na prace rozwojowe, które spełniają kryteria ujęcia zaprezentowane w paragrafie 57.

#### **Nabycie w drodze dotacji rządowej**

- 44 W niektórych przypadkach składnik wartości niematerialnych może być przejęty nieodpłatnie lub za symboliczną opłatę w drodze dotacji rządowych. Może się tak zdarzyć, gdy instytucja państwowa przekazuje lub przyporządkowuje jednostce wartości niematerialne, takie jak prawa lądowania na lotnisku, licencje na prowadzenie stacji radiowych lub telewizyjnych, licencje na import lub kontyngenty lub prawa dostępu do innych limitowanych zasobów. Zgodnie z MSR 20 *Dotacje rządowe i ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej* jednostka może zdecydować się na początkowe ujęcie w wartości godziwej zarówno składnika wartości niematerialnych, jak i dotacji. Jeśli jednostka nie zdecyduje się na początkowe ujęcie składnika aktywów w wartości godziwej, ujmuje ten składnik aktywów w wartości nominalnej (zgodnie z innym podejściem dopuszczonym przez MSR 20) powiększonej o wszelkie koszty, które można bezpośrednio przyporządkować przystosowaniu składnika aktywów do użytkowania zgodnego z jego planowanym wykorzystaniem.

#### **Wymiana aktywów**

- 45 Możliwe jest, aby jeden lub więcej składników wartości niematerialnych został nabyty w drodze wymiany za niepieniężny składnik lub składniki aktywów lub połączenie pieniężnych i niepieniężnych składników aktywów. Przedstawione poniżej rozważania odnoszą się po prostu do wymiany jednego niepieniężnego składnika aktywów na drugi, lecz również do wszystkich rodzajów wymian powyżej opisanych. Cena nabycia takiej pozycji jest ustalana w wysokości wartości godziwej otrzymanego składnika aktywów, chyba że a) transakcja wymiany nie ma znaczenia handlowego; lub b) nie można wycenić wartości godziwej ani otrzymanego, ani oddanego składnika aktywów. Nabyte aktywa wyceniane są w ten sposób, nawet jeśli jednostka nie może natychmiast zaprzestać ujmowania aktywów przekazanych. Jeśli nabyte aktywa nie są wyceniane według wartości godziwej, ich wartość ustala się w wysokości wartości bilansowej aktywów przekazanych.
- 46 Jednostka ustala, czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, rozważając zakres, w jakim oczekuje się zmian przyszłych przepływów pieniężnych w wyniku transakcji. Transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, jeśli:
- a) konfiguracja (tzn. ryzyko, czas oraz kwota) przepływów pieniężnych z otrzymanych aktywów różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych z przekazanych aktywów; lub
- b) wartość charakterystyczna dla jednostki w części działalności, na którą wpłynęła transakcja, zmienia się w wyniku transakcji wymiany; oraz
- c) różnica w a) lub b) jest istotna w porównaniu z wartością godziwą wymienionych aktywów.

Dla celów ustalenia, czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, wartość części przedsiębiorstwa specyficzna dla danej jednostki, na którą transakcja miała wpływ, powinna odzwierciedlać przepływy pieniężne po opodatkowaniu. Wynik analiz może być jasny bez konieczności przeprowadzania przez jednostkę szczegółowych obliczeń.

- 47 Paragraf 21 b) stwierdza, że warunkiem ujęcia składnika wartości niematerialnych jest możliwość wiarygodnego ustalenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów. Możliwość wiarygodnego ustalenia wartości godziwej składnika wartości niematerialnych, dla którego nie istnieją porównywalne transakcje rynkowe, istnieje, jeśli a) rozpiętość zakresu rozsądnych szacunków wartości godziwej nie jest znacząca w wypadku tego składnika

aktywów; lub b) prawdopodobieństwo różnych szacunków w tym zakresie można rozsądnie ustalić i wykorzystać w celu oszacowania wartości godziwej. Jeśli jednostka jest w stanie wiarygodnie ustalić wartość godziwą otrzymanego lub oddanego składnika aktywów, wartość godziwą oddanego składnika aktywów wykorzystuje się w celu ustalenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, chyba że wartość godziwa otrzymanego składnika aktywów jest bardziej oczywista.

#### **Wartość firmy wytworzona przez jednostkę we własnym zakresie**

- 48 Nie ujmuje się jako składnika aktywów wartości firmy wytworzonej przez jednostką we własnym zakresie.
- 49 W niektórych przypadkach, mimo iż ponoszone są nakłady w celu wypracowania przyszłych korzyści ekonomicznych, nie powoduje to powstania składnika wartości niematerialnych, który spełniałby kryteria dotyczące ujmowania pozycji zgodnie z niniejszym standardem. Takie nakłady uważane są często za zwiększające wartość firmy wytworzoną przez jednostkę we własnym zakresie. Wartość firmy wytworzona przez jednostkę we własnym zakresie nie jest ujmowana jako składnik aktywów, ponieważ nie stanowi możliwego do zidentyfikowania zasobu (tzn. nie można go wyodrębnić ani nie wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych), nad którym jednostka sprawuje kontrolę i który może być wiarygodnie wyceniony w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.
- 50 Różnice między wartością rynkową jednostki a wartością bilansową jej aktywów netto, możliwych do zidentyfikowania w dowolnym momencie, mogą wynikać z szeregu czynników, które wpływają na wartość jednostki. Różnic takich jednakże nie można uznać za koszt wytworzenia wartości niematerialnych, kontrolowanych przez jednostkę.

#### **Wartości niematerialne wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie**

- 51 Niekiedy trudno jest ocenić, czy składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę we własnym zakresie kwalifikuje się do ujęcia, ze względu na problemy z:
- określeniem, czy w ogóle powstał – a jeśli tak, to w jakim momencie – możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów, który wytworzy prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne; oraz
  - wiarygodnym ustaleniem kosztu wytworzenia tego składnika aktywów. W niektórych przypadkach kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych we własnym zakresie nie można oddzielić od kosztu utrzymania lub podwyższania wartości firmy wytworzonej przez daną jednostkę, czy też od kosztów bieżącej działalności jednostki.

W związku z tym, oprócz spełnienia ogólnych wymogów dotyczących ujęcia i początkowej wyceny składnika wartości niematerialnych, jednostka stosuje wobec wszystkich wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie wymogi i wytyczne zawarte w poniższych paragrafach 52–67.

- 52 Aby ocenić, czy składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę spełnia kryteria dotyczące ujmowania, jednostka dzieli proces powstawania aktywów na:
- etap prac badawczych; oraz
  - etap prac rozwojowych.

Choć terminy „prace badawcze” i „prace rozwojowe” zostały zdefiniowane, terminy „etap prac badawczych” i „etap prac rozwojowych” na potrzeby niniejszego standardu mają szersze znaczenie.

- 53 Jednostka, która nie jest w stanie oddzielić etapu prac badawczych od etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzącego do wytworzenia składnika wartości niematerialnych, traktuje nakłady na to przedsięwzięcie, jak gdyby zostały poniesione wyłącznie na etapie prac badawczych.

#### *Etap prac badawczych*

- 54 Nie ujmuje się żadnego składnika wartości niematerialnych, powstałego w wyniku prac badawczych (lub w wyniku realizacji etapu prac badawczych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie). Nakłady poniesione na prace badawcze (lub na realizację etapu prac badawczych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) ujmuje się w kosztach w momencie ich poniesienia.
- 55 Na etapie prac badawczych prowadzonego przedsięwzięcia jednostka nie jest w stanie udowodnić istnienia składnika wartości niematerialnych, który będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. W związku z tym nakłady zawsze ujmowane są w kosztach w momencie ich poniesienia.
- 56 Do przykładów prac badawczych zalicza się:
- działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy;
  - poszukiwanie, ocenę i końcową selekcję sposobu wykorzystania rezultatów prac badawczych lub wiedzy innego rodzaju;
  - poszukiwanie alternatywnych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług; oraz
  - formułowanie, projektowanie, ocenę i końcową selekcję nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.

*Etap prac rozwojowych*

- 57 Składnik wartości niematerialnych powstały w wyniku prac rozwojowych (lub realizacji etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) ujmuje się wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka jest w stanie udowodnić:
- możliwość, z technicznego punktu widzenia, ukończenia składnika wartości niematerialnych tak, aby nadawał się do użytkowania lub sprzedaży;
  - zamiar ukończenia składnika wartości niematerialnych oraz jego użytkowania lub sprzedaży;
  - zdolność do użytkowania lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych;
  - sposób, w jaki składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Między innymi jednostka może udowodnić istnienie rynku na produkty powstające dzięki składnikowi wartości niematerialnych lub na sam składnik lub – jeśli składnik ma być użytkowany przez jednostkę – użyteczność składnika wartości niematerialnych;
  - dostępność stosownych środków technicznych, finansowych i innych, które mają służyć ukończeniu prac rozwojowych oraz użytkowaniu lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych;
  - możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych, które można przyporządkować temu składnikowi wartości niematerialnych.
- 58 Na etapie prac rozwojowych przedsięwzięcia jednostka w niektórych przypadkach może zidentyfikować składnik wartości niematerialnych i udowodnić, że składnik ten będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Dzieje się tak dlatego, że etap prac rozwojowych jest etapem bardziej zaawansowanym niż etap prac badawczych.
- 59 Do prac rozwojowych zalicza się:
- projektowanie, wykonanie i testowanie prototypów i modeli doświadczalnych (przed ich wdrożeniem do produkcji seryjnej lub użytkowania);
  - projektowanie narzędzi, przyrządów do obróbki, form i matryc z wykorzystaniem nowej technologii;
  - projektowanie, wykonanie i funkcjonowanie linii pilotażowej, której wielkość nie umożliwia prowadzenia ekonomicznie uzasadnionej produkcji przeznaczony na sprzedaż; oraz
  - projektowanie, wykonanie i testowanie wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.
- 60 Aby udowodnić, w jaki sposób dany składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne, jednostka ocenia przyszłe korzyści ekonomiczne, które ma uzyskać z tego składnika na podstawie zasad określonych w MSR 36 *Utrata wartości aktywów*. Jeśli składnik aktywów będzie wytwarzał korzyści ekonomiczne tylko w połączeniu z innymi aktywami, jednostka odwołuje się do koncepcji ośrodka wypracowującego środki pieniężne opisanej w MSR 36.
- 61 Dostępność środków potrzebnych do ukończenia, użytkowania i pozyskiwania korzyści ze składnika wartości niematerialnych można udowodnić na przykład poprzez sporządzenie biznesplanu określającego potrzebne środki techniczne, finansowe i inne, a także zdolność jednostki do zapewnienia tych środków. W niektórych przypadkach jednostka udowadnia dostępność finansowania zewnętrznego poprzez uzyskanie od pożyczkodawcy potwierdzenia jego woli sfinansowania planu.
- 62 Systemy ewidencji kosztów w jednostce pozwalają częstokroć dokonać wiarygodnego ustalenia kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych we własnym zakresie na podstawie takich elementów, jak wynagrodzenia i inne nakłady poniesione w celu zapewnienia ochrony praw autorskich lub licencji lub na stworzenie programu komputerowego.
- 63 Nie ujmuje się jako składnika wartości niematerialnych znaków firmy, tytułów czasopism, tytułów wydawniczych, wykazów odbiorców i pozycji o podobnej istocie wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie.
- 64 Nakłady na wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie znaki firmy, tytuły czasopism, tytuły wydawnicze, wykazy odbiorców i pozycje o podobnej istocie nie są możliwe do odróżnienia od kosztów rozwoju firmy jako całości. W związku z tym takich pozycji nie ujmuje się jako wartości niematerialnych.
- Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie*
- 65 Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie, dla celów paragrafu 24, jest sumą nakładów poniesionych od dnia, w którym po raz pierwszy dany składnik wartości niematerialnych spełni zawarte w paragrafach 21, 22 i 57 kryteria dotyczące ujmowania pozycji. W paragrafie 71 zabrania się aktywowania nakładów poprzednio ujętych w kosztach.
- 66 Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie obejmuje wszystkie nakłady, które mogą być bezpośrednio przyporządkowane czynnościom tworzenia, produkcji i przystosowania składnika aktywów do użytkowania w sposób zamierzony przez kierownictwo. Do takich nakładów bezpośrednich zalicza się:
- nakłady na materiały i usługi wykorzystane lub zużyte przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych;

- b) koszty z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19) wynikające bezpośrednio z wytworzenia składnika wartości niematerialnych;
- c) opłaty za rejestrację tytułu prawnego; oraz
- d) amortyzację patentów i licencji, które są wykorzystywane przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych.

MSR 23 ustala kryteria dotyczące ujmowania odsetek jako elementu kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych wytworzonego przez jednostkę we własnym zakresie.

- 67 Do kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie nie zalicza się:
- a) kosztów sprzedaży, administracji oraz innych kosztów ogólnozakładowych, chyba że można je bezpośrednio przyporządkować do przystosowania składnika aktywów do użytkowania;
  - b) wyraźnie zidentyfikowanych braków wydajności oraz początkowych strat operacyjnych poniesionych przed osiągnięciem planowanej wydajności; oraz
  - c) nakładów na szkolenie przygotowujące pracowników do obsługiwanego danego składnika aktywów.

#### Przykład ilustrujący paragraf 65

Jednostka opracowuje nowy proces produkcyjny. W roku 20X5 poniesione nakłady wyniosły 1 000 j.p. <sup>(a)</sup>, z czego 900 j.p. poniesiono przed dniem 1 grudnia 20X5 r., a 100 j.p. pomiędzy dniem 1 grudnia 20X5 r. a 31 grudnia 20X5 r.. Jednostka ta jest w stanie udowodnić, że dnia 1 grudnia 20X5 r. proces produkcyjny spełniał kryteria pozwalające na uznanie go za składnik wartości niematerialnych. Wartość odzyskiwalna wiedzy technicznej (know-how) wykorzystanej w tym procesie (wliczając w to przyszłe wpływy pieniężne niezbędne na ukończenie procesu, zanim będzie dostępny do użycia) szacowana jest na 500 j.p.

*Na koniec 20X5 r. proces produkcyjny zostaje ujęty jako składnik wartości niematerialnych w kwocie 100 j.p. (nakłady poniesione od daty, kiedy spełnione zostały kryteria ujmowania, tzn. od dnia 1 grudnia 20X5 r.). Nakłady w kwocie 900 j.p., poniesione przed dniem 1 grudnia 20X5 r. zostały ujęte jako koszt, ponieważ do dnia 1 grudnia 20X5 r. nie były spełnione kryteria ujmowania. Nakłady te nie stanowią części kosztu wytworzenia procesu produkcyjnego ujętego w bilansie.*

W 20X6 roku poniesiono nakłady w wysokości 2 000 j.p. Na koniec 20X6 r. wartość odzyskiwalna wiedzy technicznej wykorzystanej w tym procesie (wliczając w to przyszłe wpływy pieniężne na ukończenie procesu, zanim będzie dostępny do użycia) szacowana jest na 1 900 j.p.

*Na koniec 20X6 r. koszt procesu produkcji wynosi 2 100 j.p. (nakłady w kwocie 100 j.p. ujęte na koniec 20X5 roku powiększone o nakłady w kwocie 2 000 j.p., ujęte w 20X6 r.). Jednostka ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w kwocie 200 j.p., aby skorygować wartość bilansową procesu sprzed dokonania odpisu aktualizującego (2 100 j.p.) do poziomu wartości odzyskiwalnej (1 900 j.p.). Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości zostanie odwrócony w kolejnym okresie, jeśli spełnione zostaną wymogi odwrócenia odpisów zawarte w MSR 36.*

<sup>(a)</sup> W niniejszym standardzie kwoty pieniężne są wyrażane w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

#### UJĘCIE W KOSZTACH

- 68 Nakłady na składnik wartości niematerialnych ujmuje się w kosztach w momencie ich poniesienia, chyba że:
- a) stanowią element ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych, który spełnia kryteria dotyczące ujmowania (zob. paragrafy 18–67); lub
  - b) składnik został przejęty w drodze połączenia jednostek gospodarczych i nie może zostać ujęty jako składnik wartości niematerialnych. W takim przypadku nakłady (zawarte w cenie przejęcia) stanowią część kwoty stanowiącej wartość firmy (ujemną wartość firmy), ustaloną na dzień przejęcia (zob. MSSF 3).
- 69 W niektórych przypadkach jednostka ponosi nakłady w celu osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych, ale nie nabywa ani nie tworzy żadnego składnika wartości niematerialnych lub innego składnika aktywów, który mógłby zostać ujęty. W takich przypadkach nakłady są ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia. Dla przykładu, nakłady na prace badawcze są zawsze ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia (zob. paragraf 54). Do przykładów innych nakładów, które są ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie poniesienia, zalicza się:
- a) nakłady na rozpoczęcie działalności (koszty rozpoczęcia), chyba że nakłady te włączone zostały do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z MSR 16. Na koszty organizacji mogą składać się koszty utworzenia jednostki, takie jak koszty obsługi prawnej i sekretarskiej ponoszone przy zarejestrowaniu osoby prawnej, nakłady na otwarcie nowego zakładu lub przedsięwzięcia (koszty poprzedzające otwarcie) lub nakłady na zainicjowanie nowego rodzaju działalności lub wprowadzenie nowych produktów lub procesów (koszty poprzedzające rozpoczęcie danej działalności);

- b) nakłady na działalność szkoleniową;
  - c) nakłady na działalność reklamową i promocyjną;
  - d) nakłady na przemieszczenie lub reorganizację części lub całości jednostki.
- 70 Paragraf 68 nie wyklucza ujęcia zaliczki jako składnika aktywów, jeśli płatność za dostawę dóbr lub wykonanie usług nastąpiła przed dostarczeniem dóbr lub wykonaniem usług.

#### **Kwoty pierwotnie ujęte w kosztach, niepodlegające aktywowaniu**

- 71 Nakładów na składnik wartości niematerialnych, które zostały początkowo ujęte w rachunku zysków i strat, nie ujmuje się w terminie późniejszym jako ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych.

#### **WYCENA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU**

- 72 Jednostka przyjmuje zasady (politykę) rachunkowości, dokonując wyboru pomiędzy modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia z paragrafu 74 a modelem opartym na wartości przeszacowanej z paragrafu 75. Jeśli składnik wartości niematerialnych został ujęty w księgach z wykorzystaniem modelu opartego na wartości przeszacowanej, wszystkie pozostałe pozycje należące do tej samej grupy aktywów również ujmuje się z wykorzystaniem tego samego modelu, chyba że brak jest aktywnego rynku na te aktywa.
- 73 Grupę wartości niematerialnych stanowi zbiór aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania w działalności jednostki. Pozycje zaliczane do danej grupy wartości niematerialnych przeszacowuje się jednocześnie, co pozwala na uniknięcie selektywnego przeszacowywania aktywów i wykazywania w sprawozdaniu finansowym kwot będących kombinacją cen nabycia/kosztów wytworzenia i wartości ustalanych w różnych terminach.

#### **Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

- 74 Po początkowym ujęciu składnik wartości niematerialnych wykazuje się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

#### **Model oparty na wartości przeszacowanej**

- 75 Po początkowym ujęciu składnik wartości niematerialnych wykazuje się w wartości przeszacowanej odpowiadającej jego wartości godziwej na dzień przeszacowania, pomniejszonej o późniejsze umorzenie i łączną kwotę późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Dla celów przeszacowania zgodnie z niniejszym standardem wartość godziwą ustala się poprzez odniesienie do aktywnego rynku. Przeszacowań dokonuje się na tyle regularnie, aby wartość bilansowa nie różniła się istotnie od wartości, jaka zostałaby ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej na dzień bilansowy.
- 76 Model oparty na wartości przeszacowanej nie pozwala na:
- a) przeszacowanie wartości niematerialnych, które uprzednio nie zostały ujęte jako aktywa; lub
  - b) początkowe ujęcie wartości niematerialnych według wartości innej niż cena nabycia lub koszt wytworzenia.
- 77 Model oparty na wartości przeszacowanej stosowany jest po początkowym ujęciu składnika aktywów w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Jeśli jednak tylko część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych ujęta jest w aktywach, ponieważ składnik ten nie spełniał kryteriów dotyczących ujmowania przez pewną część trwania procesu (zob. paragraf 65), model oparty na wartości przeszacowanej może zostać zastosowany do całego składnika aktywów. Ponadto model oparty na wartości przeszacowanej może zostać zastosowany do składnika wartości niematerialnych, który został przejęty w drodze dotacji rządowej i ujęty w wartości nominalnej (zob. paragraf 44).
- 78 Istnienie aktywnego rynku na składnik wartości niematerialnych o cechach opisanych w paragrafie 8 jest rzeczą rzadką, jednakże taka sytuacja może zaistnieć. Na przykład w niektórych systemach prawnych istnieje aktywny rynek na zbywalne bez ograniczeń licencje na prowadzenie taksówki, licencje połowowe lub kontyngenty produkcyjne. Jednak nie istnieje aktywny rynek na marki firmowe, tytuły czasopism, prawa wydawnicze do muzyki i filmów, patenty lub znaki towarowe, ponieważ aktywa takie mają charakter unikalny. Poza tym, mimo iż takie wartości niematerialne są przedmiotem obrotu, umowy negocjowane są przez poszczególnych kupujących i sprzedających, a transakcje stosunkowo rzadkie. Z tego właśnie powodu cena zapłacona za jeden składnik aktywów nie może stanowić wystarczającego dowodu pozwalającego na ustalenie wartości godziwej innego składnika. Wreszcie, ceny często nie są udostępniane do publicznej wiadomości.
- 79 Częstotliwość przeszacowań wartości niematerialnych zależy od niestabilności ich wartości godziwych. Jeśli wartość godziwa przeszacowanego składnika aktywów istotnie różni się od jego wartości bilansowej, konieczne jest dokonanie kolejnego przeszacowania. W przypadku niektórych wartości niematerialnych mogą być odczuwalne znaczne i gwałtowne wahania wartości godziwej, co stanowi o konieczności dokonania corocznego przeszacowania. Takie częste przeszacowania nie są konieczne w przypadku występowania nieznacznych wahań wartości godziwej.

- 80 Jeśli składnik wartości niematerialnych został przeszacowany, umorzenie do dnia przeszacowania jest:
- proporcjonalnie przeliczane w związku ze zmianą wartości bilansowej brutto składnika aktywów, tak aby wartość bilansowa składnika aktywów po przeszacowaniu równała się jego przeszacowanej wartości; lub
  - odliczane od wartości bilansowej brutto składnika aktywów, a jego wartość netto jest przekształcana do wartości przeszacowanej składnika aktywów.
- 81 Jeśli składnik wartości niematerialnych należący do grupy przeszacowanych wartości niematerialnych nie może zostać przeszacowany, ponieważ nie istnieje aktywny rynek na ten składnik aktywów, wykazuje się go w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.
- 82 Jeśli ustalanie wartości godziwej przeszacowanego składnika wartości niematerialnych poprzez odniesienie do aktywnego rynku przestało być możliwe, za wartość bilansową tego składnika przyjmuje się jego wartość przeszacowaną na dzień ostatniego przeszacowania dokonanego na podstawie aktywnego rynku, pomniejszoną o późniejsze umorzenie i łączną kwotę późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.
- 83 Fakt, iż przestał istnieć aktywny rynek na przeszacowany składnik wartości niematerialnych, może świadczyć o tym, że doszło do utraty wartości składnika aktywów, w związku z czym istnieje potrzeba przeprowadzenia testu zgodnie z MSR 36.
- 84 Jeśli określenie wartości godziwej składnika aktywów poprzez odniesienie do aktywnego rynku staje się możliwe na dzień następczej wyceny, od tego dnia stosuje się model oparty na wartości przeszacowanej.
- 85 Jeśli wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych wzrosła na skutek przeszacowania, wzrost ten odnosi się bezpośrednio na kapitał własny i ujmuje jako nadwyżkę z przeszacowania. Jednakże wzrost z tytułu przeszacowania ujmuje się w rachunku zysków i strat w stopniu, w jakim odwraca on zmniejszenie z tytułu przeszacowania tego samego składnika aktywów, które wcześniej ujęto w rachunku zysków i strat.
- 86 Jeśli wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych uległa obniżeniu na skutek przeszacowania, spadek wartości ujmuje się w ciężar rachunku zysków i strat. Spadek wartości z tytułu przeszacowania ujmuje się jednak bezpośrednio w kapitale własnym w pozycji nadwyżka z przeszacowania do wysokości dowolnego salda kredytowego nadwyżki z przeszacowania odnoszącej się do tego samego składnika aktywów.
- 87 Łączna nadwyżka z przeszacowania zaliczona do kapitału własnego może zostać przeniesiona bezpośrednio do zysków zatrzymanych, gdy nadwyżka ta zostanie zrealizowana. Cała nadwyżka może zostać zrealizowana w momencie zbycia lub wycofania z użytkowania składnika aktywów. Jednakże część nadwyżki można przenieść w trakcie używania składnika aktywów przez jednostkę. W takim przypadku kwota przeniesionej nadwyżki stanowi różnicę między amortyzacją opartą na przeszacowanej wartości bilansowej składnika aktywów, a amortyzacją opartą na pierwotnej cenie nabycia/koszcie wytworzenia składnika aktywów. Przeniesienia z nadwyżki z przeszacowania do zysków zatrzymanych dokonuje się z pominięciem rachunku zysków i strat.

#### OKRES UŻYTKOWANIA

- 88 Jednostka ocenia, czy okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest określony czy nieokreślony, a w przypadku gdy jest określony – jaka jest jego długość lub liczba jednostek produkcji lub podobnych jednostek tworząca ten okres. Jednostka uznaje, że składnik wartości niematerialnych posiada nieokreślony okres użytkowania, jeżeli z analizy wszystkich istotnych czynników wynika, że nie istnieje żadne dające się przewidzieć ograniczenie okresu, w którym można spodziewać się, że składnik aktywów będzie generował wpływy pieniężne netto dla jednostki.
- 89 Księgowanie składnika wartości niematerialnych opiera się na jego okresie użytkowania. Składniki wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania podlegają amortyzacji (zob. paragrafy 97–106), podczas gdy składniki wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania nie podlegają amortyzacji (zob. paragrafy 107–110). Przykłady ilustrujące towarzyszące niniejszemu standardowi przedstawiają sposób ustalania okresu użytkowania różnych wartości niematerialnych oraz późniejszego księgowania tych aktywów w oparciu o tak ustalone okresy użytkowania.
- 90 Określając długość okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych, należy wziąć pod uwagę wiele czynników, obejmujących między innymi:
- oczekiwane wykorzystanie składnika aktywów przez jednostkę oraz to, czy składnik aktywów mógłby być wydajnie zarządzany przez inny zespół kierowniczy;
  - typowe cykle życia dla danego składnika aktywów oraz powszechnie dostępne informacje na temat szacunkowych okresów użytkowania aktywów o podobnym charakterze, użytkowanych w podobny sposób;
  - utrata przydatności z przyczyn natury technicznej, technologicznej, handlowej lub innej;
  - stabilność branży, w której dany składnik aktywów jest wykorzystywany, i zmiany popytu na produkty wytwarzane lub usługi świadczone z zastosowaniem tego składnika aktywów;
  - przewidywane działania konkurentów i potencjalnych konkurentów;

- f) poziom późniejszych nakładów niezbędnych do uzyskania oczekiwanych przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów oraz możliwość i zamiar zapewnienia przez jednostkę takiego poziomu tych nakładów;
- g) okres sprawowania kontroli nad składnikiem aktywów oraz ograniczenia prawne i ograniczenia do nich podobne odnoszące się do użytkowania składnika aktywów (takie, jak data wygaśnięcia odnośnej umowy leasingowej); oraz
- h) czy okres użytkowania składnika aktywów jest zależny od okresu użytkowania innych aktywów jednostki.
- 91 Termin „nieokreślony” nie oznacza „nieskończony”. Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych odzwierciedla jedynie poziom nakładów na utrzymanie przez ten składnik wydajności określonej w momencie szacowania okresu użytkowania oraz możliwość i zamiar zapewnienia przez jednostkę takiego poziomu tych nakładów. Wniosek, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest nieokreślony, nie powinien zależeć od planowanych przyszłych nakładów wykraczających ponad nakłady wymagane do utrzymania przez składnik aktywów tego poziomu wydajności.
- 92 Zważywszy na tempo zmian technologicznych, programy komputerowe i wiele innych wartości niematerialnych jest podatnych na technologiczną utratę przydatności. W związku z tym prawdopodobne jest, że ich okres użytkowania będzie krótki.
- 93 Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych może być bardzo długi lub nawet nieokreślony. Niepewność stanowi uzasadnienie dla ostrożnego oszacowania okresu użytkowania, ale nie uzasadnia wybrania okresu użytkowania, który byłby nierealistycznie krótki.
- 94 Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych, który wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych, nie może przekraczać okresu tych tytułów, lecz może być krótszy, zależnie od okresu, w którym jednostka spodziewa się korzystać z tego składnika aktywów. Jeśli tytuły te zostały scedowane na okres ograniczony, podlegający odnowieniu, okres użytkowania uwzględnia okres(-y) odnowienia jedynie w wypadku istnienia dowodów przemawiających za odnowieniem tytułu przez jednostkę bez ponoszenia znacznych kosztów.
- 95 Na okres użytkowania składnika wartości niematerialnych mogą wpływać czynniki zarówno ekonomiczne, jak i prawne. Czynniki ekonomiczne określają okres, w którym będą osiągnięte przyszłe korzyści ekonomiczne. Czynniki prawne mogą ograniczać okres, w ciągu którego jednostka kontroluje dostęp do tych korzyści. Okresem użytkowania jest krótszy spośród okresów określonych przez te czynniki.
- 96 O tym, że jednostka będzie w stanie odnowić tytuły umowne lub inne tytuły prawne bez ponoszenia znacznych kosztów, świadczy między innymi istnienie następujących czynników:
- a) istnieją dowody (w miarę możliwości oparte na dotychczasowych doświadczeniach) na to, że dojdzie do odnowienia tytułów umownych lub innych tytułów prawnych. Jeśli odnowienie tych tytułów zależy od zgody strony trzeciej, obejmuje to również dowody, że strona ta udzieli takiej zgody;
- b) istnieją dowody na to, że dojdzie do spełnienia warunków niezbędnych do uzyskania odnowienia tytułu prawnego; oraz
- c) koszt uzyskania odnowienia przez jednostkę nie jest znaczący w porównaniu z przyszłymi korzyściami ekonomicznymi, oczekiwanymi przez jednostkę z tego przedsięwzięcia, koszt „odnowienia” stanowi w istocie koszt nabycia nowego składnika wartości niematerialnych w dniu odnowienia.

Jeśli koszt uzyskania odnowienia przez jednostkę jest znaczący w porównaniu z przyszłymi korzyściami ekonomicznymi, oczekiwanymi przez jednostkę z tego przedsięwzięcia, koszt „odnowienia” stanowi w istocie koszt nabycia nowego składnika wartości niematerialnych w dniu odnowienia.

## WARTOŚCI NIEMATERIALNE O OKREŚLONYM OKRESIE UŻYTKOWANIA

### Okres amortyzacji i metoda amortyzacji

- 97 Podlegającą amortyzacji wartość składnika wartości niematerialnych posiadającego określony okres użytkowania rozkłada się równomiernie na przestrzeni okresu jego użytkowania. Amortyzację rozpoczyna się w momencie, gdy składnik aktywów jest gotowy do użycia, tzn. kiedy składnik ten znajduje się w miejscu i stanie umożliwiającym użytkowanie go w sposób zamierzony przez kierownictwo. Amortyzację kończy się w dniu, w którym składnik aktywów został sklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży, w zależności od tego, co nastąpiło wcześniej) zgodnie z MSSF 5, lub w dniu, w którym ten składnik przestaje być ujmowany, biorąc pod uwagę wcześniejszą z tych dat. Stosowana metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać sposób konsumowania przyszłych korzyści ekonomicznych osiągniętych ze składnika aktywów przez jednostkę. Przy braku możliwości wiarygodnego określenia sposobu konsumowania tych korzyści stosuje się metodę liniową. Odpisy amortyzacyjne za każdy okres ujmuje się w ciężar rachunku zysków i strat, chyba że inny standard dopuszcza lub nakłada obowiązek zaliczenia ich do wartości bilansowej innego składnika aktywów.
- 98 Do systematycznego rozłożenia wartości podlegającej amortyzacji składnika aktywów w ciągu okresu jego użytkowania można zastosować wiele metod amortyzacji. Obejmują one metodę liniową, metodę degresywną oraz metodę opartą na jednostkach produkcji. Metodę dla danego składnika aktywów wybiera się na podstawie oczekiwanego sposobu konsumowania korzyści ekonomicznych i stosuje się ją w sposób ciągły w kolejnych



okresach, chyba że nastąpiła zmiana oczekiwanego sposobu konsumowania korzyści ekonomicznych pochodzących z danego składnika aktywów. Rzadko, jeśli w ogóle, występują przekonujące dowody na poparcie wyboru metody amortyzacji wartości niematerialnych z określonymi okresami użytkowania, która prowadziłaby do powstania niższej kwoty umorzenia, niż ma to miejsce w przypadku amortyzacji metodą liniową.

- 99 Amortyzację zwykle ujmuje się w ciężar rachunku zysków i strat. Czasami jednak korzyści ekonomiczne zawarte w składniku aktywów są wykorzystywane przez jednostkę w procesie wytwarzania innych aktywów. W takich przypadkach odpis amortyzacyjny stanowi część kosztu wytworzenia innego składnika aktywów i jest włączany do jego wartości bilansowej. Na przykład amortyzacja wartości niematerialnych używanych w procesie produkcyjnym jest włączana do wartości bilansowej zapasów (zob. MSR 2 *Zapasy*).

#### **Wartość końcowa**

- 100 Przyjmuje się, że wartość końcowa składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania wynosi zero, chyba że:
- a) strona trzecia zobowiązała się do zakupu składnika aktywów w momencie zakończenia jego okresu użytkowania; lub
  - b) istnieje aktywny rynek na dany składnik aktywów oraz:
    - (i) wartość końcową można ustalić poprzez odniesienie do tego rynku; oraz
    - (ii) prawdopodobne jest, że taki rynek będzie istniał w momencie zakończenia okresu użytkowania składnika aktywów.
- 101 Podlegającą amortyzacji wartość składnika aktywów z określonym okresem użytkowania ustala się po odjęciu jego wartości końcowej. Wartość końcowa różna od zera oznacza, że jednostka przewiduje zbycie składnika wartości niematerialnych przed zakończeniem okresu jego ekonomicznie uzasadnionego okresu użytkowania.
- 102 Wartość końcową szacuje się z zastosowaniem dominujących na dzień nabycia składnika aktywów cen sprzedaży podobnego składnika aktywów, który osiągnął koniec przewidywanego okresu użytkowania i funkcjonował w podobnych warunkach do warunków, w jakich użytkowany będzie dany składnik. Wartość końcową weryfikuje się co najmniej na koniec każdego roku obrotowego. Zmianę wartości końcowej składnika aktywów ujmuje się jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.
- 103 Wartość końcowa składnika wartości niematerialnych może zwiększyć się do poziomu równego lub większego niż wartość bilansowa tego składnika aktywów. W takim wypadku odpis amortyzacyjny wynosi zero, chyba że wartość końcowa składnika zmniejszy się później do poziomu poniżej jego wartości bilansowej.

#### **Weryfikacja okresu amortyzacji i metody amortyzacji**

- 104 Okres i metodę amortyzacji składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania weryfikuje się co najmniej na koniec każdego roku obrotowego. Jeśli oczekiwany okres użytkowania składnika aktywów różni się znacząco od poprzednich szacunków, odpowiednio zmienia się okres amortyzacji. Jeśli nastąpiła zmiana oczekiwanego sposobu czerpania korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów, zmienia się metodę amortyzacji, aby odzwierciedlić tę zmianę. Tego typu zmiany ujmuje się jako zmiany wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8.
- 105 W trakcie użytkowania składnika wartości niematerialnych może okazać się, że szacunek okresu użytkowania nie jest odpowiedni. Na przykład ujęcie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości może wskazywać na potrzebę zmiany okresu amortyzacji.
- 106 W miarę upływu czasu rozłożenie w czasie przyszłych korzyści ekonomicznych uzyskiwanych przez jednostkę ze składnika wartości niematerialnych może ulec zmianie. Na przykład może okazać się, że odpowiednia jest metoda degresywna, a nie metoda liniowa. Innym przykładem jest sytuacja, gdy używanie tytułu prawnego w formie licencji zostaje odroczone do czasu podjęcia innych działań dotyczących któregoś z pozostałych elementów planu przedsięwzięcia. W takim przypadku korzyści ekonomiczne z tego składnika aktywów mogą być uzyskiwane w późniejszych okresach.

#### **WARTOŚCI NIEMATERIALNE O NIEOKREŚLONYM OKRESIE UŻYTKOWANIA**

- 107 Nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania.
- 108 Zgodnie z MSR 36 wymaga się, aby jednostka gospodarcza dokonywała testów na utratę wartości składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, porównując jego wartość odzyskiwalną z jego wartością bilansową:
- a) corocznie; oraz
  - b) za każdym razem, kiedy istnieją przesłanki, że nastąpiła utrata wartości tego składnika.

**Weryfikacja szacunku okresu użytkowania**

- 109 Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych, który nie jest amortyzowany, weryfikuje się w każdym okresie sprawozdawczym w celu ustalenia, czy zdarzenia i okoliczności nadal potwierdzają ocenę, że okres użytkowania tego składnika aktywów jest nieokreślony. Gdyby tak nie było, zmianę okresu użytkowania z nieokreślonego na określony ujmuje się jako zmianę wartości szacunkowych, zgodnie z MSR 8.
- 110 Zgodnie z MSR 36 zmiana okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych z określonego na nieokreślony stanowi przesłankę utraty wartości tego składnika. W rezultacie jednostka przeprowadza testy na utratę wartości składnika aktywów, porównując jego wartość odzyskiwalną, ustaloną zgodnie z MSR 36, z wartością bilansową i ujmując nadwyżkę wartości bilansowej nad wartością odzyskiwalną jako odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.

**MOŻLIWOŚĆ ODZYSKANIA WARTOŚCI BILANSOWEJ – ODPISY AKTUALIZUJĄCE Z TYTUŁU UTRATY WARTOŚCI**

- 111 Aby ustalić, czy nastąpiła utrata wartości składnika wartości niematerialnych, jednostka stosuje MSR 36 *Utrata wartości aktywów*. Standard ten wyjaśnia sposób, w jaki jednostka weryfikuje wartości bilansowe swoich aktywów, jak ustala wartość odzyskiwalną składnika aktywów i kiedy ujmuje się lub odwraca odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.

**WYCOFANIE Z UŻYTKOWANIA I ZBYCIE**

- 112 Ujmowania składnika wartości niematerialnych zaprzestaje się:
- w momencie zbycia; lub
  - wówczas, gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych z jego użytkowania i następującego po nim zbycia.
- 113 Zysk lub stratą z tytułu zaprzestania ujmowania składnika wartości niematerialnych ustala się w kwocie różnicy między wpływami netto ze sprzedaży, jeśli takie są, i wartością bilansową składnika aktywów. Ujmuje się je w rachunku zysków i strat w momencie zaprzestania ujmowania tego składnika aktywów (chyba że MSR 17 stanowi inaczej w przypadkach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego). Zysków nie klasyfikuje się jako przychodu.
- 114 Istnieje wiele sposobów zbycia składnika wartości niematerialnych (np. sprzedaż, wejście w leasing finansowy lub dokonanie darowizny). Ustalając datę zbycia takiego składnika aktywów, jednostka stosuje zawarte w MSR 18 *Przychody* kryteria ujmowania przychodów ze sprzedaży dóbr. MSR 17 stosuje się do zbycia w transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego.
- 115 Zgodnie z zasadą ujmowania z paragrafu 21 jednostka ujmuje w wartości bilansowej składnika aktywów koszt zastąpienia części składnika wartości niematerialnych, a następnie zaprzestaje ujmować wartość bilansową zastąpionej części. Jeśli ze względów praktycznych jednostka nie może ustalić wartości bilansowej zastąpionej części, może wykorzystać koszt zastąpienia jako wskazówkę, ile wynosił koszt zastąpionej części w momencie jego nabycia lub wytworzenia we własnym zakresie.
- 116 Środki otrzymane ze zbycia składnika wartości niematerialnych są ujmowane początkowo w jego wartości godziwej. Jeśli płatność za składnik wartości niematerialnych jest odroczone, otrzymane środki ujmują się początkowo w kwocie, jaka zostałaby uiszczona w gotówce. Różnicę pomiędzy wartością nominalną opłaty a kwotą, jaka zostałaby uiszczona w gotówce, ujmuje się jako przychód z odsetek, zgodnie z MSR 18, odzwierciedlając efektywny dochód z tej należności.
- 117 Amortyzacji składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania nie zaprzestaje się z chwilą, kiedy składnik ten przestaje być użytkowany, chyba że został on w pełni umorzony lub jest zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5.

**UJAWNIANIE INFORMACJI****Informacje ogólne**

- 118 Jednostka ujawnia następujące informacje w podziale na grupy wartości niematerialnych, stosując rozróżnienie na wartości niematerialne wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie i pozostałe wartości niematerialne:
- czy okresy użytkowania są nieokreślone, czy określone, a w wypadku gdy są określone, okresy użytkowania lub stosowane stawki amortyzacji;
  - metody amortyzacji stosowane w wypadku składników wartości niematerialnych o określonych okresach użytkowania;
  - wartość bilansową brutto i kwotę dotychczasowego umorzenia (łącznie z sumą odpisów aktualizujących wartość) na początek i na koniec okresu;

- d) pozycję rachunku zysków i strat, w której zawarto amortyzację wartości niematerialnych;
  - e) uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartością z końca okresu, pokazujące:
    - (i) zwiększenia, w tym odrębnie zwiększenia wynikające z prac rozwojowych prowadzonych we własnym zakresie i z połączenia jednostek gospodarczych;
    - (ii) aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub zawarte w grupie do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia;
    - (iii) zwiększenia lub zmniejszenia w ciągu okresu, wynikające z przeszacowania zgodnie z paragrafami 75, 85 i 86 oraz z odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości lub ich odwrócenia, ujętych bezpośrednio w kapitale własnym zgodnie z MSR 36 (jeżeli występowały);
    - (iv) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w ciągu okresu w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 36 (jeżeli występowały);
    - (v) odwrócenie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujęte w ciągu okresu w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 36 (jeżeli występowały);
    - (vi) amortyzację za dany okres;
    - (vii) różnice kursowe netto z przeliczenia sprawozdania finansowego na walutę prezentacji oraz przeliczenia działalności jednostek zagranicznych na stosowaną przez jednostkę walutę prezentacji; oraz
    - (viii) pozostałe zmiany wartości bilansowej w ciągu okresu.
- 119 Grupę wartości niematerialnych stanowi zbiór aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania w działalności jednostki. Do przykładów odrębnych grup można zaliczyć:
- a) znaki towarowe (produktów);
  - b) tytuły czasopism i tytuły wydawnicze;
  - c) oprogramowanie komputerowe;
  - d) licencje i franchising;
  - e) prawa autorskie, patenty i inne przemysłowe prawa własności, prawa operatorskie i związane ze świadczeniem usług;
  - f) receptury, formuły, modele, projekty i prototypy; oraz
  - g) wartości niematerialne w toku wytwarzania.
- Wyżej wymienione grupy dzieli się na mniejsze (łączy w większe), jeśli przyczynia się to do dostarczania informacji bardziej przydatnych dla użytkowników sprawozdań finansowych.
- 120 W stosunku do wartości niematerialnych, które utraciły wartość, oprócz informacji wymaganych zgodnie z paragrafem 118 e) (iii)–(v), jednostka ujawnia informacje wymagane przez MSR 36.
- 121 Zgodnie z MSR 8 jednostka ujawnia informacje o charakterze i skutkach zmian wartości szacunkowych, które wywarły istotny wpływ w bieżącym okresie lub, zgodnie z oczekiwaniami, wywarą istotny wpływ w kolejnych okresach. Konieczność ujawnienia takich informacji może pojawić się na skutek zmian:
- a) szacunku okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych;
  - b) metody amortyzacji; lub
  - c) wartości końcowych.
- 122 Jednostka ujawnia również:
- a) w przypadku składnika wartości niematerialnych, który zgodnie z przeprowadzonym szacunkiem posiada nieokreślony okres użytkowania, wartość bilansową tego składnika aktywów oraz powody, dla których okres użytkowania został oszacowany jako nieokreślony. Przytaczając te powody, jednostka opisuje przesłanki, które odegrały znaczącą rolę w ustaleniu okresu użytkowania składnika aktywów;
  - b) opis, wartość bilansową i pozostały okres amortyzacji każdego pojedynczego składnika wartości niematerialnych, który jest istotny z punktu widzenia sprawozdania finansowego jednostki;

- c) w przypadku wartości niematerialnych nabytych w drodze dotacji rządowych i początkowo ujętych w wartości godziwej (zob. paragraf 44):
    - (i) wartość godziwą początkowo ujętą w odniesieniu do tych aktywów;
    - (ii) ich wartość bilansową; oraz
    - (iii) czy późniejsza wycena bilansowa jest zgodna z metodą opartą na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia czy na metodzie opartej na wartości przeszacowanej;
  - d) istnienie i wartości bilansowe wartości niematerialnych, do których tytuł prawny jednostki podlega ograniczeniom oraz wartości bilansowe wartości niematerialnych stanowiących zabezpieczenie zobowiązań;
  - e) kwotę zobowiązań umownych do nabycia wartości niematerialnych.
- 123 Opisując przesłanki, które odegrały znaczącą rolę w ustaleniu, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest nieokreślony, jednostka bierze pod uwagę listę czynników zawartych w paragrafie 90.

**Wartości niematerialne wyceniane po ujęciu z wykorzystaniem modelu opartego na wartości przeszacowanej**

- 124 Jeśli wartości niematerialne wykazywane są w wartościach przeszacowanych, jednostka ujawnia następujące informacje:
- a) w podziale na grupy wartości niematerialnych:
    - (i) datę, na którą dokonano przeszacowania;
    - (ii) wartość bilansową przeszacowanych wartości niematerialnych; oraz
    - (iii) wartość bilansową, jaka ujęta byłaby w sprawozdaniu finansowym, gdyby przeszacowana grupa wartości niematerialnych była wyceniana po początkowym ujęciu zgodnie z modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia opisanym w paragrafie 74;
  - b) kwotę madwyżki z przeszacowania, która odnosi się do wartości niematerialnych na początku i na końcu okresu, ze wskazaniem zmian w ciągu okresu i wszelkich ograniczeń dotyczących podziału tego salda na rzecz akcjonariuszy/udziałowców; oraz
  - c) metodę i znaczące założenia stosowane w celu oszacowania wartości godziwej aktywów.
- 125 Dla celów prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym może okazać się konieczne połączenie grup przeszacowanych aktywów w większe grupy. Niemniej jednak nie łączy się aktywów w większe grupy, jeśli spowodowałyby to, że w tej samej grupie wartości niematerialnych znalazłyby się aktywa, których wycena przeprowadzana jest zarówno zgodnie z modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, jak i modelem opartym na wartości przeszacowanej.

**Nakłady na prace badawcze i rozwojowe**

- 126 Jednostka ujawnia sumę nakładów na prace badawcze i rozwojowe, ujętych w ciągu okresu jako koszt w rachunku zysków i strat.
- 127 Na nakłady na prace badawcze i rozwojowe składają się wszystkie nakłady, które można bezpośrednio przyporządkować czynnościom badawczym lub rozwojowym (zob. paragrafy 66 i 67 zawierające wytyczne odnoszące się do nakładów, które należy uwzględnić dla celów ujawniania informacji zgodnie z paragrafem 126).

**Pozostałe informacje**

- 128 Zaleca się, ale nie wymaga, aby jednostka ujawniała poniższe informacje:
- a) opis wszelkich składników wartości niematerialnych w pełni zamortyzowanych, które nadal są użytkowane; oraz
  - b) krótki opis znaczących wartości niematerialnych kontrolowanych przez jednostkę, ale nieujętych jako aktywa, ponieważ nie spełniały kryteriów dotyczących ujęcia, zawartych w niniejszym standardzie albo zostały nabyte lub wytworzone, zanim wersja MSR 38 *Wartości niematerialne* wydana w 1998 r. weszła w życie.

**PRZEPISY PRZEJŚCIOWE I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE**

- 129 Jeśli zgodnie z postanowieniami paragrafu 85 MSSF 3 jednostka zastosuje MSSF 3 przed datą jego wejścia w życie, która została określona w paragrafach 78–84 MSSF 3, jednostka ta stosuje także postanowienia niniejszego standardu prospektywnie od tego samego momentu. W ten sposób jednostka nie koryguje wartości bilansowej składników wartości niematerialnych ujmowanych tego dnia. Niemniej jednak jednostka ta od tego dnia stosuje

niniejszy standard w celu ponownego ustalenia okresów użytkowania ujętych składników wartości niematerialnych. Jeśli w wyniku tego działania jednostka zweryfikuje okres użytkowania składnika aktywów, zmianę tę rozlicza się jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8.

- 130 W przeciwnym razie jednostka stosuje wymogi niniejszego standardu:
- a) w księgowaniu wartości niematerialnych przejętych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, zawartych dnia 31 marca 2004 r. i później; oraz
  - b) w księgowaniu wszystkich pozostałych wartości niematerialnych, począwszy od pierwszego okresu rocznego, rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później. Tym samym jednostka nie koryguje wartości bilansowej wartości niematerialnych ujętych z tą datą. Niemniej jednak jednostka ta od tego dnia stosuje niniejszy standard w celu ponownego ustalenia okresów użytkowania takich składników wartości niematerialnych. Jeśli w wyniku tego działania jednostka zweryfikuje okres użytkowania składnika aktywów, zmianę tę rozlicza się jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8.
- 130A Jednostka stosuje zmiany paragrafu 2 w doniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. W przypadku gdy jednostka zastosuje postanowienia MSSF 6 do wcześniejszego okresu, zmiany te mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

#### **Wymiana podobnych aktywów**

- 131 Wymagania zawarte w paragrafach 129 i 130 b) dotyczące późniejszego stosowania niniejszego standardu oznaczają, że jeśli wymiana aktywów została wyceniona przed datą wejścia w życie niniejszego standardu na podstawie wartości bilansowej oddanego składnika aktywów, jednostka nie przekształca wartości bilansowej składnika otrzymanego, aby odzwierciedlić jego wartość godziwą na dzień przejęcia.

#### **Wcześniejsze stosowanie standardu**

- 132 Jednostki, do których stosuje się wymagania paragrafu 130, zachęca się do stosowania wymogów niniejszego standardu przed datą wejścia w życie określoną w paragrafie 130. Niemniej jednak, jeśli jednostka zacznie stosować niniejszy standard przed datą jego wejścia w życie, stosuje w tym samym czasie wymogi MSSF 3 oraz MSR 36 (zaktualizowanego w 2004 r.).

WYCOFANIE MSR 38 (WYDANEGO W 1998 r.)

- 133 Niniejszy standard zastępuje MSR 38 *Wartości niematerialne* (wydany w 1998 r.).

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 39

*Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*

## CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest określenie zasad ujmowania i wyceny aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, a także niektórych umów kupna lub sprzedaży niefinansowych składników majątkowych. Wymagania dotyczące prezentacji informacji o instrumentach finansowych zostały określone w MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*. Wymagania dotyczące ujawniania informacji o instrumentach finansowych zostały określone w MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*.

## ZAKRES

- 2 Niniejszy standard ma zastosowanie we wszystkich jednostkach w odniesieniu do wszystkich instrumentów finansowych, z wyjątkiem:
- a) udziałów w jednostkach zależnych, jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach, do których mają zastosowanie MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*, MSR 28 *Udziały w jednostkach stowarzyszonych* lub MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*. Jednakże jednostki stosują niniejszy standard w odniesieniu do udziałów w jednostkach zależnych, stowarzyszonych lub we wspólnych przedsięwzięciach, które w myśl MSR 27, MSR 28 lub MSR 31 są ujmowane zgodnie z niniejszym standardem. Jednostki również stosują niniejszy standard do instrumentów pochodnych powiązanych z udziałami w jednostkach zależnych, stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach, o ile instrumenty pochodne nie spełniają warunków definicji instrumentu kapitałowego jednostki zgodnie z MSR 32;
  - b) praw i obowiązków wynikających z umów leasingowych, do których stosuje się MSR 17 *Leasing*. Jednakże:
    - (i) należności leasingowe wykazane przez finansującego podlegają zasadom wyłączenia i aktualizacji z tytułu utraty wartości, określonym w niniejszym standardzie (zob. paragrafy 15–37, 58, 59, 63–65 oraz załącznik A paragrafy OS36–OS52 i OS84–OS93);
    - (ii) zobowiązania z tytułu leasingu finansowego wykazane przez korzystającego podlegają wyłączeniu zgodnie z niniejszym standardem (zob. paragrafy 39–42 oraz załącznik A paragrafy OS57–OS63); oraz
    - (iii) instrumenty pochodne wbudowane w umowy leasingowe podlegają postanowieniom dotyczącym wbudowanych instrumentów pochodnych, określonym w niniejszym standardzie (zob. paragrafy 10–13 oraz załącznik A paragrafy OS27–OS33);
  - c) praw i obowiązków pracodawców związanych z programami świadczeń pracowniczych, do których stosuje się MSR 19 *Świadczenia pracownicze*;
  - d) instrumentów finansowych wyemitowanych przez jednostkę, które spełniają definicję instrumentu kapitałowego zgodnie z MSR 32 (z uwzględnieniem opcji i warrantów). Jednakże posiadacz takich instrumentów kapitałowych stosuje niniejszy standard w odniesieniu do tych instrumentów, o ile nie podlegają one wyłączeniu na mocy pkt a);
  - e) praw i obowiązków wynikających z tytułu (i) umów ubezpieczeniowych zgodnie z MSSR 4 *Umowy ubezpieczeniowe*, innych niż prawa i obowiązki wystawcy wynikające z tytułu umów ubezpieczeniowych spełniających warunki definicji umowy gwarancji finansowych zawartej w paragrafie 9; lub (ii) umów wchodzących w zakres MSSF 4, ponieważ zawierają cechy uznaniowych udziałów w zyskach. Niemniej jednak niniejszy standard ma zastosowanie do instrumentów pochodnych wbudowanych w umowy wchodzące w zakres MSSF 4, jeśli instrumenty pochodne same w sobie nie stanowią umów wchodzących w zakres MSSF 4 (zob. paragrafy 10–13 i załącznik A paragrafy OS27–OS33). Ponadto, jeśli wystawca umów gwarancji finansowych uprzednio wyraźnie podkreślił, że uważa takie umowy za umowy ubezpieczeniowe, i zastosował rachunkowość mającą zastosowanie do umów ubezpieczeniowych, może on podjąć decyzję o stosowaniu do tego rodzaju umów gwarancji finansowych niniejszego standardu lub MSSF 4 (zob. paragrafy OS4 i OS4A). Wystawca może podejmować taką decyzję oddzielnie dla każdej umowy, z tym że wybór dokonany dla danej umowy jest nieodwołalny;
  - f) umów dotyczących zapłaty warunkowej w przypadku łączenia jednostek (zob. MSSF 3 *Połączenia jednostek*). Powyższe zwolnienie stosuje się jedynie w stosunku do jednostki przejmującej;
  - g) umowy pomiędzy nabywającym a sprzedającym w przypadku łączenia jednostek, dotyczącej nabycia lub sprzedaży jednostki przejmowanej w przyszłości;

- h) zobowiązań do udzielenia pożyczki innych niż zobowiązania do udzielenia pożyczki opisane w paragrafie 4. Wystawca zobowiązań do udzielenia pożyczki stosuje MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* w odniesieniu do zobowiązań do udzielenia pożyczki niewchodzących w zakres niniejszego standardu. Niemniej jednak wszystkie zobowiązania do udzielenia pożyczki podlegają zasadom wyłączenia z bilansu określonym w niniejszym standardzie (zob. paragrafy 15–42 i załącznik A paragrafy OS36–OS63);
- i) instrumentów finansowych, kontraktów i zobowiązań wynikających z transakcji rozliczanych w oparciu o udziały/akcje, do których odnosi się MSSF 2 *Płatności w formie akcji*, z wyjątkiem kontraktów w zakresie określonym w paragrafach 5–7 niniejszego standardu, do których niniejszy standard ma zastosowanie;
- j) praw do płatności pokrywających wydatki poniesione przez jednostkę w celu uregulowania jej zobowiązania, które jednostka ujmuje jako rezerwę zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, albo w związku z którymi, w okresie wcześniejszym, jednostka ujęła rezerwy zgodnie z MSR 37.
- 3 [Usunięty]
- 4 W zakres niniejszego standardu wchodzi następujące zobowiązania do udzielenia pożyczki:
- a) zobowiązania do udzielenia pożyczki, które jednostka wyznaczyła jako zobowiązania finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy. Jednostka, która w przeszłości dokonywała sprzedaży aktywów powstałych na skutek zobowiązań do udzielenia pożyczki w krótkim terminie po ich powstaniu, stosuje niniejszy standard do wszystkich swoich zobowiązań do udzielenia pożyczki tej samej klasy;
- b) zobowiązania do udzielenia pożyczki, które mogą być rozliczane netto w środkach pieniężnych bądź poprzez dostarczenie lub wyemitowanie innego instrumentu finansowego. Tego rodzaju zobowiązania do udzielenia pożyczki są instrumentami pochodnymi. Nie uznaje się zobowiązań do udzielenia pożyczki za rozliczane netto wyłącznie z powodu wypłaty pożyczki w transzach (np. kredyty hipoteczne na budowę wyplacane w transzach zgodnie z postępowaniem prac budowlanych);
- c) zobowiązania do udzielenia pożyczki poniżej rynkowej stopy procentowej. Paragraf 47 d) określa wycenę w terminie późniejszym zobowiązań finansowych wynikających z takich zobowiązań do udzielenia pożyczki.
- 5 Niniejszy standard stosuje się do kontraktów kupna lub sprzedaży składników niefinansowych, które mogą być rozliczone netto w środkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, albo poprzez wymianę instrumentów finansowych, w taki sposób, jakby kontrakt był instrumentem finansowym, z wyjątkiem takich kontraktów, które zostały zawarte i są utrzymywane w celu otrzymania lub dostarczenia składników niefinansowych zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników.
- 6 Istnieje wiele sposobów, w jakich kontrakty kupna lub sprzedaży składników niefinansowych mogą być rozliczone netto w środkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych.
- Należą do nich sytuacje, kiedy:
- a) warunki kontraktu pozwalają stronie umowy na rozliczenie netto w środkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych;
- b) możliwość rozliczenia netto w środkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych nie wynika wprost z warunków kontraktu, jednakże jednostka w praktyce stosuje rozliczanie podobnych kontraktów netto w środkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych (czy to z kontrahentem, czy przez przystąpienie do kontraktów typu offset, czy w drodze sprzedaży zawartego kontraktu przed jego wykonaniem lub przedawnieniem);
- c) w przypadku podobnych kontraktów jednostka stosuje praktykę przyjmowania dostawy i w krótkim czasie sprzedaży dostarczonych dóbr w celu osiągnięcia zysków z krótkoterminowej fluktuacji cen, albo dla zrealizowania marży pośrednika; oraz
- d) będący przedmiotem kontraktu składnik niefinansowy jest łatwo wymierny na środki pieniężne.

Kontrakt, którego dotyczy pkt b) lub c), nie został zawarty w celu otrzymania lub dostarczenia niefinansowych składników majątkowych, zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników, a więc jest objęty niniejszym standardem. Inne kontrakty, do których ma zastosowanie paragraf 5, poddaje się ocenie, aby ustalić, czy były zawarte i są utrzymywane w celu otrzymania lub dostarczenia niefinansowych składników majątkowych, zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników, a więc czy są one objęte niniejszym standardem.

- 7 Wystawiona opcja kupna lub sprzedaży niefinansowego składnika majątkowego, która może być rozliczona netto w środkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych, zgodnie z paragrafem 6 a) lub d), podlega postanowieniom niniejszego standardu. Taki kontrakt nie może być zawarty w celu otrzymania lub dostarczenia niefinansowych składników majątkowych, zgodnie z oczekiwaniami przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży, lub wykorzystania tych składników.

#### DEFINICJE

- 8 Terminy zdefiniowane w MSR 32 mają zastosowanie w niniejszym standardzie w znaczeniu określonym w paragrafie 11 MSR 32. MSR 32 definiuje następujące terminy:

- instrument finansowy,
- składnik aktywów finansowych,
- zobowiązanie finansowe,
- instrument kapitałowy,

i dostarcza wskazówek co do stosowania definicji.

- 9 Niniejszy standard posługuje się podanymi poniżej terminami, których znaczenie jest następujące:

#### **Definicja instrumentu pochodnego**

*Instrument pochodny* jest to instrument finansowy lub inny kontrakt objęty niniejszym standardem (zob. paragrafy 2–7), spełniający wszystkie trzy poniższe warunki:

- a) jego wartość zmienia się wraz ze zmianą określonej stopy procentowej, ceny instrumentu finansowego, ceny towaru, kursu walutowego, indeksu ceny lub stóp, ratingu kredytowego lub indeksu kredytowego, czy też innej zmiennej, przy założeniu, że w przypadku zmiennej niefinansowej zmienna ta nie jest specyficzna dla strony kontraktu (czasami zwana instrumentem bazowym);
- b) nie wymaga żadnej początkowej inwestycji netto lub wymaga początkowej inwestycji netto mniejszej niż dla innych rodzajów kontraktów, dla których oczekuje się podobnych reakcji na zmiany czynników rynkowych; oraz
- c) jego rozliczenie nastąpi w przyszłości.

#### **Definicje czterech kategorii instrumentów finansowych**

*Składnikiem aktywów finansowych lub zobowiązaniem finansowym wycenianym w wartości godziwej przez wynik finansowy* jest składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe spełniające którykolwiek z poniższych warunków:

- a) jest klasyfikowany jako przeznaczony do obrotu. Składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe kwalifikuje się jako przeznaczone do obrotu, jeśli są:
  - (i) nabyte lub zaciągnięte głównie w celu sprzedaży lub odkupienia w bliskim terminie;
  - (ii) częścią portfela określonych instrumentów finansowych, którymi zarządza się łącznie i dla których istnieje potwierdzenie aktualnego faktycznego wzoru generowania krótkoterminowych zysków; lub
  - (iii) instrumentami pochodnymi (z wyjątkiem instrumentów pochodnych będących umowami gwarancji finansowych lub wyznaczonych i będących efektywnymi instrumentami zabezpieczającymi);
- b) przy początkowym ujęciu został wyznaczony przez jednostkę jako wyceniany według wartości godziwej przez wynik finansowy. Jednostka dokonuje takiej klasyfikacji tylko wówczas, gdy zezwala na to paragraf 11A lub prowadzi to do uzyskania bardziej przydatnych informacji, gdyż:
  - (i) eliminuje lub znacząco zmniejsza niespójność w zakresie wyceny lub ujmowania (określaną czasami jako „niedopasowanie księgowe”), która w przeciwnym razie powstałaby z powodu innego sposobu wyceny aktywów lub zobowiązań bądź innego ujęcia związanych z nimi zysków lub strat; lub
  - (ii) grupa aktywów finansowych, zobowiązań finansowych lub obu tych kategorii jest zarządzana, a jej wyniki oceniane w oparciu o wartość godziwą, zgodnie z udokumentowanymi zasadami zarządzania ryzykiem lub strategią inwestycyjną, natomiast informacje na temat grupy są na tej podstawie przekazywane wewnątrz jednostki kluczowym członkom kierownictwa (zgodnie z definicją zawartą w MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych* (zaktualizowanym w 2003 r.), na przykład zarządowi jednostki lub dyrektorowi wykonawczemu.



Zgodnie z paragrafami 9–11 oraz B4 MSSF 7 wymaga się od jednostki ujawniania informacji na temat aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, które zostały wyznaczone do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, w tym także tego, w jaki sposób wymóg ten został spełniony. W przypadku instrumentów wyznaczonych zgodnie z ppkt (ii) powyżej, ujawniane informacje powinny obejmować opis, w jaki sposób stosowanie opcji wartości godziwej jest spójne z udokumentowanym sposobem zarządzania ryzykiem lub strategią inwestycyjną jednostki.

Inwestycji w instrumenty kapitałowe, dla których nie istnieje cena rynkowa notowana na aktywnym rynku i których wartości godziwej nie można wycenić w wiarygodny sposób (zob. paragraf 46 c) oraz załącznik A paragraf OS80 i OS81), nie wyznacza się do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy.

Należy zauważyć, że paragrafy 48, 48A, 49 oraz paragrafy OS69–OS82 załącznika A, które określają wymogi dotyczące wiarygodnej wyceny wartości godziwej składnika aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych, w równym stopniu stosuje się do wszystkich pozycji wycenianych według wartości godziwej, czy to wyznaczonych do takiej wyceny, czy innych, lub których wartość godziwa jest ujawniana.

*Inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności* są to aktywa finansowe niebędące instrumentami pochodnymi, z ustalonymi lub możliwymi do określenia płatnościami oraz o ustalonym terminie wymagalności, względem których jednostka ma stanowczy zamiar i jest w stanie utrzymać w posiadaniu do upływu terminu wymagalności (zob. załącznik A paragrafy OS16–OS25), inne niż:

- a) wyznaczone przez jednostkę przy początkowym ujęciu jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy;
- b) wyznaczone przez jednostkę jako dostępne do sprzedaży; oraz
- c) spełniające definicję pożyczek i należności.

Jednostka nie kwalifikuje żadnych aktywów finansowych jako utrzymywanych do terminu wymagalności, jeśli w bieżącym roku obrotowym lub w dwóch ostatnich latach obrotowych sprzedała lub przekwalifikowała więcej niż nieznaczącą kwotę inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności (więcej niż nieznaczącą w stosunku do całkowitej kwoty inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności), z wyjątkiem sprzedaży lub przekwalifikowań dokonanych:

- (i) na tyle blisko terminu wymagalności lub wykupu składnika aktywów finansowych (np. mniej niż 3 miesiące przed terminem wymagalności), że zmiany rynkowych stóp procentowych nie miałyby istotnego wpływu na wartość godziwą składnika aktywów finansowych;
- (ii) po odzyskaniu przez jednostkę zasadniczej części kwoty nominalu poprzez spłaty lub przedpłaty zgodnie z ustalonym harmonogramem; lub
- (iii) na skutek odosobnionego zdarzenia, które nie poddaje się kontroli jednostki, nie jest zdarzeniem powtarzającym się i którego nie można było przewidzieć na podstawie racjonalnych przesłanek.

*Pożyczki i należności* są aktywami finansowymi niebędącymi instrumentami pochodnymi, z ustalonymi lub możliwymi do określenia płatnościami, które nie są kwotowane na aktywnym rynku, inne niż:

- a) aktywa finansowe, które jednostka zamierza sprzedać natychmiast lub w bliskim terminie, które kwalifikuje się jako przeznaczone do obrotu, i te, które przy początkowym ujęciu zostały wyznaczone przez jednostkę jako wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy;
- b) aktywa finansowe wyznaczone przez jednostkę przy początkowym ujęciu jako dostępne do sprzedaży; lub
- c) aktywa finansowe, których posiadacz może nie odzyskać zasadniczo pełnej kwoty inwestycji początkowej z innego powodu niż pogorszenie obsługi kredytu, które kwalifikuje się jako dostępne do sprzedaży.

Nabyte udziały w portfelu aktywów niebędących pożyczkami i należnościami (np. udziały w funduszach powierniczych lub podobnych) nie są pożyczkami i należnościami.

*Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży* są to aktywa finansowe niebędące instrumentami pochodnymi, które zostały wyznaczone jako dostępne do sprzedaży lub nie będące a) pożyczkami i należnościami; b) inwestycjami utrzymywanymi do upływu terminu wymagalności; ani c) aktywami finansowymi wycenianymi w wartości godziwej przez wynik finansowy.

#### **Definicja umowy gwarancji finansowych**

*Umową gwarancji finansowych* jest umowa zobowiązująca jej wystawcę do dokonania określonych płatności rekompensujących posiadaczowi stratę, jaką poniesie z powodu niedokonania przez określonego dłużnika płatności w przypadającym terminie zgodnie z pierwotnymi lub zmienionymi warunkami instrumentu dłużnego.

### Definicje dotyczące ujmowania i wyceny

*Zamortyzowany koszt składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego* jest to kwota, w jakiej składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wycenia się w momencie początkowego ujęcia, pomniejszona o spłaty kapitału oraz powiększona lub pomniejszona o ustaloną z zastosowaniem efektywnej stopy procentowej skumulowaną amortyzację wszelkich różnic pomiędzy wartością początkową a wartością w terminie wymagalności, oraz pomniejszona o wszelkie odpisy (bezpośrednio lub przez rachunek rezerw) z tytułu utraty wartości lub nieściągalności.

*Metoda efektywnej stopy procentowej* jest to metoda naliczania zamortyzowanego kosztu składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego (albo grupy aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych) oraz przypisania przychodów lub kosztów odsetkowych do odpowiednich okresów. Efektywna stopa procentowa jest stopą, która dokładnie dyskontuje oszacowane przyszłe pieniężne wpływy lub płatności dokonywane w oczekiwanym okresie do wygaśnięcia instrumentu finansowego, a w uzasadnionych przypadkach w okresie krótszym – do bilansowej wartości netto składnika aktywów lub zobowiązania finansowego. Przy wyliczaniu efektywnej stopy procentowej jednostka dokonuje oszacowania przepływów pieniężnych, uwzględniając wszelkie postanowienia umowy instrumentu finansowego (np. przedpłaty, opcje kupna lub podobne), jednakże nie uwzględnia potencjalnych przyszłych strat związanych z nieściągalnością kredytów. Wyliczenie obejmuje wszelkie płacone i otrzymywane przez strony umowy prowizje i punkty stanowiące integralną część efektywnej stopy procentowej (zob. MSR 18), koszty transakcji oraz wszelkie inne premie lub dyskonta. Przyjmuje się założenie, że przepływy pieniężne oraz oczekiwany czas trwania grupy podobnych instrumentów finansowych mogą być wiarygodnie oszacowane. Jednakże w rzadkich przypadkach, kiedy nie jest możliwe wiarygodne oszacowanie przepływów pieniężnych lub oczekiwanego czasu trwania instrumentu finansowego (lub grupy instrumentów finansowych), jednostka dokonuje wycień w oparciu o przepływy pieniężne wynikające z umowy za pełny umowny czas trwania instrumentu finansowego (lub grupy instrumentów finansowych).

*Wyłączenie* jest to usunięcie poprzednio ujętych aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z bilansu jednostki.

*Wartość godziwa* jest to kwota, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie wykonane, pomiędzy dobrze poinformowanymi i zainteresowanymi stronami w bezpośrednio zawartej transakcji<sup>(1)</sup>.

*Standaryzowana transakcja kupna lub sprzedaży* jest to kupno lub sprzedaż składnika aktywów finansowych zgodnie z umową, której warunki wymagają dostarczenia składnika aktywów w okresie wynikającym zwykle z obowiązujących regulacji lub konwencji przyjętych na danym rynku.

*Koszty transakcji* są to koszty krańcowe, które można bezpośrednio przyporządkować czynności nabycia, emisji lub wyzbycia się składnika aktywów finansowego lub zobowiązania finansowego (załącznik A paragraf OS13). Koszt krańcowy to taki, który nie zostałby poniesiony, gdyby jednostka nie dokonała nabycia, emisji lub nie wyzbyła się instrumentu finansowego.

### Definicje dotyczące rachunkowości zabezpieczeń

*Uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie* jest to wiążące porozumienie dotyczące wymiany ustalonej ilości zasobów, po ustalonej cenie, w ustalonym terminie lub terminach.

*Planowana transakcja* jest to niewiążąca, lecz przewidywana przyszła transakcja.

*Instrument zabezpieczający* jest to wyznaczony instrument pochodny lub (wyłącznie w celu zabezpieczenia ryzyka zmiany kursów walut) inny składnik aktywów finansowych, niebędący instrumentem pochodnym, albo zobowiązanie finansowe, niebędące instrumentem pochodnym, od których oczekuje się, że ich wartość godziwa lub wynikające z nich przepływy pieniężne skompensują zmiany wartości godziwej lub przepływów pieniężnych zabezpieczanej pozycji (paragrafy 72–77 i załącznik A paragrafy OS94–OS97 rozwijają definicję instrumentu zabezpieczającego).

*Pozycja zabezpieczana* jest to składnik aktywów, zobowiązanie, uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie, wysoce prawdopodobna planowana przyszła transakcja lub inwestycja netto w udziały zagraniczne, która: a) naraża jednostkę na ryzyko zmian wartości godziwej lub zmian przyszłych przepływów pieniężnych; oraz b) została wyznaczona jako pozycja zabezpieczana (paragrafy 78–84 i załącznik A paragrafy OS98–OS101 rozwijają definicję pozycji zabezpieczanych).

*Efektywność zabezpieczenia* oznacza stopień, w jakim zmiany wartości godziwej lub przepływów pieniężnych związanych z zabezpieczaną pozycją, możliwe do przypisania zabezpieczanemu ryzyku, są kompensowane zmianami wartości godziwej lub przepływów pieniężnych związanymi z instrumentem zabezpieczającym (załącznik A paragrafy OS105–OS113).

### WBUDOWANE INSTRUMENTY POCHODNE

- 10 Wbudowany instrument pochodny jest składnikiem hybrydowego (łączonego) instrumentu, który zawiera również umowę zasadniczą niebędącą instrumentem pochodnym, powodującym, że część przepływów pieniężnych wynikających z instrumentu łącznego zmienia się w sposób podobny do przepływów wynikających z samodzielnie występującego instrumentu pochodnego. Wbudowany instrument pochodny powoduje, że część lub całość przepływów pieniężnych wynikających z umowy zasadniczej jest modyfikowana w oparciu o określoną stopę procentową, cenę instrumentu finansowego, cenę towaru, kurs walutowy, indeks cen lub stóp, rating kredytowy lub

<sup>(1)</sup> Paragrafy 48, 49 i załącznik A paragrafy OS69–OS82 zawierają wymagania dotyczące wyceny według wartości godziwej aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych.

indeks kredytowy, bądź inną zmienną, pod warunkiem że zmienna niebędąca finansową nie jest specyficzna dla którejkolwiek ze stron kontraktu. Instrument pochodny dołączony do instrumentu finansowego, który może być przenoszony niezależnie od tego instrumentu, albo dotyczy innego kontrahenta niż strona tego instrumentu, nie jest instrumentem wbudowanym, lecz oddzielnym instrumentem finansowym.

- 11 Wbudowany instrument pochodny oddziela się od umowy zasadniczej i ujmuje jako instrument pochodny zgodnie z zasadami niniejszego standardu wtedy i tylko wtedy, gdy:
- cechy ekonomiczne wbudowanego instrumentu pochodnego oraz ryzyko z nim związane nie są ściśle powiązane z cechami ekonomicznymi i ryzykiem właściwymi dla umowy zasadniczej (załącznik A paragrafy OS30 i OS33);
  - samodzielny instrument o takich samych warunkach umownych jak wbudowany instrument pochodny, spełniałby definicję instrumentu pochodnego; oraz
  - hybrydowy (łączny) instrument nie jest wyceniany w wartości godziwej, a zmiany wartości godziwej nie są ujmowane w rachunku zysków i strat (tj. instrument pochodny, który jest wbudowany w składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy, nie jest wydzielany).

Jeśli wbudowany instrument pochodny zostanie wyodrębniony, to umowę zasadniczą ujmuje się zgodnie z zasadami niniejszego standardu wtedy, gdy umowa ta jest instrumentem finansowym, lub – zgodnie z zasadami innego właściwego standardu – wtedy, gdy umowa ta nie jest instrumentem finansowym. Niniejszy standard nie odnosi się do kwestii, czy wbudowany instrument pochodny wykazuje się oddzielnie w sprawozdaniu finansowym.

- 11A Niezależnie od postanowień paragrafu 11, jeśli umowa zawiera jeden lub więcej wbudowanych instrumentów pochodnych, jednostka może wyznaczyć całą hybrydową (łączną) umowę jako składnik aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych wyceniany według wartości godziwej przez wynik finansowy, o ile:
- wbudowany instrument pochodny nie zmienia znacząco przepływów pieniężnych, które byłyby wymagane umową; lub
  - jest rzeczą oczywistą bez przeprowadzania lub po pobieżnej analizie, że gdyby podobny hybrydowy (łączny) instrument był najpierw rozważany, to oddzielenie wbudowanego instrumentu pochodnego (instrumentów) byłoby zabronione, jak na przykład opcja przedpłaty wbudowana w pożyczkę pozwalającą jej posiadaczowi na spłatę pożyczki za kwotę zbliżoną do jej zamortyzowanego kosztu.
- 12 Jeśli zgodnie z niniejszym standardem jednostka jest zobowiązana do oddzielenia wbudowanego instrumentu pochodnego od umowy zasadniczej, ale nie jest w stanie oddzielić takiego wbudowanego instrumentu pochodnego w momencie jego nabycia albo w kolejnych terminach sporządzania sprawozdań finansowych, to traktuje całą hybrydową (łączną) umowę jak umowę wycenianą według wartości godziwej przez wynik finansowy.
- 13 Jeśli jednostka nie jest w stanie wiarygodnie wycenić wartości godziwej wbudowanego instrumentu pochodnego na podstawie postanowień i warunków umowy (np. dlatego, że wbudowany instrument pochodny jest powiązany z instrumentem kapitałowym nienotowanym na aktywnym rynku), to wartość godziwą wbudowanego instrumentu pochodnego stanowi różnica pomiędzy wartością godziwą instrumentu hybrydowego (łącznego) i wartością godziwą umowy zasadniczej, jeśli wartości te mogą być wiarygodnie ustalone zgodnie z niniejszym standardem. Jeśli jednostka nie jest w stanie ustalić wartości godziwej wbudowanego instrumentu pochodnego zgodnie z powyższą metodą, to stosuje się paragraf 12 i wyznacza instrument hybrydowy (łączny) jako wyceniany w wartości godziwej przez wynik finansowy.

## UJMOWANIE I WYŁĄCZANIE

### Ujęcie początkowe

- 14 Jednostka ujmuje składnik aktywów lub zobowiązanie finansowe w swoim bilansie wtedy i tylko wtedy, gdy staje się stroną umowy tego instrumentu (zob. paragraf 38 w odniesieniu do przypadku standaryzowanej transakcji kupna aktywów finansowych).

### Wyłączenie składnika aktywów finansowych

- 15 W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, na poziomie konsolidacji, mają zastosowanie paragrafy 16–23 oraz załącznik A paragrafy OS34–OS52. W związku z powyższym jednostka najpierw konsoliduje wszystkie jednostki zależne zgodnie z MSR 27 oraz SKI-12 *Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia*, a następnie stosuje paragrafy 16–23 oraz załącznik A paragrafy OS34–OS52 dla całej grupy.
- 16 Przed ustaleniem, czy i w jakim zakresie wyłączenie z bilansu jest zgodne z paragrafami 17–23, jednostka ustala, czy te paragrafy mają zastosowanie do części składnika aktywów finansowych (lub do części grupy podobnych aktywów finansowych), czy do całego składnika aktywów finansowych (lub grupy podobnych aktywów finansowych), w podany poniżej sposób.
- Paragrafy 17–23 stosuje się dla części składnika aktywów finansowych (lub do części grupy podobnych aktywów finansowych) wtedy i tylko wtedy, gdy część wyznaczona do wyłączenia z bilansu spełnia jeden z następujących trzech warunków:

- (i) część obejmuje wyłącznie specyficznym określone przepływy pieniężne wynikające ze składnika aktywów finansowych (lub grupy podobnych aktywów finansowych). Dla przykładu, kiedy jednostka zawiera transakcję przeniesienia stóp procentowych, zgodnie z którą kontrahent otrzymuje prawo do przepływów odsetkowych bez prawa do przepływów kapitałowych z instrumentu dłużnego, paragrafy 17–23 mają zastosowanie do przepływów odsetkowych;
  - (ii) część obejmuje wyłącznie w pełni proporcjonalny udział w przepływach środków pieniężnych z danego składnika aktywów finansowych (lub grupy podobnych aktywów finansowych). Dla przykładu, kiedy jednostka zawiera umowę, na mocy której kontrahent otrzymuje prawo do 90 procent przepływów pieniężnych z instrumentu dłużnego, paragrafy 17–23 mają zastosowanie do tych 90 procent przepływów. W przypadku występowania więcej niż jednego kontrahenta nie ma wymogu, aby posiadali oni proporcjonalne udziały w przepływach środków pieniężnych, jeśli spełniony jest warunek, że przekazująca jednostka posiada taki proporcjonalny udział;
  - (iii) część obejmuje wyłącznie w pełni proporcjonalny udział w specyficznym określonych przepływach środków pieniężnych ze składnika aktywów finansowych (lub grupy podobnych aktywów finansowych). Dla przykładu, kiedy jednostka zawiera umowę, na mocy której kontrahent posiada prawo do udziału w 90 procentach przepływów odsetkowych ze składnika aktywów finansowych, paragrafy 17–23 mają zastosowanie do tych 90 procent przepływów odsetkowych. W przypadku występowania więcej niż jednego kontrahenta nie ma wymogu, aby posiadali oni proporcjonalne udziały w przepływach środków pieniężnych, jeśli spełniony jest warunek, że przekazująca jednostka posiada taki proporcjonalny udział.
- b) We wszystkich innych przypadkach paragrafy 17–23 mają zastosowanie do składnika aktywów finansowych w całości (lub do całej grupy podobnych składników aktywów finansowych). Dla przykładu, jeśli jednostka przenosi (i) prawo do pierwszych lub ostatnich 90 procent uzyskanych przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych (lub grupy aktywów finansowych); albo (ii) prawo do 90 procent przepływów pieniężnych z grupy należności, ale jednocześnie udziela gwarancji pokrycia strat kredytowych kupującego do wysokości 8 procent nominalu należności, paragrafy 17–23 mają zastosowanie do składnika aktywów finansowych (lub grupy podobnych aktywów finansowych) w całości.

Pojęcie „składnika aktywów finansowych” w paragrafach 17–26 odnosi się do części składnika aktywów finansowych (lub części grupy podobnych aktywów finansowych) zgodnie z pkt a) powyżej, a w innych przypadkach do składnika aktywów finansowych (lub grupy podobnych aktywów finansowych) w całości.

17 Jednostka wyłącza składnik aktywów finansowych z bilansu wtedy i tylko wtedy, gdy:

- a) wygasają umowne prawa do przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych; lub
- b) przenosi składnik aktywów finansowych zgodnie z paragrafami 18 i 19, a przeniesienie spełnia warunki wyłączenia z bilansu zgodnie z paragrafem 20.

(Zob. paragraf 38 w odniesieniu do standaryzowanej transakcji sprzedaży aktywów finansowych).

18 Jednostka przenosi składnik aktywów finansowych wtedy i tylko wtedy, gdy:

- a) przenosi umowne prawa do otrzymania przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych; lub
- b) zatrzymuje umowne prawa do otrzymania przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych, ale zgodnie z porozumieniem spełniającym warunki paragrafu 19 przyjmuje obowiązek przekazania przepływów pieniężnych do jednego lub więcej odbiorców.

19 Jeśli jednostka zatrzymuje umowne prawa do otrzymania przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych („pierwotny składnik aktywów”), ale przyjmuje umowny obowiązek przekazania tych przepływów pieniężnych do jednej lub więcej jednostek („ostateczni odbiorcy”), jednostka traktuje transakcję jako przeniesienie składnika aktywów finansowych wtedy i tylko wtedy, gdy spełnione są wszystkie trzy następujące warunki:

- a) jednostka nie ma obowiązku wypłaty kwot ostatecznym odbiorcom, dopóki nie otrzyma odpowiadających im kwot, które wynikają z pierwotnego składnika aktywów finansowych. Krótkoterminowe zaliczki dokonywane przez jednostkę z prawem do odzyskania w pełnej kwocie powiększonej o naliczone odsetki ustalone na podstawie stóp rynkowych nie stanowią naruszenia tego warunku;
- b) na mocy umowy przeniesienia jednostka nie może sprzedać lub zastawić pierwotnego składnika aktywów finansowych w inny sposób, niż uczynić zastaw na rzecz ostatecznego odbiorcy jako zabezpieczenie zobowiązania do dokonywania płatności pieniężnych;
- c) jednostka, działając w imieniu ostatecznych odbiorców, jest obowiązana do przekazania wszystkich otrzymanych przepływów pieniężnych bez istotnej zwłoki. Dodatkowo, jednostka nie jest upoważniona do reinwestowania tych przepływów pieniężnych, z wyjątkiem inwestycji w środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych (zgodnie z definicją MSR 7 *Rachunek przepływów pieniężnych*) w krótkim okresie rozliczeniowym, pomiędzy datą otrzymania i wymaganym dniem przekazania do ostatecznych odbiorców, przy tym uzyskane odsetki z inwestycji są przekazywane ostatecznym odbiorcom.

- 20 Przenosząc składnik aktywów finansowych (zob. paragraf 18), jednostka ocenia, w jakim stopniu zachowuje ryzyko i korzyści związane z posiadaniem składnika aktywów finansowych. W tym przypadku:
- a) jeśli jednostka przenosi zasadniczo całe ryzyko i wszystkie korzyści związane z posiadaniem składnika aktywów finansowych, to wyłącza składnik aktywów finansowych z bilansu i ujmuje oddzielnie jako aktywa lub zobowiązania wszelkie prawa i obowiązki powstałe lub zachowane w wyniku przeniesienia;
  - b) jeśli jednostka zachowuje zasadniczo całe ryzyko i wszystkie korzyści związane z posiadaniem składnika aktywów finansowych, to w dalszym ciągu ujmuje składnik aktywów finansowych;
  - c) jeśli jednostka nie przenosi ani nie zachowuje zasadniczo całego ryzyka i wszystkich korzyści związanych z posiadaniem składnika aktywów finansowych, to ustala, czy zachowała kontrolę nad składnikiem aktywów finansowych. W tym przypadku:
    - (i) jeśli jednostka nie zachowuje kontroli, wyłącza składnik aktywów finansowych z bilansu i oddzielnie ujmuje jako aktywa lub zobowiązania wszelkie prawa i obowiązki powstałe lub zachowane w wyniku przeniesienia;
    - (ii) jeśli jednostka zachowuje kontrolę, w dalszym ciągu ujmuje składnik aktywów finansowych w stopniu, w jakim utrzymuje zaangażowanie w składnik aktywów finansowych (zob. paragraf 30).
- 21 Przeniesienie ryzyka i korzyści (zob. paragraf 20) jest oceniane poprzez porównanie narażenia jednostki, przed i po dokonaniu przeniesienia, na zmienność kwot oraz harmonogramu przepływów pieniężnych netto związanych z przeniesionym składnikiem aktywów. Jednostka zachowuje zasadniczo całe ryzyko i wszystkie korzyści wynikające z posiadania składnika aktywów finansowych, jeśli jej narażenie na zmiany wartości bieżącej przyszłych przepływów pieniężnych netto nie zmienia się istotnie w wyniku przeniesienia (np. ponieważ jednostka sprzedała składnik aktywów pieniężnych podlegający umowie odkupu za ustaloną cenę lub cenę sprzedaży powiększoną o marżę pożyczkodawcy). Jednostka przenosi zasadniczo całe ryzyko i wszystkie korzyści związane z posiadaniem składnika aktywów finansowych, jeśli jej narażenie na taką zmienność przestało być istotne w porównaniu z całkowitą zmiennością wartości bieżącej przyszłych przepływów pieniężnych netto, związanych ze składnikiem aktywów finansowych (np. dlatego, że jednostka sprzedała składnik aktywów finansowych tylko z opcją odkupu po wartości godziwej w momencie odkupu, albo dokonała przeniesienia w pełni proporcjonalnego udziału w przepływach środków pieniężnych wynikających z większego składnika aktywów finansowych na mocy umowy, takiej jak np. umowa współudziału w pożyczce spełniającej warunki określone w paragrafie 19).
- 22 W wielu przypadkach oczywiste będzie, że jednostka przeniosła zasadniczo całe ryzyko i wszystkie korzyści związane z posiadaniem składnika aktywów finansowych, a więc nie będzie konieczne dokonywanie dodatkowej oceny. W pozostałych przypadkach niezbędne będzie oszacowanie i porównanie narażenia jednostki na zmianę wartości bieżącej przyszłych przepływów pieniężnych netto, przed i po przeniesieniu. Oszacowanie i porównanie dokonywane jest przy zastosowaniu jako stopy dyskontowej odpowiedniej bieżącej rynkowej stopy procentowej. Uwzględnić się przy tym wszelkie prawdopodobne zmienności przepływów pieniężnych netto, z przypisaniem większej wagi dla wyników, dla których większe jest prawdopodobieństwo spełnienia się.
- 23 Zachowanie przez jednostkę kontroli (zob. paragraf 20 c) nad przeniesionym składnikiem aktywów zależy od tego, czy strona przyjmująca ma zdolność sprzedania go. Jeśli przyjmujący praktycznie ma możliwość sprzedaży składnika aktywów w całości na rzecz niepowiązanej strony trzeciej i może skorzystać z tej możliwości jednostronnie, bez konieczności nakładania dodatkowych ograniczeń na przeniesienie, to jednostka nie zachowuje kontroli. W pozostałych przypadkach jednostka zachowuje kontrolę.
- Przeniesienie kwalifikujące się do wyłączenia (zob. paragraf 20 a) i c) (i))*
- 24 Jeśli jednostka dokonuje przeniesienia składnika aktywów finansowych, które kwalifikuje się do wyłączenia w całości i pozostawia sobie prawo do odpłatnej obsługi składnika aktywów finansowych, to ujmuje aktywa lub zobowiązania wynikające z umowy obsługi. Jeśli oczekuje się, że otrzymane wynagrodzenie nie będzie wystarczającą kompensatą świadczonej przez jednostkę obsługi, to ujmuje się zobowiązanie wynikające z umownego obowiązku obsługi w wysokości jego wartości godziwej. Jeśli oczekuje się, że wynagrodzenie będzie większe niż wystarczająca kompensata świadczonej przez jednostkę obsługi, to ujmuje się składnik aktywów wynikający z prawa do obsługi w kwocie określonej na podstawie zasad alokacji wartości bilansowej większego składnika aktywów finansowych, zgodnie z paragrafem 27.
- 25 Jeśli w wyniku przeniesienia składnik aktywów finansowych jest wyłączony w całości, lecz przeniesienie powoduje powstanie dla jednostki nowego składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, albo zobowiązania z tytułu obsługi, jednostka ujmuje nowy składnik aktywów finansowych, zobowiązanie finansowe lub zobowiązanie z tytułu obsługi w wartości godziwej.
- 26 W momencie wyłączenia składnika aktywów finansowych w całości, różnicę pomiędzy:
- a) wartością bilansową; a

- b) sumą (i) otrzymanej zapłaty (z uwzględnieniem wszelkich otrzymanych nowych aktywów pomniejszonych o powstałe nowe zobowiązania); oraz (ii) wszelkich skumulowanych zysków lub strat, które zostały ujęte w kapitale własnym (zob. paragraf 55 b));

ujmuje się w rachunku zysków i strat.

- 27 Jeśli przenoszony składnik aktywów jest częścią większego składnika aktywów finansowych (np. kiedy jednostka przenosi przepływy odsetkowe będące częścią instrumentu dłużnego, zob. paragraf 16 a)), a część przenoszona kwalifikuje się do wyłączenia w całości, to poprzednią wartość bilansową większego składnika aktywów finansowych poddaje się podziałowi pomiędzy część, która będzie w dalszym ciągu ujmowana, i część wyłączaną, w stosunku do odpowiadających tym częściom wartości godziwych na dzień przeniesienia. W tym celu pozostające aktywa z tytułu obsługi traktuje się jak część, która będzie w dalszym ciągu ujmowana. Różnicę pomiędzy:

- a) wartością bilansową przypisaną do części wyłączanej; a
- b) sumą (i) otrzymanej zapłaty za część podlegającą wyłączeniu (z uwzględnieniem wszelkich otrzymanych nowych aktywów pomniejszonych o powstałe nowe zobowiązania); oraz (ii) wszelkich skumulowanych zysków lub strat, które zostały ujęte w kapitale własnym (zob. paragraf 55 b));

ujmuje się w rachunku zysków i strat. Skumulowane zyski lub straty, które były uprzednio ujęte w kapitale własnym, zostają przypisane do części, która w dalszym ciągu będzie ujmowana, i części podlegającej wyłączeniu w stosunku do odpowiednich wartości godziwych tych części.

- 28 Dokonując podziału poprzedniej wartości bilansowej większego składnika aktywów finansowych pomiędzy część w dalszym ciągu ujmowaną i część wyłączaną, jednostka określa wartość godziwą części w dalszym ciągu ujmowanej. W przypadku gdy jednostka dokonywała w przeszłości sprzedaży części podobnych do części, która w dalszym ciągu będzie ujmowana, albo zawierane są inne transakcje rynkowe dla takich części, to ostatnio uzyskane ceny w faktycznych transakcjach stanowią najlepsze oszacowanie wartości godziwej części, która będzie w dalszym ciągu ujmowana. Jeśli nie występują kwotowania cenowe lub ostatnio przeprowadzone transakcje rynkowe, na których można oprzeć wartość godziwą części w dalszym ciągu ujmowanej, to najlepszym oszacowaniem wartości godziwej jest różnica pomiędzy wartością godziwą całego większego składnika aktywów finansowych oraz zapłatą otrzymaną od jednostki, na rzecz której przeniesiono część podlegającą wyłączeniu.

*Przeniesienie niekwalifikujące się do wyłączenia (zob. paragraf 20 b))*

- 29 Jeśli przeniesienie nie powoduje wyłączenia z bilansu, ponieważ zachowane zostało zasadniczo całe ryzyko i wszystkie korzyści wynikające z posiadania przeniesionego składnika aktywów, jednostka w dalszym ciągu ujmuje przeniesiony składnik aktywów w całości, a także ujmuje zobowiązanie finansowe z tytułu otrzymanej zapłaty. W następnych okresach jednostka ujmuje wszelkie przychody związane z przeniesionym składnikiem aktywów oraz wszelkie poniesione koszty związane ze zobowiązaniem finansowym.

*Utrzymanie zaangażowania w przeniesionych aktywach (zob. paragraf 20c (ii))*

- 30 Jeśli jednostka ani nie przenosi, ani nie zatrzymuje zasadniczo całego ryzyka i wszystkich korzyści związanych z posiadaniem przeniesionego składnika aktywów i zachowuje kontrolę nad przeniesionym składnikiem aktywów, to w dalszym ciągu ujmuje przeniesiony składnik aktywów w zakresie, w jakim utrzymuje w nim zaangażowanie. Zakres, w jakim jednostka utrzymuje zaangażowanie w przeniesionym składniku aktywów, jest zakresem, w jakim jest ona narażona na zmiany wartości przenoszonych składnika aktywów. Na przykład:

- a) jeśli utrzymanie zaangażowania jednostki przybiera formę gwarancji udzielonej na przeniesiony składnik aktywów, to zakres, w jakim jednostka utrzymuje zaangażowanie, jest wartością mniejszą z (i) kwoty składnika aktywów; (ii) maksymalnej kwoty, jaką jednostka może być zobowiązana wypłacić (kwota gwarancyjna);
- b) jeśli utrzymanie zaangażowania jednostki przybiera formę wystawionej lub zakupionej opcji (lub obu opcji) na przeniesiony składnik aktywów, zakresem, w jakim jednostka utrzymuje zaangażowanie, jest kwota przeniesionego składnika aktywów, jaką jednostka może odkupić. Jednakże w przypadku wystawionej opcji sprzedaży składnika aktywów wycenianego według wartości godziwej zakres, w jakim jednostka utrzymuje zaangażowanie, jest ograniczony do mniejszej z wartości godziwej przeniesionego składnika aktywów i ceny wykonania opcji (zob. paragraf OS48);
- c) jeśli utrzymanie zaangażowania jednostki przybiera formę opcji rozliczanej w środkach pieniężnych lub podobnych warunków dotyczących przeniesionego składnika aktywów, zakres, w jakim jednostka utrzymuje zaangażowanie, jest mierzony w taki sam sposób jak opcja, która nie jest rozliczana w środkach pieniężnych, zgodnie z ustaleniem w pkt b) powyżej.

- 31 Jeśli jednostka w dalszym ciągu ujmuje składnik aktywów w zakresie, w jakim utrzymuje zaangażowanie, to ujmuje również związane z nim zobowiązanie. Niezależnie od innych wymagań dotyczących wyceny wynikających z niniejszego standardu, przeniesiony składnik aktywów i związane z nim zobowiązanie wyceniane jest w sposób, który odzwierciedla prawa i obowiązki, jakie jednostka zachowała. Powiązane zobowiązanie jest wyceniane w taki sposób, że wartość bilansowa netto przeniesionego składnika aktywów oraz związane z nim zobowiązania jest:
- zamortyzowanym kosztem praw i obowiązków zachowanych przez jednostkę, jeśli przeniesiony składnik aktywów jest wyceniany według amortyzowanego kosztu; lub
  - równa wartości godziwej praw i obowiązków zachowanych przez jednostkę, jak gdyby były samodzielnie wyceniane, jeśli przeniesiony składnik aktywów jest wyceniany według wartości godziwej.
- 32 Jednostka kontynuuje ujmowanie wszelkich przychodów związanych z przeniesionym składnikiem aktywów w zakresie, w jakim utrzymuje w nim zaangażowanie, jak też ujmuje wszelkie koszty poniesione w związku z powiązanym zobowiązaniem.
- 33 Dla celów wyceny w następnych okresach, zmiany wartości godziwej przeniesionego składnika aktywów oraz powiązanego zobowiązania ujmuje się w sposób spójny w związku z paragrafem 55 i nie poddaje kompensacie.
- 34 Jeśli jednostka utrzymuje zaangażowanie jedynie w części składnika aktywów finansowych (np. kiedy jednostka zatrzymuje opcję odkupu części przeniesionego składnika aktywów albo zatrzymuje rezydualny udział niepowodujący zachowania zasadniczo całego ryzyka i wszystkich korzyści wynikających z posiadania, lecz zachowuje kontrolę), poprzednią wartość bilansową składnika aktywów finansowych rozdziela się pomiędzy część, która będzie w dalszym ciągu ujmowana ze względu na utrzymanie zaangażowania, oraz część, która nie będzie dalej ujmowana, w stosunku do odpowiednich wartości godziwych tych części na dzień przeniesienia. W tym celu mają zastosowanie wymagania określone w paragrafie 28. Różnicę pomiędzy:
- wartością bilansową przypisaną do części, która nie będzie w dalszym ciągu ujmowana; oraz
  - sumą (i) otrzymanej zapłaty za część, która nie będzie w dalszym ciągu ujmowana; oraz (ii) wszelkich skumulowanych zysków lub strat przypadających na tę część, ujętych uprzednio bezpośrednio w kapitale własnym (zob. paragraf 55 b));
- ujmuje się w rachunku zysków i strat. Skumulowane zyski lub straty, które uprzednio były ujęte w kapitale własnym, rozdziela się pomiędzy część, która w dalszym ciągu będzie ujmowana, i część, która nie będzie ujmowana w stosunku do odpowiednich wartości godziwych tych części.
- 35 Jeśli przeniesiony składnik aktywów jest wyceniany według amortyzowanego kosztu, to w odniesieniu do zobowiązania z nim powiązanego nie ma zastosowania wprowadzona w niniejszym standardzie możliwość wyznaczania zobowiązania finansowego jako wycenianego w wartości godziwej przez wynik finansowy.

#### *Wszystkie przeniesienia*

- 36 Jeśli przeniesiony składnik aktywów jest w dalszym ciągu ujmowany, to tego składnika i powiązanego z nim zobowiązania nie poddaje się kompensacie. Podobnie, jednostka nie kompensuje żadnych przychodów uzyskiwanych z przeniesionego składnika aktywów z żadnymi kosztami poniesionymi w związku z powiązanym zobowiązaniem (zob. MSR 32 paragraf 42).
- 37 Jeśli przenoszący ustanawia na rzecz otrzymującego zabezpieczenie niepieniężne (takie jak instrument dłużny lub kapitałowy), zasady rachunkowości dotyczące przedmiotu zastawu stosowane przez przenoszącego i otrzymującego zależą od tego, czy otrzymujący ma prawo sprzedać lub obciążyć przedmiot zastawu innym zastawem, a także od tego, czy przenoszący jest wypłacalny. Przenoszący oraz otrzymujący powinni ujmować zastaw w następujący sposób:
- jeśli otrzymujący ma prawo, wynikające z umowy lub zwyczaju, sprzedać lub obciążyć innym zastawem przedmiot zastawu, wtedy przenoszący przekwalifikowuje składnik aktywów w swoim bilansie (np. do użyczonych składników aktywów, zastawionych instrumentów kapitałowych lub należności do odkupienia) do pozycji oddzielnej od pozostałych aktywów;
  - jeśli otrzymujący sprzedaje przekazany mu przedmiot zastawu, to ujmuje przychody ze sprzedaży oraz wycenione w wartości godziwej zobowiązanie do zwrotu zabezpieczenia;
  - jeśli przenoszący okaże się niewypłacalny w świetle postanowień kontraktu i nie jest dłużej uprawniony do odzyskania zabezpieczenia, to wyłącza przedmiot zastawu z bilansu, a otrzymujący ujmuje zabezpieczenie jako swój składnik aktywów wyceniany przy początkowym ujęciu w wartości godziwej, albo jeśli sprzedał już przyjęte zabezpieczenie, to wyłącza z bilansu zobowiązanie do jego zwrotu;
  - z wyjątkiem sytuacji opisanej w pkt c), przenoszący w dalszym ciągu wykazuje przedmiot zabezpieczenia jako własny składnik aktywów, natomiast otrzymujący nie ujmuje zabezpieczenia jako składnika aktywów.

**Standaryzowana transakcja kupna lub sprzedaży składnika aktywów finansowych**

- 38 Standaryzowaną transakcją kupna lub sprzedaży składnika aktywów finansowych ujmuje się lub wyłącza z bilansu na dzień zawarcia transakcji albo na dzień rozliczenia, stosownie do przyjętej zasady rachunkowości (zob. załącznik A paragrafy OS53–OS56).

**Wyłączenie zobowiązania finansowego**

- 39 Jednostka wyłącza ze swojego bilansu zobowiązanie finansowe (lub część zobowiązania finansowego) wtedy i tylko wtedy, gdy zobowiązanie wygasło – to znaczy, kiedy obowiązek określony w umowie został wypełniony, umorzony lub wygasł.
- 40 Wymianę instrumentów dłużnych o zasadniczo różnych warunkach, dokonywaną pomiędzy kredytobiorcą i kredytodawcą, ujmuje się jako wygaśnięcie pierwotnego zobowiązania finansowego i ujęcie nowego zobowiązania finansowego. Podobnie znaczące modyfikacje warunków umowy dotyczącej istniejącego zobowiązania finansowego lub jego części (niezależnie od tego, czy wynikają one z trudności finansowych dłużnika, czy też nie) ujmuje się jako wygaśnięcie pierwotnego i ujęcie nowego zobowiązania finansowego.
- 41 Różnicę pomiędzy wartością bilansową zobowiązania finansowego (lub części zobowiązania finansowego), które wygasło lub zostało przeniesione na inną stronę, a wartością zapłaty, z uwzględnieniem wszystkich przeniesionych aktywów niepieniężnych lub przyjętych zobowiązań, ujmuje się w rachunku zysków i strat.
- 42 Jeśli jednostka odkupuje część zobowiązania finansowego, to rozdziela poprzednią wartość bilansową zobowiązania finansowego pomiędzy część, która będzie w dalszym ciągu ujmowana, i część wyłączaną, w stosunku do odpowiadających im wartości godziwych na dzień odkupu. Różnicę pomiędzy a) wartością bilansową przypisaną części wyłączonej; i b) zapłatą otrzymaną w zamian za część wyłączaną, z uwzględnieniem przeniesionych aktywów niepieniężnych lub przyjętych zobowiązań, ujmuje się w rachunku zysków i strat.

## WYCENA

**Początkowa wycena aktywów finansowych i zobowiązań finansowych**

- 43 W momencie początkowego ujęcia składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wycenia się według wartości godziwej, powiększonej, w przypadku składnika aktywów lub zobowiązania finansowego niekwalifikowanych jako wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy, o koszty transakcji, które mogą być bezpośrednio przypisane do nabycia lub emisji składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego.
- 44 Jeśli jednostka przyjęła zasadę ujmowania na dzień rozliczenia transakcji składnika aktywów wycenianego w następnych okresach według kosztu lub zamortyzowanego kosztu, to składnik ten jest początkowo ujmowany w wartości godziwej ustalonej na dzień zawarcia transakcji (zob. załącznik A paragrafy OS53–OS56).

**Wycena aktywów finansowych w terminie późniejszym**

- 45 Na potrzeby wyceny składnika aktywów finansowych po początkowym ujęciu, niniejszy standard kwalifikuje aktywa finansowe do czterech następujących kategorii zdefiniowanych w paragrafie 9:

- a) aktywa finansowe wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy;
- b) inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności;
- c) pożyczek i należności; oraz
- d) aktywa finansowe dostępne do sprzedaży.

Kategorie te mają zastosowanie do wyceny oraz ujęcia zysków i strat zgodnie z niniejszym standardem. Jednostka może przyjąć inne określenia dla tych kategorii lub podział na inne kategorie w celu przedstawienia informacji w części głównej sprawozdania finansowego. Jednostka ujawnia w notach objaśniających informacje wymagane przez MSSF 7.

- 46 Po początkowym ujęciu, jednostka wycenia aktywa finansowe, w tym instrumenty pochodne będące aktywami, w wartości godziwej, nie dokonując pomniejszenia o koszty transakcji, jakie mogą być poniesione przy sprzedaży lub innym sposobie wyzbycia się aktywów. Wyjątek stanowią następujące aktywa finansowe:
- a) pożyczki i należności zdefiniowane w paragrafie 9, które wycenia się według zamortyzowanego kosztu z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej;
  - b) inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności zdefiniowane w paragrafie 9, które wycenia się według zamortyzowanego kosztu z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej; oraz



- c) inwestycje w instrumenty kapitałowe nieposiadające kwotowań cen rynkowych z aktywnego rynku, i których wartość godziwa nie może być wiarygodnie zmierzona, a także powiązane z nimi instrumenty pochodne, które muszą być rozliczone przez dostawę niekwotowanych instrumentów kapitałowych wycenianych według kosztu (zob. załącznik A paragrafy OS80 i OS81).

Aktywa finansowe wyznaczone jako pozycje zabezpieczane podlegają wycenie zgodnie z zasadami rachunkowości zabezpieczeń, określonymi w paragrafach 89–102. Wszystkie aktywa finansowe, z wyjątkiem wycenianych według wartości godziwej przez wynik finansowy, podlegają ocenie pod względem utraty wartości zgodnie z paragrafami 58–70 oraz załącznikiem A paragrafy OS84–OS93.

#### **Wycena zobowiązań finansowych w terminie późniejszym**

- 47 Po początkowym ujęciu, jednostka wycenia wszystkie zobowiązania finansowe według zamortyzowanego kosztu z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej, z wyjątkiem:
- a) zobowiązań finansowych wycenianych według wartości godziwej przez wynik finansowy. Takie zobowiązania, w tym instrumenty pochodne będące zobowiązaniami, wycenia się w wartości godziwej, z wyjątkiem zobowiązania będącego instrumentem pochodnym powiązany z i rozliczany przez dostawę instrumentu kapitałowego niekwotowanego na aktywnym rynku, którego wartość godziwa nie może być wiarygodnie zmierzona, który wycenia się według kosztu;
  - b) zobowiązań finansowych powstałych w wyniku przeniesienia składnika aktywów finansowych, których nie kwalifikuje się do wyłączenia z bilansu, lub powstałych w wyniku zastosowania podejścia wynikającego z utrzymania zaangażowania. Do wyceny takich zobowiązań finansowych stosuje się paragrafy 29 i 31;
  - c) umów gwarancji finansowych zgodnie z definicją podaną w paragrafie 9. Po początkowym ujęciu wystawca takiej umowy wycenia ją (chyba że ma zastosowanie paragraf 47 a) lub b)) według wartości wyższej z:
    - (i) wartości ustalonej zgodnie z MSR 37; oraz
    - (ii) wartości początkowej (zob. paragraf 43) pomniejszonej, w odpowiednich przypadkach, o skumulowane odpisy amortyzacyjne ujęte zgodnie z MSR 18;
  - d) zobowiązań do udzielenia pożyczki poniżej rynkowej stopy procentowej. Po początkowym ujęciu wystawca takiego zobowiązania wycenia je (chyba że ma zastosowanie paragraf 47 a)) według wartości wyższej z:
    - (i) wartości ustalonej zgodnie z MSR 37; oraz
    - (ii) wartości początkowej (zob. paragraf 43) pomniejszonej, w odpowiednich przypadkach, o skumulowane odpisy amortyzacyjne ujęte zgodnie z MSR 18.

Zobowiązania finansowe wyznaczone jako pozycje zabezpieczane podlegają wymogom rachunkowości zabezpieczeń określonym w paragrafach 89–102.

#### **Zagadnienia dotyczące wyceny według wartości godziwej**

- 48 Przy ustalaniu wartości godziwej składnika aktywów lub zobowiązania finansowego w celu zastosowania niniejszego standardu, MSR 32 lub MSSF 7, jednostka stosuje paragrafy OS69–OS82 załącznika A.
- 48A Najlepszym potwierdzeniem wartości godziwej są ceny notowane na aktywnym rynku. Jeśli nie istnieje aktywny rynek dla danego instrumentu, jednostka wyznacza wartość godziwą przy zastosowaniu technik wyceny. Celem stosowania technik wyceny jest ustalenie, jak w dniu wyceny kształtowałaby się cena transakcyjna przy bezpośredniej wymianie, której powody wynikają z decyzji gospodarczych podejmowanych w zwykłych okolicznościach. Do technik wyceny zalicza się wykorzystanie ostatnich transakcji rynkowych przeprowadzonych bezpośrednio pomiędzy dobrze poinformowanymi, zainteresowanymi stronami, a także, jeśli informacje o nich są dostępne, odniesienie do bieżącej wartości godziwej innego instrumentu, który jest niemalże taki sam, analizę zdyskontowanych przepływów pieniężnych, jak również modele wyceny opcji. Jeśli istnieje technika wyceny powszechnie stosowana przez uczestników rynku do wyceny instrumentu, a także wykazano, że ta technika dostarcza wiarygodnych oszacowań cen osiągniętych w rzeczywistych transakcjach rynkowych, jednostka stosuje tę metodę. Wybrane techniki wyceny w maksymalnym stopniu wykorzystują dane rynkowe, a w minimalnym stopniu polegają na danych specyficznych dla jednostki. Technika wyceny obejmuje wszystkie czynniki, jakie uczestnicy rynku wzięliby pod uwagę, ustalając cenę, oraz jest zgodna z przyjętymi ekonomicznymi metodami wyceny instrumentów finansowych. Jednostka dokonuje okresowo kalibracji techniki wyceny i testuje jej prawidłowość przy zastosowaniu cen pochodzących z dostępnych bieżących transakcji rynkowych dla takiego samego instrumentu (tj. bez modyfikacji lub „przepakowania”) lub opartych na innych dostępnych danych rynkowych.
- 49 Wartość godziwa zobowiązania finansowego płatnego na żądanie (np. depozyt na żądanie) nie może być niższa od kwoty płatnej na żądanie, poddanej dyskontowaniu od pierwszego dnia, w którym kwota ta może być wymagana do zapłaty.

**Przekwalifikowanie**

- 50 Jednostka :
- a) nie dokonuje przekwalifikowania instrumentu pochodnego z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy od momentu jego objęcia lub wyemitowania;
  - b) nie dokonuje przekwalifikowania instrumentu finansowego z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, jeżeli przy początkowym ujęciu instrument finansowy został wyznaczony przez jednostkę jako wyceniany w wartości godziwej przez wynik finansowy; oraz
  - c) może, jeżeli składnik aktywów finansowych nie jest już utrzymywany w celu sprzedaży lub odkupienia go w bliskim terminie (niezależnie od faktu, iż składnik aktywów finansowych mógł zostać nabyty lub zaciągnięty głównie w celu sprzedaży lub odkupienia w bliskim terminie), dokonać przekwalifikowania danego składnika aktywów finansowych z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, jeżeli spełnione są wymogi określone w paragrafie 50B lub 50D.
- Jednostka nie dokonuje przekwalifikowania instrumentu finansowego do kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy po początkowym ujęciu.
- 50B Składnik aktywów finansowych, do którego stosuje się paragraf 50 c) (z wyjątkiem składnika aktywów finansowych o rodzaju określonym w paragrafie 50D), może zostać przekwalifikowany z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy jedynie w wyjątkowych okolicznościach.
- 50C Jeżeli jednostka dokonuje przekwalifikowania składnika aktywów finansowych z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z paragrafem 50B, składnik aktywów finansowych jest przekwalifikowany według jego wartości godziwej w dniu przekwalifikowania. Zysków lub strat, które zostały już ujęte w rachunku zysków i strat, nie poddaje się odwróceniu. Wartość godziwą składnika aktywów finansowych w dniu przekwalifikowania uznaje się odpowiednio za jego nowy koszt lub nowy zamortyzowany koszt.
- 50D Składnik aktywów finansowych, do którego stosuje się paragraf 50 c) i który odpowiada definicji pożyczek i należności (jeżeli przy początkowym ujęciu składnik aktywów finansowych nie musiał być sklasyfikowany jako przeznaczony do obrotu), może zostać przekwalifikowany z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, jeżeli jednostka ma zamiar i możliwość utrzymać składnik aktywów finansowych w dającej się przewidzieć przyszłości lub do terminu jego wymagalności.
- 50E Składnik aktywów finansowych sklasyfikowany jako dostępny do sprzedaży, który odpowiada definicji pożyczek i należności (jeżeli nie został wyznaczony jako dostępny do sprzedaży), może zostać przekwalifikowany z kategorii aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży do kategorii pożyczek i należności, jeżeli jednostka ma zamiar i możliwość utrzymać składnik aktywów finansowych w dającej się przewidzieć przyszłości lub do terminu jego wymagalności.
- 50F Jeżeli jednostka dokonuje przekwalifikowania składnika aktywów finansowych z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z paragrafem 50D lub z kategorii dostępnych do sprzedaży zgodnie z paragrafem 50E, składnik aktywów finansowych jest przekwalifikowany według jego wartości godziwej w dniu przekwalifikowania. W przypadku składnika aktywów finansowych przekwalifikowanego zgodnie z paragrafem 50D nie poddaje się odwróceniu zysków lub strat, które zostały już ujęte w rachunku zysków i strat. Wartość godziwą składnika aktywów finansowych w dniu przekwalifikowania uznaje się odpowiednio za jego nowy koszt lub nowy zamortyzowany koszt. W przypadku składnika aktywów finansowych przekwalifikowanego z kategorii dostępnych do sprzedaży zgodnie z paragrafem 50E uprzednie zyski lub straty związane z takim składnikiem, które zostały ujęte w innych całkowitych dochodach zgodnie z paragrafem 55 b), są ujmowane zgodnie z paragrafem 54.
- 51 Jeśli na skutek zmiany intencji lub możliwości niewłaściwe staje się kwalifikowanie inwestycji jako utrzymywanej do terminu wymagalności, to zalicza się ją do dostępnych do sprzedaży oraz przeszacowuje do wartości godziwej, a różnicę pomiędzy jej wartością bilansową a wartością godziwą ujmuje się zgodnie z paragrafem 55 b).
- 52 W każdym przypadku, gdy sprzedaż lub przekwalifikowanie więcej niż nieznaczącej kwoty inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności nie spełnia warunków określonych w paragrafie 9, wszystkie pozostałe inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności poddaje się przekwalifikowaniu do dostępnych do sprzedaży. Różnice pomiędzy wartością bilansową a wartością godziwą, powstałe na skutek przekwalifikowania, ujmuje się zgodnie z paragrafem 55 b).
- 53 Jeśli staje się możliwa wiarygodna wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, dla których poprzednio taka wycena nie była możliwa, a składnik aktywów lub zobowiązanie powinny być wycenione według wartości godziwej, o ile wiarygodna wycena jest możliwa (zob. paragrafy 46 c) i 47), składnik aktywów lub zobowiązanie przeszacowuje się do wartości godziwej, a różnicę pomiędzy wartością bilansową a wartością godziwą ujmuje się zgodnie z paragrafem 55.
- 54 Jeśli na skutek zmiany intencji lub możliwości, albo w tych rzadkich przypadkach, kiedy wiarygodna wycena według wartości godziwej nie jest dalej możliwa (zob. paragrafy 46 c) i 47), albo minęły „dwa kolejne lata finansowe”, o których mowa w paragrafie 9, właściwa staje się wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego według kosztu lub zamortyzowanego kosztu, zamiast według wartości godziwej, to wartość bilansową

odpowiadającą wartości godziwej składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego uznaje się odpowiednio za jego nowy koszt lub nowy zamortyzowany koszt. Wszelkie zyski i straty związane z takim składnikiem aktywów, które poprzednio odniesiono na kapitał własny zgodnie z paragrafem 55 b), ujmują się w następujący sposób:

- a) w przypadku składnika aktywów finansowych z określonym terminem wymagalności zyski lub straty amortyzuje się i ujmuje w rachunku zysków i strat przez okres pozostały do terminu wymagalności inwestycji utrzymywanej do terminu wymagalności, przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej. Wszelkie różnice pomiędzy nowym zamortyzowanym kosztem i kwotą umorzeniową amortyzuje się przez pozostały okres do terminu wymagalności instrumentu przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej, podobnie do amortyzacji premii lub dyskonta. Jeśli składnik aktywów finansowych podlega w następnych okresach odpisom aktualizującym z tytułu utraty wartości, wszelkie zyski i straty ujęte do tej pory bezpośrednio w kapitale własnym ujmują się w rachunku zysków i strat zgodnie z paragrafem 67;
- b) w przypadku składnika aktywów o nieokreślonym terminie wymagalności zyski i straty pozostają w kapitale własnym do momentu sprzedaży lub wyzbycia się go w inny sposób, kiedy to ujmują się w rachunku zysków i strat. Jeśli składnik aktywów podlega w następnych okresach odpisom aktualizującym z tytułu utraty wartości, wszelkie zyski i straty ujęte do tej pory bezpośrednio w kapitale własnym ujmują się w rachunku zysków i strat zgodnie z paragrafem 67.

### Zyski i straty

- 55 Zyski lub straty wynikające ze zmiany wartości godziwej składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, niestanowiących części powiązania zabezpieczającego (zob. paragrafy 89–102), ujmują się w podany poniżej sposób:
  - a) zyski lub straty wynikające ze składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, kwalifikowanego jako wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy, ujmują się w przychodach lub kosztach;
  - b) zyski lub straty wynikające ze składnika aktywów finansowych zaliczonego do dostępnych do sprzedaży ujmują się bezpośrednio w kapitale własnym, poprzez zestawienie zmian w kapitale własnym (zob. MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*), z wyjątkiem odpisów aktualizacyjnych z tytułu utraty wartości (zob. paragrafy 67–70) oraz różnic kursowych (zob. załącznik A paragraf OS83), do momentu wyłączenia składnika aktywów finansowych z bilansu, kiedy skumulowane zyski lub straty poprzednio ujęte w kapitale własnym ujmują się w rachunku zysków i strat. Jednakże odsetki wyliczone przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej (zob. paragraf 9) są ujmowane w rachunku zysków i strat (zob. MSR 18). Dywidendy wynikające z instrumentów kapitałowych dostępnych do sprzedaży ujmują się w rachunku zysków i strat w momencie, kiedy powstaje prawo jednostki do ich otrzymania (zob. MSR 18).
- 56 W przypadku aktywów finansowych i zobowiązań finansowych wycenianych według zamortyzowanego kosztu (zob. paragrafy 46 i 47) zyski lub straty są ujmowane w rachunku zysków i strat w momencie wyłączenia składnika aktywów lub zobowiązania finansowego z bilansu, dokonania odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości oraz poprzez amortyzację. Jednakże w przypadku aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych, które są instrumentami zabezpieczanymi (zob. paragrafy 78–84 i załącznik A paragrafy OS98–OS101), ujęcie zysków i strat następuje zgodnie z paragrafami 89–102.
- 57 Jeśli jednostka ujmuje aktywa finansowe z zastosowaniem zasady ujmowania transakcji na dzień rozliczenia (zob. paragraf 38 i załącznik A paragrafy OS53 i OS56), to w przypadku aktywów wykazywanych w koszcie lub zamortyzowanym koszcie, w okresie pomiędzy datą zawarcia transakcji a datą jej rozliczenia, nie ujmują żadnych zmian wartości godziwej składnika aktywów finansowych, który ma zostać otrzymany (z wyjątkiem odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości). Jednakże w przypadku aktywów wycenianych według wartości godziwej zmianę wartości godziwej ujmują się w rachunku zysków i strat lub w kapitale własnym, zgodnie z postanowieniami paragrafu 55.

### Utrata wartości i nieściągalność aktywów finansowych

- 58 Na każdy dzień bilansowy jednostka ocenia, czy istnieją obiektywne dowody utraty wartości składnika aktywów finansowych lub grupy aktywów finansowych. Jeśli takie dowody istnieją, jednostka stosuje paragraf 63 (w przypadku aktywów finansowych wycenianych w zamortyzowanym koszcie), paragraf 66 (w przypadku aktywów finansowych wycenianych w koszcie) lub paragraf 67 (w przypadku aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży) w celu ustalenia kwoty straty z tytułu utraty wartości.
- 59 Składnik aktywów finansowych lub grupa aktywów finansowych utraciły wartość, a strata z tytułu utraty wartości została poniesiona wtedy i tylko wtedy, gdy istnieją obiektywne dowody utraty wartości wynikające z jednego lub więcej zdarzeń mających miejsce po początkowym ujęciu składnika aktywów („zdarzenie powodujące stratę”), a zdarzenie (lub zdarzenia) powodujące stratę ma wpływ na oczekiwane przyszłe przepływy pieniężne wynikające ze składnika aktywów finansowych lub grupy aktywów finansowych, których wiarygodne oszacowanie jest możliwe. Wskazanie pojedynczego zdarzenia powodującego utratę wartości może nie być możliwe. Utratę wartości może raczej spowodować złożony efekt kilku zdarzeń. Nie ujmują się strat oczekiwanych w wyniku przyszłych

zdarzeń, bez względu na stopień prawdopodobieństwa ich zajścia. Do obiektywnych dowodów utraty wartości składnika aktywów finansowych lub grupy aktywów zalicza się uzyskane przez posiadacza składnika aktywów informacje, dotyczące następujących zdarzeń powodujących stratę:

- a) znaczące trudności finansowe emitenta lub dłużnika;
  - b) niedotrzymanie warunków umowy, np. niespłacenie albo zaleganie ze spłacaniem odsetek lub nominału;
  - c) przyznanie pożyczkobiorcy przez pożyczkodawcę, ze względów ekonomicznych lub prawnych wynikających z trudności finansowych pożyczkobiorcy, udogodnienia, którego w innym wypadku pożyczkodawca by nie udzielił;
  - d) wysokiego prawdopodobieństwa upadłości lub innej reorganizacji finansowej pożyczkobiorcy;
  - e) zanik aktywnego rynku na dany składnik aktywów finansowych ze względu na trudności finansowe; lub
  - f) obserwowane dane wskazujące na możliwy do zmierzenia spadek oszacowanych przyszłych przepływów pieniężnych związanych z grupą aktywów finansowych od momentu początkowego ich ujęcia, mimo że nie można jeszcze ustalić spadku dotyczącego pojedynczego składnika grupy aktywów finansowych, w tym:
    - (i) negatywne zmiany dotyczące statusu płatności pożyczkobiorców w grupie (np. zwiększona ilość opóźnionych płatności lub zwiększona liczba posiadaczy kart kredytowych, którzy osiągnęli limit kredytowy i spłacają miesięczną kwotę minimalną); lub
    - (ii) krajowa lub lokalna sytuacja gospodarcza, która ma związek z niespłacaniem aktywów w grupie (np. wzrost wskaźnika bezrobocia w obszarze geograficznym pożyczkobiorcy, spadek cen nieruchomości w przypadku kredytów hipotecznych w danym regionie, spadek cen ropy naftowej w przypadku pożyczek udzielonych producentom ropy naftowej, niekorzystne zmiany w kondycji branży, która dotyczy pożyczkobiorców w grupie).
- 60 Zanik aktywnego rynku z powodu wycofania instrumentów finansowych jednostki z publicznego rynku nie jest dowodem utraty wartości. Spadek ratingu kredytowego jednostki nie jest sam w sobie dowodem utraty wartości, jednakże może być potwierdzeniem utraty wartości, jeśli jest analizowany wraz z innymi dostępnymi informacjami. Spadek wartości godziwej składnika aktywów finansowych poniżej kosztu lub zamortyzowanego kosztu niekoniecznie jest potwierdzeniem utraty wartości (np. spadek wartości godziwej inwestycji w instrument dłużny, który wynika ze wzrostu stopy procentowej wolnej od ryzyka).
- 61 Dodatkowo, oprócz zdarzeń, o których mowa w paragrafie 59, obiektywnymi dowodami utraty wartości inwestycji w instrument kapitałowy są informacje na temat znaczących negatywnych zmian mających miejsce w środowisku technologicznym, rynkowym, gospodarczym, prawnym lub innym, w którym działa emitent, wskazujące, że koszty inwestycji w instrument kapitałowy mogą nie zostać odzyskane. Znaczący i przedłużający się spadek wartości godziwej inwestycji w instrument kapitałowy poniżej kosztu również stanowi obiektywny dowód utraty wartości.
- 62 W niektórych przypadkach dostępne dane wymagane do oszacowania wartości straty z tytułu utraty wartości składnika aktywów finansowych mogą być ograniczone lub nie być w pełni odpowiednie w obecnej sytuacji. Na przykład może to być przypadek, kiedy sytuacja finansowa pożyczkobiorcy jest trudna, a dostępne są tylko nieliczne dane historyczne dotyczące podobnych pożyczkobiorców. W takich przypadkach jednostka, kierując się własnym osądem opartym na doświadczeniu, dokonuje oszacowania kwoty strat z tytułu utraty wartości. Podobnie, jednostka na podstawie własnego osądu opartego na doświadczeniu koryguje dostępne dane dotyczące grupy aktywów finansowych, aby odzwierciedlić bieżącą sytuację (zob. paragraf OS89). Wykorzystanie wiarygodnych oszacowań stanowi istotną część przygotowania sprawozdań finansowych i nie podważa ich poprawności.

#### *Aktywa finansowe wyceniane według zamortyzowanego kosztu*

- 63 Jeśli istnieją obiektywne dowody, że została poniesiona strata z tytułu utraty wartości pożyczek i należności lub inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności wycenianych w zamortyzowanym koszcie, to kwota odpisu aktualizującego równa się różnicy pomiędzy wartością bilansową składnika aktywów a wartością bieżącą oszacowanych przyszłych przepływów pieniężnych (z wyłączeniem przyszłych strat kredytowych, które nie zostały poniesione), zdyskontowanych z zastosowaniem pierwotnej efektywnej stopy procentowej instrumentu finansowego (tj. efektywnej stopy procentowej ustalonej przy początkowym ujęciu). Wartość bilansową składnika aktywów obniża się bezpośrednio lub poprzez zastosowanie rachunku rezerw. Kwotę straty ujmuje się w rachunku zysków i strat.
- 64 Jednostka rozważa najpierw, czy istnieją obiektywne dowody utraty wartości pojedynczych składników aktywów finansowych, które indywidualnie są znaczące, a także indywidualnie lub łącznie w przypadku aktywów finansowych, które indywidualnie nie są znaczące (zob. paragraf 59). Jeśli jednostka stwierdza, że nie istnieją obiektywne dowody utraty wartości indywidualnie ocenianego składnika aktywów finansowych, niezależnie od

tego, czy jest on znaczący, czy też nie, to włącza ten składnik do grupy aktywów finansowych o podobnej charakterystyce ryzyka kredytowego i łącznie ocenia je pod względem utraty wartości. Aktywa ocenione indywidualnie pod względem utraty wartości, w przypadku których jednostka dokonuje odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości lub postanawia taki odpis dalej ujmować, nie są uwzględniane w łącznej ocenie utraty wartości.

- 65 Jeśli w następnym okresie strata z tytułu utraty wartości zmniejszyła się, a zmniejszenie to można w obiektywny sposób powiązać ze zdarzeniem następującym po ujęciu utraty wartości (np. poprawa oceny kredytowej dłużnika), to uprzednio ujętą stratę z tego tytułu odwraca się – bezpośrednio lub poprzez skorygowanie rachunku rezerw. Odwrócenie nie może spowodować zwiększenia wartości bilansowej składnika aktywów finansowych ponad kwotę, która stanowiłaby zamortyzowany koszt tego składnika na dzień odwrócenia w sytuacji, gdyby ujęcie utraty wartości w ogóle nie miało miejsca. Kwotę odwróconej straty ujmuje się w rachunku zysków i strat.

#### *Aktywa finansowe wyceniane według kosztu*

- 66 Jeśli występują obiektywne dowody, że nastąpiła utrata wartości nienotowanego instrumentu kapitałowego, który nie jest wyceniany według wartości godziwej, gdyż jego wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić, albo instrumentu pochodnego, który jest powiązany i musi zostać rozliczony poprzez dostawę takiego nienotowanego instrumentu kapitałowego, to kwotę straty z tytułu utraty wartości ustala się jako różnicę pomiędzy wartością bilansową składnika aktywów finansowych oraz wartością bieżącą oszacowanych przyszłych przepływów pieniężnych, zdyskontowanych przy zastosowaniu bieżącej rynkowej stopy zwrotu dla podobnych aktywów finansowych (zob. paragraf 46 c) i załącznik A paragrafy OS80 i OS81). Tak ustalonych strat z tytułu utraty wartości nie poddaje się odwróceniu.

#### *Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży*

- 67 Jeśli zmniejszenie wartości godziwej składnika aktywów finansowych dostępnego do sprzedaży ujmowane było bezpośrednio w kapitale własnym i występują obiektywne dowody, że nastąpiła utrata wartości tego składnika (zob. paragraf 59), to skumulowane straty ujęte dotychczas bezpośrednio w kapitale własnym wyksięguje się z kapitału własnego i ujmuje w rachunku zysków i strat, nawet jeśli składnik aktywów finansowych nie został wyłączony z bilansu.
- 68 Kwota skumulowanych strat, która zgodnie z paragrafem 67 zostaje wyksięgowana z kapitału własnego i ujęta w rachunku zysków i strat, stanowi różnicę pomiędzy kosztem nabycia (pomniejszonym o wszelkie spłaty kapitału i amortyzację) i bieżącą wartością godziwą, pomniejszoną o wszelkie straty z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów uprzednio ujęte w rachunku zysków i strat.
- 69 Strata z tytułu utraty wartości inwestycji w instrument kapitałowy, kwalifikowany jako dostępny do sprzedaży, nie poddaje się odwróceniu przez rachunek zysków i strat.
- 70 Jeśli w następnym okresie wartość godziwa instrumentu dłużnego dostępnego do sprzedaży wzrośnie, a wzrost ten może być obiektywnie łączony ze zdarzeniem następującym po ujęciu straty z tytułu utraty wartości w rachunku zysków i strat, to kwotę odwracanego odpisu ujmuje się w rachunku zysków i strat.

## ZABEZPIECZENIA

- 71 W przypadku występowania wyznaczonego powiązania zabezpieczającego pomiędzy instrumentem zabezpieczającym i zabezpieczaną pozycją, o którym mowa w paragrafach 85–88 i w załączniku A paragrafy OS102–OS104, w odniesieniu do zysków lub strat związanych z instrumentem zabezpieczającym i pozycją zabezpieczaną stosuje się zasady rachunkowości określone w paragrafach 89–102.

### **Instrumenty zabezpieczające**

#### *Kwalifikacja instrumentów*

- 72 Niniejszy standard nie ogranicza okoliczności, w których instrument pochodny może zostać wyznaczony jako instrument zabezpieczający, jeśli spełnione zostały warunki określone w paragrafie 88, z wyjątkiem niektórych wystawionych opcji (zob. załącznik A paragraf OS94). Jednakże składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe niebędące instrumentami pochodnymi mogą zostać wyznaczone jako instrumenty zabezpieczające tylko wówczas, gdy mają służyć zabezpieczeniu przed ryzykiem walutowym.
- 73 Dla celów rachunkowości zabezpieczeń, jako instrument zabezpieczający może być wyznaczony wyłącznie instrument zawarty ze stroną zewnętrzną w stosunku do raportującej jednostki (tj. stroną zewnętrzną w stosunku do grupy, segmentu działalności lub pojedynczej jednostki, objętych raportowaniem). Choć pojedyncze jednostki w ramach grupy konsolidacyjnej lub oddziały w ramach jednostki mogą zawierać transakcje zabezpieczające z innymi jednostkami w grupie lub innymi oddziałami jednostki, to wszystkie takie wewnątrzgrupowe transakcje podlegają wyłączeniu przy konsolidacji. Z tej przyczyny w odniesieniu do takich transakcji zabezpieczających nie

mają zastosowania zasady rachunkowości zabezpieczeń przy sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy. Jednakże zasady rachunkowości zabezpieczeń mogą być stosowane przy sporządzaniu jednostkowych lub oddzielnych sprawozdań finansowych jednostek wchodzących w skład grupy lub raportów segmentów działalności, pod warunkiem że są one zewnętrzne w stosunku do pojedynczej jednostki lub segmentu działalności, których raport dotyczy.

#### Wyznaczanie instrumentów zabezpieczających

- 74 Zazwyczaj istnieje jedna wycena wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego jako całości, a czynniki wywołujące zmianę wartości godziwej są współzależne. W związku z tym powiązanie zabezpieczające jest wyznaczane dla instrumentu zabezpieczającego jako całości. Dopuszcza się jedynie następujące wyjątki:
- oddzielenie wartości wewnętrznej oraz wartości w czasie kontraktu opcyjnego i wyznaczenie jako instrumentu zabezpieczającego wyłącznie zmiany wartości wewnętrznej opcji i wyłączenie jej zmiany czasowej; oraz
  - oddzielnie elementu odsetkowego i ceny spot transakcji terminowej forward.
- Powyższe wyjątki są dozwolone, ponieważ wartość wewnętrzna opcji i premia z kontraktu terminowego forward mogą być generalnie wyceniane oddzielnie. Dynamiczną strategię zabezpieczającą, która ocenia zarówno wartość wewnętrzną opcji, jak i jej wartość w czasie, można objąć rachunkowością zabezpieczeń.
- 75 Część całego instrumentu zabezpieczającego, jak np. 50 procent kwoty nominalnej, może być wyznaczona jako instrument zabezpieczający w powiązaniu zabezpieczającym. Jednakże powiązanie zabezpieczające nie może być ustanowione jedynie na część okresu pozostającego do wygaśnięcia instrumentu zabezpieczającego.
- 76 Pojedynczy instrument zabezpieczający może być wyznaczony do zabezpieczenia więcej niż jednego rodzaju ryzyka, pod warunkiem że: a) zabezpieczane rodzaje ryzyka mogą być jasno zidentyfikowane; b) można wykazać efektywność zabezpieczenia; oraz c) można potwierdzić, że instrument zabezpieczający i różne pozycje ryzyka zostały specyficznym sposobem wyznaczone.
- 77 Dwa lub więcej instrumentów pochodnych albo ich części (lub w przypadku ryzyka walutowego dwa lub więcej instrumentów niebędących instrumentami pochodnymi albo ich części, albo złożenie instrumentu pochodnego i niepochodnego lub ich części), można rozpatrywać łącznie i wspólnie wyznaczać jako instrument zabezpieczający również wtedy, gdy ryzyko (ryzyka) wynikające z jednych instrumentów kompensują ryzyko (ryzyka) wynikające z innych instrumentów. Jednakże instrument będący kontraktem na górne i dolne pułapy stopy procentowej (*collar*), albo inny instrument pochodny składający się z opcji wystawionej i zakupionej, nie może być wyznaczony jako instrument zabezpieczający, jeśli w efekcie jest on wystawioną opcją netto (tj. gdy otrzymywana jest premia netto). Podobnie dwa lub więcej instrumentów (lub ich części) można wyznaczyć jako instrument zabezpieczający tylko wtedy, gdy żaden z nich nie jest wystawioną opcją lub wystawioną opcją netto.

#### Pozycje zabezpieczane

##### Kwalifikacja pozycji

- 78 Pozycją zabezpieczaną może być ujęty składnik aktywów lub zobowiązanie, nieujęte uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie, wysoce prawdopodobna planowana transakcja lub udziały w aktywach netto podmiotów zagranicznych. Pozycją zabezpieczaną może być a) pojedynczy składnik aktywów, zobowiązanie, uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie, wysoce prawdopodobna planowana transakcja lub udział w aktywach netto jednostki zagranicznej; lub b) grupa aktywów, zobowiązań, uprawdopodobnionych przyszłych zobowiązań, wysoce prawdopodobnych planowanych transakcji lub udziałów w aktywach netto podmiotów zagranicznych o podobnej charakterystyce ryzyka; lub c) przy zabezpieczeniu portfela wyłącznie przed ryzykiem stopy procentowej – część portfela aktywów lub zobowiązań finansowych, narażonych na ryzyko poddane zabezpieczeniu.
- 79 W odróżnieniu od pożyczek i należności, inwestycja utrzymywana do terminu wymagalności nie może stanowić pozycji zabezpieczanej przed ryzykiem stopy procentowej lub ryzykiem przedpłaty, ponieważ zakwalifikowanie danej inwestycji jako utrzymywanej do terminu wymagalności wymaga podjęcia decyzji o zamiarze utrzymania jej do terminu wymagalności, bez względu na zmiany wartości godziwej lub przepływów pieniężnych, wynikające z takiego instrumentu, spowodowane zmianami stóp procentowych. Jednakże inwestycja utrzymywana do terminu wymagalności może stanowić pozycję zabezpieczaną przed ryzykiem walutowym i kredytowym.
- 80 Do celów rachunkowości zabezpieczeń jedynie aktywa, zobowiązania, uprawdopodobnione przyszłe zobowiązania lub wysoce prawdopodobne planowane transakcje, w które zaangażowane są podmioty zewnętrzne w stosunku do danej jednostki, mogą być wyznaczone jako pozycje zabezpieczane. Wynika z tego, że rachunkowość zabezpieczeń może być stosowana do transakcji pomiędzy jednostkami bądź segmentami działalności w tej samej grupie jedynie w jednostkowych bądź oddzielnych sprawozdaniach finansowych tych jednostek bądź segmentów, natomiast nie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy. Wyjątkowo, ryzyko walutowe związane z wewnątrzgrupową pozycją pieniężną (np. zobowiązania/należności pomiędzy dwiema jednostkami zależnymi) może kwalifikować się jako pozycja zabezpieczana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, jeśli powoduje ryzyko powstania zysków bądź strat z tytułu zmian kursów walut, które nie zostają w całości wyeliminowane w procesie konsolidacji zgodnie z MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*. Zgodnie z MSR 21 zyski i straty z tytułu zmian kursów

walut w związku z wewnątrzgrupowymi pozycjami pieniężnymi nie zostają w całości wyeliminowane w procesie konsolidacji, kiedy wewnątrzgrupowa pozycja pieniężna wynika z transakcji pomiędzy dwiema jednostkami grupy, które posługują się różnymi walutami funkcjonalnymi. Ponadto ryzyko walutowe związane z wysoce prawdopodobną planowaną transakcją wewnątrzgrupową może kwalifikować się jako pozycja zabezpieczana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, pod warunkiem że transakcja ta jest wyrażona w walucie innej niż waluta funkcjonalna jednostki zawierającej tę transakcję, a związane z nią ryzyko walutowe będzie miało wpływ na skonsolidowany wynik finansowy.

#### *Wyznaczanie pozycji finansowych na pozycje zabezpieczane*

- 81 Jeśli pozycją zabezpieczaną jest składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe, to może ona być zabezpieczana przed ryzykiem związanym tylko z częścią wynikającą z niej przepływów pieniężnych lub wartości godziwej (takich jak jeden lub więcej wyznaczonych przepływów pieniężnych wynikających z umowy, lub ich część, lub procentowy udział w wartości godziwej), pod warunkiem że istnieje możliwość pomiaru efektywności zabezpieczenia. Na przykład możliwa do identyfikacji i wyceny część ekspozycji na ryzyko stopy procentowej w przypadku oprocentowanego składnika aktywów lub zobowiązania może być wyznaczona jako ryzyko podlegające zabezpieczeniu (tj. stopa wolna od ryzyka lub referencyjna stopa procentowa będące składowymi łącznej ekspozycji stopy procentowej zabezpieczanego instrumentu finansowego).
- 81A W przypadku zabezpieczenia wartości godziwej portfela aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych przed ryzykiem stopy procentowej (i tylko w przypadku takiego rodzaju zabezpieczenia), część zabezpieczana może być określona jako kwota waluty (np. kwota w dolarach, euro, funtach, randach), a nie jako poszczególne aktywa (lub zobowiązania). Mimo że portfel może, dla celów zarządzania ryzykiem, obejmować aktywa i zobowiązania, to wyznaczoną kwotę stanowi kwota aktywów albo kwota zobowiązań. Wyznaczanie kwoty netto, obejmującej zarówno aktywa, jak i zobowiązania, nie jest dozwolone. Jednostka może zabezpieczać część ryzyka stopy procentowej związanego z wyznaczoną kwotą. Na przykład w przypadku zabezpieczenia portfela składającego się z aktywów podlegających przedpłatom jednostka może zabezpieczać zmianę wartości godziwej wynikającej ze zmiany zabezpieczanej stopy procentowej na podstawie oczekiwanych, a niewynikających z umów terminów przeszacowania. Jeśli część zabezpieczana jest ustalona na podstawie oczekiwanych terminów przeszacowania, efekt zmian zabezpieczanej stopy procentowej w oczekiwanych terminach przeszacowania uwzględnia się przy ustalaniu zmiany wartości godziwej pozycji zabezpieczanej. Konsekwentnie, jeśli portfel zawierający instrumenty podlegające przedpłacie jest zabezpieczanym instrumentem pochodnym, który nie jest przedpłacany, w przypadku zmiany terminów, w których oczekuje się, że pozycje z zabezpieczanego portfela będą przedpłacane, lub kiedy daty faktycznych płatności różnią się od oczekiwanych, może wystąpić nieefektywność zabezpieczenia [...].

#### *Wyznaczanie składników niefinansowych na pozycje zabezpieczane*

- 82 Jeśli zabezpieczana pozycja jest niefinansowym składnikiem aktywów lub zobowiązaniem niefinansowym, to wyznacza się ją jako pozycję zabezpieczaną a) przed ryzykiem walutowym; lub b) w całości przed wszystkimi rodzajami ryzyka, ze względu na trudność wyodrębnienia i wyceny odpowiedniej części przepływów pieniężnych lub zmian wartości godziwej odnoszących się do specyficznych rodzajów ryzyka, innych niż ryzyko walutowe.

#### *Wyznaczanie grupy pozycji na pozycje zabezpieczane*

- 83 Podobne aktywa lub podobne zobowiązania grupuje się i zabezpiecza jako grupę tylko wtedy, gdy poszczególne aktywa lub zobowiązania w grupie narażone są na wspólne ryzyko wyznaczone do zabezpieczenia. Ponadto oczekuje się, że wynikająca z zabezpieczanego ryzyka zmiana wartości godziwej poszczególnych pozycji w grupie będzie w przybliżeniu proporcjonalna do całkowitej zmiany wartości godziwej wynikającej z zabezpieczanego ryzyka odnoszącego się do całej grupy.
- 84 Ze względu na to, że jednostka ocenia efektywność zabezpieczenia poprzez porównanie zmiany wartości godziwej lub przepływów pieniężnych związanych z instrumentem zabezpieczającym (lub grupą podobnych instrumentów zabezpieczających) oraz pozycją zabezpieczaną (lub grupą podobnych pozycji zabezpieczanych), porównywanie instrumentu zabezpieczającego z pewną ogólną wielkością netto (np. wielkością netto wszystkich aktywów o stałej stopie procentowej oraz zobowiązań o stałej stopie procentowej i podobnych terminach wymagalności), a nie z określoną pozycją zabezpieczaną, nie spełnia kryteriów rachunkowości zabezpieczeń.

### **Rachunkowość zabezpieczeń**

- 85 Rachunkowość zabezpieczeń ujmuje wpływające na rachunek zysków i strat skutki kompensowania zmian wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego oraz pozycji zabezpieczanej.
- 86 Istnieją trzy rodzaje powiązań zabezpieczających:
- zabezpieczenie wartości godziwej*: zabezpieczenie przed zagrożeniem zmianami wartości godziwej ujętego składnika aktywów lub zobowiązania, lub uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania, albo wyodrębnionej części takiego składnika aktywów, zobowiązania lub uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania, które przypisać można konkretnemu rodzajowi ryzyka i które mogłyby wpływać na rachunek zysków i strat;
  - zabezpieczenie przepływów pieniężnych*: zabezpieczenie przed zagrożeniem zmiennością przepływów pieniężnych, które (i) przypisać można konkretnemu rodzajowi ryzyka związanemu z ujętym składnikiem aktywów lub zobowiązaniem (takim jak całość lub część przyszłych płatności odsetkowych od zadłużenia o zmiennym oprocentowaniu), lub z wysoce prawdopodobną planowaną transakcją; i które (ii) mogłyby wpływać na rachunek zysków i straty;
  - zabezpieczenie udziałów w aktywach netto w podmiocie zagranicznym* zgodnie z definicją zawartą w MSR 21.
- 87 Zabezpieczenie ryzyka walutowego związanego z uprawdopodobnionym przyszłym zobowiązaniem można traktować jako zabezpieczenie wartości godziwej lub jako zabezpieczenie przepływów pieniężnych.

- 88 Rachunkowość zabezpieczeń stosuje się zgodnie z paragrafami 89–102 do powiązania zabezpieczającego wtedy i tylko wtedy, gdy spełnione są wszystkie następujące warunki:
- w momencie ustanowienia zabezpieczenia formalnie wyznaczono i udokumentowano powiązanie zabezpieczające, jak również cel zarządzania ryzykiem przez jednostkę oraz strategię ustanowienia zabezpieczenia. Dokumentacja zawiera identyfikację instrumentu zabezpieczającego, zabezpieczanej pozycji lub transakcji, charakter zabezpieczanego ryzyka, a także sposób, w jaki jednostka będzie oceniała efektywność instrumentu zabezpieczającego w kompensowaniu zagrożenia zmianami wartości godziwej pozycji zabezpieczanej lub przepływów pieniężnych związanych z zabezpieczanym ryzykiem;
  - oczekuje się, że zabezpieczenie będzie wysoce efektywne (zob. załącznik A paragrafy OS105–OS113) w kompensowaniu zmian wartości godziwej lub przepływów pieniężnych wynikających z zabezpieczanego ryzyka, zgodnie z udokumentowaną pierwotnie strategią zarządzania ryzykiem, dotyczącą tego konkretnego powiązania zabezpieczającego;
  - w przypadku zabezpieczeń przepływów pieniężnych planowana transakcja będąca przedmiotem zabezpieczenia musi być wysoce prawdopodobna oraz musi podlegać zagrożeniu zmianami przepływów pieniężnych, które w rezultacie mogą wpływać na rachunek zysków i strat;
  - efektywność zabezpieczenia można wiarygodnie ocenić, tj. wartość godziwa lub przepływy pieniężne związane z pozycją zabezpieczaną wynikające z zabezpieczanego ryzyka oraz wartość godziwa instrumentu zabezpieczającego, mogą być wiarygodnie wycenione (paragrafy 46 i 47 oraz załącznik A paragrafy OS80 i OS81 zawierają wskazówki dotyczące ustalania wartości godziwej);
  - zabezpieczenie jest na bieżąco oceniane i stwierdza się jego wysoką efektywność we wszystkich okresach sprawozdawczych, na które zabezpieczenie zostało ustanowione.

*Zabezpieczenie wartości godziwej*

- 89 Zabezpieczenie wartości godziwej spełniające w danym okresie warunki określone w paragrafie 88 ujmuje się w następujący sposób:
- zyski lub straty wynikające z przeszacowania wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego (dla pochodnego instrumentu zabezpieczającego) lub składnika walutowego jego wartości bilansowej wycenionego zgodnie z MSR 21 (dla instrumentów zabezpieczających niebędących instrumentami pochodnymi) ujmuje się w rachunku zysków i strat; oraz
  - zyski lub straty związane z pozycją zabezpieczaną, wynikające z zabezpieczanego ryzyka, korygują wartość bilansową zabezpieczanej pozycji i są ujmowane w rachunku zysków i strat. Zasada ta ma zastosowanie do zabezpieczanej pozycji, którą w innych okolicznościach wycenia się według kosztu. W przypadku pozycji zabezpieczanej będącej składnikiem aktywów finansowych dostępnym do sprzedaży, zyski lub straty wynikające z zabezpieczanego ryzyka ujmuje się w rachunku zysków i strat.
- 89A W przypadku zabezpieczenia wartości godziwej części portfela aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych przed ryzykiem stopy procentowej (i tylko przy takim rodzaju zabezpieczenia) wymaganie wynikające z paragrafu 89 b) można uznać za spełnione, jeśli zyski lub straty związane z pozycją zabezpieczaną wykazane zostały:
- jako osobny tytuł w pozycji aktywów w tych okresach przeszacowania, w których pozycja zabezpieczana jest składnikiem aktywów; lub
  - jako osobny tytuł w pozycji zobowiązań w tych okresach przeszacowania, w których pozycja zabezpieczana jest składnikiem zobowiązań.
- Osobny tytuł, o którym mowa w pkt a) i b), przedstawia się bezpośrednio po aktywach finansowych lub zobowiązaniach finansowych. Kwoty wykazane w takiej pozycji wyłącza się z bilansu w momencie wyłączenia z bilansu aktywów lub zobowiązań, z którymi są związane.
- 90 Jeśli zabezpieczenie dotyczy tylko wyszczególnionych rodzajów ryzyka, które przypisać można pozycji zabezpieczanej, to ujęcie zmiany wartości godziwej pozycji zabezpieczanej, która nie jest związana z zabezpieczanym ryzykiem, następuje w sposób określony w paragrafie 55.
- 91 Jednostka zaprzestaje stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń określonych w paragrafie 89, jeśli:
- instrument zabezpieczający wygasa, zostaje sprzedany, rozwiązany lub wykonany (zastąpienia jednego instrumentu zabezpieczającego drugim lub przedłużenia terminu ważności danego instrumentu zabezpieczającego nie uważa się za wygaśnięcie lub rozwiązanie, jeśli takie zastąpienie lub przedłużenie terminu stanowi część udokumentowanej strategii zabezpieczania przyjętej przez jednostkę);
  - zabezpieczenie przestaje spełniać określone w paragrafie 88 kryteria rachunkowości zabezpieczeń; lub
  - jednostka unieważnia powiązanie zabezpieczające.



- 92 Każdą wynikającą z paragrafu 89 b) korektę wartości bilansowej zabezpieczanego instrumentu finansowego, do którego stosuje się metodę efektywnej stopy procentowej (a w przypadku zabezpieczenia portfela przed ryzykiem stopy procentowej, oddzielną pozycję bilansową określoną w paragrafie 89A), poddaje się amortyzacji, a dokonane odpisy ujmuje się w rachunku zysków i strat. Amortyzacja może rozpocząć się od momentu dokonania korekty, jednakże nie później niż w momencie zaprzestania korygowania pozycji zabezpieczanej o zmiany wartości godziwej wynikające z zabezpieczanego ryzyka. Korektę rozlicza się za pomocą efektywnej stopy procentowej przeliczonej na dzień rozpoczęcia amortyzacji. Jednakże w przypadku zabezpieczenia wartości godziwej związanego z ekspozycją stopy procentowej portfela aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych (i tylko dla takiego rodzaju zabezpieczenia), jeśli amortyzacja przy zastosowaniu przeliczonej efektywnej stopy procentowej nie jest praktycznie możliwa, korektę rozlicza się przy zastosowaniu metody liniowej. Korektę rozlicza się w pełni do terminu wymagalności instrumentu finansowego, a w przypadku zabezpieczenia ryzyka stopy procentowej portfela – do dnia zakończenia odpowiedniego okresu przeszacowania.
- 93 Jeśli nieujęte uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie jest wyznaczone jako pozycja zabezpieczana, następujące kumulowane zmiany wartości godziwej uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania, wynikające z zabezpieczanego ryzyka, ujmuje się jako składnik aktywów lub zobowiązanie, a powstające zyski lub straty ujmuje się w rachunku zysków i strat (zob. paragraf 89 b)). Zmiany wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego również ujmuje się w rachunku zysków i strat.
- 94 W przypadku podjęcia przez jednostkę uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania do nabycia składnika aktywów lub przyjęcia zobowiązania, które jest pozycją zabezpieczaną przy zabezpieczeniu wartości godziwej, początkowa wartość bilansowa składnika aktywów lub zobowiązania powstałego w wyniku wypełnienia przez jednostkę uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania jest korygowana o skumulowane zmiany wartości godziwej uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania, wynikające z zabezpieczanego ryzyka, które były ujęte w bilansie.

#### *Zabezpieczenie przepływów pieniężnych*

- 95 Zabezpieczenie przepływów pieniężnych spełniające w danym okresie warunki określone w paragrafie 88 ujmuje się w następujący sposób:
- a) część zysków lub strat związanych z instrumentem zabezpieczającym, stanowiącą efektywne zabezpieczenie (zob. paragraf 88), ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym poprzez zestawienie zmian w kapitale własnym (zob. MSR 1); oraz
  - b) nieefektywną część zysków lub strat związanych z instrumentem zabezpieczającym ujmuje się w rachunku zysków i strat.
- 96 Dokładniej rzecz ujmując, w przypadku zabezpieczania przepływów pieniężnych postępuje się w następujący sposób:
- a) oddzielny składnik kapitału własnego związany z zabezpieczaną pozycją koryguje się do niższej spośród następujących kwot (w wartościach bezwzględnych):
    - (i) skumulowane od momentu ustanowienia zabezpieczenia zyski lub straty na instrumencie zabezpieczającym; oraz
    - (ii) skumulowane od momentu ustanowienia zabezpieczenia zmiany wartości godziwej (wartości bieżącej) oczekiwanych przyszłych przepływów pieniężnych, wynikających z zabezpieczanej pozycji;
  - b) wszelkie pozostałe zyski lub straty na instrumencie zabezpieczającym lub wyznaczonym jego składniku (niestanowiące efektywnego zabezpieczenia) ujmuje się w rachunku zysków i strat; oraz
  - c) w przypadku gdy udokumentowana strategia zarządzania ryzykiem, przyjęta przez jednostkę dla danego powiązania zabezpieczającego, wyłącza z oceny efektywności określony składnik zysków lub strat, albo przepływów pieniężnych związanych z instrumentem zabezpieczającym (zob. paragrafy 74, 75 i 88 a)), wtedy wyłączony składnik zysków lub strat ujmuje się zgodnie z paragrafem 55.
- 97 Jeśli zabezpieczana planowana transakcja skutkuje następującym ujęciem składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, związane z nią zyski lub straty, które były ujęte bezpośrednio w kapitale własnym zgodnie z paragrafem 95, przenosi się do rachunku zysków i strat w tym samym okresie, albo w okresach, w których nabyty składnik aktywów lub przyjęte zobowiązanie mają wpływ na rachunek zysków i strat (jak np. w okresach, w których ujmowane są przychody lub koszty odsetkowe). Jednakże, jeśli jednostka oczekuje, że całość lub część strat ujętych bezpośrednio w kapitale własnym nie będzie odzyskana w jednym lub więcej przyszłych okresów, ujmuje w rachunku zysków i strat kwotę, co do której oczekuje się, że nie będzie odzyskana.

- 98 Jeśli zabezpieczenie planowanej transakcji skutkuje następującym ujęciem składnika aktywów niefinansowych lub zobowiązania niefinansowego, albo planowana transakcja związana ze składnikiem aktywów niefinansowych lub zobowiązaniem niefinansowym staje się uprawdopodobnionym przyszłym zobowiązaniem, do którego stosuje się zabezpieczenie wartości godziwej, jednostka przyjmuje następujące rozwiązanie a) lub b):
- przenosi związane zyski lub straty, które zgodnie z paragrafem 95 były ujęte bezpośrednio w kapitale własnym, do rachunku zysków lub strat w tym samym okresie lub okresach, w których nabyty składnik aktywów lub przyjęte zobowiązanie mają wpływ na rachunek zysków i strat (jak np. w okresach, w których ujmowane są odpisy amortyzacyjne lub koszt sprzedaży). Jednakże, jeśli jednostka oczekuje, że całość lub część strat ujętych bezpośrednio w kapitale własnym nie będzie odzyskana w jednym lub więcej przyszłych okresów, ujmuje w rachunku zysków i strat kwotę, co do której oczekuje się, że nie będzie odzyskana;
  - wyłącza związane zyski lub straty, które zgodnie z paragrafem 95 były ujęte bezpośrednio w kapitale własnym, i włącza je do początkowego kosztu nabycia lub do innej wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązania.
- 99 Jednostka przyjmuje jako zasadę rachunkowości rozwiązanie a) lub b) podane w paragrafie 98 i stosuje je w sposób ciągły do wszystkich zabezpieczeń, których dotyczy paragraf 98.
- 100 W przypadku zabezpieczeń przepływów pieniężnych, innych niż zabezpieczenia, o których mowa w paragrafach 97 i 98, kwoty odniesione bezpośrednio na kapitał własny ujmuje się w rachunku zysków i strat w tym samym okresie lub okresach, w których zabezpieczana planowana transakcja wywiera wpływ na rachunek zysków i strat (na przykład w okresie, gdy następuje planowana sprzedaż).
- 101 Jednostka zaprzestaje stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń określonych w paragrafach 95–100, w każdym z następujących przypadków:
- instrument zabezpieczający wygasa, zostaje sprzedany, rozwiązany lub wykonany (zastąpienia jednego instrumentu zabezpieczającego drugim lub przedłużenia terminu ważności danego instrumentu zabezpieczającego nie uważa się za wygaśnięcie lub rozwiązanie, jeśli takie zastąpienie lub przedłużenie terminu stanowi część udokumentowanej strategii zabezpieczania przyjętej przez jednostkę). W takim przypadku skumulowane zyski lub straty związane z instrumentem zabezpieczającym odnoszone bezpośrednio na kapitał własny przez okres, w którym zabezpieczenie było efektywne (zob. paragraf 95 a)), ujmuje się dalej w odrębnej pozycji w kapitale własnym aż do momentu zajścia planowanej transakcji. W momencie zajścia transakcji mają zastosowanie paragrafy 97, 98 i 100;
  - zabezpieczenie przestaje spełniać określone w paragrafie 88 kryteria rachunkowości zabezpieczeń. W takim przypadku skumulowane zyski lub straty związane z instrumentem zabezpieczającym, odnoszone bezpośrednio na kapitał własny przez okres, w którym zabezpieczenie było efektywne (zob. paragraf 95 a)), ujmuje się dalej w odrębnej pozycji w kapitale własnym aż do momentu zajścia planowanej transakcji. W momencie zajścia transakcji mają zastosowanie paragrafy 97, 98 i 100;
  - zaprzestano oczekiwać realizacji planowanej transakcji, wobec tego wszystkie skumulowane zyski lub straty związane z instrumentem zabezpieczającym odnoszone bezpośrednio na kapitał własny przez okres, w którym zabezpieczenie było efektywne (zob. paragraf 95 a)), ujmuje się w rachunku zysków i strat. Realizacja planowanej transakcji, która przestaje być wysoce prawdopodobna (zob. paragraf 88 c)), może być ciągle oczekiwana;
  - jednostka unieważnia powiązanie zabezpieczające. W przypadku zabezpieczenia planowanych transakcji skumulowane zyski lub straty związane z instrumentem zabezpieczającym, odnoszone bezpośrednio na kapitał własny przez okres, w którym zabezpieczenie było efektywne (zob. paragraf 95 a)), ujmuje się dalej w odrębnej pozycji w kapitale własnym aż do momentu zajścia planowanej transakcji lub do momentu, kiedy zaprzestanie się oczekiwać jej realizacji. W momencie zajścia transakcji mają zastosowanie paragrafy 97, 98 i 100. Jeśli zaprzestaje się oczekiwać realizacji transakcji, skumulowane zyski lub straty odniesione bezpośrednio na kapitał własny ujmuje się w rachunku zysków i strat.

#### *Zabezpieczenia udziałów w aktywach netto podmiotów zagranicznych*

- 102 Zabezpieczenie udziałów w aktywach netto podmiotów zagranicznych, w tym zabezpieczenie pozycji pieniężnej, uznawanej za część udziałów w aktywach netto (zob. MSR 21), ujmuje się podobnie do zabezpieczenia przepływów pieniężnych:
- część zysków lub strat związanych z instrumentem zabezpieczającym, stanowiącą efektywne zabezpieczenie (zob. paragraf 88), ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym poprzez zestawienie zmian w kapitale własnym (zob. MSR 1); oraz
  - nieefektywną część ujmuje się w rachunku zysków i strat.

Zyski lub straty związane z instrumentem zabezpieczającym, odnoszące się do efektywnej części zabezpieczenia, które zostały odniesione bezpośrednio na kapitał własny, ujmuje się w rachunku zysków i strat w momencie zbycia podmiotu zagranicznego.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 103 Jednostka stosuje niniejszy standard (z uwzględnieniem zmian ogłoszonych w marcu 2004 r.) w rocznych okresach obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jednostka nie stosuje niniejszego standardu (z uwzględnieniem zmian ogłoszonych w marcu 2004 r.) w rocznych okresach obrotowych rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2005 r., chyba że jednocześnie zastosuje MSR 32 (wydany w grudniu 2003 r.). Jeśli jednostka zastosowała niniejszy standard w okresie obrotowym rozpoczynającym się przed dniem 1 stycznia 2005 r., to fakt ten podlega ujawnieniu.
- 103A Jednostka stosuje zmianę w paragrafie 2 j) w rocznych okresach obrotowych rozpoczynających się dniem 1 stycznia 2006 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje KIMSF 5 *Prawa do udziałów wynikające z uczestnictwa w funduszach likwidacyjnych, rekultywacyjnych oraz funduszach na naprawę środowiska* we wcześniejszym okresie, powyższą zmianę stosuje w tym wcześniejszym okresie.
- 103B Dokumentem *Umowy gwarancji finansowych* (zmiany do MSR 39 i MSSF 4), opublikowanym w sierpniu 2005 r., wprowadzono zmiany do paragrafów 2 e) i h), 4, 47 i OS4, dodano paragraf OS4A, dodano nową definicję umów gwarancji finansowych w paragrafie 9, a także usunięto paragraf 3. Jednostka stosuje wspomniane zmiany do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie tych zmian standardu. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany do wcześniejszego okresu, to ujawnia ten fakt i stosuje jednocześnie powiązane z nimi zmiany wprowadzone do MSR 32 <sup>(1)</sup> i MSSF 4.
- 103G Paragrafy 50 oraz OS8 zostały zmienione, a paragrafy 50B–50F zostały dodane na podstawie dokumentu *Przekwalifikowanie aktywów finansowych* (Zmiany w MSR 39 oraz w MSSF 7), wydanego w październiku 2008 r. Jednostka stosuje te zmiany od dnia 1 lipca 2008 r. Jednostka nie dokonuje przekwalifikowania składnika aktywów finansowych zgodnie z paragrafem 50B, 50D lub 50E przed dniem 1 lipca 2008 r. Każde przekwalifikowanie składnika aktywów finansowych dokonane w okresach sprawozdawczych rozpoczynających się dnia 1 listopada 2008 r. i później ma zastosowanie od dnia, w którym dokonano przekwalifikowania. Przekwalifikowanie składnika aktywów finansowych zgodnie z paragrafem 50B, 50D lub 50E nie jest stosowane retrospektywnie do okresów sprawozdawczych zakończonych przed datą wejścia w życie określoną w niniejszym paragrafie.
- 104 Niniejszy standard stosuje się retrospektywnie, z wyjątkiem sytuacji określonych w paragrafach 105–108. Bilans otwarcia zysków zatrzymanych za poprzedni prezentowany okres oraz dane porównywalne koryguje się w taki sposób, jakby niniejszy standard był zawsze stosowany, chyba że przekształcenie informacji nie jest możliwe. Jeśli przekształcenie nie jest możliwe, jednostka ujawnia ten fakt oraz podaje, w jakim zakresie informacje zostały przekształcone.
105. Jeśli niniejszy standard jest stosowany po raz pierwszy, jednostka ma prawo wyznaczyć wcześniej ujęty składnik aktywów finansowych jako dostępny do sprzedaży. W przypadku każdego z takich składników jednostka ujmuje wszystkie skumulowane zmiany wartości godziwej w oddzielnej pozycji w kapitale własnym do momentu późniejszego wyłączenia z bilansu lub wystąpienia utraty wartości, kiedy przenosi się te skumulowane zyski lub straty do rachunku zysków i strat. Jednostka również:
- przekształca składnik aktywów finansowych, stosując nowy sposób wyznaczania w porównawczych sprawozdaniach finansowych; oraz
  - ujawnia wartość godziwą aktywów finansowych na dzień wyznaczenia, a także ich klasyfikację oraz wartość bilansową w poprzednich sprawozdaniach finansowych.
- 105A Jednostka stosuje paragrafy 11A, 48A, OS4B–OS4K, OS33A oraz OS33B, a także wprowadzone w 2005 r. zmiany do paragrafów 9, 12 i 13 w rocznych okresach obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie.
- 105B Jednostka stosująca po raz pierwszy paragrafy 11A, 48A, OS4B–OS4K, OS33A oraz OS33B, a także wprowadzone w 2005 r. zmiany do paragrafów 9, 12 i 13 w rocznych okresach obrotowych rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2006 r.:
- ma prawo, w momencie zastosowania nowych i zmienionych przepisów po raz pierwszy, wyznaczyć jako wyceniany według wartości godziwej przez wynik finansowy dowolny poprzednio ujęty składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe, które w tym momencie spełniają wymogi warunkujące wyznaczenie. Jeśli roczny okres obrotowy rozpoczyna się przed dniem 1 września 2005 r., tego rodzaju proces wyznaczania nie musi być zakończony przed dniem 1 września 2005 r. i może obejmować również aktywa finansowe i zobowiązania finansowe ujęte między początkiem tego okresu obrotowego a dniem 1 września 2005 r. Niezależnie od postanowień paragrafu 91, dowolny składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyznaczone do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z niniejszym punktem, które wcześniej były wyznaczone jako pozycja zabezpieczona w ramach zabezpieczenia wartości godziwej, powinny zostać wyłączone z tego powiązania w momencie wyznaczenia ich do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy;
  - ujawnia wartość godziwą aktywów finansowych i zobowiązań finansowych wyznaczonych zgodnie z pkt a) na dzień wyznaczenia, a także ich klasyfikację oraz wartość bilansową w poprzednich sprawozdaniach finansowych;

<sup>(1)</sup> Jeżeli jednostka stosuje MSSF 7, powołania na MSR 32 zastępuje się powołaniami na MSSF 7.

- c) wyłącza z wyznaczenia jakiegokolwiek składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe poprzednio wyznaczone do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, jeśli nie kwalifikują się one do tego rodzaju wyznaczenia zgodnie z postanowieniami nowych lub zmienionych paragrafów. Jeśli składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe będą wyceniane po wyłączeniu z wyznaczenia według zamortyzowanego kosztu, data wyłączenia powinna być traktowana jako data początkowego ujęcia;
  - d) ujawnia wartość godziwą wszelkich aktywów finansowych i zobowiązań finansowych wyłączonych z wyznaczenia zgodnie z pkt c) na dzień obowiązywania tego wyłączenia oraz ich nową klasyfikację.
- 105C Jednostka stosująca po raz pierwszy paragrafy 11A, 48A, OS4B–OS4K, OS33A oraz OS33B, a także zmiany wprowadzone w roku 2005 do paragrafów 9, 12 i 13, w rocznych okresach obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później:
- a) wyłącza z wyznaczenia jakiegokolwiek składnik aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych poprzednio wyznaczony do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, jeśli nie kwalifikuje się on do tego rodzaju wyznaczenia zgodnie z postanowieniami nowych lub zmienionych paragrafów. Jeśli składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe będą wyceniane po wyłączeniu z wyznaczenia według zamortyzowanego kosztu, data wyłączenia powinna być traktowana jako data początkowego ujęcia;
  - b) nie wyznacza żadnych poprzednio ujętych aktywów lub zobowiązań finansowych do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy;
  - c) ujawnia wartość godziwą aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, które wyłączono z wyznaczenia zgodnie z pkt a) na dzień wyłączenia oraz ich nową klasyfikację.
- 105D Jednostka przekształca swoje porównawcze sprawozdania finansowe, stosując nowy sposób wyznaczenia określony w paragrafie 105B lub 105C, pod warunkiem że składnik aktywów finansowych i zobowiązań finansowych albo grupa aktywów finansowych, zobowiązań finansowych, lub obu tych kategorii, wyznaczone do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, spełniałyby wymogi paragrafu 9 b) (i), 9 b) (ii) lub 11A na początku okresu porównawczego lub, w przypadku gdy zostały nabyte po rozpoczęciu okresu porównawczego, spełniałyby wymogi paragrafu 9 b) (i), 9 b) (ii) lub 11A na dzień ich początkowego ujęcia.
- 106 Z wyjątkiem sytuacji dozwolonej w paragrafie 107, jednostka stosuje w sposób prospektywny zasady wyłączenia z bilansu określone w paragrafach 15–37 oraz w załączniku A paragrafy OS36–OS52. W związku z powyższym, jeśli jednostka wyłączyła z bilansu aktywa finansowe zgodnie z MSR 39 (zmienionym w 2000 r.) na skutek transakcji, która miała miejsce przed dniem 1 stycznia 2004 r., natomiast zgodnie z niniejszym standardem aktywa te nie byłyby wyłączone z bilansu, jednostka nie ujmuje tych aktywów.
- 107 Niezależnie od postanowień paragrafu 106, jednostka może zastosować zasady wyłączenia z bilansu określone w paragrafach 15–37 oraz w załączniku A paragrafy OS36–OS52 w sposób retrospektywny od wybranej przez siebie daty, pod warunkiem że informacje niezbędne do zastosowania MSR 39 do aktywów i zobowiązań wyłączanych na skutek przeszłych transakcji były uzyskane wtedy, gdy dokonano początkowego ujęcia tych transakcji.
- 107A Niezależnie od postanowień paragrafu 104, jednostka może stosować wymogi zawarte w ostatnim zdaniu paragrafu OS76 oraz paragrafie OS76A w jeden z następujących sposobów:
- a) prospektywnie w odniesieniu do transakcji zawartych po dniu 25 października 2002 r.; lub
  - b) prospektywnie w odniesieniu do transakcji zawartych po dniu 1 stycznia 2004 r.
- 108 Jednostka nie koryguje wartości bilansowej niefinansowych aktywów oraz zobowiązań niefinansowych w celu wyłączenia zysków lub strat związanych z zabezpieczeniem przepływów pieniężnych, które zostały włączone do wartości bilansowej przed rozpoczęciem roku obrotowego, w którym niniejszy standard został zastosowany po raz pierwszy. Na początku okresu obrotowego, w którym niniejszy standard jest zastosowany po raz pierwszy, każda kwota ujęta bezpośrednio w kapitale własnym w związku z zabezpieczeniem uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania, które zgodnie z niniejszym standardem jest ujmowane jako zabezpieczenie wartości godziwej, ujmuje się jako składnik aktywów lub zobowiązań, z wyjątkiem zabezpieczenia ryzyka walutowego, które w dalszym ciągu jest uznawane za zabezpieczenie przepływów pieniężnych.
- 108A Jednostka stosuje ostatnie zdanie paragrafu 80 oraz paragrafy OS99A i OS99B do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie. Jeśli jednostka jako pozycję zabezpieczoną wyznaczyła planowaną transakcję zewnętrzną, która:
- a) jest wyrażona w walucie funkcjonalnej jednostki zawierającej tę transakcję;
  - b) powoduje powstanie zagrożenia, które będzie miało wpływ na skonsolidowany wynik finansowy (tj. jest wyrażona w walucie innej niż waluta prezentacji grupy); oraz

- c) kwalifikowałyby się do zastosowania rachunkowości zabezpieczeń, gdyby nie została wyrażona w walucie funkcjonalnej jednostki zawierającej tę transakcję;

wówczas może ona zastosować rachunkowość zabezpieczeń w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w okresie (okresach) przed datą zastosowania ostatniego zdania paragrafu 80 oraz paragrafów OS99A i OS99B.

- 108B Jednostka nie musi stosować paragrafu OS99B w odniesieniu do danych porównawczych dotyczących okresów przed datą zastosowania ostatniego zdania paragrafu 80 i paragrafu OS99A.

#### WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

- 109 Niniejszy standard zastępuje MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* zaktualizowany w październiku 2000 r.
- 110 Niniejszy standard oraz związane z nim Wytyczne stosowania zastępują Wytyczne stosowania wydane przez Komitet ds. Wytycznych Stosowania do MSR 39 powołany przez byłą IASC.

#### Załącznik A

#### **Objaśnienie stosowania**

Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu.

#### ZAKRES (paragrafy 2–7)

- OS1 Niektóre umowy wymagają dokonania płatności uzależnionych od zmiennych klimatycznych, geologicznych lub innych czynników naturalnych. (Te uzależnione od zmiennych klimatycznych są niekiedy zwane „pogodowymi instrumentami pochodnymi”). Jeśli umowy te nie są objęte zakresem MSSF 4, to wchodzą w zakres niniejszego standardu.
- OS2 Niniejszy standard nie zmienia wymogów dotyczących programów świadczeń pracowniczych, które spełniają kryteria MSR 26 *Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych*, ani umów o tantiemy ustalane na podstawie wielkości sprzedaży lub przychodów z usług, do których stosuje się MSR 18.
- OS3 Niekiedy jednostka podejmuje działania, które uważa za „strategiczną inwestycję” w instrumenty kapitałowe wyemitowane przez inną jednostkę, dokonana z zamiarem nawiązania lub utrzymania długoterminowych powiązań operacyjnych z jednostką, w którą dokonano inwestycji. Jednostka inwestująca stosuje MSR 28, aby określić, czy w przypadku takiej inwestycji właściwe jest zastosowanie metody praw własności. Podobnie, jednostka inwestująca stosuje MSR 31, aby ustalić, czy w przypadku takiej inwestycji właściwa jest metoda proporcjonalnej konsolidacji, czy też metoda praw własności. Jeśli ani metoda praw własności, ani proporcjonalnej konsolidacji nie są właściwe, to jednostka w odniesieniu do takiej inwestycji strategicznej stosuje niniejszy standard.
- OS3A Niniejszy standard ma zastosowanie do aktywów finansowych i zobowiązań finansowych ubezpieczycieli, różnych od praw i obowiązków, które zostały wyłączone przy uwzględnieniu paragrafu 2 e), ponieważ wynikają one z umów objętych MSSF 4.
- OS4 Umowy gwarancji finansowych mogą mieć różne formy prawne, takie jak gwarancja, niektóre rodzaje akredytywy, umowa o poręczenie spłaty wierzytelności lub umowa ubezpieczeniowa. Forma prawna umów gwarancji finansowych nie wpływa na ich ujęcie rachunkowe. Poniżej podano przykłady właściwego ujęcia (zob. paragraf 2 e)).
- a) Jeśli przenoszone ryzyko jest znaczne, to mimo że umowa gwarancji finansowych spełnia warunki definicji umowy ubezpieczeniowej zgodnie z MSSF 4, wystawca stosuje niniejszy standard. Niemniej jednak, jeśli wystawca uprzednio wyraźnie podkreślił, że uważa takie umowy za umowy ubezpieczeniowe, i zastosował rachunkowość mającą zastosowanie do umów ubezpieczeniowych, może on podjąć decyzję o stosowaniu do tego rodzaju umów gwarancji finansowych albo niniejszego standardu, albo MSSF 4. W przypadku stosowania niniejszego standardu wystawca zgodnie z wymogami paragrafu 43 początkowo ujmuje umowę gwarancji finansowych według wartości godziwej. Jeśli umowa gwarancji finansowych została wystawiona stronie niepowiązanej w samodzielnej zawartej na warunkach rynkowych transakcji, jest prawdopodobne, że w momencie zawarcia jej wartość godziwa jest równa otrzymanej premii, chyba że istnieją dowody temu przeczące. Następnie, jeżeli nie została ona wyznaczona w momencie zawarcia jako wyceniana według wartości godziwej przez wynik finansowy albo mają zastosowanie paragrafy 29–37 i OS47–OS52 (w przypadku gdy przeniesienie składnika aktywów finansowych nie kwalifikuje się do wyłączenia z bilansu lub gdy zastosowanie ma podejście utrzymania zaangażowania), wystawca umowy gwarancji finansowych wycenia ją według wartości wyższej z:
- (i) wartości ustalonej zgodnie z MSR 37; oraz

- (ii) wartości początkowej pomniejszonej, w odpowiednich przypadkach, o skumulowane odpisy amortyzacyjne ujęte zgodnie z MSR 18 (zob. paragraf 47 c)).
- b) Niektóre gwarancje powiązane z kredytami nie wymagają, jako warunku wstępnego dla dokonania wypłaty, aby posiadacz był narażony na niedokonanie przez określonego dłużnika płatności z tytułu gwarantowanego składnika aktywów finansowych w ustalonym terminie i aby poniósł stratę z tego tytułu. Przykładem jest gwarancja, która wymaga dokonania płatności na skutek zmian określonych ratingów kredytowych bądź indeksów kredytowych. Tego rodzaju gwarancje nie stanowią umów gwarancji finansowych zgodnie z definicją w niniejszym standardzie, ani nie stanowią umów ubezpieczeniowych zgodnie z definicją w MSSF 4. Takie gwarancje są instrumentami pochodnymi i wystawca stosuje do nich niniejszy standard.
- c) Jeśli umowa gwarancji finansowych została wystawiona w związku ze sprzedażą dóbr, przy ustalaniu, kiedy należy ująć przychody z tytułu gwarancji i ze sprzedaży dóbr, wystawca stosuje MSR 18.

OS4A Stwierdzenie, że wystawca traktuje umowy jako umowy ubezpieczeniowe, znajduje się zazwyczaj we wszelkiej korespondencji z klientami i organami regulacyjnymi, w umowach, dokumentacji handlowej i sprawozdaniach finansowych. Ponadto umowy ubezpieczeniowe często podlegają wymogom rachunkowości różnym od wymogów dla innych rodzajów transakcji, takich jak umowy wystawiane przez banki bądź przedsiębiorstwa handlowe. W takich przypadkach sprawozdanie finansowe wystawcy zazwyczaj zawiera oświadczenie stwierdzające zastosowanie przez wystawcę tych wymogów rachunkowości.

DEFINICJE (paragrafy 8–9)

#### **Wyznaczenie do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy**

OS4B Paragraf 9 niniejszego standardu zezwala jednostce na wyznaczenie składnika aktywów finansowych, zobowiązania finansowego lub grupy instrumentów finansowych (aktywów finansowych, zobowiązań finansowych lub obydwu tych kategorii) do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, pod warunkiem że prowadzi to do uzyskania bardziej przydatnych informacji.

OS4C Decyzja jednostki dotycząca wyznaczenia składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy jest podobna do wyboru zasady rachunkowości (mimo iż w przeciwieństwie do wyboru zasad rachunkowości, nie musi być stosowana w sposób ciągły w stosunku do wszystkich podobnych transakcji). Jeśli jednostka ma możliwość wyboru, paragraf 14 b) MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* wymaga, aby wybrane zasady (polityka) rachunkowości prowadziły do uzyskiwania bardziej przydatnych i wiarygodnych informacji na temat wpływu transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową, wynik finansowy, czy też przepływy pieniężne jednostki. W przypadku wyznaczenia do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy paragraf 9 określa dwa rodzaje okoliczności, w których spełniany zostaje wymóg uzyskiwania bardziej przydatnych informacji. Dlatego chcąc dokonać takiego wyznaczenia zgodnie z paragrafem 9, jednostka powinna udowodnić, że dotyczy jej jedna (lub obie) z tych sytuacji.

*Paragraf 9 b) (i): Wyznaczenie eliminuje lub znacząco zmniejsza niespójność w zakresie wyceny lub ujmowania, która powstałaby w przeciwnym przypadku.*

OS4D Zgodnie z MSR 39 wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego oraz sposób ujęcia zmian ich wartości są uzależnione od ich klasyfikacji oraz od tego, czy dana pozycja jest częścią wyznaczonego powiązania zabezpieczającego. Wymogi te mogą stwarzać niespójność w zakresie wyceny lub ujmowania (określaną niekiedy jako „niedopasowanie księgowe”), na przykład, gdyby składnik aktywów finansowych nie został wyznaczony do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy i byłby klasyfikowany jako dostępny do sprzedaży (przy większości zmian wartości godziwej ujmowanych bezpośrednio w kapitale własnym), a zobowiązanie, które jednostka uznaje za powiązane, byłoby wyceniane według zamortyzowanego kosztu (bez ujęcia zmian wartości godziwej). W takich okolicznościach jednostka może stwierdzić, że jej sprawozdanie finansowe będzie dostarczać bardziej przydatnych informacji, jeśli zarówno składnik aktywów, jak i zobowiązanie będą zaklasyfikowane do wycenianych według wartości godziwej przez wynik finansowy.

OS4E Następujące przykłady pokazują, kiedy ten warunek mógłby być spełniony. We wszystkich przypadkach jednostka może wykorzystać ten warunek do wyznaczenia składnika aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, jeśli spełnia zasadę określoną w paragrafie 9 b) (i).

- a) Jednostka posiada zobowiązania, z których przepływy pieniężne są umownie uzależnione od korzyści uzyskiwanych z aktywów, które w innym przypadku zostałyby zaklasyfikowane jako dostępne do sprzedaży. Na przykład zakład ubezpieczeń może mieć zobowiązania zawierające cechę uznaniowych udziałów w zyskach, która przynosi korzyści w oparciu o zrealizowane i/lub niezrealizowane zyski z inwestycji związanych z określonym zbiorem aktywów należących do zakładu ubezpieczeń. Jeśli wycena tych zobowiązań odzwierciedla bieżące ceny rynkowe, zaklasyfikowanie aktywów jako wycenianych według wartości godziwej przez wynik finansowy oznacza, że zmiany wartości godziwej aktywów finansowych są ujmowane w wyniku finansowym w tym samym okresie, co odnośne zmiany wartości zobowiązań.

- b) Jednostka posiada zobowiązania związane z umowami ubezpieczeniowymi, których wycena uwzględnia bieżące informacje (zgodnie z paragrafem 24 MSSF 4) oraz aktywa finansowe uznane za powiązane, które w innym przypadku byłyby zaklasyfikowane jako dostępne do sprzedaży lub wyceniane według amortyzowanego kosztu.
- c) Jednostka posiada aktywa finansowe, zobowiązania finansowe lub jedno i drugie, podlegające wspólnemu ryzyku, takiemu jak ryzyko stopy procentowej, prowadzące do przeciwstawnych zmian wartości godziwej wzajemnie się kompensujących. Jednakże tylko niektóre z tych instrumentów będą wycenione według wartości godziwej przez rachunek zysków i strat (tj. instrumenty pochodne lub zaklasyfikowane jako przeznaczone do obrotu). Może się również zdarzyć, że wymogi dotyczące rachunkowości zabezpieczeń nie są spełnione, na przykład dlatego, że wymogi dotyczące efektywności zawarte w paragrafie 88 nie są dotrzymane.
- d) Jednostka posiada aktywa finansowe, zobowiązania finansowe lub jedno i drugie, które podlegają wspólnemu ryzyku, takiemu jak ryzyko stopy procentowej, prowadzące do przeciwstawnych zmian wartości godziwej wzajemnie się kompensujących i jednostka nie spełnia wymogów stosowania rachunkowości zabezpieczeń, gdyż żaden z instrumentów nie jest instrumentem pochodnym. Ponadto, przy braku rachunkowości zabezpieczeń, występuje znacząca niespójność w ujmowaniu zysków i strat. Na przykład:
- (i) jednostka posiada portfel aktywów o stałym oprocentowaniu, które w innym przypadku zostałyby zaklasyfikowane jako dostępne do sprzedaży, sfinansowanych wyemitowanymi obligacjami o stałym oprocentowaniu, których zmiany wartości godziwej kompensują się. Wykazanie zarówno aktywów, jak i obligacji według ich wartości godziwej przez wynik finansowy koryguje niespójność, która powstałaby przy wycenie aktywów według wartości godziwej ze zmianami wykazywanymi w kapitale własnym oraz obligacji według amortyzowanego kosztu;
- (ii) jednostka sfinansowała określoną grupę pożyczek drogą emisji obligacji będących przedmiotem obrotu, których zmiany wartości godziwej kompensują się. Jeśli ponadto jednostka regularnie nabywa i sprzedaje obligacje, ale rzadko, o ile kiedykolwiek, kupuje i sprzedaje pożyczki, wykazując zarówno pożyczki, jak i obligacje według ich wartości godziwej przez wynik finansowy, eliminuje w ten sposób niespójność momentu ujęcia zysków i strat, która powstałaby na skutek wyceny tych pozycji według amortyzowanego kosztu i każdorazowego ujmowania zysku lub straty w związku z odkupem obligacji.

OS4F W przypadkach jak te opisane powyżej, wyznaczenie w momencie początkowego ujęcia aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, które to aktywa lub zobowiązania w innym przypadku nie byłyby wyceniane w ten sposób, może wyeliminować lub znacząco zmniejszyć niespójność w zakresie wyceny lub ujmowania i doprowadzić do otrzymania bardziej przydatnych informacji. Ze względów praktycznych jednostka nie musi dokładnie w tym samym czasie wejść w transakcje powodujące powstanie aktywów i zobowiązań powodujących niespójność w zakresie wyceny lub ujmowania. Uzasadniona zwłoka jest dopuszczona pod warunkiem, że każda transakcja będzie w momencie początkowego ujęcia wyznaczona do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy oraz w tym czasie jednostka będzie oczekiwać wystąpienia wszelkich pozostałych transakcji.

OS4G Niedopuszczalne byłoby wyznaczenie do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy tylko niektórych spośród aktywów finansowych i zobowiązań finansowych prowadzących do powstania niespójności, o ile nie doprowadziłyby to do jej wyeliminowania lub znaczącego zmniejszenia, a zatem nie zapewniłyby uzyskania bardziej przydatnych informacji. Niemniej jednak dopuszczalne byłoby wyznaczenie tylko pewnej liczby podobnych aktywów finansowych lub podobnych zobowiązań finansowych, jeśli doprowadziłyby to do znaczącego zmniejszenia niespójności (potencjalnie większego niż w przypadku innego rodzaju dopuszczonych wyznaczeń). Dla przykładu, założmy, iż jednostka posiada pewną liczbę podobnych zobowiązań finansowych o wartości 100 j.p. (1) oraz pewną liczbę podobnych aktywów finansowych w kwocie 50 j.p., ale wycenianych w oparciu o różne zasady. Jednostka może znacząco zmniejszyć niespójność w wycenie poprzez wyznaczenie – do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy – w momencie początkowego ujęcia wszystkich aktywów, ale tylko niektórych zobowiązań (na przykład poszczególnych zobowiązań o łącznej wartości 45 j.p.). Niemniej jednak ze względu na to, że standard zezwala jednostce na wyznaczenie do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy tylko całego instrumentu finansowego, jednostka, w przykładzie powyżej, musi wyznaczyć jedno lub kilka zobowiązań w całości. Nie mogłaby wyznaczyć komponentu zobowiązania (np. zmian wartości dających się przypisać tylko jednemu ryzyku, na przykład zmiany referencyjnych stóp procentowych) lub proporcji (tj. procentu) zobowiązania.

*Paragraf 9 b) (ii): Grupa aktywów finansowych, zobowiązań finansowych lub obu tych kategorii jest zarządzana, a jej wyniki oceniane w oparciu o wartość godziwą, zgodnie z udokumentowanymi zasadami zarządzania ryzykiem lub strategią inwestycyjną.*

OS4H Jednostka może zarządzać i oceniać wyniki uzyskiwane z tytułu aktywów finansowych, zobowiązań finansowych lub obydwu tych kategorii w taki sposób, iż ich wycena według wartości godziwej przez wynik finansowy prowadzi do uzyskania bardziej przydatnych informacji. W tym przypadku nacisk jest położony na sposób, w jaki jednostka zarządza i ocenia wyniki, a nie na rodzaj jej instrumentów finansowych.

(1) W niniejszym standardzie kwoty pieniężne wyrażane są w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

- OS4I Następujące przykłady pokazują, kiedy ten warunek mógłby być spełniony. We wszystkich przypadkach jednostka może wykorzystać ten warunek do wyznaczenia składnika aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, jeśli spełnia zasadę określoną w paragrafie 9 b) (ii).
- a) Jednostka jest organizacją typu venture capital, funduszem inwestycyjnym, funduszem powierniczym lub podobną jednostką, której przedmiotem działalności jest inwestowanie w aktywa finansowe z zamiarem uzyskiwania z nich korzyści z tytułu całkowitych zwrotów w postaci odsetek lub dywidend oraz zmian wartości godziwej. MSR 28 oraz MSR 31 zezwalają na wyłączenie tego rodzaju inwestycji z ich zakresu, pod warunkiem iż są wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy. Jednostka może stosować te same zasady rachunkowości do innych inwestycji zarządzanych na zasadzie całkowitego zwrotu, na które nie ma jednak na tyle znaczącego wpływu, aby mogły być objęte zakresem MSR 28 lub MSR 31.
  - b) Jednostka posiada aktywa finansowe i zobowiązania finansowe, które wspólnie podlegają jednemu lub większej liczbie ryzyk i są zarządzane i oceniane w oparciu o wartość godziwą, zgodnie z udokumentowanymi zasadami zarządzania aktywami i zobowiązaniami. Przykładem może być jednostka, która wyemitowała „produkty strukturyzowane” zawierające wiele wbudowanych instrumentów pochodnych oraz zarządza wynikającym z nich ryzykiem w oparciu o wartość godziwą, wykorzystując w tym celu łącznie różne pochodne i niepochodne instrumenty finansowe. Analogicznym przykładem może być jednostka, która udziela pożyczki o stałej stopie procentowej i zarządza wynikającym stąd ryzykiem referencyjnej stopy procentowej, wykorzystując w tym celu łącznie pochodne i niepochodne instrumenty finansowe.
  - c) Jednostka jest zakładem ubezpieczeniowym posiadającym portfel aktywów finansowych, którym zarządza w sposób zapewniający maksymalizację zwrotu (tj. odsetki lub dywidendy oraz zmiany wartości godziwej) i na tej podstawie ocenia wyniki. Portfel może być utrzymywany dla zabezpieczenia określonych zobowiązań lub kapitału lub obydwu tych pozycji. Jeśli portfel aktywów jest utrzymywany w celu zabezpieczenia określonych zobowiązań, warunek określony w paragrafie 9 b) (ii) może zostać spełniony dla aktywów, niezależnie od tego, czy zakład ubezpieczeń także zarządza i ocenia zobowiązania na podstawie wartości godziwej. Warunek zawarty w paragrafie 9 b) (ii) może zostać spełniony, kiedy zakład ubezpieczeń ma na celu maksymalizację całościowego zwrotu na aktywach w ciągu dłuższego czasu, nawet jeśli kwoty wypłacone posiadaczom kontraktów z uznaniowym udziałem w zyskach zależą od innych czynników, takich jak kwota zysków zrealizowanych w krótszym okresie (np. roku) lub zależą od decyzji zakładu ubezpieczeń.
- OS4J Jak zostało omówione powyżej, warunek ten zależy od sposobu, w jaki jednostka zarządza i ocenia wyniki uzyskiwane z tytułu grupy rozważanych instrumentów finansowych. Zatem (biorąc pod uwagę wymogi dokonania wyznaczenia w momencie początkowego ujęcia), jednostka wyznaczająca instrument finansowy do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy w oparciu o ten warunek, wyznacza w ten sposób wszystkie odpowiednie instrumenty finansowe, które są wspólnie zarządzane i oceniane.
- OS4K Dokumentacja dotycząca strategii jednostki nie musi być obszerna, ale powinna wystarczać do udowodnienia, że wymóg zawarty w paragrafie 9 b) (ii) jest przestrzegany. Taka dokumentacja nie jest wymagana dla każdej indywidualnej pozycji, ale może być przygotowana dla całego portfela. Przykładowo, jeśli system zarządzania wynikami działalności danego departamentu – zatwierdzony przez kluczowych członków zarządu jednostki – jasno wskazuje na to, iż jego wyniki działalności są oceniane na podstawie całkowitego zwrotu z poniesionych nakładów, nie ma potrzeby przygotowywania dalszej dokumentacji potwierdzającej zgodność z paragrafem 9 b) (ii).

### **Efektywna stopa procentowa**

- OS5 W niektórych przypadkach aktywa finansowe nabywane są ze znacznym dyskontem, które odzwierciedla straty ponoszone w związku z ryzykiem kredytowym. Jednostki uwzględniają tego typu straty kredytowe w kalkulacji oczekiwanych przepływów pieniężnych przy wyliczaniu efektywnej stopy procentowej.
- OS6 Przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej jednostka zasadniczo dokonuje amortyzacji wszelkich prowizji, punktów zapłaconych lub otrzymanych, kosztów transakcji oraz premii lub dyskonta, uwzględnionych w kalkulacji efektywnej stopy procentowej, w oczekiwanym okresie trwania instrumentu finansowego. Może to być jednak okres krótszy, jeśli jest to okres, którego dotyczą prowizje, punkty zapłacone lub otrzymane, koszty transakcji oraz premia lub dyskonto. Sytuacja taka będzie miała miejsce w przypadku, gdy zmienna, od której zależą prowizje, punkty zapłacone lub otrzymane, koszty transakcji, premia lub dyskonto, jest przeliczana do stóp rynkowych przed upływem oczekiwanego terminu wymagalności instrumentu. W takim przypadku właściwym okresem amortyzacji jest okres do dnia następnego przeliczania. Na przykład, jeśli premia lub dyskonto od instrumentu o zmiennej stopie odzwierciedlają odsetki naliczone dla tego instrumentu od dnia ostatniej płatności odsetek lub zmiany stóp rynkowych w okresie od ostatniego przeliczania zmiennej stopy procentowej, należy je amortyzować w okresie do następnego dnia przeliczania stopy procentowej. Jest tak dlatego, że premia lub dyskonto dotyczą okresu do dnia następnego przeliczania, ponieważ w tym dniu zmienna, od której zależą premia lub dyskonto (tj. stopy procentowe), przyjmuje wartość rynkową. Jednakże, jeśli premia lub dyskonto wynikają ze zmiany spread kredytowego ponad zmienną stopę procentową określoną dla instrumentu lub innej zmiennej, która nie jest przeliczana do stóp rynkowych, należy je amortyzować przez okres do terminu wymagalności instrumentu.



- OS7 W przypadku aktywów finansowych o zmiennej stopie i zobowiązań finansowych o zmiennej stopie okresowe przeszacowanie strumienia przepływów pieniężnych, mające odzwierciedlać zmiany rynkowych stóp procentowych, powoduje zmianę efektywnej stopy procentowej. Jeśli składnik aktywów finansowych o zmiennej stopie lub zobowiązanie finansowe o zmiennej stopie zostały początkowo ujęte w kwocie wymaganej zapłaty w terminie wymagalności, przeszacowanie strumienia przyszłych płatności odsetkowych zazwyczaj nie ma istotnego wpływu na wartość bilansową tego składnika aktywów lub zobowiązania.
- OS8 W przypadku gdy jednostka zmienia oszacowania płatności udzielonych lub otrzymanych, koryguje wartość bilansową składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego (lub grupy instrumentów finansowych) tak, aby wartość ta odzwierciedlała rzeczywiste i zweryfikowane oszacowane przepływy pieniężne. Jednostka dokonuje przeliczenia wartości bilansowej poprzez wyliczenie wartości bieżącej oczekiwanych przyszłych przepływów pieniężnych, zdyskontowanych z zastosowaniem pierwotnej efektywnej stopy procentowej instrumentu finansowego. Korekta jest ujmowana jako przychody lub koszty w rachunku zysków i strat. Jeżeli składnik aktywów finansowych jest przekwalifikowywany zgodnie z paragrafem 50B, 50D lub 50E, a jednostka podwyższa następnie swoje oszacowania przyszłych otrzymywanych płatności pieniężnych w wyniku zwiększonej możliwości odzyskania tych płatności, wynik tego podwyższenia jest ujmowany jako korekta efektywnej stopy procentowej od dnia zmiany szacunków, a nie jako korekta wartości bilansowej składnika aktywów w dniu zmiany szacunków.

### **Instrumenty pochodne**

- OS9 Typowymi przykładami instrumentów pochodnych są umowy terminowe typu futures oraz forward, transakcje swap i opcje. Zazwyczaj instrument pochodny ma oznaczoną kwotę nominalną, która odpowiada pewnej kwocie wyrażonej w środkach pieniężnych, liczbie akcji, liczbie jednostek wagi lub ilości, lub też w innych jednostkach określonych w umowie. Instrument pochodny nie wymaga jednak od posiadacza ani wystawcy zainwestowania lub przyjęcia tej kwoty w momencie zawarcia umowy. W innych przypadkach instrument pochodny może wymagać dokonania płatności ustalonej kwoty lub kwoty zmiennej (ale nie proporcjonalnie do zmiany instrumentu bazowego), na skutek zaistnienia w przyszłości pewnego zdarzenia, które nie ma związku z kwotą bazową. Np. umowa może wymagać dokonania płatności w stałej wysokości 1 000 j.p.<sup>(1)</sup>, jeśli sześciomiesięczny LIBOR wzrośnie o 100 punktów bazowych. Taki kontrakt jest instrumentem pochodnym, nawet jeśli nie określono kwoty bazowej.
- OS10 W niniejszym standardzie definicja instrumentu pochodnego obejmuje kontrakty, które są rozliczane brutto poprzez dostawę instrumentu bazowego (np. kontrakt terminowy forward na zakup instrumentu dłużnego o stałej stopie). Jednostka może zawrzeć kontrakt na zakup lub sprzedaż składnika niefinansowego, który może być rozliczony netto w środkach pieniężnych lub w innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych (np. kontrakt kupna lub sprzedaży towaru po ustalonej cenie w przyszłości). Taki kontrakt jest objęty zakresem niniejszego standardu, chyba że został zawarty i jest utrzymywany z zamiarem dostawy składnika o charakterze niefinansowym zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania (zob. paragrafy 5–7).
- OS11 Jedną z cech definiujących instrument pochodny jest to, że wymagana inwestycja początkowa netto jest mniejsza w porównaniu z innymi rodzajami umów, które w podobny sposób reagują na zmiany warunków rynkowych. Opcja spełnia kryteria tej definicji, ponieważ premia jest mniejsza niż inwestycja, jakiej wymagałoby nabycie instrumentu bazowego, z którym opcja jest związana. Swap walutowy, który wymaga początkowej wymiany różnych walut o równej wartości godziwej, spełnia kryteria definicji, ponieważ inwestycja początkowa netto jest równa zero.
- OS12 W wyniku zawarcia standaryzowanego kontraktu kupna lub sprzedaży powstaje zobowiązanie do zachowania stałej ceny w okresie pomiędzy terminem zawarcia umowy i terminem rozliczenia, co sprawia, iż spełnione są kryteria definicji instrumentu pochodnego. Jednakże z powodu krótkiego okresu trwania zobowiązania nie jest ono ujmowane jako pochodny instrument finansowy. Niniejszy standard określa ogólne zasady rachunkowości dla tego typu standaryzowanych kontraktów (zob. paragrafy 38 oraz OS53– OS56).
- OS12A Definicja instrumentu pochodnego odwołuje się do zmiennych niefinansowych, które nie są specyficzne dla danej strony kontraktu. Obejmują one współczynniki strat wywołanych trzęsieniami ziemi w określonym regionie lub wskaźniki temperatury w określonym mieście. Zmienne niefinansowe specyficzne dla danej strony kontraktu obejmują wystąpienie lub niewystąpienie pożaru powodującego zniszczenie składnika aktywów należącego do strony kontraktu. Zmiana wartości godziwej niefinansowego składnika aktywów jest specyficzna dla posiadacza, jeśli wartość godziwa odzwierciedla nie tylko zmiany cen rynkowych dla tego składnika aktywów (zmienna finansowa), ale również stan określonego posiadanego składnika aktywów niefinansowych (zmienna niefinansowa). Na przykład jeśli gwarancja ceny rezydualnej określonego samochodu wystawia gwarantującego na ryzyko zmian fizycznych właściwości samochodu, zmiana ceny rezydualnej jest specyficzna dla właściciela samochodu.

### **Koszty transakcji**

- OS13 Do kosztów transakcji zalicza się opłaty i prowizje wypłacane agentom (w tym pracownikom działającym w roli sprzedawców), doradcom, pośrednikom i maklerom, opłaty nakładane przez agencje regulacyjne i giełdy oraz podatki i cła. Koszty transakcji nie obejmują premii lub dyskonta od instrumentów dłużnych, kosztów finansowania, ani też wewnętrznych kosztów administracyjnych czy kosztów przechowania instrumentów.

<sup>(1)</sup> W niniejszym standardzie kwoty pieniężne są wyrażone w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

**Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu**

- OS14 Obrót zasadniczo oznacza aktywne i częste zawieranie transakcji kupna i sprzedaży, dlatego instrumenty finansowe przeznaczone do obrotu są, generalnie, wykorzystywane w celu osiągnięcia zysku dzięki krótkoterminowym wahaniom cen lub marży maklerskiej.
- OS15 Do zobowiązań finansowych przeznaczonych do obrotu zalicza się:
- instrumenty pochodne będące zobowiązaniami, które nie są ujmowane jako instrumenty zabezpieczające;
  - obowiązek dostarczenia aktywów finansowych pożyczonych w przypadku sprzedaży z zajęciem tzw. „krótkiej pozycji” (tj. jednostka dokonuje sprzedaży aktywów finansowych, które pożyczyla, ale których jeszcze nie posiada);
  - zobowiązania finansowe, które zostały zaciągnięte z zamiarem ich odkupienia w najbliższej przyszłości (np. notowany instrument dłużny, który może być odkupiony przez jego emitenta w najbliższej przyszłości w zależności od tego, jak zmieni się jego wartość godziwa); oraz
  - zobowiązania finansowe wchodzące w skład portfela określonych instrumentów finansowych, zarządzanych łącznie, dla których istnieją dowody osiągnięcia krótkoterminowych zysków w ostatnim czasie.

Fakt, iż zobowiązanie finansuje działalność handlową, nie stanowi jednoznacznie, że zobowiązanie to staje się zobowiązaniem przeznaczonym do obrotu.

**Inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności**

- OS16 Jednostka nie ma stanowczego zamiaru utrzymania do terminu wymagalności inwestycji w składnik aktywów finansowych o ustalonym terminie wymagalności, jeśli:
- jednostka zamierza utrzymywać składnik aktywów finansowych przez czas nieokreślony;
  - jednostka jest gotowa sprzedać składnik aktywów finansowych (należy to jednak odróżnić od zaistnienia sytuacji o charakterze incydentalnym, której jednostka nie mogła przewidzieć na podstawie racjonalnych przesłanek) w reakcji na zmiany rynkowych stóp procentowych lub ryzyka, potrzeby związane z zachowaniem płynności, zmiany możliwości pozyskiwania i rentowności alternatywnych inwestycji, zmiany źródeł i warunków finansowania czy zmiany ryzyka walutowego; lub
  - emitent posiada prawo do rozliczenia składnika aktywów finansowych w kwocie znacznie niższej od jego zamortyzowanego kosztu.
- OS17 Dłużne papiery wartościowe o zmiennej stopie procentowej mogą spełniać kryteria przewidziane dla inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności. Instrumenty kapitałowe nie mogą być uznane za inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności, ponieważ nie mają one określonego terminu wymagalności (tak jak akcje zwykłe), albo wysokość kwoty, jaką posiadacz może otrzymać, zmienia się w sposób niemożliwy do przewidzenia (tak jak opcje na akcje, warranty i podobne prawa). Zgodnie z definicją inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności, ustalone lub możliwe do ustalenia kwoty płatności oraz ustalony termin wymagalności oznaczają, że umowa zawiera postanowienia określające kwoty i daty płatności utrzymywanych przez posiadacza, tj. płatności odsetek i nominału. Istotne ryzyko, iż składnik aktywów finansowych nie zostanie spłacony, nie wyklucza jego kwalifikacji jako utrzymwanego do terminu wymagalności tak długo, jak płatności wynikające z umowy są ustalone lub możliwe do ustalenia oraz spełnione są inne kryteria takiej kwalifikacji. Jeśli mamy do czynienia z instrumentem dłużnym o charakterze wieczystym, dla którego płatności odsetkowe zostały ustalone na czas nieokreślony, instrument taki nie może zostać zakwalifikowany jako utrzymywany do terminu wymagalności, ponieważ termin wymagalności nie został określony.
- OS18 Kryteria inwestycji utrzymywanej do terminu wymagalności są spełnione w przypadku składnika aktywów finansowych z opcją wykupu przed terminem przez emitenta, pod warunkiem że jego posiadacz zamierza i ma możliwość zachować go do momentu realizacji opcji lub do terminu wymagalności oraz będzie w stanie odzyskać zasadniczo całą wartość bilansową tego składnika aktywów. Wykorzystanie opcji kupna przez emitenta powoduje po prostu przybliżenie terminu wymagalności składnika aktywów. Jeśli jednak opcja wykupu składnika aktywów finansowych zawiera warunki sprawiające, że posiadacz tego składnika nie będzie mógł odzyskać zasadniczo całej jego wartości bilansowej, wówczas takiego składnika aktywów nie można kwalifikować jako inwestycji utrzymywanej do terminu wymagalności. Określając, czy wartość bilansowa zostanie odzyskana zasadniczo w całości, jednostka powinna uwzględnić wszelkie wypłacone premie oraz skapitalizowane koszty transakcji.
- OS19 Składnika aktywów finansowych z opcją sprzedaży (tj. posiadacz ma prawo wymagać od emitenta spłaty lub wykupu składnika aktywów finansowych przed upływem terminu wymagalności) nie można zaliczyć do inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności, ponieważ zapłata za opcję sprzedaży przed upływem terminu, będąca cechą takiego instrumentu finansowego, jest sprzeczna z zamiarem utrzymywania składnika aktywów finansowych do terminu wymagalności.
- OS20 W przypadku większości aktywów finansowych wycena w wartości godziwej jest bardziej właściwa aniżeli wycena według zamortyzowanego kosztu. Wyjątek stanowią aktywa kwalifikowane jako pozycje utrzymywane do terminu wymagalności, ale tylko wtedy, gdy jednostka ma stanowczy zamiar i możliwość utrzymać w posiadaniu taką inwestycję do terminu wymagalności. Jeśli działania podejmowane przez jednostkę spowodowały pojawienie się wątpliwości co do zamiarów i możliwości utrzymania przez nią takich inwestycji do upływu terminu wymagalności, wówczas paragraf 9 wyklucza zastosowanie takiego wyjątkowego podejścia przez zasadnie określony okres.

- OS21 Przy ocenianiu swoich zamiarów i możliwości dotyczących utrzymania inwestycji do upływu terminu wymagalności jednostka nie powinna zakładać zajścia „scenariusza katastroficznego”, którego prawdopodobieństwo jest praktycznie znikome, np. upadek banku czy podobne zdarzenie wpływające na emitenta.
- OS22 Sprzedaż przed upływem terminu wymagalności może odpowiadać warunkom określonym w paragrafie 9 – i tym samym nie budzić zastrzeżeń co do zamiarów i możliwości utrzymania przez jednostkę innych inwestycji do terminu wymagalności – jeśli sprzedaże są spowodowane:
- znaczącym pogorszeniem wiarygodności kredytowej emitenta. Na przykład sprzedaż następująca w momencie, gdy obniżona została ocena wiarygodności kredytowej przez zewnętrzną agencję ratingową, niekoniecznie musi budzić zastrzeżenia co do zamiarów jednostki utrzymywania pozostałych inwestycji do terminu wymagalności, jeśli obniżenie ratingu było wynikiem znacznego pogorszenia wiarygodności kredytowej emitenta, co odzwierciedla zmiana ratingu kredytowego w porównaniu z ratingiem kredytowym w momencie początkowego ujęcia. Podobnie, jeśli jednostka wykorzystuje wewnętrzne ratingi dla oceny zaangażowań, zmiany tych wewnętrznych ratingów mogą być pomocne przy identyfikowaniu emitentów, których wiarygodność kredytowa uległa znacznemu pogorszeniu, pod warunkiem że podejście jednostki do przyznawania wewnętrznych ratingów i zmiany tych ratingów tworzą spójną, wiarygodną i obiektywną ocenę jakości kredytowej emitentów. Jeśli istnieje potwierdzenie, iż nastąpiła utrata wartości składnika aktywów finansowych (zob. paragrafy 58 i 59), pogorszenie wiarygodności kredytowej stanowi istotną przesłankę;
  - zmianami prawa podatkowego, znoszącymi lub znacząco obniżającymi zwolnienia podatkowe dotyczące oprecontowania inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności (jednak nie chodzi tu o zmiany aktualizujące opodatkowanie przychodów z tytułu odsetek);
  - znaczącym połączeniem jednostek lub zbyciem ich zorganizowanej części (np. sprzedażą całego segmentu), które wymuszają sprzedaż lub przekazanie inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności w celu utrzymania dotychczasowego poziomu ryzyka stóp procentowych lub dotychczasowej polityki dotyczącej ryzyka kredytowego jednostki (mimo że samo połączenie jednostek jest zdarzeniem podlegającym kontroli jednostki, to zmiany w jej portfelu inwestycji służące utrzymaniu dotychczasowego poziomu ryzyka stopy procentowej lub dotychczasowej polityki dotyczącej ryzyka kredytowego są bardziej konsekwencją tego zdarzenia aniżeli zmianami, które można było przewidzieć);
  - zmianą wymogów ustawowych lub innych regulacji zmieniających znacząco dopuszczalną wielkość inwestycji lub maksymalny poziom inwestycji określonego rodzaju, co pociąga za sobą konieczność zbycia przez jednostkę inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności;
  - znaczącym zwiększeniem wymagań kapitałowych jednostek prowadzących działalność w danej branży, co powoduje konieczność ograniczenia rozmiarów działalności inwestycyjnej jednostki poprzez sprzedaż inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności;
  - znaczącym wzrostem wag ryzyka inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności, stosowanych w regulacjach odnoszących się do wielkości kapitału mierzonej ryzykiem.
- OS23 Uznaje się, że jednostka nie wykazuje możliwości utrzymania do terminu wymagalności inwestycji w składnik aktywów finansowych o ustalonym terminie wymagalności, jeśli:
- nie posiada dostępnych środków finansowych, które pozwalałyby na finansowanie inwestycji do upływu terminu wymagalności; lub
  - podlega ograniczeniom wynikającym z przepisów prawa lub ograniczeniom innego typu, które mogą udaremnić jej zamiar utrzymania składnika aktywów finansowych do terminu wymagalności (jednak opcja wykupu, jaką dysponuje emitent instrumentu, nie musi udaremniać zamiaru utrzymania składnika aktywów finansowych do terminu wymagalności – zob. paragraf OS18).
- OS24 Inne okoliczności niż opisane w paragrafach OS16–OS23 mogą wskazywać na to, że jednostka nie ma stanowczego zamiaru ani możliwości utrzymania inwestycji do terminu wymagalności.
- OS25 Jednostka ocenia swój zamiar i możliwości utrzymania inwestycji do terminu wymagalności nie tylko w momencie ich początkowego ujęcia, lecz również na każdy kolejny dzień bilansowy.

### **Pożyczki i należności**

- OS26 Każdy składnik aktywów niebędący instrumentem finansowym o stałych lub możliwych do ustalenia płatnościach może potencjalnie spełniać definicję pożyczki i należności (w tym pożyczki, należności handlowe, inwestycje w dłużne papiery wartościowe oraz depozyty ulokowane w bankach). Jednakże aktywa finansowe notowane na aktywnych rynkach (np. notowane instrumenty dłużne, zob. paragraf OS71) nie mogą być zaliczane do kategorii pożyczek i należności. Aktywa finansowe, które nie są zaliczone do pożyczek i należności, mogą być kwalifikowane jako inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności, jeśli spełniają wymogi takiej kwalifikacji (zob. paragrafy 9 oraz OS16–OS25). Przy kwalifikacji w momencie początkowego ujęcia aktywów finansowych, które w innym przypadku byłyby zakwalifikowane do pożyczek i należności, jednostka może kwalifikować je jako aktywa finansowe wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy lub jako dostępne do sprzedaży.

## WBUDOWANE INSTRUMENTY POCHODNE (paragrafy 10–13)

- OS27 Jeśli umowa zasadnicza nie ma określonej lub możliwej do ustalenia daty wymagalności i stanowi końcowy (rezydualny) udział w aktywach netto jednostki, wówczas jej cechy ekonomiczne oraz ryzyko są takie same jak instrumentu kapitałowego, a więc instrument wbudowany powinien posiadać cechy kapitału własnego związane z tą samą jednostką, aby mógł być uznany za ściśle powiązany. Jeśli umowa zasadnicza nie jest instrumentem kapitałowym oraz spełnia wymogi instrumentu finansowego, wówczas jej cechy ekonomiczne oraz ryzyko są takie same jak instrumentu dłużnego.
- OS28 Wbudowany instrument pochodny inny niż opcja (np. wbudowany forward lub swap) jest wydzielany z umowy zasadniczej na podstawie wynikających z niej ustalonych lub implikowanych podstawowych warunków, w taki sposób, aby jego początkowa wartość wynosiła zero. Opcyjne instrumenty wbudowane (np. wbudowana opcja sprzedaży, opcja kupna, opcja na górny pułap, opcja na dolny pułap lub opcja na swapa) są wydzielane z umowy zasadniczej na podstawie określonych warunków elementu opcyjnego. Wartością początkową instrumentu zasadniczego jest wartość końcowa (rezydualna) pozostająca po wydzieleniu instrumentu wbudowanego.
- OS29 Generalnie, złożenie cech wbudowanych instrumentów pochodnych w pojedynczym instrumencie jest traktowane jako pojedynczy złożony wbudowany instrument pochodny. Jednakże wbudowane instrumenty pochodne zakwalifikowane do kapitału własnego (zob. MSR 32) są ujmowane oddzielnie od tych zakwalifikowanych jako aktywa lub zobowiązania. Ponadto, jeśli instrument zawiera więcej niż jeden wbudowany instrument pochodny i instrumenty te dotyczą różnych ekspozycji ryzyka, a także są łatwe do wydzielenia i niezależne od siebie, wtedy są one ujmowane osobno.
- OS30 Cechy ekonomiczne i ryzyka instrumentów wbudowanych nie są ściśle powiązane z umową zasadniczą (paragraf 11 a)) w następujących przykładowych sytuacjach. W tych przypadkach, zakładając, że warunki określone w paragrafie 11 b) i c) są spełnione, wbudowane instrumenty pochodne ujmują się oddzielnie od umowy zasadniczej.
- Wbudowana opcja sprzedaży umożliwiającą posiadaczowi żądanie odkupu przez wystawcę instrumentu za kwotę środków pieniężnych lub innych aktywów, która zmienia się zależnie od zmiany ceny lub indeksu instrumentu kapitałowego, lub towaru, nie jest ściśle powiązana z umową zasadniczą.
  - Opcja wykupu wbudowana w instrument kapitałowy, która umożliwia emitentowi odkupienie instrumentu kapitałowego po określonej cenie, nie jest ściśle powiązana z zasadniczym instrumentem kapitałowym z punktu widzenia posiadacza (z punktu widzenia emitenta opcja kupna jest instrumentem kapitałowym pod warunkiem, że spełnia wymogi kwalifikacji zgodnie z MSR 32 i w takim przypadku jest wyłączona z niniejszego standardu).
  - Opcja lub automatyczna klauzula wydłużająca okres trwania instrumentu dłużnego nie jest ściśle powiązana z zasadniczym instrumentem dłużnym, chyba że w momencie przedłużenia następuje jednoczesna korekta do bieżącej rynkowej stopy procentowej. Jeśli jednostka emituje instrumenty dłużne, a posiadacz tych instrumentów wystawia opcję kupna na ten instrument dłużny dla osoby trzeciej, emitent traktuje opcję kupna jako przedłużenie terminu wymagalności, pod warunkiem że można od niego wymagać uczestniczenia lub umożliwienia sprzedaży instrumentu dłużnego w wyniku realizacji opcji kupna.
  - Płatności odsetek lub kapitału indeksowane do instrumentu kapitałowego, wbudowane w umowę zasadniczą będącą instrumentem dłużnym lub kontraktem ubezpieczeniowym – w przypadku której dokonuje się indeksacji kwoty odsetek lub kapitału na podstawie wartości instrumentu kapitałowego – nie są ściśle powiązane z instrumentem zasadniczym, ponieważ ryzyka typowe dla instrumentu zasadniczego i wbudowanego instrumentu pochodnego są różne.
  - Płatności odsetek lub kapitału indeksowane do towaru, wbudowane w umowę zasadniczą będącą instrumentem dłużnym lub kontraktem ubezpieczeniowym – w przypadku której dokonuje się indeksacji kwoty odsetek lub kapitału na podstawie ceny towaru (np. złota) – nie są ściśle powiązane z instrumentem zasadniczym, ponieważ ryzyka typowe dla instrumentu zasadniczego i wbudowanego instrumentu pochodnego są różne.
  - Możliwość dokonania konwersji na instrument kapitałowy, wbudowana w zamienny instrument dłużny, nie jest ściśle powiązana z instrumentem zasadniczym z punktu widzenia posiadacza instrumentu (z punktu widzenia wystawcy opcja zamiany jest instrumentem kapitałowym i jest wyłączona z zakresu niniejszego standardu, jeśli spełnia wymogi kwalifikacji określone w MSR 32).
  - Opcja kupna, sprzedaży lub dokonania przedpłaty, wbudowana w zasadniczy instrument dłużny lub ubezpieczeniowy, nie jest ściśle powiązana z instrumentem zasadniczym, chyba że cena wykonania opcji jest w przybliżeniu równa wartości zamortyzowanego kosztu instrumentu dłużnego lub wartości bilansowej kontraktu ubezpieczeniowego na każdy dzień rozliczania. Z perspektywy wystawcy zamiennego instrumentu dłużnego z wbudowaną opcją kupna lub sprzedaży ocena, czy dana opcja kupna lub sprzedaży jest ściśle powiązana z zasadniczym instrumentem dłużnym, dokonywana jest przed wydzieleniem składnika kapitałowego zgodnie z MSR 32.

- h) Kredytowe instrumenty pochodne, które są wbudowane w zasadnicze instrumenty dłużne oraz pozwalają jednej ze stron (beneficjent) przenieść ryzyko kredytowe wynikające z określonego składnika aktywów, który może nie znajdować się w posiadaniu tej strony, na inną osobę (gwarant), nie są ściśle powiązane z zasadniczym instrumentem dłużnym. Takie kredytowe instrumenty pochodne pozwalają gwarantowi na przejście ryzyka związanego z danym składnikiem aktywów bez bezpośredniego posiadania tego składnika.

OS31 Przykładem instrumentu hybrydowego jest instrument finansowy, który może zostać przez posiadacza przedstawiony emitentowi do odkupienia w zamian za kwotę środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych, która zmienia się na podstawie indeksu kapitałowego lub towarowego, rosnącego lub malejącego („instrument z opcją sprzedaży”). Jeśli emitent w momencie początkowego ujęcia nie zakwalifikował instrumentu z opcją sprzedaży jako zobowiązania finansowego wycenianego w wartości godziwej przez wynik finansowy, wymaga się, aby instrument wbudowany został oddzielony (tj. indeksowane płatności kapitału) zgodnie z paragrafem 11, ponieważ umowa zasadnicza jest instrumentem dłużnym w myśl paragrafu OS27, a indeksowana płatność kapitału nie jest ściśle powiązana z zasadniczym instrumentem dłużnym zgodnie z paragrafem OS30 a). Ponieważ płatności kapitału mogą się zwiększać lub też maleć, instrumentem wbudowanym jest instrument pochodny niebędący opcją, którego wartość jest indeksowana do zmiennej bazowej.

OS32 W przypadku instrumentu z opcją sprzedaży, który może być przedstawiony w każdym momencie do wykupu za kwotę odpowiadającą proporcjonalnemu udziałowi w wartości aktywów netto jednostki (jak na przykład jednostki otwartego funduszu inwestycyjnego lub niektóre produkty inwestycyjne powiązane z jednostkami), skutkiem wydzielenia instrumentu wbudowanego i traktowania każdego z komponentów jest wycena łącznego instrumentu w wartości wykupu płatnej na dzień bilansowy, jeśli posiadacz instrumentu wykorzystałby swoje prawo przedstawienia go emitentowi do wykupu.

OS33 Cechy ekonomiczne oraz ryzyka związane z instrumentami wbudowanymi są ściśle związane z cechami ekonomicznymi i ryzykami umów zasadniczych w poniższych przypadkach. W takich sytuacjach jednostka nie ujmuje instrumentów wbudowanych oddzielnie od umów zasadniczych.

- a) Instrument wbudowany, w którym zmienną bazową jest stopa procentowa lub indeks stóp procentowych, które mogą zmieniać kwotę odsetek, jakie w innym przypadku byłyby płacone lub otrzymywane z oprocentowanej dłużnej lub ubezpieczeniowej umowy zasadniczej, jest ściśle powiązany z umową zasadniczą, chyba że złożony instrument może być rozliczony w taki sposób, że posiadacz nie odzyskałby niemalże całej ujętej inwestycji lub wbudowany instrument pochodny mógłby co najmniej podwoić początkową wewnętrzną stopę zwrotu posiadacza, wynikającą z umowy zasadniczej, oraz spowodować, że stopa zwrotu byłaby co najmniej dwukrotnie większa od stopy rynkowej dla kontraktów o podobnych warunkach jak umowa zasadnicza.
- b) Instrument na dolny lub górny pułap stóp procentowych, wbudowany w kontrakt dłużny lub ubezpieczeniowy, jest ściśle powiązany z instrumentem zasadniczym, o ile górny pułap jest na poziomie lub powyżej rynkowej stopy procentowej, a kontrakt na dolny pułap stopy procentowej jest na poziomie lub poniżej poziomu stopy rynkowej w momencie zawarcia kontraktu, przy czym dolny lub górny pułap nie jest zmodyfikowany w stosunku do kontraktu zasadniczego. Podobnie, klauzule zawarte w umowach dotyczących kupna lub sprzedaży aktywów (np. towarów), które określają dolny lub górny pułap cen do zapłacenia lub do otrzymania za te aktywa, są ściśle związane z umowami zasadniczymi, jeśli obydwa instrumenty na dolny lub górny pułap cen nie posiadały wartości wewnętrznej w momencie zawarcia umowy i nie były zmodyfikowane.
- c) Walutowy instrument pochodny powodujący, że strumienie płatności kapitałowych lub odsetkowych są wyrażone w walucie obcej, wbudowany w dłużny instrument zasadniczy (np. obligacje dwuwalutowe), jest ściśle powiązany z dłużnym instrumentem zasadniczym. Taki instrument pochodny nie jest wydzielany z instrumentu zasadniczego, ponieważ zgodnie z MSR 21 wymagane jest ujmowanie różnic kursowych w rachunku zysków i strat.
- d) Walutowy instrument pochodny wbudowany w umowy zasadnicze będące kontraktami ubezpieczeniowymi lub niebędące instrumentami finansowymi (takie jak umowy kupna lub sprzedaży składnika niefinansowego, które wyrażone są w walucie obcej) jest ściśle powiązany z umową zasadniczą, pod warunkiem że nie jest zmodyfikowany, nie ma cech opcji i wymaga płatności wyrażonych w jednej z poniższych walut:
- w walucie funkcjonalnej którejkolwiek z istotnych stron umowy;
  - w walucie, w której zazwyczaj w obrocie międzynarodowym ustalana jest cena nabywanego lub sprzedawanego dobra lub usługi (np. dla transakcji dotyczących ropy naftowej taką walutą jest dolar amerykański); lub
  - w walucie powszechnie stosowanej w umowach kupna lub sprzedaży składników niefinansowych w środowisku gospodarczym, w którym umowa została zawarta (tj. relatywnie stabilna i płynna waluta, która jest powszechnie stosowana w lokalnym obrocie gospodarczym lub zewnętrznej wymianie handlowej).

- e) Opcja przedpłaty wbudowana w strip odsetkowy lub w strip kapitałowy jest ściśle związana z umową zasadniczą, jeśli umowa zasadnicza (i) powstała na skutek rozdzielenia prawa do uzyskania umownych przepływów pieniężnych z instrumentu finansowego, który sam w sobie nie zawierał wbudowanego instrumentu pochodnego; oraz (ii) nie zawiera żadnych warunków, które nie występowałyby również w pierwotnym zasadniczym instrumencie dłużnym.
- f) Instrument pochodny wbudowany w zasadniczą umowę leasingową jest ściśle związany z umową zasadniczą, jeśli wbudowany instrument pochodny jest (i) indeksacją inflacyjną, taką jak indeksowanie opłat leasingowych na podstawie wskaźnika wzrostu cen artykułów konsumpcyjnych (pod warunkiem że nie on jest zmodyfikowany i indeks ten dotyczy inflacji środowiska gospodarczego, w którym działa jednostka); (ii) warunkową opłatą leasingową zależną od powiązanej sprzedaży; oraz (iii) warunkową opłatą leasingową zależną od zmiennych stóp procentowych.
- g) Instrument pochodny powiązany z jednostkami uczestnictwa, wbudowany w zasadniczy instrument finansowy lub kontrakt ubezpieczeniowy, jest ściśle związany z instrumentem lub kontraktem zasadniczym, jeśli płatności wyrażone w jednostkach uczestnictwa są wyceniane według bieżącej wartości jednostek, która odzwierciedla wartość godziwą aktywów funduszu. Cecha powiązania z jednostkami uczestnictwa to takie postanowienie umowy, które wymaga płatności wyrażonej w jednostkach uczestnictwa wewnętrznego lub zewnętrznego funduszu inwestycyjnego.
- h) Instrument pochodny wbudowany w kontrakt ubezpieczeniowy jest ściśle związany z zasadniczym kontraktem ubezpieczeniowym, jeśli wbudowany instrument pochodny oraz zasadniczy kontrakt ubezpieczeniowy są współzależne do tego stopnia, że jednostka nie jest w stanie oddzielnie wycenić instrumentu wbudowanego (tj. bez uwzględnienia kontraktu zasadniczego).

#### **Instrumenty zawierające wbudowane instrumenty pochodne**

OS33A Jeśli jednostka staje się stroną hybrydowego (łącznego) instrumentu, który zawiera jeden lub większą liczbę wbudowanych instrumentów pochodnych, paragraf 11 wymaga od jednostki zidentyfikowania każdego takiego wbudowanego instrumentu pochodnego, oceny, czy powinien być oddzielony od umowy zasadniczej, a w przypadku tych instrumentów pochodnych, których wymóg wydzielenia dotyczy, wyceny według wartości godziwej w momencie początkowego ujęcia i później. Te wymogi mogą być bardziej złożone lub prowadzić do mniej wiarygodnych wycen aniżeli wycenianie całego instrumentu według wartości godziwej przez wynik finansowy. Z tego względu niniejszy standard zezwala, aby cały instrument wyznaczyć do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy.

OS33B Takie wyznaczenie może być dokonane niezależnie od tego, czy paragraf 11 wymaga oddzielenia wbudowanego instrumentu pochodnego od umowy zasadniczej, czy tego zabrania. Jednakże paragraf 11A nie uzasadniałby wyznaczenia hybrydowego (łącznego) instrumentu do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy w przypadkach omówionych w paragrafie 11A a) i b), ponieważ nie prowadziłyby to do zmniejszenia złożoności ani do wzrostu wiarygodności.

#### **UJMOWANIE I WYŁĄCZANIE (paragrafy 14–42)**

##### **Ujęcie początkowe (paragraf 14)**

OS34 W konsekwencji zasady określonej w paragrafie 14 jednostka ujmuje wszystkie umowne prawa i obowiązki wynikające z instrumentów pochodnych w swoim bilansie odpowiednio jako aktywa lub zobowiązania, z wyjątkiem instrumentów pochodnych powodujących, że przeniesienie aktywów finansowych nie jest ujmowane jako sprzedaż (zob. paragraf OS49). W przypadku gdy przeniesienie aktywów finansowych nie kwalifikuje się do usunięcia z bilansu, jednostka otrzymująca nie ujmuje przeniesionych aktywów jako swoich (zob. paragraf OS50).

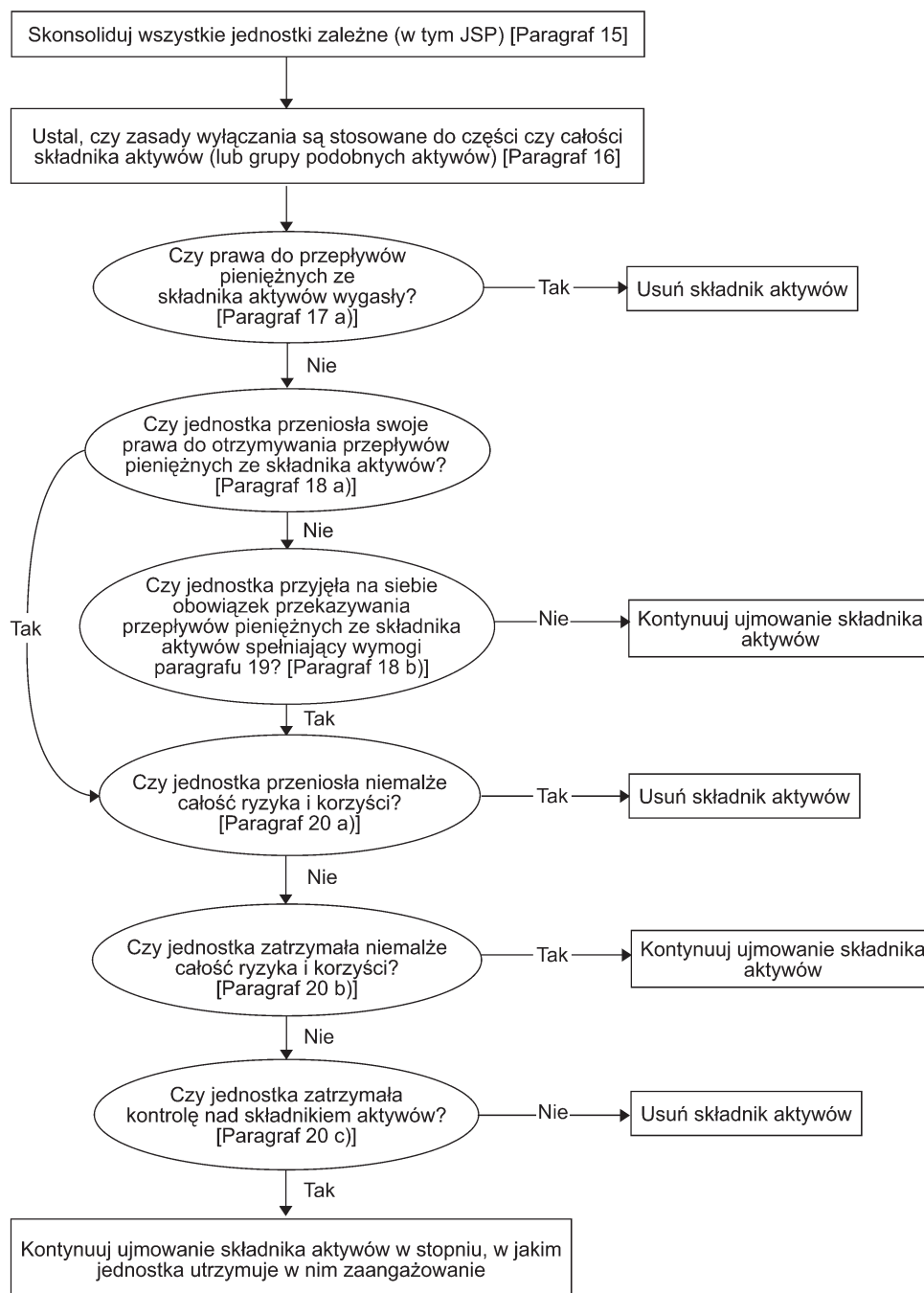
OS35 Następujące przykłady ilustrują stosowanie zasady wynikającej z paragrafu 14:

- a) bezwarunkowe należności i zobowiązania ujmuje się jako aktywa lub zobowiązania, gdy jednostka staje się stroną umowy, w wyniku czego zyskuje prawo do otrzymania lub bierze na siebie obowiązek zapłaty środków pieniężnych;
- b) aktywa, które mają zostać nabyte, i zobowiązania, które mają zostać zaciągnięte w wyniku uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania do zakupu lub sprzedaży dóbr lub usług, generalnie nie są ujmowane, aż do chwili, gdy przynajmniej jedna ze stron nie wykona postanowień umowy. Dla przykładu, jednostka, która otrzymuje wiążące zamówienie, nie ujmuje składnika aktywów (a jednostka, która składa zamówienie, nie ujmuje zobowiązania) w chwili przyjęcia zamówienia, lecz raczej odracza ujęcie do czasu wysłania lub dostarczenia dóbr, lub też realizacji usług. Jeśli uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie jednostki do kupna lub sprzedaży składników niefinansowych jest objęte paragrafami 5–7 niniejszego standardu, to wartość godziwa netto jest ujmowana w aktywach lub zobowiązaniach na dzień podjęcia zobowiązania (zob. pkt c) poniżej). Dodatkowo, jeśli poprzednio nieujęte uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie jest wyznaczone jako pozycja zabezpieczana przy zabezpieczeniu wartości godziwej, to każda zmiana wartości godziwej netto wynikająca z zabezpieczanego ryzyka jest ujmowana jako składnik aktywów lub zobowiązań od momentu rozpoczęcia zabezpieczenia (zob. paragrafy 93 i 94);

- c) kontrakt terminowy forward objęty niniejszym standardem (zob. paragrafy 2–7) jest ujmowany jako składnik aktywów lub zobowiązań w momencie podjęcia wiążącego zobowiązania, a nie na dzień, w którym zostaje on rozliczony. Często w momencie, kiedy jednostka staje się stroną kontraktu terminowego forward, wartości godziwe praw i obowiązków z niego wynikających są równe, tak więc wartość godziwa kontraktu terminowego jest równa zero. Jeśli wartość godziwa netto praw i obowiązków nie jest równa zero, kontrakt jest ujmowany jako składnik aktywów lub zobowiązań;
- d) opcje objęte niniejszym standardem (zob. paragrafy 2–7) ujmują się jako składnik aktywów lub zobowiązań w chwili, gdy ich posiadacz lub wystawca staje się stroną umowy;
- e) planowane przyszłe transakcje, niezależnie od stopnia prawdopodobieństwa ich realizacji, nie stanowią aktywów ani zobowiązań jednostki, ponieważ jednostka nie stała się stroną umowy.

### Wyłączenie aktywów finansowych (paragrafy 15–37)

OS36 Poniższy schemat przedstawia sposób oceny, czy i w jakim stopniu składnik aktywów finansowych powinien być wyłączony z bilansu.



*Porozumienia, zgodnie z którymi jednostka zachowuje umowne prawa do otrzymywania przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych, ale przyjmuje na siebie umowny obowiązek przekazania przepływów pieniężnych jednemu lub większej liczbie odbiorców (paragraf 18 b)).*

- OS37 Sytuacja przedstawiona w paragrafie 18 b) (jednostka zachowuje umowne prawa do otrzymywania przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych, ale przyjmuje na siebie umowny obowiązek przekazania przepływów pieniężnych jednemu lub większej liczbie odbiorców) występuje na przykład wtedy, gdy jednostka będąca jednostką specjalnego przeznaczenia (JSP) lub instytucją powierniczą wydaje inwestorom udziały w korzyściach z bazowych aktywów finansowych będących w jej posiadaniu, i zapewnia ich obsługę. W takim przypadku aktywa finansowe kwalifikują się do usunięcia z bilansu, jeśli spełnione są warunki określone w paragrafach 19 i 20.
- OS38 Stosując paragraf 19, jednostka mogłaby, na przykład, być emitentem składnika aktywów finansowych lub mogłaby to być grupa obejmująca konsolidowaną jednostkę specjalnego przeznaczenia, która nabyła składnik aktywów finansowych i przekazuje przepływy pieniężne na rzecz niepowiązanych inwestorów.

*Ocena przeniesienia ryzyka i korzyści wynikających z posiadania składnika aktywów (paragraf 20)*

- OS39 Przykłady sytuacji, gdy jednostka przenosi niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania, są następujące:
- bezwarunkowa sprzedaż składnika aktywów finansowych;
  - sprzedaż składnika aktywów finansowych wraz z opcją odkupu składnika aktywów finansowych po cenie równej wartości godziwej w momencie odkupu; oraz
  - sprzedaż składnika aktywów finansowych wraz z opcją sprzedaży lub kupna, znacznie negatywnie odbiegającą od wartości wewnętrznej (tzn. jest bardzo mało prawdopodobne, aby opcja nabrała wartości wewnętrznej przed terminem jej wygaśnięcia).
- OS40 Przykłady sytuacji, gdy jednostka zachowuje niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania, są następujące:
- transakcja sprzedaży i odkupu, gdy cena odkupu jest ustalona lub równa cenie sprzedaży powiększonej o koszt finansowania;
  - umowa pożyczki papierów wartościowych;
  - sprzedaż składnika aktywów finansowych wraz z zawarciem umowy typu total return swap, która przenosi z powrotem na jednostkę ryzyko rynkowe;
  - sprzedaż składnika aktywów finansowych wraz z opcją sprzedaży lub kupna o znacznej wartości wewnętrznej (tzn. gdy jest bardzo mało prawdopodobne, aby opcja utraciła swą wartość wewnętrzną przed terminem jej wygaśnięcia); oraz
  - sprzedaż należności krótkoterminowych, gdy jednostka sprzedająca gwarantuje jednostce kupującej wypłatę rekompensaty strat spowodowanych nieściągalnością, które prawdopodobnie wystąpią.
- OS41 Jeśli jednostka uzna, iż w wyniku przeniesienia przekazała niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania przeniesionego składnika aktywów finansowych, to nie ujmuje w bilansie tego składnika aktywów w następnych okresach, chyba że ponownie nabędzie przeniesiony składnik aktywów w nowej transakcji.

*Ocena przeniesienia kontroli*

- OS42 Jednostka przenosząca nie zachowuje kontroli nad przeniesionym składnikiem aktywów, jeśli jednostka otrzymująca posiada praktyczną możliwość sprzedaży przeniesionego składnika aktywów. Jednostka przenosząca zachowuje kontrolę nad przeniesionym składnikiem aktywów, jeśli jednostka otrzymująca nie posiada praktycznej możliwości sprzedaży przeniesionego składnika aktywów. Jednostka otrzymująca posiada praktyczną możliwość sprzedaży przeniesionego składnika aktywów, jeśli jest on w obrocie na aktywnym rynku, ponieważ w takim przypadku jednostka otrzymująca ma możliwość odkupu na rynku przeniesionego składnika aktywów, gdyby była zobligowana zwrócić go jednostce przenoszącej. Na przykład jednostka otrzymująca może mieć praktyczną możliwość sprzedaży przeniesionego składnika aktywów, jeśli podlega on opcji dającej prawo jednostce przenoszącej do odkupu, ale jednostka otrzymująca może łatwo nabyć przeniesiony składnik aktywów na rynku, gdyby opcja została wykonana. Jednostka otrzymująca nie ma praktycznej możliwości sprzedaży przeniesionego składnika aktywów, jeśli jednostka przenosząca posiada opcje odkupu przeniesionego składnika aktywów, a jednostka otrzymująca nie mogłaby łatwo nabyć go na rynku, gdyby opcja została wykonana.
- OS43 Jednostka otrzymująca ma praktyczną możliwość sprzedaży przeniesionego składnika aktywów tylko wtedy, gdy może sprzedać przeniesiony składnik aktywów jako całość niepowiązanej z nią jednostce i jest w stanie jednostronnie skorzystać z tej możliwości, bez nakładania dodatkowych ograniczeń na transakcję. Najważniejszą kwestią jest określenie, co jednostka otrzymująca jest w stanie zrobić w praktyce, a nie jakie posiada umowne prawa dotyczące dysponowania przeniesionym składnikiem aktywów, lub jakie istnieją umowne ograniczenia. W szczególności:
- umowne prawo do zbycia przeniesionego składnika aktywów ma niewielkie praktyczne znaczenie, jeśli nie istnieje aktywny rynek dla tego składnika aktywów; oraz



- b) możliwość zbycia przeniesionego składnika aktywów ma niewielkie praktyczne znaczenie, jeśli nie można z niego swobodnie korzystać. Z tego powodu:
- (i) możliwość zbycia przeniesionego składnika aktywów przez jednostkę otrzymującą musi być niezależna od działań osób trzecich (tj. musi to być możliwość jednostronna); oraz
  - (ii) jednostka otrzymująca musi mieć możliwość zbycia przeniesionego składnika aktywów, bez konieczności narzucania na transakcję warunków ograniczających (np. warunków, na jakich pożyczony składnik aktywów będzie obsługiwany, czy opcji dającej jednostce otrzymującej prawo do odkupu składnika aktywów).

OS44 Fakt, iż istnieje bardzo niskie prawdopodobieństwo, że jednostka otrzymująca sprzeda przeniesiony składnik aktywów, nie oznacza sam z siebie, że jednostka przenosząca zachowała kontrolę nad tym składnikiem aktywów. Jeśli jednak opcja sprzedaży lub gwarancja ogranicza możliwość sprzedaży przez jednostkę otrzymującą przeniesionego składnika aktywów, to jednostka przenosząca zachowuje kontrolę nad przeniesionym składnikiem aktywów. Na przykład, jeśli opcja sprzedaży lub gwarancja są wystarczająco wartościowe, ograniczają one jednostkę otrzymującą w sprzedaży przeniesionego składnika aktywów, ponieważ w praktyce jednostka otrzymująca nie dokonałaby sprzedaży przeniesionego składnika aktywów osobie trzeciej bez zastosowania podobnej opcji lub innego ograniczającego warunku. Zamiast tego jednostka otrzymująca zachowałaby przeniesiony składnik aktywów, aby otrzymać płatności z tytułu gwarancji lub wykonania opcji sprzedaży. W takiej sytuacji jednostka przenosząca zachowuje kontrolę nad przekazanym składnikiem aktywów.

*Przeniesienie kwalifikujące się do wyłączenia*

OS45 Jednostka może zachować prawo do części płatności odsetkowych z przeniesionego składnika aktywów jako wynagrodzenia za obsługę tych aktywów. Część płatności odsetkowych, z których jednostka zrezygnowałaby w momencie wygaśnięcia lub przeniesienia umowy o obsługę, jest alokowana jako składnik aktywów lub zobowiązanie z tytułu obsługi. Część płatności odsetkowych, z których jednostka nie zrezygnowałaby, jest traktowana jako wydzielona należność z tytułu strip odsetkowego. Na przykład, gdyby jednostka nie zrezygnowała z żadnych odsetek w momencie wygaśnięcia lub przeniesienia kontraktu o obsługę, cały spread odsetkowy byłby traktowany jako wydzielona należność z tytułu strip odsetkowego. Stosując paragraf 27, przy podziale wartości bilansowej należności pomiędzy część składnika aktywów, która jest wyłączana z bilansu, i część, która będzie w dalszym ciągu ujmowana, wykorzystuje się wartość godziwą aktywów z tytułu obsługi i wydzielonej należności z tytułu strip odsetkowego. Jeśli opłata za obsługę nie została ustalona lub opłata, którą jednostka spodziewa się otrzymać, nie jest wystarczająca dla pokrycia świadczenia obsługi, to zobowiązanie z tytułu obowiązku obsługi ujmuje się w wartości godziwej.

OS46 Dla oszacowania wartości godziwej części, która będzie nadal ujmowana, i części, która jest wyłączana z bilansu w celu spełnienia wymagań określonych w paragrafie 27, jednostka stosuje wymogi dotyczące wyceny wartości godziwej określone w paragrafach 48, 49 i OS69–OS82, uzupełniające paragraf 28.

*Przeniesienie niekwalifikujące się do wyłączenia*

OS47 Poniżej przedstawiono zastosowanie zasady określonej w paragrafie 29. Jeśli udzielona przez jednostkę gwarancja pokrycia strat na przeniesionym składniku aktywów powoduje, że nie jest on wyłączany, ponieważ jednostka zachowała niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania przeniesionego składnika aktywów, przeniesiony składnik aktywów nadal jest ujmowany jako całość, a otrzymana zapłata jest ujmowana jako zobowiązanie.

*Utrzymanie zaangażowania w przeniesionych aktywach*

OS48 Poniższe przykłady obrazują sposób, w jaki jednostka wycenia przeniesiony składnik aktywów i związane z przeniesieniem zobowiązanie, zgodnie z paragrafem 30.

*Wszystkie aktywa*

- a) Jeśli udzielona przez jednostkę gwarancja pokrycia straty na przeniesionym składniku aktywów powoduje, że nie jest on wyłączany z bilansu w zakresie, w jakim jednostka utrzymuje w nim zaangażowanie, przeniesiony składnik aktywów w momencie przeniesienia wyceniany jest w wartości niższej z (i) wartości bilansowej składnika aktywów; i (ii) maksymalnej kwoty otrzymanej w wyniku przeniesienia, jaką jednostka byłaby zmuszona zwrócić („kwota gwarancyjna”). Wiążące się z przeniesieniem zobowiązanie jest początkowo wyceniane w wysokości kwoty gwarancyjnej powiększonej o wartość godziwą gwarancji (która zwykle jest zapłatą otrzymaną za udzielenie gwarancji). Następnie początkowa wartość godziwa gwarancji jest ujmowana w rachunku zysków i strat proporcjonalnie do upływu czasu (zob. MSR 18), a wartość bilansowa składnika aktywów jest pomniejszona o wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.

*Aktywa wyceniane według zamortyzowanego kosztu*

- b) Jeśli obowiązek wynikający z wystawionej przez jednostkę opcji sprzedaży lub prawo wynikające z posiadanej przez jednostkę opcji kupna powoduje, że przeniesiony składnik aktywów nie jest wyłączany z bilansu, a jednostka wycenia ten składnik aktywów według zamortyzowanego kosztu, to wiążące się z przeniesieniem zobowiązanie jest wyceniane według kosztu (tj. otrzymanej zapłaty), który koryguje się o amortyzację wszelkich różnic pomiędzy kosztem a zamortyzowanym kosztem przeniesionego składnika aktywów w momencie wygaśnięcia opcji. Dla przykładu, zakłada się, iż zamortyzowany koszt i wartość bilansowa

składnika aktywów w momencie przeniesienia wynosi 98 j.p., a otrzymana zapłata wynosi 95 j.p. Zamortyzowany koszt składnika aktywów w momencie wykonania opcji będzie wynosił 100 j.p. Początkowa wartość bilansowa zobowiązania wynosi 95 j.p., a różnica pomiędzy 95 j.p. i 100 j.p. jest ujmowana w rachunku zysków i strat z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej. Jeśli opcja zostaje wykonana, wszelkie różnice pomiędzy wartością bilansową zobowiązania a ceną wykonania opcji są ujmowane w rachunku zysków i strat.

#### Aktywa wyceniane według wartości godziwej

- c) Jeśli zachowana przez jednostkę opcja kupna powoduje, że przeniesiony składnik aktywów nie jest wyłączony z bilansu, a jednostka wyceniała ten składnik aktywów w wartości godziwej, to nadal jest on wyceniany w wartości godziwej. Zobowiązanie związane z przeniesieniem jest wyceniane (i) w cenie wykonania opcji pomniejszonej o wartość czasową opcji, jeśli opcja posiada wartość wewnętrzną (lub zerową wartość wewnętrzną); lub (ii) według wartości godziwej przeniesionego składnika aktywów pomniejszonej o wartość czasową opcji, jeśli opcja nie posiada wartości wewnętrznej. Korekta wyceny zobowiązania związanego z przeniesieniem powoduje, iż wartość bilansowa netto składnika aktywów i związanego z przeniesieniem zobowiązania jest wartością godziwą prawa wykonania opcji kupna. Dla przykładu, jeśli wartość godziwa instrumentu bazowego wynosi 80 j.p., cena wykonania opcji wynosi 95 j.p., a wartość czasowa opcji wynosi 5 j.p., to wartość bilansowa zobowiązania związanego z przeniesieniem wynosi 75 j.p. (80 j.p. – 5 j.p.), a wartość bilansowa przekazanego składnika aktywów wynosi 80 j.p. (tj. jego wartość godziwa).
- d) Jeśli opcja sprzedaży wystawiona przez jednostkę powoduje, że przeniesiony składnik aktywów nie jest wyłączony z bilansu, a jednostka wycenia ten składnik aktywów w wartości godziwej, zobowiązanie związane z przeniesieniem jest wyceniane w cenie wykonania opcji powiększonej o jej wartość czasową. Wycena składnika aktywów w wartości godziwej jest ograniczona do wartości niższej z wartości godziwej i ceny wykonania opcji, ponieważ jednostka nie ma prawa do zwiększania wartości godziwej przeniesionego składnika aktywów powyżej ceny wykonania opcji. Zapewnia to, iż wartość bilansowa netto składnika aktywów i związanego z przeniesieniem zobowiązania równa się wartości godziwej wynikającego z opcji obowiązkowi sprzedaży. Dla przykładu, jeśli wartość godziwa instrumentu bazowego wynosi 120 j.p., cena wykonania opcji wynosi 100 j.p., a wartość czasowa opcji wynosi 5 j.p., wartość bilansowa zobowiązania związanego z przeniesieniem wynosi 105 j.p. (100 j.p. + 5 j.p.), a wartość bilansowa składnika aktywów wynosi 100 j.p. (w tym przypadku cena wykonania opcji).
- e) Jeśli jednostka zawiera opcję typu collar, składającą się z zakupionej opcji kupna i wystawionej opcji sprzedaży, które powodują, że przeniesiony składnik aktywów nie będzie wyłączony z bilansu, a jednostka wyceniała ten składnik aktywów w wartości godziwej, będzie on nadal wyceniany w wartości godziwej. Zobowiązanie związane z przeniesieniem jest wyceniane jako (i) suma ceny wykonania opcji kupna i wartości godziwej opcji sprzedaży, pomniejszona o wartość czasową opcji kupna, jeśli opcja kupna posiada wartość godziwą (lub zerową wartość wewnętrzną); lub (ii) suma wartości godziwej składnika aktywów i wartości godziwej opcji sprzedaży pomniejszona o wartość czasową opcji kupna, jeśli opcja kupna nie posiada wartości wewnętrznej. Korekta zobowiązania związanego z przeniesieniem powoduje, iż wartość bilansowa netto składnika aktywów i zobowiązania związanego z przeniesieniem równa się wartości godziwej opcji nabytych i wystawionych przez jednostkę. Dla przykładu, zakłada się, iż jednostka przenosi składnik aktywów finansowych wyceniany w wartości godziwej i jednocześnie nabywa opcje kupna z ceną wykonania wynoszącą 120 j.p., i wystawia opcję sprzedaży z ceną wykonania wynoszącą 80 j.p. Zakłada się także, iż wartość godziwa składnika aktywów w momencie jego przeniesienia wynosi 100 j.p. Wartości czasowe opcji sprzedaży i kupna wynoszą odpowiednio 1 j.p. i 5 j.p. W takim przypadku jednostka wykazuje składnik aktywów w wartości 100 j.p. (wartość godziwa składnika aktywów), a zobowiązanie związane z przeniesieniem w wysokości 96 j.p. [(100 j.p. + 1 j.p.) – 5 j.p.]. Z tego wynika, iż wartość bilansowa netto składnika aktywów wynosi 4 j.p., co równa się wartości godziwej opcji nabytych i wystawionych przez jednostkę.

#### Wszystkie przeniesienia

- OS49 Umowne prawa lub obowiązki jednostki przenoszające wynikające z przeniesienia, w części, w jakiej przenoszony składnik aktywów finansowych nie kwalifikuje się do usunięcia z bilansu, nie są ujmowane oddzielnie jako instrument pochodny, jeśli ujęcie zarówno instrumentu pochodnego, jak i przeniesionego składnika aktywów lub zobowiązania wynikającego z przeniesienia, skutkowało podwójnym ujęciem tych samych praw lub obowiązków. Na przykład opcja kupna zachowana przez jednostkę przenoszącą może powodować, że przeniesienie składnika aktywów finansowych nie jest traktowane jako sprzedaż. W takim przypadku opcja kupna nie jest ujmowana oddzielnie jako instrument pochodny.
- OS50 W części, w jakiej przeniesienie składnika aktywów finansowych nie kwalifikuje się do usunięcia z bilansu, jednostka otrzymująca nie ujmuje przenoszonego składnika aktywów jako własnego. Jednostka otrzymująca wyłącza z bilansu środki pieniężne lub zapłatę przekazaną w innej postaci i ujmuje należność od jednostki przenoszącej. Jeśli jednostka przenosząca posiada zarówno prawo, jak i obowiązek do odkupu kontroli nad całym przekazanym składnikiem aktywów za ustaloną kwotę (np. na podstawie umowy odkupu), jednostka przenosząca może wykazać swoją należność w kategorii pożyczki i należności.

#### Przykłady

- OS51 Poniższe przykłady obrazują zastosowanie zasad niniejszego standardu w zakresie wyłączania z bilansu.
- a) *Umowy odkupu i umowy pożyczek papierów wartościowych.* Jeśli składnik aktywów finansowych zostaje sprzedany na podstawie umowy odkupu po ustalonej cenie lub za kwotę równą cenie sprzedaży powiększonej o koszty finansowania lub jeśli składnik jest pożyczony na podstawie umowy zobowiązującej do jego zwrotu jednostce

- przenoszącej, to nie jest on wyłączany z bilansu, ponieważ jednostka przenosząca zachowuje niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania. Jeśli jednostka otrzymująca nabywa prawo do sprzedaży lub zastawienia składnika aktywów, jednostka przenosząca przenosi składnik aktywów w swoim bilansie, np. kwalifikując go jako pożyczone aktywa lub wierzytelności do odkupienia.
- b) *Umowy odkupu i umowy pożyczek papierów wartościowych – dotyczące zasadniczo takich samych składników aktywów.* Jeśli składnik aktywów finansowych zostaje sprzedany na podstawie umowy odkupu, dotyczącej odkupu tego samego lub zasadniczo takiego samego składnika aktywów po ustalonej cenie lub po cenie sprzedaży powiększonej o koszty finansowania, lub składnik aktywów finansowych jest pożyczony innej jednostce na podstawie umowy, mówiącej o zwrocie tego samego lub zasadniczo takiego samego składnika aktywów jednostce przenoszącej, nie jest on wyłączany z bilansu, ponieważ jednostka przenosząca zachowuje niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania.
- c) *Umowy odkupu i umowy pożyczek papierów wartościowych – prawa do zastąpienia aktywów.* Jeśli umowa odkupu po ustalonej cenie odkupu lub cenie równej cenie sprzedaży powiększonej o koszty finansowania, albo podobna transakcja pożyczania papierów wartościowych, zapewnia jednostce przejmującej prawo do zastąpienia składnika aktywów składnikiem podobnym i o wartości godziwej równej przeniesionemu składnikowi w momencie odkupu, składnik aktywów sprzedany lub pożyczony na podstawie umowy odkupu lub transakcji pożyczki nie jest wyłączany z bilansu, ponieważ jednostka przenosząca zachowuje niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania.
- d) *Prawo odmowy odkupu według wartości godziwej.* Jeśli jednostka sprzedaje składnik aktywów finansowych i zachowuje jedynie prawo odmowy odkupu przeniesionego składnika aktywów po cenie równej wartości godziwej w sytuacji, gdy jednostka otrzymująca następnie będzie je sprzedawać, to w takim przypadku jednostka przenosząca wyłącza z bilansu składnik aktywów, ponieważ przekazała niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania.
- e) *Transakcje typu „przepuszczenia przez rynek”.* Odkupienie składnika aktywów finansowych krótko po dokonaniu transakcji jego sprzedaży jest czasami określane jako „przepuszczenie przez rynek”. Odkupienie składnika w wyniku tego typu transakcji nie wyklucza usunięcia z bilansu, pod warunkiem że pierwotna transakcja spełnia wymogi usunięcia. Jeśli jednak umowa sprzedaży składnika aktywów finansowych jest zawierana jednocześnie z umową odkupu tego samego składnika aktywów po ustalonej cenie lub cenie sprzedaży powiększonej o koszty finansowania, to składnik aktywów nie jest wyłączany z bilansu.
- f) *Opcje sprzedaży i opcje kupna posiadające wysoką wartość wewnętrzną.* Jeśli przeniesiony składnik aktywów finansowych może zostać odkupiony przez jednostkę przenoszącą, a opcja kupna posiada wysoką wartość wewnętrzną, przeniesienie nie kwalifikuje się do usunięcia z bilansu, ponieważ jednostka przenosząca zachowała niemalże całość ryzyka i korzyści wynikające z posiadania. Podobnie, jeśli składnik aktywów finansowych może zostać odsprzedany przez jednostkę otrzymującą, a opcja sprzedaży posiada wysoką wartość wewnętrzną, przeniesienie nie kwalifikuje się do usunięcia z bilansu, ponieważ jednostka przenosząca zachowała niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania.
- g) *Opcje sprzedaży oraz opcje kupna istotnie bez wartości wewnętrznej.* Przeniesiony składnik aktywów finansowych, który podlega tylko posiadanej przez otrzymującego opcji sprzedaży istotnie bez wartości wewnętrznej, bądź posiadanej przez przenoszącego opcji kupna istotnie bez wartości wewnętrznej, jest wyłączany z bilansu. Wynika to z faktu, że przenoszący składnik aktywów przeniósł niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania.
- h) *Łatwo dostępny składnik aktywów będący przedmiotem opcji kupna, która nie posiada istotnej wartości wewnętrznej, ani nie jest istotnie bez wartości wewnętrznej.* Jeśli jednostka posiada opcję kupna składnika aktywów łatwo dostępnego na rynku, a opcja nie posiada istotnej wartości wewnętrznej, ani nie jest istotnie bez wartości wewnętrznej, składnik aktywów jest wyłączany z bilansu. Wynika to z faktu, iż jednostka (i) nie zachowała ani nie przeniosła niemalże całości ryzyka i korzyści wynikających z posiadania; jak również (ii) nie zatrzymała nad nim kontroli. Jednakże w przypadku, gdy składnik aktywów nie jest łatwo dostępny na rynku, wyłączenie składnika aktywów z bilansu jest ograniczone do wysokości składnika aktywów objętego opcją kupna, ponieważ jednostka zachowała kontrolę nad składnikiem aktywów.
- i) *Trudno dostępny składnik aktywów, będący przedmiotem wystawionej przez jednostkę opcji sprzedaży, która nie posiada istotnej wartości wewnętrznej ani nie jest istotnie bez wartości wewnętrznej.* Jeśli jednostka przenosi składnik aktywów finansowych, który nie jest łatwo dostępny na rynku, i wystawia opcję sprzedaży, która nie jest istotnie bez wartości wewnętrznej, jednostka w wyniku wystawienia opcji sprzedaży ani nie zachowuje, ani też nie przenosi niemalże całości ryzyka i korzyści wynikających z posiadania. Jednostka zachowuje kontrolę nad składnikiem aktywów w przypadku, gdy opcja sprzedaży posiada wystarczającą wartość, aby zapobiec sprzedaży składnika aktywów przez otrzymującego, w którym to przypadku składnik aktywów jest ujmowany w bilansie w takim zakresie, w jakim przenoszący utrzymuje w nim zaangażowanie (zob. paragraf OS44). Jednostka przenosi kontrolę nad składnikiem aktywów, jeśli opcja sprzedaży nie ma wystarczającej wartości, aby zapobiec sprzedaży składnika aktywów przez otrzymującego. W takim przypadku składnik aktywów jest wyłączany z bilansu.
- j) *Aktywa będące przedmiotem opcji kupna lub sprzedaży w wartości godziwej, bądź terminowej umowy odkupu.* Przeniesienie składnika aktywów finansowych, który jest przedmiotem tylko opcji kupna lub opcji sprzedaży, bądź terminowej umowy odkupu, której cena wykonania bądź cena odkupu są równe wartości godziwej składnika aktywów finansowych w momencie odkupu, skutkuje wyłączeniem składnika aktywów z bilansu, ze względu na przeniesienie niemalże całości ryzyka i korzyści wynikających z posiadania.

- k) *Opcje kupna lub sprzedaży rozliczane w środkach pieniężnych.* Jednostka ocenia przeniesienie składnika aktywów finansowych będącego przedmiotem opcji kupna lub sprzedaży, bądź terminowej transakcji forward odkupu, które będą rozliczone netto w środkach pieniężnych w celu określenia, czy jednostka zachowała czy przeniosła niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania. Jeśli jednostka nie zachowała niemalże całości ryzyka i korzyści wynikających z posiadania, to ustala, czy zachowała kontrolę nad przeniesionym składnikiem aktywów. Fakt, że opcja kupna lub sprzedaży, lub terminowa transakcja forward odkupu jest rozliczona netto w środkach pieniężnych, nie jest jednoznaczny z przeniesieniem przez jednostkę kontroli (zob. paragraf OS44 oraz pkt g), h) i i) powyżej).
- l) *Klauzula „zamknięcia rachunków”.* Klauzula ta oznacza bezwarunkową opcję kupna, która daje jednostce prawo do zażądania zwrotu składnika aktywów przeniesionego pod pewnymi warunkami. W przypadku gdy opcja taka powoduje, że jednostka ani nie zatrzymuje, ani też nie przenosi niemalże całości ryzyka i korzyści wynikających z posiadania, to wyłączenie z bilansu nie jest możliwe jedynie w zakresie kwoty będącej przedmiotem odkupu (zakładając, że otrzymujący nie może sprzedać aktywów). Przykładowo, jeśli wartość bilansowa i przychody z przeniesienia aktywów z tytułu pożyczek wynoszą 100 000 j.p. i możliwe jest żądanie zwrotu każdej pojedynczej pożyczki, lecz łączna kwota pożyczek, które mogą być odkupione, nie może przekroczyć 10 000 j.p., wtedy pożyczki o wartości 90 000 j.p. mogą być usunięte z bilansu.
- m) *Klauzula „zamknięcia salda”.* Jednostka, która może być przenoszącym, obsługująca przeniesione aktywa, może posiadać prawo wezwania do „zamknięcia salda”, tj. do odkupienia pozostałych przeniesionych aktywów wtedy, gdy kwota tych aktywów spadnie do określonego poziomu, poniżej którego koszt obsługi staje się nadmierny w stosunku do korzyści wynikających ze świadczenia usługi. W przypadku gdy prawo „zamknięcia salda” powoduje, że jednostka ani nie przenosi, ani nie zatrzymuje niemalże całości ryzyka i korzyści wynikających z posiadania, a otrzymujący nie może sprzedać tych aktywów, to wyłączenie z bilansu nie jest możliwe jedynie w zakresie kwoty będącej przedmiotem opcji kupna.
- n) *Podporządkowane udziały oraz gwarancje kredytowe.* Jednostka może przenieść aktywa na warunkach korzystniejszych dla otrzymującego, podporządkowując całość lub część zatrzymanych udziałów w przeniesionym składniku aktywów. Alternatywnie, jednostka może zapewnić otrzymującemu korzystniejsze warunki w formie gwarancji kredytowej, która może być nieograniczona albo ograniczona do określonej kwoty. Jeśli jednostka zatrzymuje niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania przeniesionego składnika aktywów, to składnik ten jest nadal ujmowany w całości. W przypadku gdy jednostka zachowuje część, ale nie niemalże całość ryzyka i korzyści związanych z posiadaniem składnika aktywów i utrzymała kontrolę nad nim, wyłączenie z bilansu nie jest możliwe do wysokości kwoty środków pieniężnych lub innych aktywów, którą jednostka byłaby zmuszona wypłacić.
- o) *Transakcje typu „total return swaps”.* Jednostka może sprzedać składnik aktywów finansowych otrzymującemu i zawrzeć z nim kontrakt typu „total return swap”, który polega na tym, że wszystkie zrealizowane przez otrzymującego płatności odsetkowe związane z instrumentem bazowym są przekazywane jednostce przenoszącej w zamian za płatności według stałej lub zmiennej stopy procentowej, przy tym wszystkie zwiększenia lub zmniejszenia wartości godziwej instrumentu bazowego są wchłaniane przez jednostkę przejmującą. W takim przypadku wyłączenie części lub całości składnika aktywów z bilansu jest zakazane.
- p) *Transakcje swap na stopę procentową.* Jednostka może przenieść na otrzymującego składnik aktywów finansowych o stałej stopie procentowej i zawrzeć z nim transakcję swap na stopę procentową, powodującą, że otrzymuje kwoty według stałej stopy procentowej i płaci według zmiennej stopy procentowej, naliczane od kwoty bazowej równej wartości nominalnej przeniesionego składnika aktywów finansowych. Transakcja swap na stopę procentową nie wyklucza usunięcia przeniesionego składnika aktywów z bilansu pod warunkiem, że płatności wynikające z transakcji swap nie są uwarunkowane płatnościami związanymi z przeniesionym składnikiem aktywów.
- q) *Transakcja swap na stopę procentową z amortyzowaną kwotą bazową.* Jednostka może przenieść na otrzymującego składnik aktywów finansowych o stałej stopie procentowej, którego nominal jest spłacany w czasie, i zawrzeć z nim transakcję swap na stopę procentową o amortyzowanej kwocie bazowej, powodującą, że otrzymuje kwoty według stałej stopy procentowej i płaci według zmiennej stopy procentowej, naliczane od kwoty bazowej. W przypadku gdy kwota bazowa transakcji swap amortyzuje się w taki sposób, że w każdym momencie równa jest wartości pozostałego nominalu przeniesionego składnika aktywów finansowych, transakcja swap generalnie powoduje zatrzymanie przez jednostkę niemalże całości ryzyka przedpłaty, a w takim przypadku albo jednostka nadal ujmuje przeniesiony składnik aktywów w całości, albo ujmuje przeniesiony składnik w takim zakresie, w jakim utrzymuje w nim zaangażowanie. Odwrotnie, jeśli amortyzacja kwoty bazowej transakcji swap nie jest powiązana z wartością pozostałego nominalu przeniesionego składnika aktywów, to taka transakcja swap nie będzie skutkowałą zatrzymaniem przez jednostkę ryzyka przedpłaty składnika aktywów. Zatem wyłączenie przeniesionego składnika aktywów z bilansu nie jest zakazane, pod warunkiem że płatności z tytułu transakcji swap nie są uwarunkowane płatnościami odsetkowymi, które wynikają z przeniesionego składnika aktywów, a transakcja swap nie skutkuje zatrzymaniem przez jednostkę innych znaczących rodzajów ryzyka i korzyści wynikających z posiadania przeniesionego składnika aktywów.

OS52 Niniejszy paragraf ilustruje zastosowanie podejścia utrzymanego zaangażowania w sytuacji, gdy zaangażowanie jednostki dotyczy części składnika aktywów finansowych.

Przyjmuje się, że jednostka posiada portfel kredytów z opcją przedpłaty, których stopa oprocentowania oraz efektywna stopa procentowa wynoszą 10 %, a kwota nominalna i zamortyzowany koszt wynoszą 10 000 j.p. Jednostka zawiera transakcję, w wyniku której w zamian za płatność w wysokości 9 115 j.p. otrzymujący uzyskuje prawo do otrzymania wpływów w wysokości 9 000 j.p., pochodzących ze spłaty kapitału któregośkolwiek kredytu oraz odsetek od tej kwoty obliczonych według stopy 9,5 %. Jednostka zatrzymuje prawo do wpływów w wysokości 1 000 j.p. pochodzących z dowolnej spłaty kapitału oraz odsetek od tej kwoty obliczonej według stopy o 10 %, a także do dodatniego spread odsetkowego w wysokości 0,5 % od pozostałego nominalu w kwocie 9 000 j.p. Wpływy z przedpłat są rozdzielane pomiędzy jednostkę i otrzymującego w proporcji 1:9, natomiast niespłacone przez kredytobiorców kwoty są odejmowane od udziału jednostki w kwocie 1 000 j.p. aż do momentu całkowitego wyczerpania tego udziału. Wartość godziwa kredytów w dacie zawarcia transakcji wynosi 10 100 j.p., a oszacowana wartość godziwa dodatniego spread odsetkowego w wysokości 0,5 % wynosi 40 j.p.

Jednostka uznaje, że przeniosła część znaczących rodzajów ryzyka i korzyści wynikających z posiadania (np. znaczące ryzyko przedpłaty), ale równocześnie zachowała część znaczących rodzajów ryzyka i korzyści (na skutek podporządkowania utrzymanego przez jednostkę udziału aktywach) i zachowała kontrolę. Biorąc powyższe pod uwagę, jednostka stosuje podejście utrzymanego zaangażowania.

W celu zastosowania niniejszego standardu jednostka przeprowadza analizę transakcji pod względem a) zachowania w pełni proporcjonalnego utrzymanego udziału w wysokości 1 000 j.p.; oraz b) podporządkowania utrzymanego udziału w celu zapewnienia otrzymującemu korzystniejszych warunków związanych ze stratami kredytowymi.

Jednostka oblicza, że 9 090 j.p. (90 % z 10 100 j.p.) z otrzymanej kwoty 9 115 j.p. stanowi zapłatę za w pełni proporcjonalny 90 % udział. Pozostała część z otrzymanej kwoty (25 j.p.) odpowiada kwocie otrzymanej z tytułu podporządkowania utrzymanego przez jednostkę udziału, w celu zapewnienia otrzymującemu korzystniejszych warunków związanych ze stratami kredytowymi. Ponadto dodatni spread odsetkowy 0,5 % przedstawia otrzymaną zapłatę za zapewnienie otrzymującemu korzystniejszych warunków. Zgodnie z tym całkowita otrzymana zapłata z tytułu zapewnienia otrzymującemu korzystniejszych warunków wynosi 65 j.p. (25 j.p. + 40 j.p.).

Jednostka oblicza zysk lub stratę na sprzedaży 90 % udziałów w przepływach pieniężnych. Zakładając, że wartość godziwa 10 % części przeniesionej oraz 90 % części zatrzymanej nie są znane w momencie przeniesienia, jednostka przyporządkowuje wartość bilansową składnika aktywów zgodnie z paragrafem 28 w następujący sposób:

	Oszacowana wartość godziwa	Procent	Przyporządkowana wartość bilansowa
Część przeniesiona	9 090	90 %	9 000
Część zatrzymana	1 010	10 %	1 000
<b>Razem</b>	<b>10 100</b>		<b>10 000</b>

Jednostka oblicza swój zysk lub stratę na sprzedaży 90 % udziału w przepływach pieniężnych, odejmując wartość bilansową przyporządkowaną części przeniesionej od otrzymanej zapłaty, tj. 90 j.p. (9 090 j.p. – 9 000 j.p.). Wartość bilansowa części zatrzymanej przez jednostkę wynosi 1 000 j.p.

Dodatkowo, jednostka ujmuje utrzymane zaangażowanie, wynikające z podporządkowania swojego zatrzymanego udziału z tytułu strat kredytowych. Zgodnie z tym jednostka ujmuje składnik aktywów w kwocie 1 000 j.p. (maksymalna kwota przepływów, których jednostka nie otrzymałaby w związku z podporządkowaniem udziału) oraz związane z tym zobowiązanie w kwocie 1 065 j.p. (maksymalna kwota przepływów, których jednostka nie otrzymałaby w związku z podporządkowaniem udziału, to jest kwota 1 000 j.p. powiększona o wartość godziwą z tytułu podporządkowania, wynoszącą 65 j.p.).

Jednostka wykorzystuje wszystkie powyższe informacje w celu następującego ujęcia transakcji:

	Dt	Ct
Pierwotny składnik aktywów	—	9 000
Składnik aktywów rozpoznany z tytułu podporządkowania zatrzymanego udziału	1 000	—
Składnik aktywów z tytułu otrzymanej zapłaty w formie dodatniego spread odsetkowego	40	—
Zysk lub strata (na przeniesieniu składnika aktywów)	—	90
Zobowiązanie	—	1 065
Otrzymane środki pieniężne	9 115	—
<b>Razem</b>	<b>10 155</b>	<b>10 155</b>

Natychmiast po transakcji wartość bilansowa składnika aktywów wynosi 2 040 j.p., składająca się z kwoty 1 000 j.p., odpowiadającej kosztowi przyporządkowanemu części zatrzymanej, oraz kwoty 1 040 j.p.,

stanowiącej dodatkowe utrzymane zaangażowanie jednostki z tytułu podporządkowania zatrzymanego udziału z tytułu strat kredytowych (z uwzględnieniem dodatniego spread odsetkowego w wysokości 40 j.p.).

W następnych okresach jednostka ujmuje otrzymaną zapłatę z tytułu zapewnienia korzystniejszych warunków (65 j.p.) proporcjonalnie do upływu czasu, nalicza odsetki od ujętego składnika aktywów z zastosowaniem efektywnej stopy procentowej, a także ujmuje każdą utratę wartości kredytów dotyczącą ujętego składnika aktywów. Jako przykład tego ostatniego zakłada się, że w bieżącym roku nastąpiła utrata wartości kredytów w wysokości 300 j.p. Jednostka zmniejsza ujęty przez siebie składnik aktywów o 600 j.p. (300 j.p. odnosi się do zatrzymanego udziału w składniku aktywów, a 300 j.p. do dodatkowego utrzymanego zaangażowania, które powstało w wyniku podporządkowania zatrzymanych udziałów z tytułu strat kredytowych) i zmniejsza ujęte zobowiązanie o 300 j.p. Wynik netto obciążający rachunek zysków i strat z tytułu strat kredytowych wynosi 300 j.p.

#### **Standaryzowana transakcja kupna lub sprzedaży składnika aktywów finansowych (paragraf 38)**

- OS53 Standaryzowaną transakcją kupna lub sprzedaży składnika aktywów finansowych ujmuje się z zastosowaniem zasad rachunkowości na dzień zawarcia transakcji lub zasad rachunkowości na dzień rozliczenia, jak przedstawiono w paragrafach OS55 i OS56. Użyta metoda jest stosowana konsekwentnie dla wszystkich transakcji kupna i sprzedaży aktywów finansowych należących do tej samej kategorii aktywów finansowych, zgodnie z definicją w paragrafie 9. W tym celu aktywa przeznaczone do obrotu uznaje się za oddzielną kategorię od aktywów wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy.
- OS54 Kontrakt, który wymaga lub dopuszcza rozliczenie netto zmiany wartości kontraktu, nie stanowi standaryzowanej transakcji. Natomiast w odniesieniu do takiego kontraktu, w okresie pomiędzy datą zawarcia transakcji a datą jej rozliczenia, stosuje się zasady rachunkowości przyjęte dla instrumentów pochodnych.
- OS55 Dniem zawarcia transakcji jest ten dzień, w którym jednostka zobowiązuje się do zakupu lub sprzedaży składnika aktywów. Rachunkowość na dzień zawarcia transakcji odnosi się do a) ujęcia składnika aktywów, który jednostka ma otrzymać, jak też do ujęcia zobowiązania do zapłaty za ten składnik na dzień zawarcia transakcji; oraz b) usunięcia z bilansu sprzedanego składnika aktywów, jak też ujęcia zysku lub straty na transakcji oraz ujęcia należności od nabywcy z tytułu płatności w dniu zawarcia transakcji. Zazwyczaj naliczania odsetek od składnika aktywów i związanego z nim zobowiązania nie rozpoczyna się od dnia zawarcia transakcji, lecz dopiero od dnia rozliczenia, kiedy następuje przeniesienie praw.
- OS56 Dniem rozliczenia jest ten dzień, w którym składnik aktywów jest dostarczony jednostce lub dostarczony przez jednostkę. Rachunkowość na dzień rozliczenia odnosi się do a) ujęcia składnika aktywów w dniu, w którym jednostka ten składnik otrzymuje; oraz b) usunięcia z bilansu składnika aktywów i ujęcia zysku lub straty na sprzedaży w dniu, w którym jednostka dostarcza składnik aktywów. W przypadku stosowania zasad rachunkowości na dzień rozliczenia jednostka ujmuje każdą zmianę wartości godziwej składnika aktywów, który ma otrzymać, w okresie pomiędzy dniem zawarcia transakcji i dniem rozliczenia, w taki sam sposób jak dla posiadanego składnika aktywów. Innymi słowy, zmiana wartości nie jest ujmowana w rachunku zysków i strat dla aktywów wycenianych według kosztu lub zamortyzowanego kosztu; zmiana wartości jest ujmowana w rachunku zysków i strat według przypadku aktywów, kwalifikowanych jako aktywa finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy, a w przypadku aktywów kwalifikowanych jako dostępne do sprzedaży jest ujmowana w kapitale własnym.

#### **Wyłączenie zobowiązania finansowego (paragrafy 39–42)**

- OS57 Zobowiązanie finansowe (lub jego część) wygasa, gdy dłużnik albo:
- wypełni zobowiązanie (lub jego część) poprzez spłatę wierzyciela, zazwyczaj w środkach pieniężnych, innych aktywach finansowych, dobrach lub usługach; lub
  - jest prawnie zwolniony z pierwotnej odpowiedzialności za zobowiązanie (lub jego część) na podstawie decyzji sądowej lub decyzji wierzyciela. (Jeśli dłużnik wystawił gwarancję, ten warunek wciąż może być spełniony).
- OS58 W przypadku gdy emitent instrumentu dłużnego odkupuje ten instrument, zobowiązanie wygasa nawet wówczas, gdy emitent organizuje rynek dla tego instrumentu lub ma zamiar odsprzedać go w bliskim terminie.
- OS59 Płatność na rzecz strony trzeciej, w tym powiernika, nie zwalnia sama przez się dłużnika z pierwotnego zobowiązania wobec wierzyciela, w przypadku braku prawnego zwolnienia z takiego zobowiązania.
- OS60 W przypadku gdy dłużnik płaci stronie trzeciej za przejęcie zobowiązania i informuje wierzyciela o fakcie, że strona trzecia przyjęła powyższe zobowiązania, dłużnik nie wyłącza z bilansu zobowiązania, chyba że warunek określony w paragrafie OS57 b) jest spełniony. W przypadku gdy dłużnik płaci stronie trzeciej za przejęcie zobowiązania i otrzymuje prawne zwolnienie od wierzyciela, zobowiązanie dłużnika wygasa. W takim przypadku jednak, jeśli dłużnik zgadza się na dokonywanie płatności z tytułu zobowiązania na rzecz strony trzeciej, albo bezpośrednio na rzecz wierzyciela, dłużnik ujmuje nowe zobowiązanie wobec strony trzeciej.

- OS61 Mimo tego, że prawne zwolnienie, czy to na drodze sądowej, czy na podstawie decyzji wierzyciela, powoduje wyłączenie zobowiązania z bilansu, jednostka może ująć nowe zobowiązanie, jeśli warunki usunięcia z bilansu określone w paragrafach 15–37 nie zostały spełnione w odniesieniu do przeniesionych aktywów finansowych. Gdy warunki te nie są spełnione, przeniesione aktywa nie są wyłączone z bilansu, a jednostka ujmuje nowe zobowiązanie dotyczące przeniesionych aktywów.
- OS62 Dla celów zastosowania paragrafu 40, warunki uznaje się za zasadniczo różne, jeśli zdyskontowana wartość bieżąca przepływów pieniężnych wynikających z nowych postanowień, w tym wszelkich opłat zapłaconych, pomniejszonych o opłaty otrzymane i zdyskontowanych przy zastosowaniu pierwotnej efektywnej stopy procentowej, różni się o nie mniej niż 10 % od zdyskontowanej wartości bieżącej pozostałych przepływów pieniężnych z tytułu pierwotnego zobowiązania finansowego. Jeśli wymiana instrumentów dłużnych lub modyfikacja postanowień umowy jest traktowana jako wygaśnięcie zobowiązania, wszelkie poniesione koszty i opłaty są ujmowane jako część zysków lub strat powstających w związku z wygaśnięciem zobowiązania. Jeśli wymiana lub modyfikacja nie jest traktowana jako wygaśnięcie zobowiązania, wszelkie poniesione koszty i opłaty korygują wartość bilansową zobowiązania i są amortyzowane w okresie pozostającym do daty wymagalności zmodyfikowanego zobowiązania.
- OS63 W niektórych przypadkach wierzyciel zwalnia dłużnika z jego bieżącego obowiązku dokonania płatności, ale dłużnik przyjmuje na siebie obowiązek gwarantowania zapłaty, jeśli strona, która przyjęła na siebie pierwotną odpowiedzialność, nie spłaci wierzytelności. W takim przypadku dłużnik:
- ujmuje nowe zobowiązanie finansowe oparte na wartości godziwej przyjętego obowiązku wynikającego z udzielonej gwarancji; oraz
  - ujmuje zyski lub straty ustalone jako różnica pomiędzy (i) wszystkimi zrealizowanymi przychodami; i (ii) wartością bilansową pierwotnego zobowiązania finansowego, pomniejszoną o wartość godziwą nowego zobowiązania finansowego.

#### WYCENA (paragrafy 43–70)

##### Wycena początkowa aktywów finansowych oraz zobowiązań finansowych (paragraf 43)

- OS64 Wartość godziwa instrumentu finansowego w momencie jego początkowego ujęcia jest zwykle ceną transakcji (tzn. wartością godziwą uiszczoną lub otrzymaną zapłatą, zob. także paragraf OS76). Jeśli jednak część uiszczoną lub otrzymaną zapłatą dotyczy płatności za coś innego niż ten instrument finansowy, wartość godziwa instrumentu finansowego jest szacowana przy wykorzystaniu technik wyceny (zob. paragrafy OS74–OS79). Na przykład wartość godziwa długoterminowej nieoprocentowanej pożyczki lub należności może zostać oszacowana jako wartość bieżąca wszystkich przyszłych przepływów pieniężnych zdyskontowanych z użyciem przeważającej na rynku stopy (stóp) procentowej dla podobnego instrumentu (podobnego pod względem waluty, okresu, rodzaju stopy procentowej i innych czynników) z podobnym ratingiem kredytowym. Każda nadwyżka kwoty pożyczki stanowi koszt lub pomniejsza przychód, chyba że kwalifikuje się do ujęcia jako składnika aktywów innego rodzaju.
- OS65 Jeśli jednostka udziela pożyczki oprocentowanej według stopy odbiegającej od stóp rynkowych (np. 5 %, podczas gdy stopa rynkowa dla podobnych pożyczek wynosi 8 %) i z góry otrzymuje opłatę początkową jako rekompensatę, to ujmuje pożyczkę w wartości godziwej, tj. bez otrzymanej początkowej opłaty. Jednostka rozlicza dyskonto do rachunku zysków i strat przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej.

##### Wycena aktywów finansowych w późniejszych okresach (paragraf 45 i 46)

- OS66 Jeśli instrument finansowy, który był poprzednio ujęty jako składnik aktywów finansowych, jest wyceniany według wartości godziwej i jego wartość godziwa spada poniżej zera, to staje się on, zgodnie z paragrafem 47, zobowiązaniem finansowym.
- OS67 Następujący przykład ilustruje sposób ujęcia kosztów transakcji w momencie początkowej i późniejszej wyceny składnika aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży. Składnik aktywów został nabyty za cenę 100 j.p. plus prowizja od zakupu w wysokości 2 j.p. Początkowo składnik aktywów jest ujmowany w wysokości 102 j.p. Następny dzień bilansowy wypada kolejnego dnia, kiedy rynkowa cena składnika aktywów wynosi 100 j.p. Jeśli dokonano by sprzedaży, zapłacona zostałaby prowizja w wysokości 3 j.p. W tym dniu składnik aktywów wyceniony jest w wartości 100 j.p. (bez uwzględnienia możliwej do zapłacenia prowizji od sprzedaży), a strata w wysokości 2 j.p. zostaje ujęta w kapitale własnym. Jeśli składnik aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży ma stałe lub możliwe do ustalenia płatności, koszty transakcyjne są amortyzowane do rachunku zysków i strat przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej. Jeśli składnik aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży nie posiada stałych lub możliwych do ustalenia płatności, koszty transakcji są ujmowane w rachunku zysków i strat w momencie, gdy składnik aktywów jest wyłączany z bilansu, lub gdy nastąpiła jego utrata wartości.
- OS68 Instrumenty, które są kwalifikowane jako pożyczki i należności, wycenia się według zamortyzowanego kosztu bez względu na zamiar jednostki względem utrzymywania ich do terminu wymagalności.

**Zagadnienia dotyczące wyceny według wartości godziwej (paragrafy 48 i 49)**

- OS69 U podłoża definicji wartości godziwej leży założenie, że jednostka będzie kontynuować swoją działalność gospodarczą bez jakiegokolwiek zamiaru lub konieczności jej likwidacji, istotnego ograniczenia skali jej operacji lub też zawierania transakcji na niekorzystnych warunkach. Stąd też wartość godziwa nie jest kwotą, którą jednostka otrzymałaby lub zapłaciła w wyniku wymuszonej transakcji, niedobrowolnej likwidacji lub sprzedaży dokonanej w obliczu trudnej sytuacji. Jednakże wartość godziwa odzwierciedla jakość kredytową instrumentu finansowego.
- OS70 Niniejszy standard stosuje wyrażenia: „cena zakupu” i „cena sprzedaży” (niekiedy w powiązaniu z „bieżącą ofertą”) w kontekście kwotowanych cen rynkowych oraz wyrażenie „widelki ceny kupna i sprzedaży” obejmujące jedynie koszty transakcji. Inne korekty doprowadzające do wartości godziwej (np. z tytułu ryzyka kredytowego kontrahenta) nie są objęte pojęciem „widelki ceny kupna i sprzedaży”.

*Aktywny rynek: ceny kwotowane*

- OS71 Instrument finansowy jest uważany za notowany na aktywnym rynku, jeśli kwotowane ceny są łatwo i regularnie dostępne z giełdy, od dealera, brokera, grupy branżowej, instytucji usługowej lub uprawnionej do wydawania regulacji, a ceny te reprezentują aktualne i regularnie występujące na rynku transakcje zawierane bezpośrednio pomiędzy stronami. Wartość godziwa jest definiowana w warunkach ceny uzgodnionej przez zainteresowanego nabywcę oraz zainteresowanego sprzedającego w bezpośrednio zawieranej transakcji. Celem określenia wartości godziwej instrumentu finansowego, będącego przedmiotem obrotu na aktywnym rynku, jest doprowadzenie do ceny, po której w dniu bilansowym zostałaby zawarta transakcja na tym instrumencie (tj. bez modyfikacji lub „przepakowania”) na najbardziej korzystnym aktywnym rynku, do którego jednostka ma natychmiastowy dostęp. Jednakże jednostka koryguje cenę ustaloną na bardziej korzystnym rynku, aby odzwierciedlić wszelkie wynikające z ryzyka kredytowego kontrahenta różnice pomiędzy instrumentami będącymi przedmiotem obrotu na tym rynku oraz instrumentem wycenianym. Istnienie publikowanych kwotowań ceny na aktywnym rynku jest najlepszym dowodem wartości godziwej, i jeśli takie kwotowania istnieją, to wykorzystuje się je do wyceny składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego.
- OS72 Właściwą kwotowaną ceną rynkową dla posiadanego składnika aktywów lub zobowiązania, które ma zostać zaciągnięte, jest zazwyczaj bieżąca cena kupna, a dla składnika aktywów, który ma zostać nabyty, lub zaciągniętego zobowiązania, bieżąca cena sprzedaży. W przypadku gdy jednostka posiada aktywa i zobowiązania, których ekspozycja na ryzyko rynkowe znosi się wzajemnie, może stosować średnie ceny rynkowe, jako podstawę do wyznaczenia wartości godziwej dla równoważących ryzyko pozycji, i stosować odpowiednio cenę kupna lub cenę sprzedaży dla otwartej pozycji netto. Jeśli bieżące ceny kupna i sprzedaży nie są dostępne, cena ostatnio zawartej transakcji stanowi dowód bieżącej wartości godziwej tak długo, jak nie nastąpi zmiana istotnych warunków ekonomicznych po dniu zawarcia tej ostatniej transakcji. Jeśli warunki od czasu zawarcia ostatniej transakcji zmieniły się (np. zmiana stopy wolnej od ryzyka następująca po ostatnim kwotowaniu ceny obligacji korporacyjnych), wartość godziwa odzwierciedla zmianę warunków poprzez odniesienie do bieżących cen lub stóp odpowiednio dla podobnych instrumentów finansowych. Podobnie, jeśli jednostka jest w stanie wykazać, że cena ostatniej transakcji nie jest wartością godziwą (np. dlatego, że odzwierciedla ona kwotę, którą jednostka otrzymałaby lub zapłaciła w wyniku wymuszonej transakcji, niedobrowolnej likwidacji lub sprzedaży dokonywanej w obliczu trudnej sytuacji jednostki), cena ta jest korygowana. Wartość godziwa portfela instrumentów finansowych jest iloczynem liczby jednostek instrumentu i kwotowanej ceny rynkowej. Jeśli nie istnieją publikowane kwotowania cen na aktywnym rynku dla instrumentu finansowego jako całości, lecz istnieją aktywne rynki dla jego części składowych, wartość godziwa jest wyznaczana na podstawie odpowiednich cen rynkowych dla poszczególnych jego części składowych.
- OS73 Jeśli stopa (raczej niż cena) jest kwotowana na aktywnym rynku, jednostka stosuje stopę kwotowaną na rynku jako daną wejściową przy wyznaczaniu wartości godziwej za pomocą techniki wyceny. Jeśli stopa kwotowana na rynku nie uwzględnia ryzyka kredytowego oraz innych czynników, które uczestnicy rynku uwzględniliby w wycenie instrumentu, jednostka odpowiednio koryguje wycenę o te czynniki.

*Brak aktywnego rynku: techniki wyceny*

- OS74 Jeśli nie istnieje aktywny rynek dla danego instrumentu, jednostka wyznacza wartość godziwą przy zastosowaniu technik wyceny. Do technik wyceny zalicza się wykorzystanie ostatnich transakcji rynkowych przeprowadzonych bezpośrednio pomiędzy dobrze poinformowanymi, zainteresowanymi stronami, a także, jeśli informacje o nich są dostępne, odniesienie do bieżącej wartości godziwej innego instrumentu, który jest niemalże taki sam, analizę zdyskontowanych przepływów pieniężnych, jak również modele wyceny opcji. Jeśli istnieje technika wyceny powszechnie stosowana przez uczestników rynku do wyceny instrumentu, a także wykazano, że ta technika dostarcza wiarygodnych oszacowań cen osiągniętych w rzeczywistych transakcjach rynkowych, jednostka stosuje tę metodę.
- OS75 Celem stosowania technik wyceny jest ustalenie, jak w dniu wyceny kształtowałaby się cena transakcyjna przy bezpośredniej wymianie, której powody wynikają z decyzji gospodarczych podejmowanych w zwykłych okolicznościach. Wartość godziwa jest szacowana na podstawie rezultatów osiągniętych w wyniku zastosowania techniki wyceny, która w maksymalnym stopniu wykorzystuje dane rynkowe, a w minimalnym stopniu polega na subiektywnych danych specyficznych dla jednostki. Oczekuje się, że technika wyceny doprowadzi do realistycznego oszacowania wartości godziwej, jeśli a) rozsądnie odzwierciedla, jak rynek mógłby wycenić dany instrument; i b) dane wejściowe do technik wyceny w sposób rozsądny reprezentują oczekiwania rynkowe oraz miary czynników tworzących relację ryzyka i zwrotu właściwych dla danego instrumentu finansowego.



- OS76 Stąd też technika wyceny a) uwzględnia wszystkie czynniki, które byłyby rozważane przez uczestników rynku przy wyznaczaniu ceny; oraz b) jest zgodna z najlepszymi ekonomicznymi metodologiami wyceny instrumentów finansowych. Jednostka dokonuje okresowo kalibracji techniki wyceny i poddaje ją testowi ważności przy zastosowaniu cen pochodzących z możliwych do obserwacji bieżących transakcji rynkowych dla tego samego instrumentu (tj. bez modyfikacji lub przepakowania) lub opartych na innych dostępnych danych rynkowych. Jednostka, według przyjętych przez nią zasad stosowanych w ciągły sposób, gromadzi dane rynkowe, pochodzące z tego samego rynku, na którym instrument powstał lub został nabyty. Najlepszym dowodem wartości godziwej instrumentu finansowego przy początkowym ujęciu jest cena transakcji (tj. wartość godziwa uiszczonej lub otrzymanej zapłaty), chyba że wartość godziwa tego instrumentu jest udowodniona poprzez porównanie z innymi możliwymi do obserwacji bieżącymi transakcjami rynkowymi dla tego samego instrumentu (tj. bez modyfikacji przepakowania) lub oparta jest na technice wyceny, której zmienne obejmują wyłącznie dane pochodzące z możliwych do obserwacji rynków.
- OS76A Późniejsza wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego oraz późniejsze ujęcie zysków i strat powinny być zgodne z wymogami niniejszego standardu. Zastosowanie postanowień OS76 może w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego nie prowadzić do ujęcia zysku lub straty. W takim przypadku MSR 39 wymaga, aby po początkowym ujęciu zysk lub stratę ujmować tylko w takim stopniu, w jakim jest ona skutkiem zmiany czynnika (w tym upływ czasu), który zostałby uwzględniony przez uczestników rynku przy ustalaniu ceny.
- OS77 Początkowe nabycie lub powstanie składnika aktywów finansowych lub zaciągnięcie zobowiązania finansowego jest transakcją rynkową, która stanowi podstawę do oszacowania wartości godziwej instrumentu finansowego. W szczególności jeśli instrument finansowy jest instrumentem dłużnym (takim jak pożyczka), jego wartość godziwa może być ustalona przez odniesienie do warunków rynkowych, które istniały w dniu jego nabycia lub powstania oraz bieżących warunków rynkowych lub stóp procentowych pobieranych przez jednostkę lub przez inne jednostki dla podobnych instrumentów dłużnych (tj. o podobnym okresie do dnia wymagalności, strukturze przepływów pieniężnych, walucie, ryzyku kredytowym, zabezpieczeniu i sposobie oprocentowania). Alternatywnie, zakładając, że nie nastąpiła zmiana ryzyka kredytowego dłużnika i mającego zastosowanie spread kredytowego po powstaniu instrumentu dłużnego, oszacowanie bieżącej rynkowej stopy procentowej może zostać przeprowadzone przy zastosowaniu referencyjnej stopy procentowej odzwierciedlającej lepszą jakość kredytową niż bazowy instrument dłużny, utrzymując stały spread kredytowy oraz dokonując jednocześnie korekty z tytułu zmiany referencyjnej stopy procentowej od dnia powstania instrumentu. Jeśli zmieniły się warunki od ostatniej transakcji rynkowej, wynikającą stąd zmianę wartości godziwej instrumentu finansowego określa się przez odniesienie do bieżących cen lub stóp dla podobnych instrumentów finansowych, skorygowanych odpowiednio o różnice w stosunku do wycenianego instrumentu.
- OS78 Te same informacje mogą być niedostępne na każdy dzień wyceny. Na przykład w dniu, w którym jednostka udziela pożyczki lub nabywa instrument dłużny, który nie jest przedmiotem aktywnego obrotu, jednostka zna cenę transakcji, która jest jednocześnie ceną rynkową. Jednakże na dzień kolejnej wyceny informacje o nowych transakcjach mogą być niedostępne i choć jednostka jest w stanie określić ogólny poziom rynkowych stóp procentowych, to może nie znać poziomu ryzyka kredytowego lub innych ryzyk, które uczestnicy rynku wzięliby pod uwagę przy wycenie instrumentu na ten dzień. Jednostka może nie posiadać informacji pochodzących z bieżących transakcji, aby wyznaczyć odpowiedni spread kredytowy ponad bazową stopę procentową w celu wyznaczenia stopy dyskontowej używanej do kalkulacji wartości bieżącej. W przypadku braku przeciwnych dowodów wydaje się uzasadnione założenie, że nie nastąpiły żadne zmiany w spread kredytowym w stosunku do stanu z dnia udzielenia pożyczki. Jednakże oczekuje się od jednostki przeprowadzenia uzasadnionych działań w celu stwierdzenia, czy istnieją dowody nastąpienia zmian w takich czynnikach. Jeśli istnieje dowód na takie zmiany, jednostka bierze pod uwagę efekt tej zmiany przy ustalaniu wartości godziwej instrumentu finansowego.
- OS79 Stosując analizę zdyskontowanych przepływów pieniężnych, jednostka używa jednej lub więcej stóp dyskontowych, które odpowiadają przeważająco występującym stopom zwrotu dla instrumentów finansowych o niemalże takich samych warunkach i charakterystyce, włączając jakość kredytową instrumentu, okres, dla którego wynikająca z umowy stopa procentowa jest stała, okres pozostały do spłaty kapitału oraz walutę, w której dokonywane będą płatności. Należności i zobowiązania krótkoterminowe bez określonych stóp procentowych mogą być wyceniane w kwocie wynikającej z faktury, jeśli efekt dyskontowania jest niematerialny.

*Brak aktywnego rynku: instrumenty kapitałowe*

- OS80 Wartość godziwa inwestycji w instrumenty kapitałowe, których cena nie jest kwotowana na aktywnym rynku, oraz w instrumenty pochodne, które są powiązane i muszą być rozliczone poprzez dostarczenie takiego niekwotowanego instrumentu finansowego (zob. paragrafy 46 c) i 47), może zostać wiarygodnie wyceniona, jeśli a) zmienność przedziału rozsądnych oszacowań wartości godziwej dla tego instrumentu nie jest znacząca; lub b) prawdopodobieństwo różnych szacunków w przedziale może być w rozsądny sposób ocenione i użyte przy szacowaniu wartości godziwej.
- OS81 Istnieje wiele sytuacji, w których zmienność przedziału rozsądnych oszacowań wartości godziwej inwestycji w instrumenty kapitałowe, których cena nie jest kwotowana na rynku, lub w instrumenty pochodne, które są powiązane i muszą być rozliczone poprzez dostarczenie takiego niekwotowanego instrumentu kapitałowego (zob. paragrafy 46 c) i 47) będzie prawdopodobnie nieznacząca. Zazwyczaj możliwe jest oszacowanie wartości godziwej składnika aktywów finansowych, który jednostka nabyła od trzeciej strony. Jednakże, jeśli rozpiętość przedziału rozsądnych oszacowań wartości godziwej jest znacząca, a prawdopodobieństwo różnych oszacowań nie może być w rozsądny sposób ocenione, jednostka nie może wycenić instrumentu według wartości godziwej.

*Dane wejściowe dla technik wyceny*

- OS82 Prawidłowa technika szacowania wartości godziwej dla danego instrumentu finansowego powinna uwzględniać możliwe do obserwacji dane rynkowe dotyczące warunków rynkowych oraz innych czynników, które mogą wpływać na wartość godziwą instrumentu. Wartość godziwa instrumentu finansowego opiera się na jednym lub więcej następujących czynnikach (i prawdopodobnie innych).
- Wartość pieniądza w czasie (tj. odsetki według stopy bazowej lub wolnej od ryzyka).* Bazowe stopy procentowe mogą zazwyczaj być wyciągnięte z możliwych do obserwacji cen obligacji skarbowych, często kwotowanych w publikacjach finansowych. Stopy te z reguły różnią się w zależności od oczekiwanych dat przewidywanych przepływów pieniężnych wzdłuż krzywej rentowności stóp procentowych dla różnych okresów czasu. Z przyczyn praktycznych jednostka może stosować powszechnie akceptowane i łatwo dostępne ogólne stopy, takie jak LIBOR lub kwotowania transakcji swap, jako stopy referencyjne. (Ponieważ stopa taka jak LIBOR nie jest stopą wolną od ryzyka, korekta o ryzyko kredytowe związane z danym instrumentem finansowym jest wyznaczana w oparciu o jego ryzyko kredytowe w relacji do ryzyka kredytowego stopy referencyjnej). W niektórych krajach obligacje skarbowe mogą nieść znaczne ryzyko kredytowe i przez to mogą nie stanowić podstawy stabilnej referencyjnej stopy bazowej dla instrumentów denominowanych w walucie tego kraju. Niektóre jednostki w tych krajach mogą mieć lepszą ocenę kredytową oraz niższą stopę oprocentowania pożyczek niż rząd. W takim przypadku bazowa stopa procentowa może być w bardziej poprawny sposób wyznaczona poprzez odniesienie do obligacji korporacyjnych o najwyższym ratingu, wyemitowanych w walucie tego kraju.
  - Ryzyko kredytowe.* Wpływ ryzyka kredytowego na wartość godziwą (premia z tytułu ryzyka kredytowego ponad bazową stopę procentową) może być określony na podstawie dostępnych cen rynkowych dla instrumentów finansowych, będących przedmiotem obrotu na rynku instrumentów o różnej jakości kredytowej lub na podstawie dostępnych stóp procentowych pobieranych przez pożyczkodawców od pożyczek o różnym ratingu kredytowym.
  - Kursy wymiany walut.* Aktywne rynki wymiany walut istnieją dla większości podstawowych walut, a ceny są kwotowane codziennie w publikacjach finansowych.
  - Ceny dóbr.* Istnieją dostępne ceny rynkowe dla wielu dóbr.
  - Ceny instrumentów kapitałowych.* Ceny (i indeksy cen) instrumentów kapitałowych będących przedmiotem obrotu są łatwo dostępne na niektórych rynkach. W przypadku instrumentów kapitałowych, dla których nie ma cen rynkowych, w celu oszacowania ich bieżącej ceny rynkowej mogą być stosowane techniki oparte na wartości bieżącej.
  - Zmienność (tj. rozmiary przyszłych zmian cen instrumentu finansowego lub innej pozycji).* Miary zmienności instrumentów będących przedmiotem aktywnego obrotu zazwyczaj mogą być rozsądnie oszacowane na podstawie historycznych danych rynkowych lub też poprzez użycie zmienności implikowanych w bieżących cenach rynkowych.
  - Ryzyko przedpłaty i żądania spłaty.* Przewidywany przebieg przedpłat wynikających z aktywów finansowych oraz przebieg żądania spłaty zobowiązań finansowych mogą być wyznaczone w oparciu o dane historyczne. (Wartość godziwa zobowiązania finansowego, które może stać się wymagalne na żądanie przez kontrahenta, nie może być mniejsza niż wartość bieżąca kwoty wymaganej na żądanie – zob. paragraf 49).
  - Koszty obsługi składnika aktywów lub zobowiązania finansowego.* Koszt obsługi może być oszacowany poprzez porównanie do bieżących prowizji pobieranych przez innych uczestników rynku. Jeśli koszty obsługi składnika aktywów lub zobowiązania finansowego są znaczące, a inni uczestnicy rynku ponosiliby podobne koszty, emitent uwzględni je przy szacowaniu wartości godziwej składnika aktywów lub zobowiązania finansowego. Jest prawdopodobne, że wartość godziwa w momencie powstania umownego prawa do przyszłych prowizji jest równa cenie początkowej zapłaconej za nie, chyba że przyszłe prowizje oraz związane koszty nie są porównywalne do wielkości rynkowych.

**Zyski i straty (paragrafy 55–57)**

- OS83 Jednostka stosuje MSR 21 w odniesieniu do aktywów finansowych i zobowiązań finansowych stanowiących pozycje pieniężne w rozumieniu MSR 21, i są one wyrażone w walucie obcej. Zgodnie z MSR 21 wszelkie dodatnie i ujemne różnice kursowe dotyczące aktywów i zobowiązań pieniężnych są ujmowane w rachunku zysków lub strat. Wyjątkiem od tej reguły jest pozycja pieniężna wyznaczona jako instrument zabezpieczający w zabezpieczeniu przepływów pieniężnych (zob. paragrafy 95–101) lub w zabezpieczeniu udziałów w aktywach netto (zob. paragraf 102). Dla celów ujęcia dodatnich i ujemnych różnic kursowych w rozumieniu MSR 21 pieniężny składnik aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży jest traktowany tak, jak gdyby był wyceniany według zamortyzowanego kosztu w walucie obcej. W związku z powyższym dla tego typu aktywów finansowych różnice kursowe wynikające ze zmian zamortyzowanego kosztu są ujmowane w rachunku zysków lub strat, a pozostałe zmiany wartości bilansowej są ujmowane zgodnie z paragrafem 55 b). Dla aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży, które nie stanowią pozycji pieniężnych w rozumieniu MSR 21 (na przykład instrumenty kapitałowe), zyski lub straty ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym zgodnie z paragrafem 55 b) obejmują wszelkie związane z nimi składniki w postaci różnic kursowych. W razie występowania powiązania zabezpieczającego pomiędzy pieniężnym składnikiem aktywów finansowych, niebędącym instrumentem pochodnym, i pieniężnym zobowiązaniem, niebędącym instrumentem pochodnym, zmiany składnika walutowego tych instrumentów finansowych są ujmowane w rachunku zysków i strat.

**Utrata wartości i nieściągalność aktywów finansowych (paragrafy 58–70)**

*Aktywa finansowe wykazywane według zamortyzowanego kosztu (paragrafy 63–65)*

- OS84 Utrata wartości składnika aktywów finansowych wycenianego według zamortyzowanego kosztu jest ustalana przy użyciu pierwotnej efektywnej stopy procentowej dla danego instrumentu finansowego, ponieważ dyskontowanie według bieżącej rynkowej stopy procentowej, powodowałoby w rezultacie wycenę według wartości godziwej takich aktywów finansowych, które w innych okolicznościach byłyby wyceniane według zamortyzowanego kosztu. Jeśli warunki pożyczki, należności lub inwestycji utrzymywanej do terminu wymagalności są renegocjowane lub zmieniane w jakikolwiek inny sposób, z powodu trudności finansowych dłużnika lub emitenta, utrata wartości jest wyceniana przy użyciu pierwotnej efektywnej stopy procentowej, wyznaczonej przed zmianą warunków. Przepływy pieniężne związane z należnościami krótkoterminowymi nie są dyskontowane, jeśli skutek dyskontowania jest niematerialny. Jeśli pożyczka, należność lub inwestycja utrzymywana do terminu wymagalności ma przypisaną zmienną stopę procentową, to stopa dyskontowa dla wyceny utraty wartości, zgodnie z paragrafem 63, jest bieżącą efektywną stopą procentową ustaloną zgodnie z umową. W praktyce pożyczkodawca może wycenić utratę wartości składnika aktywów wykazywanego według zamortyzowanego kosztu na podstawie wartości godziwej tego instrumentu, ustalonej na podstawie dostępnych cen rynkowych. Kalkulacja wartości bieżącej oszacowanych przepływów pieniężnych związanych z zabezpieczonym zastawem składnikiem aktywów odzwierciedla przepływy pieniężne, które mogą powstać w wyniku egzekucji, pomniejszone o koszty związane z pozyskaniem i sprzedażą zabezpieczenia, niezależnie od tego, czy dokonanie egzekucji jest prawdopodobne.
- OS85 W procesie oceny utraty wartości bierze się pod uwagę wszystkie ekspozycje kredytowe, a nie tylko te wynikające z niskiej jakości kredytowej. Na przykład jeśli jednostka stosuje wewnętrzny system oceniania ryzyka kredytowego, to bierze pod uwagę wszystkie oceny stopnia ryzyka kredytowego według przyjętej skali, a nie tylko te wskazujące znaczące pogorszenie jakości kredytowej.
- OS86 Wynikiem szacowania kwoty utraty wartości może być pojedyncza kwota lub przedział możliwych kwot. W tym drugim przypadku jednostka ujmuje utratę wartości w kwocie równej najlepszemu oszacowaniu, mieszczącemu się w przedziale <sup>(1)</sup>, biorąc pod uwagę wszelkie istotne informacje dostępne przed sporządzeniem sprawozdania finansowego, a dotyczące sytuacji na dzień bilansowy.
- OS87 Dla celów łącznej oceny utraty wartości, aktywa finansowe grupowane są według podobnych charakterystyk ryzyka kredytowego, które wskazują na zdolność dłużnika do spłaty całości zobowiązania zgodnie z warunkami umowy (na przykład na podstawie oceny ryzyka kredytowego lub procesu oceniania według przyjętej skali, z uwzględnieniem typu składnika aktywów, branży, obszaru geograficznego, rodzaju zabezpieczenia, opóźnienia w spłacie i innych istotnych czynników). Wybrane charakterystyki są istotne z punktu widzenia oceny przyszłych strumieni przepływów pieniężnych dla grup takich aktywów, gdyż wskazują, jaka jest zdolność dłużników do spłaty wszystkich dłużnych kwot zgodnie z warunkami umowy dotyczącej składnika aktywów będącego przedmiotem oceny. Jednakże prawdopodobieństwo straty lub inne statystyki dotyczące straty różnią się na poziomie poszczególnych grup pomiędzy a) aktywami, dla których ocena utraty wartości jest przeprowadzana indywidualnie i takiej utraty nie stwierdzono; oraz b) aktywami, które nie były przedmiotem indywidualnej oceny utraty wartości i dla których inna kwota utraty wartości może być wymagana. Jeśli jednostka nie posiada grupy aktywów o podobnej charakterystyce ryzyka, nie dokonuje dodatkowej oceny.
- OS88 Utrata wartości rozpoznana dla grupy aktywów stanowi wstępny krok poprzedzający identyfikację utraty wartości dla pojedynczych aktywów finansowych, które poddane były ocenie łącznej. W momencie gdy dostępna staje się informacja umożliwiająca indywidualną ocenę utraty wartości aktywów znajdujących się w grupie, aktywa te wyłącza się z grupy.
- OS89 Przyszłe przepływy pieniężne w grupie aktywów finansowych, dla których utrata wartości oceniana jest łącznie, są szacowane na podstawie historii strat dla aktywów o podobnych charakterystykach ryzyka kredytowego do charakterystyki tych aktywów, które znajdują się w grupie. Jednostki, które nie posiadają doświadczenia w zakresie strat dla specyficznych jednostek lub których doświadczenie nie jest wystarczające, opierają się na doświadczeniu dotyczącym grupy porównywalnego typu aktywów. Dane historyczne dotyczące strat są korygowane na podstawie dostępnych bieżących danych, tak aby odzwierciedlić oddziaływanie bieżących warunków, które nie miały wpływu w okresie, na którym opierają się dane historyczne dotyczące strat, jak też aby wyeliminować czynniki mające wpływ na dane historyczne, a niewystępujące obecnie. Oszacowania zmian przyszłych przepływów pieniężnych odzwierciedlają i zasadniczo są zgodne ze zmianami powiązanych dostępnych danych w poszczególnych okresach (takich jak stopa bezrobocia, ceny nieruchomości, ceny towarów, status płatności oraz inne czynniki, które wskazują na poniesione w grupie straty i ich rozmiary). Metodologia i założenia przyjęte do oszacowania przyszłych przepływów pieniężnych są regularnie przeglądane w celu zmniejszenia rozbieżności pomiędzy stratami szacowanymi a rzeczywistymi.
- OS90 Jako przykład zastosowania paragrafu OS89, jednostka może ustalić na bazie doświadczeń historycznych, że jednym z głównych powodów zaprzestania spłat zadłużenia kart kredytowych jest śmierć dłużnika. Jednostka może ustalić, że wskaźnik zgonów jest niezmienny w kolejnych okresach. Niemniej jednak niektórzy z grupy posiadaczy kart kredytowych mogli umrzeć w tym roku, co wskazuje, że nastąpiła utrata wartości kredytu, mimo że na koniec roku jednostka nie zna jeszcze dokładnych danych, którzy z dłużników zmarli. Ujęcie spowodowanych utratą wartości

<sup>(1)</sup> MSR 37 paragraf 39 zawiera wskazówki, w jaki sposób ustalić najlepsze oszacowanie w ramach przedziału możliwych wartości.

strat, które „nastąpiły, lecz nie są raportowane”, byłoby działaniem prawidłowym. Jednakże nie byłoby prawidłowe ujęcie straty spowodowanej utratą wartości w przypadku zgonów, które dopiero mogą się wydarzyć w przyszłym okresie, ponieważ zdarzenie powodujące powstanie straty (śmierć dłużnika), jeszcze nie nastąpiło.

- OS91 W przypadku stosowania historycznych wskaźników strat do szacowania przyszłych przepływów pieniężnych istotne jest, aby informacje te były stosowane w odniesieniu do grupy zdefiniowanej w podobny sposób jak grupa, dla której zgromadzono dane historyczne. Zatem metoda zastosowana przez jednostkę powinna umożliwiać powiązanie każdej grupy z wynikającym z przeszłości doświadczeniem w zakresie strat występujących w grupach aktywów o podobnym ryzyku kredytowym oraz z odpowiednimi dostępnymi danymi dotyczącymi okresu bieżącego.
- OS92 Podejścia oparte na formułach lub metodach statystycznych mogą być stosowane dla oszacowania strat z tytułu utraty wartości w grupie aktywów finansowych (np. mniejszych kredytów) tak długo, jak są one zgodne z wymogami paragrafów 63–65 oraz OS87–OS91. Każdy stosowany model powinien uwzględniać wartość pieniądza w czasie, przepływy pieniężne za wszystkie okresy przyszłe do wymagalności składnika aktywów (nie tylko za rok następny), wiek kredytów w danym portfelu kredytowym i nie dopuszczać do powstania utraty wartości w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów finansowych.

#### *Przychody odsetkowe po rozpoznaniu utraty wartości*

- OS93 W przypadku aktywów finansowych lub grupy podobnych aktywów finansowych, dla których dokonano odpisu z tytułu utraty wartości, przychody odsetkowe są ujmowane przy zastosowaniu stopy procentowej użytej do zdyskontowania przyszłych przepływów pieniężnych dla celów oszacowania straty z tytułu utraty wartości.

### ZABEZPIECZANIE (paragrafy 71–102)

#### **Instrumenty zabezpieczające (paragrafy 72–77)**

##### *Kwalifikacja instrumentów (paragrafy 72 i 73)*

- OS94 Potencjalna strata na opcji wystawionej przez jednostkę może być znacznie wyższa aniżeli potencjalny zysk z tytułu wzrostu wartości zabezpieczanej pozycji. Innymi słowy, wystawiona opcja nie jest skuteczna w ograniczaniu narażenia na występowanie zysków lub strat związanych z zabezpieczaną pozycją. W związku z tym wystawiona opcja nie spełnia warunków kwalifikacji do instrumentów zabezpieczających, chyba że została wyznaczona w celu skompensowania opcji nabytej, w tym opcji wbudowanej w inny instrument finansowy (np. wystawiona opcja kupna wyznaczona do zabezpieczenia zobowiązania z opcją wcześniejszego wykupu). Natomiast z nabytą opcją są związane potencjalne zyski równe lub większe od strat, a zatem posiada potencjał ograniczenia narażenia na występowanie zysków lub strat spowodowanych zmianą wartości godziwej lub przepływów pieniężnych. Wobec tego nabyta opcja może być kwalifikowana jako instrument zabezpieczający.
- OS95 Inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności, wyceniane według zamortyzowanego kosztu, mogą być wyznaczane jako instrumenty zabezpieczające w zabezpieczaniu ryzyka walutowego.
- OS96 Inwestycja w nienotowany instrument kapitałowy, który nie jest wyceniany w wartości godziwej, ponieważ jego wartości godziwej nie można wiarygodnie zmierzyć lub powiązany instrument pochodny, który musi być rozliczony przez dostawę takiego nienotowanego instrumentu kapitałowego (zob. paragrafy 46 c) i 47), nie może być wyznaczony jako instrument zabezpieczający.
- OS97 Własne instrumenty kapitałowe jednostki nie stanowią jej aktywów finansowych ani zobowiązań finansowych i dlatego nie mogą być wyznaczone jako instrumenty zabezpieczające.

#### **Pozycje zabezpieczane (paragrafy 78–84)**

##### *Kwalifikacja pozycji (paragrafy 78–80)*

- OS98 Uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie do nabycia jednostki w drodze połączenia jednostek nie może stanowić pozycji zabezpieczanej, z wyjątkiem zabezpieczenia przed ryzykiem walutowym, ponieważ inne rodzaje zabezpieczanego ryzyka nie mogą zostać specyficznie zidentyfikowane i wycenione. Te inne rodzaje ryzyka stanowią ogólne ryzyko działalności gospodarczej.

- OS99 Inwestycja dokonana metodą nabycia nie może stanowić pozycji zabezpieczonej w zabezpieczeniu wartości godziwej, ponieważ zgodnie z metodą nabycia w rachunku zysków i strat ujmuje się przypadający na inwestora udział w wyniku finansowym jednostki stowarzyszonej, a nie zmiany wartości godziwej inwestycji. Z podobnych względów pozycję zabezpieczoną przed ryzykiem zmiany wartości godziwej nie może być inwestycja w konsolidowanej jednostce zależnej, ponieważ podczas konsolidacji w rachunku zysków i strat ujmuje się wynik finansowy jednostki zależnej, a nie zmiany wartości godziwej inwestycji. W przypadku zabezpieczenia udziałów w aktywach netto w jednostce zagranicznej sytuacja jest inna, ponieważ nie jest to zabezpieczenie przed zmianami wartości godziwej inwestycji, lecz przed ryzykiem zmiany kursu walut.
- OS99A Zgodnie z paragrafem 80 w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, ryzyko walutowe związane z wysoce prawdopodobną planowaną transakcją wewnątrzgrupową może kwalifikować się jako pozycja zabezpieczona w zabezpieczeniach przepływów pieniężnych, pod warunkiem, że transakcja ta jest wyrażona w walucie innej niż waluta funkcjonalna jednostki zawierającej tę transakcję, a ryzyko walutowe będzie miało wpływ na skonsolidowany wynik finansowy. Do tego celu jednostka może być jednostką dominującą, jednostką zależną, jednostką stowarzyszoną, współkontrolowaną lub oddziałem. Jeśli ryzyko walutowe związane z planowaną transakcją wewnątrzgrupową nie ma wpływu na skonsolidowany wynik finansowy, taka transakcja wewnątrzgrupowa nie może kwalifikować się jako pozycja zabezpieczona. Ma to zazwyczaj miejsce w przypadku płatności tantiem, odsetek, a także opłat zarządczych pomiędzy członkami tej samej grupy, chyba że transakcja wewnątrzgrupowa jest związana z transakcją zewnętrzną. Jednak w sytuacji, gdy ryzyko walutowe planowanej transakcji wewnątrzgrupowej będzie miało wpływ na skonsolidowany wynik finansowy, transakcja wewnątrzgrupowa może kwalifikować się jako pozycja zabezpieczona. Przykładem jest planowana sprzedaż bądź zakup zapasów pomiędzy członkami tej samej grupy, która wiąże się z przewidywaną w następnej kolejności sprzedażą tych zapasów jednostce zewnętrznej w stosunku do grupy. Podobnie planowana sprzedaż wewnątrzgrupowa maszyn i urządzeń przez należącą do danej grupy jednostkę będącą ich producentem, innej należącej do tej grupy jednostce, która będzie z nich korzystała do swojej działalności, może mieć wpływ na skonsolidowany wynik finansowy. Przykładowo taka sytuacja mogłaby mieć miejsce, ponieważ amortyzacji maszyn i urządzeń dokonywać będzie jednostka nabywająca, a kwota początkowego ujęcia maszyn i urządzeń może się zmienić, jeśli planowana transakcja wewnątrzgrupowa jest wyrażona w walucie innej niż waluta funkcjonalna jednostki nabywającej.
- OS99B Jeśli zabezpieczenie planowanej transakcji wewnątrzgrupowej kwalifikuje się do zastosowania rachunkowości zabezpieczeń, wszelkie zyski lub straty, które zostały ujęte bezpośrednio w kapitale własnym zgodnie z paragrafem 95 a), zostają przeklasyfikowane do rachunku zysków i strat w tym samym okresie lub okresach, w których ryzyko walutowe transakcji zabezpieczonej ma wpływ na skonsolidowany wynik finansowy.

*Wyznaczanie pozycji finansowych na pozycje zabezpieczone (paragrafy 81 i 81A)*

- OS99C [...] Jednostka może wyznaczyć wszystkie przepływy pieniężne związane z całym składnikiem aktywów finansowych lub zobowiązaniem finansowym jako pozycję zabezpieczoną i zabezpieczać je tylko przed jednym określonym rodzajem ryzyka (np. wyłącznie przed zmianami wynikającymi ze zmiany stopy LIBOR). Na przykład, jeśli efektywna stopa procentowa zobowiązania jest o 100 punktów bazowych niższa niż stopa LIBOR, jednostka może wyznaczyć jako pozycję zabezpieczoną całe zobowiązanie (tj. nominal powiększony o odsetki według stopy LIBOR mniejszonej o 100 punktów bazowych) i zabezpieczać zmianę wartości godziwej lub przepływy pieniężne, które wynikają ze zmiany stopy LIBOR. Jak przedstawiono w paragrafie OS100, w celu zwiększenia efektywności zabezpieczenia jednostka może również wyznaczać wskaźnik zabezpieczenia w inny sposób niż jeden do jednego.
- OS99D Dodatkowo, jeśli instrument finansowy o stałej stopie procentowej jest zabezpieczony w okresie następującym po momencie jego powstania, a w międzyczasie zmieniły się stopy procentowe, jednostka może wyznaczyć do zabezpieczenia część równą stopie referencyjnej. [...]. Na przykład jednostka zawiera umowę powodującą powstanie składnika aktywów finansowych o stałej stopie procentowej i wartości 100 j.p., dla którego efektywna stopa procentowa wynosi 6 % w czasie, gdy stopa LIBOR wynosi 4 %. Po pewnym czasie jednostka rozpoczyna zabezpieczanie tego składnika aktywów, kiedy stopa LIBOR wzrosła do 8 %, a wartość godziwa składnika aktywów spadła do 90 j.p. Jednostka wylicza, że jeśli nabyłaby składnik aktywów tego dnia, kiedy wyznacza go do zabezpieczenia w zamian za jego wartość godziwą w wysokości 90 j.p., to efektywna stopa dochodowości wynosiłaby 9,5 %. [...] Jednostka może wyznaczyć część odpowiadającą stopie LIBOR w wysokości 8 %, która składa się po części z wynikających z umowy przepływów pieniężnych z tytułu odsetek oraz z różnicy pomiędzy bieżącą wartością godziwą (tj. 90 j.p.) i kwotą podlegającą spłacie terminie wymagalności (tj. 100 j.p.).

*Wyznaczenie pozycji niefinansowych na pozycje zabezpieczone (paragraf 82)*

- OS100 Zazwyczaj zmiany ceny części lub komponentów składnika aktywów niefinansowych lub zobowiązania niefinansowego nie wywierają możliwego do przewidzenia i odrębnej wyceny wpływu na cenę pozycji w sposób, który byłby porównywalny – na przykład – do wpływu zmiany rynkowych stóp procentowych na cenę obligacji. Dlatego składnik aktywów niefinansowych lub zobowiązanie niefinansowe jest pozycją zabezpieczoną tylko jako całość lub przed ryzykiem walutowym. Jeśli istnieje rozbieżność pomiędzy warunkami instrumentu zabezpieczającego i pozycji zabezpieczonej (jak na przykład zabezpieczenie planowanego nabycia brazylijskiej kawy przy użyciu kontraktu forward na zakup kawy kolumbijskiej przy innych podobnych warunkach), powiązanie zabezpieczające mimo to może być kwalifikowane jako powiązanie zabezpieczające, pod warunkiem że wszystkie warunki określone w paragrafie 88 są spełnione, włącznie z tym, że oczekuje się wysokiej efektywności zabezpieczenia. Dla tego celu kwota instrumentu zabezpieczającego może być większa lub mniejsza niż kwota pozycji zabezpieczonej, jeśli zwiększa to efektywność powiązania zabezpieczającego. Na przykład w celu oszacowania statystycznej zależności pomiędzy pozycją zabezpieczoną (tj. transakcją dotyczącą kawy brazylijskiej) i instrumentem zabezpieczającym (tj. transakcją dotyczącą kawy kolumbijskiej) można przeprowadzić analizę regresji. Jeśli istnieje potwierdzona statystycznie zależność między dwoma zmiennymi (ceną jednostkową kawy

brazylijskiej i kolumbijskiej), nachylenie linii regresji może być użyte dla ustalenia współczynnika zabezpieczenia, który zmaksymalizuje oczekiwaną efektywność. Na przykład, jeśli nachylenie linii regresji wynosi 1,02, współczynnik oparty na 0,98 wielkości pozycji zabezpieczanej do 1,00 wielkości instrumentu zabezpieczającego maksymalizuje oczekiwaną efektywność. Jednak relacja zabezpieczenia może powodować nieefektywność, którą należy ująć w rachunku zysków i strat w czasie trwania powiązania zabezpieczającego.

*Wyznaczenie grup pozycji jako pozycji zabezpieczanych (paragrafy 83 i 84)*

- OS101 Zabezpieczanie ogólnej pozycji netto (np. netto wszystkich aktywów o stałej stopie procentowej i zobowiązań o stałej stopie procentowej i podobnych terminach wymagalności), a nie konkretnej pozycji, nie kwalifikuje się do rachunkowości zabezpieczeń. Jednakże prawie taki sam wpływ na rachunek zysków i strat, wynikający z zastosowania rachunkowości zabezpieczeń dla tego typu powiązania zabezpieczającego, może być osiągnięty poprzez wyznaczenie jako pozycji zabezpieczanej części pozycji bazowych. Na przykład, jeśli bank posiada aktywa w wysokości 100 j.p. i zobowiązania w wysokości 90 j.p. o podobnym ryzyku i warunkach, i zabezpiecza ekspozycję netto w wysokości 10 j.p., to jako pozycję zabezpieczaną może wyznaczyć aktywa w wysokości 10 j.p. Ten sposób wyznaczania może być stosowany, jeśli takie aktywa i zobowiązania są instrumentami o stałej stopie procentowej, wówczas jest to zabezpieczenie wartości godziwej, jeśli natomiast są to instrumenty o zmiennej stopie, wówczas jest to zabezpieczenie przepływów pieniężnych. Podobnie, jeśli jednostka posiada uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie zakupu obcej waluty w wysokości 100 j.p. i uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie sprzedaży obcej waluty w wysokości 90 j.p., może zabezpieczyć kwotę netto 10 j.p. poprzez nabycie instrumentu pochodnego i wyznaczenie go jako instrumentu zabezpieczającego, związanego z 10 j.p. z całości uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania w kwocie 100 j.p.

*Rachunkowość zabezpieczeń (paragrafy 85–102)*

- OS102 Przykładem zabezpieczenia wartości godziwej jest zabezpieczenie zmian wartości godziwej instrumentu dłużnego o stałej stopie procentowej na skutek zmian stóp procentowych. Takie zabezpieczenie może zostać ustanowione przez emitenta albo przez posiadacza instrumentu.
- OS103 Przykładem zabezpieczenia przepływów pieniężnych jest zastosowanie transakcji swap w celu zamiany wierzycelności o zmiennym oprocentowaniu na wierzycelność o stałym oprocentowaniu (tj. zabezpieczenie przyszłej transakcji, gdzie przyszłe zabezpieczane przepływy pieniężne stanowią przyszłe płatności z tytułu odsetek).
- OS104 Zabezpieczeniem uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania (np. zabezpieczenie przed zmianą ceny paliwa w związku z nieujętych, umownym, uprawdopodobnionym przyszłym zobowiązaniem powziętym przez elektrownię co do zakupu paliwa po ustalonej cenie) jest zabezpieczeniem ryzyka zmian wartości godziwej. W związku z powyższym takie zabezpieczenie jest zabezpieczeniem wartości godziwej. Jednak, zgodnie z paragrafem 87, zabezpieczenie uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania przed ryzykiem walutowym może być również ujmowane jako zabezpieczenie przepływów pieniężnych.

*Ocena efektywności zabezpieczenia*

- OS105 Zabezpieczenie uznaje się za wysoce efektywne tylko wtedy, gdy spełnione są oba następujące warunki:
- w momencie ustanowienia zabezpieczenia i w następnych okresach oczekuje się, że zabezpieczenie będzie wysoce efektywne w kompensowaniu zmian wartości godziwej lub przepływów pieniężnych związanych z zabezpieczanym ryzykiem w ciągu okresu, na który wyznaczono zabezpieczenie. Takie oczekiwania mogą być potwierdzone w różny sposób, w tym poprzez porównanie mających miejsce w przeszłości zmian wartości godziwej lub przepływów pieniężnych związanych z zabezpieczaną pozycją, wynikających z zabezpieczanego ryzyka i mających miejsce w przeszłości zmian wartości godziwej lub przepływów pieniężnych związanych z instrumentem zabezpieczającym, albo poprzez wykazanie wysokiej statystycznej korelacji pomiędzy wartością godziwą lub przepływami pieniężnymi z pozycji zabezpieczanej i tych, które wynikają z instrumentu zabezpieczającego. Jak przedstawiono w paragrafie OS100, w celu zwiększenia efektywności zabezpieczenia jednostka może również wyznaczać wskaźnik zabezpieczenia w inny sposób niż jeden do jednego;
  - rzeczywiste poziomy zabezpieczenia mieszczą się w przedziale 80–125 %. Na przykład, jeśli rzeczywiste wyniki są takie, że strata na instrumencie zabezpieczającym wynosi 120 j.p., a zysk na instrumencie pieniężnym 100 j.p., to kompensatę można zmierzyć jako  $120/100$ , to jest 120 %, lub jako  $100/120$ , to jest 83 %. W tym przypadku, zakładając, że zabezpieczenie spełnia warunki określone w pkt a), jednostka stwierdziłaby, że zabezpieczenie jest wysoce efektywne.
- OS106 Efektywność zabezpieczenia ocenia się nie rzadziej niż w momencie, gdy jednostka sporządza roczne lub śródroczne sprawozdania finansowe.
- OS107 Niniejszy standard nie wskazuje jedynej metody oceny efektywności zabezpieczenia. Wybór metody oceny efektywności zabezpieczenia zależy od przyjętej przez jednostkę strategii zarządzania ryzykiem. Na przykład, jeśli strategią zarządzania ryzykiem jednostki jest okresowe korygowanie instrumentu zabezpieczającego w celu odzwierciedlenia zmian pozycji zabezpieczanej, jednostka musi wykazać, że oczekuje się wysokiej efektywności zabezpieczenia jedynie do momentu, kiedy instrument zabezpieczający będzie ponownie skorygowany. W niektórych przypadkach jednostka przyjmuje różne metody w odniesieniu do różnych rodzajów zabezpieczeń. Dokumentacja jednostki dotycząca strategii zabezpieczającej obejmuje przyjęte przez nią procedury oceny efektywności. W procedurach tych stwierdza się, czy ocena obejmuje całość zysku lub straty na instrumencie zabezpieczającym, czy też na potrzeby oceny wyłączona zostanie wartość w czasie tego instrumentu.

OS107A [...].

OS108 Jeśli podstawowe warunki instrumentu zabezpieczającego oraz zabezpieczanego składnika aktywów, zobowiązania, uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania lub wysoce prawdopodobnej planowanej transakcji są takie same, to jest prawdopodobne, że następuje pełne skompensowanie zmian wartości godziwej lub przepływów pieniężnych, które można przypisać zabezpieczanemu ryzyku, zarówno w momencie ustanowienia zabezpieczenia, jak i w okresie późniejszym. Dla przykładu, kontrakt swap na stopy procentowe będzie prawdopodobnie stanowić efektywne zabezpieczenie, jeśli kwoty bazowa i nominalna, terminy, daty przeszacowania, daty płatności i otrzymania odsetek i nominału, jak również zasady pomiaru stóp procentowych są takie same dla instrumentu zabezpieczającego i pozycji zabezpieczanej. Ponadto zabezpieczenie wysoce prawdopodobnego planowanego zakupu towarów transakcją terminową forward prawdopodobnie jest wysoce efektywne, jeśli:

- a) kontrakt forward dotyczy zakupu tej samej ilości tego samego towaru, w tym samym czasie i w tym samym miejscu co w przypadku zabezpieczanej planowanej transakcji;
- b) w momencie zawarcia wartość godziwa kontraktu forward wynosi zero; oraz
- c) zmiana dyskonta lub premii na kontrakcie forward jest wyłączona na potrzeby oceny efektywności zabezpieczenia i ujmowana w rachunku zysków i strat, albo zmiana oczekiwanych przepływów pieniężnych wynikających z wysoce prawdopodobnej planowanej transakcji jest ustalana na podstawie ceny terminowej kontraktu forward dla tego towaru.

OS109 W niektórych przypadkach instrument zabezpieczający kompensuje tylko część zabezpieczanego ryzyka. Dla przykładu, zabezpieczenie nie będzie w pełni efektywne, jeśli instrument zabezpieczający i pozycja zabezpieczana są wyrażone w różnych walutach, których kursy nie zmieniają się w sposób zbieżny. Również zabezpieczenie przed ryzykiem stopy procentowej z wykorzystaniem instrumentu pochodnego nie będzie w pełni efektywne, jeśli część zmian wartości godziwej instrumentu pochodnego wynika z ryzyka kredytowego kontrahenta.

OS110 Aby kwalifikować się do rachunkowości zabezpieczeń, zabezpieczenie musi odnosić się do specyficznie zidentyfikowanego i wyznaczonego ryzyka, a nie do ogólnego ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej przez jednostkę, oraz musi ostatecznie wpływać na rachunek zysków i strat jednostki. Zabezpieczenie przed ryzykiem utraty przydatności przez dany rzeczowy składnik aktywów lub przed ryzykiem wyłączenia przez państwo nie spełnia kryteriów stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń; nie można w tym przypadku zmierzyć efektywności ze względu na to, że takich rodzajów ryzyka nie można wiarygodnie zmierzyć.

OS111 W przypadku ryzyka stopy procentowej efektywność zabezpieczenia może zostać oceniona poprzez sporządzenie zestawienia terminów wymagalności aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, przedstawiającego ekspozycję netto na ryzyko stopy procentowej w każdym z przedziałów czasowych, pod warunkiem że ekspozycja netto jest powiązana ze specyficznym składnikiem aktywów lub zobowiązaniem (lub specyficzną grupą aktywów lub zobowiązań, lub ich specyficzną częścią), które powodują powstanie ekspozycji netto, a efektywność zabezpieczenia jest oceniana w powiązaniu z tym składnikiem aktywów lub zobowiązaniem.

OS112 Oceniając efektywność zabezpieczenia, jednostka generalnie bierze pod uwagę wartość pieniądza w czasie. Stała stopa procentowa pozycji zabezpieczanej niekoniecznie musi być zgodna ze stałą stopą procentową transakcji swap wyznaczonej do zabezpieczenia wartości godziwej. Również zmienna stopa procentowa odnosząca się do oprocentowanego składnika aktywów lub zobowiązania nie musi być taka sama jak zmienna stopa procentowa transakcji swap wyznaczonej do zabezpieczenia przepływów pieniężnych. Wartość godziwa transakcji swap wynika z jej rozliczeń netto. Stałe i zmienne stopy procentowe transakcji swap mogą zostać zmienione bez wpływu na rozliczenie netto, jeśli obie zostaną zmienione o tę samą wielkość.

OS113 Jeśli jednostka nie spełnia kryteriów efektywności zabezpieczenia, to zaprzestaje stosować rachunkowość zabezpieczeń od momentu, w którym po raz ostatni wykazała, że kryteria te były spełnione. Jednakże jeśli jednostka identyfikuje zdarzenie lub zmianę okoliczności, które sprawiły, że powiązanie zabezpieczające przestało spełniać warunki efektywności, i wykaże, że zabezpieczenie było efektywne przed zajściem tego zdarzenia lub przed zmianą tych okoliczności, to zaprzestaje stosować rachunkowość zabezpieczeń od dnia wystąpienia danego zdarzenia lub zmiany okoliczności.

#### *Rachunkowość zabezpieczania wartości godziwej portfela przed ryzykiem stopy procentowej*

OS114 Zabezpieczając wartość godziwą portfela aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych przed ryzykiem stopy procentowej, jednostka spełnia wymagania niniejszego standardu, jeśli postępuje zgodnie z procedurami określonymi poniżej w pkt a)–i) oraz paragrafach OS115–OS132.

- a) Jako część swojego procesu zarządzania ryzykiem jednostka identyfikuje portfel pozycji, których ryzyko stopy procentowej zamierza zabezpieczyć. Portfel może obejmować wyłącznie aktywa, wyłącznie zobowiązania, lub też aktywa i zobowiązania. Jednostka może wyznaczyć dwa lub więcej portfeli (np. jednostka może grupować aktywa dostępne do sprzedaży w oddzielny portfel) i w takim przypadku stosuje poniższe procedury do każdego portfela oddzielnie.
- b) Jednostka analizuje portfel w poszczególnych okresach przeszacowania określonych na podstawie oczekiwanych, a nie kontraktowych dat przeszacowania. Analiza okresów przeszacowania może być przeprowadzona na różne sposoby, w tym poprzez sporządzenie harmonogramu przepływów pieniężnych w okresach, w których oczekuje się ich wystąpienia, albo sporządzenie harmonogramu bazowych kwot kapitałów we wszystkich okresach, aż do momentu, kiedy oczekuje się, że nastąpi przeszacowanie.

- (c) Na podstawie przeprowadzonej analizy jednostka ustala kwotę, którą wyznacza do zabezpieczenia. Jednostka wyznacza jako pozycję zabezpieczaną kwotę aktywów lub zobowiązań (natomiast nie kwotę netto) ze wskazanego portfela, równą kwocie, którą jednostka zamierza wyznaczyć jako zabezpieczaną. [...].
- d) Jednostka wyznacza ryzyko stopy procentowej, które podlega zabezpieczeniu. Ryzyko to może stanowić część ryzyka stopy procentowej dla każdego składnika zabezpieczanej pozycji, taką jak referencyjna stopa procentowa (np. LIBOR).
- e) Jednostka wyznacza jeden lub więcej instrumentów zabezpieczających dla każdego okresu przeszacowania.
- f) Na podstawie wyznaczeń dokonanych w pkt c)–e) powyżej jednostka ocenia na początek i w kolejnych okresach, czy można oczekiwać wysokiej efektywności zabezpieczenia w okresie, na który to zabezpieczenie wyznaczono.
- g) Okresowo jednostka wycenia zmianę wartości godziwej pozycji zabezpieczanej (wyznaczonej w pkt c)), wynikającą z zabezpieczanego ryzyka (wyznaczonego w pkt d)), [...]. Jeśli zgodnie z udokumentowaną przez jednostkę metodą oceny efektywność zabezpieczenia jest bieżąco wysoce efektywna, jednostka ujmuje zmianę wartości godziwej zabezpieczanej pozycji jako zysk lub stratę w rachunku zysków lub strat, a także w jednej z dwóch pozycji bilansu opisanych w paragrafie 89A. Zmiana wartości godziwej nie musi być przypisana do poszczególnych aktywów lub zobowiązań.
- h) Jednostka wycenia zmianę wartości godziwej instrumentu (instrumentów) zabezpieczającego (wyznaczonego w pkt e)) i ujmuje zysk lub stratę w rachunku zysków i strat. Wartość godziwa instrumentu (instrumentów) zabezpieczającego jest ujmowana jako składnik aktywów lub zobowiązań w bilansie.
- i) Wszelka nieefektywność <sup>(1)</sup> będzie ujęta w rachunku zysków i strat jako różnica pomiędzy zmianą wartości godziwej ustalonej zgodnie z pkt g) oraz tej ustalonej zgodnie z pkt h).

OS115 Poniżej szczegółowo omówiono przedstawione podejście. Podejście to stosuje się wyłącznie dla zabezpieczenia wartości godziwej portfela aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych przed ryzykiem stopy procentowej.

OS116 Portfel wyznaczony zgodnie z paragrafem OS114 a) może zawierać aktywa i zobowiązania. Może to być również portfel zawierający wyłącznie aktywa lub wyłącznie zobowiązania. Portfel jest wykorzystywany w celu określenia kwoty aktywów lub zobowiązań, które jednostka zamierza zabezpieczyć. Jednakże sam portfel nie jest wyznaczany jako instrument zabezpieczany.

OS117 Stosując paragraf OS114 b), jednostka określa oczekiwaną datę przeszacowania pozycji jako wcześniejszy z terminów, w którym oczekuje się wygaśnięcia pozycji lub jej przeszacowania do stóp rynkowych. Oczekiwane daty przeszacowania są szacowane na początku zabezpieczenia oraz przez okres zabezpieczenia na podstawie danych historycznych, a także innych dostępnych informacji, z uwzględnieniem informacji i oczekiwań dotyczących współczynnika przedpłaty, stóp procentowych oraz współzależności pomiędzy nimi. Jednostka, która nie posiada historycznych danych dla określonego podmiotu, albo dane te są niewystarczające, stosuje dane dotyczące grupy porównywalnych instrumentów. Oszacowania są okresowo przeglądane i w razie potrzeby uaktualniane. W przypadku pozycji opartej na stałej stopie procentowej, które mogą być przedpłacane, datą oczekiwanego przeszacowania jest dzień, w którym oczekuje się przedpłaty, o ile pozycja ta we wcześniejszym terminie nie będzie poddana przeszacowaniu do stóp rynkowych. Dla grupy podobnych pozycji analiza poszczególnych okresów opartych na oczekiwanych danych przeszacowania może polegać na procentowym przypisaniu grupy do poszczególnych okresów, a nie na analizie pojedynczych pozycji. Jednostka może stosować inne metodologie przypisywania do poszczególnych okresów. Na przykład jednostka może zastosować wskaźnik przedpłat w celu przypisania amortyzowanych pożyczek do okresów na podstawie oczekiwanych dat przeszacowania. Jednakże metodologia ta powinna być zgodna z procedurami i celami zarządzania ryzykiem przyjętymi przez jednostkę.

OS118 Przykładem wyznaczenia określonego w paragrafie OS114 c) jest sytuacja, kiedy w określonym okresie przeszacowania jednostka szacuje, że posiada aktywa o stałej stopie procentowej w wysokości 100 j.p. i zobowiązania o stałej stopie procentowej w wysokości 80 j.p., i decyduje się zabezpieczyć całość pozycji netto w wysokości 20 j.p., wyznaczając jako pozycję zabezpieczaną aktywa w wysokości 20 j.p. (część aktywów <sup>(2)</sup>). Wyznaczenie jest wyrażane jako „kwota waluty” (tj. kwota dolarów, euro, funtów, randów), a nie jako pojedyncze aktywa. Powoduje to, że wszystkie aktywa (lub zobowiązania), z których zabezpieczana kwota jest wyciągnięta – np. wszystkie aktywa o wartości 100 j.p., jak w powyższym przykładzie – muszą być pozycjami, których wartość godziwa zmienia się w reakcji na zmiany zabezpieczanej stopy procentowej.

<sup>(1)</sup> Podejście do zasady istotności w tym kontekście jest zgodne z ogólnym podejściem w MSSF.

<sup>(2)</sup> Standard pozwala jednostce wyznaczyć dowolną kwotę z dostępnych i spełniających warunki aktywów lub zobowiązań, np. w tym przypadku dowolną kwotę pomiędzy 0 j.p. a 100 j.p.



OS119 Jednostka spełnia również inne wymagania dotyczące wyznaczania oraz dokumentacji określone w paragrafie 88 a). Przy zabezpieczeniu wartości godziwej portfela przed ryzykiem stopy procentowej wyznaczanie i dokumentacja określają politykę jednostki w stosunku do wszystkich zmiennych, które zostały wykorzystane do ustalenia kwoty podlegającej zabezpieczeniu oraz ustalenia sposobu pomiaru efektywności, w szczególności:

- a) które aktywa i zobowiązania mają wchodzić w skład zabezpieczanego portfela oraz zasady stosowane przy ich wyłączeniu z portfela;
- b) sposób, w jaki jednostka szacuje daty przeszacowania, z uwzględnieniem założeń dotyczących stopy procentowej stanowiącej podstawę do oszacowania wskaźnika przedpłaty oraz zasady zmiany tych oszacowań. Tę samą metodę stosuje się zarówno przy początkowych szacunkach dokonywanych na moment ujęcia składnika aktywów lub zobowiązania w portfelu zabezpieczeń, jak i przy wszelkich późniejszych korektach tych szacunków;
- c) liczbę oraz długość okresów przeszacowania;
- d) częstotliwość oceny efektywności przez jednostkę [...];
- e) metodologię stosowaną przez jednostkę w celu ustalenia kwoty aktywów lub zobowiązań, które są wyznaczone jako pozycja zabezpieczana [...];
- f) [...] czy testuje efektywność dla każdego okresu przeszacowania indywidualnie, czy dla wszystkich okresów razem, albo stosując kombinację tych dwóch sposobów.

Zasady wybrane dla wyznaczania oraz dokumentowania powiązania zabezpieczającego powinny być zgodne z celami oraz procedurami zarządzania ryzykiem przyjętymi przez jednostkę. Zmiany zasad nie powinny być dokonywane w sposób arbitralny. Powinny być one uzasadnione zmianami warunków rynkowych oraz innych czynników, jak też być oparte i zgodne z celami oraz procedurami zarządzania ryzykiem przez jednostkę.

OS120 Instrument zabezpieczający, o którym mowa w paragrafie OS114 e), może być pojedynczym instrumentem pochodnym lub portfelem instrumentów pochodnych, z których każdy podlega zabezpieczanemu ryzyku stopy procentowej wyznaczonemu zgodnie z paragrafem OS114 d) (np. portfel kontraktów swap na stopy procentowe, eksponowanych na zmianę stopy LIBOR). Taki portfel instrumentów pochodnych może zawierać pozycje wzajemnie kompensujące ryzyko. Jednakże portfel ten nie może zawierać wystawionych opcji, albo opcji będących netto opcją wystawioną, ponieważ standard <sup>(1)</sup> nie pozwala na wyznaczanie takich instrumentów jako instrumentów zabezpieczających (z wyjątkiem wystawionych opcji wyznaczonych w celu skompensowania opcji zakupionych). Jeśli instrument zabezpieczający zabezpiecza kwotę wyznaczoną zgodnie z paragrafem 114 c) w więcej niż jednym okresie przeszacowania, jest on przypisywany do wszystkich okresów, które zabezpiecza. Jednakże cały instrument zabezpieczający musi być przypisany do odpowiednich okresów przeszacowania, ponieważ standard <sup>(2)</sup> nie pozwala na wyznaczanie powiązania zabezpieczającego tylko na część okresu pozostającego do wygaśnięcia instrumentu zabezpieczającego.

OS121 W przypadku pomiaru zmiany wartości godziwej pozycji podlegającej przedpłatom zgodnie z paragrafem OS114 g), zmiana stóp procentowych wywiera wpływ na przedpłaconą pozycję na dwa sposoby: wpływa na wartość godziwą umownych przepływów pieniężnych oraz na wartość godziwą opcji przed płatą wbudowaną w przedpłaconą pozycję. Paragraf 81 standardu pozwala jednostce wyznaczyć część składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, mającą tę samą ekspozycję na ryzyko jak pozycja zabezpieczana, przy założeniu, że można zmierzyć efektywność. [...].

OS122 Standard nie określa technik stosowanych w celu ustalenia kwoty, o której mowa w paragrafie OS114 g), to jest zmiany wartości godziwej pozycji zabezpieczanej wynikającej z zabezpieczanego ryzyka. [...]. Nie jest właściwe przyjęcie założenia, że zmiana wartości godziwej zabezpieczanej pozycji równa się zmianie wartości instrumentu zabezpieczającego.

OS123 Paragraf 89A wymaga, aby w przypadku kiedy pozycja zabezpieczana w określonym okresie przeszacowania jest składnikiem aktywów, zmiana jej wartości była prezentowana w oddzielnej pozycji w ramach aktywów. Z drugiej strony, jeśli pozycja zabezpieczana w określonym okresie przeszacowania jest zobowiązaniem, zmianę jej wartości prezentuje się jako oddzielną pozycję w ramach zobowiązań. Są to oddzielne pozycje, o których mowa w paragrafie OS114 g). Ścisłe przypisanie do pojedynczych aktywów (lub zobowiązań) nie jest wymagane.

OS124 W paragrafie OS114 i) zauważa się, że nieefektywność powstaje w wysokości, w jakiej zmiana wartości godziwej pozycji zabezpieczanej, wynikająca z zabezpieczanego ryzyka, różni się od zmiany wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego. Taka różnica może powstać z wielu powodów, w szczególności:

- a) [...];
- b) nastąpiła utrata wartości składników zabezpieczanego portfela lub zostały one wyłączone z bilansu;
- c) daty płatności instrumentu zabezpieczającego i pozycji zabezpieczanej są różne; oraz
- d) inne powody [...].

<sup>(1)</sup> Zob. paragraf 77 oraz OS94.

<sup>(2)</sup> Zob. paragraf 75.

Taka nieefektywność <sup>(1)</sup> powinna zostać zidentyfikowana i ujęta w rachunku zysków i strat.

OS125 Generalnie, efektywność zabezpieczenia będzie zwiększona:

- a) jeśli jednostka przygotowuje harmonogram pozycji o różnych cechach przedpłat w sposób uwzględniający różnice w zachowywaniu się przedpłat;
- b) kiedy liczba pozycji w portfelu jest duża. Jeśli portfel zawiera tylko kilka pozycji, prawdopodobna jest stosunkowo duża nieefektywność, jeśli jedna pozycja zostanie spłacona wcześniej lub później niż oczekiwano. W rezultacie, jeśli portfel zawiera wiele pozycji, dokładniej można przewidzieć kształtowanie się przedpłat;
- c) kiedy okresy przeszacowania są krótsze (np. miesięczny zamiast 3-miesięcznego okresu przeszacowania). Krótsze okresy przeszacowania zmniejszają wpływ wszelkich rozbieżności pomiędzy datą przeszacowania i datą płatności (w okresie przeszacowania) pozycji zabezpieczanej oraz wynikających z instrumentu zabezpieczającego;
- d) przez większą częstotliwość korygowania kwoty instrumentu zabezpieczającego w celu odzwierciedlenia zmian pozycji zabezpieczanej (np. ponieważ zmieniły się oczekiwania dotyczące przedpłat).

OS126 Jednostka okresowo testuje efektywność. [...]

OS127 Dokonując pomiaru efektywności, jednostka rozróżnia zmianę oczekiwań dotyczących okresów przeszacowania istniejących aktywów (lub zobowiązań), od powstania nowych aktywów (lub zobowiązań), gdzie tylko pierwsza sytuacja powoduje nieefektywność. [...] Kiedy stwierdzono wystąpienie nieefektywności, jak przedstawiono powyżej, jednostka dokonuje nowego oszacowania aktywów (lub zobowiązań) dla każdego okresu przeszacowania, włączając nowe aktywa (lub zobowiązania) powstałe od momentu ostatniego testu efektywności oraz wyznacza nową kwotę jako pozycję zabezpieczaną lub nowy wskaźnik procentowy, jako zabezpieczany udział. [...]

OS128 Pozycje, które początkowo zostały przypisane do okresu przeszacowania, mogą być wyłączone z powodu wcześniejszej spłaty lub odpisania w związku z utratą wartości lub sprzedażą. Jeśli taka sytuacja ma miejsce, kwota zmian wartości godziwej ujęta w oddzielnej pozycji, o której mowa w paragrafie OS114 g), odnosząca się do wyłączonej pozycji, powinna być również usunięta z bilansu i włączona do zysków lub strat powstających w wyniku usunięcia pozycji. W tym celu niezbędna jest znajomość okresu (okresów) przeszacowania, do których wyłączana pozycja była przypisana, gdyż ustala się w ten sposób okres (okresy) przeszacowania, z którego jest ona wyłączana, a także kwotę do usunięcia z oddzielnej pozycji sprawozdania, o której mowa w paragrafie OS114 g). W momencie usunięcia pozycji, jeśli możliwe jest ustalenie, do którego okresu przeszacowania była przypisana, wyłącza się ją z tego okresu. Jeśli nie jest to możliwe, jest ona wyłączana z najwcześniejszego okresu, jeśli wyłączenie było spowodowane wyższą niż oczekiwana przedpłatą, albo alokuje się ją do wszystkich okresów zawierających wyłączaną pozycję na podstawie systematycznie stosowanych zasad opartych na racjonalnych przesłankach, jeśli pozycja była sprzedana lub utraciła wartość.

OS129 Dodatkowo, wszelkie kwoty przypisane do określonego okresu, które nie zostały wyłączone z bilansu do wygaśnięcia tego okresu, są ujmowane w rachunku zysków i strat (zob. paragraf 89A). [...]

OS130 [...]

OS131 Jeśli zabezpieczana kwota dla danego okresu przeszacowania jest zmniejszona bez wyłączenia powiązanych aktywów (lub zobowiązań), kwotę ujętą w osobnej pozycji, o której mowa w paragrafie OS114 g), odpowiadającą zmniejszeniu, amortyzuje się zgodnie z paragrafem 92.

OS132 Jednostka może chcieć zastosować podejście określone w paragrafach OS114–OS131 do zabezpieczenia portfela, dla którego poprzednio zgodnie z MSR39 stosowała rachunkowość zabezpieczania przepływów pieniężnych. W takim przypadku jednostka odwołuje poprzednie wyznaczenie jako zabezpieczenia przepływów pieniężnych zgodnie z paragrafem 101 d) oraz stosuje wymagania określone w tym paragrafie. Jednostka wyznacza ponownie zabezpieczenie jako zabezpieczenie wartości godziwej i stosuje podejście określone w paragrafach OS114–OS131 prospektywnie w następnych okresach.

OKRES PRZEJŚCIOWY (paragrafy 103–108B)

OS133 Istnieje możliwość, że jednostka wyznaczyła planowaną transakcję wewnątrzgrupową jako pozycję zabezpieczaną na początku rocznego okresu obrotowego rozpoczynającego się w dniu 1 stycznia 2005 r. i później (lub do celów przekształcenia danych porównawczych – na początku wcześniejszego okresu porównawczego) w ramach zabezpieczenia, które kwalifikowałoby się do zastosowania rachunkowości zabezpieczeń zgodnie z niniejszym standardem (uwzględniającym zmiany wprowadzone ostatnim zdaniem paragrafu 80). Jednostka taka może użyć tego wyznaczenia do zastosowania rachunkowości zabezpieczeń w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym od początku okresu rocznego rozpoczynającego się w dniu 1 stycznia 2005 r. i później (lub od początku wcześniejszego okresu porównawczego). Jednostka taka stosuje również paragrafy OS99A i OS99B od początku rocznego okresu rozpoczynającego się w dniu 1 stycznia 2005 r. i później. Jednak zgodnie z paragrafem 108B nie musi ona stosować paragrafu OS99B do danych porównawczych za wcześniejsze okresy.

<sup>(1)</sup> Podejście do zasady istotności w tym kontekście jest zgodne z ogólnym podejściem w MSSF.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 40

*Nieruchomości inwestycyjne*

## CEL

- 1 MSR 40 określa podejście księgowe do nieruchomości inwestycyjnych oraz wymogi dotyczące ujawniania informacji na ich temat.

## ZAKRES

- 2 Niniejszy standard ma zastosowanie do ujmowania, wyceny i ujawniania informacji dotyczących nieruchomości inwestycyjnych.
- 3 Niniejszy standard ma zastosowanie między innymi do wyceny w sprawozdaniach finansowych leasingobiorcy prawa do użytkowania nieruchomości inwestycyjnych będących przedmiotem leasingu jako leasingu finansowego oraz do wyceny nieruchomości inwestycyjnych użyczonych leasingobiorcy na mocy umowy leasingu operacyjnego w sprawozdaniach finansowych leasingodawcy. Niniejszy standard nie reguluje kwestii objętych MSR 17 *Leasing*, w tym:
- a) klasyfikacji umów leasingu jako leasingu finansowego lub operacyjnego;
  - b) ujmowania przychodu uzyskanego z leasingu nieruchomości inwestycyjnych (zob. również MSR 18 *Przychody*);
  - c) wyceny w sprawozdaniach finansowych leasingobiorcy praw do użytkowania nieruchomości inwestycyjnych będących przedmiotem leasingu ujmowanych jako leasing operacyjny;
  - d) wyceny inwestycji netto z tytułu leasingu finansowego w sprawozdaniach finansowych leasingodawcy;
  - e) ujmowania transakcji leasingu zwrotnego; oraz
  - f) ujawniania informacji na temat transakcji leasingu finansowego i operacyjnego.
- 4 Niniejszy standard nie ma zastosowania do:
- a) aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 41 *Rolnictwo*); oraz
  - b) praw górniczych oraz złóż mineralnych, takich jak ropa naftowa, gaz ziemny i podobne nieodnawialne zasoby naturalne.

## DEFINICJE

- 5 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Wartość bilansowa* jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w bilansie.

*Cena nabycia lub koszt wytworzenia* jest kwotą zapłaconych środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, lub wartością godziwą innych dóbr przekazanych z tytułu nabycia składnika aktywów w momencie jego nabycia lub wytworzenia lub, tam gdzie ma to zastosowanie, jest wartością przypisaną do danego składnika aktywów w momencie początkowego ujęcia wynikającego z wymogów innych MSSF, np. MSSF 2 *Płatności w formie akcji*.

*Wartość godziwa* jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

*Nieruchomość inwestycyjna* to nieruchomość (grunt, budynek lub część budynku albo oba te elementy), które właściciel lub leasingobiorca w leasingu finansowym traktuje jako źródło przychodów z czynszów lub utrzymuje w posiadaniu ze względu na przyrost ich wartości, względnie obie te korzyści, przy czym nieruchomość taka nie jest:

- a) wykorzystywana przy produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych; lub
- b) przeznaczona na sprzedaż w ramach zwykłej działalności jednostki.

*Nieruchomość zajmowana przez właściciela* to nieruchomość, którą właściciel lub leasingobiorca w leasingu finansowym utrzymuje w posiadaniu ze względu na jej wykorzystanie przy produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych.

- 6 Prawo leasingobiorcy do użytkowania nieruchomości na mocy umowy leasingu operacyjnego można klasyfikować i wykazywać jako nieruchomość inwestycyjną wtedy i tylko wtedy, gdy nieruchomość ta w innym wypadku spełniałaby definicje nieruchomości inwestycyjnej i jeśli leasingobiorca korzysta z modelu wartości godziwej przedstawionego w paragrafach 33–55 przy wycenie danego składnika aktywów. Ten alternatywny sposób klasyfikacji dostępny jest w odniesieniu do poszczególnych pozycji nieruchomości (pozycja po pozycji). Jednak jeśli podmiot zdecyduje się na wybór tej alternatywy w odniesieniu do jednej takiej nieruchomości będącej przedmiotem

leasingu operacyjnego, wszystkie nieruchomości zaklasyfikowane do nieruchomości inwestycyjnych ujmują się przy zastosowaniu modelu wartości godziwej. W wypadku wyboru tego wariantu klasyfikacyjnego do wszelkich praw do użytkowania nieruchomości zaklasyfikowanych w ten sposób mają zastosowanie wymagane paragrafami 74–78 ujawnienia informacji.

- 7 Nieruchomość inwestycyjna jest utrzymywana w posiadaniu ze względu na przychody z czynszów, przyrost jej wartości lub obie te korzyści. W związku z tym przepływy środków pieniężnych uzyskiwane dzięki nieruchomości inwestycyjnej są w dużej mierze niezależne od pozostałych aktywów będących w posiadaniu jednostki. To właśnie odróżnia nieruchomość inwestycyjną od nieruchomości zajmowanej przez właściciela. Produkcja, dostawy dóbr czy świadczenie usług (jak również wykorzystanie nieruchomości dla celów administracyjnych) wytwarzają przepływy środków pieniężnych, których nie można w całości przypisać jednej nieruchomości, lecz przypisuje się je także innym aktywom użytym w procesie produkcyjnym, dostawach dóbr czy świadczeniu usług. Do nieruchomości zajmowanych przez właściciela stosuje się MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.
- 8 Do nieruchomości inwestycyjnych zalicza się przykładowo:
  - a) grunt utrzymywany w posiadaniu ze względu na długoterminowy wzrost jego wartości, a nie w celu sprzedaży po krótkim okresie w ramach zwykłej działalności jednostki;
  - b) grunt, którego przysze użytkowanie pozostaje aktualnie nieokreślone. (Jeżeli jednostka nie określiła, że będzie użytkowała grunt jako nieruchomość zajmowaną przez właściciela, lub przeznaczy go na sprzedaż w krótkim okresie w ramach zwykłej działalności gospodarczej, to uznaje się, że grunt ten jest utrzymywany w posiadaniu ze względu na wzrost jego wartości);
  - c) budynek, którego właścicielem jest jednostka (lub nabyty przez jednostkę na podstawie umowy leasingu finansowego), oddany przez jednostkę w leasing operacyjny na podstawie jednej lub większej liczby umów;
  - d) budynek, który obecnie jest niewykorzystany, a który został przeznaczony do oddania w leasing operacyjny na podstawie jednej lub większej liczby umów.
- 9 Do pozycji, które nie są nieruchomościami inwestycyjnymi i w związku z tym nie są objęte zakresem niniejszego standardu, zalicza się na przykład:
  - a) nieruchomości przeznaczone na sprzedaż w ramach zwykłej działalności jednostki lub nieruchomości w trakcie budowy lub dostosowywania z przeznaczeniem na sprzedaż (zob. MSR 2 *Zapasy*), na przykład nieruchomości nabyte wyłącznie w celu zbycia w bliskiej przyszłości lub w celu dostosowania i odsprzedaży;
  - b) nieruchomości w trakcie budowy lub dostosowywania, nad którymi prace prowadzone są na zlecenie osób trzecich (zob. MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*);
  - c) nieruchomości zajmowane przez właściciela (zob. MSR 16), w tym także (między innymi) nieruchomości utrzymywane w posiadaniu z myślą o przyszłym wykorzystaniu jako nieruchomości zajmowanych przez właściciela, nieruchomości przeznaczone do dostosowania i późniejszego użytkowania jako nieruchomości zajmowane przez właściciela, nieruchomości zajmowane przez pracowników (niezależnie od tego, czy pracownicy płacą czynsz w wysokościach stawek rynkowych, czy też nie) oraz oczekujące na zbycie nieruchomości zajmowane przez właściciela;
  - d) nieruchomości w trakcie budowy lub dostosowywania, które mają być w przyszłości traktowane jako nieruchomości inwestycyjne. Do takich nieruchomości stosuje się MSR 16 do czasu zakończenia budowy lub dostosowywania, kiedy to takie nieruchomości stają się nieruchomościami inwestycyjnymi, do których ma zastosowanie niniejszy standard. Jednakże niniejszy standard ma zastosowanie do istniejącej już nieruchomości, która poddawana jest zabiegom adaptacyjnym mającym na celu dalsze używanie jej jako nieruchomości inwestycyjnej (zob. paragraf 58);
  - e) nieruchomości oddanych w leasing finansowy innej jednostce.
- 10 Niektóre nieruchomości w części służą pozyskiwaniu przychodów z czynszów lub są utrzymywane ze względu na wzrost ich wartości, w pozostałej zaś części – są wykorzystywane przy produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych. Dla celów księgowych należy potraktować części te rozdzielnie, jeżeli można je oddzielnie sprzedać (lub oddzielnie oddać w leasing finansowy). Jeżeli części te nie mogłyby być oddzielnie sprzedane, nieruchomość można traktować jako nieruchomość inwestycyjną, pod warunkiem że jedynie nieznaczna jej część jest wykorzystywana w produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych.
- 11 W pewnych wypadkach jednostka udostępniająca nieruchomość świadczy dodatkowe usługi na rzecz podmiotów wynajmujących nieruchomość. Jeżeli usługi te są stosunkowo nieznacznym elementem w skali całokształtu przedsięwzięcia, jednostka zalicza taki obiekt do nieruchomości inwestycyjnych. Jest tak na przykład wtedy, gdy właściciel biurowca świadczy na rzecz najemców usługi dotyczące ochrony i utrzymania obiektu.
- 12 W innych przypadkach świadczone usługi stanowią bardziej istotny element przedsięwzięcia. Na przykład gdy jednostka posiada hotel i nim zarządza, wówczas usługi świadczone na rzecz klientów są istotnym elementem przedsięwzięcia. W związku z tym hotel jest nieruchomością zajmowaną przez właściciela, a nie nieruchomością inwestycyjną.
- 13 Niekiedy problematyczne jest określenie, czy dodatkowe usługi są na tyle znaczące, aby uniemożliwiać zaliczenie nieruchomości do nieruchomości inwestycyjnych. Na przykład właściciel hotelu zleca niekiedy część czynności osobom trzecim na podstawie umów o zarządzaniu. Warunki takich umów o zarządzaniu mogą znacznie różnić się

między sobą. W skrajnym przypadku właściciel jest w praktyce tylko biernym inwestorem. Natomiast drugą skrajnością jest sytuacja, gdy właściciel tylko podzleca wykonanie części codziennych czynności, zatrzymując znaczące ryzyko wahań przepływów środków pieniężnych generowanych w wyniku działania hotelu.

- 14 Ustalenie, czy dana nieruchomość może zostać zaliczona do nieruchomości inwestycyjnych, wymaga subiektywnej oceny. Jednostka powinna zatem opracować kryteria umożliwiające zastosowanie subiektywnej oceny w sposób spójny na podstawie definicji nieruchomości inwestycyjnej oraz dodatkowych wytycznych zawartych w paragrafach 7–13. Paragraf 75 c) zobowiązuje jednostkę do ujawnienia tych kryteriów, jeżeli sklasyfikowanie nieruchomości jest trudne.
- 15 W niektórych przypadkach nieruchomość należąca do jednostki jest oddana w leasing i zajmowana przez jej jednostkę dominującą lub inną jednostkę zależną. Wówczas nieruchomość nie może być zaliczona do nieruchomości inwestycyjnych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, ponieważ nieruchomość ta z punktu widzenia grupy jest nieruchomością zajmowaną przez właściciela. Niemniej jednak z perspektywy pojedynczej jednostki, będącej właścicielem nieruchomości, można zaliczyć ją do nieruchomości inwestycyjnych, pod warunkiem spełnienia kryteriów określonych w definicji zawartej w paragrafie 5. Z tego też względu leasingodawca nieruchomości w jednostkowym sprawozdaniu finansowym wykazuje ją jako nieruchomość inwestycyjną.

#### UJMOWANIE

- 16 Nieruchomość inwestycyjną ujmuje się w aktywach wtedy i tylko wtedy, gdy:
- uzyskanie przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z tą nieruchomością jest prawdopodobne; oraz
  - można wiarygodnie wycenić jej cenę nabycia lub koszt wytworzenia.
- 17 Zgodnie z tą zasadą ujmowania jednostka ocenia wszystkie koszty poniesione na nabycie lub wytworzenie swoich nieruchomości inwestycyjnych w chwili ich poniesienia. Koszty te obejmują koszty poniesione początkowo w celu nabycia nieruchomości inwestycyjnej oraz koszty poniesione w późniejszym okresie w celu powiększenia, zamiany części nieruchomości lub jej utrzymania.
- 18 Zgodnie z zasadą ujmowania przedstawioną w paragrafie 16 jednostka nie ujmuje w wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnych kosztów bieżącego utrzymania tych nieruchomości. Koszty te są ujmowane w rachunku zysków i strat w momencie poniesienia. Koszty bieżącego utrzymania stanowią przede wszystkim koszty robocizny i materiałów i mogą obejmować koszt drobnych części. Cel tych wydatków jest często opisywany jako „konserwacja i naprawy” nieruchomości.
- 19 Część nieruchomości inwestycyjnych mogła zostać nabyta poprzez zastąpienie. Na przykład obecne ściany działowe mogą zastępować pierwotnie zbudowane ściany. Zgodnie z zasadami ujmowania jednostka ujmuje w wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnych koszt zastępującej części istniejącej nieruchomości inwestycyjnej w chwili poniesienia kosztu, jeśli spełnione są kryteria dotyczące ujmowania. Wartość bilansową części, które zostały zastąpione, przestaje się ujmować zgodnie z zasadami dotyczącymi zaprzestania ujmowania przewidzianymi niniejszym standardem.

#### POCZĄTKOWA WYCENA

- 20 Nieruchomość inwestycyjną początkowo wycenia się według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Przy początkowej wycenie uwzględnia się koszty przeprowadzenia transakcji.
- 21 Na cenę nabycia nieruchomości składa się cena zakupu powiększona o wszelkie koszty bezpośrednio związane z transakcją zakupu. Do kosztów bezpośrednio związanych z transakcją zakupu zalicza się na przykład opłaty za obsługę prawną, podatek od zakupu nieruchomości i pozostałe koszty transakcji.
- 22 Kosztem wytworzenia nieruchomości zbudowanej przez jednostkę jest jej koszt ustalony na dzień zakończenia budowy i przystosowania do użytkowania. Do tego momentu nieruchomość wyceniana jest zgodnie z MSR 16. Z dniem zakończenia budowy nieruchomość staje się nieruchomością inwestycyjną i ma zastosowanie niniejszy standard (zob. paragrafy 57 e) i 65).
- 23 Ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nieruchomości nie zwiększają:
- koszty rozruchu (chyba że ich poniesienie jest niezbędne w celu doprowadzenia nieruchomości do stanu umożliwiającego jej używanie);
  - początkowe straty operacyjne poniesione zanim nieruchomość osiągnie zaplanowane obciążenie;
  - koszty nadmiernych strat w materiałach, robociznie i innych zasobach zużytych w trakcie budowy i dostosowywania nieruchomości.
- 24 Jeżeli płatność za nieruchomość jest odroczone, ceną nabycia będzie równowartość ceny płatnej w gotówce. Różnica między ceną gotówkową a łączną kwotą płatności ujmowana jest jako koszt z tytułu odsetek w okresie kredytowania.

- 25 Wartość początkową prawa do użytkowania nieruchomości będącej przedmiotem leasingu ustala się zgodnie z zasadami ujmowania leasingu finansowego przedstawionymi w paragrafie 20 MSR 17, tzn. dane aktywa ujmuje się według niższej z dwu wartości: wartości godziwej nieruchomości i wartości bieżącej minimalnych płatności leasingowych. Zgodnie z tym samym paragrafem równoważna kwota zostanie ujęta jako zobowiązanie.
- 26 Wszelkie zapłacone premie z tytułu leasingu traktowane są dla tego celu jako element minimalnych płatności leasingowych, dlatego też ujmowane są w wartości danego składnika aktywów, nie są natomiast ujmowane w zobowiązaniach. Jeśli prawa do użytkowania nieruchomości stanowiących przedmiot leasingu sklasyfikowane zostaną jako nieruchomość inwestycyjna, pozycją ujmowaną w wartości godziwej jest to prawo, a nie nieruchomość będąca przedmiotem tego prawa. Wytoczne dotyczące ustalania wartości godziwej praw do użytkowania nieruchomości przedstawiono w modelu wartości godziwej w paragrafach 33–52. Te wytoczne mają również zastosowanie dla ustalania wartości godziwej, gdy wartość tę przyjmuje się jako cenę nabycia lub koszt wytworzenia na potrzeby początkowego ujęcia.
- 27 Jedna lub więcej nieruchomości inwestycyjnych może być nabyte w drodze wymiany za niepieniężne aktywa lub kombinację aktywów pieniężnych i niepieniężnych. Dalsze omówienie dotyczy wymiany aktywów niepieniężnych na inne aktywa niepieniężne, ale ma zastosowanie również do wszelkich wymian opisanych w poprzednim zdaniu. Wartość początkową takiej nieruchomości inwestycyjnej ustala się według wartości godziwej, chyba że a) transakcja wymiany pozbawiona jest treści ekonomicznej; lub b) nie jest możliwe wiarygodne ustalenie wartości godziwej ani otrzymanych, ani przekazanych aktywów. Nabyte aktywa wyceniane są w ten sposób, nawet jeśli jednostka nie może natychmiast zaprzestać ujmowania aktywów przekazanych. Jeśli nabyte aktywa nie są wyceniane według wartości godziwej, ich wartość ustala się w wysokości wartości bilansowej aktywów przekazanych.
- 28 Jednostka ustala, czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, rozważając zakres, w jakim oczekuje się zmian przyszłych przepływów pieniężnych w wyniku transakcji. Transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, jeśli:
- a) konfiguracja (ryzyko, harmonogram i kwota) przepływów pieniężnych z otrzymanego składnika aktywów różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych z przekazanego składnika aktywów;
  - b) wartość części przedsiębiorstwa specyficzna dla danej jednostki, na którą transakcja miała wpływ, zmienia się w wyniku wymiany;
  - c) różnica w a) lub b) jest istotna w porównaniu z wartością godziwą wymienionych aktywów.
- Dla celów ustalenia, czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, wartość części przedsiębiorstwa specyficzna dla danej jednostki, na którą transakcja miała wpływ, powinna odzwierciedlać przepływy pieniężne po opodatkowaniu. Wynik analiz może być jasny bez konieczności przeprowadzania przez jednostkę szczegółowych obliczeń.
- 29 Wartość godziwą aktywów, dla których nie można ustalić porównywalnych transakcji rynkowych, można wiarygodnie wycenić, jeśli a) zmienność w zakresie rozsądnych szacunków wartości godziwej nie są dla tego składnika aktywów istotne; lub b) prawdopodobieństwo różnych szacunków w danym zakresie można wiarygodnie określić i wykorzystać do szacowania wartości godziwej. Jeśli jednostka może wiarygodnie ustalić wartość godziwą albo otrzymanego, albo przekazanego składnika aktywów, wówczas wartość godziwą przekazanego składnika aktywów stosuje się do ustalenia wartości początkowej, o ile wartość godziwa otrzymanego składnika aktywów nie jest bardziej oczywista.

## WYCENA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU

### Zasady rachunkowości

- 30 Z wyjątkiem przypadków opisanych w paragrafach 32A i 34, jednostka wybiera jako zasadę rachunkowości jedną z metod wyceny: model wartości godziwej opisany w paragrafach 33–55 lub model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia opisany w paragrafie 56, a następnie stosuje wybraną metodę wyceny do wszystkich swoich nieruchomości inwestycyjnych.
- 31 MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* stwierdza, że można dobrowolnie zmienić zasadę rachunkowości, pod warunkiem że zapewni ona bardziej właściwą prezentację transakcji, innych zdarzeń lub warunków w sprawozdaniu finansowym jednostki. Jest bardzo mało prawdopodobne, aby zmiana modelu wartości godziwej na model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia uczyniła prezentację bardziej właściwą.
- 32 Niniejszy standard nakłada na wszystkie jednostki wymóg ustalania wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnych, albo dla celów wyceny (jeżeli jednostka stosuje model wartości godziwej), albo – ujawnienia informacji (jeżeli stosuje model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia). Zaleca się, lecz nie wprowadza wymogu, aby ustalając wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej, jednostka korzystała z usług wykwalifikowanego, niezależnego rzeczoznawcy, który ostatnio przeprowadzał wyceny nieruchomości inwestycyjnych o podobnym charakterze i podobnej lokalizacji.

- 32A Jednostka może:
- a) wybrać albo model wartości godziwej, albo model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia dla wszystkich nieruchomości inwestycyjnych zabezpieczających zobowiązania, które dają zwrot powiązany bezpośrednio z wartością godziwą – albo ze zwrotem z – określonych aktywów, w tym z danej nieruchomości inwestycyjnej; oraz
  - b) wybrać albo model wartości godziwej, albo model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia dla wszystkich pozostałych nieruchomości inwestycyjnych, bez względu na wybór dokonany w pkt a).
- 32B Niektórzy ubezpieczyciele i inne jednostki obsługują wewnętrzny fundusz nieruchomości, który emituje nominalne jednostki, przy czym część tych jednostek jest w posiadaniu inwestorów w ramach umów powiązanych z funduszem inwestycyjnym, a część jest w posiadaniu jednostki. Paragraf 32A nie zezwala na wycenę nieruchomości posiadanych w ramach funduszu częściowo według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, a częściowo według wartości godziwej.
- 32C Jeśli jednostka wybiera różne modele dla dwóch kategorii opisanych w paragrafie 32A, przychody ze sprzedaży nieruchomości inwestycyjnych pomiędzy pulami aktywów wycenianymi przy zastosowaniu różnych modeli ujmuje się w wartości godziwej, a łączne zmiany wartości godziwej ujmuje się w rachunku zysków i strat. W związku z tym, jeśli sprzedawana jest nieruchomość inwestycyjna z puli wycenianej według wartości godziwej do puli wycenianej według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, wartość godziwa danej nieruchomości na dzień sprzedaży stanowi jej domniemany koszt.

#### **Model wartości godziwej**

- 33 Po początkowym ujęciu jednostka, która wybierze model wyceny w wartości godziwej, wycenia w wartości godziwej wszystkie nieruchomości inwestycyjne, z wyjątkiem przypadków, o których mowa w paragrafie 53.
- 34 Kiedy prawo do użytkowania nieruchomości leasingobiorcy na mocy umowy leasingu operacyjnego zaklasyfikowane jest do nieruchomości inwestycyjnych zgodnie z paragrafem 6, nie ma zastosowania wybór, o którym mowa w paragrafie 30, i stosuje się model wartości godziwej.
- 35 Zysk lub strata wynikająca ze zmiany wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej wpływa na zysk lub stratę netto w okresie, w którym nastąpiła zmiana.
- 36 Wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej stanowi cena, za jaką nieruchomość mogłaby zostać wymieniona na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami (zob. paragraf 5). Dokonując szacunku wartości godziwej, należy wykluczyć ceny zawyżone lub zaniżone ze względu na specyficzne warunki transakcji lub okoliczności, jakie takiej transakcji towarzyszą, takie jak nietypowe formy finansowania zakupu czy sprzedaż i leasing zwrotny, inne szczególne warunki czy koncesje przyznane przez stronę jakkolwiek powiązaną ze sprzedażą.
- 37 Ustalając wartość godziwą, nie uwzględnia się też kosztów transakcji, które jednostka może ponieść w przypadku sprzedaży lub innej formy zbycia.
- 38 Wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej odzwierciedla warunki rynkowe na dzień bilansowy.
- 39 Szacunek wartości godziwej przeprowadza się na konkretny dzień. Ponieważ warunki rynkowe mogą się zmieniać, taka wartość szacunkowa może okazać się niewłaściwa lub nieprawidłowa w innym terminie. W definicji wartości godziwej przyjmuje się, że wymiana w ramach umowy i jej sfinalizowanie następują jednocześnie, bez możliwości zmiany ceny, co mogłoby mieć miejsce przy zawieraniu transakcji na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, jeżeli moment wymiany w ramach umowy i jej sfinalizowanie różniłyby się od siebie.
- 40 Wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej odzwierciedla między innymi wysokość przychodów z czynszów z aktualnych umów leasingu, jak również racjonalne i uzasadnione założenia odzwierciedlające rynkową ocenę przychodów z czynszów z przyszłych umów leasingowych, przyjmując, że zaangażowane strony byłyby dobrze poinformowane, zainteresowane zawarciem hipotetycznej transakcji i dokonywałyby oceny w świetle aktualnych warunków rynkowych. Odzwierciedla również na podobnych zasadach wszelkie wpływy pieniężne (w tym płatności czynszów i inne wydatki), jakich można oczekiwać w odniesieniu do nieruchomości. Niektóre z tych wpływów są odzwierciedlone w zobowiązaniach, podczas gdy inne odnoszą się do wpływów nieujmowanych w sprawozdaniach finansowych aż do późniejszej daty (np. okresowych płatności, takich jak czynsze warunkowe).
- 41 Paragraf 25 przedstawia podstawy początkowego ujmowania ceny nabycia prawa do użytkowania nieruchomości będących przedmiotem leasingu. Paragraf 33 wymaga ponownej wyceny prawa do użytkowania nieruchomości według wartości godziwej, jeśli jest to konieczne. W transakcji leasingowej zawartej według cen rynkowych wartość godziwa prawa do użytkowania nieruchomości stanowiących przedmiot leasingu przy nabyciu, po odjęciu wszelkich oczekiwanych płatności leasingowych (w tym płatności związanych z ujętymi zobowiązaniami), powinna wynosić zero. Ta wartość godziwa nie zmienia się bez względu na to, czy dla celów księgowych przedmiot leasingu i odnośne zobowiązanie są wykazywane według wartości godziwej, czy według wartości bieżącej minimalnych płatności leasingowych, zgodnie z paragrafem 20 MSR 17. W związku z tym ponowna wycena przedmiotu leasingu z ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zgodnie z paragrafem 25 do wartości godziwej zgodnie z paragrafem 33 nie powinna prowadzić do powstania zysków ani strat, chyba że wartość godziwą mierzy się w różnych okresach. Może się to zdarzyć, jeśli po początkowym ujęciu jednostka postanowi zastosować wycenę według wartości godziwej.

- 42 W definicji wartości godziwej mowa jest o „dobrze poinformowanych i zainteresowanych stronach”. W tym kontekście sformułowanie „dobrze poinformowane” oznacza, że zarówno zainteresowany zawarciem transakcji sprzedawca, jak i zainteresowany zawarciem transakcji nabywca, mają stosowną wiedzę na temat charakteru i cech danej nieruchomości inwestycyjnej, jej faktycznego i potencjalnego wykorzystania oraz warunków rynkowych na dzień bilansowy. Zainteresowany nabywca ma motywację do zakupu, ale nie jest do niego zmuszony. Taki nabywca nie jest przesadnie zainteresowany zakupem, ani zdeterminowany do zakupu za wszelką cenę. Zakładany nabywca nie zapłaciłby ceny wyższej od ceny dyktowanej przez rynek składający się z dobrze poinformowanych i zainteresowanych nabywców i sprzedawców.
- 43 Zainteresowany sprzedawca nie wykazuje nadmiernego zainteresowania sprzedażą, nie działa pod przymusem, nie musi sprzedać niezależnie od zaproponowanej ceny, ani też nie musi zabiegać o cenę uznawaną na rynku za nierealistyczną. Zainteresowany sprzedawca chce sprzedać nieruchomość inwestycyjną na warunkach rynkowych, za możliwie najwyższą możliwą do uzyskania cenę. Konkretna sytuacja rzeczywistego właściciela nieruchomości inwestycyjnej nie ma tutaj znaczenia, ponieważ „zainteresowany sprzedawca” jest hipotetycznym właścicielem takiej nieruchomości (np. zainteresowany sprzedawca nie uwzględniłby szczególnych okoliczności podatkowych dotyczących właściciela danej nieruchomości inwestycyjnej).
- 44 W definicji wartości godziwej przywołuje się transakcję przeprowadzoną na warunkach rynkowych. Transakcja przeprowadzona na warunkach rynkowych to taka, której strony nie są ze sobą w żaden szczególny sposób powiązane, co mogłoby prowadzić do ustalenia ceny nietypowej dla rynku. Przyjmuje się, że strony transakcji są wolne od powiązań i działają w sposób niezależny.
- 45 Najlepszą podstawą ustalenia wartości godziwej są pochodzące z aktywnego rynku aktualne ceny rynkowe podobnych nieruchomości inwestycyjnych, które są podobnie zlokalizowane, znajdują w takim samym stanie, są leasingowane na podobnych zasadach lub też służą podobnym celom określonym w innych umowach. Jednostka dokłada starań, aby ustalić różnice w charakterze, lokalizacji lub stanie danej nieruchomości, albo warunkach wynikających z umów leasingowych i innych umów dotyczących danej nieruchomości.
- 46 Przy braku aktualnych cen pochodzących z aktywnego rynku, tak jak to zostało opisane w paragrafie 45, jednostka bierze pod uwagę informacje z różnych źródeł, takich jak:
- aktualne ceny występujące na aktywnym rynku nieruchomości o innym charakterze, będących w innym stanie i inaczej zlokalizowanych (lub będących przedmiotem umów leasingu lub innych umów o odmiennych warunkach) po dokonaniu korekty uwzględniającej istnienie tych różnic;
  - niedawne ceny z mniej aktywnego rynku, po skorygowaniu ich o wszelkie zmiany warunków ekonomicznych, które nastąpiły od czasu przeprowadzenia analizowanych transakcji zawartych w tych cenach; oraz
  - projekcje zdyskontowanego przepływu środków pieniężnych oparte na wiarygodnych szacunkach przyszłych przepływów środków pieniężnych, opartych na warunkach zawartych we wszystkich podpisanych umowach leasingu, innych umowach oraz – jeżeli jest to możliwe – dowodów zewnętrznych, takich jak aktualne rynkowe ceny najmu podobnych obiektów, tak samo zlokalizowanych i będących w takim samym stanie, oraz dyskontując wartość tego przepływu z zastosowaniem stopy dyskonta odzwierciedlającej rynkową ocenę stopnia niepewności co do kwoty oraz terminu realizacji tych przepływów.
- 47 W pewnych przypadkach analiza różnych źródeł informacji przytoczonych w powyższym paragrafie może prowadzić do różnych wniosków odnośnie do wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej. Jednostka powinna wówczas przeanalizować przyczyny różnic, aby ustalić najbardziej wiarygodną wartość godziwą znajdującą się w przedziale racjonalnych wartości.
- 48 W wyjątkowych przypadkach jednostka nabywająca nieruchomość inwestycyjną (lub zaliczająca daną nieruchomość do nieruchomości inwestycyjnych po zakończeniu jej budowy lub dostosowywania, czy też po zmianie sposobu jej wykorzystania) może dysponować bezsprzecznymi dowodami na to, że duże zróżnicowanie szacunków tak dalece utrudnia określenie prawdopodobieństwa urzeczywistnienia poszczególnych wartości, że ustalanie jednej kwoty na określenie wartości godziwej przestaje być użyteczne. Może to oznaczać, że nie ma możliwości wiarygodnego i regularnego ustalania wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej (zob. paragraf 53).
- 49 Wartość godziwa nie jest tym samym co wartość użytkowa zdefiniowana w MSR 36 *Utrata wartości aktywów*. Wartość godziwa odzwierciedla stan wiedzy i szacunki dobrze poinformowanych, zainteresowanych kupujących i sprzedających. Natomiast wartość użytkowa odzwierciedla szacunki danej jednostki, w tym efekty czynników, które mogą być specyficzne tylko dla jednostki i mogą nie mieć żadnego znaczenia dla innych jednostek. Na przykład wartość godziwa nie odzwierciedla żadnego z wymienionych poniżej czynników w zakresie, w jakim nie byłyby one ogólnie dostępne dla dobrze poinformowanych, zainteresowanych kupujących i sprzedających:
- dotodkowej wartości wynikającej ze stworzenia portfela nieruchomości o różnych lokalizacjach;
  - efektu synergii zachodzącej między nieruchomością inwestycyjną a innymi aktywami;
  - praw lub prawnych ograniczeń specyficznych wyłącznie dla aktualnego właściciela; oraz
  - korzyści lub obciążeń podatkowych charakterystycznych tylko dla sytuacji aktualnego właściciela.



- 50 Ustalając wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej, jednostka nie uwzględnia podwójnie aktywów lub zobowiązań, które są ujmowane w bilansie jako oddzielne aktywa lub zobowiązania. Na przykład:
- a) elementy wyposażenia, takie jak windy i urządzenia klimatyzacyjne, stanowią często integralną część budynku, więc ich wartość zazwyczaj jest zawarta w wartości nieruchomości inwestycyjnej i nie są one ujmowane jako oddzielne rzeczowe aktywa trwałe;
  - b) jeżeli umowa leasingu biura przewiduje, że powierzchnia biurowa powinna być umeblowana, to generalnie wartość godziwa biura zawiera w sobie wartość godziwą mebli, ponieważ opłata z tytułu leasingu dotyczy powierzchni umeblowanej. Jeżeli wartość mebli zawarta jest w wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej, jednostka nie ujmuje mebli jako oddzielnych składników aktywów;
  - c) w wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej nie uwzględnia się ani przedpłat, ani naliczonych przychodów z tytułu leasingu operacyjnego, ponieważ takie pozycje ujmowane są jako oddzielny składnik aktywów lub zobowiązań;
  - d) wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej stanowiącej przedmiot leasingu odzwierciedla oczekiwane przepływy pieniężne (w tym czynsz warunkowy, który, jak się oczekuje, będzie przypadał do zapłaty). W związku z tym, jeśli przy wycenie nieruchomości odjęto wszystkie płatności, jakich jednostka spodziewa się dokonać, dla uzyskania wartości godziwej na potrzeby księgowo konieczne będzie dodanie ujętych zobowiązań z tytułu leasingu.
- 51 Określając wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej, nie uwzględnia się przyszłych nakładów inwestycyjnych służących ulepszeniu lub udoskonaleniu nieruchomości, ani też nie bierze się pod uwagę przyszłych korzyści, jakie zostaną ewentualnie uzyskane w wyniku poniesienia tych przyszłych nakładów.
- 52 W niektórych przypadkach jednostka oczekuje, że wartość bieżąca dokonywanych przez nią płatności związanych z nieruchomością inwestycyjną (z wyjątkiem płatności dotyczących ujętych zobowiązań) przewyższy wartość bieżącą odnośnych wpływów środków pieniężnych. Jednostka stosuje MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, aby ustalić, czy należy ująć zobowiązanie, oraz ustalić sposób wyceny takiego zobowiązania.

#### **Brak możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej**

- 53 Przyjmuje się możliwe do odrzucenia założenie, że jednostka będzie w stanie wiarygodnie i regularnie ustalać wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnych. Jednak w wyjątkowych przypadkach zdarza się, że w chwili nabycia nieruchomości inwestycyjnej (lub zakwalifikowania danej nieruchomości do tej kategorii po zakończeniu jej budowy lub dostosowywania, czy też po zmianie sposobu jej użytkowania) jednostka posiada bezsprzeczne dowody na to, iż nie będzie w stanie regularnie i wiarygodnie ustalać wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej. Może się tak zdarzyć wyłącznie wówczas, gdy porównywalne transakcje rynkowe zawierane są rzadko i jednocześnie jednostka nie ma możliwości zastosowania alternatywnej metody oszacowania wartości godziwej (na przykład na podstawie projekcji zdyskontowanych przepływów środków pieniężnych). W takich przypadkach, mimo iż jednostka może zastosować model wyceny oparty na cenie nabycia/koszcie wytworzenia w odniesieniu do jednej z nieruchomości inwestycyjnych, kontynuuje stosowanie modelu wyceny opartego na wartości godziwej w odniesieniu do pozostałych nieruchomości inwestycyjnych. Jednostka stosuje MSR 16 aż do czasu zbycia takiej nieruchomości inwestycyjnej.
- 54 W wyjątkowych przypadkach, gdy z wyżej wymienionych przyczyn jednostka zmuszona jest do wyceny konkretnej nieruchomości inwestycyjnej zgodnie z podejściem wzorcowym zgodnie z MSR 16, wszystkie pozostałe należące do niej nieruchomości inwestycyjne wycenia w wartości godziwej. W takich przypadkach jednostka wycenia te nieruchomości inwestycyjne, stosując model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia określony w MSR 16. Przyjmuje się, że wartość końcowa takiej nieruchomości inwestycyjnej wynosi zero.
- 55 Jeżeli jednostka dotychczas wyceniała daną nieruchomość inwestycyjną w wartości godziwej, to nadal wycenia ją w wartości godziwej, aż do czasu zbycia tej nieruchomości (lub do czasu, gdy nieruchomość ta zacznie być zajmowana przez właściciela lub też do momentu, gdy jednostka zacznie dostosowywać obiekt do późniejszej sprzedaży w ramach zwykłej działalności), nawet wówczas, gdy porównywalne transakcje rynkowe staną się rzadsze, a dostęp do aktualnych cen rynkowych będzie utrudniony.

#### **Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

- 56 Po początkowym ujęciu nieruchomości jednostka, która wybrała model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, wycenia wszystkie należące do niej nieruchomości inwestycyjne zgodnie z wymogami MSR 16 określonymi dla tego modelu, poza nieruchomościami spełniającymi kryteria zaklasyfikowania ich jako przeznaczonych do sprzedaży (lub ujętych w grupie do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*. Nieruchomości inwestycyjne spełniające kryteria zaklasyfikowania ich jako przeznaczonych do sprzedaży (lub ujęte w grupie do zbycia za zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) wycenia się zgodnie z MSSF 5.

## PRZENIESIENIA

- 57 Przeniesienia poszczególnych nieruchomości do lub z nieruchomości inwestycyjnych dokonuje się tylko wówczas, gdy następuje zmiana sposobu ich użytkowania potwierdzona przez:
- rozpoczęcie użytkowania nieruchomości przez właściciela – w przypadku przeniesienia z nieruchomości inwestycyjnych do nieruchomości zajmowanej przez właściciela;
  - rozpoczęcie dostosowywania nieruchomości do sprzedaży – w przypadku przeniesienia z nieruchomości inwestycyjnych do zapasów;
  - zakończenie użytkowania nieruchomości przez jej właściciela – w przypadku przeniesienia nieruchomości zajmowanej przez właściciela do nieruchomości inwestycyjnych;
  - oddanie nieruchomości stronie trzeciej w leasing operacyjny – w przypadku przeniesienia z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych; lub
  - zakończenie budowy i dostosowywania nieruchomości – w przypadku przeniesienia z nieruchomości w budowie (objętych zakresem MSR 16) do nieruchomości inwestycyjnych.
- 58 Paragraf 57 b) zobowiązuje jednostkę do przeniesienia nieruchomości inwestycyjnej do zapasów tylko wówczas, gdy następuje zmiana sposobu użytkowania danej nieruchomości, udowodniona poprzez rozpoczęcie dostosowywania nieruchomości do sprzedaży. Jeżeli jednostka zdecyduje się na sprzedaż nieruchomości, która nie zostanie poprzedzona jej dostosowywaniem, jednostka traktuje tę nieruchomość jako nieruchomość inwestycyjną aż do czasu usunięcia jej z ksiąg (wylimitowania z bilansu), a więc nie zalicza jej do zapasów. Analogiczna sytuacja ma miejsce, gdy jednostka rozpoczyna modernizację istniejącej już nieruchomości inwestycyjnej z intencją dalszego jej używania jako nieruchomości inwestycyjnej. Wówczas nieruchomość ta pozostaje nieruchomością inwestycyjną i nie jest przeklasyfikowywana do nieruchomości zajmowanych przez właściciela na czas prowadzenia modernizacji.
- 59 Paragrafy 60–65 dotyczą zagadnień ujmowania i wyceny, które mają zastosowanie w sytuacji, gdy jednostka stosuje model wartości godziwej w odniesieniu do nieruchomości inwestycyjnych. Jeżeli jednostka stosuje model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, przeniesienia pomiędzy nieruchomościami inwestycyjnymi, nieruchomościami zajmowanymi przez właściciela i zapasami nie powodują zmiany wartości bilansowej nieruchomości przeniesionej oraz nie powodują zmiany ceny nabycia lub kosztu wytworzenia tej nieruchomości dla celów wyceny i ujawniania informacji.
- 60 W przypadku przeniesienia nieruchomości inwestycyjnej wykazywanej w wartości godziwej do nieruchomości zajmowanych przez właściciela lub do zapasów zakładany koszt tej nieruchomości, który zostanie przyjęty dla celów jej ujęcia zgodnie z MSR 16 lub MSR 2, równy jest wartości godziwej tej nieruchomości ustalonej na dzień zmiany sposobu jej użytkowania.
- 61 Jeżeli nieruchomość zajmowana przez właściciela staje się nieruchomością inwestycyjną, która będzie wykazywana w wartości godziwej, jednostka stosuje MSR 16 aż do dnia zmiany sposobu użytkowania tej nieruchomości. Ustalona na ten dzień różnicę między wartością bilansową tej nieruchomości a jej wartością godziwą jednostka traktuje w taki sam sposób jak przeszacowanie zgodnie z MSR 16.
- 62 Do dnia, w którym nieruchomość zajmowana przez właściciela staje się nieruchomością inwestycyjną wykazywaną w wartości godziwej, jednostka amortyzuje nieruchomość oraz dokonuje ewentualnych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Ustalona na ten dzień różnica między wartością bilansową nieruchomości określoną zgodnie z MSR 16 a jej wartością godziwą traktowana jest w taki sam sposób jak przeszacowanie zgodnie z MSR 16. Innymi słowy:
- wynikające z powyższego zmniejszenie dotychczasowej wartości bilansowej nieruchomości ujmuje się w zysku lub stracie. Jednakże, w pierwszej kolejności, do wysokości nadwyżki z aktualizacji wyceny danej nieruchomości, zmniejszenie to odnoszone jest na kapitał z aktualizacji wyceny;
  - wynikające z powyższego zwiększenie dotychczasowej wartości bilansowej nieruchomości:
    - do wysokości, w jakiej zwiększenie to stanowi odwrócenie uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tej nieruchomości – zwiększenie ujmuje się w zysku lub stracie. Kwota ujęta w zysku lub stracie nie może jednak przekroczyć kwoty, której dodanie doprowadza wartość bilansową nieruchomości do takiej wartości, jaka figurowałaby w bilansie (po odliczeniu amortyzacji), jeśli w ogóle nie dokonano by odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości;
    - pozostała część zwiększenia odnoszona jest bezpośrednio do kapitału własnego jako nadwyżka z aktualizacji wyceny. Przy późniejszym zbyciu nieruchomości inwestycyjnej kapitał z aktualizacji wyceny zawarty w kapitale własnym można przenieść do zysków zatrzymanych. Przeniesienie z kapitału z aktualizacji wyceny do zysków zatrzymanych odbywa się z pominięciem rachunku zysków i strat.
- 63 W przypadku przeniesienia nieruchomości z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych, które będą wykazywane w wartości godziwej, różnicę między wartością godziwą nieruchomości ustaloną na dzień przeniesienia a jej poprzednią wartością bilansową ujmuje się w zysku lub stracie.
- 64 Ujęcie przeniesienia z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych, które będą wykazywane w wartości godziwej, traktuje się analogicznie do sprzedaży zapasów.

- 65 Gdy jednostka zakończy budowę lub przeprowadzane we własnym zakresie dostosowywanie nieruchomości inwestycyjnej, która będzie wykazywana w wartości godziwej, różnicę między ustaloną na ten dzień wartością godziwą tej nieruchomości a jej poprzednią wartością bilansową ujmuje się w zysku lub stracie.

#### ZBYCIE

- 66 Nieruchomość inwestycyjną usuwa się z ksiąg (eliminuje z bilansu) w momencie jej zbycia lub w przypadku trwałego wycofania z użytkowania, jeżeli nie oczekuje się uzyskania w przyszłości żadnych korzyści wynikających z jej zbycia.
- 67 Zbycie nieruchomości inwestycyjnej może nastąpić poprzez jej sprzedaż lub zawarcie umowy leasingu finansowego. Przy ustalaniu daty zbycia nieruchomości inwestycyjnej stosuje się kryteria określone w MSR 18 w odniesieniu do ujmowania przychodów ze sprzedaży dóbr, jak również uwzględnia się odnośne wskazówki zawarte w załączniku do MSR 18. Natomiast MSR 17 stosuje się w przypadku zbycia poprzez zawarcie umowy leasingu finansowego lub sprzedaży i leasingu zwrotnego.
- 68 Jeśli zgodnie z zasadami ujmowania przedstawionymi w paragrafie 16 jednostka ujmuje w wartości bilansowej składnika aktywów koszt zastąpienia części nieruchomości inwestycyjnej, przestaje ujmować wartość bilansową zastąpionej części. W przypadku nieruchomości inwestycyjnych ujmowanych według modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zastąpiona część może nie być częścią, która była amortyzowana oddzielnie. Jeśli dla jednostki nie jest wykonalne ustalenie wartości bilansowej zastąpionej części, może wykorzystać koszt zastąpienia jako wskazówkę, jaki był koszt zastąpionej części w chwili jej nabycia lub wytworzenia. Zgodnie z modelem wartości godziwej wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej może już odzwierciedlać fakt, że część, która ma być zastąpiona, utraciła wartość. W innym wypadku może być trudno odróżnić, o ile należy zmniejszyć wartość godziwą w związku z zastępowaną częścią. Alternatywą dla zmniejszenia wartości godziwej w związku z wymienianą częścią, gdy jest to niewykonalne w praktyce, jest ujmowanie kosztu wymiany w wartości bilansowej danego składnika aktywów, a następnie ponowne oszacowanie wartości godziwej, zgodnie z wymogiem dotyczącym zwiększeń niewiążących się z wymianą.
- 69 Zyski lub straty wynikające z wycofania z użytkowania lub zbycia nieruchomości inwestycyjnej ustala się jako różnicę między przychodami netto ze zbycia a wartością bilansową danego składnika aktywów oraz ujmuje w rachunku zysków i strat w okresie, w którym dokonano likwidacji lub sprzedaży (chyba że MSR 17 wprowadza inny wymóg w przypadku sprzedaży i leasingu zwrotnego).
- 70 Należną zapłatę za zbywaną nieruchomość inwestycyjną początkowo ujmuje się w wartości godziwej. W szczególności, jeżeli płatność za nieruchomość inwestycyjną została odroczone, otrzymaną zapłatę początkowo ujmuje się jako równowartość ceny płatnej w gotówce. Różnica między wartością nominalną zapłaty a ceną gotówkową ujmowana jest jako przychód z tytułu odsetek zgodnie z MSR 18 z uwzględnieniem efektywnej stopy procentowej.
- 71 Wobec zobowiązań, które po zbyciu nieruchomości inwestycyjnej nadal ciążą na jednostce, jednostka stosuje MSR 37 lub inne odpowiednie standardy.
- 72 Otrzymane od stron trzecich odszkodowanie w odniesieniu do nieruchomości inwestycyjnej, która straciła na wartości, została utracona lub zaniechana, ujmuje się w rachunku zysków i strat, gdy odszkodowanie staje się należne.
- 73 Utrata wartości lub utrata nieruchomości inwestycyjnej, związane z tym rozszczenia dotyczące płatności odszkodowania od stron trzecich oraz wszelkie następujące po tym nabycie lub wytworzenie aktywów zamiennych stanowią odrębne zdarzenia gospodarcze i są ujmowane odrębnie w następujący sposób:
- utrata wartości nieruchomości inwestycyjnych jest ujmowana zgodnie z MSR 36;
  - wycofanie z użytkowania lub sprzedaż nieruchomości inwestycyjnej są ujmowane zgodnie z paragrafami 66–71 niniejszego standardu;
  - odszkodowanie od stron trzecich zapłata za nieruchomość inwestycyjną, która straciła na wartości, została utracona lub zaniechana ujmowane jest w rachunku zysków i strat, gdy staje się należne; oraz
  - cena nabycia lub koszt wytworzenia aktywów odrestaurowanych, nabytych lub wytworzonych jako zamiennie ustalana jest zgodnie z paragrafami 20–29 niniejszego standardu.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

##### **Model wartości godziwej i model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

- 74 Poniższe informacje ujawnia się dodatkowo, oprócz informacji wymaganych przez MSR 17. Zgodnie z MSR 17 właściciel nieruchomości inwestycyjnej ujawnia informacje dotyczące transakcji, w których był leasingodawcą. Jednostka, która posiada nieruchomości inwestycyjne w leasingu finansowym lub operacyjnym, ujawnia informacje na temat leasingu finansowego (w zakresie przewidzianym dla leasingobiorcy) oraz informacje na temat leasingu operacyjnego (w zakresie przewidzianym dla leasingodawcy).

- 75 Jednostka ujawnia:
- a) czy stosuje model wartości godziwej czy model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia;
  - b) jeżeli stosuje model wartości godziwej, czy i w jakich okolicznościach prawa do użytkowania nieruchomości będących przedmiotem leasingu operacyjnego są klasyfikowane i wykazywane jako nieruchomości inwestycyjne;
  - c) jeżeli sklasyfikowanie nieruchomości jest trudne (zob. paragraf 14) – kryteria stosowane przez jednostkę pozwalające na odróżnienie nieruchomości inwestycyjnych od nieruchomości zajmowanych przez właściciela i nieruchomości przeznaczonych na sprzedaż w ramach zwykłej działalności;
  - d) metody i istotne założenia przyjęte przy ustalaniu wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej, łącznie z informacją o tym, czy ustalając wartość godziwą, uzyskano dowody pochodzące z rynku, czy też w większym zakresie oparto się na innych czynnikach (które ujawnia się), ze względu na charakter nieruchomości i brak porównywalnych danych rynkowych;
  - e) na ile wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej (wyceniona i ujawniona w sprawozdaniu finansowym) wynika z ekspertyzy wydanej przez niezależnego rzeczoznawcę, posiadającego uznawane kwalifikacje zawodowe, który ostatecznie przeprowadził wyceny nieruchomości inwestycyjnych o podobnej lokalizacji i zaliczanych do tej samej kategorii. Jeśli nie uzyskano takiej ekspertyzy, fakt ten ujawnia się;
  - f) ujęte w rachunku zysków i strat kwoty:
    - (i) przychodów z czynszów dotyczących nieruchomości inwestycyjnej;
    - (ii) bezpośrednich kosztów operacyjnych (łącznie z kosztami napraw i utrzymania) dotyczących nieruchomości inwestycyjnej, która w danym okresie przyniosła przychody z czynszów; oraz
    - (iii) bezpośrednich kosztów operacyjnych (łącznie z kosztami napraw i utrzymania) dotyczących nieruchomości inwestycyjnej, która w danym okresie nie przyniosła przychodów z czynszów;
    - (iv) łączną zmianę wartości godziwej ujętą w rachunku zysków i strat dotyczącą sprzedaży nieruchomości inwestycyjnych z puli aktywów ujmowanych zgodnie z modelem ceny nabycia lub kosztu wytworzenia do puli aktywów ujmowanych zgodnie z modelem wartości godziwej (zob. paragraf 32C);
  - g) fakt istnienia i kwoty ograniczeń realizacji korzyści z nieruchomości inwestycyjnej lub przekazania przychodu i zysku z tego tytułu;
  - h) wynikające z umowy zobowiązanie do zakupu, wybudowania lub dostosowywania nieruchomości inwestycyjnej oraz zobowiązania dotyczące napraw, utrzymania i ulepszenia (poprawy standardu) nieruchomości.

#### **Model wartości godziwej**

- 76 Oprócz informacji, których ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafu 75, jednostka, która stosuje model wartości godziwej opisany w paragrafach 33–55, dodatkowo ujawnia uzgodnienie wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnych z początku okresu z jej wartością godziwą z końca okresu, przedstawiając:
- a) zwiększenia – ujawniane w podziale na zwiększenia wynikające z nabycia nowych nieruchomości i zwiększenia wynikające z aktywowanych później szczych nakładów;
  - b) zwiększenia wynikające z nabycia w wyniku połączenia jednostek;
  - c) aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub zawarte w grupie do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia;
  - d) kwotę netto zysków lub strat wynikających z korekt wyceny wartości godziwej;
  - e) kwotę netto różnic kursowych wynikających z przeliczenia sprawozdania finansowego na inną walutę prezentacji lub z przeliczenia jednostki zagranicznej na walutę prezentacji danej jednostki sprawozdawczej;
  - f) przeniesienia z i do zapasów oraz nieruchomości zajmowanych przez właściciela; oraz
  - g) inne zmiany.
- 77 Gdy wycena uzyskana dla nieruchomości inwestycyjnej zostanie istotnie skorygowana dla celów sprawozdania finansowego, na przykład, aby uniknąć podwójnego liczenia aktywów lub zobowiązań ujmowanych jako oddzielne aktywa i zobowiązania zgodnie z paragrafem 50, jednostka przedstawia uzgodnienie między uzyskaną wyceną a wartością skorygowaną ujętą w sprawozdaniu finansowym, pokazujące odrębnie łączną kwotę wszelkich ujętych zobowiązań leasingowych, które zostały ponownie dodane, i wszelkie inne istotne korekty.

- 78 W wyjątkowych przypadkach określonych w paragrafie 53, gdy jednostka wycenia nieruchomości inwestycyjne zgodnie z modelem ceny nabycia lub kosztu wytworzenia określonym w MSR 16, w uzgodnieniu, którego ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafu 76, kwoty dotyczące tej nieruchomości inwestycyjnej ujawnia się oddzielnie od kwot dotyczących innych nieruchomości inwestycyjnych. Ponadto jednostka ujawnia:
- a) opis nieruchomości inwestycyjnej;
  - b) wyjaśnienie, dlaczego wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić;
  - c) w miarę możliwości, przedział szacunkowych wartości, w którym najprawdopodobniej znalazłaby się wartość godziwa tych aktywów; oraz
  - d) w momencie zbycia nieruchomości inwestycyjnej niewykazywanej w wartości godziwej:
    - (i) fakt zbycia przez jednostkę nieruchomości inwestycyjnej niewykazywanej w wartości godziwej;
    - (ii) wartość bilansową tej nieruchomości inwestycyjnej w momencie sprzedaży; oraz
    - (iii) kwotę ujętego zysku lub ujętej straty.

#### **Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

- 79 Oprócz informacji, których ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafu 75, jednostka, która stosuje model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia opisany w paragrafie 56, ujawnia:
- a) zastosowane metody amortyzacji;
  - b) okresy użytkowania nieruchomości i zastosowane stawki amortyzacyjne;
  - c) wartość brutto i umorzenie (oraz odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu;
  - d) uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartością bilansową z końca okresu, przedstawiające:
    - (i) zwiększenia – z podziałem na zwiększenia wynikające z nabycia nowych nieruchomości i zwiększenia wynikające z aktywowanych późniejszych nakładów;
    - (ii) zwiększenia wynikające z nabycia w wyniku połączenia jednostek;
    - (iii) aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub zawarte w grupie do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia;
    - (iv) amortyzację;
    - (v) kwotę dokonanych w ciągu danego okresu odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz kwotę odwrócenia wcześniejszych odpisów, zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*;
    - (vi) kwotę netto różnic kursowych wynikających z przeliczenia sprawozdania finansowego na inną walutę prezentacji lub z przeliczenia jednostki zagranicznej na walutę prezentacji danej jednostki sprawozdawczej;
    - (vii) przeniesienia z i do zapasów oraz nieruchomości zajmowanych przez właściciela; oraz
    - (viii) inne zmiany; oraz
  - e) wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej. W wyjątkowych sytuacjach opisanych w paragrafie 53, kiedy jednostka nie może wiarygodnie ustalić wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej, wówczas ujawnia:
    - (i) opis nieruchomości inwestycyjnej;
    - (ii) wyjaśnienie, dlaczego wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić; oraz
    - (iii) jeżeli istnieje taka możliwość, przedział wartości szacunkowych w ramach którego z dużym prawdopodobieństwem znajduje się wartość godziwa tej nieruchomości inwestycyjnej.

## PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

**Model wartości godziwej**

- 80 Jednostka, która stosowała uprzednio MSR 40 (wydany w 2000 r.) i decyduje się po raz pierwszy na sklasyfikowanie i wykazanie niektórych lub wszystkich praw do użytkowania odpowiednich nieruchomości będących przedmiotem leasingu operacyjnego jako nieruchomości inwestycyjnych, uwzględnia skutki zastosowania tego wyboru poprzez skorygowanie bilansu otwarcia zysków zatrzymanych w sprawozdaniu finansowym za okres, w którym po raz pierwszy zastosowała standard. Ponadto:
- a) jeżeli jednostka już uprzednio ujawniła w publicznie dostępnej formie (np. w sprawozdaniu finansowym lub w inny sposób) wartości godziwe nieruchomości inwestycyjnych za okresy wcześniejsze (ustalone zgodnie z zasadami, które odpowiadają kryteriom zawartym w definicji wartości godziwej opisanym w paragrafie 5 oraz zgodnie z wytycznymi zawartymi w paragrafach 36–52), zaleca się, choć nie wprowadza wymogu, by jednostka:
    - (i) skorygowała bilans otwarcia zysków zatrzymanych dla najwcześniejszego prezentowanego okresu, w którym ujawniono w publicznie dostępnej formie takie wartości godziwe; oraz
    - (ii) przekształciła dane porównawcze za te okresy; oraz
  - b) jeżeli dotychczas jednostka nie ujawniała w publicznie dostępnej formie informacji opisanych w pkt a), nie przekształca danych porównawczych oraz ujawnia powyższy fakt.
- 81 Niniejszy standard wymaga podejścia różnego od podejścia opisanego w MSR 8. MSR 8 wymaga przekształcenia informacji porównawczych, chyba że jest to niewykonalne ze względów praktycznych.
- 82 W chwili zastosowania przez jednostkę niniejszego standardu po raz pierwszy korekta bilansu otwarcia zysków zatrzymanych obejmuje także przeniesienie kwot ujętych w nadwyżce z aktualizacji wyceny, w zakresie, w jakim dotyczą one nieruchomości inwestycyjnej.

**Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

- 83 MSR 8 ma zastosowanie do wszystkich zmian zasad rachunkowości, które dokonywane są, gdy jednostka stosuje niniejszy standard po raz pierwszy i wybierze model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Do skutków zmian zasad polityki rachunkowości zalicza się także przeniesienie kwot dotyczących nieruchomości inwestycyjnych ujętych w nadwyżce z aktualizacji wyceny.
- 84 Wymogi przedstawione w paragrafach 27–29 dotyczące początkowej wyceny nieruchomości inwestycyjnej nabytej w transakcji wymiany aktywów stosuje się prospektywnie wyłącznie do przyszłych transakcji.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 85 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r. fakt ten ujawnia się.

## WYCOFANIE MSR 40 (2000)

- 86 Niniejszy standard zastępuje MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne* (wydany w 2000 r.).

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 41

**Rolnictwo**

## CEL

Celem niniejszego standardu jest określenie sposobu księgowania oraz zakresu informacji ujawnianych na temat działalności rolniczej.

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosuje się przy księgowaniu poniższych elementów, o ile są one związane z działalnością rolniczą:
- aktywów biologicznych;
  - produktów rolniczych wycenianych w chwili zbiorów/pozyskania; oraz
  - dotacji rządowych omówionych w paragrafach 34–35.
- 2 Niniejszy standard nie ma zastosowania do:
- gruntów związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*); oraz
  - wartości niematerialnych związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 38 *Wartości niematerialne*).
- 3 Niniejszy standard stosuje się do produktów rolniczych, którymi są produkty pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki gospodarczej wyłącznie w momencie ich zbiorów/pozyskania. Po zbiorach/pozyskaniu należy stosować MSR 2 *Zapasy* lub inne odnośne standardy. Niniejszy standard nie dotyczy więc przetwarzania produktów rolniczych po ich zbiorach/pozyskaniu, na przykład przetwarzania winogron w wino przez prowadzącego uprawę winorośli. O ile tego rodzaju przetwarzanie może być logicznym i naturalnym przedłużeniem działalności rolniczej, a zdarzenia następujące w wyniku przetwarzania może charakteryzować pewne podobieństwo do przemian o charakterze biologicznym, tego rodzaju przetwarzanie w rozumieniu niniejszego standardu nie stanowi działalności rolniczej.
- 4 Poniższa tabela zawiera przykłady aktywów biologicznych, produktów rolniczych oraz produktów będących wynikiem przetwarzania dokonującego się po zbiorach/pozyskaniu:

Aktywa biologiczne	Produkt rolny	Produkt jako wynik procesu przetwarzania aktywów po zbiorach/pozyskaniu
Owce	Wełna	Przędza, tkanina
Drzewa leśne	Kłody drzewne	Drewno
Rośliny jednoroczne	Bawełna	Nici, tkaniny ubraniowe
	Zebrana trzcina cukrowa	Cukier
Bydło mleczne	Mleko	Ser
Trzoda chlewa	Tusza	Wędliny
Krzewy	Liście	Herbata, suszony tytoń
Winna latorośl	Winogrona	Wino
Drzewa owocowe	Zebrane owoce	Przetworzone owoce

## DEFINICJE

**Definicje dotyczące rolnictwa**

- 5 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Działalność rolnicza* oznacza zarządzanie przez jednostkę gospodarczą przemianą biologiczną przeznaczonych na sprzedaż aktywów biologicznych – w produkty rolnicze lub w inne aktywa biologiczne.

*Produkty rolnicze* to produkty zebrane/pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki.

*Składnik aktywów biologicznych* to zwierzę znajdujące się w hodowli lub w chowie i roślina uprawna.

*Przemiana biologiczna* obejmuje procesy wzrostu, umniejszenia (degeneracji), produkcji i prokreacji, które powodują jakościowe lub ilościowe zmiany składnika aktywów biologicznych.

*Grupa aktywów biologicznych* to zbiorowość podobnych zwierząt hodowlanych lub roślin uprawnych.

*Zbiory/pozyskanie* to moment, w którym następuje oddzielenie produktu od aktywów biologicznych, lub moment zakończenia procesów życiowych aktywów biologicznych.

- 6 Działalność rolnicza obejmuje rozległy zakres czynności, na przykład hodowlę i chów inwentarza żywego, leśnictwo, uprawę roślin jednorocznych i wieloletnich, ogrodnictwo i plantacje roślin uprawnych, uprawę roślin ozdobnych i gospodarowanie na zamkniętych terenach wodnych (łącznie z hodowlą ryb). Powyższe różnorodne rodzaje działalności rolniczej posiadają pewne wspólne cechy, którymi są:
- pomiar zmiany*. Wynikające z przemiany zmiany jakościowe (na przykład parametry genetyczne, gęstość, dojrzałość, poziom tłuszczu, zawartość białka, siła włókien itp.) i zmiany ilościowe (na przykład ilość potomstwa, wzrost, pojemność, długość i średnica włókien oraz ilość zawiązków) są mierzone i monitorowane w ramach rutynowego zarządzania;
  - zarządzanie zmianą*. Zarządzanie ułatwia biologiczną przemianę poprzez zwiększanie lub przynajmniej stabilizowanie warunków niezbędnych do zaistnienia procesu (na przykład poziomu zadawanych składników pokarmowych, wilgotności, temperatury, żyzności gleby i dostępu światła). Tego rodzaju zarządzanie odróżnia działalność rolniczą od innych rodzajów działalności. Na przykład zbiory/pozyskanie ze źródeł niepodlegających zarządzaniu (takich jak połowy oceaniczne lub wycinka lasów) nie są zaliczane do działalności rolniczej; oraz
  - zdolność do zmiany*. Zwierzęta w hodowli i w chowie oraz rośliny uprawne mają zdolność do biologicznej przemiany.
- 7 Przemiana biologiczna powoduje następujące skutki:
- aktywa zmieniają się poprzez (i) wzrost (następuje powiększenie lub poprawa jakościowa zwierząt znajdujących się w hodowli i w chowie lub roślin uprawnych); (ii) umniejszenie (degenerację) – następuje zmniejszenie ilości lub pogorszenie jakości zwierząt lub roślin; lub (iii) rozmnażania (pozyskiwanie dodatkowych sztuk zwierząt lub roślin); lub
  - następuje wytworzenie produktów rolniczych, takich jak lateks, liście herbaty, wełna i mleko.

### Definicje ogólne

- 8 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Aktywny rynek* to taki rynek, który spełnia wszystkie następujące warunki:

- pozycje będące przedmiotem obrotu na rynku są jednorodne;
- zazwyczaj w dowolnym momencie można znaleźć zainteresowanych nabywców i sprzedawców; oraz
- ceny są podawane do wiadomości publicznej.

*Wartość bilansowa* jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w bilansie.

*Wartość godziwa* jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

*Dotacje rządowe* odpowiadają definicji dotacji zamieszczonej w MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*.

- 9 Przy ustalaniu wartości godziwej składnika aktywów uwzględnia się jego obecne miejsce i stan. W związku z powyższym wartość godziwa bydła znajdującego się w gospodarstwie będzie równa obowiązującej na właściwym rynku cenie rynkowej bydła, pomniejszonej o koszty transportu i inne koszty związane z wprowadzeniem bydła na rynek.

### UJMOWANIE I WYCENA

- 10 Jednostka gospodarcza ujmuje składnik aktywów biologicznych lub produkty rolnicze tylko wówczas, gdy:
- jednostka gospodarcza kontroluje składnik aktywów w wyniku przeszłych zdarzeń;
  - istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów; oraz
  - wartość godziwą lub cenę nabycia/koszt wytworzenia można wiarygodnie ustalić.
- 11 W przypadku działalności rolniczej dowodem na sprawowanie kontroli może być na przykład prawny tytuł własności bydła, wypalenie znaku własności lub innego rodzaju oznakowanie bydła w momencie zakupu, narodzin lub odłączenia od matki. Przyszłe korzyści ocenia się zazwyczaj poprzez wycenę znaczących cech fizycznych.



- 12 Składnik aktywów biologicznych wycenia się w momencie początkowego ujęcia oraz na każdy dzień bilansowy w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, z wyjątkiem sytuacji przedstawionej w paragrafie 30, kiedy wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić.
- 13 Produkty rolnicze zebrane/pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki gospodarczej wycenia się w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, poniesione do dnia zbiorów/pozyskania produktów. Tak określona wartość godziwa stanie się kosztem ich wytworzenia, na potrzeby MSR 2 *Zapasy* lub innego mającego zastosowanie standardu.
- 14 Do kosztów związanych ze sprzedażą zalicza się prowizje brokerów i pośredników, opłaty nakładane przez agencje regulacyjne, giełdy towarowe, podatki transferowe i cła. Koszty związane ze sprzedażą nie obejmują kosztów transportu oraz innych wydatków ponoszonych w celu wprowadzenia aktywów na rynek.
- 15 Przy ustalaniu wartości godziwej aktywów biologicznych lub produktów rolniczych pomocne może być pogrupowanie aktywów biologicznych lub produktów rolniczych pod kątem istotnych cech, na przykład według wieku lub jakości. Jednostka bierze pod uwagę cechy, które są czynnikiem różnicującym ceny rynkowe.
- 16 Często jednostki gospodarcze zawierają umowy przyrzeczenia sprzedaży aktywów biologicznych lub produktów rolniczych w późniejszym terminie. Określone w nich ceny umowne nie muszą jednak być podstawą do ustalania wartości godziwej, ponieważ wartość godziwa odzwierciedla aktualną sytuację rynkową, przy założeniu, że zainteresowany zawarciem transakcji kupujący i sprzedający zawarliby umowę w momencie przeprowadzania wyceny. W związku z tym wartość godziwa składnika aktywów biologicznych lub produktu rolniczego nie jest korygowana z tytułu zawarcia umowy. W niektórych przypadkach umowy o takim charakterze dotyczące sprzedaży składnika aktywów biologicznych lub produktu rolniczego mogą mieć znamiona umów rodzących obciążenia, zgodnie z definicją zawartą w MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. Do umów rodzących obciążenia stosuje się przepisy MSR 37.
- 17 Jeżeli na aktywa biologiczne lub na produkty rolnicze istnieje aktywny rynek, cena rynkowa występująca na tym rynku stanowi właściwą podstawę do ustalenia ich wartości godziwej. Jeżeli jednostka ma dostęp do różnych aktywnych rynków, powinna wziąć pod uwagę najbardziej odpowiedni spośród nich. Jeżeli na przykład jednostka ma dostęp do dwóch aktywnych rynków, posługuje się ceną istniejącą na rynku, z którego zamierza skorzystać.
- 18 Jeżeli aktywny rynek nie istnieje, przy ustalaniu wartości godziwej jednostka posługuje się jednym lub kilkoma z poniższych wskaźników, o ile są one dostępne:
  - a) najbardziej aktualnymi cenami transakcji rynkowych, pod warunkiem że nie nastąpiły znaczące zmiany sytuacji gospodarczej między datą transakcji a dniem bilansowym;
  - b) cenami rynkowymi analogicznych aktywów, po odpowiednich korektach wynikających z różnic między aktywami; oraz
  - c) branżowymi jednostkami pomiarowymi, takimi jak na przykład wartość sadu owocowego wyrażona w ilości przypadającej na jedną paletę lub hektar lub wartość bydła rzeźnego wyrażona w kilogramach wagi żywej.
- 19 W niektórych przypadkach korzystanie ze źródeł informacji wymienionych w paragrafie 18 może prowadzić do wyciągnięcia rozbieżnych wniosków dotyczących wartości godziwej aktywów biologicznych lub produktów rolniczych. Jednostka rozważa przyczyny występowania tych różnic, aby w rezultacie móc uzyskać najbardziej wiarygodny szacunek wartości godziwej w stosunkowo wąskim przedziale rozsądnych szacunków.
- 20 W pewnych okolicznościach ceny lub wartości rynkowe aktywów biologicznych w ich obecnym stanie mogą być niedostępne. W takim przypadku jednostka, ustalając wartość godziwą, ma posłużyć się wartością bieżącą oczekiwanych wpływów środków pieniężnych netto z tych aktywów, zdyskontowaną o aktualnie obowiązującą rynkową stopę dyskontową (ustaloną dla wartości przed opodatkowaniem).
- 21 Celem obliczenia wartości bieżącej oczekiwanych wpływów środków pieniężnych netto jest ustalenie wartości godziwej składnika aktywów biologicznych znajdującego się w obecnym miejscu i stanie. Jednostka ma to uwzględnić, wybierając odpowiednią stopę dyskontową i szacując oczekiwane wpływy środków pieniężnych. Ponieważ mowa jest o obecnym stanie składnika aktywów biologicznych, z kalkulacji wyklucza się jakikolwiek wzrost wartości wynikający z dodatkowej przemiany biologicznej i działań podejmowanych przez jednostkę w przyszłości, takich jak zabiegi służące poprawie przemiany biologicznej, zwiększeniu plonów czy poziomowi sprzedaży.
- 22 Jednostka gospodarcza nie uwzględnia żadnych przepływów środków pieniężnych przeznaczonych na finansowanie aktywów, regulowanie zobowiązań podatkowych czy też przywracanie aktywów biologicznych po zbiorach/pozyskaniu (na przykład kosztu założenia szkółki leśnej po wyrębie drzew).
- 23 Ustalając cenę, w ramach przeprowadzanej na warunkach rynkowych transakcji zainteresowani i dobrze poinformowani kupujący i sprzedający powinni rozważyć możliwość wystąpienia wahań przepływów środków pieniężnych. Oznacza to, że wartość godziwa powinna odzwierciedlać możliwość wystąpienia takich wahań. W związku z tym jednostka gospodarcza uwzględnia tę zmienność, formułując oczekiwania dotyczące możliwych wahań przepływów środków pieniężnych lub wybierając stopę dyskontową, albo też zastosować metodę łączącą w sobie oba powyższe rozwiązania. Przy ustalaniu stopy dyskontowej jednostka stosuje założenia zgodne z tymi, które zostały przyjęte przy ustalaniu oczekiwanych przepływów środków pieniężnych, aby dzięki temu uniknąć efektu podwójnego za stosowania niektórych założeń lub ich pominięcia.

- 24 Cena nabycia lub koszt wytworzenia mogą być w niektórych sytuacjach zbliżone do wartości godziwej. W szczególności ma to miejsce, gdy:
- od momentu poniesienia początkowego kosztu zaszła tylko niewielka przemiana biologiczna (na przykład w związku z sadzonkami krzewów lub drzew owocowych, zasadzonymi tuż przed dniem bilansowym); lub
  - nie oczekuje się, aby wpływ przemiany biologicznej na cenę był istotny (na przykład początkowy przyrost sadzonki w 30-letnim cyklu wzrostu sosny).
- 25 Aktywa biologiczne są często fizycznie połączone z gruntem (na przykład drzewa na plantacji lasu). Zdarza się, że nie istnieje odrębny rynek na aktywa biologiczne na stałe połączone z gruntem, ale istnieje aktywny rynek na pewną kombinację aktywów, to jest na te właśnie aktywa biologiczne w połączeniu z samym gruntem i jego ulepszeniami, przy czym zespół tych aktywów jest traktowany jako pakiet. Jednostka gospodarcza może wykorzystywać informacje dotyczące kombinacji aktywów w celu ustalenia wartości godziwej pojedynczych aktywów biologicznych. Na przykład od wartości godziwej kombinacji aktywów biologicznych można odjąć wartość godziwą samego gruntu i jego ulepszeń, aby dzięki temu uzyskać wartość godziwą pozostałych aktywów biologicznych.

#### Zyski i straty

- 26 Zysk lub stratę powstałą w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów biologicznych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, jak również w związku ze zmianą wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą składnika aktywów biologicznych, uwzględnia się w zysku lub stracie netto danego okresu.
- 27 Strata może powstać w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów biologicznych, ponieważ szacunkowe koszty związane ze sprzedażą są odejmowane przy ustalaniu wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą aktywów biologicznych. Zysk może powstać w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów biologicznych, na przykład w momencie urodzenia cielęcia.
- 28 Zysk lub stratę powstałą w momencie początkowego ujęcia produktu rolniczego w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą uwzględnia się w zysku lub stracie netto danego okresu.
- 29 Zysk lub strata, która powstaje w momencie początkowego ujęcia produktu rolniczego, jest ustalana jako wynik zbiorów/pozyskania.

#### Brak możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej

- 30 Przyjmuje się założenie, że wiarygodne ustalenie wartości godziwej aktywów biologicznych jest możliwe. Niemniej jednak założenie to może zostać odrzucone tylko w momencie początkowego ujęcia aktywów biologicznych, dla których nie istnieją pochodzące z rynku ceny lub wartości, przy czym alternatywne szacunki wartości godziwej uznaje się za wysoce niewiarygodne. W takiej sytuacji składnik aktywów biologicznych wycenia się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości. Gdy wiarygodna wycena wartości tego składnika aktywów biologicznych stanie się możliwa, jednostka gospodarcza dokonuje wyceny tego składnika w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą. Gdy składnik trwałych aktywów biologicznych został zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana* zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zakłada się, iż możliwa jest wiarygodna wycena jego wartości godziwej.
- 31 Założenie, o którym mowa w paragrafie 30, można odrzucić tylko w momencie początkowego ujęcia. Jednostka, która uprzednio wyceniła składnik aktywów biologicznych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, aż do czasu jego sprzedaży kontynuuje wycenę tego składnika w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą.
- 32 We wszystkich przypadkach jednostka gospodarcza wycenia produkty rolnicze w chwili zbiorów/pozyskania w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą. W niniejszym standardzie przyjmuje się założenie, że wartość godziwą produktów rolniczych na moment zbiorów/pozyskania można zawsze wiarygodnie ustalić.
- 33 Przy ustalaniu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, wartości umorzenia i zakumulowanych odpisów z tytułu utraty wartości jednostka uwzględnia MSR 2 *Zapasy*, MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz MSR 36 *Utrata wartości aktywów*.

#### DOTACJE RZĄDOWE

- 34 Bezwarunkowe dotacje rządowe do składnika aktywów biologicznych wycenianego w wartości godziwej, pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą ujmuje się jako przychód dopiero wówczas, gdy dotacja rządowa stanie się należna.
- 35 Jeżeli dotacja rządowa do składnika aktywów biologicznych wycenianego w wartości godziwej, pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, jest warunkowa i nakłada na jednostkę gospodarczą wymóg niepodjęcia określonej działalności rolniczej, jednostka ujmuje taką dotację rządową jako przychód dopiero wówczas, gdy spełni warunki związane z przyznaniem dotacji.

- 36 Zasady i warunki przyznawania dotacji rządowych mogą być różne. Na przykład – przyznanie dotacji rządowej może nakładać na jednostkę gospodarczą wymóg prowadzenia działalności rolniczej w określonym miejscu przez okres pięciu lat i zakładać zwrot dotacji w przypadku, gdyby jednostka prowadziła tę działalność przez okres krótszy niż pięć lat. W takim przypadku dotacji nie należy ujmować jako przychodu aż do upływu pięcioletniego okresu. Jeżeli jednak warunki dotyczące dotacji rządowej przewidują możliwość zatrzymania części przyznanych środków w miarę upływu czasu, jednostka ujmuje dotację rządową jako przychód proporcjonalnie do upływu czasu.
- 37 Jeżeli dotacja rządowa odnosi się do składnika aktywów biologicznych wycenianego w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości (zob. paragraf 30), należy zastosować MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*.
- 38 Niniejszy standard wymaga innego podejścia niż MSR 20, jeżeli dotacja rządowa dotyczy składnika aktywów biologicznych wycenianego w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą lub też gdy dotacji rządowej towarzyszy wymóg niepodejmowania przez jednostkę określonego rodzaju działalności rolniczej. Zapisy MSR 20 należy stosować wyłącznie do dotacji rządowych do składnika aktywów biologicznych wycenianego w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 39 [Usunięty]

#### Informacje ogólne

- 40 Jednostka gospodarcza ujawnia łączną kwotę zysku lub straty za bieżący okres powstałą w momencie początkowego ujęcia aktywów biologicznych i produktów rolniczych, jak również z tytułu zmiany wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą aktywów biologicznych.
- 41 Jednostka gospodarcza przedstawia opis wszystkich grup aktywów biologicznych.
- 42 Ujawnienie informacji, o którym mowa w paragrafie 41, może mieć formę prezentacji opisowej lub liczbowej.
- 43 Zaleca się, aby jednostka gospodarcza przedstawiła w ujęciu wartościowym zestawienie grup aktywów biologicznych, wprowadzając podział na aktywa biologiczne konsumpcyjne i produkcyjne oraz na aktywa dojrzałe i niedojrzałe. Jednostka może na przykład ujawnić wartość bilansową konsumpcyjnych i produkcyjnych aktywów biologicznych w podziale na grupy. Następnie może rozbić te wartości bilansowe na aktywa dojrzałe i niedojrzałe. Rozróżnienie to umożliwi uzyskanie informacji, które mogą być przydatne przy ocenie rozłożenia w czasie przyszłych przepływów środków pieniężnych. Jednostka ujawnia zasadę przeprowadzenia takiego rozróżnienia.
- 44 Konsumpcyjne aktywa biologiczne to takie aktywa, które pozyskuje się jako produkty rolnicze bądź sprzedaje się jako aktywa biologiczne. Do przykładów konsumpcyjnych aktywów biologicznych należy inwentarz przeznaczony na produkcję mięsa, inwentarz przeznaczony na sprzedaż, ryby w gospodarstwach rybnych, uprawy kukurydzy i pszenicy oraz drzewo wykorzystywane jako budulec. Produkcyjne aktywa biologiczne to aktywa inne niż konsumpcyjne. Na przykład – inwentarz żywy utrzymywany w celu uzyskiwania mleka, winnice, drzewa owocowe oraz drzewa będące źródłem drewna opałowego, pod warunkiem że po pozyskaniu drewna opałowego drzewa pozostają nadal w jednostce. Produkcyjne aktywa biologiczne nie są produktami rolniczymi, lecz podlegają procesom autoregeneracji.
- 45 Aktywa biologiczne mogą zostać sklasyfikowane jako dojrzałe lub niedojrzałe. Dojrzałe aktywa biologiczne to aktywa, które osiągnęły cechy wskazujące na ich gotowość do zbioru/pozyskania (w przypadku aktywów konsumpcyjnych) lub których stan umożliwia regularne zbioru/pozyskanie (w przypadku aktywów produkcyjnych).
- 46 Jeżeli poniższe informacje nie zostały ujawnione w opublikowanym sprawozdaniu finansowym jednostka gospodarcza opisuje:
- a) rodzaj prowadzonej działalności dotyczącej każdej grupy aktywów biologicznych; oraz
  - b) informacje wyrażone w pozafinansowych jednostkach miary lub szacunki wielkości fizycznych odnoszące się do:
    - (i) każdej grupy aktywów biologicznych jednostki na koniec okresu; oraz
    - (ii) wyników produkcji rolniczej w ciągu okresu.
- 47 Jednostka gospodarcza ujawnia metodę i istotne założenia przyjęte w celu ustalenia wartości godziwej wszystkich grup produktów rolniczych oraz wartości godziwej wszystkich grup aktywów biologicznych ustalonej na moment zbiorów/pozyskania.
- 48 Jednostka gospodarcza ujawnia ustaloną na moment zbiorów/pozyskania i pomniejszoną o koszty związane ze sprzedażą wartość godziwą produktów rolniczych zebranych w ciągu okresu.

- 49 Jednostka ujawnia:
- istnienie oraz wartości bilansowe aktywów biologicznych, do których posiada ograniczony tytuł własności oraz wartości bilansowe aktywów stanowiących zabezpieczenie zobowiązań;
  - podjęte zobowiązania dotyczące rozbudowy bądź nabycia aktywów biologicznych; oraz
  - strategię zarządzania ryzykiem finansowym związanym z prowadzeniem działalności rolniczej.
- 50 Jednostka gospodarcza przedstawia uzgodnienie wartości bilansowych aktywów biologicznych na koniec i na początek bieżącego okresu. Uzgodnienie obejmuje:
- zysk lub stratę wynikającą ze zmian wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą;
  - zwiększenia spowodowane zakupem;
  - zmniejszenia, które można przypisać sprzedaży aktywów biologicznych zaklasyfikowanych zgodnie z MSSF 5 jako przeznaczone do sprzedaży (lub wchodzących w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży);
  - zmniejszenia spowodowane zbiorem/pozyskaniem;
  - zwiększenia będące skutkiem połączenia jednostek gospodarczych;
  - różnice kursowe netto z przeliczenia sprawozdania finansowego na walutę prezentacji oraz przeliczenia działalności jednostek zagranicznych na stosowaną przez jednostkę gospodarczą walutę prezentacji; oraz
  - inne zmiany.
- 51 Wartość godziwa pomniejszona o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą może ulec zmianie zarówno wskutek zmian o charakterze fizycznym, jak i w wyniku zmian cen rynkowych. Odrębne ujawnienie informacji na temat zmian fizycznych oraz zmian cen jest przydatne, ponieważ umożliwia zarówno ocenę wyników działalności za bieżący okres, jak również perspektyw na przyszłość, szczególnie wówczas, gdy cykl produkcyjny w jednostce jest dłuższy niż rok. W takim przypadku zaleca się, aby jednostka gospodarcza – stosując podział na grupy lub inne kryterium podziałowe – ujawniła kwoty zmian wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą, które to kwoty zostały uwzględnione w zysku lub stracie netto, a zmiany wartości były spowodowane zmianami fizycznymi i zmianami cen. Tego rodzaju informacje są mniej przydatne w przypadku, gdy cykl produkcyjny wynosi poniżej roku (na przykład w przypadku hodowli i chowu kurczą t lub uprawy zbóż).
- 52 Przemiana biologiczna powoduje różnego rodzaju zmiany fizyczne – wzrost, umniejszenie (degenerację), produkcję i prokreację, przy czym każdą z nich można zaobserwować i wycenić. Każda z tych zmian fizycznych jest bezpośrednio powiązana z przyszłymi korzyściami ekonomicznymi. Zmiana wartości godziwej składnika aktywów biologicznych spowodowana ich zbiorem/pozyskaniem jest także zmianą fizyczną.
- 53 Działalność rolnicza jest często narażona na ryzyko związane z klimatem, chorobami oraz na inne rodzaje ryzyka. Jeżeli tego rodzaju zdarzenie prowadzi do powstania istotnej pozycji przychodów lub kosztów, należy ujawnić rodzaj i kwotę tej pozycji zgodnie z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*. Do przykładów takich zdarzeń należy epidemia złośliwej choroby, powódź, dotkliwe susze lub mrozy oraz plaga szkodników.

**Ujawnienie dodatkowych informacji dotyczących aktywów biologicznych w związku z brakiem możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej**

- 54 Jeżeli jednostka gospodarcza wycenia aktywa biologiczne w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie oraz zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości (zob. paragraf 30), na koniec okresu ujawnia następujące informacje dotyczące tego rodzaju aktywów:
- opis aktywów biologicznych;
  - wyjaśnienie przyczyn braku możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej;
  - w miarę możliwości, przedział szacunkowych wartości, w którym najprawdopodobniej znalazłaby się wartość godziwa tych aktywów;
  - zastosowaną metodę amortyzacji;
  - okresy użytkowania nieruchomości i zastosowane stawki amortyzacyjne; oraz
  - wartość bilansową brutto oraz dotychczasowe umorzenie (łącznie z zakumulowanymi odpisami z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu obrotowego.

- 55 Jeżeli w ciągu bieżącego okresu jednostka gospodarcza wycenia aktywa biologiczne w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości (zob. paragraf 30), to ujawnia zysk lub stratę ujętą w momencie sprzedaży składnika aktywów biologicznych oraz przedstawia w odrębnej pozycji uzgodnienie wymagane na mocy paragrafu 50, zawierające kwoty odnoszące się do tego rodzaju aktywów biologicznych. Ponadto uzgodnienie ma zawierać następujące kwoty uwzględnione w zysku lub stracie netto dotyczącej tych aktywów biologicznych:
- odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości;
  - odwrócenie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości; oraz
  - amortyzację.
- 56 Jeżeli wiarygodne ustalenie wartości godziwej aktywów biologicznych wcześniej wycenionych w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie oraz zakumulowane odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości, stanie się możliwe w bieżącym okresie, jednostka gospodarcza ujawnia następujące informacje dotyczące tych aktywów biologicznych:
- opis aktywów biologicznych;
  - wyjaśnienie przyczyn, dla których wiarygodne ustalenie wartości godziwej stało się możliwe; oraz
  - konsekwencje zmiany.

#### **Dotacje rządowe**

- 57 Jednostka gospodarcza ujawnia następujące informacje dotyczące działalności rolniczej objętej zakresem niniejszego standardu:
- rodzaj i zakres dotacji rządowych ujętych w sprawozdaniu finansowym;
  - niespełnione warunki oraz inne zdarzenia o charakterze warunkowym związane z dotacją rządową; oraz
  - znaczące oczekiwane zmniejszenia wysokości dotacji rządowych.

#### **DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE**

- 58 Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2003 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. W przypadku zastosowania tego standardu w odniesieniu do okresów rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2003 r. fakt ten ujawnia się.
- 59 Niniejszy standard nie wprowadza żadnych szczegółowych przepisów przejściowych. Przyjęcie przepisów niniejszego standardu następuje w trybie MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 1****Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy**

## CEL

- 1 Celem niniejszego MSSF jest zapewnienie, że pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF oraz śródroczny raport finansowy za część okresu objętego tym sprawozdaniem finansowym zawierają wysokiej jakości informacje, które:
- są przejrzyste dla użytkowników i porównywalne na przestrzeni wszystkich zaprezentowanych okresów;
  - stanowią właściwy punkt wyjścia dla prowadzenia rachunkowości zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF); oraz
  - mogą być wygenerowane po kosztach nieprzewyższających korzyści, jakie odnoszą z nich użytkownicy.

## ZAKRES

- 2 Jednostka jest zobowiązana do stosowania niniejszego MSSF:
- sporządzając pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF; oraz
  - sporządzając każdy śródroczny raport finansowy prezentowany zgodnie z MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*, za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF, o ile jednostka sporządza śródroczne raporty finansowe.
- 3 Pierwszym sprawozdaniem finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF jest pierwsze roczne sprawozdanie finansowe, w którym jednostka zastosowała MSSF, zamieszczając w nim wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF. Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF stanowi pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF, jeżeli jednostka, na przykład:
- zaprezentowała swoje ostatnie sprawozdanie finansowe:
    - zgodnie z krajowymi wymogami, które nie są spójne z MSSF we wszystkich aspektach;
    - zgodnie z MSSF we wszystkich aspektach, z wyjątkiem tego, że sprawozdanie to nie zawierało wyraźnego i bezwarunkowego stwierdzenia o zgodności tego sprawozdania z MSSF;
    - zawierające wyraźne stwierdzenie o zgodności z niektórymi, ale nie wszystkimi MSSF;
    - zgodnie z krajowymi wymogami niespójnymi z MSSF, wykorzystując jednak niektóre MSSF w odniesieniu do pozycji, dla których nie istniały krajowe wymogi; lub
    - zgodnie z krajowymi wymogami, z uzgodnieniem niektórych kwot do kwot ustalonych zgodnie z MSSF;
  - sporządziła sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF wyłącznie do użytku wewnętrznego, nie udostępniając go ani właścicielom jednostki, ani żadnym innym użytkownikom zewnętrznym;
  - sporządziła pakiet sprawozdawczy zgodnie z MSSF na potrzeby konsolidacji, nie sporządzając jednak pełnego sprawozdania finansowego jak zdefiniowano w MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*; lub
  - nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy.
- 4 Niniejszy MSSF stosuje się przy pierwszym zastosowaniu MSSF przez jednostkę. Nie ma on zastosowania, jeżeli jednostka, na przykład:
- zaprzestaje prezentowania sprawozdania finansowego zgodnego z wymogami krajowymi, które wcześniej prezentowała oprócz innego sprawozdania finansowego zawierającego wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF;
  - prezentowała w poprzednim roku sprawozdanie finansowe zgodne z krajowymi wymogami, które jednocześnie zawierało wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie dotyczące zgodności z MSSF; lub
  - prezentowała w poprzednim roku sprawozdanie finansowe zawierające wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF, nawet jeśli biegły rewident wyraził opinię z zastrzeżeniem o tym sprawozdaniu finansowym.

- 5 Niniejszy MSSF nie ma zastosowania do zmian zasad (polityki) rachunkowości dokonywanych przez jednostkę, która już stosuje MSSF. Zmiany te są regulowane przez:
- a) wymogi dotyczące zmian zasad (polityki) rachunkowości określone w MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*; oraz
  - b) szczególne wymogi przejściowe innych MSSF.

#### UJMOWANIE I WYCENA

##### **Bilans otwarcia według MSSF**

- 6 Jednostka sporządza *bilans otwarcia według MSSF na dzień przejścia na MSSF*. Jest to punkt wyjścia dla prowadzenia rachunkowości zgodnie z MSSF. Jednostka nie musi prezentować bilansu otwarcia według MSSF w pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.

##### **Zasady (polityka) rachunkowości**

- 7 Jednostka stosuje te same zasady (politykę) rachunkowości, sporządzając bilans otwarcia według MSSF oraz przez wszystkie okresy zaprezentowane w jej pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF. Te zasady (polityka) rachunkowości muszą być zgodne z postanowieniami każdego z MSSF obowiązującego na dzień sprawozdawczy pierwszego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF, z zastrzeżeniem paragrafów 13–34B, 36A–36C oraz 37.
- 8 Jednostka nie stosuje różnych wersji MSSF, które weszły w życie we wcześniejszych okresach. Jednostka może zastosować nowy MSSF, jeszcze nieobowiązujący, o ile zezwala się w nim na jego wcześniejsze zastosowanie.

##### **Przykład: Spójne zastosowanie najnowszej wersji MSSF**

###### *Wprowadzenie*

Dzień 31 grudnia 2005 r. jest dniem sprawozdawczym, na który jednostka A sporządziła pierwsze sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF. Jednostka A postanowiła zaprezentować w tym sprawozdaniu finansowym dane porównawcze tylko za jeden rok obrotowy (zob. paragraf 36). Zatem dla tej jednostki dniem przejścia na MSSF jest dzień rozpoczęcia operacji, czyli 1 stycznia 2004 r. (lub zamiennie dzień zakończenia operacji, czyli 31 grudnia 2003 r.). Co roku jednostka A prezentowała sprawozdanie finansowe zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień 31 grudnia każdego roku, po raz ostatni na dzień 31 grudnia 2004 r.

###### *Zastosowanie wymogów*

Jednostka A zobowiązana jest do stosowania MSSF w odniesieniu do okresów sprawozdawczych zakończonych dnia 31 grudnia 2005 r. przy:

- a) sporządzaniu bilansu otwarcia według MSSF na dzień 1 stycznia 2004 r.; oraz
- b) sporządzaniu i prezentowaniu bilansu na dzień 31 grudnia 2005 r. (zawierającego dane porównawcze za rok 2004), rachunku zysków i strat, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych za rok zakończony dnia 31 grudnia 2005 r. (zawierającego dane porównawcze za rok 2004) oraz ujawnień (zawierających dane porównawcze za rok 2004).

Jeżeli nowy MSSF jeszcze nie obowiązuje, ale dopuszcza się jego wcześniejsze zastosowanie, jednostka A może, ale nie jest zobowiązana zastosować niniejszy MSSF w pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.

- 9 Przepisy przejściowe zawarte w innych MSSF mają zastosowanie do zmian zasad (polityki) rachunkowości wprowadzonych przez jednostkę, która już stosuje MSSF; nie mają one natomiast zastosowania do przejścia na MSSF przez *jednostki stosujące MSSF po raz pierwszy*, z zastrzeżeniem paragrafów 25D, 34A i 34B.
- 10 Z zastrzeżeniem paragrafów 13–34B i 36A–36C, w bilansie otwarcia według MSSF jednostka:
- a) ujmuje wszystkie aktywa i zobowiązania, których ujęcia wymagają MSSF;
  - b) nie ujmuje pozycji jako aktywów lub zobowiązań, jeżeli MSSF nie zezwalają na ich ujęcie;
  - c) przeklasyfikowuje pozycje ujęte w określonych kategoriach aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, które zgodnie z MSSF stanowią inny rodzaj składnika aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego; oraz
  - d) stosuje MSSF do wyceny wszystkich ujętych aktywów i zobowiązań.

- 11 Zasady (polityka) rachunkowości stosowane przez jednostkę przy sporządzaniu bilansu otwarcia według MSSF mogą różnić się od zasad, które zostały przyjęte na tę samą datę zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Powstające korekty wynikają ze zdarzeń i okoliczności sprzed dnia przejścia na MSSF. Dlatego jednostka na dzień przejścia na MSSF ujmuje te korekty bezpośrednio w zyskach zatrzymanych (lub odpowiednio w innej kategorii kapitałów).
- 12 Niniejszy MSSF ustala dwie kategorie wyjątków od zasady sporządzania bilansu otwarcia według MSSF zgodnie z każdym z MSSF:
  - a) paragrafy 13–25H oraz 36A–36C przewidują zwolnienia ze stosowania niektórych wymogów innych MSSF;
  - b) paragrafy 26–34B zakazują retrospektywnego stosowania niektórych aspektów innych MSSF.

#### **Zwolnienia ze stosowania innych MSSF**

- 13 Jednostka może zdecydować się na zastosowanie jednego lub kilku z poniżej wymienionych zwolnień:
  - a) połączenia jednostek gospodarczych (paragraf 15);
  - b) wartość godziwa lub przeszacowanie do zakładanego kosztu (paragrafy 16–19);
  - c) świadczenia pracownicze (paragrafy 20 i 20A);
  - d) skumulowane różnice z tytułu przeliczenia z waluty obcej (paragrafy 21 i 22);
  - e) złożone instrumenty finansowe (paragraf 23);
  - f) aktywa i zobowiązania jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć (paragrafy 24 i 25);
  - g) wyznaczenie wcześniej ujętych instrumentów finansowych (paragraf 25A);
  - h) transakcje płatności w formie akcji (paragrafy 25B i 25C);
  - i) umowy ubezpieczeniowe (paragraf 25D);
  - j) zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji zawarte w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych (paragraf 25E);
  - k) leasing (paragraf 25F); oraz
  - l) wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego w wartości godziwej w momencie początkowego ujęcia (paragraf 25G).

Jednostka nie stosuje poprzez analogię tych zwolnień w odniesieniu do innych pozycji.

- 14 Niektóre poniższe zwolnienia dotyczą wartości godziwej. MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych* wyjaśnia sposób ustalania wartości godziwych możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań przejmowanych w ramach połączeń jednostek gospodarczych. Jednostka stosuje zawarte w tym MSSF wyjaśnienia przy ustalaniu wartości godziwej, chyba że inny MSSF zawiera bardziej szczegółowe wytyczne dotyczące ustalenia wartości godziwej omawianych aktywów i zobowiązań. Uzyskane wartości godziwe odzwierciedlają warunki, jakie istniały na dzień, na który zostały ustalone.

#### *Połączenie jednostek gospodarczych*

- 15 Jednostka stosuje zawarte w załączniku B wymogi w odniesieniu do połączeń jednostek gospodarczych, które jednostka ujęła przed dniem przejścia na MSSF.

#### *Wartość godziwa lub przeszacowanie do zakładanego kosztu*

- 16 Jednostka może zdecydować się na to, aby na dzień przejścia na MSSF wycenić składniki rzeczowych aktywów trwałych w wartości godziwej i stosować tę wartość godziwą jako zakładany koszt ustalony na ten dzień.
- 17 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może zdecydować się na przyjęcie przeszacowania składnika rzeczowych aktywów trwałych, dokonanego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień lub przed dniem przejścia na MSSF, jako zakładanego kosztu ustalonego na dzień przeszacowania, o ile przeszacowanie na dzień jego dokonania było w ogólnym zarysie porównywalne do:
  - a) wartości godziwej; lub
  - b) kosztu lub zamortyzowanego kosztu ustalonego zgodnie z MSSF, skorygowanego w celu odzwierciedlenia, na przykład, zmian w ogólnym lub szczegółowym indeksie cen.



- 18 Wybór, o którym mowa w paragrafach 16 i 17, jest także możliwy dla:
- nieruchomości inwestycyjnych, o ile jednostka zdecyduje się na wybór modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zawartego w MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*; oraz
  - wartości niematerialnych, które spełniają:
    - kryteria ujmowania określone w MSR 38 *Wartości niematerialne* (w tym wiarygodną wycenę pierwotnej ceny nabycia/kosztu wytworzenia); oraz
    - kryteria MSR 38 dotyczące przeszacowania (w tym dotyczące istnienia aktywnego rynku).

Jednostka nie stosuje tych rozwiązań dla innych aktywów i zobowiązań.

- 19 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ustalić zakładany koszt niektórych lub wszystkich spośród jej aktywów i zobowiązań, wyceniając je według wartości godziwej ustalonej na konkretny dzień w związku z pewnymi wydarzeniami, takimi jak prywatyzacja jednostki lub pierwsza oferta publiczna. Jednostka może wykorzystać przeprowadzoną na skutek takiego zdarzenia wycenę wartości godziwej jako zakładany koszt dla celów MSSF na dzień tej wyceny.

#### *Świadczenia pracownicze*

- 20 Zgodnie z MSR 19 *Świadczenia pracownicze* jednostka może zdecydować się na zastosowanie podejścia „korytarza”, zgodnie z którym niektóre zyski i straty aktuarialne nie są ujmowane. Retrospektywne zastosowanie tego podejścia wymaga od jednostki, aby skumulowane zyski i straty aktuarialne powstałe od momentu rozpoczęcia programu świadczeń pracowniczych do dnia przejścia na MSSF zostały podzielone na część ujętą i nieujętą. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może jednakże zdecydować się na ujęcie wszystkich skumulowanych zysków i strat aktuarialnych na dzień przejścia na MSSF, mimo iż w stosunku do późniejszych zysków i strat aktuarialnych będzie stosować podejście „korytarza”. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zdecyduje się na takie rozwiązanie, stosuje je w odniesieniu do wszystkich programów świadczeń pracowniczych.
- 20A Jednostka może ujawniać kwoty wymagane przez paragraf 120A p) MSR 19, jako kwoty ustalone dla każdego z okresów obrotowych, prospektywnie, począwszy od dnia przejścia na MSSF.

#### *Skumulowane różnice z tytułu przeliczenia z waluty obcej*

- 21 MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* wymaga od jednostki, aby:
- zaliczyła niektóre różnice wynikające z przeliczenia z waluty obcej jako odrębny składnik kapitału własnego; oraz
  - w związku ze zbyciem jednostki działającej za granicą, przeniosła dotyczące tej jednostki skumulowane różnice wynikające z przeliczenia z waluty obcej (w tym, jeśli ma to zastosowanie, zyski i straty z tytułu odnośnych zabezpieczeń) do rachunku zysków i strat jako część zysku lub straty ze zbycia.
- 22 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi jednakże spełniać powyższych wymogów w stosunku do skumulowanych różnic z tytułu przeliczenia z waluty obcej, które występowały na dzień przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka zastosuje to zwolnienie, wówczas:
- skumulowane różnice z tytułu przeliczenia z waluty obcej dla wszystkich jednostek działających za granicą są przyjmowane w wartości zero na dzień przejścia na MSSF; oraz
  - zysk lub strata z tytułu późniejszego zbycia jakiegokolwiek jednostki działającej za granicą nie uwzględnia różnic z tytułu przeliczenia z waluty obcej, które powstały przed dniem przejścia na MSSF, ale uwzględnia różnice z tytułu przeliczenia z waluty obcej powstałe w późniejszym terminie.

#### *Złożone instrumenty finansowe*

- 23 MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* wymaga, aby jednostka w momencie powstania złożonego instrumentu pochodnego dokonała jego podziału na element o charakterze zobowiązania oraz na element o charakterze kapitału własnego. Jeżeli element o charakterze zobowiązania nie jest już wymagalny, retrospektywne zastosowanie MSR 32 związane jest z wydzieleniem dwóch części kapitału własnego. Pierwsza część jest ujmowana w zyskach zatrzymanych, stanowiąc skumulowane odsetki od elementu o charakterze zobowiązania. Pozostała część stanowi pierwotny element o charakterze kapitału własnego. Jednak na mocy postanowień niniejszego MSSF jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi wydzielać tych dwóch części, jeżeli element o charakterze zobowiązania nie jest już wymagalny na dzień przejścia na MSSF.

#### *Aktywa i zobowiązania jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć*

- 24 Jeżeli jednostka zależna zaczyna stosować MSSF po raz pierwszy później niż uczyniła to jej jednostka dominująca, to w swym jednostkowym sprawozdaniu finansowym wycenia wszystkie aktywa i zobowiązania w:
- wartościach bilansowych, które zostałyby wykazane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, biorąc pod uwagę dzień przejścia jednostki dominującej na MSSF, gdyby nie dokonano żadnych korekt związanych z procedurami konsolidacyjnymi oraz ze skutkami połączenia jednostek gospodarczych, w wyniku którego jednostka dominująca nabyła jednostkę zależną; lub

- b) wartościach bilansowych wymaganych przez pozostałe postanowienia niniejszego MSSF, biorąc pod uwagę dzień przejścia jednostki zależnej na MSSF. Te wartości bilansowe mogą różnić się od wartości przedstawionych w pkt a) wówczas, gdy:
- (i) zwolnienia zawarte w niniejszym MSSF prowadzą do wycen, które są zależne od dnia przejścia na MSSF;
  - (ii) jeżeli zasady (polityka) rachunkowości zastosowane przez jednostkę zależną przy sporządzaniu jej sprawozdania finansowego różnią się od zasad przyjętych przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na przykład jednostka zależna mogła zastosować model oparty na cenie nabycia/koszcie wytworzenia zawarty w MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, podczas gdy grupa kapitałowa może stosować model oparty na wartości przeszacowanej.

Podobny wybór może być dokonany przez jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia, które stają się jednostkami stosującymi MSSF po raz pierwszy w okresie późniejszym niż jednostka wywierająca znaczący wpływ lub sprawująca współkontrolę.

- 25 Jeżeli jednak jednostka rozpoczęła stosowanie MSSF po raz pierwszy w okresie późniejszym, niż uczyniła to jej jednostka zależna (jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie), jednostka ta w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wycenia aktywa i zobowiązania jednostki zależnej (jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia) w tych samych wartościach bilansowych, w jakich zostały wykazane w sprawozdaniu finansowym jednostki zależnej (jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia) po uprzednim dokonaniu korekt dotyczących konsolidacji i zastosowania metody praw własności oraz korekt związanych ze skutkami połączenia jednostek, w wyniku którego jednostka dominująca nabyła jednostkę zależną. Analogicznie, jeżeli jednostka dominująca rozpoczęła stosowanie MSSF po raz pierwszy przy sporządzaniu jednostkowego sprawozdania finansowego w okresie wcześniejszym lub późniejszym w stosunku do daty zastosowania MSSF w celu sporządzenia przez nią skonsolidowanego sprawozdania finansowego, wycenia wszystkie swoje aktywa i zobowiązania w tych samych kwotach w obydwu sprawozdaniach finansowych, z wyjątkiem korekt dotyczących konsolidacji.

#### *Wyznaczenie wcześniej ujętych instrumentów finansowych*

- 25A MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* zezwala na wyznaczenie składnika aktywów finansowych w momencie jego początkowego ujęcia jako dostępnego do sprzedaży lub wyznaczenie instrumentu finansowego (pod warunkiem że spełnia pewne kryteria) jako składnika aktywów finansowych lub jako zobowiązania finansowego wycenianego według wartości godziwej przez wynik finansowy. Mimo tego wymogu wyjątki mają zastosowanie w następujących okolicznościach:
- a) każda jednostka ma prawo na dzień przejścia na MSSF dokonać wyznaczenia instrumentu jako dostępnego do sprzedaży;
  - b) *jednostka prezentująca swoje pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF za roczny okres obrotowy rozpoczynający się dnia 1 września 2006 r. i później* – ma prawo wyznaczyć na dzień przejścia na MSSF dowolny składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, pod warunkiem że składnik aktywów lub zobowiązanie spełniają na ten dzień kryteria określone w MSR 39 paragrafy 9 b) (i), 9 b) (ii) lub 11A;
  - c) *jednostka prezentująca swoje pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF za roczny okres obrotowy rozpoczynający się dnia 1 stycznia 2006 r. i później, ale przed dniem 1 września 2006 r.* – ma prawo wyznaczyć na dzień przejścia na MSSF dowolny składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, pod warunkiem że składnik aktywów lub zobowiązanie spełniają na ten dzień kryteria określone w MSR 39 w paragrafie 9 b) (i), 9 b) (ii) lub 11A. Jeśli dzień przejścia na MSSF przypada przed dniem 1 września 2005 r., wyznaczenie tego rodzaju nie musi być dokonane przed dniem 1 września 2005 r. i może obejmować również aktywa finansowe i zobowiązania finansowe ujęte pomiędzy dniem przejścia na MSSF a dniem 1 września 2005 r.;
  - d) *jednostka prezentująca swoje pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF za roczny okres obrotowy rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2006 r. oraz stosująca się do postanowień określonych w paragrafach 11A, 48A, OS4B–OS4K, OS33A i OS33B oraz do zmian wprowadzonych w roku 2005 do paragrafów 9, 12 i 13 zawartych w MSRF 39* – ma prawo na dzień rozpoczęcia pierwszego okresu sprawozdawczego według MSSF wyznaczyć dowolny składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, pod warunkiem że w tym dniu składnik aktywów lub zobowiązanie spełniają wymogi wyznaczenia określone w nowych i zmienionych paragrafach. Jeśli pierwszy okres sprawozdawczy według MSSF rozpoczyna się przed dniem 1 września 2005 r., wyznaczenie tego rodzaju nie musi być dokonane przed dniem 1 września 2005 r. i może obejmować również aktywa finansowe i zobowiązania finansowe ujęte pomiędzy początkiem tego okresu a dniem 1 września 2005. Jeśli jednostka przekształca informacje porównawcze zgodnie z MSR 39, przekształcenie to dotyczy informacji na temat aktywów finansowych, zobowiązań finansowych lub grupy aktywów finansowych, zobowiązań finansowych lub obydwu tych kategorii wyznaczonych na początku pierwszego okresu sprawozdawczego według MSSF. Takie przekształcenie informacji porównawczych dokonywane jest tylko wówczas, gdy wyznaczone pozycje lub grupy spełniają kryteria wyznaczenia określone w MSR 39 w paragrafach 9 b) (i), 9 b) (ii) lub 11A na dzień przejścia na MSSF lub, jeśli zostały nabyte po tej dacie, spełniają kryteria określone w paragrafach 9 b) (i), 9 b) (ii) lub 11A w dniu początkowego ujęcia;
  - e) *w przypadku jednostki prezentującej swoje pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF za roczny okres rozpoczynający się przed dniem 1 września 2006 r.* – niezależnie od postanowień paragrafu 91 MSR 39, dowolny składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyznaczone do wyceny według wartości godziwej przez

wynik finansowy zgodnie z pkt c) lub d), które wcześniej były wyznaczone jako pozycje zabezpieczone w ramach zabezpieczenia wartości godziwej, zostają wyłączone z tego wyznaczenia w momencie wyznaczenia ich do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy.

#### *Płatności w formie akcji*

- 25B Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się, ale nie zobowiązuje do stosowania postanowień MSSF 2 *Płatności w formie akcji* w odniesieniu do instrumentów kapitałowych, które zostały przyznane dnia 7 listopada 2002 r. i wcześniej. Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się również, ale nie musi ona stosować MSSF 2 do instrumentów kapitałowych, które zostały przyznane po dniu 7 listopada 2002 r. i stały się wymagalne przed datą późniejszą spośród: a) dnia przejścia na MSSF; oraz b) dniem 1 stycznia 2005 r. Niemniej jednak, jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zdecyduje się na stosowanie MSSF 2 w odniesieniu do takich instrumentów kapitałowych, może to uczynić tylko wówczas, jeżeli publicznie ujawniła wartość godziwą tych instrumentów kapitałowych ustaloną na dzień wyceny zgodnie z wymogami MSSF 2. Niemniej jednak w przypadku wszystkich przyznaczonych instrumentów kapitałowych, w odniesieniu do których nie zastosowano postanowień MSSF 2 (np. do instrumentów przyznaczonych w dniu 7 listopada 2002 r. i wcześniej), jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujawnia informacje wymagane przez paragrafy 44 i 45 MSSF 2. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy dokona modyfikacji zasad lub warunków dotyczących przyznania instrumentów kapitałowych, w odniesieniu do których nie zastosowano postanowień MSSF 2, jednostka nie jest zobowiązana stosować postanowień paragrafów 26–29 MSSF 2, jeżeli modyfikacja nastąpiła przed datą późniejszą spośród: a) dnia przejścia na MSSF; i b) dniem 1 stycznia 2005 r.
- 25C Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się, ale nie musi ona stosować postanowień MSSF 2 w odniesieniu do zobowiązań powstających w wyniku płatności w formie akcji, które zostały uregulowane przed dniem przejścia na MSSF. Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się również, ale nie musi ona stosować postanowień MSSF 2 w odniesieniu do zobowiązań, które zostały uregulowane przed dniem 1 stycznia 2005 r. Dla zobowiązań, do których zastosowano postanowienia MSSF 2, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi przekształcać informacji porównawczych w zakresie, w jakim informacje te dotyczą okresu lub daty wcześniejszej niż 7 listopada 2002 r.

#### *Umowy ubezpieczeniowe*

- 25D Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe zawarte w MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*. MSSF 4 ogranicza wprowadzanie zmian w zasadach rachunkowości dotyczących umów ubezpieczeniowych, w tym zmian dokonywanych przez jednostki stosujące MSSF po raz pierwszy.

*Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze ujęte w cenie nabycia/koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych*

- 25E KIMSF 1 *Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze* wymaga, aby określone zmiany zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązania o podobnym charakterze były dodane lub odjęte od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia odnośnego składnika aktywów, którego zobowiązanie to dotyczy; skorygowana podlegająca amortyzacji wartość składnika aktywów jest następnie prospektywnie amortyzowana przez pozostający do końca okres użytkowania tego składnika aktywów. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie jest zobowiązana do przestrzegania tych wymogów w stosunku do zmian tego rodzaju zobowiązań, powstających przed dniem przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje to zwolnienie, wówczas:
- wycenia zobowiązanie na dzień przejścia na MSSF zgodnie z MSR 37;
  - w stopniu, w jakim zobowiązanie jest objęte postanowieniami MSSF 1, szacuje kwotę, która zostałaby uwzględniona w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia odnośnego składnika aktywów w momencie, kiedy zobowiązanie powstało po raz pierwszy, poprzez wsteczne zdyskontowanie zobowiązania do tej daty przy zastosowaniu w tym celu najlepszego szacunku historycznej(-ych) skorygowanej(-ych) o ryzyko stopy (stóp) dyskontowej(-ych), która miałyby zastosowanie do tego zobowiązania w okresie objętym kalkulacją; oraz
  - oblicza zakumulowaną amortyzację tej kwoty na dzień przejścia na MSSF, na podstawie bieżącego szacunku okresu użytkowania składnika aktywów, stosując w tym celu politykę amortyzacji przyjętą przez jednostkę zgodnie z MSSF.

#### *Leasing*

- 25F Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe zawarte w KIMSF 4 *Ustalenie, czy umowa zawiera leasing*. Dlatego jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stwierdzić, czy umowa istniejąca na dzień przejścia na stosowanie MSSF zawiera leasing, w oparciu o fakty i okoliczności występujące na ten dzień.

#### *Wycena wartości godziwej aktywów finansowych i zobowiązań finansowych*

- 25G Niezależnie od wymogów paragrafów 7 i 9, jednostka może stosować wymogi zawarte w ostatnim zdaniu paragrafu OS76 oraz paragrafu OS76A MSR 39 w jeden z następujących sposobów:
- prospektywnie w odniesieniu do transakcji zawartych po dniu 25 października 2002 r.; lub

- b) prospektywnie w odniesieniu do transakcji zawartych po dniu 1 stycznia 2004 r.

#### **Wyjątki dotyczące retrospektywnego zastosowania pozostałych MSSF**

- 26 Niniejszy MSSF zabrania retrospektywnego stosowania niektórych postanowień innych MSSF odnoszących się do:
- usuwania z bilansu finansowych aktywów i zobowiązań (paragrafy 27 i 27A);
  - rachunkowości zabezpieczeń (paragrafy 28–30); oraz
  - wartości rachunkowe (paragrafy 31–34); oraz
  - aktywów zaklasyfikowanych jako dostępne do sprzedaży oraz do działalności zaniechanej (paragrafy 34A i 34B).

#### *Usuwanie z bilansu aktywów finansowych i zobowiązań finansowych*

- 27 Z wyjątkiem sytuacji określonych w paragrafie 27A, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje wymogi dotyczące usunięcia z bilansu zawarte w MSR 39 prospektywnie dla transakcji mających miejsce dnia 1 stycznia 2004 r. i później. Innymi słowy, jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zgodnie ze stosowanymi wcześniej ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości usunęła [z bilansu] aktywa finansowe lub zobowiązania finansowe niebędące instrumentami pochodnymi w wyniku transakcji mającej miejsce przed dniem 1 stycznia 2004 r., to stosując MSSF nie ujmuje [w bilansie] tych aktywów i zobowiązań (chyba że kwalifikują się one do ujęcia w wyniku późniejszego zdarzenia lub transakcji).
- 27A Niezależnie od postanowień paragrafu 27, jednostka może stosować wymogi MSR 39 dotyczące usuwania z bilansu w sposób retrospektywny, począwszy od wybranego dnia, pod warunkiem że informacje niezbędne przy zastosowaniu postanowień MSR 39 do aktywów finansowych i zobowiązań finansowych usuniętych z bilansu na skutek transakcji mających miejsce w przeszłości zostały uzyskane w okresie początkowego księgowania tych transakcji.

#### *Rachunkowość zabezpieczeń*

- 28 Na mocy wymogów MSR 39 na dzień przejścia na MSSF jednostka:
- wycenia wszystkie instrumenty pochodne w wartości godziwej; oraz
  - wyłącza wszystkie rozliczane w czasie zyski i straty na instrumentach pochodnych, które zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości były wykazywane jako aktywa lub zobowiązania.
- 29 Jednostka nie uwzględnia w bilansie otwarcia według MSSF takiego rodzaju powiązania zabezpieczającego, które nie spełnia wymogów rachunkowości zabezpieczeń określonych w MSR 39 (na przykład dotyczy to wielu powiązań zabezpieczających, w których instrumentem zabezpieczającym jest instrument pieniężny lub wystawiona opcja, pozycją zabezpieczaną jest pozycja netto lub zabezpieczeniu podlega ryzyko stóp procentowych dla inwestycji utrzymywanej do terminu zapadalności). Jeżeli jednak zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka wyznaczyła pozycję netto na pozycję zabezpieczaną, może wyznaczyć pojedynczy element tej pozycji netto na pozycję zabezpieczaną zgodnie z MSSF, pod warunkiem że dokona tego nie później niż na dzień przejścia na MSSF.
- 30 Jeśli przed datą przejścia na MSSF jednostka wyznaczyła transakcję jako zabezpieczenie, ale zabezpieczenie to nie spełnia zasad rachunkowości zabezpieczeń określonych w MSR 39, jednostka stosuje paragrafy 91 oraz 101 z MSR 39 (zaktualizowanego w 2003 r.) w celu zaprzestania stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń. Transakcji zawartych przed datą przejścia na MSSF nie należy z mocą wsteczną wyznaczać na zabezpieczenia.

#### *Szacunki*

- 31 Szacunki dokonane zgodnie z MSSF na dzień przejścia na MSSF powinny być spójne z szacunkami dokonanymi na ten dzień zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości (po korektach odzwierciedlających różnice między zasadami (polityką) rachunkowości), chyba że występują obiektywne dowody na błędy we wcześniej dokonanych szacunkach.
- 32 Po dacie przejścia na MSSF jednostka może uzyskać informacje na temat szacunków, których dokonała zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Zgodnie z paragrafem 31 jednostka traktuje otrzymanie tego rodzaju informacji w taki sam sposób, jak zdarzenia następujące po dniu bilansowym niewymagające dokonania korekt, zgodnie z MSR 10 *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym*. Przyjmijmy na przykład, że dniem przejścia jednostki na MSSF jest 1 stycznia 2004 r., a nowe informacje uzyskane dnia 15 lipca 2004 r. wymagają aktualizacji szacunków dokonanych na dzień 31 grudnia 2003 r. zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Jednostka nie odzwierciedla nowych informacji w bilansie otwarcia według MSSF (chyba że szacunki księgowe wymagają dokonania korekt o różnice między zasadami (polityką) rachunkowości lub występują obiektywne dowody potwierdzające błędy we wcześniej dokonanych szacunkach). Jednostka natomiast odzwierciedla nowe informacje w rachunku zysków i strat (lub, jeśli to odpowiednie, w innych zmianach w kapitale własnym) za rok obrotowy zakończony dnia 31 grudnia 2004 r.

- 33 Jednostka na dzień przejścia na MSSF może być zobowiązana do dokonania szacunków zgodnie z MSSF, czego nie wymagały od niej na ten dzień wcześniej stosowane ogólnie przyjęte zasady rachunkowości. W celu osiągnięcia spójności z MSR 10 szacunki dokonane zgodnie z MSSF odzwierciedlają warunki, jakie istniały na dzień przejścia na MSSF. W szczególności ustalone na dzień przejścia na MSSF szacunki cen rynkowych, stóp procentowych lub kursów wymiany walut obcych odzwierciedlają istniejące na ten dzień warunki rynkowe.
- 34 Paragrafy 31–33 dotyczą bilansu otwarcia według MSSF. Mają one również zastosowanie do okresu porównawczego zaprezentowanego w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF, w którym to przypadku odniesienie do dnia przejścia na MSSF zastępuje się odniesieniem do dnia zakończenia tego okresu porównawczego.

*Aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*

- 34A MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana* wymaga prospektywnego, tj. po dniu wejścia w życie MSSF 5 zastosowania jego postanowień w odniesieniu do aktywów trwałych (lub grup zbycia), spełniających kryteria zaklasyfikowania jako aktywów przeznaczonych do sprzedaży, oraz w odniesieniu do działalności spełniającej kryteria zaklasyfikowania jako zaniechanej. MSSF 5 zezwala jednostce na stosowanie wymogów tego MSSF w odniesieniu do wszystkich aktywów trwałych (lub grup zbycia), które spełniają kryteria zaklasyfikowania jako aktywów przeznaczonych do sprzedaży oraz do działalności spełniającej kryteria zaklasyfikowania jako zaniechanej na jakąkolwiek datę przed dniem wejścia w życie MSSF 5, pod warunkiem że wyceny oraz inne informacje niezbędne do stosowania MSSF 5 zostały uzyskane w okresie, w którym kryteria te zostały pierwotnie spełnione.
- 34B Jednostka, która przechodzi na MSSF przed dniem 1 stycznia 2005 r., stosuje przepisy przejściowe zawarte w MSSF 5. Jednostka, która przechodzi na MSSF w dniu 1 stycznia 2005 r. i później, stosuje MSSF 5 retrospektywnie.

PREZENTACJA I UJAWNIANIE INFORMACJI

- 35 Z wyjątkiem paragrafów 36A–37, niniejszy MSSF nie zwalnia ze stosowania zawartych w pozostałych MSSF wymogów dotyczących prezentacji i ujawniania informacji.

**Informacje porównawcze**

- 36 W celu zachowania zgodności z postanowieniami MSR 1 pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF zawiera dane porównawcze przynajmniej za jeden rok, przygotowane zgodnie z MSSF.

*Zwolnienie z obowiązku przekształcania danych porównawczych dotyczących MSR 39 i MSSF 4*

- 36A W swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF jednostka przyjmująca MSSF do stosowania przed dniem 1 stycznia 2006 r. prezentuje dane porównawcze przynajmniej za jeden rok, jednak dane te nie muszą być zgodne z MSR 32, MSR 39 lub MSSF 4. Jednostka, która zdecyduje się na prezentację danych porównawczych niezgodnych z MSR 32, MSR 39 lub MSSF 4 w pierwszym roku przejścia na MSSF, zobowiązana jest:

- zastosować wymagania dotyczące ujmowania i wyceny na podstawie uprzednio stosowanych przez nią ogólnie przyjętych zasad rachunkowości w odniesieniu do danych porównawczych dotyczących instrumentów finansowych objętych zakresem MSR 32 i MSR 39 oraz dotyczących umów ubezpieczeniowych objętych zakresem MSSF 4;
- ujawnić ten fakt łącznie z podstawowymi zasadami przyjętymi do sporządzenia tych danych; oraz
- ujawnić charakter głównych korekt, które byłyby konieczne, aby dane te były zgodne z MSR 32, MSR 39 i MSSF 4. Jednostka nie musi wyliczać tych korekt. Jednakże jednostka traktuje uzgodnienie między bilansem sporządzonym na dzień sprawozdawczy okresu porównawczego (tj. bilansem zawierającym dane porównawcze sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości) a bilansem sporządzonym na dzień będący początkiem pierwszego okresu sprawozdawczego, w którym zastosowano MSSF (tj. pierwszego okresu zawierającego informacje zgodne z MSR 32, MSR 39 i MSSF 4), jako uzgodnienie, które wynika ze zmian zasad (polityki) rachunkowości, oraz ujawnić informacje wymagane przez paragraf 28 a)–e) oraz f) (i) MSR 8. Paragraf 28 f) (i) stosuje się wyłącznie w odniesieniu do kwot zaprezentowanych w bilansie sporządzonym na dzień sprawozdawczy okresu porównawczego.

W przypadku jednostki decydującej się na prezentację danych porównawczych niezgodnych z MSR 32, MSR 39 i MSSF 4, odniesienia do „dnia przejścia na MSSF” oznaczają – wyłącznie w przypadku wyżej wymienionych standardów – początek pierwszego okresu sprawozdawczego, w których zastosowano MSSF. Jednostki te muszą przestrzegać wymagań określonych w paragrafie 15 c) MSR 1 i przedstawić dodatkowe ujawnienia informacji, jeśli spełnienie szczególnych wymogów MSSF nie wystarcza, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływu poszczególnych transakcji, zdarzeń lub warunków na sytuację finansową i finansowe wyniki działalności jednostki.

*Zwolnienie z obowiązku prezentowania danych porównawczych dotyczących MSSF 6*

- 36B Jednostka przyjmująca do stosowania Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej przed dniem 1 stycznia 2006 r. i decydująca się na zastosowanie MSSF 6 *Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych* przed dniem 1 stycznia 2006 r. nie ma obowiązku stosowania wymogów określonych w MSSF 6 w odniesieniu do prezentowania danych porównawczych w jej pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.

*Zwolnienie z obowiązku ujawniania danych porównawczych dotyczących MSSF 7*

- 36C Jednostka, która przyjmie MSSF do stosowania przed dniem 1 stycznia 2006 r. i zdecyduje się zastosować MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* do swojego pierwszego sprawozdania finansowego sporządzonego według MSSF, nie jest zobowiązana do ujawnienia w tym sprawozdaniu danych porównawczych wymaganych na mocy MSSF 7.

*Historyczne zestawienia*

- 37 Niektóre jednostki prezentują historyczne zestawienia wybranych danych za okresy sprzed pierwszego okresu, za który prezentują pełne dane porównawcze zgodnie z MSSF. Niniejszy MSSF nie wymaga sporządzania tego rodzaju zestawień w celu spełnienia wymogów dotyczących ujmowania i wyceny zawartych w MSSF. Ponadto niektóre jednostki prezentują dane porównawcze zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, a także dane porównawcze wymagane przez MSR 1. W każdym sprawozdaniu finansowym zawierającym historyczne zestawienia lub dane porównawcze sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, jednostka:
- wyraźnie zaznacza, że informacje sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości są informacjami, które nie zostały sporządzone zgodnie z MSSF; oraz
  - ujawnia charakter głównych korekt, które sprawią, iż informacje te będą zgodne z MSSF. Jednostka nie musi wyliczać tych korekt.

**Wyjaśnienia dotyczące przejścia na MSSF**

- 38 Jednostka wyjaśnia, w jaki sposób przejście z wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości na MSSF wpłynęło na prezentowaną sytuację finansową, finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne.

*Uzgodnienia*

- 39 W celu zachowania zgodności z paragrafem 38 pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF zawiera:
- uzgodnienie kapitału własnego wykazywanego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości z kapitałem własnym wykazywanym zgodnie z MSSF dokonane na dwie poniższe daty:
    - na dzień przejścia na MSSF; oraz
    - na dzień zakończenia ostatniego okresu prezentowanego w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości;
  - uzgodnienie zysku lub straty wykazywanej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości za ostatni prezentowany okres w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym z zyskiem lub stratą według MSSF za ten sam okres; oraz
  - jeżeli jednostka ujęła lub odwróciła odpis aktualizujący po raz pierwszy przy sporządzaniu bilansu otwarcia według MSSF, uwzględni ona w pierwszym sprawozdaniu finansowym według MSSF ujawnienia, których wymagałby MSR 36 *Utrata wartości aktywów*, gdyby jednostka ujęła te odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości lub ich odwrócenia w okresie rozpoczynającym się w dniu przejścia na MSSF.
- 40 Uzgodnienia wymagane przez paragraf 39 a) i b) powinny prowadzić do uzyskania informacji na tyle szczegółowych, aby umożliwiły one użytkownikom zrozumienie istotnych korekt wprowadzonych do bilansu i rachunku zysków i strat. Jeżeli jednostka zaprezentowała rachunek przepływów pieniężnych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, powinna również wyjaśnić istotne korekty wprowadzone do rachunku przepływów pieniężnych.
- 41 Jeżeli jednostka uświadomi sobie popełnienie błędów w ramach wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, uzgodnienia wymagane przez paragraf 39 a) i b) powinny odróżniać korekty tych błędów od zmian zasad (polityki) rachunkowości.
- 42 MSR 8 nie dotyczy zmian zasad (polityki) rachunkowości, które powstają w momencie zastosowania MSSF po raz pierwszy. Zatem wymogi MSR 8 dotyczące ujawniania informacji o zmianach zasad (polityki) rachunkowości nie dotyczą pierwszego sprawozdania finansowego jednostki sporządzonego zgodnie z MSSF.

- 43 Jeżeli jednostka nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy, fakt ten jest ujawniany w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF.

*Wyznaczenie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych*

- 43A Jednostka może wyznaczyć wcześniej ujęty składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe na składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy lub składnik aktywów finansowych jako dostępny do sprzedaży zgodnie z paragrafem 25A. Jednostka ujawnia wartość godziwą aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych wyznaczonych do każdej kategorii na dzień wyznaczenia, a także ich klasyfikację oraz wartość bilansową w poprzednich sprawozdaniach finansowych.

*Przyjęcie wartości godziwej jako zakładanego kosztu*

- 44 Jeżeli jednostka w bilansie otwarcia według MSSF przyjmuje wartość godziwą za zakładany koszt składnika rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości inwestycyjnej lub składnika wartości niematerialnych (zob. paragrafy 16 i 18), pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF ujawnia następujące informacje o każdej pozycji bilansu otwarcia według MSSF:

- a) zagregowaną kwotę tych wartości godziwych; oraz
- b) zagregowane korekty do wartości bilansowych wykazywanych w sprawozdaniu finansowym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

*Śródroczne raporty finansowe*

- 45 W celu zachowania zgodności z postanowieniami paragrafu 38, jeżeli jednostka prezentuje śródroczny raport finansowy zgodnie z MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa* za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF, jednostka – oprócz spełnienia wymogów MSR 34 – spełnia następujące wymogi:

- a) każdy taki śródroczny raport finansowy powinien, o ile jednostka prezentowała śródroczny raport finansowy za porównywalny śródroczny okres bezpośrednio poprzedzającego roku obrotowego, zawierać uzgodnienia:
  - (i) kapitału własnego ustalonego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na zakończenie tego porównywalnego śródrocznego okresu z kapitałem własnym ustalonym na tę datę zgodnie z MSSF; oraz
  - (ii) zysku lub straty ustalonej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości za ten porównywalny śródroczny okres (bieżący oraz od początku roku do danego dnia) z zyskiem lub stratą za ten okres ustaloną zgodnie z MSSF;
- b) poza uzgodnieniami wymaganymi przez pkt a), pierwszy śródroczny raport finansowy jednostki sporządzony zgodnie z MSR 34 za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym przygotowanym zgodnie z MSSF zawiera uzgodnienia opisane w paragrafie 39 a) i b) (uzupełnione o szczegółowe informacje wymagane przez paragrafy 40 i 41) lub odsyła do innego opublikowanego dokumentu zawierającego te uzgodnienia.

- 46 MSR 34 wymaga ujawnienia informacji minimum, które wynikają z założenia, że użytkownicy śródrocznego raportu finansowego mają również dostęp do ostatniego rocznego sprawozdania finansowego. Niemniej jednak MSR 34 wymaga „ujawnienia wszelkich zdarzeń lub transakcji, które są istotne dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego”. Z tego względu, jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości nie ujawniła informacji istotnych dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego, wówczas śródroczny raport finansowy ujawnia te informacje lub odsyła do innego opublikowanego dokumentu zawierającego takie informacje.

**DATA WEJŚCIA W ŻYCIE**

- 47 Jednostka stosuje postanowienia niniejszego MSSF, jeżeli jej pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF jest sporządzane za okres obrotowy rozpoczynający się dnia 1 stycznia 2004 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie standardu. Jeżeli pierwsze sprawozdanie finansowe według MSSF sporządzono za okres obrotowy rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2004 r., a jednostka zastosowała niniejszy MSSF zamiast SKI-8 *Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości*, fakt ten ujawnia.
- 47A Jednostka stosuje zmiany w paragrafach 13 j) i 25E przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy obrotowe rozpoczynające się dnia 1 września 2004 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje KIMSF 1 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te mają wówczas zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.
- 47B Jednostka stosuje zmiany w paragrafach 13 k) i 25F przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy obrotowe rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje KIMSF 4 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te mają wówczas zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.
- 47C Jednostka stosuje zmiany w paragrafie 36B przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy obrotowe rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2006 i później. Jeżeli jednostka stosuje MSSF 6 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te mają wówczas zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

- 47D Jednostka stosuje zmiany w paragrafie 20A przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy obrotowe rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2006 i później. Jeżeli jednostka stosuje zmiany do MSR 19 Świadczenia pracownicze – Zyski i straty aktuarialne, grupowe programy świadczeń i ujawnianie informacji w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te mają wówczas zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.
- 47E Jednostka stosuje zmiany w paragrafach 13 l) i 25G przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy obrotowe rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2005 i później. Jeżeli jednostka stosuje zmiany do MSR 39 Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena – Okres przejściowy oraz początkowe ujmowanie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te mają wówczas zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

## Załącznik A

## Definicje terminów

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

Dzień przejścia na MSSF	Jest to początek najwcześniejszego okresu, za jaki jednostka prezentuje dane porównawcze zgodnie z MSSF w swoim <b>pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF</b> .
Zakładany koszt	Jest to kwota przyjęta jako odpowiednik kosztu lub zamortyzowanego kosztu na dany dzień. Późniejsze umorzenie czy amortyzacja tego kosztu wskazuje, że jednostka dokonała początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązania na dany dzień oraz że jego koszt był równy zakładanemu kosztowi.
Wartość godziwa	Kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.
Pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF	Jest to pierwsze roczne sprawozdanie finansowe, przy sporządzeniu którego jednostka zastosowała <b>Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)</b> , zamieszczając w nim wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF.
Pierwszy okres sprawozdawczy, w którym zastosowano MSSF	Okres sprawozdawczy kończący się w <b>dniu sprawozdawczym pierwszego sprawozdania finansowego jednostki sporządzonego zgodnie z MSSF</b> .
Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy	Jednostka, która prezentuje swoje <b>pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF</b> .
Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)	Standardy i interpretacje przyjęte przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), które obejmują: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej;</li> <li>b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości; oraz</li> <li>c) Interpretacje opracowane przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) lub przez istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SIC).</li> </ul>
Bilans otwarcia według MSSF	Bilans jednostki (opublikowany lub nieopublikowany) sporządzony na <b>dzień przejścia na MSSF</b> .
Wcześniej stosowane ogólnie przyjęte zasady rachunkowości	Zasady rachunkowości, którymi <b>jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy</b> posługiwała się tuż przed przyjęciem MSSF.
Dzień sprawozdawczy	Zakończenie ostatniego okresu objętego sprawozdaniem finansowym lub śródrocznym raportem finansowym.

## Załącznik B

## Połączenie jednostek gospodarczych

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

- B1 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może nie stosować postanowień MSSF 3 *Połączenie jednostek gospodarczych* retrospektywnie w odniesieniu do przeprowadzonych w przeszłości połączeń jednostek gospodarczych (połączenia jednostek gospodarczych, które miały miejsce przed dniem przejścia na MSSF). Jednak jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy przekształci jakieś połączenie jednostek gospodarczych w taki sposób, aby było zgodne z postanowieniami MSSF 3, przekształca także wszystkie późniejsze połączenia jednostek gospodarczych zgodnie z MSSF 3, a także stosuje MSR 36 *Utrata wartości aktywów* (zaktualizowany w 2004 r.) oraz MSR 38 *Wartości niematerialne* (zaktualizowany w 2004 r.), począwszy od tej daty. Jeżeli na przykład jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy decyduje się na przekształcanie połączenia jednostek gospodarczych, które miało miejsce w dniu 30 czerwca 2002 r., powinna przekształcić wszystkie połączenia jednostek gospodarczych, które nastąpiły między dniem 30 czerwca 2002 r. a dniem przejścia na MSSF, a także zastosować MSR 36 (zaktualizowany w 2004 r.) oraz MSR 38 (zaktualizowany w 2004 r.), począwszy od dnia 30 czerwca 2002 r.



- B1A Jednostka nie musi stosować MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* (zaktualizowanego w 2003 r.) retrospektywnie do korekt wartości godziwej oraz do wartości firmy powstałej w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, które miało miejsce przed dniem przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka nie zastosuje MSR 21 retrospektywnie do tych korekt wartości godziwej i do wartości firmy, wówczas traktuje je jako aktywa i zobowiązania jednostki, a nie aktywa i zobowiązania jednostki przejmowanej. Dlatego te korekty wartości firmy i wartości godziwej albo już zostały wyrażone w walucie funkcjonalnej jednostki, albo stanowią pozycje niepieniężne w walucie obcej, które zostały wykazane z zastosowaniem kursu wymiany przyjętego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.
- B1B Jednostka może stosować MSR 21 retrospektywnie w odniesieniu do korekt wartości godziwej i do wartości firmy powstającej w wyniku:
- wszystkich połączeń jednostek gospodarczych, które miały miejsce przed dniem przejścia na MSSF; lub
  - wszystkich połączeń jednostek gospodarczych, które jednostka postanowi przekształcić w celu spełnienia wymogów MSSF 3, zgodnie z powyższym paragrafem B1.
- B2 Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie zastosuje postanowień MSSF 3 retrospektywnie w odniesieniu do przeprowadzonego w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych, będzie to miało następujące konsekwencje dla tego połączenia jednostek gospodarczych:
- jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje tę samą klasyfikację (jako nabycie przez jednostkę przejmującą, przejęcie odwrotne przez jednostkę przejętą lub łączenie udziałów), którą stosowała w sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości;
  - na dzień przejścia na MSSF jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje wszystkie swoje aktywa i zobowiązania, które zostały przejęte lub nabyte w wyniku przeprowadzonego w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych, z wyjątkiem:
    - niektórych aktywów finansowych i zobowiązań finansowych usuniętych z bilansu zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości (zob. paragraf 27); oraz
    - aktywów, w tym wartości firmy, oraz zobowiązań, które nie zostały ujęte w skonsolidowanym bilansie jednostki przejmującej sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości oraz które nie spełniałyby kryteriów ujmowania w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki przejętej sporządzonym zgodnie z MSSF (zob. paragraf B2 f) do B2 (i)).
- Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje każdą powstałą zmianę poprzez skorygowanie zysków zatrzymanych (lub, jeśli to odpowiednie, innej kategorii kapitału własnego), chyba że zmiana wynika z ujęcia składnika wartości niematerialnych, który był wcześniej włączony do wartości firmy (zob. paragraf B2 g) (i));
- jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wyłącza ze swego bilansu otwarcia według MSSF każdą pozycję, która była ujęta zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości i nie spełnia wymogów ujmowania jako składnika aktywów lub zobowiązania zgodnie z MSSF. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje efekt tych zmian w następujący sposób:
    - jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła zaklasyfikować mające miejsce w przeszłości połączenie jednostek gospodarczych jako przejęcie i ujmować jako składnik wartości niematerialnych pozycję, która nie spełnia wymogów ujmowania jej jako składnika aktywów zgodnie z MSR 38. Jednostka dokonuje przeklasyfikowania tego składnika aktywów (oraz odnośnego podatku odroczonego oraz udziałów mniejszości, o ile istnieją) jako część wartości firmy (chyba że odjęła wartość firmy bezpośrednio od kapitału własnego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, zob. paragrafy B2 g) (i) oraz B2 (i));
    - jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje wszystkie inne powstałe zmiany w zyskach zatrzymanych <sup>(1)</sup>;
  - MSSF wymagają późniejszej wyceny niektórych aktywów i zobowiązań w inny sposób aniżeli na podstawie początkowego kosztu, jak na przykład według wartości godziwej. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wycenia tego typu aktywa i zobowiązania w bilansie otwarcia według MSSF, stosując odpowiednie zasady, mimo iż aktywa te zostały przejęte, a zobowiązania zaciągnięte w wyniku mającego miejsce w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych. Jednostka ujmuje każdą powstałą w ten sposób zmianę wartości bilansowej poprzez skorygowanie zysków zatrzymanych (lub, jeśli to odpowiednie, innej kategorii kapitału własnego), a nie wartości firmy;
  - powstałą w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, ustaloną zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości wartość bilansową przejętych aktywów i zobowiązań zaciągniętych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych przyjmuje się jako zakładany koszt ustalony na ten dzień dla celów MSSF. Jeżeli MSSF wymagają wyceny tych aktywów i zobowiązań w oparciu o koszt w późniejszym okresie, ustalony tak zakładany koszt stanowi podstawę do amortyzacji lub umorzenia, począwszy od daty połączenia jednostek gospodarczych;

<sup>(1)</sup> Taka sytuacja występuje w przypadku, gdy zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka:  
a) odejmowała wartość firmy bezpośrednio z kapitału własnego; lub b) nie traktowała połączenia jednostek gospodarczych jako przejęcia.

- f) jeżeli przejęty składnik aktywów lub zobowiązanie zaciągnięte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych nie zostały ujęte zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, nie przyjmuje się, że zakładany koszt ma wartości zero w bilansie otwarcia według MSSF. Jednostka przejmująca natomiast ujmuje i wycena go w skonsolidowanym bilansie na podstawie określonego w MSSF wymogu dotyczącego jego ujęcia w jednostkowym bilansie jednostki przejętej. Ilustracją powyższego zapisu jest, co następuje: jeżeli jednostka przejmująca, zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, nie ujęła leasingu finansowego przejętego w wyniku mającego miejsce w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych, ujmuje ten leasing w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, gdyż MSR 17 *Leasing* wymaga od jednostki przejętej ujmowania leasingu w jednostkowym bilansie według MSSF. W sytuacji odmiennej, kiedy składnik aktywów lub zobowiązanie były zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości włączone do wartości firmy, ale zgodnie z MSSF 3 powinny być ujęte osobno, ten składnik aktywów lub zobowiązanie pozostają częścią wartości firmy, chyba że MSSF wymagają ich ujęcia w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki przejętej;
- g) wartość bilansowa wartości firmy w bilansie otwarcia według MSSF odpowiada jej wartości bilansowej na dzień przejścia na MSSF, ustalonej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, po przeprowadzeniu trzech poniższych korekt:
- (i) jeżeli wymaga tego paragraf B2 c) (i), jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zwiększa wartość bilansową wartości firmy w momencie przeklasyfikowania pozycji, którą zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ujmowała jako składnik wartości niematerialnych. Analogicznie, jeżeli paragraf B2 f) wymaga od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy ujęcia składnika wartości niematerialnych i prawnych, który zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości był włączony do ujętej wartości firmy, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy odpowiednio zmniejsza wartość bilansową wartości firmy (a jeśli ma to zastosowanie, koryguje podatek odroczonej i udziały mniejszości);
  - (ii) zdarzenie warunkowe wpływające na kwotę zapłaty za dokonane w przeszłości połączenie jednostek gospodarczych mogło nastąpić przed dniem przejścia na MSSF. Jeżeli możliwe jest wiarygodne oszacowanie korekty ceny uwarunkowanej przyszłymi zdarzeniami, a jej zapłata jest prawdopodobna, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy skoryguje wartość firmy o tę kwotę. Analogicznie, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy koryguje wartość bilansową wartości firmy, jeżeli wcześniej ujęta korekta ceny związana z przyszłymi zdarzeniami nie może być już wiarygodnie oszacowana lub jej zapłata przestała być prawdopodobna;
  - (iii) niezależnie od tego, czy istnieją przesłanki pozwalające przyjąć, iż nastąpiła utrata wartości wartości firmy, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje wymogi MSR 36 poprzez przeprowadzenie testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości wartości firmy na dzień przejścia na MSSF, oraz ujęcie powstałych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości w zyskach zatrzymanych (lub zgodnie z wymogiem MSR 36 w nadwyżce z aktualizacji wyceny). Test sprawdzający, czy nastąpiła utrata wartości wartości firmy, przeprowadzany jest w oparciu o warunki istniejące na dzień przejścia na MSSF;
- h) żadne inne korekty wartości bilansowej wartości firmy nie powinny być dokonywane na dzień przejścia na MSSF. Na przykład, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie przelicza wartości bilansowej wartości firmy:
- (i) w celu wyłączenia trwających prac badawczych i rozwojowych przejętych w wyniku połączenia jednostek (chyba że odpowiednie wartości niematerialne spełniałyby wymogi MSR 38 dotyczące ujmowania w jednostkowym bilansie jednostki przejmującej);
  - (ii) w celu skorygowania wcześniejszej amortyzacji wartości firmy;
  - (iii) w celu odwrócenia korekt wartości firmy, na które nie zezwala MSSF 3, a które zostały dokonane zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ze względu na korekty wartości aktywów i zobowiązań dokonane w okresie między połączeniem jednostek gospodarczych a dniem przejścia na MSSF;
- i) jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujęła wartość firmy zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jako zmniejszenie kapitału własnego:
- (i) nie ujmuje tej wartości firmy w bilansie otwarcia według MSSF. Ponadto nie przenosi wartości firmy do rachunku zysków i strat w przypadku zbycia jednostki zależnej lub gdy nastąpiła utrata wartości inwestycji w jednostkę zależną;
  - (ii) korekty wynikające z późniejszego wystąpienia zdarzenia warunkowego wpływającego na wysokość kwoty zapłaty ujmuje się w zyskach zatrzymanych;
- j) zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła nie konsolidować jednostki zależnej przejętej w wyniku dokonanego w przeszłości połączenia jednostek gospodarczych (na przykład ze względu na to, że jednostka dominująca nie uznawała tej jednostki za jednostkę zależną zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości

lub nie sporządzała skonsolidowanego sprawozdania finansowego). W takim przypadku jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy koryguje wartość bilansową aktywów i zobowiązań jednostki zależnej do wartości, które zgodnie z MSSF powinny być ujęte w jednostkowym bilansie jednostki zależnej. Zakładany koszt wartości firmy będzie wówczas odpowiadał różnicy na dzień przejścia na MSSF między:

- (i) udziałem jednostki dominującej w tych skorygowanych wartościach bilansowych; a
  - (ii) wykazanych w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej kosztem inwestycji w jednostce zależnej;
- k) wycena udziałów mniejszości oraz podatku odroczonego wynika z wyceny innych aktywów i zobowiązań. Dlatego powyższe korekty wartości ujętych aktywów i zobowiązań wpływają na udziały mniejszości oraz podatek odroczoney.
- B3 Zwolnienie odnoszące się do dokonanych w przeszłości połączeń jednostek gospodarczych odnoszą się także do mających miejsce w przeszłości nabyć inwestycji w jednostkach stowarzyszonych oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach. Ponadto data przyjęta w paragrafie B1 odnosi się w równym stopniu do wszystkich tego rodzaju transakcji nabycia.

## MIĘDZYKRAJOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 2

*Płatności w formie akcji*

## CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest określenie podejścia sprawozdawczego dla jednostki zawierającej *transakcję płatności w formie akcji*. W szczególności standard wymaga, aby jednostka wykazała w rachunku zysków lub strat okresu oraz uwzględniła w sytuacji finansowej skutki transakcji płatności w formie akcji, w tym koszty związane z transakcjami, w których *opcje na akcje* są przyznawane pracownikom.

## ZAKRES

- 2 Jednostki stosują niniejszy standard do ujmowania wszystkich transakcji płatności w formie akcji, w tym:
- a) *transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych*, w których jednostka otrzymuje dobra lub usługi w zamian za własne instrumenty kapitałowe (w tym akcje lub opcje na akcje);
  - b) *transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych*, w których jednostka nabywa dobra lub usługi w drodze zaciągnięcia zobowiązania wobec dostawcy dóbr lub usług na kwotę, której wysokość jest uzależniona od ceny (lub wartości) akcji własnych jednostki lub jej innych instrumentów kapitałowych; oraz
  - c) transakcji, w których jednostka otrzymuje lub nabywa dobra lub usługi, a warunki umowy dają możliwość wyboru jednostce lub dostawcy formy rozliczenia kontraktu – w środkach pieniężnych (lub innych aktywach) lub poprzez emisję własnych instrumentów kapitałowych;

z wyjątkiem transakcji określonych w paragrafie 5 i 6.

- 3 Dla celów niniejszego standardu, przekazanie instrumentów kapitałowych jednostki gospodarczej, dokonane przez jej akcjonariuszy, kontrahentom dostarczającym dobra lub usługi jednostce (w tym pracownikom) są transakcjami płatności w formie akcji, chyba że przekazanie takie w sposób oczywisty wynika z innych przesłanek niż zapłata za dostarczone jednostce dobra lub usługi. Odnosi się to również do przekazania instrumentów kapitałowych jednostki przez podmiot dominujący lub inny podmiot należący do tej samej grupy kapitałowej na rzecz kontrahenta dostarczającego dobra lub usługi jednostce.
- 4 Na potrzeby niniejszego standardu, transakcja z pracownikiem (lub inną stroną) w zakresie jego praw jako posiadacza instrumentów kapitałowych jednostki nie jest transakcją płatności w formie akcji. Przykładem może być sytuacja, gdy jednostka przyznaje wszystkim posiadaczom określonego rodzaju instrumentów kapitałowych prawo do nabycia dodatkowych własnych instrumentów kapitałowych i pracownik otrzymuje takie prawa, ponieważ jest posiadaczem instrumentu kapitałowego odpowiedniego rodzaju. Przyznanie lub wykonanie takiego prawa nie jest objęte zakresem niniejszego standardu.
- 5 Jak wskazano w paragrafie 2, niniejszy standard stosuje się do transakcji płatności w formie akcji, w których jednostka nabywa lub otrzymuje dobra lub usługi. Dobra obejmują zapasy, dobra bezzwłocznie konsumowane, rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne oraz inne aktywa niefinansowe. Jednostki nie stosują niniejszego standardu do transakcji, w wyniku których nabywa się dobra stanowiące część aktywów netto, nabytych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, do których stosowany jest MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*. W związku z powyższym również instrumenty kapitałowe wyemitowane w ramach połączenia jednostek gospodarczych w zamian za kontrolę nad jednostką przejętą nie są objęte zakresem niniejszego standardu. Jednakże w zakresie niniejszego standardu wchodzi instrumenty kapitałowe przyznane pracownikom jednostki przejętej w związku z tym, że są oni pracownikami (np. w zamian za kontynuację świadczenia pracy). Podobnie anulowanie, zamiana lub modyfikacja *umowy dotyczącej płatności w formie akcji* występujące w związku z połączeniem jednostek gospodarczych lub restrukturyzacją kapitałową traktuje się zgodnie z regulacjami niniejszego standardu.
- 6 Niniejszy standard nie ma zastosowania do transakcji płatności w formie akcji, w których jednostka otrzymuje lub nabywa dobra lub usługi w ramach kontraktu wchodzącego w zakres paragrafów 8–10 MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* <sup>(1)</sup> (zaktualizowanego w 2003 r.) lub paragrafów 5–7 MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* (zaktualizowanego w 2003 r.).

<sup>(1)</sup> Tytuł MSR 32 zmieniono w 2005 r.

## UJMOWANIE

- 7 Jednostka ujmuje dobra lub usługi otrzymane bądź nabyte w ramach transakcji płatności w formie akcji w momencie, gdy otrzymuje te dobra lub usługi. Jednocześnie jednostka ujmuje odpowiadający im wzrost w kapitale własnym, jeśli dobra lub usługi otrzymano w ramach transakcji płatności w formie akcji rozliczanej w instrumentach kapitałowych lub zobowiązanie, jeśli dobra lub usługi nabyto w ramach transakcji płatności w formie akcji rozliczanej w środkach pieniężnych.
- 8 Jeśli dobra lub usługi otrzymane lub nabyte w ramach transakcji płatności w formie akcji nie kwalifikują się do ujęcia jako aktywa, jednostka ujmuje je jako koszt.
- 9 Zazwyczaj koszt powstaje w wyniku konsumpcji (zużycia) dóbr lub usług. Przykładowo, usługi są zazwyczaj konsumowane (zużywane) bezpośrednio w momencie ich otrzymania, co oznacza, że koszt jest ujmowany, gdy kontrahent świadczy te usługi. Dobra mogą być konsumowane (zużywane) przez pewien okres czasu, a w przypadku towarów sprzedane w późniejszym terminie. Wówczas koszt zostaje ujęty w momencie, gdy dobra zostają zużyte lub sprzedane. Czasem konieczne jest jednak ujęcie kosztu zanim dobra lub usługi zostaną skonsumowane (zużyte) lub sprzedane, co wynika z faktu, że nie kwalifikują się one do ujęcia jako aktywa. Przykładem może być sytuacja, gdy jednostka nabywa dobra jako część prac badawczych projektu opracowującego nowy produkt. Pomimo tego, że nabyte dobra nie zostały zużyte, mogą nie kwalifikować się do ujęcia jako aktywa w świetle właściwego MSSF.

## TRANSAKcje PŁATNOŚCI W FORMIE AKCJI ROZLICZANE W INSTRUMENTACH KAPITAŁOWYCH

**Ogólny przegląd**

- 10 W przypadku transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych jednostka wycenia otrzymane dobra lub usługi i odpowiadający im wzrost w kapitale własnym, bezpośrednio, w wartości godziwej otrzymanych dóbr lub usług, chyba że niemożliwe jest wiarygodne oszacowanie ich wartości godziwej. Jeżeli jednostka nie może wiarygodnie oszacować wartości godziwej otrzymanych dóbr lub usług, określa ich wartość oraz odpowiadający im wzrost w kapitale własnym w sposób pośredni poprzez odniesienie do <sup>(1)</sup> wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych.
- 11 W celu wypełnienia wymogów paragrafu 10 w transakcjach z *pracownikami i innymi osobami świadczącymi podobne usługi* <sup>(2)</sup> jednostka wycenia wartość godziwą otrzymanych usług poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych. Wynika to z faktu, że zazwyczaj nie jest możliwe wiarygodne oszacowanie wartości godziwej otrzymanych usług, zob. paragraf 12. Wartość godziwą instrumentów kapitałowych określa się na *dzień przyznania tych instrumentów*.
- 12 Zazwyczaj akcje, opcje na akcje lub inne instrumenty kapitałowe są przyznawane pracownikom jako część całego pakietu wynagrodzenia – obok pensji i innych świadczeń pracowniczych. W większości przypadków nie jest możliwa bezpośrednia wycena otrzymanych usług świadczonych przez pracowników w zamian za konkretny element pakietu wynagrodzenia. Często również niezależne określenie wartości godziwej całego pakietu może okazać się niemożliwe bez określenia wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych. Co więcej, akcje lub opcje na akcje są czasem przyznawane jako dodatkowa forma gratyfikacji, nie zaś element podstawowego pakietu wynagrodzenia, np. jako zachęta dla pracowników do pozostania w jednostce lub jako nagroda za ich wysiłki w poprawieniu wyników jednostki. Poprzez przyznanie akcji lub opcji na akcje, obok pozostałych elementów wynagrodzenia, jednostka przekazuje dodatkowe wynagrodzenie w celu otrzymania dodatkowych korzyści. Oszacowanie wartości godziwej dodatkowych korzyści uzyskanych przez jednostkę prawdopodobnie okaże się trudne. Z powodu trudności związanych z bezpośrednią wyceną wartości godziwej otrzymywanych usług jednostka wycenia wartość godziwą usług świadczonych przez pracowników poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych.
- 13 W celu zastosowania się do wymagań paragrafu 10 w przypadku transakcji ze stronami innymi niż pracownicy należy przyjąć możliwe do odrzucenia założenie, że można wiarygodnie oszacować wartość godziwą otrzymanych dóbr lub usług. Wartość godziwą dóbr lub usług ustala się na dzień, w którym jednostka otrzyma dobra lub kontrahent świadczy usługi. W rzadkich przypadkach, w których jednostka odrzuca wskazane założenie, ponieważ niemożliwe jest wiarygodne oszacowanie wartości godziwej otrzymanych dóbr lub usług, jednostka wycenia otrzymane dobra lub usługi oraz odpowiadający im wzrost w kapitałach pośrednio – poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych, ustalonej na dzień, w którym jednostka otrzymuje dobra lub kontrahent świadczy usługi.

**Transakcje, których przedmiotem są świadczone usługi**

- 14 Jeśli nabycie uprawnień do przyznanych instrumentów kapitałowych następuje natychmiast, to kontrahent nie jest zobligowany do świadczenia usług w określonym czasie, aby stać się bezwarunkowo uprawnionym do tych

<sup>(1)</sup> W niniejszym MSSF stosowany jest zwrot „poprzez odniesienie do” zamiast „w” co wynika z faktu, że transakcje są ostatecznie wyceniane w drodze przemnożenia wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych ustalonej na dzień wskazany w paragrafie 11 lub 13 (w zależności od tego, który jest odpowiedni), przez liczbę instrumentów kapitałowych, do których zostały nabyte uprawnienia, jak zdefiniowano w paragrafie 19.

<sup>(2)</sup> W dalszej części niniejszego standardu wszystkie odniesienia do pracowników odnoszą się również do innych osób świadczących podobne usługi.

instrumentów kapitałowych. W przypadku niewystąpienia dowodów wskazujących na sytuację przeciwną, jednostka zakłada, że otrzymała już usługi, w zamian za które wydaje instrumenty kapitałowe. W takim przypadku jednostka ujmuje na dzień przyznania otrzymane usługi w całości oraz odpowiadający im wzrost w kapitałach.

- 15 Jeśli nabycie uprawnień przyznanych instrumentów kapitałowych nie następuje aż do momentu, gdy upłynie określony okres świadczenia usług przez kontrahenta, jednostka zakłada, że usługi, które mają być świadczone w zamian za instrumenty kapitałowe, będą otrzymywane w przyszłości w *okresie nabywania uprawnień*. Jednostka traktuje wskazane usługi jako świadczone przez kontrahenta w okresie nabywania uprawnień, wraz z odpowiadającym im wzrostem w kapitałach. Na przykład:
- a) jeśli przyznane pracownikowi opcje na akcje są warunkowe i uzależnione od upływu 3 letniego okresu świadczenia pracy, to jednostka zakłada, że świadczone przez pracownika usługi w zamian za opcje na akcje będą otrzymywane w przyszłości przez trzyletni okres nabywania uprawnień;
  - b) jeśli przyznane pracownikowi opcje na akcje są warunkowe i uzależnione od osiągnięcia przez jednostkę określonych dokonań (wyników) gospodarczych, a pracownik musi pozostać w jednostce do czasu ich osiągnięcia, to długość okresu nabywania uprawnień różni się w zależności od tego, kiedy dane warunki związane z dokonaniami (wynikami) zostaną spełnione. W takim przypadku jednostka zakłada, że praca w zamian za opcje na akcje będzie świadczona przez pracownika w przyszłości przez oczekiwany okres nabywania uprawnień. Jednostka na dzień przyznania szacuje długość oczekiwanego okresu nabywania uprawnień, opierając się na najbardziej prawdopodobnym momencie osiągnięcia określonych dokonań (wyników) gospodarczych. Jeśli warunek związany z dokonaniami jest *warunkiem rynkowym*, to oszacowanie długości oczekiwanego okresu nabywania uprawnień powinno być spójne z założeniami wykorzystanymi przy szacowaniu wartości godziwej przyznanych opcji i nie powinno być w przyszłości korygowane. Jeśli warunek wymagający osiągnięcia określonych dokonań (wyników) nie jest warunkiem rynkowym, to jednostka powinna dokonać, jeśli to konieczne, korekty swoich szacunków odnoszących się do długości okresu nabywania uprawnień, jeśli późniejsze informacje wskazują, że długość okresu nabywania uprawnień różni się od wcześniejszych oszacowań.

#### **Transakcje wyceniane poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych**

*Określanie wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych*

- 16 W przypadku transakcji wycenianych poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych jednostka ustala wartość godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych na *dzień wyceny*. Jednostka ustala wartość godziwą na podstawie cen rynkowych (jeśli są dostępne), biorąc pod uwagę terminy i warunki, na których instrumenty zostały przyznane (zgodnie z postanowieniami paragrafów 19–22).
- 17 Jeżeli ceny rynkowe nie są dostępne, jednostka szacuje wartość godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych, stosując metodę wyceny wartości, która pozwala oszacować cenę instrumentów kapitałowych, jaka zostałaby określona na dzień wyceny pomiędzy zainteresowanymi, dobrze poinformowanymi i niezależnymi stronami transakcji. Metoda wyceny wartości powinna być spójna z ogólnie akceptowanymi metodologiami wyceny instrumentów finansowych oraz powinna uwzględniać wszystkie czynniki i założenia, które zainteresowani i dobrze poinformowani uczestnicy rynku wzięliby pod uwagę, ustalając cenę (zgodnie z postanowieniami paragrafów 19–22).
- 18 Załącznik B zawiera dalsze wskazówki odnoszące się do wyceny wartości godziwej akcji i opcji na akcje, koncentrując się na specyficznych terminach i warunkach, które są charakterystyczne dla akcji lub opcji na akcje przyznawanych pracownikom.

*Uwzględnienie warunków nabycia uprawnień*

- 19 Przyznanie instrumentów kapitałowych może być uzależnione od spełnienia określonych *warunków nabycia uprawnień*. Na przykład przyznanie akcji lub opcji na akcje pracownikowi jest zazwyczaj uzależnione od jego pozostania w jednostce przez określony okres. Innym rodzajem warunków nabycia uprawnień może być osiągnięcie przez jednostkę określonych wyników gospodarczych (warunki związane z dokonaniami), takich jak osiągnięcie określonego wzrostu zysków lub określonego wzrostu ceny akcji. Warunki nabycia uprawnień, inne niż warunki rynkowe, nie powinny być uwzględniane przy szacowaniu na dzień wyceny wartości godziwej akcji lub opcji na akcje. Zamiast tego warunki nabycia uprawnień powinny zostać uwzględnione poprzez korektę liczby instrumentów kapitałowych, która jest wykorzystywana w wycenie wartości całej transakcji, tak aby wartość ujętych dóbr lub usług w zamian za przyznane instrumenty kapitałowe uwzględniała liczbę instrumentów, do których ostatecznie zostaną nabyte uprawnienia. W konsekwencji tego w ostatecznym rozliczeniu żadna kwota nie powinna zostać ujęta dla otrzymanych dóbr lub usług, jeżeli nie nastąpi nabycie uprawnień do żadnego przyznanego instrumentu kapitałowego w związku z niespełnieniem warunków nabycia uprawnień, np. gdy nie upłynął określony okres świadczenia usług przez kontrahenta lub gdy nie osiągnięto określonych wyników gospodarczych, z uwzględnieniem postanowień paragrafu 21.
- 20 W celu wypełnienia postanowień paragrafu 19 jednostka w okresie nabywania uprawnień ujmuje kwotę dla otrzymywanych dóbr lub usług, wykorzystując najlepsze dostępne szacunki liczby instrumentów kapitałowych, do których nastąpi nabycie uprawnień. Jednostka dokonuje, jeśli to konieczne, korekty tych szacunków, jeśli późniejsze

informacje wskazują, że liczba instrumentów kapitałowych, do których nastąpi nabycie uprawnień, różni się od wcześniejszych oszacowań. Na dzień nabycia uprawnień jednostka koryguje szacunek do poziomu liczby instrumentów kapitałowych, do których ostatecznie zostały nabyte uprawnienia, z uwzględnieniem postanowień paragrafu 21.

- 21 Warunki rynkowe, takie jak osiągnięcie określonej ceny rynkowej akcji, od których uzależnione jest nabycie uprawnień do instrumentów, powinny zostać uwzględnione w procesie szacowania wartości godziwej przyznanym instrumentów kapitałowych. Z tego względu w przypadku przyznania instrumentów kapitałowych z warunkami rynkowymi jednostka ujmuje otrzymywane dobra lub usługi, jeśli kontrahent spełnia wszystkie inne warunki nabycia uprawnień (np. świadczenie pracy od pracownika, który pozostaje w jednostce przez określony okres czasu), niezależnie od tego, czy warunek rynkowy został spełniony.

#### *Uwzględnienie odnawialności opcji*

- 22 W przypadku opcji odnawialnych nie należy uwzględniać jej *odnawialności* w procesie szacowania na dzień wyceny wartości godziwej przyznanym opcji. Zamiast tego należy wykazać *opcję odnowioną* jako nowo przyznaną opcję w momencie, gdy zostanie później przyznana.

#### *Podejście po dniu nabycia uprawnień*

- 23 Po ujęciu otrzymanych dóbr lub usług zgodnie z paragrafami 10–22 i odpowiadającego im wzrostu w kapitałach jednostka nie dokonuje po dniu, gdy nastąpiło nabycie uprawnień do instrumentów, żadnych późniejszych korekt w całkowitej wartości kapitałów. Na przykład jednostka nie odwraca kwot ujętych za świadczoną pracę, jeśli instrumenty kapitałowe, do których nastąpiło nabycie uprawnień, umorzono lub, w przypadku opcji na akcje, gdy opcje nie zostały wykonane. Wskazany wymóg nie ogranicza jednak możliwości przeniesienia kwot w ramach samych kapitałów, np. przeniesienia z jednej pozycji kapitałów do innej.

#### *Sytuacje, gdy wartość godziwa instrumentów kapitałowych nie może zostać wiarygodnie oszacowana*

- 24 Zapisy paragrafów 16–23 odnoszą się do sytuacji, w których jednostka jest zobligowana do wyceny transakcji płatności w formie akcji, poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanym instrumentów kapitałowych. Jedynie w rzadkich przypadkach jednostka może nie być w stanie wiarygodnie oszacować na dzień wyceny wartości godziwej przyznanym instrumentów kapitałowych, stosując się do zapisów paragrafów 16–22. Tylko w tych rzadkich sytuacjach jednostka:

- a) wycenia instrumenty kapitałowe w ich *wartości wewnętrznej*, początkowo na dzień otrzymania dóbr lub świadczenia przez kontrahenta usług, a później na każdy dzień sprawozdawczy oraz na dzień ostatecznego rozliczenia. Zmiany wartości wewnętrznej ujmowane są w rachunku zysków lub strat okresu. W przypadku przyznania opcji na akcje umowa dotycząca płatności w formie akcji jest ostatecznie rozliczona w momencie, gdy opcje te zostają wykonane, zostały umorzono (np. w momencie rezygnacji z zatrudnienia) lub wygasły (np. na koniec okresu trwania (życia) opcji);
- b) ujmuje otrzymane dobra lub usługi, uzależniając ich wartość od liczby instrumentów kapitałowych, do których ostatecznie nabyte zostały uprawnienia lub (jeśli to właściwe) które ostatecznie wykonano. Na przykład, w celu wypełnienia tego wymogu jednostka ujmuje otrzymywane dobra lub usługi w okresie nabywania uprawnień (jeśli taki okres istnieje) zgodnie z paragrafami 14 i 15 z wyłączeniem postanowień paragrafu 15 b) odnoszących się do warunku rynkowego (które nie mają zastosowania). Kwota ujmowana dla otrzymywanych dóbr lub usług w okresie nabywania uprawnień powinna zostać ustalona z wykorzystaniem liczby opcji na akcje, dla których ostateczne nabycie uprawnień jest oczekiwane. Jednostka dokonuje, jeśli to konieczne, korekty tego oszacowania, jeśli późniejsze informacje wskazują, że liczba instrumentów kapitałowych, dla których nabycie uprawnień jest oczekiwane, różni się od wcześniejszych oszacowań. Na dzień nabycia uprawnień jednostka koryguje szacunek do poziomu liczby instrumentów kapitałowych, do których ostatecznie nastąpiło nabycie uprawnień. Po dniu nabycia uprawnień jednostka odwraca kwotę ujętą dla otrzymanych dóbr lub usług, jeśli opcje na akcje zostały w późniejszym okresie umorzono lub gdy wygasły z końcem okresu trwania (życia) opcji.

- 25 Jeżeli jednostka stosuje paragraf 24, to nie musi stosować paragrafów 26–29, ponieważ wszystkie modyfikacje terminów i warunków, na których instrument kapitałowy został przyznany, zostaną uwzględnione w przypadku stosowania metody wartości wewnętrznej, określonej w paragrafie 24. Jeśli jednak jednostka rozlicza przyznane instrumenty kapitałowe, do których paragraf 24 miał zastosowanie, to wówczas:

- a) jeśli rozliczenie następuje w okresie nabywania uprawnień, jednostka traktuje takie rozliczenie jako przyspieszenie nabycia uprawnień i w związku z tym bezzwłocznie ujmuje kwotę, która byłaby dalej ujmowana dla otrzymywanych usług przez pozostały czas okresu nabywania uprawnień;

- b) każdą płatność wykonaną w związku z rozliczeniem traktuje jako odkupienie instrumentów kapitałowych, tj. jako zmniejszenie kapitałów, z wyjątkiem nadwyżki zapłaconej powyżej wartości wewnętrznej instrumentów kapitałowych z dnia odkupu. Każdą ewentualną kwotę nadwyżki ujmuje się jako koszt.

**Modyfikacja terminów i warunków, na których instrumenty kapitałowe zostały przyznane, w tym anulowanie i rozliczenie**

- 26 Jednostka gospodarcza może modyfikować terminy i warunki, na których instrumenty kapitałowe zostały przyznane. Na przykład jednostka może obniżyć cenę wykonania opcji przyznanej pracownikom (tj. przecenić opcję), w wyniku czego nastąpi wzrost wartości godziwej tych opcji. Postanowienia paragrafów 27–29 odnoszące się do uwzględniania skutków modyfikacji zostały przedstawione w kontekście transakcji płatności w formie akcji zawartych z pracownikami. Wymagania te odnoszą się jednak również do transakcji płatności w formie akcji wycenianych poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych, a zawartych ze stronami innymi niż pracownicy. Biorąc powyższe pod uwagę, należy ewentualne odniesienia paragrafów 27–29 do dnia przyznania traktować jako odniesienia do dnia, kiedy jednostka otrzymuje dobra lub gdy kontrahent świadczy usługi.
- 27 Jednostka ujmuje, jako minimum, otrzymane usługi wycenione w wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia przyznania, chyba że do danych instrumentów kapitałowych nie nastąpi nabycie uprawnień na skutek niespełnienia warunku nabycia uprawnień (innego niż warunek rynkowy) określonego na dzień przyznania. Powyższa zasada ma zastosowanie niezależnie od tego, czy dokonano modyfikacji terminów lub warunków, na których instrumenty kapitałowe zostały przyznane, czy też nastąpiło anulowanie lub rozliczenie przyznanego instrumentu kapitałowego. Dodatkowo, jednostka ujmuje skutki modyfikacji, w wyniku których nastąpił wzrost całkowitej wartości godziwej umowy dotyczącej płatności w formie akcji lub pojawiły się inne korzyści dla pracownika. Wskazówki implementacyjne do powyższego postanowienia zawiera załącznik B.
- 28 Jeśli jednostka anuluje lub rozlicza w okresie nabywania uprawnień przyznane instrumenty kapitałowe (a umorzenie to nie wynika z niespełnienia warunków nabycia uprawnień), to wówczas:
- a) jednostka traktuje anulowanie lub rozliczenie jako przyspieszenie nabycia uprawnień i w związku z tym bezzwłocznie ujmuje kwotę, która byłaby dalej ujmowana przez pozostały czas okresu nabywania uprawnień;
- b) każdą płatność dokonaną na rzecz pracownika w związku z anulowaniem lub rozliczeniem przyznania należy traktować jako odkupienie własnych instrumentów kapitałowych, tj. jako zmniejszenie kapitałów własnych, z wyjątkiem nadwyżki zapłaconej ponad wartość godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia odkupu. Każdą ewentualną kwotę nadwyżki ujmuje się jako koszt;
- c) jeśli nowy instrument kapitałowy jest przyznany pracownikowi, a na dzień, w którym nowe instrumenty kapitałowe zostały przyznane, jednostka identyfikuje nowo przyznane instrumenty kapitałowe jako zastępujące anulowane instrumenty kapitałowe, to jednostka traktuje zastępujące (nowe) instrumenty kapitałowe jak modyfikację pierwotnie przyznanych instrumentów kapitałowych zgodnie z paragrafem 27 oraz wskazówkami zamieszczonymi w załączniku B. Przyznany krańcowy przyrost wartości godziwej jest różnicą między wartością godziwą zastępujących instrumentów kapitałowych i wartością godziwą netto anulowanych instrumentów kapitałowych, ustalonych na dzień, kiedy zastępujące instrumenty kapitałowe są przyznawane. Wartość godziwa netto anulowanych instrumentów kapitałowych to ich wartość godziwa bezpośrednio sprzed dnia anulowania, pomniejszona o kwoty płatności dokonanych na rzecz pracownika w momencie anulowania instrumentu kapitałowego. Płatności dokonane na rzecz pracownika są traktowane jako pomniejszenie kapitałów własnych, zgodnie z pkt b) powyżej. Jeśli jednostka nie identyfikuje nowo przyznanych instrumentów kapitałowych jako zastępujących anulowane instrumenty kapitałowe, to ujmuje je jako nowe przyznanie instrumentów kapitałowych.
- 29 Jeśli jednostka odkupuje instrumenty kapitałowe, do których nastąpiło nabycie uprawnień, płatności dokonane na rzecz pracownika traktuje się jako pomniejszenie kapitałów własnych, z wyjątkiem nadwyżki zapłaconej ponad wartość godziwą odkupionych instrumentów kapitałowych z dnia odkupu. Każdą ewentualną kwotę nadwyżki ujmuje się jako koszt.

**TRANSAKCJE PŁATNOŚCI W FORMIE AKCJI ROZLICZANE W ŚRODKACH PIENIĘŻNYCH**

- 30 W transakcjach płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych jednostka wycenia nabyte dobra lub usługi i zaciągnięte zobowiązanie w wartości godziwej zobowiązania. Do czasu, gdy zobowiązanie zostanie uregulowane, jednostka na każdy dzień sprawozdawczy, a także na dzień rozliczenia wycenia zobowiązanie w wartości godziwej, a ewentualne zmiany wartości ujmuje w zysku lub stracie danego okresu.



- 31 Na przykład jednostka może przyznać pracownikom prawa do wzrostu wartości akcji jako część pakietu wynagrodzenia, dzięki czemu pracownicy otrzymają w przyszłości środki pieniężne (a nie instrumenty kapitałowe), których wartość będzie uzależniona od wzrostu ceny akcji jednostki ponad określony poziom w określonym przedziale czasu. Inny przykład to sytuacja, gdy jednostka przyznaje pracownikom prawa do otrzymania środków pieniężnych w drodze przyznania im praw do akcji (w tym akcji, które mają zostać wyemitowane w momencie wykonania opcji na akcje), które są obligatoryjnie (np. w momencie przerwania zatrudnienia) lub decyzją pracownika wymieniane na środki pieniężne.
- 32 Jednostka ujmuje otrzymane usługi oraz zobowiązanie do zapłaty za te usługi w momencie, gdy pracownicy świadczą te usługi. Na przykład niektóre prawa do wzrostu wartości akcji stają się wymagalne natychmiast, w wyniku czego nie musi upłynąć określony czas świadczenia pracy, aby pracownicy stali się uprawnieni do otrzymania środków pieniężnych. W przypadku niewystąpienia dowodów wskazujących na sytuację przeciwną jednostka zakłada, że świadczone przez pracownika usługi za prawa do wzrostu wartości akcji zostały otrzymane. W konsekwencji tego jednostka bezzwłocznie ujmuje otrzymane usługi oraz zobowiązanie do zapłaty za nie. Jeśli nabycie uprawnień do prawa do wzrostu wartości akcji nie nastąpi aż do czasu, kiedy upłynie określony okres świadczenia pracy przez pracowników, jednostka ujmuje świadczone na jej rzecz usługi oraz zobowiązanie do zapłaty za nie przez określony czas, w którym pracownicy świadczą te usługi.
- 33 Zobowiązanie należy wyceniać, początkowo, a także na każdy dzień sprawozdawczy, aż do momentu rozliczenia w wartości godziwej praw do wzrostu wartości akcji, ustalonej z zastosowaniem modelu wyceny opcji, biorąc pod uwagę terminy i warunki, na których przyznano prawa do wzrostu wartości akcji oraz zakres, w jakim pracownicy wykonali usługi do tego dnia.

#### TRANSAKcje PŁATNOŚCI W FORMIE AKCJI Z ALTERNATYWĄ ROZLICZENIA W ŚRODKACH PIENIĘŻNYCH

- 34 W przypadku transakcji płatności w formie akcji, w których warunki umowy dają jednostce lub jej kontrahentowi możliwość wyboru sposobu rozliczenia – rozliczenie poprzez wydanie środków pieniężnych (lub innych aktywów) lub poprzez emisję instrumentów kapitałowych – jednostka traktuje takie transakcje lub elementy takich transakcji jak transakcje płatności w formie akcji rozliczane w środkach pieniężnych, w zakresie, w jakim zaciągnęła zobowiązanie do wydania środków pieniężnych lub innych aktywów. W zakresie, w jakim jednostka nie zaciągnęła takiego zobowiązania, traktuje takie transakcje jak transakcje płatności w formie akcji rozliczane w instrumentach kapitałowych.

#### **Transakcje płatności w formie akcji, w których warunki umowy dają kontrahentowi możliwość wyboru sposobu rozliczenia**

- 35 Jeśli jednostka przyznała kontrahentowi prawo wyboru sposobu rozliczenia – czy transakcję płatności w formie akcji rozliczyć w środkach pieniężnych <sup>(1)</sup> czy w drodze emisji instrumentów kapitałowych, to jednostka przyznała złożony instrument finansowy. Złożony instrument finansowy obejmuje element dłużny (tj. prawo kontrahenta do żądania płatności w środkach pieniężnych) i element kapitałowy (tj. prawo kontrahenta do żądania rozliczenia transakcji w instrumentach kapitałowych, nie zaś w środkach pieniężnych). W przypadku transakcji ze stronami innymi niż pracownicy, w których wartość godziwa otrzymanych dóbr lub usług wyceniana jest bezpośrednio, jednostka wycenia element kapitałowy (stanowiący część instrumentu złożonego) jako różnicę między wartością godziwą otrzymanych dóbr lub usług a wartością godziwą elementu dłużnego (zobowiązania finansowego) z dnia, gdy dobra lub usługi otrzymano.
- 36 W przypadku pozostałych transakcji, w tym transakcji z pracownikami, jednostka określa wartość godziwą złożonego instrumentu finansowego na dzień wyceny, uwzględniając terminy i warunki, na których prawa do otrzymania środków pieniężnych lub instrumentów kapitałowych zostały przyznane.
- 37 W celu wypełnienia wymagań paragrafu 36 jednostka określa wartość godziwą elementu dłużnego (zobowiązania finansowego), a następnie wartość godziwą elementu kapitałowego – uwzględniając to, że kontrahent musi zrezygnować z prawa do otrzymania środków pieniężnych, aby otrzymać instrumenty kapitałowe. Wartość godziwa złożonego instrumentu finansowego jest równa sumie wartości godziwych obu komponentów. Należy jednak wziąć pod uwagę, że transakcje płatności w formie akcji, w których kontrahent ma możliwość wyboru sposobu rozliczenia, są często skonstruowane w ten sposób, że wartość godziwa jednej alternatywy rozliczenia jest równa drugiej. Na przykład kontrahent może mieć prawo wyboru – otrzymać opcje na akcje lub regulowane w środkach pieniężnych prawa do wzrostu wartości akcji. W takich przypadkach wartość elementu kapitałowego jest równa zero, co oznacza, że wartość godziwa złożonego instrumentu finansowego jest równa wartości godziwej instrumentu dłużnego. Inaczej wygląda sytuacja, gdy wartości godziwe alternatyw rozliczenia się różnią – w takim przypadku wartość godziwa elementu kapitałowego będzie zazwyczaj większa od zera, co sprawi, że wartość godziwa złożonego instrumentu finansowego będzie większa od wartości godziwej elementu dłużnego (zobowiązania finansowego).

<sup>(1)</sup> W paragrafach 35–43 wszystkie odniesienia do środków pieniężnych odnoszą się również do innych aktywów jednostki.

- 38 Jednostka osobno uwzględniła dobra lub usługi otrzymane lub nabyte w zamian za każdy z elementów złożonego instrumentu finansowego. W przypadku elementu dłużnego (zobowiązania finansowego) jednostka ujmuje nabyte dobra lub usługi oraz zobowiązanie do zapłaty za te dobra lub usługi w momencie, gdy kontrahent dostarcza dobra lub świadczy usługi – zgodnie z postanowieniami odnoszącymi się do transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych (paragrafy 30–33). W przypadku elementu kapitałowego (jeśli istnieje) jednostka ujmuje otrzymane dobra lub usługi oraz wzrost w kapitałach w momencie, gdy kontrahent dostarcza dobra lub świadczy usługi – zgodnie z postanowieniami odnoszącymi się do transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych (paragrafy 10–29).
- 39 Na dzień rozliczenia jednostka dokonuje ponownej wyceny zobowiązania w jego wartości godziwej. Jeśli jednostka w ramach rozliczenia transakcji emituje instrumenty kapitałowe zamiast płacenia środków pieniężnych, zobowiązanie powinno zostać przeniesione bezpośrednio do kapitałów, jako zapłata za wyemitowane instrumenty kapitałowe.
- 40 Jeśli jednostka rozlicza transakcję poprzez wydanie środków pieniężnych, a nie emisję instrumentów kapitałowych, to płatność powinna w całości uregulować zobowiązanie. Jakikolwiek element kapitałowy ujęty wcześniej powinien pozostać w kapitałach. Wybierając rozliczenie w środkach pieniężnych, kontrahent rezygnuje z prawa do otrzymania instrumentów kapitałowych. Wskazany wymóg nie ogranicza jednak możliwości przeniesienia kwot w ramach samych kapitałów, np. przeniesienia z jednej pozycji kapitałów do innej.

#### **Transakcje płatności w formie akcji, w których warunki umowy dają jednostce możliwość wyboru sposobu rozliczenia**

- 41 W przypadku transakcji płatności w formie akcji, w których warunki umowy dają jednostce możliwość wyboru sposobu rozliczenia – w środkach pieniężnych lub poprzez emisję instrumentów kapitałowych, jednostka określa, czy ma bieżący obowiązek do rozliczenia transakcji w środkach pieniężnych i odpowiednio ujmuje taką transakcję. Jednostka ma bieżący obowiązek do rozliczenia transakcji w środkach pieniężnych, jeśli rozliczenie w instrumentach kapitałowych nie ma ekonomicznego uzasadnienia (np. jednostka ma prawny zakaz emisji akcji), jednostka ma przeszłą praktykę lub formalną politykę rozliczania transakcji w środkach pieniężnych lub zazwyczaj dokonuje rozliczenia w środkach pieniężnych, gdy kontrahent wystąpi o takie rozliczenie.
- 42 Jeśli jednostka ma bieżący obowiązek do rozliczenia transakcji w środkach pieniężnych, traktuje transakcję zgodnie z postanowieniami dotyczącymi transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych, przedstawionymi w paragrafach 30–33.
- 43 Jeśli wskazany obowiązek nie istnieje, jednostka traktuje transakcję zgodnie z postanowieniami dotyczącymi transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych, przedstawionymi w paragrafach 10–29. W momencie rozliczenia:
- a) jeśli jednostka wybierze rozliczenie w środkach pieniężnych, kwota płatności powinna być traktowana jako odkupienie własnych instrumentów kapitałowych, tj. jako zmniejszenie kapitałów, z wyjątkiem przewidzianym w pkt c) poniżej;
  - b) jeśli jednostka wybiera rozliczenie poprzez emisję własnych instrumentów kapitałowych, żadne późniejsze księgowanie nie jest wymagane (inne niż ewentualne przesunięcie w ramach kapitałów własnych z jednej pozycji do innej, jeśli jest to konieczne), z wyjątkiem przewidzianym w pkt c) poniżej;
  - c) jeśli jednostka wybiera sposób rozliczenia z wyższą wartością godziwą od wartości godziwej ujętej w księgach na dzień rozliczenia, to ujmuje dodatkowy koszt stanowiący różnicę między tymi wartościami, tj. różnicę między zapłaconymi środkami pieniężnymi i wartością godziwą instrumentów kapitałowych, które w zamian zostałyby wyemitowane, lub różnicę między wartością godziwą wyemitowanych instrumentów kapitałowych i kwotą środków pieniężnych, które zostałyby wypłacone.

#### **UJAWNIANIE INFORMACJI**

- 44 Jednostka ujawnia informacje, które umożliwią użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie natury oraz zakresu umów dotyczących płatności w formie akcji, które funkcjonowały w danym okresie.
- 45 W celu wypełnienia wymagań paragrafu 44 jednostka ujawnia przynajmniej następujące informacje:
- a) opis każdego typu umowy dotyczącej płatności w formie akcji, która istniała w danym okresie, obejmujący podstawowe przedziały czasowe i warunki każdej z umów, takie jak warunki nabycia uprawnień, maksymalny czas trwania (życia) przyznanych opcji oraz sposób rozliczenia (np. czy w środkach pieniężnych (aktywach), czy poprzez emisję instrumentów kapitałowych). Jednostka z zasadniczo podobnymi typami umów dotyczących płatności w formie akcji może przedstawić wskazane informacje w sposób zagregowany, chyba że oddzielne ujawnienie informacji dla każdej z umów jest konieczne w celu wypełnienia postanowień paragrafu 44;

- b) liczbę oraz średnie ważone ceny wykonania opcji na akcje dla każdej z następujących grup opcji:
- występujących na początku danego okresu;
  - przyznanych w danym okresie;
  - umorzonych w danym okresie;
  - wykonanych w danym okresie;
  - wygasłych w danym okresie;
  - występujących na koniec danego okresu; oraz
  - możliwych do wykonania na koniec danego okresu;
- c) dla opcji wykonanych w danym okresie, średnią ważoną cenę akcji z dnia ich wykonania. Jeśli opcje były wykonywane regularnie i stopniowo przez cały okres, jednostka może zamiast tego ujawnić średnią ważoną cenę akcji w tym okresie;
- d) dla opcji występujących na koniec danego okresu, przedział cen wykonania oraz średni ważony okres pozostały do końca umownego czasu trwania (życia). Jeśli przedział cen wykonania jest szeroki, występujące opcje powinny zostać rozdzielone na grupy, które mają znaczenie przy ocenie liczby i terminów, kiedy dodatkowe akcje mogą zostać wyemitowane oraz jakie środki pieniężne mogą zostać otrzymane w momencie wykonania tych opcji.
- 46 Jednostka ujawnia informacje, które umożliwią użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie, jak została określona w danym okresie wartość godziwa otrzymanych dóbr lub usług lub wartość godziwa przyznanych instrumentów kapitałowych.
- 47 Jeśli jednostka określała wartość godziwą otrzymanych dóbr lub usług w zamian za własne instrumenty kapitałowe pośrednio, poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych, to w celu wypełnienia wymogów paragrafu 46 ujawnia przynajmniej następujące informacje:
- dla opcji na akcje przyznanych w danym okresie, średnią ważoną wartość godziwą tych opcji określoną na dzień wyceny oraz informacje, jak ta wartość godziwa została ustalona, w tym:
    - wykorzystany model wyceny opcji oraz dane wejściowe do tego modelu, obejmujące średnią ważoną cenę akcji, cenę wykonania, oczekiwaną zmienność, okres trwania (życia), oczekiwane dywidendy, stopę procentową wolną od ryzyka oraz inne dane wejściowe do modelu obejmujące wykorzystaną metodę i założenia przyjęte dla uwzględnienia skutków oczekiwanego wcześniejszego wykonania;
    - sposób określenia oczekiwanej zmienności, w tym określenie, w jakim stopniu oczekiwaną zmienność oparto na zmienności historycznej; oraz
    - czy i jak inne charakterystyki przyznanych opcji zostały włączone w proces wyceny wartości godziwej, takie jak warunki rynkowe;
  - dla innych instrumentów kapitałowych przyznanych w danym okresie (tj. innych niż opcje na akcje), liczbę oraz średnią ważoną wartość godziwą tych instrumentów określoną na dzień wyceny oraz informacje, jak wartość godziwa została ustalona, w tym:
    - jak określono wartość godziwą, jeśli nie wyceniono jej na podstawie obserwowanej ceny rynkowej;
    - czy i jak uwzględniono w procesie wyceny wartości godziwej oczekiwane dywidendy; oraz
    - czy i jak uwzględniono w procesie wyceny wartości godziwej inne charakterystyki przyznanych instrumentów kapitałowych;
  - dla umów dotyczących płatności w formie akcji, które zmodyfikowano w danym okresie:
    - uzasadnienie tych modyfikacji;
    - przyznany krańcowy przyrost wartości godziwej (w wyniku modyfikacji); oraz
    - informacje, jak przyznany krańcowy przyrost wartości godziwej został zmierzony, zgodnie z wymaganiami wskazanymi w pkt a) i b) powyżej, jeśli są właściwe.

- 48 Jeśli jednostka wycenia bezpośrednio wartość godziwą dóbr lub usług otrzymanych w danym okresie, to ujawnia, jak ta wartość godziwa została ustalona, np. czy wartość godziwa została określona na poziomie ceny rynkowej tych dóbr lub usług.
- 49 Jeśli jednostka odrzuciła założenie z paragrafu 13, to ujawnia ten fakt oraz wyjaśnia, dlaczego założenie to zostało odrzucone.
- 50 Jednostka ujawnia informacje, które umożliwią użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie wpływu transakcji płatności w formie akcji na zysk lub stratę jednostki w danym okresie oraz na jej sytuację finansową.
- 51 W celu wypełnienia wymagań paragrafu 50 jednostka ujawnia przynajmniej następujące informacje:
- a) całkowity koszt ujęty w danym okresie wynikający z transakcji płatności w formie akcji, w których otrzymane dobra lub usługi nie kwalifikowały się do ujęcia jako aktywa, w wyniku czego zostały bezzwłocznie ujęte jako koszt. Ujawnienie to powinno obejmować oddzielnie wskazanie części całkowitego kosztu, która przypada na transakcje traktowane jako transakcje płatności w formie akcji rozliczane w instrumentach kapitałowych;
  - b) dla zobowiązań wynikających z transakcji płatności w formie akcji:
    - (i) łączną wartość bilansową na koniec danego okresu; oraz
    - (ii) łączną wartość wewnętrzną zobowiązań na koniec danego okresu, w związku z którymi kontrahent ma prawo do otrzymania środków pieniężnych lub innych aktywów, do których nabyte zostały uprawnienia przed końcem okresu (np. nabyte uprawnienia do prawa do wzrostu wartości akcji).
- 52 Jeśli informacje wymagane do ujawnienia przez niniejszy standard nie spełniają zasad określonych w paragrafach 44, 46 i 50, jednostka ujawnia dodatkowe informacje, dzięki którym wymagania te zostaną wypełnione.

#### PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 53 W przypadku transakcji w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych jednostka stosuje niniejszy standard do przyznania akcji, opcji na akcje lub innych instrumentów kapitałowych, jeżeli przyznanie nastąpiło po dniu 7 listopada 2002 r., a nabycie uprawnień do instrumentów nie nastąpiło przed dniem wejścia w życie niniejszego standardu.
- 54 Jednostka jest zachęcana, lecz nie zobligowana do stosowania niniejszego standardu do ujęcia pozostałych transakcji, w wyniku których nastąpiło przyznanie instrumentów kapitałowych, jeśli ujawniła publicznie określoną na dzień wyceny wartość godziwą tych instrumentów.
- 55 W przypadku wszystkich transakcji (w wyniku których nastąpiło przyznanie instrumentów kapitałowych), do których niniejszy standard ma zastosowanie, jednostka przekształca dane porównawcze i, jeśli to wykonalne, dostosowuje saldo początkowe zysków zatrzymanych dla najwcześniejszego prezentowanego okresu.
- 56 W przypadku wszystkich transakcji (w wyniku których nastąpiło przyznanie instrumentów kapitałowych), do których niniejszy standard nie został zastosowany (np. do instrumentów kapitałowych przyznanych przed lub w dniu 7 listopada 2002 r.), jednostka ujawnia informacje wymagane w paragrafach 44 i 45.
- 57 Jeśli, po dniu wejścia w życie niniejszego standardu, jednostka modyfikuje terminy lub warunki przyznanych instrumentów kapitałowych, do których niniejszy standard nie został zastosowany, jednostka mimo to stosuje paragrafy 26–29 do takich modyfikacji.
- 58 W przypadku zobowiązań wynikających z transakcji płatności w formie akcji istniejących na dzień wejścia w życie niniejszego standardu jednostka stosuje MSF retrospektywnie. Dla zobowiązań tych jednostka przekształca dane porównawcze, w tym koryguje saldo otwarcia zysków zatrzymanych najwcześniejszego prezentowanego okresu, dla którego przekształca dane porównawcze. Jednostka nie musi przekształcać danych porównawczych w zakresie, w jakim odnoszą się one do okresu lub dnia sprzed 7 listopada 2002 r.
- 59 Jednostka jest zachęcana, ale nie zobligowana do stosowania niniejszego standardu retrospektywnie do wszystkich innych zobowiązań wynikających z transakcji płatności w formie akcji, na przykład do zobowiązań, które zostały rozliczone w okresie, za który jednostka prezentuje dane porównawcze.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 60 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze stosowanie. W przypadku zastosowania niniejszego standardu za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r. fakt ten ujawnia się w sprawozdaniu finansowym.

## Załącznik A

## Definicje terminów

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

Transakcja płatności w formie akcji	Transakcja, w której jednostka otrzymuje dobra lub usługi w zamian za własne <b>instrumenty kapitałowe</b> (w tym akcje lub opcje na akcje), lub nabywa dobra lub usługi poprzez zaciągnięcie zobowiązań wobec dostawcy dóbr lub usług o wartości zależnej od ceny akcji własnych tej jednostki lub jej innych <b>instrumentów kapitałowych</b> .
Pracownicy oraz inne osoby świadczące podobne usługi	Osoby, które świadczą osobiste usługi na rzecz jednostki i które a) są uważane za pracowników dla celów prawnych lub podatkowych; b) prowadzą indywidualne prace dla jednostki pod jej kierunkiem, w taki sam sposób jak osoby, które są uważane za pracowników dla celów prawnych lub podatkowych; lub c) świadczą usługi, które są podobne do usług świadczonych przez pracowników. Na przykład pojęcie to obejmuje cały personel kierowniczy, tj. te osoby, które mają władzę i odpowiedzialność w zakresie planowania, kierowania i kierowania działaniami jednostki, w tym członkowie rad nadzorczych (lub zbliżonych organów).
Instrument kapitałowy	Umowa, która dokumentuje istnienie udziałów w aktywach jednostki gospodarczej pozostałych po odjęciu wszystkich jej zobowiązań <sup>(1)</sup> .
Przyznany instrument kapitałowy	Prawo (warunkowe lub bezwarunkowe) do <b>instrumentu kapitałowego</b> jednostki przyznane przez jednostkę lub inną stronę w ramach <b>umowy dotyczącej płatności w formie akcji</b> .
Transakcja płatności w formie akcji rozliczana w instrumentach kapitałowych	<b>Transakcja płatności w formie akcji</b> , w której jednostka otrzymuje dobra lub usługi w zamian za własne <b>instrumenty kapitałowe</b> (obejmujące akcje i <b>opcje na akcje</b> ).
Wartość godziwa	Kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, zobowiązanie zaspokojone, a <b>przyznany instrument kapitałowy</b> wymieniony, pomiędzy zainteresowanymi, dobrze poinformowanymi i niepowiązanymi stronami transakcji.
Dzień przyznania	Dzień, w którym jednostka oraz druga strona (w tym pracownik) zawierają <b>umowę dotyczącą płatności w formie akcji</b> , czyli dzień, w którym obie strony przyjmują uzgodnione terminy i warunki porozumienia. W dniu przyznania jednostka przekazuje kontrahentowi prawo do środków pieniężnych, innych aktywów lub własnych <b>instrumentów kapitałowych</b> , przy założeniu, że określone <b>warunki (jeśli istnieją) nabycia uprawnień</b> zostały spełnione. Jeśli umowa wymaga zatwierdzenia (na przykład ze strony akcjonariuszy), dniem przyznania jest dzień, gdy zatwierdzenie to zostanie uzyskane.
Wartość wewnętrzna	Różnica między <b>wartością godziwą</b> akcji, które kontrahent ma prawo (warunkowo lub bezwarunkowo) nabyć lub otrzymać, a ceną (jeżeli została określona), jaką musi za te akcje zapłacić. Na przykład <b>opcja na akcje</b> z ceną wykonania 15 j.p. <sup>(2)</sup> , gdy <b>wartość godziwa</b> jednej akcji wynosi 20 j.p., ma wartość wewnętrzną 5 j.p.
Warunek rynkowy	Warunek, w ramach którego cena wykonania, nabycia uprawnienia lub wykonalność <b>instrumentu kapitałowego</b> są uzależnione od ceny rynkowej <b>instrumentów kapitałowych</b> jednostki. Warunkiem takim jest np. osiągnięcie określonej ceny akcji lub określonej kwoty <b>wartości wewnętrznej opcji na akcje</b> , lub osiągnięcie ustalonego wskaźnika, który jest określany jako cena rynkowa <b>instrumentów kapitałowych</b> jednostki w relacji do indeksu cen rynkowych <b>instrumentów kapitałowych</b> innych podmiotów.
Dzień wyceny	Dzień, na który <b>wartość godziwa przyznaczonych instrumentów</b> jest wyceniana na potrzeby niniejszego MSSF. W transakcjach z <b>pracownikami oraz osobami świadczącymi podobne usługi</b> dniem wyceny jest dzień przyznania. W transakcjach z kontrahentami innymi niż pracownicy (lub osoby świadczące podobne usługi) dniem wyceny jest dzień, w którym jednostka otrzymuje dobra lub kontrahent świadczy usługi.
Odnawialność	Cecha, która przewiduje automatyczne przyznanie dodatkowych <b>opcji na akcje</b> w momencie, gdy wcześniej przyznane opcje są rozliczane w akcjach jednostki zamiast w środkach pieniężnych (w celu wypełnienia ceny wykonania).

<sup>(1)</sup> Założenia koncepcyjne definiują zobowiązanie jako obecny, wynikającym ze zdarzeń przeszłych, obowiązek jednostki gospodarczej, którego wypełnienie – jak się oczekuje – spowoduje wypływ z jednostki środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne (np. wypływ środków pieniężnych lub innych aktywów jednostki).

<sup>(2)</sup> W niniejszym załączniku kwoty pieniężne denominowane są w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

Opcja odnowiona	Nowa <b>opcja na akcje</b> przyznawana w momencie, gdy do rozliczenia wcześniejszej przyznanej <b>opcji na akcje</b> wykorzystywane są akcje własne jednostki.
Umowa dotycząca płatności w formie akcji	Umowa między jednostką i drugą stroną (w tym pracownikiem) skutkująca zawarciem <b>transakcji płatności w formie akcji</b> , w wyniku której druga strona (kontrahent) otrzymuje prawo do środków pieniężnych lub innych aktywów o wartości uzależnionej od ceny akcji lub innych <b>instrumentów kapitałowych</b> jednostki, lub otrzymuje <b>instrumenty kapitałowe</b> jednostki, przy założeniu, że <b>warunki nabycia uprawnień</b> (jeżeli istnieją) zostały spełnione.
Transakcja płatności w formie akcji rozliczana w środkach pieniężnych	<b>Transakcja płatności w formie akcji</b> , w której jednostka nabywa dobra lub usługi w drodze zaciągnięcia zobowiązania wobec dostawcy dóbr lub usług do wydania środków pieniężnych lub innych aktywów o wartości zależnej od ceny (lub wartości) akcji własnych jednostki lub innych <b>instrumentów kapitałowych</b> tej jednostki.
Opcja na akcje	Umowa dająca posiadaczowi prawo, lecz nie obowiązek, do subskrybowania akcji jednostki po stałej lub możliwej do określenia cenie przez określony okres czasu.
Nabycie uprawnień	Stać się uprawnionym. W ramach <b>umowy dotyczącej płatności w formie akcji</b> kontrahent (w tym pracownik) staje się uprawniony do otrzymania środków pieniężnych, innych aktywów lub <b>instrumentów kapitałowych</b> jednostki po spełnieniu określonych <b>warunków nabycia uprawnień</b> .
Warunki nabycia uprawnień	Warunki, jakie muszą zostać spełnione, aby kontrahent (w tym pracownik) otrzymał egzekwowlalne prawo do środków pieniężnych, innych aktywów lub <b>instrumentów kapitałowych</b> jednostki, w ramach <b>umowy dotyczącej płatności w formie akcji</b> . Warunki nabycia uprawnień obejmują warunki świadczenia usługi, które wymagają od kontrahenta (w tym pracownika) świadczenia usługi przez określony czas, oraz warunki związane z dokonaniem gospodarczymi jednostki, wymagające osiągnięcia pewnych wyników gospodarczych (takich jak np. określony wzrost zysku jednostki w określonym czasie).
Okres nabywania uprawnień	Okres, w czasie którego wszystkie określone <b>warunki nabycia uprawnień</b> ustalone w <b>umowie dotyczącej płatności w formie akcji</b> muszą zostać spełnione.

#### Załącznik B

### Wytyczne dotyczące stosowania standardu

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

### Szacowanie wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych

- B1 Paragrafy B2–B41 niniejszego załącznika omawiają wycenę wartości godziwej przyznanych akcji i opcji na akcje, koncentrując się na specyficznych terminach i warunkach, które są charakterystyczne dla akcji lub opcji na akcje przyznawanych pracownikom. Z tego też względu omówienie to nie jest całkowicie wyczerpujące. Co więcej, w związku z tym, że analizowane poniżej zagadnienia związane z wyceną koncentrują się na akcjach i opcjach przyznawanych pracownikom, przyjęto założenie, że wycena ich wartości godziwej dokonywana jest na dzień przyznania. Mimo to wiele aspektów wyceny omówionych poniżej (np. określanie oczekiwanej zmienności) odnosi się również do szacowania wartości godziwej akcji i opcji przyznanych stronom innym niż pracownicy – na dzień otrzymania przez jednostkę dóbr lub świadczenia przez kontrahenta usług.

*Akcje*

- B2 W przypadku akcji przyznanych pracownikom wartość godziwa akcji własnych jest mierzona na poziomie ich ceny rynkowej (lub oszacowanej ceny rynkowej, jeśli akcje jednostki nie są przedmiotem publicznego obrotu), skorygowanej w taki sposób, aby uwzględniała terminy i warunki, na których akcje przyznano (z wyjątkiem warunków nabycia uprawnień, które nie są uwzględniane w wycenie wartości godziwej zgodnie z paragrafami 19–21).
- B3 Na przykład jeśli pracownik nie jest upoważniony do otrzymywania dywidend w okresie nabywania uprawnień, czynnik ten należy uwzględnić przy szacowaniu wartości godziwej przyznanych akcji. Podobnie wygląda sytuacja, gdy akcje podlegają restrykcjom co do ich przenoszenia po dniu nabycia uprawnień. Czynnik taki należy uwzględnić w szacunku wartości godziwej, jednak tylko w takim zakresie, w jakim restrykcje te wpływałyby na cenę, którą skłonni byłiby zapłacić zainteresowani, dobrze poinformowani i niepowiązani uczestnicy rynku. Na przykład jeśli akcje są przedmiotem aktywnego obrotu na głębokim i płynnym rynku, restrykcje co do ich transferu po dniu nabycia uprawnień mogą mieć niewielki, jeśli jakkolwiek, wpływ na cenę, którą zapłaciliby za te akcje zainteresowani i dobrze poinformowani uczestnicy rynku. W procesie szacowania na dzień przyznania wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych nie należy uwzględniać restrykcji dotyczących transferu lub innych ograniczeń występujących w okresie nabywania uprawnień. Wynika to z faktu, że mają one swoje źródło w istnieniu warunków nabycia uprawnień, które to należy traktować zgodnie z paragrafami 19–21.

*Opcje na akcje*

- B4 W przypadku wielu opcji na akcje przyznawanych pracownikom ich ceny rynkowe nie są dostępne. Wynika to z tego, że przyznane opcje cechują się terminami i warunkami, których nie mają opcje będące przedmiotem obrotu. Jeśli na rynku nie istnieją opcje z podobnymi terminami i warunkami, to wartość godziwą przyznanych opcji należy oszacować, stosując model wyceny opcji.
- B5 Wybierając model wyceny opcji, jednostka powinna rozważyć czynniki, które wzięliby pod uwagę zainteresowani i dobrze poinformowani uczestnicy rynku, wybierając model wyceny. Na przykład wiele opcji pracowniczych ma długi okres trwania (życia), ich budowa przewiduje zazwyczaj możliwość ich wykonania między dniem nabycia uprawnień a dniem kończącym okres trwania i są one często wykonywane wcześniej – przed końcem okresu trwania. Czynniki te należy rozpatrzyć, szacując wartość godziwą opcji na dzień ich przyznania. W wielu jednostkach wskazane czynniki mogą wykluczyć wykorzystanie modelu Blacka-Scholes'a-Mertona, który nie uwzględnia możliwości wykonania opcji przed końcem okresu trwania i przez to może nie odzwierciedlić skutków oczekiwanego wcześniejszego wykonania opcji. Model ten nie uwzględnia również możliwości zmian oczekiwanej zmienności w okresie trwania opcji, jak również zmian w innych danych wejściowych do modelu w tym przedziale czasu. Jednak w przypadku opcji ze względnie krótkim okresem umownego trwania lub które mają zostać wykonane w krótkim czasie po dniu nabycia uprawnień, wskazane czynniki mogą nie mieć znaczenia. W takich przypadkach z modelu Blacka-Scholes'a-Mertona można otrzymać wartość, która będzie zasadniczo taka sama jak w przypadku zastosowania bardziej elastycznych modeli wyceny opcji.
- B6 Wszystkie modele wyceny opcji powinny uwzględniać przynajmniej następujące czynniki:
- cenę wykonania (realizacji) opcji;
  - czas trwania (życia) opcji;
  - bieżącą cenę akcji bazowych;
  - oczekiwaną zmienność ceny akcji;
  - oczekiwane dywidendy z akcji (jeśli ich uwzględnienie jest wskazane); oraz
  - stopę procentową wolną od ryzyka w okresie trwania opcji.
- B7 W procesie szacowania wartości godziwej należy uwzględnić również inne czynniki, które wzięliby pod uwagę (określając cenę) zainteresowani i dobrze poinformowani uczestnicy rynku (z wyjątkiem warunków nabycia uprawnień i odnawialności, które są wyłączone z wyceny wartości godziwej zgodnie z paragrafami 19–22).
- B8 Na przykład opcje na akcje przyznane pracownikowi nie mogą zazwyczaj zostać wykonane w określonym przedziale czasu (np. w okresie nabywania uprawnień lub w okresach określonych przez regulatorów rynków papierów wartościowych). Czynnik ten powinien zostać uwzględniony, jeśli zastosowany model wyceny przyjmuje możliwość wykonania opcji w każdym momencie jej trwania (życia). Jeżeli jednak jednostka stosuje model wyceny przeznaczony dla opcji, które mogą zostać wykonane tylko na koniec okresu trwania opcji, żadne korekty nie są potrzebne dla uwzględnienia niemożności wykonania opcji w okresie nabywania uprawnień (lub innych okresach w czasie trwania opcji). Wynika to stąd, że sam model uwzględnia brak możliwości wykonania opcji w tych okresach.

- B9 Podobnie, innym czynnikiem charakterystycznym dla opcji pracowniczych jest prawdopodobieństwo wczesnego wykonania opcji. Podejście takie może wynikać na przykład stąd, że opcje pracownicze nie są swobodnie przenaszalne, lub też dlatego, że pracownik musi wykonać wszystkie opcje, do których nabył uprawnienia w momencie przerwania zatrudnienia. Skutki oczekiwanego wczesnego wykonania opcji powinny zostać odpowiednio uwzględnione, co omówiono w paragrafach B16–B21.
- B10 Jednostka nie powinna uwzględniać przy szacowaniu wartości godziwej przyznanych opcji (lub innych instrumentów kapitałowych) czynników, których nie wzięliby pod uwagę zainteresowani i dobrze poinformowani uczestnicy rynku, określając cenę opcji (lub innego instrumentu kapitałowego). Na przykład w przypadku opcji na akcje przyznanych pracownikom czynniki mogące wpływać na wartość opcji z punktu widzenia pojedynczego tylko pracownika mogą okazać się nieistotne przy szacowaniu ceny, która zostałaby ustalona przez zainteresowanego i dobrze poinformowanego uczestnika rynku.

*Dane wejściowe do modeli wyceny opcji*

- B11 Celem procesu szacowania oczekiwanej zmienności oraz dywidendy z akcji bazowych jest przybliżenie oczekiwań, które zostałyby odzwierciedlone w bieżącej cenie rynkowej lub negocjowanej cenie opcji. Podobnie w przypadku szacowania skutków wczesnego wykonania opcji pracowniczych, celem jest przybliżenie oczekiwań, które poczyniłaby zewnętrzna strona mająca dostęp do szczegółowych danych o zachowaniach pracowników w zakresie wykonywania opcji i opierająca się na informacjach dostępnych na dzień przyznania opcji.
- B12 Często dostępny jest przedział racjonalnych oczekiwań co do przyszłej zmienności, dywidend lub zachowań pracowników w zakresie wykonania opcji. W takim przypadku oczekiwane wartości powinny zostać wyliczone poprzez zważenie każdej kwoty z przedziału przez prawdopodobieństwo jej wystąpienia.
- B13 Oczekiwania dotyczące przyszłości są przeważnie oparte na przeszłym doświadczeniu. Dane przeszłe wymagają jednak modyfikacji, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że przyszłość będzie się różnić od przeszłości. W niektórych okolicznościach, możliwe do zidentyfikowania czynniki mogą wskazywać, że nieskorygowane dane historyczne są relatywnie ubogim wskaźnikiem stanów przyszłych. Przykładem może być sytuacja, gdy jednostka z dwoma wyraźnie różnymi obszarami działalności gospodarczej zbywa jeden z nich – charakteryzujący się znacząco mniejszym ryzykiem niż drugi. W takim przypadku historyczna zmienność może nie być najlepszą informacją, na podstawie której można by oprzeć racjonalne oczekiwania co do przyszłości.
- B14 W innych okolicznościach historyczne informacje mogą nie być dostępne. Na przykład nowo notowany podmiot ma (jeśli ma) ograniczone dane historyczne co do zmienności ceny własnych akcji. Nienotowane lub nowo notowane podmioty zostały omówione w dalszej części opracowania.
- B15 Podsumowując powyższe rozważania, można stwierdzić, iż jednostka nie powinna opierać szacunków zmienności, zachowań pracowników w zakresie wykonania opcji oraz dywidend jedynie na informacjach historycznych bez rozważenia zakresu, w jakim dane historyczne mogą być racjonalnie uważane za wskaźnikowe dla przyszłości.

*Oczekiwane wczesne wykonanie opcji*

- B16 Pracownicy często wcześniej wykonują posiadane opcje na akcje, kierując się różnymi względami. Przyczyną takiego postępowania może być na przykład to, że pracownicze opcje na akcje są zazwyczaj nieprzenaszalne. Brak możliwości przeniesienia opcji może skutkować tym, że pracownicy wcześniej wykonują swoje opcje, ponieważ tylko w ten sposób będą mogli zamknąć swoją pozycję. Inną przyczyną wczesnego wykonania opcji może być to, że pracownicy opuszczając miejsce pracy, zostają zazwyczaj zobligowani do wykonania opcji, do których nabyli uprawnienia w krótkim czasie – w przeciwnym wypadku opcje zostaną umorzone. Czynniki te, podobnie jako poprzedni, powodują wczesne wykonanie opcji. Inną przesłanką wczesnego wykonania opcji może być niechęć do ryzyka lub brak dywersyfikacji zasobów majątkowych.
- B17 Środki, za pomocą których uwzględnia się oczekiwane wczesne wykonanie opcji, zależą od zastosowanego modelu wyceny opcji. Na przykład oczekiwane wczesne wykonanie może zostać uwzględnione poprzez wykorzystanie szacunków oczekiwanego czasu trwania (życia) opcji (który w przypadku opcji pracowniczych jest określany jako czas między dniem przyznania opcji a dniem oczekiwanego jej wykonania) jako zmiennej wejściowej do modelu wyceny opcji (np. modelu wyceny Blacka-Scholes'a-Mertona). Oczekiwane wczesne wykonanie może być ewentualnie odpowiednio modelowane w przypadku zastosowania modelu dwumianowego lub zbliżonego do niego modelu wyceny opcji, który wykorzystuje umowny czas trwania opcji jako zmienną wejściową.
- B18 Czynniki, które należy rozważyć w przypadku szacowania wczesnego wykonania opcji, obejmują:
- długość okresu nabywania uprawnień, ponieważ opcja na akcje nie może zazwyczaj zostać wykonana przed upływem okresu nabycia uprawnień. Określając wpływ wczesnego wykonania opcji na wycenę, należy założyć, że nastąpi nabycie uprawnień do opcji. Implikacje warunków nabycia uprawnień omówiono w paragrafach 19–21;
  - przeciętny okres czasu, przez który podobne opcje pozostawały niewykonane w przeszłości;
  - cenę akcji bazowych. Doświadczenie może wskazywać, że pracownicy wykonują swoje opcje, gdy cena akcji osiągnie określony poziom ponad cenę wykonania opcji;



- d) stanowisko pracownika w organizacji. Na przykład doświadczenie może wskazywać, że pracownicy wyższych szczebli mają zwyczaj wykonywania opcji później niż pracownicy niższych szczebli (zależność omówiona dalej w paragrafie B21);
- e) oczekiwaną zmienność akcji bazowych. Przeciętnie pracownicy mogą wykonywać wcześniej opcje na akcje charakteryzujące się wysoką zmiennością ceny niż opcje z niską zmiennością.
- B19 Jak wskazano w paragrafie B17, skutki wczesnego wykonania mogą zostać uwzględnione poprzez wykorzystanie szacunku oczekiwanego czasu trwania (życia) opcji jako zmiennej wejściowej do modelu wyceny opcji. Szacując oczekiwany czas trwania opcji przyznanych grupie pracowników, jednostka może oprzeć szacunki na odpowiednio ważonym średnim oczekiwanym czasie trwania, ustalonym dla całej grupy pracowników. Innym rozwiązaniem jest wykorzystanie odpowiednio ważonych średnich czasów trwania dla podgrup pracowników w grupie – opierając się na bardziej szczegółowych danych co do zachowań pracowników w zakresie wykonania opcji (kwestia omówiona dalej).
- B20 Rozdzielenie przyznanych opcji na podgrupy pracowników z relatywnie jednorodnym zachowaniem w zakresie ich wykonywania może mieć istotne znaczenie. Wartość opcji nie jest liniową funkcją czasu trwania opcji – wartość opcji wzrasta w malejącym tempie w miarę wydłużania się tego okresu. Na przykład jeśli wszystkie inne założenia pozostaną niezmiennione, to dwuletnia opcja będzie miała większą wartość niż jednoroczna, ale wartość ta nie będzie dwukrotnie większa od wartości opcji jednorocznej. Oznacza to, iż przeprowadzając szacunki wartości opcji na podstawie pojedynczego średnio ważonego okresu trwania (życia), który obejmowałby szeroki zakres różnych okresów trwania, dokonano by zawyżenia całkowitej wartości godziwej przyznanych opcji na akcje. Rozdzielając przyznane opcje na kilka podgrup, z których każda ma relatywnie wąski przedział okresów trwania (uwzględnionych w średnio ważonym okresie trwania podgrupy), można zredukować to przeszacowanie.
- B21 Podobne okoliczności należy rozpatrzyć, wykorzystując dwumianowy model wyceny lub model podobny do niego. Przykładowo, doświadczenie jednostki, która przyznaje opcje pracownikom na zasadniczo różnych stanowiskach, może wskazywać, że kadra zarządzająca utrzymuje swoje opcje dłużej niż kierownictwo średniego szczebla. Kierownictwo średniego szczebla może zaś utrzymywać opcje dłużej niż pracownicy niższej usytuowani w hierarchii. Obok tego, niektórzy pracownicy mogą być zachęceni lub zobligowani do utrzymywania minimalnej kwoty (lub liczby) swoich instrumentów kapitałowych (w tym opcji), przez co mogą przeciętnie wykonywać swoje opcje później niż inni pracownicy, do których nie odnoszą się takie okoliczności. W przedstawionych sytuacjach rozdzielenie opcji na grupy pracowników z jednorodnym zachowaniem w zakresie wykonywania opcji pozwoli na bardziej dokładne oszacowanie całkowitej wartości godziwej przyznanych opcji na akcje.

#### *Oczekiwana zmienność*

- B22 Oczekiwana zmienność jest wielkością obrazującą, o ile (jak można oczekiwać) cena będzie się zmieniać w okresie. Miarą zmienności wykorzystywaną w modelach wyceny opcji jest odchylenie standardowe (w ujęciu rocznym) stopy zwrotu z akcji w określonym przedziale czasu. Stopa zwrotu wyrażona jest jako roczna stopa procentowa przy kapitalizacji ciągłej (roczna ciągła stopa procentowa). Zmienność jest zazwyczaj wyrażana dla okresów rocznych, co umożliwi jej porównywanie niezależnie od przedziałów czasu wykorzystanych w kalkulacji, np. niezależnie od tego, czy są to obserwacje dzienne, tygodniowe czy miesięczne.
- B23 Stopa zwrotu (dodatnia lub ujemna) z akcji dla danego okresu określa, jak dużo akcjonariusz zyskał z dywidend oraz wzrostu (lub spadku) ceny akcji.
- B24 Oczekiwana zmienność akcji w ujęciu rocznym obrazuje przedział, w którym (jak można oczekiwać) roczna ciągła stopa zwrotu będzie się znajdować przez około dwie trzecie czasu. Na przykład jeżeli dla akcji (z oczekiwaną roczną ciągłą stopą zwrotu równą 12 %) zmienność wynosi 30 %, to prawdopodobieństwo, że stopa zwrotu w okresie jednego roku znajdzie się w przedziale  $-18\%$  ( $12\% - 30\%$ ) i  $42\%$  ( $12\% + 30\%$ ) kształtuje się na poziomie zbliżonym do  $2/3$ . Jeżeli cena akcji wynosi 100 j.p. na początku roku, a żadne dywidendy nie są płacone, to cena akcji na koniec roku znajdzie się w przedziale od 83,53 ( $100 \text{ j.p.} \times e^{-0,18}$ ) do 152,20 ( $100 \text{ j.p.} \times e^{0,42}$ ) i będzie w tym przedziale pozostawać przez około  $2/3$  roku.
- B25 Czynniki, które należy rozważyć, szacując oczekiwaną zmienność, obejmują:
- a) zmienność stosowaną dla opcji na akcje jednostki będących przedmiotem obrotu na giełdzie lub dla innych notowanych instrumentów jednostki zawierających element opcyjny (np. zamienny instrument dłużny), jeśli zmienność stosowana jest dostępna;
- b) historyczną zmienność cen akcji w możliwie ostatnim okresie czasu, którego długość jest generalnie współmierna z oczekiwanym okresem trwania opcji (uwzględniając pozostały okres umownego trwania opcji oraz skutki jej oczekiwanego wczesnego wykonania);
- c) czas, przez jaki akcje jednostki są przedmiotem publicznego obrotu. Nowo notowane podmioty mogą mieć wysoką historyczną zmienność w porównaniu z podobnymi jednostkami, które są notowane od dłuższego czasu. Dalsze wskazówki odnoszące się do nowo notowanych podmiotów przedstawiono poniżej;
- d) tendencję zmienności do oscylowania (powrotu) wokół jej średniej, tj. jej długookresowy średni poziom, jak i inne czynniki wskazujące, że oczekiwana przyszła zmienność może różnić się od zmienności przeszłej. Na przykład jeśli cena akcji jednostki była szczególnie niestabilna w pewnym określonym czasie z powodu nieudanej próby przejęcia lub ważnej restrukturyzacji, okres ten może być pominięty w wyliczaniu historycznej średniej zmienności w ujęciu rocznym;

- e) właściwe i regularne przedziały czasowe dla obserwacji cen. Obserwacje cen powinny być spójne z okresu na okres. Na przykład jednostka może wykorzystywać cenę zamknięcia z każdego tygodnia lub najwyższą cenę w tygodniu, ale nie powinna wykorzystywać ceny zamknięcia dla niektórych tygodni i najwyższej ceny dla innych tygodni. Obserwowane ceny powinny być również wyrażone w walucie, w której ustalona jest cena wykonania.

#### Podmioty nowo notowane

- B26 Jak wskazano w paragrafie B25, jednostka powinna rozważyć historyczną zmienność ceny akcji w możliwie ostatnim okresie czasu, którego długość jest generalnie współmierna z oczekiwanym okresem trwania opcji. Jeśli nowo notowany podmiot nie ma wystarczających informacji pozwalających na określenie historycznej zmienności ceny akcji, powinien wyliczyć ją dla możliwie najdłuższego okresu czasu, dla którego notowania są dostępne. Możliwe jest również uwzględnienie historycznej zmienności cen akcji podobnych podmiotów przechodzących porównywalny okres w swym rozwoju. Na przykład jednostka notowana od roku i przyznająca opcje z przeciętnym oczekiwanym okresem trwania (życia) pięciu lat, może wziąć pod uwagę rozkłady i poziom historycznych zmienności cen akcji podmiotów prowadzących działalność w tym samym sektorze, w okresie pierwszych sześciu lat od pojawienia się ich na rynku publicznym.

#### Podmioty nienotowane

- B27 Podmioty nienotowane nie dysponują historycznymi informacjami pozwalającymi na oszacowanie oczekiwanej zmienności ceny ich akcji. W takim przypadku należy rozważyć czynniki wskazane poniżej.
- B28 W niektórych przypadkach nienotowany podmiot regularnie emitujący opcje lub akcje dla swoich pracowników (lub innych stron) może mieć ukształtowany wewnętrzny rynek dla swych akcji. Zmienność ustalonych na tej drodze cen akcji może być wzięta pod uwagę w szacowaniu oczekiwanej zmienności.
- B29 Alternatywą może być również wykorzystanie (przy szacowaniu oczekiwanej zmienności) historycznych lub stosowanych zmienności cen akcji podobnych, notowanych podmiotów, dla których, z racji tego, że są notowane, można uzyskać ceny akcji lub ceny opcji. Rozwiązanie takie może być właściwe, gdy podmiot określa wartość własnych akcji na podstawie cen akcji podobnych, notowanych podmiotów.
- B30 Jeżeli podmiot, szacując wartość własnych akcji, nie wykorzystuje cen akcji podobnych, notowanych podmiotów, lecz zamiast tego korzysta z innej metodologii wyceny akcji, może oszacować oczekiwaną zmienność spójnie z zastosowaną metodologią. Na przykład podmiot może szacować wartość swoich akcji, odnosząc się do wartości aktywów netto lub stopy zysków. W takim przypadku możliwe jest rozważenie oczekiwanej zmienności aktywów netto lub zysków.

#### Oczekiwane dywidendy

- B31 Uwzględnienie oczekiwanych dywidend przy określaniu wartości godziwej akcji lub przyznanych opcji uzależnione jest od tego, czy kontrahent ma prawo do dywidend lub ich odpowiedników.
- B32 Na przykład jeśli pracownikom przyznano opcje i są oni uprawnieni do otrzymywania dywidend z akcji bazowych lub odpowiedników dywidend (które to mogą być płatne w środkach pieniężnych lub obniżać cenę wykonania) między dniem przyznania i dniem wykonania, przyznane opcje powinny być wyceniane, jak gdyby żadne dywidendy nie były płatne, tj. zmienna wejściowa oznaczająca oczekiwane dywidendy powinna wynosić zero.
- B33 Podobnie w przypadku, gdy wartość godziwa akcji przyznanych pracownikom jest szacowana na dzień przyznania, żadne korekty nie są wymagane w związku z oczekiwanymi dywidendami, jeśli pracownik jest upoważniony do ich otrzymywania w okresie nabywania uprawnień.
- B34 Inaczej wygląda sytuacja, gdy pracownicy nie mają prawa do dywidend lub ich ekwiwalentów w okresie nabywania uprawnień (lub przed dniem wykonania w przypadku opcji) – w takim przypadku, wyceniając prawa do akcji lub opcji na dzień przyznania, należy uwzględnić oczekiwane dywidendy. Oznacza to, że szacując wartość godziwą przyznanych opcji, należy wprowadzić do modelu wyceny opcji oczekiwane dywidendy. W przypadku szacowania wartości godziwej przyznanych akcji ustalona wartość powinna zostać zmniejszona o bieżącą wartość oczekiwanych dywidend, które zostaną wypłacone w okresie nabywania uprawnień.
- B35 Wiele modeli wyceny opcji zazwyczaj wymaga wprowadzenia oczekiwanej stopy dywidendy. Modele te mogą jednak zostać zmodyfikowane tak, aby uwzględniały kwotę oczekiwanej dywidendy zamiast jej stopy. Jednostka może zarówno wykorzystać oczekiwaną stopę dywidendy, jak i oczekiwane płatności. Jeśli jednostka wykorzystuje kwoty (płatności), to powinna przeanalizować historyczny schemat wzrostu dywidend. Na przykład jeśli jednostka w ramach swojej polityki przyjmowała dotychczas około 3-procentowy wzrost dywidend rocznie, szacując wartości opcji, nie powinna zakładać stałej kwoty dywidendy przez cały okres trwania (życia) opcji, chyba że istnieją potwierdzające to założenie dowody.

- B36 Generalnie założenia co do oczekiwanych dywidend należy oprzeć na publicznie dostępnych informacjach. Jednostka, która nie płaci dywidend i która nie ma takich planów, powinna przyjąć oczekiwaną stopę dywidendy na poziomie zera. Jednostka wchodząca na rynek, a niemająca przeszłej praktyki płacenia dywidend, może jednak spodziewać się, iż rozpocznie ich płacenie w oczekiwanym czasie trwania opcji pracowniczych. Jednostki takie mogą (przy szacowaniu wartości godziwej) wykorzystać średnią z przeszłej stopy dywidendy (zera) i przeciętnej stopy dywidendy ustalonej dla odpowiednio porównywalnej grupy podmiotów.

*Stopa procentowa wolna od ryzyka*

- B37 Zazwyczaj stopa wolna od ryzyka określana jest jako stopa zwrotu uzyskana z bieżąco dostępnych zero-kuponowych papierów wartościowych emitowanych przez rząd kraju, w którego walucie wyrażona jest cena wykonania opcji. Wskazane papiery wartościowe powinny się charakteryzować okresem pozostałym do momentu nabycia uprawnień równym oczekiwanemu czasowi trwania wycenianej opcji (który to wynika z czasu pozostałego do końca umownego czasu trwania opcji i oczekiwanego wczesnego wykonania). Czasem konieczne może się okazać wykorzystanie pewnych wielkości zastępczych – w przypadku gdy nie istnieją papiery wartościowe emitowane przez rząd lub gdy widoczne są przesłanki świadczące, iż otrzymana stopa zwrotu na zero-kuponowych papierach rządowych nie odzwierciedla stopy procentowej wolnej od ryzyka (przykładem są tutaj gospodarki z wysoką inflacją). Właściwa wielkość zastępcza powinna zostać również wykorzystana, jeśli uczestnicy rynku określając wartość godziwą opcji (z okresem trwania równym oczekiwanemu okresowi trwania opcji wycenianej) wykorzystaliby tę wielkość zamiast stopy zwrotu z zero-kuponowych papierów rządowych.

*Wpływ na strukturę kapitału*

- B38 Opcje na akcje będące przedmiotem obrotu są zazwyczaj wystawiane przez jednostki trzecie, nie zaś przez emitenta akcji. W momencie wykonania opcji ich wystawca dostarcza akcje posiadaczowi opcji. Chcąc wypełnić przyjęte na siebie zobowiązanie dostarczenia akcji, wystawca opcji musi odkupić je od dotychczasowych akcjonariuszy. Oznacza to, że wykonanie opcji będącej przedmiotem obrotu nie ma skutków rozwodniających.
- B39 Inaczej wygląda sytuacja, gdy opcje na akcje są wystawiane przez emitenta akcji. W takim przypadku rozliczenie opcji poprzez dostarczenie akcji traktowane jest jak ich nowa emisja – może mieć ona postać emisji zupełnie nowych akcji lub wyemitowania akcji, które zostały wcześniej odkupione i w momencie odkupu pomniejszyły kapitał własny. Ewentualna emisja akcji po cenie wykonania opcji, nie zaś po ich bieżącej cenie rynkowej z dnia rozliczenia, oznacza rzeczywiste lub potencjalne rozwodnienie, co może doprowadzić do spadku rynkowej ceny akcji. Spadek ceny akcji może oznaczać dla posiadacza opcji zmniejszenie zysku w momencie jej wykonania w porównaniu z sytuacją, gdy opcje są przedmiotem obrotu na rynku i nie wpływają na rozwodnienie ceny akcji.
- B40 To, czy przedstawiona sytuacja ma znaczący wpływ na wartość przyznanych opcji na akcje, zależy od różnych czynników, np. liczby nowych akcji, które zostaną wyemitowane w momencie wykonania opcji w porównaniu z liczbą akcji już wyemitowanych. Inną kwestią jest to, że rynek mógł uwzględnić już potencjalne rozwodnienie w cenie akcji na dzień przyznania, jeśli oczekiwał, że przyznanie opcji będzie miało miejsce.
- B41 Jednostka powinna jednak rozpatrzyć, czy możliwe skutki rozwodnienia w wyniku przyszłego wykonania przyznanych opcji mogą mieć wpływ na ich oszacowaną wartość godziwą na dzień przyznania. Modele wyceny opcji mogą zostać przystosowane do uwzględnienia skutków potencjalnego rozwodnienia.

**Modyfikacja umowy dotyczącej płatności w formie akcji rozliczanej w instrumentach kapitałowych**

- B42 Paragraf 27 wymaga, aby niezależnie od modyfikacji terminów i warunków, na których instrumenty kapitałowe zostały przyznane, lub też anulowania czy rozliczenia tego przyznania, jednostka ujęła, jako minimum, otrzymane usługi wycenione w wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia przyznania, chyba że do danych instrumentów kapitałowych nie nastąpi nabycie uprawnień na skutek niespełnienia warunku nabycia uprawnień (innego niż warunek rynkowy) określonego na dzień przyznania. Dodatkowo jednostka powinna ująć skutki modyfikacji, w których wyniku nastąpił wzrost całkowitej wartości godziwej umowy dotyczącej płatności w formie akcji lub pojawiły się inne korzyści dla pracownika.
- B43 W celu wypełnienia wymagań paragrafu 27:
- jeśli modyfikacja zwiększa wartość godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych (np. poprzez zmniejszenie ceny wykonania) określoną bezpośrednio przed i po modyfikacji, to jednostka powinna włączyć przyznany krańcowy przyrost wartości godziwej w wycenę kwoty ujemnej za świadczone usługi w zamian za przyznane instrumenty kapitałowe. Przyznany krańcowy przyrost wartości godziwej jest różnicą między wartością godziwą zmodyfikowanych instrumentów kapitałowych i wartością godziwą pierwotnie przyznanych instrumentów kapitałowych, obie wielkości oszacowane na dzień modyfikacji. Jeśli modyfikacja pojawia się w okresie nabywania uprawnień, to przyznany krańcowy przyrost wartości godziwej jest uwzględniany w kwocie ujemnej za świadczone usługi przez okres od dnia modyfikacji do dnia, gdy nastąpi nabycie uprawnień do zmodyfikowanych instrumentów kapitałowych. Dodatkowe kwoty są ujemne obok kwot wynikających z wartości godziwej pierwotnie przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia ich przyznania, które są ujemne przez pozostający czas pierwotnego okresu nabywania uprawnień. Jeśli modyfikacja pojawia się po dniu wymagalności, przyznany krańcowy przyrost wartości godziwej jest ujemny bezzwłocznie lub w okresie nabywania uprawnień, jeśli pracownik jest zobligowany do wypełnienia dodatkowego okresu świadczenia pracy zanim stanie się bezwarunkowo upoważniony do zmodyfikowanych instrumentów kapitałowych;

- b) podobnie wygląda sytuacja, gdy modyfikacja zwiększa liczbę przyznanych instrumentów kapitałowych. W takim przypadku jednostka powinna uwzględnić wartość godziwą dodatkowo przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia modyfikacji, w kwocie ujmowanej za otrzymywane usługi w zamian za przyznane instrumenty kapitałowe, spójnie z wymaganiami powyższej pkt a). Na przykład jeśli modyfikacja pojawia się w okresie nabywania uprawnień, wartość godziwa dodatkowo przyznanych instrumentów kapitałowych jest uwzględniana w kwocie ujmowanej za otrzymywane usługi przez okres od dnia modyfikacji do dnia, gdy nastąpi nabycie uprawnień do dodatkowych instrumentów kapitałowych. Dodatkowe kwoty są ujmowane obok kwot wynikających z wartości godziwej pierwotnie przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia ich przyznania, które są ujmowane przez pozostający czas pierwotnego okresu nabywania uprawnień;
  - c) jeśli jednostka modyfikuje warunki wymagalności w sposób, który jest korzystny dla pracownika, na przykład poprzez skrócenie okresu nabywania uprawnień lub poprzez zmodyfikowanie lub wyeliminowanie warunków związanych z dokonaniem gospodarczymi jednostki (innych niż warunek rynkowy, którego zmiany są traktowane zgodnie z powyższą pkt a)), jednostka powinna uwzględnić zmodyfikowane warunki wymagalności, stosując się do wymagań paragrafów 19–21.
- B44 Jeśli jednostka modyfikuje terminy lub warunki przyznanego instrumentu kapitałowego w sposób, który redukuje całkowitą wartość godziwą umowy dotyczącej płatności w formie akcji, lub w inny sposób niekorzystny dla pracownika, jednostka mimo to powinna dalej ujmować otrzymywane usługi w zamian za przyznane instrumenty kapitałowe w sposób, jak gdyby modyfikacja się nie pojawiła (chyba że jest to anulowanie części lub wszystkich przyznanych instrumentów kapitałowych, co powinno być traktowane zgodnie z paragrafem 28). Na przykład:
- a) jeśli modyfikacja redukuje wartość godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych ustaloną bezpośrednio przed i po modyfikacji, jednostka nie powinna uwzględniać spadku wartości godziwej i kontynuować wycenę kwoty ujmowanej za otrzymywane dobra lub usługi w zamian za instrumenty kapitałowe, opierając się na wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia ich przyznania;
  - b) jeśli modyfikacja zmniejsza liczbę instrumentów kapitałowych przyznanych pracownikowi, to redukcja ta powinna być traktowana jako anulowanie części przyznanych instrumentów, zgodnie z wymaganiami paragrafu 28;
  - c) jeśli jednostka modyfikuje warunki wymagalności w sposób, który jest niekorzystny dla pracownika, na przykład przez wydłużenie okresu zawieszenia lub przez zmodyfikowanie lub dodanie warunków związanych z dokonaniem gospodarczymi jednostki (innymi niż warunek rynkowy, którego zmiany są traktowane zgodnie z powyższą pkt a)), to nie powinna uwzględniać zmodyfikowanych warunków wymagalności, stosując się do wymagań paragrafów 19–21.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 3

**Połączenia jednostek gospodarczych**

## CEL

- 1 Celem niniejszego MSSF jest określenie sprawozdawczości finansowej jednostki, gdy dokonuje *połączenia jednostek gospodarczych*. Stanowi on w szczególności, że wszystkie połączenia jednostek gospodarczych należy rozliczać metodą nabycia. Oznacza to, że jednostka przejmująca ujmuje możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i *zobowiązania warunkowe* jednostki przejmowanej według ich wartości godziwej na dzień przejęcia, a także *wartość firmy*, którą później testuje pod kątem utraty wartości zamiast amortyzować.

## ZAKRES

- 2 Z zastrzeżeniem paragrafu 3 niniejszego standardu, jednostki stosują niniejszy MSSF przy rozliczaniu połączeń jednostek gospodarczych.
- 3 Niniejszy MSSF nie ma zastosowania do:
- połączeń jednostek gospodarczych, w ramach których połączeniu podlegają odrębne jednostki lub *przedsięwzięcia* w celu utworzenia *wspólnego przedsięwzięcia*;
  - połączeń jednostek gospodarczych dotyczących jednostek lub *przedsięwzięć* znajdujących się pod *wspólną kontrolą*;
  - połączeń jednostek gospodarczych dotyczących dwóch lub więcej *jednostek wzajemnych*;
  - połączeń jednostek gospodarczych, w ramach których połączeniu podlegają odrębne jednostki lub *przedsięwzięcia* w celu utworzenia *jednostki sprawozdawczej* wyłącznie na podstawie umowy, bez nabywania udziału we własności (np. połączenia, w ramach których odrębne jednostki podlegają połączeniu wyłącznie na podstawie umowy w celu utworzenia notowanej spółki podwójnej).

**Identyfikacja połączenia jednostek gospodarczych**

- 4 Połączenie jednostek gospodarczych to połączenie odrębnych jednostek lub *przedsięwzięć* w jedną jednostkę sprawozdawczą. Wynikiem prawie wszystkich połączeń jednostek gospodarczych jest objęcie *kontroli* przez jedną jednostkę – jednostkę przejmującą, nad jednym lub większą ilością *przedsięwzięć* – jednostką przejmowaną. Jeżeli jednostka obejmuje kontrolę nad jedną lub więcej jednostkami, które nie są *przedsięwzięciami*, połączenie tych jednostek nie stanowi połączenia jednostek gospodarczych. Gdy jednostka przejmuje grupę aktywów lub aktywów netto, które nie stanowią *przedsięwzięcia*, przypisuje koszt tej grupy na poszczególne możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania wchodzące w jej skład na podstawie ich względnych wartości godziwych w momencie przejęcia.
- 5 Połączenie jednostek gospodarczych może posiadać różną konstrukcję – z przyczyn prawnych, podatkowych lub innych. Może polegać na nabyciu przez jednostkę kapitału własnego innej jednostki, nabyciu wszystkich aktywów netto innej jednostki, wzięciu na siebie zobowiązań innej jednostki lub nabyciu niektórych aktywów netto innej jednostki, które łącznie składają się na jeden lub większą ilość *przedsięwzięć*. Można je przeprowadzić w drodze emisji instrumentów kapitałowych, przekazania środków pieniężnych, ekwiwalentów środków pieniężnych lub innych aktywów, albo połączenia tych metod. Stronami transakcji mogą być właściciele łączących się jednostek albo jednostka i właściciele innej jednostki. Połączenie jednostek gospodarczych może się wiązać z utworzeniem nowej jednostki kontrolującej łączące się jednostki lub przekazane aktywa netto albo restrukturyzacją jednej lub więcej łączących się jednostek.
- 6 Połączenie jednostek gospodarczych może doprowadzić do powstania relacji jednostka dominująca–jednostka zależna, w której jednostka przejmująca jest *jednostką dominującą*, a jednostka przejmowana – *jednostką zależną* jednostki przejmującej. W takich okolicznościach jednostka przejmująca stosuje niniejszy MSSF w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Swoje udziały w jednostce przejmowanej wykazuje we wszelkich jednostkowych sprawozdaniach finansowych, jakie publikuje, jako inwestycję w jednostce zależnej (zob. MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*).
- 7 Połączenie jednostek gospodarczych może polegać na nabyciu aktywów netto, w tym ewentualnej wartości firmy innej jednostki, zamiast kapitału własnego takiej jednostki. Takie połączenie nie doprowadza do powstania relacji jednostka dominująca – jednostka zależna.
- 8 W zakres definicji „połączenia jednostek gospodarczych”, a co za tym idzie – niniejszego MSSF, wchodzi połączenia jednostek gospodarczych, w ramach których jedna jednostka obejmuje kontrolę nad inną jednostką, lecz data objęcia kontroli (tzn. data przejęcia) nie pokrywa się z datą lub datami przejęcia udziału we własności (tzn. *datą* lub *datami wymiany*). Taka sytuacja powstać może na przykład wówczas, gdy jednostka, w której dokonano inwestycji, zawiera porozumienia co do odkupu akcji z niektórymi spośród swoich inwestorów, w wyniku czego następuje zmiana w zakresie kontroli nad jednostką, w której dokonano inwestycji.
- 9 Niniejszy MSSF nie określa zasad rozliczania przez wspólników wspólnych *przedsięwzięć* udziałów we wspólnych *przedsięwzięciach* (zob. MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*).

**Połączenia jednostek gospodarczych dotyczące jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą**

- 10 Połączenie jednostek gospodarczych dotyczące jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą to połączenie jednostek gospodarczych, w ramach którego wszystkie łączące się jednostki lub przedsięwzięcia znajdują się ostatecznie pod kontrolą tej samej strony lub stron zarówno przed, jak i po połączeniu jednostek gospodarczych, a kontrola ta nie jest tymczasowa.
- 11 Grupę osób uznaje się za sprawującą kontrolę nad jednostką, gdy, w wyniku uzgodnień umownych, są łącznie zdolni do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności. Oznacza to, że połączenie jednostek gospodarczych nie wchodzi w zakres niniejszego MSSF, gdy ta sama grupa osób, w wyniku uzgodnień umownych, posiada ostateczną, łączną zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną każdej z łączących się jednostek w celu osiągnięcia korzyści z ich działalności, a ta ostateczna, łączna zdolność nie jest tymczasowa.
- 12 Jednostkę może kontrolować osoba lub grupa osób działająca razem na podstawie uzgodnień umownych i osoba ta lub grupa osób może nie podlegać wymogom MSSF w zakresie sprawozdawczości finansowej. W związku z tym, aby połączenie jednostek gospodarczych można było uznać za dotyczące jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą, łączące się jednostki nie muszą wchodzić w skład jednego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- 13 Poziom udziałów mniejszości w poszczególnych łączących się jednostkach, przed i po połączeniu jednostek gospodarczych, nie ma znaczenia z punktu widzenia ustalania, czy połączenie dotyczy jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą. Podobnie to, że jedna z łączących się jednostek to jednostka zależna wyłączona ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej stosownie do MSR 27, nie ma znaczenia z punktu widzenia ustalania, czy połączenie dotyczy jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą.

**METODA ROZLICZANIA**

- 14 Wszystkie połączenia jednostek gospodarczych rozlicza się metodą nabycia.
- 15 Metoda nabycia postrzega połączenie jednostek gospodarczych z perspektywy tej z łączących się jednostek, którą identyfikuje się jako jednostkę przejmującą. Jednostka przejmująca nabywa aktywa netto oraz ujmuje przejęte aktywa i wzięte na siebie zobowiązania i zobowiązania warunkowe, w tym te z nich, które nie były wcześniej ujęte przez jednostkę przejmowaną. Na wycenę aktywów i zobowiązań jednostki przejmującej transakcja ta nie wpływa. W jej wyniku nie ujmuje się również żadnych dodatkowych aktywów czy zobowiązań jednostki przejmującej, ponieważ nie stanowią one przedmiotu transakcji.

**STOSOWANIE METODY NABYCIA**

- 16 Zastosowanie metody nabycia polega na wykonaniu następujących czynności:
  - a) identyfikacja jednostki przejmującej;
  - b) wycena kosztu połączenia jednostek gospodarczych; oraz
  - c) przypisanie na dzień przejścia kosztu połączenia jednostek gospodarczych przejmowanym aktywom oraz brany na siebie zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym.

**Identyfikacja jednostki przejmującej**

- 17 Jednostkę przejmującą identyfikuje się w odniesieniu do wszystkich połączeń jednostek gospodarczych. Jednostka przejmująca to ta spośród łączących się jednostek, która obejmuje kontrolę nad pozostałymi łączącymi się jednostkami lub przedsięwzięciami.
- 18 Ponieważ metoda nabycia postrzega połączenie jednostek gospodarczych z perspektywy jednostki przejmującej, zakłada tym samym, że jedną z łączących się jednostek można zidentyfikować jako jednostkę przejmującą.
- 19 Kontrola to zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki lub przedsięwzięciem w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności. Zakłada się, że jedna z łączących się jednostek obejmuje kontrolę nad inną łączącą się jednostką, gdy przejmuje większość ogólnej liczby głosów w organach stanowiących tej jednostki, chyba że można wykazać, że taka własność nie stanowi kontroli. Nawet jeżeli jedna z łączących się jednostek nie przejmuje większości ogólnej liczby głosów w organach stanowiących innej łączącej się jednostki, mogła objąć kontrolę nad tą jednostką, jeżeli w wyniku połączenia:
  - a) dysponuje większością głosów w organach stanowiących tej jednostki na podstawie umowy z innymi inwestorami; lub

- b) posiada zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki gospodarczej na mocy statutu lub umowy; lub
  - c) ma zdolność do powoływania lub odwoływania większości członków zarządu lub równoważnego organu zarządzającego tej jednostki; lub
  - d) dysponuje większością głosów na posiedzeniach zarządu lub równoważnego organu zarządzającego tej jednostki.
- 20 Jakkolwiek czasami identyfikacja jednostki przejmującej może sprawiać trudności, zwykle występują przesłanki jej istnienia. Na przykład:
- a) jeżeli wartość godziwa jednej z łączących się jednostek jest znacząco wyższa od wartości godziwej drugiej łączącej się jednostki, jest prawdopodobne, że jednostka o wyższej wartości godziwej to jednostka przejmująca;
  - b) jeżeli połączenie jednostek gospodarczych przeprowadza się w drodze wymiany zwykłych instrumentów kapitałowych z prawem głosu na środki pieniężne lub inne aktywa, jest prawdopodobne, że jednostka wydająca środki pieniężne lub inne aktywa to jednostka przejmująca; oraz
  - c) jeżeli połączenie jednostek gospodarczych sprawia, że kierownictwo jednej z łączących się jednostek ma możliwość zdominowania doboru zespołu kierowniczego połączonej jednostki, jest prawdopodobne, że jednostka, której kierownictwo ma taką możliwość, to jednostka przejmująca.
- 21 W przypadku połączenia jednostek gospodarczych, które przeprowadza się w drodze wymiany udziałów kapitałowych, jednostka, która emituje udziały kapitałowe, jest zwykle jednostką przejmującą. Przy ustalaniu, która spośród łączących się jednostek ma zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną drugiej jednostki (lub jednostek) w celu osiągnięcia korzyści z jej (ich) działalności, należy jednak uwzględnić wszystkie mające znaczenie fakty i okoliczności. W przypadku niektórych połączeń jednostek gospodarczych, określanych zwykle mianem „przejęć odwrotnych”, jednostką przejmującą jest jednostka, której udziały kapitałowe zostały nabyte, zaś jednostka, która je wyemitowała (wydała), to jednostka przejmowana. Może się tak zdarzyć na przykład wówczas, gdy jednostka nienotowana na giełdzie zapewnia sobie „przejęcie” przez mniejszą od siebie jednostkę notowaną na giełdzie, w celu wejścia na giełdę. Jakkolwiek z prawnego punktu widzenia notowaną na giełdzie jednostkę emitującą uznaje się za jednostkę dominującą, a jednostkę nienotowaną na giełdzie – za jednostkę zależną, to jednostka z prawnego punktu widzenia zależna jest jednostką przejmującą, jeżeli ma zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności. Zwykle jednostką przejmującą jest jednostka większa. Fakty i okoliczności związane z danym połączeniem mogą jednak czasami wskazywać na to, że to mniejsza jednostka przejęła jednostkę większą. Wytyczne dotyczące rozliczania przejęć odwrotnych znaleźć można w paragrafach B1–B15 załącznika B.
- 22 W razie gdy tworzy się nową jednostkę w celu wyemitowania instrumentów kapitałowych służących do przeprowadzenia połączenia jednostek gospodarczych, jedną z łączących się jednostek, które istniały przed połączeniem, identyfikuje się jako jednostkę przejmującą na podstawie dostępnych przesłanek.
- 23 Podobnie, w razie gdy połączenie jednostek gospodarczych dotyczy więcej niż dwóch łączących się jednostek, jedną z łączących się jednostek, które istniały przed połączeniem, identyfikuje się jako jednostkę przejmującą na podstawie dostępnych przesłanek. Ustalenie w takich przypadkach, która z jednostek stanowi jednostkę przejmującą, obejmuje między innymi rozważenie, która z łączących się jednostek zainicjowała połączenie oraz czy aktywa lub przychody którejs z łączących się jednostek znacząco przewyższają aktywa lub przychody pozostałych jednostek.

#### **Koszt połączenia jednostek gospodarczych**

- 24 Jednostka przejmująca wycenia koszt połączenia jednostek gospodarczych w kwocie równej sumie:
- a) wartości godziwej, na dzień wymiany, aktywów wydanych, zobowiązań zaciągniętych lub wziętych na siebie oraz instrumentów kapitałowych wyemitowanych przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną; powiększonej o
  - b) wszelkie koszty, które można bezpośrednio przypisać połączeniu jednostek gospodarczych.
- 25 Data przejęcia to dzień, w którym jednostka przejmująca faktycznie obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną. Jeżeli następuje to w drodze pojedynczej transakcji wymiany, data wymiany pokrywa się z datą przejęcia. Połączenie jednostek gospodarczych może jednak obejmować więcej niż jedną transakcję wymiany, na przykład wówczas, gdy przeprowadza się je etapami w drodze kolejnych zakupów akcji/udziałów. W takiej sytuacji:
- a) kosztem połączenia jest łączny koszt poszczególnych transakcji; oraz
  - b) datą wymiany jest data każdej transakcji wymiany (tzn. dzień, w którym każdą pojedynczą inwestycję ujmuje się w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej), natomiast datą przejęcia jest data objęcia przez jednostkę przejmującą kontroli nad jednostką przejmowaną.

- 26 Aktywa wydane i zobowiązania zaciągnięte lub wzięte na siebie przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną wycenia się zgodnie z paragrafem 24, według ich wartości godziwej na dzień wymiany. Oznacza to, że w razie odroczenia uregulowania całości lub części kosztu połączenia jednostek gospodarczych wartość godziwą części odroczonej ustala się w drodze dyskontowania kwot zobowiązań do poziomu ich wartości bieżącej na dzień wymiany, przy uwzględnieniu prawdopodobnej premii lub dyskonta przy regulowaniu.
- 27 Opublikowana na dzień wymiany cena notowanego instrumentu kapitałowego stanowi najlepszy wyznacznik wartości godziwej instrumentu i jej właśnie się używa, z wyjątkiem rzadkich sytuacji, gdy postępuje się inaczej. Inne dowody i metody wyceny rozważa się tylko w tych rzadkich sytuacjach, gdy jednostka przejmująca może wykazać, że opublikowana na dzień wymiany cena stanowi niewiarygodny wyznacznik wartości godziwej, a inne dowody i metody wyceny dostarczają bardziej wiarygodnej miary wartości godziwej instrumentu kapitałowego. Opublikowana na dzień wymiany cena stanowi niewiarygodny wyznacznik wartości godziwej tylko wówczas, gdy wywarła na nią wpływ płynność rynku. Jeżeli opublikowana na dzień wymiany cena stanowi niewiarygodny wyznacznik wartości godziwej lub jeżeli nie istnieje opublikowana cena instrumentów kapitałowych wyemitowanych przez jednostkę przejmującą, wartość godziwą tych instrumentów można na przykład oszacować w oparciu o ich udział procentowy w wartości godziwej jednostki przejmującej albo w oparciu o ich udział procentowy w wartości godziwej jednostki przejmowanej, w zależności od tego, który z tych sposobów jest bardziej oczywisty. Wartość godziwa na dzień wymiany aktywów pieniężnych wydanych zamiast instrumentów kapitałowych właścicielom jednostki przejmowanej może również stanowić wyznacznik łącznej wartości godziwej przekazanej przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną. W każdym wypadku rozważa się wszystkie aspekty połączenia, w tym znaczące czynniki wpływające na negocjacje. Dodatkowe wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej instrumentów kapitałowych znaleźć można w MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.
- 28 W skład kosztu połączenia jednostek gospodarczych wchodzi zobowiązania zaciągnięte lub wzięte na siebie przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną. Przyszłe straty lub inne koszty, których poniesienia oczekuje się w wyniku połączenia, nie stanowią zobowiązań zaciągniętych lub wziętych na siebie przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną, więc nie wchodzi w skład kosztu połączenia.
- 29 W skład kosztu połączenia jednostek gospodarczych wchodzi wszelkie koszty, które można bezpośrednio przypisać temu połączeniu, takie jak wynagrodzenia zapłacone księgowym, doradcom prawnym, rzeczoznawcom oraz innym konsultantom, służące przeprowadzeniu połączenia. Koszty ogólnego zarządu, w tym koszty utrzymywania działu odpowiedzialnego za przejęcia, oraz inne koszty, których nie można bezpośrednio przypisać konkretnemu, rozliczanemu połączeniu, nie wchodzi w skład kosztu połączenia, lecz obciążają rachunek zysków i strat z chwilą poniesienia.
- 30 Koszty organizacji i emisji zobowiązań finansowych stanowią integralną część transakcji emisji tych zobowiązań – nawet wówczas, gdy zobowiązania te emituje się w celu przeprowadzenia połączenia jednostek gospodarczych – a nie koszty, które można bezpośrednio przypisać połączeniu. W związku z tym jednostki nie uwzględniają takich kosztów w koszcie połączenia jednostek gospodarczych. Zgodnie z MSR 39 koszty takie uwzględnia się w początkowej wycenie zobowiązania.
- 31 Podobnie koszty emisji instrumentów kapitałowych stanowią integralną część transakcji emisji kapitałowej – nawet wówczas, gdy te instrumenty kapitałowe emituje się w celu przeprowadzenia połączenia jednostek gospodarczych – a nie koszty, które można bezpośrednio przypisać połączeniu. W związku z tym jednostki nie uwzględniają takich kosztów w koszcie połączenia jednostek gospodarczych. Zgodnie z MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* koszty takie pomniejszają wpływ z emisji kapitałowej.

*Korekty kosztu połączenia jednostek gospodarczych uwarunkowane przyszłymi zdarzeniami*

- 32 W razie gdy porozumienie dotyczące połączenia jednostek gospodarczych przewiduje korektę kosztu połączenia uwarunkowaną przyszłymi zdarzeniami, jednostka przejmująca uwzględnia kwotę korekty w koszcie połączenia na dzień przejścia, jeżeli korekta jest *prawdopodobna* i można ją wiarygodnie wycenić.
- 33 Porozumienie dotyczące połączenia jednostek gospodarczych może zezwalać na korekty kosztu połączenia uwarunkowane jednym lub większą liczbą przyszłych zdarzeń. Korekta może być na przykład uwarunkowana utrzymywaniem się lub osiągnięciem w przyszłych okresach określonego poziomu zysków, ewentualnie utrzymywaniem się ceny rynkowej wyemitowanych instrumentów. Zwykle możliwe jest szacowanie kwot wszelkich tego rodzaju korekt podczas początkowego rozliczania połączenia bez ograniczania wiarygodności informacji, nawet jeśli występuje przez to pewna doza niepewności. W razie gdy przewidywane przyszłe zdarzenia nie wystąpiły lub należy poprawić oszacowania, odpowiednio koryguje się koszt połączenia jednostek gospodarczych.
- 34 Gdy porozumienie dotyczące połączenia jednostek gospodarczych przewiduje taką korektę, nie uwzględnia się jej w koszcie połączenia podczas początkowego rozliczania połączenia, jeżeli korekta ta nie jest *prawdopodobna* albo nie można jej wiarygodnie wycenić. Jeżeli w terminie późniejszym korekta taka staje się *prawdopodobna* i można ją wiarygodnie wycenić, dodatkową zapłatę traktuje się jako korektę kosztu połączenia.



- 35 W pewnych sytuacjach jednostka przejmująca może być obowiązana do dokonania w terminie późniejszym na rzecz sprzedającego płatności stanowiącej rekompensatę za zmniejszenie wartości aktywów wydanych, instrumentów kapitałowych wyemitowanych oraz zobowiązań zaciągniętych lub wziętych na siebie przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną. Dzieje się tak na przykład wówczas, gdy jednostka przejmująca gwarantuje cenę rynkową instrumentów kapitałowych lub dłużnych wyemitowanych w ramach kosztu połączenia jednostek gospodarczych i jest obowiązana wyemitować dodatkowe instrumenty kapitałowe lub dłużne w celu przywrócenia pierwotnie ustalonego kosztu. W takich sytuacjach nie rozpoznaje się wzrostu kosztu połączenia jednostek gospodarczych. W przypadku instrumentów kapitałowych wartość godziwą dodatkowej płatności kompensuje równie jej co do wartości pomniejszenie wartości przypisanej początkowo wyemitowanym instrumentom. W przypadku instrumentów dłużnych dodatkową płatność uznaje się za pomniejszenie premii lub powiększenie dyskonta z tytułu początkowej emisji.

**Przypisywanie kosztu połączenia jednostek gospodarczych przejmowanym aktywom oraz brany na siebie zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym**

- 36 Na dzień przejścia jednostka przejmująca przypisuje koszt połączenia jednostek gospodarczych, ujmując możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej, które spełniają kryteria ujęcia określone w paragrafie 37, według ich wartości godziwej na ten dzień, z wyjątkiem aktywów trwałych (lub grup aktywów przeznaczonych do zbycia) sklasyfikowanych jako „przeznaczone do sprzedaży” zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*, które ujmuje się według wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Ewentualną różnicę pomiędzy kosztem połączenia jednostek gospodarczych a udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych w ten sposób ujętych, rozlicza się zgodnie z paragrafami 51–57.
- 37 Jednostka przejmująca ujmuje osobno możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe na dzień przejścia tylko wówczas, gdy spełniają one na ten dzień następujące kryteria:
- w przypadku składnika aktywów niebędącego *wartością niematerialną* jest prawdopodobne, że nastąpi z jego tytułu wpływ do jednostki przejmującej wszelkich przyszłych korzyści ekonomicznych, oraz można wiarygodnie wycenić wartość godziwą tego składnika aktywów;
  - w przypadku zobowiązania niebędącego zobowiązaniem warunkowym jest prawdopodobne, że wymagany będzie wpływ zasobów ucieleśniających korzyści ekonomiczne w celu wywiązania się z obowiązku, oraz można wiarygodnie wycenić wartość godziwą tego zobowiązania;
  - w przypadku wartości niematerialnej lub zobowiązania warunkowego można wiarygodnie wycenić ich wartość godziwą.
- 38 Rachunek zysków i strat jednostki przejmującej uwzględnia zyski i straty jednostki przejmowanej po dacie przejścia poprzez uwzględnienie przychodów i kosztów jednostki przejmowanej w oparciu o koszt połączenia jednostek gospodarczych dla jednostki przejmującej. Przykładowo, uwzględniona po dacie przejścia w rachunku zysków i strat jednostki przejmującej amortyzacja podlegających amortyzacji aktywów jednostki przejmowanej wynika z wartości godziwej tych aktywów na dzień przejścia, tzn. ich kosztu dla jednostki przejmującej.
- 39 Metodę nabycia stosuje się od dnia przejścia, tzn. dnia, w którym jednostka przejmująca faktycznie obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną. Ponieważ kontrola to zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki lub przedsięwzięcia w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności, objęcie kontroli nie wymaga wcześniejszego zakończenia lub sfinalizowania transakcji z prawnego punktu widzenia. Przy dokonywaniu oceny, czy jednostka przejmująca objęła kontrolę, należy uwzględnić wszystkie mające znaczenie fakty i okoliczności dotyczące połączenia jednostek gospodarczych.
- 40 Ponieważ jednostka przejmująca ujmuje możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej, które spełniają kryteria ujęcia określone w paragrafie 37, według ich wartości godziwej na dzień przejścia, ewentualne udziały mniejszości w jednostce przejmowanej wykazuje się według przypadającej na mniejszość części wartości godziwej netto tych pozycji. W paragrafach B16 i B17 załącznika B znaleźć można wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej na potrzeby przypisywania kosztu połączenia jednostek gospodarczych.

*Możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania jednostki przejmowanej*

- 41 Zgodnie z paragrafem 36, w ramach przypisywania kosztu połączenia, jednostka przejmująca osobno ujmuje tylko te możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej, które istniały na dzień przejścia i spełniają kryteria ujęcia określone w paragrafie 37. Oznacza to, że:
- jednostka przejmująca ujmuje zobowiązanie z tytułu zaniechania lub ograniczenia działalności jednostki przejmowanej w ramach przypisywania kosztu połączenia tylko wówczas, gdy jednostka przejmowana posiada, na dzień przejścia, istniejące zobowiązanie restrukturyzacyjne, ujęte zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*; oraz

- b) przy przypisywaniu kosztu połączenia jednostka przejmująca nie ujmuje zobowiązań z tytułu przyszłych strat lub innych kosztów, których poniesienia oczekuje się w wyniku połączenia.
- 42 Płatność, której jednostka jest na podstawie umowy obowiązana dokonać, na przykład na rzecz swoich pracowników lub dostawców, w razie gdy zostanie przejęta w ramach połączenia jednostek gospodarczych, stanowi bieżący obowiązek tej jednostki, który uznaje się za zobowiązanie warunkowe do czasu uprawdopodobnienia się połączenia jednostek gospodarczych. Tego rodzaju obowiązek umowny jednostka ujmuje jako zobowiązanie zgodnie z MSR 37 wtedy, gdy połączenie jednostek gospodarczych staje się prawdopodobne, a kwotę zobowiązania można wiarygodnie wycenić. W związku z tym, gdy przeprowadza się połączenie jednostek gospodarczych, jednostka przejmująca ujmuje tego rodzaju zobowiązanie jednostki przejmowanej w ramach przypisywania kosztu połączenia.
- 43 Plan restrukturyzacyjny jednostki przejmowanej, którego realizacja zależy od przejścia jednostki przejmowanej w ramach połączenia jednostek gospodarczych, nie stanowi jednak bezpośrednio przed połączeniem jednostek gospodarczych bieżącego obowiązku jednostki przejmowanej. Nie jest również zobowiązaniem warunkowym jednostki przejmowanej bezpośrednio przed połączeniem, ponieważ nie stanowi możliwego obowiązku powstałego w wyniku przeszłego zdarzenia, którego istnienie potwierdzi dopiero wystąpienie lub niewystąpienie jednego lub większej liczby niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni znajdują się pod kontrolą jednostki przejmowanej. W związku z tym jednostka przejmująca nie ujmuje zobowiązania z tytułu tego rodzaju planów restrukturyzacyjnych w ramach przypisywania kosztu połączenia.
- 44 Możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania ujmowane zgodnie z paragrafem 36 obejmują wszystkie aktywa i zobowiązania jednostki przejmowanej, które nabywa lub bierze na siebie jednostka przejmująca, w tym wszystkie aktywa finansowe i zobowiązania finansowe jednostki przejmowanej. Mogą one również obejmować aktywa i zobowiązania, które nie były wcześniej ujęte w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmowanej, na przykład dlatego, że nie kwalifikowały się do ujęcia przed przejściem. Przykładowo, korzyść podatkowa powstała z tytułu strat podatkowych jednostki przejmowanej, która nie była ujęta przez jednostkę przejmowaną przed połączeniem jednostek gospodarczych, kwalifikuje się do ujęcia jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów zgodnie z paragrafem 36, jeżeli jest prawdopodobne, że jednostka przejmująca osiągnie w przyszłości dochód do opodatkowania pozwalający na realizację nieujętej korzyści podatkowej.

#### *Wartości niematerialne jednostki przejmowanej*

- 45 Zgodnie z paragrafem 37 jednostka przejmująca ujmuje osobno wartość niematerialną jednostki przejmowanej na dzień przejścia tylko wówczas, gdy spełnia ona definicję wartości niematerialnej określoną w MSR 38 *Wartości niematerialne*, a jej wartość godziwą można wiarygodnie wycenić. Oznacza to, że jednostka przejmująca ujmuje trwające prace badawcze i rozwojowe jednostki przejmowanej jako składnik wartości niematerialnych oddzielnie od wartości firmy, jeśli prace odpowiadają definicji składnika wartości niematerialnych i można wiarygodnie ustalić ich wartość godziwą. MSR 38 zawiera wytyczne służące ustaleniu, czy można wiarygodnie wycenić wartość godziwą danej wartości niematerialnej przejętej w ramach połączenia jednostek gospodarczych.
- 46 Niepieniężny składnik aktywów nieposiadający postaci fizycznej musi być możliwy do zidentyfikowania, aby spełniał definicję wartości niematerialnej. Zgodnie z MSR 38, składnik aktywów spełnia kryterium możliwości zidentyfikowania zawarte w definicji wartości niematerialnej tylko wówczas, gdy:
- jest możliwy do wyodrębnienia, tzn. można go wyodrębnić lub oddzielić od jednostki i sprzedać, przenieść, udzielić na niego licencji, wynająć lub wymienić, osobno albo razem, z odnośną umową, składnikiem aktywów lub zobowiązaniem; lub
  - wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych, bez względu na to, czy są one zbywalne lub możliwe do wyodrębnienia z jednostki gospodarczej lub z innych tytułów lub zobowiązań.

#### *Zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej*

- 47 Paragraf 37 stanowi, że jednostka przejmująca ujmuje osobno zobowiązanie warunkowe jednostki przejmowanej w ramach przypisywania kosztu połączenia jednostek gospodarczych tylko wówczas, gdy można wiarygodnie wycenić jego wartość godziwą. Jeżeli jego wartości godziwej nie można wiarygodnie wycenić:
- wpływa to na kwotę ujmowaną jako wartość firmy lub rozliczaną zgodnie z paragrafem 56; oraz
  - jednostka przejmująca powinna ujawnić informacje o takim zobowiązaniu warunkowym, których ujawnienia wymaga MSR 37.

W paragrafie B16 l) załącznika B znaleźć można wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej zobowiązania warunkowego.

- 48 Po początkowym ujęciu jednostka przejmująca wycenia zobowiązania warunkowe ujęte osobno zgodnie z paragrafem 36 według wyższej z dwóch kwot:
- kwoty, jaka zostałaby ujęta zgodnie z MSR 37; oraz

- b) początkowo ujętej kwoty, pomniejszonej tam, gdzie ma to zastosowanie, o skumulowaną amortyzację ujętą zgodnie z MSR 18 *Przychody*.
- 49 Wymóg paragrafu 48 nie ma zastosowania do kontraktów rozliczanych zgodnie z MSR 39. Zobowiązania do udzielenia pożyczki wyłączone z zakresu MSR 39, które nie stanowią zobowiązań do udzielenia pożyczki o oprocentowaniu niższym od rynkowego, rozlicza się jednak jako zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej, jeżeli, na dzień przejścia, nie jest prawdopodobne, że wymagany będzie wypływ zasobów ucieleśniających korzyści ekonomiczne w celu wywiązania się z obowiązku lub jeżeli wielkości obowiązku nie można z wystarczającą wiarygodnością wycenić. Tego rodzaju zobowiązanie do udzielenia pożyczki ujmuje się osobno zgodnie z paragrafem 37 w ramach przypisywania kosztu połączenia tylko wówczas, gdy jego wartość godziwą można wiarygodnie wycenić.
- 50 Zobowiązania warunkowe ujmowane osobno w ramach przypisywania kosztu połączenia wyłącza się z zakresu MSR 37. Jednostka przejmująca powinna jednak ujawnić na temat tych zobowiązań warunkowych informacje, których ujawnienia w odniesieniu do każdej kategorii rezerw wymaga MSR 37.

*Wartość firmy*

- 51 Na dzień przejścia, jednostka przejmująca:
- a) ujmuje wartość firmy przejętą w ramach połączenia jednostek gospodarczych jako składnik aktywów; oraz
- b) początkowo wycenia wartość firmy według jej ceny nabycia, stanowiącej nadwyżkę kosztu połączenia jednostek gospodarczych nad udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ujętych zgodnie z paragrafem 36.
- 52 Wartość firmy nabytej w transakcji połączenia jednostek gospodarczych odpowiada zapłacone przez stronę przejmującą w zamian za oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne z aktywów, które nie mogą być pojedynczo zidentyfikowane oraz odrębnie ujęte.
- 53 W zakresie, w jakim możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe nie spełniają określonych w paragrafie 37 kryteriów osobnego ujęcia na dzień przejścia, wpływają one na kwotę ujmowaną jako wartość firmy (lub rozliczaną zgodnie z paragrafem 56). Wynika to z wyceny wartości firmy jako tej części kosztu połączenia jednostek gospodarczych, która pozostała po ujęciu możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych.
- 54 Po początkowym ujęciu jednostka przejmująca wycenia wartość firmy przejętą w ramach połączenia jednostek gospodarczych według ceny nabycia pomniejszonej o łączne dotychczasowe odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.
- 55 Wartości firmy przejętej w ramach połączenia jednostek gospodarczych nie amortyzuje się. Zamiast tego jednostka przejmująca testuje ją corocznie pod kątem utraty wartości lub części, jeżeli pewne zdarzenia lub zmiany okoliczności wskazują na to, że mogła nastąpić utrata wartości, zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*.

*Nadwyżka udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej nad kosztem*

- 56 Jeżeli udział jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ujętych zgodnie z paragrafem 36 przewyższa koszt połączenia jednostek gospodarczych, jednostka przejmująca:
- a) dokonuje ponownej oceny identyfikacji i wyceny możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej oraz wyceny kosztu połączenia; oraz
- b) ujmuje od razu w zysku lub stracie ewentualną nadwyżkę pozostałą po dokonaniu ponownej oceny.
- 57 Zyski ujęte zgodnie z paragrafem 56 mogą obejmować jedną lub więcej z poniższych pozycji:
- a) błędy popełnione przy wycenie wartości godziwej kosztu połączenia lub możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej. Możliwe przyszłe koszty odnoszące się do jednostki przejmowanej, które nie zostały prawidłowo odzwierciedlone w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej, mogą powodować powstanie tego rodzaju błędów;
- b) wymóg któregośkolwiek ze standardów rachunkowości nakazującego wycenę możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów netto w kwocie niebędącej ich wartością godziwą, lecz potraktowanej tak, jak gdyby to była wartość godziwa na potrzeby przypisania kosztu połączenia. Przykładowo, zamieszczone w załączniku B wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań jednostki przejmowanej wymagają, aby kwota przypisywana aktywom i zobowiązaniom podatkowym nie była dyskontowana;

- c) zakup po okazyjnej cenie.

*Kilkuetapowe połączenie jednostek gospodarczych*

- 58 Połączenie jednostek gospodarczych może obejmować więcej niż jedną transakcję wymiany, na przykład wówczas, gdy przeprowadza się je etapami w drodze kolejnych zakupów akcji lub udziałów. W takim przypadku jednostka przejmująca rozpatruje każdą transakcję wymiany osobno, wykorzystując informacje na temat kosztu transakcji i wartości godziwej na dzień każdej transakcji wymiany w celu ustalenia kwoty ewentualnej wartości firmy związanej z taką transakcją. Oznacza to stopniowe porównywanie kosztu poszczególnych inwestycji z udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej na każdym kolejnym etapie.
- 59 Gdy połączenie jednostek gospodarczych obejmuje więcej niż jedną transakcję wymiany, wartość godziwa możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej może być różna na dzień każdej kolejnej transakcji wymiany. Ponieważ:
- a) możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe podlegają teoretycznemu przeszacowaniu do poziomu wartości godziwej na dzień każdej kolejnej transakcji wymiany w celu ustalenia kwoty ewentualnej wartości firmy związanej z każdą taką transakcją; oraz
  - b) możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej muszą zostać następnie ujęte przez jednostkę przejmującą według wartości godziwej na dzień przejęcia.

Ewentualna korekta wartości godziwej dotycząca dotychczas posiadanych przez jednostkę przejmującą udziałów stanowi aktualizację wyceny i rozlicza się ją jako taką. Ponieważ jednak aktualizacja taka pojawia się podczas początkowego ujmowania przez jednostkę przejmującą aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej, nie oznacza to, że jednostka przejmująca podjęła decyzję o zastosowaniu zasady rachunkowości polegającej na aktualizacji wyceny takich pozycji po ich początkowym ujęciu, zgodnie np. z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.

- 60 Przed zakwalifikowaniem jako połączenia jednostek gospodarczych transakcja może zostać zakwalifikowana jako inwestycja w jednostce stowarzyszonej i być rozliczana zgodnie z MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* metodą praw własności. W takim przypadku wartość godziwa możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki, w której dokonano inwestycji, została już wcześniej ustalona przy stosowaniu metody praw własności do rozliczenia inwestycji.

**Początkowe rozliczenie ustalone prowizorycznie**

- 61 Początkowe rozliczenie połączenia jednostek gospodarczych obejmuje identyfikację i ustalenie wartości godziwej, jaką należy przypisać możliwym do zidentyfikowania aktywom, zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym jednostki przejmowanej oraz kosztowi połączenia.
- 62 Jeżeli początkowe rozliczenie połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzić można tylko prowizorycznie do końca okresu, w którym zostało przeprowadzone połączenie, gdyż albo wartość godziwą, jaką należy przypisać możliwym do zidentyfikowania aktywom, zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym jednostki przejmowanej, albo koszt połączenia ustalić można tylko szacunkowo, jednostka przejmująca rozlicza takie połączenie, stosując uzyskane wartości szacunkowe. Jednostka przejmująca ujmuje korekty wartości szacunkowych wynikające z zakończenia początkowego rozliczenia:
- a) w ciągu 12 miesięcy od dnia przejęcia; oraz
  - b) począwszy od dnia przejęcia. W związku z tym:
    - (i) wartość bilansową możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów, zobowiązania lub zobowiązania warunkowego, ujętego lub skorygowanego w wyniku zakończenia początkowego rozliczenia, wylicza się w taki sposób, jak gdyby jego wartość godziwa na dzień przejęcia ujęta została, począwszy od tego dnia;
    - (ii) wartość firmy lub wszelkie zyski ujęte zgodnie z paragrafem 56 koryguje się, począwszy od dnia przejęcia, o kwotę równą korekcie wartości godziwej na dzień przejęcia ujmowanego lub korygowanego składnika aktywów, zobowiązania lub zobowiązania warunkowego;
    - (iii) informacje porównawcze prezentowane za okresy sprzed zakończenia początkowego rozliczenia połączenia prezentuje się w taki sposób, jak gdyby początkowe rozliczenie było już zakończone, począwszy od dnia przejęcia. Dotyczy to wszelkiej dodatkowej amortyzacji lub innych skutków wynikowych ujmowanych w wyniku zakończenia początkowego rozliczenia.

*Korekty po początkowym ujęciu*

- 63 Z zastrzeżeniem postanowień paragrafów 33, 34 i 65, korekty początkowego rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych po zakończeniu początkowego rozliczenia ujmuje się tylko w celu skorygowania błędu zgodnie z MSR 8 *Zasady rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i błędy*. Korekt początkowego rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych po zakończeniu początkowego rozliczenia nie ujmuje się w związku ze zmianami oszacowań. Zgodnie z MSR 8 wpływ zmiany oszacowań ujmuje się w bieżącym i kolejnych okresach.
- 64 MSR 8 wymaga od jednostki retrospektywnego rozliczania korekty błędu oraz prezentowania sprawozdań finansowych w taki sposób, jak gdyby tego błędu nigdy nie było, poprzez przekształcanie informacji porównawczych za okres(-y) poprzedzający(-e), w których ten błąd wystąpił. Oznacza to, że wartość bilansową możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów, zobowiązania lub zobowiązania warunkowego, ujętego lub skorygowanego w wyniku skorygowania błędu, wylicza się w taki sposób, jak gdyby jego wartość godziwa lub skorygowana wartość godziwa na dzień przejścia ujęta została, począwszy od tego dnia. Wartość firmy lub wszelkie zyski ujęte w jednym z okresów poprzedzających zgodnie z paragrafem 56 koryguje się retrospektywnie o kwotę równą wartości godziwej na dzień przejścia (lub korekcie wartości godziwej na dzień przejścia) ujmowanego (lub korygowanego) możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów, zobowiązania lub zobowiązania warunkowego.

*Ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego po ujęciu początkowym*

- 65 Jeżeli potencjalne korzyści związane ze stratami podatkowymi jednostki przejmowanej, przenoszonymi na następne okresy, lub innymi aktywami z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie spełniały określonych w paragrafie 37 kryteriów osobnego ujęcia podczas początkowego rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych, lecz zostały później zrealizowane, jednostka przejmująca powinna ująć te korzyści jako przychód zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*. Ponadto jednostka przejmująca:
- zmniejsza wartość bilansową wartości firmy do wartości, która zostałyby zaksięgowane, jeśli na dzień przejścia składnik aktywów zostałby zakwalifikowany jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów; oraz
  - ujmuje to pomniejszenie wartości bilansowej wartości firmy jako koszt.

Czynności te nie powinny jednak spowodować powstania nadwyżki opisanej w paragrafie 56 ani powiększyć kwoty wcześniej ujętych ewentualnych zysków zgodnie z paragrafem 56.

## UJAWNIANIE INFORMACJI

- 66 Jednostka przejmująca ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego jednostki ocenę charakteru i skutków finansowych połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych:
- w trakcie okresu;
  - pomiędzy dniem bilansowym a dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji.
- 67 Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 66 a), jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje o każdym połączeniu jednostek gospodarczych przeprowadzonym w trakcie okresu:
- nazwy i opisy łączących się jednostek lub przedsięwzięć;
  - datę przejścia;
  - procent przejętych instrumentów kapitałowych z prawem głosu;
  - koszt połączenia oraz opis składników tego kosztu, w tym wszelkich kosztów, które można bezpośrednio przypisać temu połączeniu. W razie gdy w ramach kosztu emituje się lub można wyemitować instrumenty kapitałowe, ujawnia się także następujące informacje:
    - liczbę wyemitowanych lub możliwych do wyemitowania instrumentów kapitałowych; oraz
    - wartość godziwą tych instrumentów i podstawę jej ustalenia. W razie gdy nie istnieje opublikowana cena tych instrumentów na dzień wymiany, ujawnia się znaczące założenia wykorzystane do ustalenia wartości godziwej. W razie gdy opublikowana cena istnieje na dzień wymiany, lecz nie wykorzystano jej jako podstawy do ustalenia kosztu połączenia, ujawnia się to, a także: powody, dla których nie wykorzystano opublikowanej ceny, metodę i znaczące założenia wykorzystane do przypisania wartości instrumentom kapitałowym oraz łączną kwotę różnicy pomiędzy wartością przypisaną a opublikowaną ceną instrumentów kapitałowych;
  - opis wszelkiej działalności, jaką jednostka zdecydowała się zbyć w wyniku połączenia;

- f) kwoty ujęte na dzień przejścia z tytułu każdej kategorii aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej oraz – chyba że jej ujawnienie byłoby niemożliwe ze względów praktycznych – wartość bilansową każdej z tych kategorii, ustaloną zgodnie z MSSF bezpośrednio przed połączeniem. Gdyby ujawnienie tej kwoty było niemożliwe ze względów praktycznych, ujawnia się to, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego jest to niemożliwe;
  - g) kwotę ewentualnej nadwyżki ujętej w rachunku zysków i strat zgodnie z paragrafem 56 oraz pozycję rachunku zysków i strat, w której taką nadwyżkę ujęto;
  - h) opis czynników, które przyczyniły się do powstania kosztu powodującego ujęcie wartości firmy – opis każdej wartości niematerialnej, która nie została ujęta odrębnie od wartości firmy oraz wyjaśnienie, dlaczego nie można było wiarygodnie wycenić wartości godziwej tej wartości niematerialnej – lub opis charakteru ewentualnej nadwyżki ujętej w rachunku zysków i strat zgodnie z paragrafem 56;
  - i) kwotę zysku lub straty jednostki przejmowanej od daty przejścia, uwzględnioną w wyniku finansowym jednostki przejmującej za dany okres, chyba że jej ujawnienie byłoby niemożliwe ze względów praktycznych. Gdyby ujawnienie tej kwoty było niemożliwe ze względów praktycznych, ujawnia się to, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego jest to niemożliwe.
- 68 Informacje, których ujawnienia wymaga paragraf 67, ujawnia się w kwocie zagregowanej w odniesieniu do tych połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych w trakcie okresu, które nie są z osobna istotne.
- 69 Jeżeli początkowe rozliczenie połączenia jednostek gospodarczych, przeprowadzonego w trakcie okresu, przeprowadzono tylko prowizorycznie zgodnie z opisem w paragrafie 62, również się to ujawnia, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego tak postąpiono.
- 70 Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 66 a), jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje, chyba że ich ujawnienie byłoby niemożliwe ze względów praktycznych:
- a) przychody połączonej jednostki za dany okres, wyliczone w taki sposób, jak gdyby datą przejścia w przypadku wszystkich połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych w trakcie okresu był początek okresu;
  - b) wynik finansowy połączonej jednostki za dany okres, wyliczony w taki sposób, jak gdyby datą przejścia w przypadku wszystkich połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych w trakcie okresu był początek okresu.
- Gdyby ujawnienie tych informacji było niemożliwe ze względów praktycznych, ujawnia się to, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego jest to niemożliwe.
- 71 Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 66 b), jednostka przejmująca ujawnia informacje, których ujawnienia wymaga paragraf 67 w odniesieniu do każdego połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzonego pomiędzy dniem bilansowym a dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji, chyba że ujawnienie tych informacji byłoby niemożliwe ze względów praktycznych. Gdyby ujawnienie którejkolwiek spośród tych informacji było niemożliwe ze względów praktycznych, ujawnia się to, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego jest to niemożliwe.
- 72 Jednostka przejmująca ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego ocenę skutków finansowych zysków, strat, korekt błędów oraz innych korekt ujętych w bieżącym okresie, które dotyczą połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych w okresie bieżącym lub w okresach poprzedzających.
- 73 Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 72, jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje:
- a) kwotę i objaśnienie wszelkich zysków lub strat ujętych w okresie bieżącym, które:
    - (i) dotyczą możliwych do zidentyfikowania aktywów przejętych lub zobowiązań, bądź zobowiązań warunkowych wziętych na siebie w ramach połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzonego w okresie bieżącym lub okresach poprzedzających; oraz
    - (ii) mają taką wielkość, charakter lub częstość występowania, że ich ujawnienie przyczyni się do lepszego zrozumienia wyników finansowych połączonej jednostki;
  - b) jeżeli początkowe rozliczenie połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzonego w trakcie bezpośrednio poprzedzającego okresu przeprowadzono tylko prowizorycznie na koniec tego okresu, kwoty i objaśnienia dotyczące korekt wartości prowizorycznych ujętych w trakcie okresu bieżącego;
  - c) informacje o korektach błędów, których ujawnienia wymaga MSR 8 w odniesieniu do którychkolwiek spośród możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań lub zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej lub zmian wartości przypisanych tym pozycjom, które jednostka przejmująca ujmuje w trakcie bieżącego okresu zgodnie z paragrafami 63 i 64.
- 74 Jednostka ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego jednostki ocenę zmian wartości bilansowej wartości firmy w trakcie okresu.

- 75 Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 74, jednostka ujawnia uzgodnienie wartości bilansowej wartości firmy na początek i koniec okresu, przedstawiając osobno:
- a) wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na początek okresu;
  - b) dodatkową wartość firmy ujętą w trakcie okresu, z wyjątkiem wartości firmy zawartej w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia, która, na dzień przejścia, spełnia kryteria klasyfikacyjne „przeznaczonej do sprzedaży”, określone w MSSF 5;
  - c) korekty wynikające z późniejszego ujęcia w trakcie okresu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego zgodnie z paragrafem 65;
  - d) wartość firmy zawartą w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia, sklasyfikowanej jako „przeznaczona do sprzedaży”, zgodnie z MSSF 5, oraz wartość firmy usuniętą z bilansu w trakcie okresu, która nie była wcześniej zawarta w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia, sklasyfikowanej jako „przeznaczona do sprzedaży”;
  - e) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w trakcie okresu zgodnie z MSR 36;
  - f) różnice kursowe netto powstałe w trakcie okresu zgodnie z MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*;
  - g) wszelkie inne zmiany wartości bilansowej w trakcie okresu; oraz
  - h) wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na koniec okresu.
- 76 Jednostka ujawnia informacje o wartości odzyskiwalnej i utracie wartości w odniesieniu do wartości firmy zgodnie z MSR 36 w uzupełnieniu informacji, których ujawnienia wymaga paragraf 75 e).
- 77 Jeżeli w jakiegokolwiek sytuacji informacje, których ujawnienia wymaga niniejszy MSSF, nie pozwalają na osiągnięcie celów określonych w paragrafach 66, 72 i 74, jednostka ujawnia dodatkowe informacje niezbędne do osiągnięcia tych celów.

#### PRZEPISY PRZEJŚCIOWE I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 78 Z zastrzeżeniem postanowień paragrafu 85, niniejszy MSSF ma zastosowanie do rozliczania połączeń jednostek gospodarczych o dacie porozumienia 31 marca 2004 r. lub późniejszej. Niniejszy MSSF ma również zastosowanie do rozliczania:
- a) wartości firmy powstałej w związku z połączeniem jednostek gospodarczych o dacie porozumienia 31 marca 2004 r. i późniejszej; oraz
  - b) ewentualnej nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej nad kosztem połączenia jednostek gospodarczych o dacie porozumienia 31 marca 2004 r. i późniejszej.

#### Wcześniej ujęta wartość firmy

- 79 Jednostka stosuje niniejszy MSSF prospektywnie, począwszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później, w odniesieniu do wartości firmy przejętej w ramach połączenia jednostek gospodarczych o dacie porozumienia sprzed 31 marca 2004 r., a także w odniesieniu do wartości firmy powstałej z tytułu udziału we współkontrolowanym podmiocie, uzyskanego przed dniem 31 marca 2004 r. i rozliczanego metodą konsolidacji proporcjonalnej. Oznacza to, że jednostka:
- a) zaprzestaje amortyzować taką wartość firmy począwszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później;
  - b) wyśięgowuje wartość bilansową umorzenia wartości firmy, pomniejszając o tę samą kwotę wartość firmy z pierwszym dniem pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później; oraz
  - c) testuje wartość firmy pod kątem utraty wartości zgodnie z MSR 36 (zmienionym w 2004 r.), począwszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później.
- 80 Jeżeli jednostka ujęła wcześniej wartość firmy jako pomniejszenie kapitału własnego, nie ujmuje jej w rachunku zysków i strat, gdy zbywa całość lub część przedsięwzięcia, którego ta wartość firmy dotyczy, lub gdy następuje utrata wartości ośrodka pracującego środki pieniężne, którego ta wartość firmy dotyczy.

**Wcześniej ujęta ujemna wartość firmy**

- 81 Wartość bilansową ujemnej wartości firmy na początek pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. lub później, która powstała:

- a) z tytułu połączenia jednostek gospodarczych o dacie porozumienia sprzed 31 marca 2004 r.; lub
- b) z tytułu udziału we współkontrolowanym podmiocie, uzyskanego przed dniem 31 marca 2004 r. i rozliczanego metodą konsolidacji proporcjonalnej;

wyłącza się z ksiąg rachunkowych z pierwszym dniem tego okresu, korygując równocześnie saldo początkowe zysków zatrzymanych.

**Wcześniej ujęte wartości niematerialne**

- 82 Wartość bilansową pozycji sklasyfikowanej jako wartość niematerialna, która:

- a) została przejęta w ramach połączenia jednostek gospodarczych z datą porozumienia sprzed 31 marca 2004 r.; lub
- b) powstała z tytułu udziału we wspólnie kontrolowanej jednostce, uzyskanego przed dniem 31 marca 2004 r. i rozliczanego metodą konsolidacji proporcjonalnej;

przeklasyfikowuje się jako wartość firmy z pierwszym dniem pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później, jeżeli ta wartość niematerialna nie spełnia na ten dzień kryterium możliwości zidentyfikowania określonego w MSR 38 (zaktualizowanym w 2004 r.).

**Inwestycje rozliczane metodą praw własności**

- 83 W odniesieniu do inwestycji rozliczonych metodą praw własności, nabytych dnia 31 marca 2004 r. i później, jednostka stosuje niniejszy MSSF przy rozliczaniu:

- a) ewentualnie przejętej wartości firmy uwzględnionej w wartości bilansowej tej inwestycji. Oznacza to, że amortyzacji tej teoretycznej wartości firmy nie uwzględnia się przy ustalaniu udziału inwestora w wyniku finansowym jednostki, w której dokonano inwestycji;
- b) ewentualnej nadwyżki (uwzględnionej w wartości księgowej inwestycji) udziału jednostki w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki, w której dokonano inwestycji, nad kosztem inwestycji. Oznacza to, że jednostka uwzględnia tę nadwyżkę jako przychody przy ustalaniu udziału jednostki w wyniku finansowym jednostki, w której dokonano inwestycji, w okresie, w którym nastąpiło nabycie inwestycji.

- 84 W odniesieniu do inwestycji rozliczonych metodą praw własności, nabytych przed dniem 31 marca 2004 r.:

- a) jednostka stosuje niniejszy MSSF prospektywnie, począwszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później, w odniesieniu do ewentualnej wartości firmy uwzględnionej w wartości bilansowej takich inwestycji. Oznacza to, że począwszy od tego dnia, jednostka przestaje uwzględniać amortyzację tej wartości firmy przy ustalaniu swojego udziału w wyniku finansowym jednostki, w której dokonano inwestycji;
- b) jednostka wyłącza z ksiąg rachunkowych ewentualną ujemną wartość firmy uwzględnioną w wartości bilansowej takich inwestycji, z pierwszym dniem pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później, korygując równocześnie saldo początkowe zysków zatrzymanych.

**Zastosowanie retrospektywne w ograniczonym zakresie**

- 85 Jednostce zezwala się na stosowanie wymogów niniejszego MSSF w odniesieniu do wartości firmy istniejącej na dowolny dzień sprzed dat wejścia w życie postanowień niniejszego standardu określonych w paragrafach 78–84, nabytej po tych datach, a także w odniesieniu do połączeń jednostek gospodarczych, które przeprowadzono począwszy od tych dat, pod warunkiem że:

- a) wyceny i inne informacje potrzebne do zastosowania MSSF w odniesieniu do połączeń jednostek gospodarczych z przeszłości uzyskane zostały podczas początkowego rozliczania tych połączeń; oraz
- b) jednostka stosuje prospektywnie, począwszy od tej samej daty, także MSR 36 (zaktualizowany w 2004 r.) i MSR 38 (zaktualizowany w 2004 r.), zaś wyceny i inne informacje niezbędne do stosowania tych standardów, począwszy od tej daty, zostały uzyskane przez jednostkę w przeszłości, więc nie ma potrzeby ustalania wartości szacunkowych, które powinny być ustalone na wcześniejszą datę.

**WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW**

- 86 Niniejszy MSSF zastępuje MSR 22 *Połączenia jednostek gospodarczych* (wydany w 1998 r.).



- 87 Niniejszy MSSF zastępuje następujące interpretacje:
- SKI-9 Połączenia jednostek gospodarczych podział na przejęcia i łączenia udziałów;
  - SKI-22 Połączenia jednostek gospodarczych – późniejsze korekty wykazanej początkowo wartości godziwej i wartości firmy; oraz
  - SKI-28 Połączenia jednostek gospodarczych „data wymiany” oraz wartość godziwa instrumentów kapitałowych.

## Załącznik A

## Definicje terminów

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

Data przejęcia	Dzień, w którym jednostka przejmująca faktycznie przejmuje <b>kontrolę</b> nad jednostką przejmowaną.
Data porozumienia	Dzień, w którym łączące się strony osiągnęły zasadnicze porozumienie, oraz – w przypadku jednostek notowanych na giełdzie – publicznie je ogłosiły. W przypadku wrogiego przejęcia za najwcześniejszą datę osiągnięcia istotnego porozumienia pomiędzy łączącymi się stronami uznaje się datę, kiedy wystarczająca liczba udziałowców jednostki przejmowanej przyjmie ofertę jednostki przejmującej, umożliwiając jednostce przejmującej uzyskanie <b>kontroli</b> nad jednostką przejmowaną.
Przedsięwzięcie	Zintegrowany zbiór działań prowadzonych i aktywów zarządzanych w celu osiągnięcia: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) zysku przez inwestorów; lub</li> <li>b) niższych kosztów lub innych korzyści ekonomicznych, bezpośrednio i proporcjonalnie, przez posiadaczy polis lub uczestników.</li> </ol> <p>Przedsięwzięcie obejmuje zwykle pozycje wejściowe, procesy, którym te pozycje wejściowe podlegają, oraz pozycje wyjściowe, które są lub będą wykorzystywane do generowania przychodów. Jeżeli w przekazywanym zbiorze działań i aktywów występuje <b>wartość firmy</b>, zakłada się, że przekazywany zbiór stanowi przedsięwzięcie.</p>
Połączenie jednostek gospodarczych	Połączenie odrębnych jednostek lub <b>przedsięwzięć</b> w jedną <b>jednostkę sprawozdawczą</b> .
Połączenie jednostek gospodarczych dotyczące jednostek lub biznesów znajdujących się pod wspólną kontrolą	<b>Połączenie jednostek gospodarczych</b> , w ramach którego wszystkie łączące się jednostki lub <b>przedsięwzięcia</b> znajdują się ostatecznie <b>pod kontrolą</b> tej samej strony lub stron zarówno przed, jak i po połączeniu, a <b>kontrola</b> ta nie jest tymczasowa.
Zobowiązanie warunkowe	Zobowiązanie warunkowe posiada znaczenie nadane mu przez MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe, tzn. <ol style="list-style-type: none"> <li>a) możliwym obowiązkiem, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, których istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub niewystąpienia jednego lub większej ilości niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni podlegają kontroli jednostki gospodarczej; lub</li> <li>b) obecnym obowiązkiem, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, ale nie jest ujmowany w sprawozdaniu, ponieważ:           <ol style="list-style-type: none"> <li>nie jest <b>prawdopodobne</b>, aby konieczne było wydatkowanie środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne w celu wypełnienia obowiązku; lub</li> <li>kwoty obowiązku (zobowiązania) nie można wycenić wystarczająco wiarygodnie.</li> </ol> </li> </ol>
Kontrola	Zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki lub <b>przedsięwzięcia</b> w celu osiągnięcia korzyści z ich działalności.
Data wymiany	Jeżeli <b>połączenie jednostek gospodarczych</b> następuje w drodze pojedynczej transakcji wymiany, datę wymiany stanowi <b>data przejęcia</b> . Jeżeli <b>połączenie jednostek gospodarczych</b> obejmuje więcej niż jedną transakcję wymiany, na przykład wówczas, gdy przeprowadza się je etapami w drodze kolejnych zakupów akcji, datę wymiany stanowi data ujęcia każdej kolejnej inwestycji w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej.
Wartość godziwa	Kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mogłoby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

Wartość firmy	Przyszłe korzyści ekonomiczne z tytułu aktywów, których nie można pojedynczo zidentyfikować ani osobno ująć.
Wartość niematerialna	Wartość niematerialna posiada znaczenie nadane jej przez MSR 38 <i>Wartości niematerialne</i> , tzn. jest to możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nieposiadający postaci fizycznej.
Wspólne przedsięwzięcie	Wspólne przedsięwzięcie posiada znaczenie nadane mu przez MSR 31 <i>Udziały we wspólnych przedsięwzięciach</i> , tzn. jest to ustalenie umowne, na mocy którego dwie lub więcej stron podejmuje działalność gospodarczą podlegającą wspólnej kontroli.
Udziały mniejszości	Ta część wyniku finansowego i aktywów netto <b>jednostki zależnej</b> , która przypada na udziały kapitałowe nienależące, bezpośrednio lub za pośrednictwem <b>jednostek zależnych</b> , do <b>jednostki dominującej</b> .
Jednostka wzajemna	Jednostka niebędąca własnością inwestorów, np. towarzystwo ubezpieczeń wzajemnych lub spółdzielcza jednostka wzajemna, w ramach której posiadacze polis lub uczestnicy osiągają, bezpośrednio i proporcjonalnie, niższe koszty lub inne korzyści ekonomiczne.
Jednostka dominująca	Jednostka posiadająca jedną lub więcej <b>jednostek zależnych</b> .
Prawdopodobny	Bardziej prawdopodobny niż nie.
Jednostka sprawozdawcza	Jednostka, w odniesieniu do której istnieją użytkownicy, którzy polegają na jej sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia jako użytecznym źródle informacji przy podejmowaniu decyzji o alokacji zasobów. Jednostka sprawozdawcza może być pojedynczą jednostką albo grupą składającą się z <b>jednostki dominującej</b> oraz jej wszystkich <b>jednostek zależnych</b> .
Jednostka zależna	Jednostka, w tym także jednostka nieposiadająca osobowości prawnej, taka jak spółka cywilna, która jest <b>kontrolowana</b> przez inną jednostkę (zwaną <b>jednostką dominującą</b> ).

#### Załącznik B

#### Suplement dotyczący stosowania

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

#### Przejęcia odwrotne

- B1 Jak stwierdzono w paragrafie 21, w przypadku niektórych połączeń jednostek gospodarczych, określanych zwykle mianem „przejęć odwrotnych”, jednostką przejmującą jest jednostka, której udziały kapitałowe zostały przejęte, zaś jednostka, która je wyemitowała, jest jednostką przejmowaną. Może się tak zdarzyć na przykład wówczas, gdy jednostka nienotowana na giełdzie zapewnia sobie „przejęcie” przez mniejszą od siebie jednostkę notowaną na giełdzie, w celu wejścia na giełdę. Jakkolwiek z prawnego punktu widzenia notowaną na giełdzie jednostkę emitującą uznaje się za jednostkę dominującą, a jednostkę nienotowaną na giełdzie – za jednostkę zależną, to jednostka z prawnego punktu widzenia zależna jest jednostką przejmującą, jeżeli ma zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności.
- B2 Przy rozliczaniu przejęć odwrotnych jednostka korzysta z wytycznych przedstawionych w paragrafach B3–B15.
- B3 Sposób rozliczania przejęcia odwrotnego determinuje przypisywanie kosztu połączenia jednostek gospodarczych na dzień przejęcia i nie ma zastosowania do transakcji przeprowadzanych po połączeniu.

*Koszt połączenia jednostek gospodarczych*

- B4 Gdy w ramach kosztu połączenia jednostek gospodarczych emituje się instrumenty kapitałowe, paragraf 24 wymaga, aby koszt połączenia obejmował wartość godziwą tych instrumentów kapitałowych na dzień wymiany. Paragraf 27 stwierdza, że w razie braku wiarygodnej, opublikowanej ceny, wartość godziwą tych instrumentów kapitałowych można oszacować w oparciu o wartość godziwą jednostki przejmującej albo wartość godziwą jednostki przejmowanej, w zależności od tego, który z tych sposobów jest bardziej oczywisty.
- B5 W przypadku przejęcia odwrotnego uznaje się, że koszt połączenia jednostek gospodarczych poniosła jednostka z prawnego punktu widzenia zależna (tzn. jednostka przejmująca z księgowego punktu widzenia), w formie instrumentów kapitałowych wyemitowanych na rzecz właścicieli jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (tzn. jednostki przejmowanej z księgowego punktu widzenia). Jeżeli do ustalenia kosztu połączenia wykorzystuje się opublikowaną cenę instrumentów kapitałowych jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej, wylicza się liczbę instrumentów kapitałowych, jakie musiałyby wyemitować jednostka z prawnego punktu widzenia zależna, aby właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej uzyskali taki sam udział procentowy we własności połączonej jednostki, jaki posiadają w niej w wyniku przejęcia odwrotnego. Wartość godziwą instrumentów kapitałowych, których liczbę wylicza się w powyższy sposób, wykorzystuje się jako koszt połączenia.
- B6 Jeżeli wartość godziwa instrumentów kapitałowych jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej nie jest oczywista, jako podstawę ustalenia kosztu połączenia wykorzystuje się łączną wartość godziwą wszystkich wyemitowanych instrumentów kapitałowych jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, sprzed połączenia jednostek gospodarczych.

*Sporządzanie i prezentacja skonsolidowanych sprawozdań finansowych*

- B7 Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone po przejęciu odwrotnym publikuje się pod nazwą jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, lecz opisuje się je w dodatkowych informacjach i objaśnieniach jako kontynuację sprawozdania finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (tzn. jednostki przejmującej z księgowego punktu widzenia). Ponieważ takie skonsolidowane sprawozdanie finansowe stanowi kontynuację sprawozdania finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej:
- aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej ujmuje się i wycenia w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według ich wartości bilansowej sprzed połączenia;
  - zyski zatrzymane oraz pozostałe pozycje kapitału własnego ujęte w takim sprawozdaniu finansowym stanowią zyski zatrzymane oraz pozostałe pozycje kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej bezpośrednio sprzed połączenia jednostek gospodarczych;
  - kwotę ujętą w tym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym z tytułu wyemitowanych instrumentów kapitałowych ustala się, powiększając wyemitowany kapitał jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej bezpośrednio sprzed połączenia jednostek gospodarczych o koszt połączenia ustalony zgodnie z opisem w paragrafach B4–B6. Struktura kapitału prezentowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym (tzn. liczba i rodzaj wyemitowanych instrumentów kapitałowych) odzwierciedla jednak strukturę kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, w tym instrumenty kapitałowe wyemitowane przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą, w celu przeprowadzenia połączenia;
  - informacje porównawcze prezentowane w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym dotyczą jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej.
- B8 Rozliczanie przejęć odwrotnych stosuje się wyłącznie w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. Oznacza to, że w ewentualnym jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej inwestycje w jednostce z prawnego punktu widzenia zależnej rozlicza się zgodnie z wymogami MSR 27, dotyczącymi rozliczania inwestycji w jednostkowych sprawozdaniach finansowych inwestora.
- B9 Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone po przejęciu odwrotnym odzwierciedla wartość godziwą aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (tzn. jednostki przejmowanej z księgowego punktu widzenia). Oznacza to, że koszt połączenia jednostek gospodarczych przypisuje się w drodze wyceny możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, które spełniają kryteria ujęcia określone w paragrafie 37, według ich wartości godziwej na dzień przejęcia. Ewentualną nadwyżkę kosztu połączenia nad udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej netto tych pozycji rozlicza się zgodnie z paragrafami 51–55. Ewentualną nadwyżkę udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto tych pozycji nad kosztem połączenia rozlicza się zgodnie z paragrafem 56.

*Udziały mniejszościowe*

- B10 W przypadku niektórych przejęć odwrotnych niektórzy właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej nie wymieniają swoich instrumentów kapitałowych na instrumenty kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej. Jakkolwiek jednostka, w której ci właściciele posiadają instrumenty kapitałowe (jednostka z prawnego punktu widzenia zależna), przejęła inną jednostkę (jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą), więc traktuje się ich jako udziały mniejszości w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym po

przejęciu odwrotnym. Dzieje się tak dlatego, ponieważ właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej, którzy nie wymieniają swoich instrumentów kapitałowych na instrumenty kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, posiadają udział wyłącznie w wyniku finansowym i aktywach netto jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej, a nie w wyniku finansowym i aktywach netto połączonej jednostki. W przeciwieństwie do nich, wszyscy właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, niezależnie od tego, że jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą uznaje się za jednostkę przejmowaną, posiadają udział w wyniku finansowym i aktywach netto połączonej jednostki.

- B11 Ponieważ aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej ujmuje się i wycenia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według ich wartości bilansowej sprzed połączenia, udziały mniejszości odzwierciedlają proporcjonalny udział właścicieli mniejszościowych w wartości bilansowej aktywów netto jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej sprzed połączenia.

*Zysk na jedną akcję*

- B12 Jak stwierdzono w paragrafie B7 c), struktura kapitału prezentowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym po przejęciu odwrotnym odzwierciedla strukturę kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, w tym instrumenty kapitałowe wyemitowane przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą w celu przeprowadzenia połączenia.
- B13 Na potrzeby wyliczenia średniej ważonej liczby akcji zwykłych (mianownika) w trakcie okresu, w którym dokonano przejęcia odwrotnego:
- za liczbę akcji zwykłych pomiędzy początkiem okresu a datą przejęcia uznaje się liczbę akcji zwykłych wyemitowanych przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą na rzecz właścicieli jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej; oraz
  - liczbę akcji zwykłych pomiędzy datą przejęcia a końcem tego okresu stanowi faktyczna liczba akcji zwykłych jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej w tym okresie.
- B14 Podstawowy wskaźnik zysku na jedną akcję, ujawniany za każdy okres porównawczy sprzed daty przejęcia, który prezentuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym po przejęciu odwrotnym, wylicza się jako iloraz wyniku finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej przypadającego na właścicieli akcji zwykłych w każdym z tych okresów oraz liczby akcji zwykłych wyemitowanych przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą na rzecz właścicieli jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej w ramach przejęcia odwrotnego.
- B15 Wyliczenia nakreślone w paragrafach B13 i B14 zakładają, że w okresach porównawczych i w okresie od początku okresu, w którym dokonano przejęcia odwrotnego, do daty przejęcia nie nastąpiły żadne zmiany liczby akcji zwykłych wyemitowanych przez jednostkę z prawnego punktu widzenia zależną. Wyliczenie zysku na jedną akcję odpowiednio się koryguje w celu uwzględnienia wpływu zmiany liczby akcji zwykłych wyemitowanych przez jednostkę z prawnego punktu widzenia zależną w tych okresach.

#### **Przypisywanie kosztu połączenia jednostek gospodarczych**

- B16 Niniejszy MSSF wymaga od jednostki przejmującej ujęcia możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej, które spełniają kryteria ujęcia, według ich wartości godziwej na dzień przejęcia. Na potrzeby przypisywania kosztu połączenia jednostek gospodarczych, jednostka przejmująca uznaje poniższe wartości za wartość godziwą:
- w odniesieniu do instrumentów finansowych znajdujących się w obrocie na aktywnym rynku, jednostka przejmująca stosuje bieżące ceny rynkowe;
  - w odniesieniu do instrumentów finansowych nieznajdujących się w obrocie na aktywnym rynku, jednostka przejmująca stosuje wartości szacunkowe, uwzględniające takie czynniki, jak wskaźniki cena-zysk, stopy dywidend oraz przewidywane stopy wzrostu porównywalnych instrumentów jednostek o zbliżonej charakterystyce;
  - w odniesieniu do należności, korzystnych umów i innych możliwych do zidentyfikowania aktywów, jednostka przejmująca stosuje wartość bieżącą należnych kwot, ustaloną przy zastosowaniu odpowiednich bieżących stóp procentowych, pomniejszoną w razie potrzeby o odpisy z tytułu nieściągalności oraz koszty windykacji. Nie ma jednak obowiązku dyskontowania w przypadku krótkoterminowych należności, korzystnych umów lub innych możliwych do zidentyfikowania aktywów, gdy różnica pomiędzy kwotami nominalnymi a zdyskontowanymi nie jest istotna;
  - w odniesieniu do zapasów:
    - wyrobów gotowych i towarów, jednostka przejmująca stosuje ceny sprzedaży pomniejszone o sumę 1) kosztów zbycia; oraz 2) uzasadnionej marży zysku z tytułu działań sprzedażowych jednostki przejmującej, w oparciu o zysk na zbliżonych wyrobach gotowych i towarach;

- (ii) produktów w toku, jednostka przejmująca stosuje ceny sprzedaży wyrobów gotowych pomniejszone o sumę 1) pozostałych do poniesienia kosztów wytworzenia; 2) kosztów zbycia; oraz 3) zasadnej marży zysku z tytułu działań produkcyjnych i sprzedażowych, w oparciu o zysk na zbliżonych wyrobach gotowych; oraz
    - (iii) surowców, jednostka stosuje bieżące koszty odtworzenia;
  - e) w odniesieniu do gruntów i budynków, jednostka przejmująca wykorzystuje ceny rynkowe;
  - f) w odniesieniu do maszyn i urządzeń, jednostka przejmująca wykorzystuje ceny rynkowe, ustalone zwykle w drodze wyceny. W razie braku rynkowych wyznaczników wartości godziwej z uwagi na specjalistyczny charakter danej maszyny lub urządzenia oraz rzadkie występowanie transakcji sprzedaży ich dotyczących, z wyjątkiem sprzedaży jako części kontynuowanej działalności, jednostka przejmująca może być zmuszona do oszacowania wartości godziwej przy wykorzystaniu podejścia dochodowego lub podejścia opartego na amortyzowanym koszcie odtworzenia;
  - g) w odniesieniu do wartości niematerialnych, jednostka przejmująca ustala wartość godziwą:
    - (i) poprzez odwołanie się do aktywnego rynku, zdefiniowanego w MSR 38; albo
    - (ii) w razie braku aktywnego rynku, wykorzystując podstawę, która odzwierciedla kwoty, jakie jednostka przejmująca musiałaby zapłacić za dane wartości niematerialne w ramach zawartej w warunkach rynkowych transakcji pomiędzy dobrze poinformowanymi, zainteresowanymi stronami, w oparciu o najlepsze dostępne informacje (dalsze wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej wartości niematerialnych przejmowanych w ramach połączeń jednostek gospodarczych znaleźć można w MSR 38);
  - h) w odniesieniu do aktywów lub zobowiązań netto z tytułu świadczeń pracowniczych w ramach programów określonych świadczeń, jednostka przejmująca wykorzystuje wartość bieżącą zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, pomniejszoną o wartość godziwą wszelkich aktywów programu. Składnik aktywów ujmuje się jednak tylko wówczas, jeżeli jest prawdopodobne, że będzie dostępny jednostce przejmującej w postaci zwrotów z programu lub zmniejszenia przyszłych składek;
  - i) w odniesieniu do aktywów i zobowiązań podatkowych, jednostka przejmująca wykorzystuje kwotę korzyści podatkowych powstałych z tytułu strat podatkowych lub podatku przypadającego do zapłacenia od wyniku finansowego zgodnie z MSR 12, ocenianych z punktu widzenia połączonej jednostki. Podatkowy składnik aktywów lub zobowiązanie podatkowe ustala się po uwzględnieniu skutków podatkowych przeszacowania możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych do poziomu wartości godziwej oraz nie dyskontuje się go;
  - j) w odniesieniu do zobowiązań z tytułu dostaw i usług, zobowiązań wekslowych, zobowiązań długoterminowych, innych zobowiązań, rozliczeń międzyokresowych biernych oraz innych roszczeń przypadających do uregulowania, jednostka przejmująca wykorzystuje wartość bieżącą kwot przypadających do zapłaty w celu uregulowania zobowiązań, ustaloną przy zastosowaniu odpowiednich bieżących stóp procentowych. Nie ma jednak obowiązku dyskontowania w przypadku zobowiązań krótkoterminowych, gdy różnica pomiędzy kwotami nominalnymi a zdyskontowanymi nie jest istotna;
  - k) w odniesieniu do umów rodzących obciążenia oraz innych możliwych do zidentyfikowania zobowiązań jednostki przejmowanej, jednostka przejmująca wykorzystuje wartość bieżącą kwot przypadających do zapłaty w celu wywiązania się ze zobowiązań, ustaloną przy zastosowaniu odpowiednich bieżących stóp procentowych;
  - l) w odniesieniu do zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej, jednostka przejmująca wykorzystuje kwoty, jakimi osoba trzecia obciążyłaby ją z tytułu wzięcia ich na siebie. Kwota taka odzwierciedla wszelkie przewidywania co do możliwych przepływów środków pieniężnych, a nie pojedynczą, najbardziej prawdopodobną lub przewidywaną maksymalną lub minimalną kwotę przepływów środków pieniężnych.
- B17 Niektóre spośród przedstawionych wyżej wytycznych wymagają szacowania wartości godziwej przy wykorzystaniu technik opartych na wartości bieżącej. Nawet jeżeli wytyczne dotyczące danej pozycji nie wspominają o wykorzystywaniu technik opartych na wartości bieżącej, techniki takie można wykorzystywać przy szacowaniu wartości godziwej tej pozycji.

## MIĘDZYKRAJOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 4

*Umowy ubezpieczeniowe*

## CEL

- 1 Celem niniejszego MSSF jest uszczegółowienie sprawozdawczości finansowej dotyczącej umów ubezpieczenia przez każdą jednostkę gospodarczą, która wystawia takie umowy (zwaną w niniejszym MSSF ubezpieczycielem) do czasu, gdy Rada zakończy drugą fazę projektu dotyczącego umów ubezpieczenia. W szczególności niniejszy MSSF wymaga:
- a) wprowadzenia w ograniczonym zakresie ulepszeń do zasad rachunkowości stosowanych przez ubezpieczycieli w odniesieniu do umów ubezpieczenia;
  - b) ujawniania informacji, które wyjaśniają oraz określają kwoty przedstawione w sprawozdaniach finansowych wynikające z umów ubezpieczenia oraz pomagają korzystającym ze sprawozdań w zrozumieniu kwot, terminu oraz niepewności przyszłych przepływów środków pieniężnych wynikających z umów ubezpieczenia.

## ZAKRES

- 2 Jednostka gospodarcza stosuje niniejszy MSSF do:
- a) wystawianych umów ubezpieczenia (łącznie z umowami reasekuracji) oraz posiadanych umów reasekuracji;
  - b) instrumentów finansowych wystawianych przez jednostkę gospodarczą zawierających uznaniowe udziały w zyskach (zob. paragraf 35). MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* wymaga ujawniania informacji o instrumentach finansowych, w tym o instrumentach zawierających takie cechy.
- 3 Niniejszy MSSF nie odnosi się do innych aspektów zasad rachunkowości ubezpieczycieli, takich jak np. zasady dotyczące aktywów finansowych posiadanych przez ubezpieczycieli oraz zobowiązań finansowych wystawianych przez ubezpieczycieli (zob. MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*, MSR 39: *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* oraz MSSF 7), z wyjątkiem zapisów przejściowych zamieszczonych w paragrafie 45.
- 4 Jednostka gospodarcza nie stosuje standardu MSSF 4 w odniesieniu do:
- a) gwarancji na produkt wydanej bezpośrednio przez producenta, handlowca lub detalistę (zob. MSR 18 *Przychody* oraz MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*);
  - b) aktywów oraz zobowiązań pracodawcy w ramach programów świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze* oraz MSSF 2 *Płatności w formie akcji*) oraz zobowiązań dotyczących świadczeń emerytalnych raportowanych przez określone programy świadczeń emerytalnych (zob. MSR 26 *Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych*);
  - c) praw bądź zobowiązań wynikających z umowy, zależnych od przyszłego użytkownika, lub prawa do użytkowania pozycji niefinansowych (np. niektórych opłat licencyjnych, praw autorskich, warunkowych płatności z tytułu najmu oraz podobnych pozycji), jak również gwarancji wartości końcowej leasingobiorcy wbudowanej w leasing finansowy (zob. MSR 17 *Leasing*, MSR 18 *Przychody* oraz MSR 38 *Wartości niematerialne*);
  - d) umów gwarancji finansowych, chyba że wystawca uprzednio wyraźnie podkreślił, że uważa takie umowy za umowy ubezpieczeniowe i zastosował rachunkowość mającą zastosowanie do umów ubezpieczeniowych, w którym to przypadku może on podjąć decyzję o stosowaniu do tego rodzaju umów gwarancji finansowych MSR 39, MSR 32 oraz MSSF 7 albo niniejszego standardu. Wystawca może podejmować taką decyzję oddzielnie dla każdej umowy, z tym że wybór dokonany dla danej umowy jest nieodwołalny;
  - e) świadczeń warunkowych płatnych lub należnych w związku z połączeniem jednostek gospodarczych (zob. MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*);
  - f) *Bezpośrednich umów ubezpieczeniowych* będących w posiadaniu jednostki gospodarczej (tzn. bezpośrednich umów ubezpieczeniowych, w myśl których jednostka gospodarcza jest ubezpieczonym). Jednak cedent powinien stosować niniejszy MSSF do posiadanych umów reasekuracyjnych.
- 5 Dla ułatwienia stosowania standardu niniejszy MSSF określa każdą jednostkę, która wystawia umowę ubezpieczeniową jako ubezpieczyciel, bez względu na to, czy ubezpieczyciel jest uznawany jako taki w świetle prawa lub przez organy nadzorcze.
- 6 Umowa reasekuracyjna stanowi rodzaj umowy ubezpieczeniowej. W związku z tym wszystkie odniesienia MSSF 4 do umów ubezpieczenia stosują się również do umów reasekuracyjnych.

**Wbudowane instrumenty pochodne**

- 7 Standard MSR 39 wymaga, aby jednostka gospodarcza oddzieliła niektóre wbudowane instrumenty pochodne od umowy zasadniczej, wyceniła je w wartości godziwej i uwzględniła zmiany ich wartości godziwej w rachunku zysków i strat. MSR 39 odnosi się do instrumentów wbudowanych w umowie ubezpieczeniowej, o ile wbudowany instrument pochodny sam nie jest umową ubezpieczeniową.
- 8 W ramach wyjątku od wymogu MSR 39, ubezpieczyciel nie musi oddzielać i wyceniać w wartości godziwej opcji ubezpieczonego dotyczącej odstąpienia od umowy ubezpieczeniowej za stałą kwotę (lub za kwotę określoną w oparciu o kwotę stałą i stopę procentową), nawet wówczas, gdy cena wykonania opcji różni się od wartości bilansowej zobowiązania ubezpieczeniowego. Jednak wymóg stawiany przez MSR 39 stosuje się do opcji sprzedaży „put” lub opcji wykupu zawartych w umowie ubezpieczeniowej, jeżeli wartość wykupu zależna jest od zmiany zmiennej finansowej (takiej jak cena akcji lub towarów lub ich indeks), albo zmiennej niefinansowej, która nie jest specyficzna dla strony umowy. Ponadto wymóg ten ma również zastosowanie wówczas, gdy zdolność posiadacza do skorzystania z prawa opcji sprzedaży „put” lub opcji wykupu powstaje na skutek zmiany takiej zmiennej (np. można skorzystać z prawa opcji „put”, jeżeli indeks giełdowy osiągnie określony poziom).
- 9 Paragraf 8 stosuje się również do opcji odstąpienia od instrumentu finansowego zawierającego zapis o uznaniowym udziale w zyskach.

**Wydzielenie składników depozytowych**

- 10 Niektóre umowy ubezpieczeniowe zawierają zarówno składnik ubezpieczeniowy, jak i składnik depozytowy. W niektórych przypadkach ubezpieczyciel jest zobowiązany lub może rozdzielić składniki:
- a) rozdzielenie to jest wymagane, kiedy spełnione są jednocześnie następujące warunki:
    - (i) ubezpieczyciel może wycenić składnik depozytowy (łącznie z wszelkimi zawartymi w nim opcjami odstąpienia) oddzielnie (tzn. bez uwzględnienia składnika ubezpieczeniowego);
    - (ii) zasady rachunkowości ubezpieczyciela nie wymagają ujęcia przez niego wszystkich zobowiązań i praw wynikających ze składnika depozytowego;
  - b) rozdzielenie jest dozwolone, lecz nie wymagane, jeżeli zakład ubezpieczeń może wycenić składnik depozytowy oddzielnie, jak w pkt a) (i), lecz jego zasady rachunkowości wymagają ujęcia wszystkich zobowiązań i praw wynikających ze składnika depozytowego, bez względu na podstawę użytą do wyceny tych praw i zobowiązań;
  - c) rozdzielenie jest zabronione, jeżeli zakład ubezpieczeń nie może wycenić składnika depozytowego oddzielnie, jak w pkt a) (i).
- 11 Następujący przykład opisuje przypadek, w którym zasady rachunkowości stosowane przez ubezpieczyciela nie wymagają ujęcia przez niego wszystkich zobowiązań wynikających ze składnika depozytowego. Cedent otrzymuje od reasekuratora środki z tytułu udziału reasekuratora w szkodach, lecz umowa zobowiązuje cedenta do zwrotu tych środków w następnych latach. Zobowiązanie to wynika ze składnika depozytowego. Jeżeli zasady rachunkowości cedenta pozwalają mu jednak na ujęcie odszkodowania jako dochodu, bez ujęcia wynikającego stąd zobowiązania, wówczas wydzielenie jest wymagane.
- 12 Aby rozdzielić umowę, ubezpieczyciel powinien:
- a) zastosować MSSF 4 do składnika ubezpieczeniowego;
  - b) zastosować MSR 39 do składnika depozytowego.

**UJMOWANIE I WYCENA****Tymczasowe zwolnienie z innych standardów MSSF**

- 13 Paragrafy 10–12 MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* wyszczególniają kryteria, które jednostka gospodarcza powinna stosować przy opracowywaniu zasad rachunkowości, jeżeli żaden standard MSSF nie ma zastosowania do danej pozycji. Jednak MSSF 4 zwalnia ubezpieczyciela ze stosowania tych kryteriów w stosunku do zasad rachunkowości w zakresie:
- a) umów ubezpieczenia, które wystawia (łącznie ze stosownymi kosztami akwizycji oraz wartościami niematerialnymi, takimi jak te opisane w paragrafach 31 i 32); oraz
  - b) umów reasekuracyjnych będących w jego posiadaniu.

- 14 Niniejszy MSSF nie zwalnia jednak ubezpieczyciela z niektórych konsekwencji zastosowania kryteriów przedstawionych w paragrafach 10–12 MSR 8. W szczególności ubezpieczyciel:
- nie ujmuje jako zobowiązania wszelkich rezerw na potencjalne przyszłe szkody, jeżeli szkody te wynikają z umów ubezpieczenia, nieistniejących w dniu sprawozdawczym (np. rezerwy katastroficzne i rezerwy na wyrównanie szkodowości);
  - przeprowadza test *wystarczalności zobowiązań* opisany w paragrafach 15–19;
  - usuwa zobowiązanie ubezpieczeniowe (lub część zobowiązania ubezpieczeniowego) z bilansu tylko i wyłącznie wtedy, gdy wygasło, tzn. kiedy zobowiązanie wymienione w umowie zostaje wykonane, unieważnione bądź wygasa;
  - nie kompensuje:
    - zobowiązań ubezpieczeniowych powiązanymi *aktywami reasekuracyjnymi*; lub
    - kosztów i przychodów z umów ubezpieczenia przychodami lub kosztami z powiązanych umów reasekuracyjnych;
  - rozważa, czy aktywa reasekuracyjne utraciły wartość (zob. paragraf 20).

*Test wystarczalności zobowiązań*

- 15 Ubezpieczyciel, korzystając z aktualnych oszacowań przyszłych przepływów środków pieniężnych wynikających z umów ubezpieczenia, ocenia w każdym dniu sprawozdawczym, czy ujęte przez niego zobowiązania są wystarczalne. Jeżeli ocena wykaże, iż wartość bilansowa zobowiązań ubezpieczeniowych (pomniejszona o odpowiednie odroczone koszty akwizycji oraz stosowne wartości niematerialne i prawne, jak np. omówione w paragrafach 31 i 32) jest niewystarczalna w stosunku do oszacowanych, przyszłych przepływów środków pieniężnych, wówczas całą różnicę ujmuje się w rachunku zysków i strat.
- 16 Jeżeli ubezpieczyciel stosuje test wystarczalności zobowiązań spełniający określone wymogi minimalne, to niniejszy MSSF nie nakłada żadnych dalszych wymogów. Minimalne wymogi są następujące:
- test uwzględnia aktualne oszacowania wszystkich wynikających z umowy przepływów środków pieniężnych oraz powiązanych z nimi przepływów środków pieniężnych, takich jak koszty likwidacji szkód oraz przepływy środków pieniężnych wynikające z wbudowanych opcji i gwarancji;
  - jeżeli test wykazuje, że zobowiązanie jest niewystarczające, wówczas cały niedobór ujmuje się w rachunku zysków i strat.
- 17 Jeżeli zasady rachunkowości stosowane przez ubezpieczyciela nie wymagają przeprowadzenia testu wystarczalności zobowiązań spełniającego minimalne wymogi paragrafu 16, wówczas ubezpieczyciel:
- określa aktualną wartość bilansową odpowiednich zobowiązań ubezpieczeniowych<sup>(1)</sup>, pomniejszoną o wartość bilansową:
    - wszelkich powiązanych odroczone kosztów akwizycji; oraz
    - wszelkich powiązanych wartości niematerialnych i prawnych, jak np. wartości nabyte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych lub przeniesienia własności portfela (zob. paragrafy 31 i 32). Jednak nie uwzględnia się powiązanych aktywów reasekuracyjnych, ponieważ ubezpieczyciel ujmuje je oddzielnie (zob. paragraf 20);
  - określa, czy kwota omówiona w pkt a) jest mniejsza od wartości bilansowej, która byłaby wymagana, gdyby stosowne zobowiązania ubezpieczeniowe wchodziły w zakres MSR 37. Jeżeli jest mniejsza, wówczas ubezpieczyciel ujmuje całą różnicę w rachunku zysków i strat, pomniejszając wartość bilansową odpowiednich odroczone kosztów akwizycji lub wartości niematerialnych i prawnych, bądź też zwiększając wartość bilansową odpowiednich zobowiązań ubezpieczeniowych.
- 18 Jeżeli przeprowadzany przez ubezpieczyciela test wystarczalności zobowiązań spełnia minimalne wymogi określone w paragrafie 16, to jest stosowany na poziomie agregacji określonym w tym teście. Jeżeli zaś test wystarczalności zobowiązań nie spełnia tych wymogów, wówczas porównanie omówione w paragrafie 17 przeprowadza się na poziomie portfela umów, które podlegają podobnym ryzykom i są zarządzane wspólnie jako jeden portfel.
- 19 Kwota opisana w paragrafie 17 b) (tzn. wynik zastosowania MSR 37) powinna odzwierciedlać przyszłe marże inwestycyjne (zob. paragrafy 27–29) tylko i wyłącznie wtedy, gdy kwota opisana w paragrafie 17 a) również odzwierciedla te marże.

<sup>(1)</sup> Odpowiednie zobowiązania ubezpieczeniowe (oraz powiązane odroczone koszty akwizycji i wartości niematerialne i prawne) w odniesieniu do których zasady rachunkowości ubezpieczyciela nie wymagają testu wystarczalności zobowiązań spełniającego wymogi minimalne określone w paragrafie 16.



*Utrata wartości aktywów reasekuracyjnych*

- 20 Jeżeli aktywa reasekuracyjne cedenta utracą wartość, cedent odpowiednio zmniejsza ich wartość bilansową i ujmuje odpis z tytułu utraty wartości w rachunku zysków i strat. Aktywa reasekuracyjne tracą wartość tylko i wyłącznie wtedy, gdy:
- istnieje obiektywny dowód, że w wyniku zdarzenia, które zaistniało po początkowym ujęciu aktywów reasekuracyjnych, cedent może nie otrzymać wszystkich należnych kwot w myśl warunków umowy; oraz
  - zdarzenie to ma możliwy do wiarygodnego wycenienia wpływ na kwoty, które cedent otrzyma od reasekuratora.

**Zmiany zasad (polityki) rachunkowości**

- 21 Paragrafy 22–30 mają zastosowanie zarówno do zmian dokonywanych przez ubezpieczyciela, który już stosuje MSSF, jak i do zmian dokonywanych przez ubezpieczyciela stosującego MSSF po raz pierwszy.
- 22 Ubezpieczyciel może zmienić zasady rachunkowości dla umów ubezpieczenia tylko i wyłącznie wtedy, gdy zmiana spowoduje, że sprawozdania finansowe będą bardziej przydatne przy podejmowaniu decyzji gospodarczych przez osoby korzystające z nich i nie mniej wiarygodne (pewne), albo też bardziej wiarygodne (pewne) i nie mniej przydatne do tych potrzeb. Ubezpieczyciel ocenia poziom przydatności i wiarygodności według kryteriów przedstawionych w MSR 8.
- 23 Uzasadniając zmianę zasad rachunkowości dla umów ubezpieczenia, ubezpieczyciel wykazuje, że zmiana taka powoduje, iż sprawozdania finansowe w większym stopniu spełniają kryteria zawarte w MSR 8, jednak zmiany nie muszą prowadzić do uzyskania pełnej zgodności z tymi kryteriami. Poniżej omówione zostały następujące kwestie szczególne:
- aktualne stopy procentowe (paragraf 24);
  - kontynuacja istniejących praktyk (paragraf 25);
  - zasada ostrożnej wyceny (paragraf 26);
  - przyszłe marże inwestycyjne (paragrafy 27–29); oraz
  - praktyka *shadow accounting* (paragraf 30).

*Aktualne stopy procentowe*

- 24 Zezwala się, lecz nie wymaga, aby ubezpieczyciel zmienił zasady rachunkowości tak, aby mógł aktualizować wycenę wybranych zobowiązań ubezpieczeniowych<sup>(1)</sup> w celu odzwierciedlenia aktualnych rynkowych stóp procentowych i dokonać ujęcia zmian stanu tych zobowiązań w rachunku zysków i strat. Jednocześnie może także wprowadzić zasady rachunkowości, które wymagać będą stosowania innych aktualnych szacunków i założeń w odniesieniu do wybranych zobowiązań. Możliwość wyboru zapewniona w niniejszym paragrafie pozwala ubezpieczycielowi na zmianę zasad rachunkowości w odniesieniu do wybranych zobowiązań, bez konieczności spójnego zastosowania tych zasad do pozostałych zobowiązań, co byłoby wymagane przez MSR 8. Jeżeli ubezpieczyciel wskazuje zobowiązania podlegające temu wyborowi, to kontynuuje stosowanie aktualnych rynkowych stóp procentowych (oraz, jeżeli to stosowne, innych szacunków i założeń rynkowych) w sposób spójny we wszystkich okresach, w odniesieniu do tych zobowiązań, aż do czasu ich wygaśnięcia.

*Kontynuacja istniejących praktyk*

- 25 Ubezpieczyciel może kontynuować stosowanie następujących praktyk, lecz wprowadzenie którejkolwiek z nich jest sprzeczne z paragrafem 22:
- wycena zobowiązań ubezpieczeniowych bez zastosowania dyskonta;
  - wycena wynikających z umowy praw do przyszłych opłat za zarządzanie inwestycjami w wysokości, która przekracza ich wartość godziwą wynikającą z porównania z aktualnymi opłatami naliczanymi przez innych uczestników rynku za podobne usługi. Możliwe jest, iż na początku wartość godziwa tych praw wynikających z umowy jest równa poniesionym kosztom początkowym, chyba że przyszłe opłaty za zarządzanie inwestycjami oraz koszty pokrewne nie pokrywają się z porównywalnymi wielkościami rynkowymi;

<sup>(1)</sup> W tym paragrafie zobowiązania ubezpieczeniowe obejmują stosowne odroczone koszty akwizycji oraz stosowne wartości niematerialne, takie jak omówione w paragrafach 31 i 32.

- c) zastosowanie niejednorodnych zasad rachunkowości do umów ubezpieczenia (oraz odpowiednich odroczonej kosztów akwizycji oraz wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli istnieją) jednostek zależnych, z wyjątkiem sytuacji dopuszczalnej opisanej w paragrafie 24. Jeżeli zasady rachunkowości nie będą jednolite, ubezpieczyciel może je zmienić, o ile zmiana ta nie spowoduje większego ich zróżnicowania, a zasady zgodne będą z innymi wymogami nałożonymi przez niniejszy MSSF.

#### *Zasady ostrożnej wyceny*

- 26 Ubezpieczyciel nie musi zmieniać zasad rachunkowości w odniesieniu do umów ubezpieczenia, aby wyeliminować nadmierną ostrożność. Jednakże jeżeli ubezpieczyciel już wycenia swoje umowy ubezpieczeniowe z zastosowaniem dostatecznej ostrożności, to nie może wprowadzać dodatkowych elementów zwiększających jej poziom.

#### *Przyszłe marże inwestycyjne*

- 27 Ubezpieczyciel nie musi zmieniać zasad rachunkowości w odniesieniu do umów ubezpieczenia, aby wyeliminować przyszłe marże inwestycyjne. Jednakże, o ile nie zostanie udowodnione inaczej, sprawozdania finansowe ubezpieczyciela staną się mniej przydatne i wiarygodne, gdy wprowadzi on zasady rachunkowości odzwierciedlające przyszłe marże inwestycyjne przy wycenie umów ubezpieczenia, chyba że marże te mają wpływ na płatności wynikające z umowy. Poniżej przedstawiono dwa przykłady zasad rachunkowości odzwierciedlających te marże:

- a) zastosowanie stopy dyskontowej, która odzwierciedla szacunkowy zwrot z aktywów ubezpieczyciela; lub
- b) prognozowanie zwrotów z aktywów przy użyciu szacunkowej stopy zwrotu, dyskontowanie tych zwrotów przy użyciu innej stopy i ujęcie wyniku w wycenie zobowiązań.

- 28 Ubezpieczyciel może podważyć opisane w paragrafie 27 domniemanie tylko i wyłącznie wtedy, gdy pozostałe elementy zmian w zasadach rachunkowości zwiększają w dostatecznym stopniu przydatność i wiarygodność jego sprawozdań finansowych, co pozwala zrównoważyć zmniejszenie przydatności i wiarygodności spowodowane włączeniem przyszłych marż inwestycyjnych. Na przykład, założmy że istniejące zasady rachunkowości stosowane przez ubezpieczyciela w odniesieniu do umów ubezpieczenia są oparte na przesadnie ostrożnych ustalonych z góry założeniach i uwzględniają określoną przez regulatora, bez bezpośredniego odniesienia do warunków rynkowych, stopę dyskontową oraz pomijają niektóre wbudowane opcje i gwarancje. Ubezpieczyciel mógłby uczynić sprawozdania finansowe bardziej przydatnymi i nie mniej wiarygodnymi poprzez przyjęcie wszechstronnych, szeroko stosowanych i zorientowanych na inwestora zasad rachunkowości, obejmujących:

- a) aktualne szacunki i założenia;
- b) racjonalną (lecz nie nazbyt ostrożną) korektę odzwierciedlającą ryzyko i niepewność;
- c) wyceny, które odzwierciedlają zarówno wartość wewnętrzną, jak i wartość czasową wbudowanych opcji i gwarancji; oraz
- d) aktualną rynkową stopę dyskontową, nawet wówczas, gdy stopa dyskontowa odzwierciedla szacunkowy zwrot z aktywów ubezpieczyciela.

- 29 W przypadku niektórych metod wyceny do określenia bieżącej wartości przyszłej marży zysku stosuje się stopę dyskontową. Marża zostaje następnie przypisana do różnych okresów za pomocą określonego wzoru. W przypadku zastosowania powyższych metod stopa dyskontowa wywiera jedynie pośredni wpływ na wycenę zobowiązań. W szczególności zastosowanie mniej odpowiedniej stopy dyskontowej nie ma lub ma ograniczony wpływ na początkową wycenę zobowiązań. Jednakże w przypadku zastosowania innych metod stopa dyskontowa determinuje wycenę zobowiązań w sposób bezpośredni. W tym ostatnim przypadku wprowadzenie stopy dyskontowej opartej na zwrocie z aktywów ma znaczący wpływ i jest mało prawdopodobne, aby ubezpieczyciel mógł w takiej sytuacji podważyć założenie opisane w paragrafie 27.

#### *Praktyka shadow accounting*

- 30 W przypadku niektórych modeli rachunkowości zrealizowane zyski lub straty na aktywach ubezpieczyciela mają bezpośredni wpływ na wycenę niektórych, bądź wszystkich: a) zobowiązań ubezpieczeniowych; b) powiązanych odroczonej kosztów akwizycji; oraz c) powiązanych wartości niematerialnych i prawnych, takich jak opisane w paragrafach 31 i 32. Zezwala się, lecz nie wymaga, aby ubezpieczyciel zmienił swoje zasady rachunkowości w taki sposób, aby wykazane, ale niezrealizowane zyski lub straty z aktywów wpływały na wycenę w taki sam sposób jak zrealizowane zyski lub straty. Odpowiednią korektę dotyczącą stanu zobowiązań ubezpieczeniowych (lub odroczonej kosztów akwizycji albo wartości niematerialnych i prawnych) ujmuje się w kapitale własnym tylko i wyłącznie wtedy, gdy niezrealizowane zyski i straty zostają ujęte bezpośrednio w kapitale własnym. Praktyka taka nazywana jest czasem *shadow accounting*.

**Umowy ubezpieczeniowe nabyte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych lub przeniesienia własności portfela**

- 31 Aby spełnić wymogi MSSF 3, ubezpieczyciel w dniu nabycia wycenia w wartości godziwej zobowiązania ubezpieczeniowe oraz składniki aktywów ubezpieczeniowych przejętych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych. Mimo to zezwala się, lecz nie wymaga, aby ubezpieczyciel zastosował rozszerzoną prezentację dotyczącą rozbitcia wartości godziwej nabytych umów ubezpieczenia na dwa składniki:
- a) zobowiązania wycenione zgodnie z zasadami rachunkowości ubezpieczyciela stosowanymi do umów ubezpieczenia, które wystawia; oraz
  - b) wartości niematerialne i prawne stanowiące różnicę pomiędzy: (i) wartością godziwą nabytych umownych praw ubezpieczeniowych i przyjętych zobowiązań ubezpieczeniowych; i (ii) kwotą opisaną w pkt a). Późniejsza wycena tego aktywów powinna być spójna z wyceną powiązanych z nim zobowiązań ubezpieczeniowych.
- 32 Ubezpieczyciel nabywający portfel umów ubezpieczenia może zastosować rozszerzoną prezentację opisaną w paragrafie 31.
- 33 Wartości niematerialne i prawne opisane w paragrafach 31 i 32 są wyłączone z zakresu MSR 36 oraz MSR 38. Jednak MSR 36 oraz MSR 38 mają zastosowanie do list klientów oraz relacji z klientami odzwierciedlającymi oczekiwane przyszłe umowy, które nie stanowią części praw ubezpieczeniowych oraz zobowiązań ubezpieczeniowych wynikających z umowy, istniejących w dniu połączenia jednostek gospodarczych lub przeniesienia własności portfela.

**Uznaniowe udziały w zyskach***Uznaniowe udziały w zyskach w umowach ubezpieczeniowych*

- 34 Niektóre umowy ubezpieczeniowe zawierają uznaniowe udziały w zyskach, jak również *element gwarantowany*. Wystawca takiej umowy:
- a) może, lecz nie musi, ująć element gwarantowany oddzielnie od udziału uznaniowego. Jeżeli wystawca nie ujmie tych pozycji oddzielnie, wówczas całą umowę sklasyfikuje jako zobowiązanie. Jeżeli wystawca ujmie te elementy oddzielnie, wówczas element gwarantowany sklasyfikuje jako zobowiązanie;
  - b) jeżeli ujmie udział uznaniowy oddzielnie od elementu gwarantowanego, sklasyfikuje ten składnik jako zobowiązanie lub jako oddzielny składnik kapitału własnego. MSSF 4 nie precyzuje, w jaki sposób wystawca ma określić, czy składnik ten stanowi zobowiązanie czy kapitał własny. Wystawca może rozbić ten składnik na składnik zobowiązań i kapitału własnego, przy czym w odniesieniu do tego rozbitcia stosuje spójne zasady rachunkowości. Wystawca nie sklasyfikuje elementu uznaniowego umowy w kategorii pośredniej, która nie jest ani zobowiązaniem, ani kapitałem;
  - c) może ująć wszystkie składki otrzymane jako przychód, bez oddzielania żadnej części, która odnosi się do składnika kapitału własnego. Wynikające stąd zmiany elementu gwarantowanego oraz części udziału uznaniowego ujętego jako zobowiązanie powinny zostać ujęte w rachunku zysków i strat. Jeżeli udział uznaniowy sklasyfikowany jest w części lub całości w kapitale własnym, część zysku lub straty może zostać do niego przypisana (w taki sam sposób jak pewna część zysku lub straty może być sklasyfikowana jako udział mniejszości). Wystawca powinien ująć część zysku lub straty, którą można przypisać do jakiegokolwiek udziału uznaniowego ujętego w kapitale własnym jako alokację zysku lub straty, a nie jako koszt lub przychód (zob. MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*);
  - d) jeżeli umowa zawiera wbudowane instrumenty pochodne objęte zakresem MSR 39, stosuje MSR 39 do instrumentów wbudowanych;
  - e) we wszystkich aspektach nieopisanych w paragrafach 14–20 oraz 34 a)–d) kontynuuje istniejące zasady rachunkowości w odniesieniu do takich umów, chyba że zmienia zasady w sposób zgodny z paragrafami 21–30.

*Uznaniowe udziały w zyskach w instrumentach finansowych*

- 35 Wymogi przedstawione w paragrafie 34 odnoszą się także do instrumentu finansowego zawierającego udziały uznaniowe. Ponadto:
- a) jeżeli wystawca sklasyfikuje udział uznaniowy w całości jako zobowiązanie, to przeprowadza test wystarczalności zobowiązań zgodnie z zapisami paragrafów 15–19 w odniesieniu do całej umowy (tzn. zarówno do elementu gwarantowanego, jak i udziału uznaniowego). Wystawca nie musi ustalać kwoty, która wynikałaby z zastosowania MSR 39 w odniesieniu do elementu gwarantowanego;
  - b) jeżeli wystawca sklasyfikuje udział uznaniowy w części lub całości jako osobny składnik kapitału własnego, to zobowiązanie ujęte w odniesieniu do całej umowy nie powinno być mniejsze niż kwota, która wynikałaby

z zastosowania MSR 39 w stosunku do elementu gwarantowanego. Kwota taka powinna obejmować wewnętrzną wartość opcji odstąpienia od umowy, lecz nie musi obejmować jej wartości w czasie, jeżeli paragraf 9 zwalnia tę opcję od wyceny w wartości godziwej. Wystawca nie musi ujawniać kwoty, która wynikałaby z zastosowania MSR 39 w stosunku do elementu gwarantowanego, ani też nie musi wykazywać jej oddzielnie. Ponadto wystawca nie musi określać tej kwoty, jeżeli całkowite, ujęte zobowiązanie jest wyraźnie większe;

- c) chociaż umowy te stanowią instrumenty finansowe, wystawca może nadal ujmować składki z tych umów jako przychód, natomiast wynikił wzrost wartości bilansowej zobowiązań może ujmować jako koszt;
- d) chociaż umowy te stanowią instrumenty finansowe, wystawca stosujący paragraf 20 b) MSSF 7 do umów zawierających uznaniowe udziały w zyskach ujawnia ujęte w wyniku finansowym koszty z tytułu odsetek ogółem, jednak nie musi obliczać tych kosztów w oparciu o metodę efektywnej stopy procentowej.

## UJAWNIANIE INFORMACJI

### Objaśnienie dotyczące ujmowanych kwot

- 36 Ubezpieczyciel ujawnia informacje określające i wyjaśniające kwoty zawarte w sprawozdaniach finansowych, a dotyczące umów ubezpieczenia.
- 37 Aby spełnić wymogi paragrafu 36, ubezpieczyciel ujawnia:
  - a) zasady rachunkowości w odniesieniu do umów ubezpieczenia oraz powiązanych z nimi składników aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów;
  - b) ujęte aktywa, zobowiązania, przychody i koszty (oraz przepływy środków pieniężnych, jeżeli prezentuje rachunek przepływów pieniężnych sporządzony metodą bezpośrednią) wynikające z umów ubezpieczenia. Ponad to, jeżeli ubezpieczyciel jest cedentem, ujawnia:
    - (i) zyski i straty, ujęte w rachunku zysków i strat, wynikające z reasekuracji; oraz
    - (ii) jeżeli cedent odracza i amortyzuje zyski i straty wynikające z reasekuracji, amortyzację za okres oraz kwoty, które pozostają niezamortyzowane na początek i koniec okresu;
  - c) proces określania założeń mających największy wpływ na ocenę ujętych kwot opisanych w pkt b). Kiedy jest to wykonalne w praktyce, ubezpieczyciel także podaje informacje ilościowe dotyczące tych założeń;
  - d) wpływ zmian w założeniach stosowanych do wyceny aktywów ubezpieczeniowych oraz zobowiązań ubezpieczeniowych, wykazując oddzielnie skutek każdej zmiany posiadającej istotny wpływ na sprawozdania finansowe;
  - e) uzgodnienia zmian stanu zobowiązań ubezpieczeniowych, aktywów reasekuracyjnych oraz, jeżeli takie istnieją, powiązanych odroczonek kosztów akwizycji.

### Charakter i zakres ryzyka związanego z umowami ubezpieczeniowymi

- 38 Ubezpieczyciel ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom jego sprawozdania finansowego ocenę charakteru i zakresu ryzyka związanego z umowami ubezpieczeniowymi.
- 39 Aby spełnić wymogi paragrafu 38, ubezpieczyciel ujawnia:
  - a) cele, politykę i procesy w zakresie zarządzania ryzykiem wynikające z umów ubezpieczeniowych, jak również stosowane metody zarządzania tym ryzykiem;
  - b) [usunięty];
  - c) informacje o ryzyku ubezpieczeniowym (zarówno przed, jak i po ograniczeniu ryzyka poprzez reasekurację), w tym informacje o:
    - (i) wrażliwości na ryzyko ubezpieczeniowe (zob. paragraf 39A);
    - (ii) koncentracji ryzyka ubezpieczeniowego, w tym opis, w jaki sposób kierownictwo określa koncentrację, oraz opis wspólnych cech danej koncentracji (np. rodzaj zdarzenia objętego ubezpieczeniem, obszar geograficzny lub waluta);

- (iii) rzeczywistych odszkodowaniach w porównaniu z wcześniejszymi szacunkami (tj. rozwój szkodowości). Ujawnianie informacje dotyczące rozwoju szkodowości powinny sięgać okresu, kiedy powstała pierwsza większa szkoda, dla której istnieje nadal niepewność kwot, i okresu wypłat odszkodowań, lecz nie muszą obejmować okresu dłuższego niż 10 lat wstecz. Ubezpieczyciel nie musi ujawniać informacji dotyczących szkód, w przypadku których niepewność kwot i okresu wypłaty odszkodowań zwykle ustępuje w ciągu jednego roku;
  - d) informacje o ryzyku kredytowym, ryzyku płynności oraz ryzyku rynkowym, których wymagałyby paragrafy 31–42 MSSF 7, gdyby umowy ubezpieczeniowe wchodziły w zakres MSSF 7. Jednakże:
    - (i) ubezpieczyciel nie musi przedstawić analizy terminów wymagalności wymaganej na mocy paragrafu 39 a) MSSF 7, jeżeli w zamian ujawnia informacje o prognozowanym terminie zmniejszenia stanu środków pieniężnych netto wynikającym z ujętych zobowiązań ubezpieczeniowych. Informacje te mogą mieć formę analizy kwot ujętych w bilansie według prognozowanego terminu;
    - (ii) ubezpieczyciel stosujący alternatywną metodę zarządzania wrażliwością na warunki rynkowe, np. analizę bieżącej wartości portfela (embedded value), może wykorzystać tę analizę wrażliwości w celu spełnienia wymagań określonych w paragrafie 40 a) MSSF 7. Ubezpieczyciel taki również przedstawia informacje wymagane na mocy paragrafu 41 MSSF 7;
  - e) informacje o narażeniu na ryzyko rynkowe wynikające z wbudowanych instrumentów pochodnych zawartych w zasadniczej umowie ubezpieczeniowej, gdy ubezpieczyciel nie ma obowiązku wyceniac i nie wycenia wbudowanych instrumentów pochodnych według wartości godziwej.
- 39A Aby spełnić wymogi określone w paragrafie 39 b) (i) ubezpieczyciel zobowiązany jest ujawnić informacje określone w pkt a) lub b) poniżej:
- a) analizę wrażliwości wskazującą, jaki wpływ na wynik finansowy lub kapitał własny miałyby potencjalnie możliwe zmiany w zakresie odpowiedniego czynnika ryzyka, gdy miały one miejsce na dzień bilansowy metody i założenia przyjęte przy sporządzeniu analizy wrażliwości, oraz wszelkie zmiany przyjętych metod i założeń w stosunku do poprzedniego okresu. Jednakże ubezpieczyciel stosujący alternatywną metodę zarządzania wrażliwością na warunki rynkowe, np. analizę bieżącej wartości portfela, może spełnić ten wymóg, ujawniając informacje o tej alternatywnej analizie wrażliwości oraz informacje wymagane na mocy paragrafu 41 MSSF 7;
  - b) informacje jakościowe dotyczące wrażliwości oraz informacje na temat warunków umów ubezpieczeniowych, które mają istotny wpływ na kwotę, termin oraz niepewność przyszłych przepływów środków pieniężnych ubezpieczyciela.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 40 Zapisy przejściowe podane w paragrafach 41–45 dotyczą zarówno jednostki gospodarczej stosującej już MSSF, gdy po raz pierwszy stosuje MSSF 4, jak i jednostki gospodarczej, która stosuje MSSF po raz pierwszy (jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy).
- 41 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard do wcześniejszego okresu, to ujawnia ten fakt.
- 41A Dokumentem *Umowy gwarancji finansowych* (zmiany do MSR 39 i MSSF 4), opublikowanym w sierpniu 2005 r., wprowadzono zmiany do paragrafów 4 d), B18 g) i B19 f). Jednostka stosuje wspomniane zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany do wcześniejszego okresu, to ujawnia ten fakt i stosuje jednocześnie powiązane z nimi zmiany wprowadzone do MSR 39 i MSR 32 <sup>(1)</sup>.

#### Ujawnianie informacji

- 42 Jednostka gospodarcza nie musi stosować się do wymogów ujawniania informacji zawartych w MSSF 4 w odniesieniu do informacji porównawczej, obejmującej okresy roczne rozpoczynające się przed dniem 1 stycznia 2005 r., z wyjątkiem informacji, których ujawnienie jest wymagane zgodnie z paragrafem 37 a) i b), a które dotyczą zasad rachunkowości oraz ujętych aktywów, zobowiązań, przychodów i wydatków (oraz przepływów środków pieniężnych w przypadku, gdy stosowana jest metoda bezpośrednia sporządzenia rachunku przepływów pieniężnych).
- 43 Jeśli zastosowanie konkretnego wymogu przedstawionego w paragrafach 10–35 w odniesieniu do informacji porównawczych obejmujących okresy przed dniem 1 stycznia 2005 r. jest niewykonalne w praktyce, jednostka ujawnia ten fakt. Wykonanie testu wystarczalności zobowiązań (paragrafy 15–19) w odniesieniu do informacji porównawczych może być niekiedy niewykonalne w praktyce, jednak jest mało prawdopodobne, aby niewykonalne w praktyce było zastosowanie do tych informacji innych wymogów przedstawionych w paragrafach 10–35. MSR 8 wyjaśnia termin „niewykonalny w praktyce”.

<sup>(1)</sup> Jeżeli jednostka stosuje MSSF 7, powołania na MSR 32 są zastąpione powołaniami na MSSF 7.

- 44 Stosując paragraf 39 c) (iii), jednostka gospodarcza nie musi ujawniać informacji na temat rozwoju szkodowości w stosunku do szkód, które zaistniały wcześniej niż 5 lat przed zakończeniem pierwszego roku finansowego, od którego stosowany jest MSSF 4. Ponadto gdy jednostka gospodarcza stosuje MSSF 4 po raz pierwszy i niewykonalne w praktyce jest przygotowanie informacji dotyczącej rozwoju szkodowości w stosunku do szkód powstałych przed rozpoczęciem najwcześniejszego okresu, dla którego jednostka gospodarcza przedstawia pełną informację porównawczą spełniającą wymogi MSSF 4, to jednostka taki fakt ujawnia.

### Ponowna klasyfikacja finansowych składników aktywów

- 45 Jeżeli ubezpieczyciel zmienia zasady rachunkowości dla zobowiązań ubezpieczeniowych, wówczas zezwala się, lecz nie wymaga, aby dokonana została ponowna klasyfikacja niektórych, bądź wszystkich finansowych składników aktywów jako „wycenianych według wartości godziwej przez rachunek wyników”. Taka ponowna klasyfikacja dozwolona jest, jeśli ubezpieczyciel zmienia zasady rachunkowości, gdy po raz pierwszy stosuje MSSF 4, oraz jeśli dokonuje zmian zasad rachunkowości dopuszczonych przez paragraf 22. Ponowna klasyfikacja stanowi zmianę zasad rachunkowości, w związku z tym ma zastosowanie MSR 8.

#### Załącznik a

#### Definicje terminów

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

Cedent	<b>Ubezpieczony</b> w świetle <b>umowy reasekuracyjnej</b> .
Składnik depozytowy	Element umowy, który nie jest traktowany jako instrument pochodny w myśl MSR 39, a który wchodziłoby w zakres MSR 39, gdyby stanowił oddzielny instrument.
Bezpośrednia umowa ubezpieczeniowa	<b>Umowa ubezpieczeniowa</b> , która nie jest <b>umową reasekuracyjną</b> .
Uznaniowy udział w zyskach	Prawo wynikające z umowy, polegające na otrzymaniu dodatkowych świadczeń obok <b>świadczeń gwarantowanych</b> : <ol style="list-style-type: none"> <li>a) które mogą stanowić znaczną część sumy świadczeń wynikających z umowy;</li> <li>b) których wysokość oraz termin płatności zależy, w myśl umowy, od uznania ubezpieczyciela; oraz</li> <li>c) które zgodnie z umową opierają się na:           <ol style="list-style-type: none"> <li>(i) wynikach określonej puli umów lub określonego rodzaju umowy;</li> <li>(ii) zrealizowanych i/lub niezrealizowanych zyskach inwestycyjnych z danej puli aktywów posiadanych przez wystawcę umowy; lub</li> <li>(iii) zysku lub stracie spółki, funduszu lub innej jednostki gospodarczej wystawiającej umowę.</li> </ol> </li> </ol>
Wartość godziwa	Kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.
Kontrakt gwarancji finansowych	Umowa zobowiązująca jej wystawcę do dokonania określonych płatności rekompensujących posiadaczowi stratę, jaką poniesie z powodu niedokonania przez określonego dłużnika płatności w przypadającym terminie, zgodnie z pierwotnymi lub zmienionymi warunkami instrumentu dłużnego.
Ryzyko finansowe	Ryzyko możliwej przyszłej zmiany jednej lub więcej stóp procentowych, ceny instrumentu finansowego, ceny towarów, kursu wymiany walut, indeksu cen lub stawek, oceny zdolności kredytowej lub indeksu kredytowego bądź też innej zmiennej, pod warunkiem że zmienna o charakterze niefinansowym nie jest specyficzna dla strony umowy.
Świadczenia gwarantowane	Płatności lub inne świadczenia, do których dany <b>ubezpieczony</b> lub inwestor posiada bezwarunkowe prawo, które, zgodnie z umową, nie jest traktowane uznaniowo przez wystawcę umowy.
Element gwarantowany	Zobowiązanie do wypłaty <b>świadczeń gwarantowanych</b> objętych umową zawierającą uznaniowy udział w zyskach.
Składnik aktywów ubezpieczeniowych	Prawa umowne netto ubezpieczyciela wynikające z <b>umowy ubezpieczeniowej</b> .

Umowa ubezpieczeniowa	Umowa, w myśl której jedna ze stron ( <b>ubezpieczyciel</b> ) przyjmuje istotne <b>ryzyko ubezpieczeniowe</b> od drugiej strony ( <b>ubezpieczonego</b> ), wyrażając zgodę na zrekompensowanie ubezpieczonemu negatywnego wpływu określonego niepewnego przyszłego zdarzenia ( <b>zdarzenia objętego ubezpieczeniem</b> ). (Dokładniejsze wyjaśnienie tej definicji znajduje się w załączniku B).
Zobowiązanie ubezpieczeniowe	Prawa umowne netto ubezpieczyciela wynikające z <b>umowy ubezpieczeniowej</b> .
Ryzyko ubezpieczeniowe	Ryzyko inne niż <b>ryzyko finansowe</b> przeniesione, w myśl umowy, z ubezpieczonego na wystawcę umowy.
Zdarzenie objęte ubezpieczeniem	Przyszłe zdarzenie, którego zaistnienie jest niepewne oraz które objęte jest <b>umową ubezpieczeniową</b> i stwarza <b>ryzyko ubezpieczeniowe</b> .
Ubezpieczyciel	Strona, która zobowiązana jest, w myśl <b>umowy ubezpieczeniowej</b> , do wypłaty odszkodowania ubezpieczonemu, jeżeli zaistnieje <b>zdarzenie objęte ubezpieczeniem</b> .
Test wystarczalności zobowiązań	Ocena, czy wartość bilansowa <b>zobowiązania ubezpieczeniowego</b> musi zostać zwiększona (lub wartość bilansowa odnośnych odroczonej kosztów akwizycji lub odnośnych wartości niematerialnych i prawnych zmniejszona), w oparciu o analizę przyszłych przepływów środków pieniężnych.
Ubezpieczony	Strona, która, według <b>umowy ubezpieczeniowej</b> , ma prawo do odszkodowania po zaistnieniu <b>zdarzenia objętego ubezpieczeniem</b> .
Aktywa reasekuracyjne	Wynikające z umowy reasekuracji prawa netto <b>cedenta</b> .
Umowa reasekuracyjna	<b>Umowa ubezpieczeniowa</b> wydana przez <b>jednego ubezpieczyciela (reasekuratora)</b> , zapewniająca pokrycie innemu ubezpieczycielowi ( <b>cedentowi</b> ) strat poniesionych z tytułu jednej lub wielu umów wydanych przez cedenta.
Reasekurator	Strona, która, w myśl umowy reasekuracyjnej, zobowiązana jest do wypłaty odszkodowania na rzecz <b>cedenta</b> , jeżeli zaistnieje <b>zdarzenie objęte ubezpieczeniem</b> .
Rozdzielenie	Ujęcie księgowo elementów umowy tak, jakby stanowiły odrębne umowy.

#### Załącznik b

### Definicja umowy ubezpieczeniowej

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

- B1 Załącznik B podaje wskazówki dotyczące definicji umowy ubezpieczeniowej przedstawionej w załączniku A. Odnosi się do następujących zagadnień:
- termin „niepewne przyszłe zdarzenie” (paragrafy B2–B4);
  - płatności w naturze (paragrafy B5–B7);
  - ryzyko ubezpieczeniowe i inne ryzyka (paragrafy B8–B17);
  - przykłady umów ubezpieczenia (paragrafy B18–B21);
  - znaczne ryzyko ubezpieczeniowe (paragrafy B22–B28); oraz
  - zmiany poziomu ryzyka ubezpieczeniowego (paragrafy B29 i B30).

### Niepewne przyszłe zdarzenie

- B2 Niepewność (lub ryzyko) jest istotą umowy ubezpieczeniowej. Tak więc przy rozpoczęciu umowy ubezpieczeniowej niepewna jest co najmniej jedna z następujących kwestii:
- czy *zdarzenie objęte ubezpieczeniem* wystąpi;

- b) kiedy wystąpi; lub
  - c) ile ubezpieczyciel będzie musiał zapłacić, jeżeli zdarzenie to wystąpi.
- B3 W niektórych umowach ubezpieczeniowych zdarzenie objęte ubezpieczeniem oznacza odkrycie szkody w okresie trwania umowy, nawet wówczas, gdy szkoda jest wynikiem zdarzenia, które zaistniało przed rozpoczęciem umowy. W innych umowach ubezpieczeniowych zdarzenie objęte ubezpieczeniem oznacza zdarzenie, które wystąpi podczas trwania umowy, nawet wówczas, gdy powstała w jego wyniku szkoda zostanie odkryta po upływie czasu trwania umowy.
- B4 Niektóre umowy ubezpieczeniowe obejmują zdarzenia, które już wystąpiły, lecz których rozmiary finansowe są nadal niepewne. Przykładem jest umowa reasekuracyjna, która daje ochronę przed niekorzystnym rozwojem szkód zgłoszonych przez ubezpieczonych ubezpieczycielowi. W takich umowach zdarzeniem objętym ubezpieczeniem jest ustalenie ostatecznego kosztu odszkodowań.

#### **Płatność w naturze**

- B5 Niektóre umowy ubezpieczeniowe wymagają bądź dopuszczają dokonanie płatności w naturze. Przykładem jest sytuacja, kiedy ubezpieczyciel bezpośrednio zastępuje skradzioną rzecz zamiast zwracać koszt jej nabycia ubezpieczonemu. Innym przykładem jest sytuacja, kiedy ubezpieczyciel wykorzystuje swoje własne szpitale lub personel medyczny do świadczenia usług medycznych objętych umowami.
- B6 Niektóre umowy serwisowe o opłacie stałej, w których zakres usługi zależy od niepewnego zdarzenia, spełniają definicję umowy ubezpieczeniowej według MSSF 4, aczkolwiek nie są w niektórych krajach uregulowane prawnie jako umowy ubezpieczeniowe. Przykładem może być umowa o konserwację, w której usługodawca zgadza się naprawić dane urządzenie po stwierdzeniu jego nieprawidłowego działania. Stała opłata za usługę ustalana jest w oparciu o spodziewaną liczbę awarii, lecz nie jest pewne, czy dana maszyna ulegnie uszkodzeniu. Awarie urządzeń powodują straty u ich właściciela, a umowa ma straty zrekompensować (raczej w naturze niż w gotówce). Inny przykład stanowi umowa na usługi w przypadku awarii samochodu, w której usługodawca zgadza się, za stałą roczną opłatą, na zapewnienie pomocy drogowej lub odholowanie pojazdu do pobliskiego warsztatu. Ta ostatnia umowa mogłaby spełniać definicję umowy ubezpieczeniowej nawet wówczas, gdyby usługodawca nie godził się na dokonywanie napraw bądź wymiany części.
- B7 Stosowanie MSSF 4 do umów opisanych w paragrafie B6 nie powinno być bardziej uciążliwe niż stosowanie innych MSSF, gdyby te umowy wykraczały poza zakres MSSF 4, dlatego że:
- a) mało prawdopodobna jest znaczna odpowiedzialność za uszkodzenia i awarie, które już zaistniały;
  - b) gdyby miał zastosowanie standard MSR 18 *Przychody*, wówczas usługodawca ująłby przychód zgodnie ze stanem zaawansowania wykonania usługi (oraz stosownie do innych podanych kryteriów). Takie podejście jest także dozwolone w MSSF 4, co pozwala usługodawcy na: (i) kontynuowanie zasad rachunkowości w odniesieniu do tych umów, o ile nie obejmują one praktyk zabronionych w paragrafie 14; oraz (ii) korektę zasad rachunkowości, jeżeli jest to dozwolone w myśl paragrafów 22–30.
  - c) usługodawca rozważa, czy koszt spełnienia zobowiązania wynikającego z umowy, polegającego na wykonaniu usługi, przekracza przychód otrzymany z góry. Przeprowadza się w tym celu test wystarczalności zobowiązań opisany w paragrafach 15–19 MSSF 4. Jeżeli MSSF 4 nie miałyby zastosowania do tych umów, wówczas usługodawca musiałby skorzystać z MSR 37 celem określenia, czy umowy rodzą obciążenia;
  - d) wymogi ujawniania informacji w MSSF 4 nie wydają się w istotny sposób odbiegać od wymogów innych standardów MSSF w zakresie tych umów.

#### **Rozróżnienie pomiędzy ryzykiem ubezpieczeniowym a innymi ryzykami**

- B8 Definicja umowy ubezpieczeniowej odnosi się do ryzyka ubezpieczeniowego, które MSSF 4 definiuje jako ryzyko inne niż *ryzyko finansowe*, przenoszone z właściciela umowy na jej wystawcę. Umowa, która naraża ubezpieczyciela na ryzyko finansowe bez znaczącego ryzyka ubezpieczeniowego, nie stanowi umowy ubezpieczeniowej.
- B9 Definicja ryzyka finansowego w załączniku A obejmuje listę zmiennych o charakterze finansowym i niefinansowym. Lista ta obejmuje zmienne niefinansowe, które nie są specyficzne dla strony umowy, jak np. wskaźnik szkód spowodowanych trzęsieniem ziemi w danym regionie lub wskaźnik temperatur panujących w danym mieście. Wyłącza ona zmienne niefinansowe specyficzne dla strony umowy, jak np. występowanie bądź niewystępowanie



pożaru, który uszkadza bądź niszczy majątek tej strony. Ponadto ryzyko zmiany wartości godziwej aktywów niefinansowych nie jest uważane za ryzyko finansowe, jeżeli wartość godziwa odzwierciedla nie tylko zmiany cen rynkowych tego rodzaju aktywów (zmienna finansowa), lecz także stan składnika aktywów niefinansowych będącego w posiadaniu strony umowy (zmienna niefinansowa). Na przykład jeżeli gwarancja wartości końcowej danego samochodu wiąże się dla gwaranta z ryzykiem zmiany stanu fizycznego pojazdu, to ryzyko to jest ryzykiem ubezpieczeniowym, a nie ryzykiem finansowym.

- B10 Niektóre umowy nakładają na wystawcę ryzyko finansowe, obok znaczącego ryzyka ubezpieczeniowego. Na przykład wiele umów ubezpieczenia na życie gwarantuje zarówno minimalną stopę zwrotu dla ubezpieczonych (tworząc ryzyko finansowe), jak i zapewnia świadczenia w przypadku śmierci, które niekiedy przekraczają znacznie saldo rachunku ubezpieczonego (tworząc ryzyko ubezpieczeniowe w formie ryzyka śmierci). Takie umowy są umowami ubezpieczeniowymi.
- B11 W myśl niektórych umów zdarzenie objęte ubezpieczeniem powoduje wypłatę kwoty powiązanej ze wskaźnikiem cen. Umowy takie są umowami ubezpieczeniowymi pod warunkiem, że wypłata, która zależy od zdarzenia objętego ubezpieczeniem, będzie znaczna. Na przykład renta dożywotnia powiązana ze wskaźnikiem kosztów utrzymania niesie ze sobą ryzyko ubezpieczeniowe, ponieważ wypłata zostaje dokonana w wyniku niepewnego zdarzenia – pozostania przy życiu beneficjenta renty dożywotniej. Powiązanie ze wskaźnikami cen stanowi wbudowany instrument pochodny, lecz także przenosi ryzyko ubezpieczeniowe. Jeżeli wynikające z tego przeniesienie ryzyka ubezpieczeniowego jest istotne, wówczas wbudowany instrument pochodny spełnia definicję umowy ubezpieczeniowej, w którym to przypadku nie musi on zostać oddzielony i wyceniony w wartości godziwej (zob. paragraf 7 MSSF 4).
- B12 Definicja ryzyka ubezpieczeniowego dotyczy ryzyka, które ubezpieczyciel przejmuje od ubezpieczonego. Innymi słowy, ryzyko ubezpieczeniowe jest istniejącym uprzednio ryzykiem przeniesionym z ubezpieczonego na ubezpieczyciela. Tak więc nowe ryzyko stworzone przez umowę nie stanowi ryzyka ubezpieczeniowego.
- B13 Definicja umowy ubezpieczeniowej odnosi się do ujemnego wpływu na ubezpieczonego. Definicja nie ogranicza wypłaty dokonanej przez ubezpieczyciela do wysokości kwoty równej stracie finansowej poniesionej w wyniku zdarzenia. Na przykład definicja nie wyklucza odmowy w rodzaju „nowe za stare”, co oznacza wypłatę na rzecz ubezpieczonego kwoty wystarczającej na zastąpienie starego uszkodzonego mienia przez nowe. Podobnie definicja nie ogranicza wypłaty w ramach terminowej umowy ubezpieczeniowej na życie strat finansowych poniesionych przez osoby pozostające na utrzymaniu osoby zmarłej, ani też nie wyklucza wypłaty wcześniej określonych sum w celu kwotowego określenia szkody powstałej w wyniku śmierci lub wypadku.
- B14 Niektóre umowy wymagają dokonania wypłaty w przypadku, gdy wystąpi określone niepewne zdarzenie, lecz nie wymagają zaistnienia negatywnego wpływu na ubezpieczonego jako warunku wypłaty. Umowa taka nie jest umową ubezpieczeniową nawet wówczas, gdy posiadacz wykorzystuje ją do zmniejszenia ryzyka. Na przykład jeżeli posiadacz stosuje instrument pochodny, aby zabezpieczyć związaną zmienną niefinansową, która skorelowana jest z przepływem środków pieniężnych ze składnika aktywów jednostki gospodarczej, instrument ten nie stanowi umowy ubezpieczeniowej, ponieważ wypłata nie jest uwarunkowana tym, czy zmniejszenie przepływów środków pieniężnych z aktywów wpłynie negatywnie na posiadacza umowy. Przeciwnie, definicja umowy ubezpieczeniowej odnosi się do zdarzenia niepewnego, które wpływa negatywnie na ubezpieczonego, i jest wstępnym warunkiem wypłaty odszkodowania wynikającym z umowy. Ten umowny warunek wstępny nie wymaga od ubezpieczyciela przeprowadzenia dochodzenia, czy zdarzenie rzeczywiście spowodowało szkodę, lecz pozwala ubezpieczycielowi na odmowę wypłaty, jeżeli nie jest on dostatecznie przekonany, że zdarzenie to spowodowało szkodę.
- B15 Ryzyko wygaśnięcia lub trwania umowy (tzn. ryzyko, że druga strona rozwiąże umowę wcześniej lub później, niż spodziewał się tego ubezpieczyciel w momencie wyceny umowy) nie jest ryzykiem ubezpieczeniowym, ponieważ wypłata na rzecz drugiej strony nie jest uzależniona od niepewnego przyszłego zdarzenia, które powoduje szkodę drugiej stronie. Podobnie ryzyko kosztowe (tzn. ryzyko niespodziewanego wzrostu kosztów administracyjnych związanych z obsługą umowy w odróżnieniu od kosztów związanych ze zdarzeniem objętym ubezpieczeniem) nie jest ryzykiem ubezpieczeniowym, ponieważ niespodziewany wzrost kosztów nie powoduje szkody u drugiej strony.
- B16 Umowa, która nakłada na wystawcę ryzyko wygaśnięcia umowy, nadmiernie długiego jej trwania, czy też ryzyko kosztowe, nie jest ryzykiem ubezpieczeniowym, o ile nie wiąże się z narażeniem ubezpieczyciela na ryzyko ubezpieczeniowe. Jeżeli jednak wystawca umowy zmniejszy ryzyko poprzez zastosowanie drugiej umowy umożliwiającej przeniesienie ryzyka na inną stronę, to druga umowa stanowi dla tej strony ryzyko ubezpieczeniowe.
- B17 Ubezpieczyciel może przyjąć znaczące ryzyko ubezpieczeniowe od ubezpieczonego tylko wówczas, gdy ubezpieczyciel jest jednostką gospodarczą inną niż ubezpieczony. W przypadku ubezpieczeń wzajemnych jednostka taka przejmuje ryzyko od każdego ubezpieczonego i umieszcza je w puli ryzyk. Chociaż ubezpieczeni ponoszą łączne ryzyko w sposób zbiorowy, jako udziałowcy jednostki, to jednak jako ubezpieczyciel przyjął na siebie ryzyko, które stanowi istotę umowy ubezpieczeniowej.

**Przykłady umów ubezpieczeniowych**

B18 Poniżej podano przykłady umów, które są umowami ubezpieczeniowymi, jeżeli przeniesienie ryzyka ubezpieczeniowego jest znaczne:

- a) ubezpieczenie od kradzieży lub uszkodzenia mienia;
- b) ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej za produkt, zawodowej, cywilnej lub kosztów prawnych;
- c) ubezpieczenie na życie oraz wcześniej opłacone koszty pogrzebu (choć śmierć jest pewna, to niepewne jest, kiedy śmierć nastąpi lub, w przypadku niektórych rodzajów ubezpieczenia na życie, czy śmierć nastąpi w okresie ochrony ubezpieczeniowej);
- d) renty dożywotnie i emerytury (tzn. umowy, które zapewniają rekompensatę za przyszłe niepewne zdarzenie – pozostanie rencisty lub emeryta przy życiu – aby pomóc renciście czy emerytowi w utrzymaniu danego poziomu życia, który zostałby znacznie obniżony w przypadku pozostania emeryta lub rencisty przy życiu);
- e) ubezpieczenie opieki medycznej oraz od inwalidztwa;
- f) listy gwarancyjne, ubezpieczenie od sprzeniewierzenia, gwarancje wykonania oraz gwarancje przetargowe (tzn. umowy zapewniające odszkodowanie, gdy druga strona nie wykona zobowiązań wynikających z umowy, np. zobowiązań do wzniesienia budynku);
- g) ubezpieczenie kredytu przewidujące dokonanie określonych płatności rekompensujących posiadaczowi stratę, jaką poniesie z powodu niedokonania przez określonego dłużnika płatności w przypadającym terminie, zgodnie z pierwotnymi lub zmienionymi warunkami instrumentu dłużnego. Tego rodzaju umowy mogą mieć różne formy prawne, takie jak gwarancja, niektóre rodzaje akredytywy, umowa o poręczenie spłaty wierzytelności lub umowa ubezpieczeniowa. Jednak, mimo że umowy te spełniają warunki definicji umowy ubezpieczeniowej, to spełniają one także definicję umów gwarancji finansowych zgodnie z MSR 39 oraz wchodzą w zakres MSR 32 <sup>(1)</sup> i MSR 39, natomiast nie wchodzą w zakres niniejszego MSSF (zob. paragraf 4d)). Niemniej jednak, jeśli wystawca umów gwarancji finansowych uprzednio wyraźnie podkreślił, że uważa takie umowy za umowy ubezpieczeniowe, i zastosował rachunkowość mającą zastosowanie do umów ubezpieczeniowych, może on podjąć decyzję o stosowaniu do tego rodzaju umów gwarancji finansowych albo MSR 39 i MSR 32 <sup>(1)</sup> albo niniejszego standardu;
- h) gwarancje na produkt. Gwarancje na produkt wydane przez inną stronę w odniesieniu do towarów sprzedawanych przez producenta, handlowca lub detalistę mieszczą się w zakresie MSSF 4. Jednak gwarancje na produkt wydane bezpośrednio przez producenta, handlowca lub detalistę wykraczają poza zakres MSSF 4, ponieważ wchodzą one w zakres MSR 18 *Przychody* oraz MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*;
- i) ubezpieczenie od strat finansowych z tytułu wad umowy (tzn. ubezpieczenie od defektów prawnych tytułu własności gruntu, które nie były znane w momencie sporządzenia umowy ubezpieczeniowej). W takim przypadku zdarzenie objęte ubezpieczeniem stanowi odkrycie defektu prawnego w tytule własności, a nie sam defekt;
- j) ubezpieczenie podróży (tj. odszkodowanie w gotówce lub w naturze na rzecz ubezpieczonych za szkody poniesione podczas podróży). Paragrafy B6 oraz B7 omawiają niektóre tego rodzaju umowy;
- k) obligacje katastroficzne, które przewidują zmniejszone spłaty kapitału lub odsetek albo obu tych pozycji, jeżeli dane zdarzenie powoduje straty u emitenta (chyba że dane zdarzenie nie stwarza znacznego ryzyka ubezpieczeniowego, na przykład jeżeli zdarzenie polega na zmianie stopy procentowej lub kursu wymiany walut);
- l) ubezpieczeniowe transakcje typu swap i inne umowy, które wymagają płatności związanej ze zmianami warunków klimatycznych, geologicznych bądź innych zmiennych fizycznych, które są specyficzne dla strony umowy;
- m) umowy reasekuracyjne.

B19 Poniżej podano przykłady umów niebędących umowami ubezpieczeniowymi:

- a) umowy inwestycyjne, które posiadają formę prawną umowy ubezpieczeniowej, lecz nie nakładają na ubezpieczyciela znacznego ryzyka ubezpieczeniowego. Na przykład umowy ubezpieczeniowe na życie, w których ubezpieczyciel nie ponosi znacznego ryzyka śmierci (takie umowy są nieubezpieczeniowymi instrumentami finansowymi lub umowami usługowymi, zob. paragraf B20 i B21);

<sup>(1)</sup> Jeżeli jednostka stosuje MSSF 7, powołania na MSR 32 są zastąpione powołaniami na MSSF 7.

- b) umowy, które posiadają prawną formę umowy ubezpieczeniowej, lecz przenoszą praktycznie całe ryzyko ubezpieczeniowe z powrotem na ubezpieczonego poprzez nieodwołalne i wymagalne mechanizmy, które korygują przyszłe płatności dokonywane przez ubezpieczonego o kwoty wynikające bezpośrednio z faktycznie zaszłych szkód, na przykład niektóre umowy reasekuracji finansowej lub niektóre umowy grupowe (takie umowy są zwykle nieubezpieczeniowymi instrumentami finansowymi lub umowami usługowymi, zob. paragrafy B20 i B21);
  - c) samoubezpieczenie, innymi słowy zachowanie ryzyka, które mogłoby zostać objęte ubezpieczeniem (nie ma umowy ubezpieczeniowej, ponieważ nie ma porozumienia z drugą stroną);
  - d) umowy (takie jak umowy hazardowe), które wymagają płatności, jeżeli zaistnieje określone niepewne przyszłe zdarzenie, natomiast nie uzależniają one płatności od warunku wstępnego, stanowiącego, że zdarzenie to przyniosło szkodę ubezpieczonemu. Jednak nie wyklucza to sprecyzowania wcześniej ustalonej wypłaty w celu ustalenia wielkości szkody spowodowanej przez takie zdarzenie, jak śmierć lub wypadek (zob. także paragraf B13);
  - e) instrumenty pochodne, które nakładają na jedną ze stron ryzyko finansowe, lecz nie ryzyko ubezpieczeniowe, gdyż wymagają, aby strona ta dokonała wypłaty jedynie na podstawie zmian jednej lub więcej danych stóp procentowych, ceny instrumentu finansowego, ceny towarów, kursu wymiany walut, wskaźnika cen lub stawek, oceny zdolności kredytowej lub wskaźnika kredytowego, bądź też innej zmiennej, która nie jest specyficzna dla strony umowy (zob. MSR 39);
  - f) gwarancja powiązana z kredytem (albo akredytywa, umowa o poręczeniu spłaty wierzycielności lub umowa ubezpieczeniowa), która wymaga płatności nawet wówczas, gdy posiadacz nie poniósł szkody przez to, że dłużnik nie dokonał zapłaty w terminie płatności (zob. MSR 39);
  - g) umowy, które wymagają płatności w oparciu o czynnik klimatyczny, geologiczny lub inną zmienną fizyczną, która nie jest specyficzna dla strony umowy (określane jako pogodowe instrumenty pochodne);
  - h) obligacje katastroficzne, które przewidują zmniejszone spłaty kapitału lub odsetek albo obu tych pozycji na podstawie czynników klimatycznych, geologicznych lub innej zmiennej fizycznej, która wykracza poza specyfikę strony umowy.
- B20 Jeżeli z tytułu umów opisanych w paragrafie B19 powstają finansowe składniki aktywów lub zobowiązań, to wchodzi one w zakres MSR 39. Oznacza to między innymi, że strony umowy stosują tzw. rachunkowość depozytową, która obejmuje następujące kwestie:
- a) jedna strona ujmuje otrzymaną kwotę jako zobowiązanie finansowe, a nie przychód;
  - b) druga strona ujmuje wypłaconą kwotę raczej jako pozycję aktywów finansowych niż koszt.
- B21 Jeżeli z tytułu umów opisanych w paragrafie B19 nie powstają aktywa finansowe lub zobowiązania finansowe, stosuje się MSR 18. Zgodnie z MSR 18 przychód związany z transakcją obejmującą świadczenie usługi ujęty zostaje według stopnia zaawansowania realizacji transakcji, jeżeli wynik transakcji może zostać oszacowany w sposób wiarygodny.

### **Znaczne ryzyko ubezpieczeniowe**

- B22 Umowa jest umową ubezpieczeniową tylko wówczas, gdy przenosi znaczne ryzyko ubezpieczeniowe. Paragrafy B8–B21 omawiają ryzyko ubezpieczeniowe. Poniższe paragrafy omawiają sposób oceny, czy ryzyko ubezpieczeniowe jest znaczące.
- B23 Ryzyko ubezpieczeniowe jest znaczące tylko i wyłącznie wtedy, gdy zdarzenie objęte ubezpieczeniem może spowodować konieczność wypłacenia przez ubezpieczyciela znacznych świadczeń dodatkowych w każdym scenariuszu, wyłączając scenariusze, którym brakuje treści ekonomicznej (tzn. nie wywierają dostrzegalnego wpływu na ekonomikę transakcji). Jeżeli miałyby zostać wypłacone znaczne świadczenia dodatkowe w scenariuszach posiadających treść ekonomiczną, warunek podany w poprzednim zdaniu byłby spełniony nawet wówczas, gdyby zdarzenie objęte ubezpieczeniem było zupełnie nieprawdopodobne, albo nawet gdyby oczekiwana (tzn. zważona prawdopodobieństwem) wartość bieżąca warunkowych przepływów środków pieniężnych stanowiła niewielką część oczekiwanej wartości bieżącej wszystkich pozostałych wynikających z umowy przepływów środków pieniężnych.
- B24 Dodatkowe świadczenia opisane w paragrafie B23 odnoszą się do kwot przekraczających te, które byłyby wypłacone, gdyby zdarzenie objęte ubezpieczeniem nie zaistniało (z wyłączeniem scenariuszy bez treści ekonomicznej). Dodatkowe kwoty obejmują koszty likwidacji szkód oraz koszty wyceny szkód, lecz wyłączają:
- a) utratę zdolności obciążania ubezpieczonego za przyszłe usługi. Na przykład w umowie ubezpieczeniowej na życie z funduszem inwestycyjnym śmierć ubezpieczonego oznacza, że ubezpieczyciel nie może wykonywać usług zarządzania lokatami i pobierać opłaty za te usługi. Jednakże ta strata ekonomiczna dla ubezpieczyciela

- nie odzwierciedla ryzyka ubezpieczeniowego, ponieważ zarządzający funduszem inwestycyjnym nie bierze na siebie ryzyka związanego z możliwą śmiercią klienta. Dlatego też potencjalna strata przyszłych opłat za zarządzanie lokatami nie jest miarodajna przy ocenie wielkości ryzyka ubezpieczeniowego przenoszonego przez umowę;
- b) rezygnację w przypadku śmierci z opłat, które byłyby pobrane za rozwiązanie lub odstąpienie od umowy. Ponieważ opłaty te zostały spowodowane przez umowę, rezygnacja z nich nie rekompensuje ubezpieczonemu wcześniej istniejącego ryzyka. Stąd też nie mają one znaczenia przy ocenie stopnia ryzyka ubezpieczeniowego przenoszonego przez umowę;
  - c) płatność uwarunkowaną zdarzeniem, które nie powoduje znacznej szkody posiadaczowi umowy. Rozważmy na przykład umowę, która wymaga, aby wystawca wypłacił jeden milion jednostek pieniężnych, jeżeli pewna pozycja majątku ulegnie fizycznemu uszkodzeniu, powodując nieznaczną stratę ekonomiczną w wysokości jednej jednostki pieniężnej. W umowie tej posiadacz przenosi na wystawcę nieznaczące ryzyko utraty jednej jednostki pieniężnej. Jednocześnie umowa wywołuje ryzyko nieubezpieczeniowe, gdzie wystawca będzie musiał wypłacić 999 999 jednostek pieniężnych, jeżeli zaistnieje dane zdarzenie. Ponieważ wystawca nie przyjmuje znacznego ryzyka ubezpieczeniowego od posiadacza, umowa taka nie jest umową ubezpieczeniową;
  - d) możliwy udział reasekuratorów w szkodach. Udział reasekuratorów jest traktowany oddzielnie.
- B25 Ubezpieczyciel ocenia istotność ryzyka ubezpieczeniowego na podstawie poszczególnych umów, zamiast poprzez odniesienie do jego istotności dla sprawozdań finansowych<sup>(1)</sup>. W ten sposób ryzyko ubezpieczeniowe może być znaczne nawet wówczas, gdy istnieje minimalne prawdopodobieństwo istotnych szkód dla całego portfela umów. W ten sposób ryzyko ubezpieczeniowe może być znaczne nawet wówczas, gdy istnieje minimalne prawdopodobieństwo istotnych szkód dla całego portfela umów. Taka ocena „umowa po umowie” ułatwia klasyfikowanie umów jako umów ubezpieczeniowych. Jeżeli jednak wiadomo, że stosunkowo jednorodny portfel małych umów zawiera umowy przenoszące ryzyko ubezpieczeniowe, ubezpieczyciel nie musi badać każdej umowy w portfelu celem zidentyfikowania kilku umów, które przenoszą nieznaczące ryzyko ubezpieczeniowe.
- B26 Z paragrafów B23–B25 wynika, że jeżeli na podstawie umowy wypłacone zostaje świadczenie na wypadek śmierci, przekraczające wysokość kwoty płatnej w przypadku przeżycia, to umowa jest umową ubezpieczeniową, jeżeli dodatkowe świadczenie na wypadek śmierci nie jest nieznaczące (oceniane w odniesieniu do umowy, a nie do całego portfela umów). Jak zapisano w paragrafie B24 b), rezygnacja, w przypadku śmierci, z opłat za rozwiązanie umowy lub odstąpienie od niej nie jest ujęta w tej ocenie, jeżeli rezygnacja ta nie rekompensuje ubezpieczonemu wcześniej istniejącego ryzyka. Podobnie umowa renty dożywotniej, z której wypłacane są regularne sumy przez resztę życia ubezpieczonego, jest umową ubezpieczeniową, jeżeli suma płatności uwarunkowanych pozostawieniem ubezpieczonego przy życiu nie jest nieznacząca.
- B27 Paragraf B23 odnosi się do świadczeń dodatkowych. Świadczenia dodatkowe mogą obejmować wymóg wcześniejszej wypłaty świadczeń, jeżeli zdarzenie objęte ubezpieczeniem wystąpi wcześniej, a płatność nie jest skorygowana o wartość pieniądza w czasie. Przykładem jest umowa bezterminowego ubezpieczenia na życie o stałej kwocie (innymi słowy ubezpieczenie, które zapewnia stałe świadczenie na wypadek śmierci bez względu na to, kiedy ubezpieczony umrze, bez daty wygaśnięcia ochrony). Pewne jest, że ubezpieczony umrze, lecz data jego śmierci jest nieznana. Ubezpieczyciel poniesie stratę w odniesieniu do umów indywidualnych, w przypadku których ubezpieczeni umierają wcześniej, nawet wówczas, gdy w odniesieniu do portfela umów ogółem strata nie ma miejsca.
- B28 Jeżeli umowa ubezpieczeniowa jest rozdzielona na składnik depozytowy i składnik ubezpieczeniowy, wówczas wielkość przeniesionego ryzyka ubezpieczeniowego należy oceniać przez odniesienie do składnika ubezpieczeniowego. Wielkość ryzyka ubezpieczeniowego przenoszonego przez wbudowane instrumenty pochodne należy oceniać przez odniesienie do wbudowanych instrumentów pochodnych.

### Zmiany poziomu ryzyka ubezpieczeniowego

- B29 Niektóre umowy nie przenoszą początkowo żadnego ryzyka ubezpieczeniowego na ubezpieczyciela, chociaż przenoszą to ryzyko w późniejszym czasie. Na przykład biorąc pod uwagę umowę zapewniającą określony dochód z inwestycji oraz obejmującą opcję ubezpieczonego, aby dochód z inwestycji przeznaczyć, w terminie płatności polisy, na wykupienie renty dożywotniej według stawek renty dożywotniej naliczanych przez ubezpieczyciela innym rentobiorcom i aktualnych w momencie, gdy ubezpieczony chce wykorzystać tę opcję. Umowa nie przenosi na ubezpieczyciela żadnego ryzyka ubezpieczeniowego do czasu, aż ubezpieczony skorzysta z tej opcji, ponieważ do tego czasu ubezpieczyciel zachowuje prawo do wyceny renty dożywotniej na bazie odzwierciedlającej ryzyko ubezpieczeniowe przenoszone na niego w tym czasie. Jednakże jeżeli umowa ustala stawki renty dożywotniej (względnie podstawy do ich naliczania), wówczas umowa przenosi ryzyko ubezpieczeniowe na ubezpieczyciela już w ujęciu początkowym.

B30. Umowa, którą kwalifikuje się jako umowę ubezpieczeniową, pozostaje umową ubezpieczeniową do czasu, aż wygasną lub upłyną wszystkie wynikające z niej prawa i zobowiązania.

<sup>(1)</sup> Dlatego umowy zawarte jednocześnie z jednym kontrahentem (lub umowy, które są od siebie zależne) powinny być traktowane jako jedna umowa.

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 5

*Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*

## CEL

- 1 Celem niniejszego standardu jest określenie podejścia księgowego do aktywów przeznaczonych do sprzedaży oraz do prezentacji i ujawniania informacji dotyczącej *działalności zaniechanej*. W szczególności niniejszy MSSF wymaga, by:
- aktywa, które spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży, były wyceniane w kwocie niższej z wartości bilansowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty *doprowadzenia do sprzedaży*, a amortyzacja takich aktywów została zaprzestana; oraz
  - aktywa, które spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży, były prezentowane oddzielnie w bilansie, zaś wyniki działalności zaniechanej były prezentowane oddzielnie w rachunku zysków i strat.

## ZAKRES

- 2 Wymagania niniejszego MSSF odnoszące się do klasyfikacji i prezentacji mają zastosowanie do wszystkich ujętych *aktywów trwałych* <sup>(1)</sup> oraz do wszystkich *grup do zbycia* wyróżnionych w jednostce. Wymagania niniejszego MSSF odnoszące się do wyceny mają zastosowanie do wszystkich ujętych aktywów trwałych oraz grup do zbycia (jak wskazano w paragrafie 4), z wyjątkiem aktywów wskazanych w paragrafie 5, które należy nadal wyceniać zgodnie ze wskazanym standardem.
- 3 Aktywów klasyfikowanych jako trwale zgodnie z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowanym w 2003 r.) nie przeklasyfikowuje się do *aktywów obrotowych* do czasu, gdy spełnią kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży, zawarte w niniejszym MSSF. Aktywa z grupy (klasy) aktywów, którą jednostka uważałaby normalnie za pozycję trwałą, a które zostały nabyte wyłącznie z zamiarem ich odsprzedaży, nie powinny być klasyfikowane jako obrotowe, chyba że spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z niniejszym MSSF.
- 4 W niektórych przypadkach jednostka zbywa grupę aktywów, często z bezpośrednio powiązanymi z nimi zobowiązaniami, w całości w ramach pojedynczej transakcji. Taka grupa do zbycia może być grupą ośrodków *wypracowujących środki pieniężne*, pojedynczym ośrodkiem *wypracowującym środki pieniężne* <sup>(2)</sup> lub częścią takiego ośrodka. Grupa może obejmować dowolne aktywa i zobowiązania jednostki, w tym aktywa obrotowe, zobowiązania krótkoterminowe, a także aktywa wyłączone na mocy paragrafu 5 z wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny. Jeśli składnik aktywów trwałych, będący w zakresie wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny, jest częścią grupy do zbycia, to wymagania niniejszego standardu dotyczące wyceny odnoszą się do grupy jako całości. W wyniku tego grupa jest wyceniana w kwocie niższej z jej wartości bilansowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty *doprowadzenia do sprzedaży*. Wymagania dotyczące wyceny pojedynczych aktywów i zobowiązań wchodzących w skład grupy do zbycia zostały określone w paragrafach 18, 19 i 23.
- 5 Regulacje niniejszego standardu dotyczące wyceny <sup>(3)</sup> nie odnoszą się do podanych poniżej aktywów zarówno dla pojedynczego składnika aktywów, jak i elementu grupy do zbycia. Przedstawione aktywa podlegają regulacjom przytoczonych standardów:
- aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (MSR 12 *Podatek dochodowy*);
  - aktywa wynikające ze świadczeń pracowniczych (MSR 19 *Świadczenia pracownicze*);
  - aktywa finansowe wchodzące w zakres standardu MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*;
  - aktywa trwale, do których stosowany jest model wartości godziwej przedstawiony w MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*;
  - aktywa trwale, które są wyceniane w wartości godziwej pomniejszonej o oszacowane koszty związane ze sprzedażą zgodnie z MSR 41 *Rolnictwo*;
  - prawa umowne wynikające z umów ubezpieczeniowych zdefiniowanych w MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*.

<sup>(1)</sup> W przypadku aktywów klasyfikowanych według kryterium płynności aktywa trwale obejmują kwoty, których realizacji oczekuje się w okresie dłuższym niż dwanaście miesięcy po dniu bilansowym. Paragraf 3 odnosi się do klasyfikacji takich aktywów.

<sup>(2)</sup> W momencie gdy oczekuje się, że przepływy środków pieniężnych ze składnika aktywów lub grupy aktywów wystąpią przede wszystkim w wyniku jego (ich) sprzedaży, a nie poprzez kontynuację jego (ich) wykorzystania, przepływy te stają się w mniejszym stopniu zależne od przepływów wynikających z innych aktywów, przez co grupa do zbycia, która była częścią ośrodka *wypracowującego środki pieniężne*, staje się osobnym ośrodkiem *wypracowującym środki pieniężne*.

<sup>(3)</sup> Inne niż określone w paragrafach 18 i 19, które wymagają, aby podlegające im aktywa były wyceniane zgodnie z właściwym standardem MSSF.

## KLASYFIKACJA AKTYWÓW TRWAŁYCH (LUB GRUP DO ZBYCIA) PRZEZNACZONYCH DO SPRZEDAŻY

- 6 Jednostka klasyfikuje składnik aktywów trwałych (lub grupę do zbycia) jako przeznaczony do sprzedaży, jeśli jego wartość bilansowa zostanie odzyskana przede wszystkim w drodze transakcji sprzedaży, a nie poprzez jego dalsze wykorzystanie.
- 7 Sytuacja taka ma miejsce, gdy składnik aktywów (lub grupa do zbycia) jest dostępny do natychmiastowej sprzedaży w jego bieżącym stanie, z uwzględnieniem jedynie normalnych i zwyczajowo przyjętych warunków dla sprzedaży tego typu aktywów (lub grup do zbycia) oraz jego sprzedaż jest *wysoce prawdopodobna*.
- 8 Sprzedaż jest *wysoce prawdopodobna*, gdy przedstawiciele odpowiedniego poziomu kierownictwa są zdecydowani do wypełnienia planu sprzedaży składnika aktywów (lub grupy do zbycia) oraz aktywny program znalezienia nabywcy i zakończenia planu został rozpoczęty. Ponadto składnik aktywów (lub grupa do zbycia) musi być aktywnie oferowany na sprzedaż po cenie, która jest racjonalna w odniesieniu do jego bieżącej wartości godziwej. Dodatkowo należy oczekiwać, że sprzedaż zostanie ujęta jako sprzedaż zakończona w czasie jednego roku od dnia klasyfikacji, z wyjątkiem sytuacji dopuszczonych przez paragraf 9, a działania potrzebne do zakończenia planu wskazują, że jest mało prawdopodobne, iż zostaną poczynione znaczące zmiany w planie albo że plan zostanie zarzucony.
- 9 Pewne zdarzenia lub okoliczności mogą wydłużyć okres potrzebny na sfinalizowanie transakcji sprzedaży ponad jeden rok. Wydłużenie okresu wymaganego na zakończenie sprzedaży nie wyklucza klasyfikacji składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży, jeśli opóźnienie zostało spowodowane przez zdarzenia lub okoliczności znajdujące się poza kontrolą jednostki oraz gdy istnieją wystarczające dowody, że jednostka jest zdecydowana wypełnić swój plan sprzedaży składnika aktywów (lub grupy do zbycia). Sytuacja taka będzie miała miejsce, gdy zostaną spełnione kryteria wskazane w załączniku B.
- 10 Transakcje sprzedaży obejmują wymianę aktywów trwałych na inne aktywa trwałe, gdy wymiana ma charakter komercyjny zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.
- 11 Jeśli jednostka nabywa składnik aktywów trwałych (lub grupę do zbycia) wyłącznie z zamiarem jego późniejszego zbycia, to na dzień nabycia klasyfikuje taki składnik (lub grupę do zbycia) jako przeznaczony do sprzedaży jedynie wtedy, gdy wymagany przez paragraf 8 roczny okres zostanie spełniony (z wyjątkiem wyłączeń określonych w paragrafie 9) i jest *wysoce prawdopodobne*, że inne kryteria zawarte w paragrafach 7 i 8, które nie zostały spełnione na dzień nabycia, zostaną spełnione w krótkim okresie następującym po tym dniu (zazwyczaj w ciągu trzech miesięcy).
- 12 Jeśli kryteria zawarte w paragrafach 7 i 8 zostają spełnione po dniu bilansowym, jednostka nie klasyfikuje składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży w tym sprawozdaniu. Jeśli jednak kryteria zostały spełnione po dniu bilansowym, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania do publikacji, to jednostka ujawnia w informacji dodatkowej informacje określone w paragrafie 41 pkt a), b) i d).

**Aktywa trwałe, które mają zostać wycofane z użytkowania (wykorzystania gospodarczego)**

- 13 Jednostka nie klasyfikuje jako przeznaczonego do sprzedaży składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia), który zostanie wycofany z użytkowania (wykorzystania gospodarczego). Wynika to stąd, że wartość bilansowa takiego składnika zostanie odzyskana przede wszystkim w drodze kontynuacji użytkowania. Mimo to, jeśli grupa do zbycia, która ma zostać wycofana z użytkowania, spełnia kryteria paragrafu 32a)–c), jednostka prezentuje wyniki i przepływy środków pieniężnych grupy do zbycia jako działalność zaniechaną zgodnie z paragrafami 33 i 34 na dzień, na który zaprzestaje jej użytkowania. Aktywa trwałe (lub grupy do zbycia), które mają zostać wycofane z użytkowania, obejmują aktywa trwałe (lub grupy do zbycia), które mają być użytkowane do końca ich ekonomicznego okresu użytkowania, oraz aktywa trwałe (grupy do zbycia), które mają zostać zamknięte, a nie sprzedane.
- 14 Jednostka nie traktuje składnika aktywów trwałych, który został czasowo wyłączony z użytkowania, jako wycofanego z użytkowania.

## WYCENA AKTYWÓW TRWAŁYCH (LUB GRUP DO ZBYCIA) ZAKLASYFIKOWANYCH JAKO PRZEZNACZONE DO SPRZEDAŻY

**Wycena składnika aktywów trwałych (lub grup do zbycia)**

- 15 Jednostka wycenia składnik aktywów trwałych (lub grupę do zbycia) zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży w kwocie niższej z jego wartości bilansowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży.
- 16 Jeśli nowo nabyty składnik aktywów (lub grupa do zbycia) spełnia kryteria klasyfikacji jako przeznaczony do sprzedaży (zob. paragraf 11), to konsekwencją zastosowania paragrafu 15 będzie wycena tego składnika (lub grupy do zbycia) w momencie początkowego ujęcia w kwocie niższej z jego wartości bilansowej, jaka zostałaby wykazana, gdyby składnik nie został zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (na przykład cena nabycia) i wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży. W konsekwencji tego, jeśli składnik aktywów (lub grupa do zbycia) zostaje nabyta jako część transakcji połączenia jednostek gospodarczych, wycenia się go w wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży.

- 17 Jeśli oczekuje się, że sprzedaż nastąpi w okresie dłuższym niż jeden rok, jednostka wycenia koszty doprowadzenia do sprzedaży w ich wartości bieżącej. Wzrost wartości bieżącej kosztów zbycia wynikający z upływu czasu należy prezentować w zysku lub stracie jako koszt finansowy.
- 18 Bezpośrednio przed początkową klasyfikacją składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży, jednostka ustala wartość bilansową składnika aktywów (lub wszystkich aktywów i zobowiązań wchodzących w skład grupy) zgodnie z właściwym MSSF.
- 19 W momencie późniejszej korekty wyceny grupy do zbycia wartości bilansowe aktywów i zobowiązań, które nie wchodzą w zakres wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny, ale które wchodzą w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży, są ponownie wyceniane zgodnie z właściwym MSSF przed ustaleniem wartości godziwej grupy do zbycia pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży.

#### **Ujmowanie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości i jego odwracanie**

- 20 Jednostka ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w momencie początkowego lub późniejszego przeszacowania składnika aktywów (lub grupy do zbycia) do wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, w zakresie, w jakim odpis ten nie został ujęty zgodnie z paragrafem 19.
- 21 Jednostka ujmuje zysk w związku z późniejszym wzrostem wartości godziwej składnika aktywów pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, jednak w kwocie nie większej niż skumulowany odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości tego składnika, który został ujęty zgodnie z niniejszym standardem lub wcześniej – zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości*.
- 22 Jednostka ujmuje zysk w związku z późniejszym wzrostem wartości godziwej grupy do zbycia pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży:
- w zakresie, w jakim zysk ten nie został już ujęty zgodnie z paragrafem 19; przy czym
  - nie więcej niż skumulowany odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujęty zgodnie z niniejszym standardem lub wcześniej – zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości*, dla aktywów trwałych wchodzących w zakres wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny.
- 23 Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości (lub późniejszy zysk) ujęty dla grupy do zbycia powinien pomniejszyć (lub powiększyć) wartość bilansową aktywów trwałych wchodzących w skład grupy, które wchodzą w zakres wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny, w kolejności zgodnej z procedurami przypisania takiego odpisu określonymi w paragrafach 104 pkt a) i b) oraz 122 MSR 36 (zaktualizowanego w 2004 r.).
- 24 Zysk lub stratę nieujęty przed dniem sprzedaży składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) ujmuje się na dzień usunięcia z bilansu (ksiąg). Wymagania odnoszące się do usuwania z bilansu są określone w:
- paragrafach 67–72 MSR 16 (zaktualizowanego w 2003 r.) dla rzeczowych aktywów trwałych; oraz
  - paragrafach 112–117 MSR 38 *Wartości niematerialne* (zaktualizowanego w 2004 r.) dla wartości niematerialnych.
- 25 Jednostka nie amortyzuje składnika aktywów trwałych, gdy jest on zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży lub gdy wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży. Koszty z tytułu odsetek oraz inne koszty przypisane do zobowiązań grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży powinny być nadal ujmowane.

#### **Zmiany w planie sprzedaży**

- 26 Jeśli jednostka zaklasyfikowała składnik aktywów (lub grupę do zbycia) jako przeznaczony do sprzedaży, ale kryteria określone w paragrafach 7–9 nie są dłużej spełniane, jednostka zaprzestaje klasyfikacji tego składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży.
- 27 Jednostka wycenia składnik aktywów, który nie jest dłużej klasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub nie wchodzi już w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) w kwocie niższej z:
- jego wartości bilansowej z dnia poprzedzającego klasyfikację składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży, skorygowanej o amortyzację lub aktualizację wyceny, która zostałaby ujęta, gdyby składnik aktywów (lub grupa do zbycia) nie został zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży; i
  - jego wartości odzyskiwalnej z dnia podjęcia decyzji o jego niesprzedawaniu <sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup> Jeśli składnik aktywów trwałych jest częścią ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jego wartość odzyskiwalna to wartość bilansowa, która zostałaby ujęta po odpowiednim przypisaniu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka zgodnie z wymaganiami MSR 36.

- 28 Jednostka uwzględnia wymaganą korektę wartości bilansowej składnika aktywów trwałych, który przestał być klasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży, w zysku lub stracie <sup>(1)</sup> z działalności kontynuowanej w okresie, w którym kryteria zawarte w paragrafach 7–9 nie są dłużej spełniane. Jednostka prezentuje kwotę korekty w takiej samej pozycji rachunku zysków i strat, jaka jest wykorzystywana do prezentacji zysków lub strat (jeśli istnieją) ujętych zgodnie z paragrafem 37.
- 29 Jeśli jednostka usuwa pojedynczy składnik aktywów lub zobowiązanie z grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży, pozostałe aktywa i zobowiązania wchodzące w skład grupy do zbycia, które mają zostać sprzedane, są nadal wyceniane jako grupa, tylko jeśli grupa ta spełnia kryteria zawarte w paragrafach 7–9. W przeciwnym wypadku aktywa trwałe pozostałe w grupie po wycofaniu z niej jakiegokolwiek składnika, które indywidualnie spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczony do sprzedaży, powinny być indywidualnie wyceniane w kwocie niższej z ich wartości bilansowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży z tego dnia. Te aktywa trwałe, które nie spełniają wymaganych kryteriów, przestają być klasyfikowane jako przeznaczony do sprzedaży zgodnie z paragrafem 26.

#### PREZENTACJA I UJAWNIANIE INFORMACJI

- 30 Jednostka prezentuje i ujawnia informacje, które umożliwią użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę finansowych skutków działalności zaniechanej oraz zbycia aktywów trwałych (lub grup do zbycia).

##### **Prezentacja działalności zaniechanej**

- 31 *Element jednostki gospodarczej* to działalność i przepływy środków pieniężnych, które mogą zostać wyraźnie wydzielone, operacyjnie lub dla celów sprawozdawczości finansowej, z całości jednostki gospodarczej. Innymi słowy, element jednostki gospodarczej to ośrodek wypracowujący środki pieniężne lub grupa takich ośrodków, gdy są one przeznaczone do wykorzystania.
- 32 Działalność zaniechana to element jednostki gospodarczej, który został zbyty lub jest zakwalifikowany jako przeznaczony do sprzedaży oraz:
- stanowi odrębną, ważną dziedzinę działalności lub geograficzny obszar działalności;
  - jest częścią pojedynczego, skoordynowanego planu zbycia odrębnej, ważnej dziedziny działalności lub geograficznego obszaru działalności; lub
  - jest jednostką zależną nabytą wyłącznie z zamiarem jej odsprzedaży.
- 33 Jednostka ujawnia:
- w rachunku zysków i strat pojedynczą kwotę składającą się łącznie z:
    - zysku lub straty netto (po uwzględnieniu obciążeń podatkowych) działalności zaniechanej; oraz
    - zysku lub straty netto (po uwzględnieniu obciążeń podatkowych), ujętego w momencie przeszacowania do wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży lub w momencie zbycia aktywów lub grupy (grup) do zbycia stanowiących działalność zaniechaną;
  - rozbicie pojedynczej kwoty wskazanej w pkt a) na:
    - przychody, koszty i zysk lub stratę netto (po uwzględnieniu obciążeń podatkowych) działalności zaniechanej;
    - odnoszące się do nich obciążenia podatkowe wymagane przez paragraf 81 h) MSR 12;
    - zysk lub stratę netto (po uwzględnieniu obciążeń podatkowych), ujęte w momencie przeszacowania do wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży lub w momencie zbycia aktywów lub grupy (grup) do zbycia stanowiących działalność zaniechaną; oraz
    - odnoszące się do zysku lub straty obciążenia podatkowe wymagane przez paragraf 81 h) MSR 12.

Powyższe rozbicie pojedynczej kwoty może zostać przedstawione w informacji dodatkowej lub w rachunku zysków i strat. Jeśli jest ono prezentowane w rachunku zysków i strat, to należy je prezentować w części określonej jako odnosząca się do działalności zaniechanej, tj. oddzielnie od działalności kontynuowanej. Rozbicie nie jest wymagane dla grup do zbycia będących nowo nabytymi jednostkami zależnymi, które w momencie nabycia spełniły wymagania klasyfikacji jako przeznaczony do sprzedaży (paragraf 11);

<sup>(1)</sup> Chyba że składnik aktywów należy do rzeczowych aktywów trwałych lub wartości niematerialnych i przed klasyfikacją jako przeznaczony do sprzedaży był wyceniany w wartości przeszacowanej zgodnie z MSR 16 lub MSR 38. W takim przypadku korekty wartości są traktowane jako wzrost (lub spadek) wartości z tytułu przeszacowania.



- c) przepływy środków pieniężnych netto, które można przyporządkować do działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej działalności zaniechanej. Wskazane ujawnienia mogą zostać zaprezentowane w informacji dodatkowej lub w samym rachunku przepływów pieniężnych. Ujawnienia te nie są wymagane dla grup do zbycia będących nowo nabytymi jednostkami zależnymi, które w momencie nabycia spełniają wymagania klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży (paragraf 11).
- 34 Jednostka przekształca informacje ujawniane zgodnie z paragrafem 33 dla poprzednich okresów obrotowych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym w taki sposób, aby ujawnienia te odnosiły się do wszystkich działalności, które zostały zaniechane przed dniem bilansowym ostatniego prezentowanego okresu.
- 35 Korekty ujęte w bieżącym okresie, dotyczące wielkości wcześniej prezentowanych w ramach działalności zaniechanej, które są bezpośrednio związane ze zbyciem działalności zaniechanej w poprzednim okresie, powinny być klasyfikowane oddzielnie w ramach działalności zaniechanej. Jednostka ujawnia rodzaj i kwoty takich korekt. Przykładowe okoliczności, w których korekty takie mogą wystąpić, obejmują następujące sytuacje:
- a) poznano wynik kwestii niepewnych, które wynikały z warunków transakcji zbycia, takich jak korekta ceny nabycia i kwestie rozliczenia rekompensaty z nabywcą;
- b) poznano wynik kwestii niepewnych, które wynikają i są bezpośrednio związane z działalnością elementu jednostki gospodarczej sprzed transakcji jego zbycia, takie jak zobowiązania z tytułu ochrony środowiska lub gwarancji na produkty spoczywające na sprzedawcy (działalności zaniechanej);
- c) rozliczono zobowiązania z tytułu programów świadczeń pracowniczych, przy założeniu, że rozliczenie to jest bezpośrednio związane z transakcją zbycia.
- 36 Jeśli jednostka zaprzestaje klasyfikacji elementu jednostki gospodarczej jako przeznaczonego do sprzedaży, wyniki działalności tego elementu poprzednio prezentowane w działalności zaniechanej zgodnie z paragrafami 33–35, powinny zostać przeklasyfikowane i włączone do wyników z działalności kontynuowanej dla wszystkich prezentowanych okresów. W takiej sytuacji jednostka wskazuje, że kwoty prezentowane dla poprzednich okresów zostały przekształcone.

#### **Zyski lub straty dotyczące działalności kontynuowanej**

- 37 Każdy zysk lub strata powstałe w związku z korektą wartości składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) zaklasyfikowanego jako przeznaczony do sprzedaży, a który nie wypełnia definicji działalności zaniechanej, włącza się do zysku lub straty okresu z działalności kontynuowanej.

#### **Prezentacja składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) zaklasyfikowanego jako przeznaczony do sprzedaży**

- 38 Jednostka prezentuje w bilansie aktywa trwałe zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży oraz aktywa wchodzące w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży oddzielnie od innych aktywów. Również zobowiązania grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży prezentuje się w bilansie oddzielnie od innych zobowiązań jednostki. Jednostka prezentuje wskazane aktywa i zobowiązania w pojedynczych kwotach, nie może jednak kompensować tych kwot ze sobą. Główne grupy (klasy) aktywów i zobowiązań zaklasyfikowanych jako przeznaczonych do sprzedaży powinny zostać ujawnione oddzielnie w bilansie lub w informacji dodatkowej, z wyjątkiem przypadków dopuszczonych przez paragraf 39. Jednostka prezentuje oddzielnie skumulowany zysk lub koszt ujęty bezpośrednio w kapitale, odnoszący się do składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) zaklasyfikowanego jako przeznaczony do sprzedaży.
- 39 Jeśli grupa do zbycia jest nowo nabytą jednostką zależną, która spełnia kryteria klasyfikacji jako przeznaczona do sprzedaży w momencie jej nabycia (zobacz paragraf 11), ujawnianie głównych grup (klas) aktywów i zobowiązań nie jest wymagane.
- 40 Jednostka nie powinna przeklasyfikowywać lub przekształcać kwot prezentowanych dla aktywów trwałych lub aktywów i zobowiązań wchodzących w skład grup do zbycia zaklasyfikowanych jako przeznaczonych do sprzedaży w bilansach z lat poprzednich dla odzwierciedlenia klasyfikacji zaprezentowanej w bilansie za ostatni prezentowany okres.

#### **Dodatkowe ujawnienia**

- 41 Jednostka ujawnia w informacji dodatkowej następujące informacje, w okresie, w którym składnik aktywów trwałych (lub grupa do zbycia) zostały zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub sprzedane:
- a) opis składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia);
- b) opis faktów i okoliczności sprzedaży lub prowadzących do oczekiwanego zbycia oraz oczekiwany sposób i terminy tego zbycia;

- c) zysk lub stratę ujętą zgodnie z paragrafami 20–22 oraz, jeśli nie zostało to przedstawione oddzielnie w rachunku zysków i strat, pozycję w rachunku zysków i strat, która uwzględnia ten zysk lub stratę;
- d) w stosownych przypadkach segment, w którym składnik aktywów trwałych (lub grupa do zbycia) są prezentowane zgodnie z MSSF 8 *Segmenty operacyjne*.
- 42 Jeśli zastosowanie ma paragraf 26 lub paragraf 29, jednostka ujawnia w okresie, w którym została podjęta decyzja co do zmiany w planie sprzedaży składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia), opis faktów i okoliczności prowadzących do tej decyzji oraz wpływ tej decyzji na wyniki działalności w danym okresie oraz w prezentowanych okresach poprzednich.

#### PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 43 Niniejszy MSSF stosuje się prospektywnie do aktywów trwałych (lub grup do zbycia), które spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży, oraz do działalności, które spełniają kryteria klasyfikacji jako działalności zaniechane, po dniu wejścia w życie tego standardu. Jednostka może stosować wymagania MSSF do wszystkich aktywów trwałych (lub grup do zbycia), które spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży, oraz do działalności, które spełniają kryteria klasyfikacji jako zaniechane po dowolnym dniu przed wejściem w życie standardu, jeśli kwoty oraz inne informacje potrzebne do zastosowania MSSF były uzyskane na dzień, na który kryteria zostały pierwotnie spełnione.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 44 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze stosowanie. W przypadku zastosowania niniejszego standardu za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r., fakt ten ujawnia się w sprawozdaniu finansowym.

#### WYCOFANIE MSR 35

- 45 Niniejszy standard zastępuje MSR 35 *Działalność zaniechana*.

#### Załącznik A

#### Definicje terminów

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

Ośrodek wypracowujący środki pieniężne	Najmniejsza możliwa do określenia grupa aktywów, która generuje wpływy środków pieniężnych, które są w znacznym stopniu niezależne od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub ich grup.
Element jednostki gospodarczej	Działalność i przepływy środków pieniężnych, które mogą zostać wyraźnie wydzielone, operacyjnie lub dla celów sprawozdawczości finansowej, z całości jednostki gospodarczej.
Koszty doprowadzenia do sprzedaży	Koszty krańcowe dające się bezpośrednio przyporządkować do czynności zbycia składnika aktywów ( <b>lub grupy do zbycia</b> ), z wyłączeniem kosztów finansowych i obciążeń z tytułu podatku dochodowego.
Składnik aktywów obrotowych	Składnik aktywów, który spełnia jeden z poniższych warunków: <ol style="list-style-type: none"> <li>jego realizacja jest oczekiwana w normalnym cyklu operacyjnym jednostki lub istnieje zamiar jego sprzedaży lub zużycia w normalnym cyklu operacyjnym jednostki;</li> <li>jest utrzymany głównie z przeznaczeniem do obrotu;</li> <li>jego realizacja jest oczekiwana w ciągu dwunastu miesięcy po dniu bilansowym; lub</li> <li>są to środki pieniężne lub ich ekwiwalenty, chyba że nałożono na nie restrykcje co do wymiany lub wykorzystania w regulowaniu zobowiązań przez okres przynajmniej dwunastu miesięcy po dniu bilansowym.</li> </ol>

Działalność zaniechana	<p><b>Element jednostki gospodarczej</b>, który został zbyty lub jest zakwalifikowany jako przeznaczony do sprzedaży oraz:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>stanowi odrębną, ważną dziedzinę działalności lub geograficzny obszar działalności;</li><li>jest częścią pojedynczego, skoordynowanego planu zbycia odrębnej, ważnej dziedziny działalności lub geograficznego obszaru działalności; lub</li><li>jest jednostką zależną nabytą wyłącznie z zamiarem jej odsprzedaży.</li></ol>
Grupa do zbycia	Grupa aktywów, które zostają w całości przeznaczone do zbycia w drodze pojedynczej transakcji sprzedaży lub transakcji o inny charakterze, wraz z bezpośrednio powiązanymi z tymi aktywami zobowiązaniami, które zostaną również przekazane w tej transakcji. Grupa obejmuje wartość firmy nabytą w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, jeśli grupa jest <b>ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne</b> , do którego przypisano wartość firmy zgodnie z wymaganiami paragrafów 80–87 MSR 36 <i>Utrata wartości aktywów</i> (zaktualizowanego w 2004 r.) lub jeśli jest to działalność w ramach takiego ośrodka.
Wartość godziwa	Kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.
Wiążące zobowiązanie zakupu	Umowa z niepowiązaną stroną, wiążąca obie strony i zazwyczaj prawnie egzekwowalna, która a) określa wszystkie znaczące warunki, w tym cenę i terminy transakcji; oraz b) zawiera klauzule zniechęcające do jej niewykonania, na tyle istotne, że czynią one jej wykonanie <b>wysoce prawdopodobnym</b> .
Wysoce prawdopodobny	Znaczenie bardziej prawdopodobny niż <b>prawdopodobny</b> .
Składnik aktywów trwałych	Składnik aktywów, który nie wypełnia definicji <b>składnika aktywów obrotowych</b> .
Prawdopodobny	Bardziej prawdopodobny niż nie.
Wartość odzyskiwana	Wyższa z <b>wartości godziwej</b> składnika aktywów pomniejszonej o <b>koszty doprowadzenia do sprzedaży</b> i jego <b>wartości użytkowej</b> .
Wartość użytkowa	Bieżąca, szacunkowa wartość przyszłych przepływów środków pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania składnika aktywów oraz jego zbycia na zakończenie okresu użytkowania.

#### Załącznik B

#### Suplement dotyczący stosowania

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

#### WYDŁUŻENIE OKRESU POTRZEBNEGO NA SFINALIZOWANIE TRANSAKCJI SPRZEDAŻY

B1 Jak wskazano w paragrafie 9, wydłużenie okresu potrzebnego na sfinalizowanie transakcji sprzedaży nie wyklucza klasyfikacji składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży, jeśli opóźnienie zostało spowodowane przez zdarzenia lub okoliczności znajdujące się poza kontrolą jednostki oraz gdy istnieje wystarczający dowód, że jednostka jest zdecydowana wypełnić swój plan sprzedaży składnika aktywów (lub grupy do zbycia). Wyjątek od rocznego okresu wymaganego przez paragraf 8 odnosi się zatem do następujących sytuacji, w których takie zdarzenia lub okoliczności powstały:

- na dzień, gdy jednostka przystępuje do swojego planu sprzedaży składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia), racjonalnie oczekuje, że inne strony (ale nie nabywca) nałożą warunki na przekazanie składnika (lub grupy do zbycia), które wydłużą okres wymagany na sfinalizowanie transakcji sprzedaży oraz:
  - działania konieczne do właściwego zareagowania na te warunki nie mogą zostać rozpoczęte, zanim jednostka nie otrzymała **wiążącego zobowiązania zakupu**; oraz
  - otrzymanie **wiążącego zobowiązania zakupu** jest **wysoce prawdopodobne** w ciągu jednego roku;

- b) jednostka otrzymała wiążące zobowiązanie zakupu, a w jego wyniku nabywca lub inna strona nieoczekiwanie nałożyły warunki dotyczące przekazania składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia), wcześniej zaklasyfikowanego jako przeznaczony do sprzedaży, co wydłuży okres wymagany na sfinalizowanie transakcji sprzedaży oraz:
- (i) działania konieczne do właściwego zareagowania na te warunki zostały podjęte w odpowiednim czasie; oraz
  - (ii) oczekiwane jest korzystne rozwiązanie opóźniających czynników;
- c) w czasie początkowego rocznego okresu pojawiły się okoliczności, które wcześniej były traktowane jako mało prawdopodobne, w wyniku czego składnik aktywów trwałych (lub grupa do zbycia) wcześniej zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży nie zostaje sprzedany przed końcem tego okresu, oraz:
- (i) w czasie początkowego rocznego okresu jednostka podjęła działania konieczne do zareagowania na zmianę okoliczności;
  - (ii) składnik aktywów trwałych (lub grupa do zbycia) jest aktywnie wystawiony na rynku po cenie, która jest racjonalna po uwzględnieniu zmiany w okolicznościach; oraz
  - (iii) zostały spełnione kryteria paragrafów 7 i 8.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 6****Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych**

## CEL

- 1 Celem niniejszego MSSF jest określenie zasad sprawozdawczości finansowej związanej z *poszukiwaniem i oceną zasobów mineralnych*.
- 2 W szczególności niniejszy MSSF wymaga:
  - a) wprowadzenia minimalnych zmian do praktyk rachunkowości w zakresie *nakładów ponoszonych w związku z poszukiwaniem i oceną zasobów mineralnych*;
  - b) aby jednostki ujmuje *aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych* przeprowadzały ocenę tych aktywów pod kątem utraty ich wartości zgodnie z niniejszym MSSF oraz wyceniały jakąkolwiek utratę wartości zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*;
  - c) ujawniania informacji identyfikujących i wyjaśniających kwoty wykazane w sprawozdaniu finansowym powstałe w związku z poszukiwaniem i oceną zasobów mineralnych oraz pomagających użytkownikom sprawozdania w zrozumieniu kwot, terminów i stopnia pewności przyszłych przepływów pieniężnych związanych z aktywami z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych.

## ZAKRES

- 3 Jednostka stosuje niniejszy MSSF w odniesieniu do ponoszonych przez nią nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych.
- 4 MSSF nie odnosi się do innych aspektów rachunkowości jednostek zaangażowanych w poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych.
- 5 Jednostka gospodarcza nie stosuje niniejszego MSSF w odniesieniu do nakładów poniesionych:
  - a) przed rozpoczęciem poszukiwania i oceny zasobów mineralnych, takich jak nakłady, które zostały poniesione, zanim jednostka uzyskała prawo do prowadzenia prac wydobywczych na określonym obszarze;
  - b) po tym, jak udowodniono techniczną wykonalność i ekonomiczną zasadność wydobywania zasobów mineralnych.

## UJMOWANIE AKTYWÓW Z TYTUŁU POSZUKIWANIA I OCENY ZASOBÓW MINERALNYCH

**Tymczasowe zwolnienie z obowiązku stosowania paragrafów 11 i 12 MSR 8**

- 6 Opracowując zasady (politykę) rachunkowości, jednostka ujmuje *aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych* stosuje postanowienia paragrafu 10 MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.
- 7 Paragrafy 11 i 12 MSR 8 określają źródła miarodajnych wymogów i wytycznych, które kierownictwo powinno rozważać przy opracowywaniu zasad rachunkowości dotyczących określonych pozycji, jeśli żaden inny MSSF nie odnosi się szczegółowo do tych pozycji. Z uwzględnieniem paragrafów 9 i 10 zamieszczonych poniżej, niniejszy MSSF zwalnia jednostkę z obowiązku stosowania postanowień tych paragrafów w odniesieniu do jej zasad (polityki) rachunkowości dotyczących ujmowania i wyceny aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych.

## WYCENA AKTYWÓW Z TYTUŁU POSZUKIWANIA I OCENY ZASOBÓW MINERALNYCH

**Początkowa wycena**

- 8 Aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych wycenia się według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.

**Składniki ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

- 9 Jednostka ustala zasady określające, które nakłady ujmuje się jako *aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych*, i stosuje te zasady w sposób ciągły. Ustalając te zasady, jednostka rozważa stopień, w jakim nakłady można powiązać z odkryciem określonych zasobów mineralnych. Poniżej znajdują się przykłady nakładów, które mogą być uwzględnione w początkowej wycenie aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych (lista nie jest wyczerpująca):
  - a) nabycie praw do wydobywania;
  - b) analizy topograficzne, geologiczne, geochemiczne i geofizyczne;

- c) wiercenia;
  - d) prace odkrywkowe;
  - e) próbkowanie; oraz
  - f) działania związane z oceną technicznej wykonalności i komercyjnej zasadności wydobywania zasobów mineralnych.
- 10 Nakładów na prace rozwojowe związane z zasobami mineralnymi nie ujmuje się jako aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych. *Założenia koncepcyjne* oraz MSR 38 *Wartości niematerialne* zawierają wytyczne dotyczące ujmowania aktywów z tytułu prac rozwojowych.
- 11 Zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* jednostka ujmuje zobowiązania z tytułu usunięcia skutków działalności i przywrócenia miejsca do stanu sprzed rozpoczęcia prac, które zostały poniesione w trakcie okresu trwania poszukiwań i oceny zasobów mineralnych.

#### **Wycena po początkowym ujęciu**

- 12 Po początkowym ujęciu aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych jednostka stosuje model wyceny oparty na koszcie lub model oparty na wartości przeszacowanej. W przypadku zastosowania modelu opartego na wartości przeszacowanej (omówionego w MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* bądź modelu zaczerpniętego z MSR 38) powinien on być spójny z klasyfikacją aktywów (zob. paragraf 15).

#### **Zmiany zasad (polityki) rachunkowości**

- 13 Jednostka może zmienić zasady (politykę) rachunkowości dotyczące ujmowania nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych, jeśli zmiana sprawi, że sprawozdanie finansowe będzie bardziej przydatne dla użytkowników w procesie podejmowania przez nich decyzji ekonomicznych i równocześnie nie będzie mniej wiarygodne lub będzie bardziej wiarygodne, ale nie mniej przydatne w kontekście tych potrzeb. Jednostka ocenia przydatność i wiarygodność na podstawie kryteriów zawartych w MSR 8.
- 14 W celu uzasadnienia zmiany zasad (polityki) rachunkowości dotyczących nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych jednostka powinna dowieść, że dzięki zmianie sprawozdanie finansowe będzie w pełniejszym stopniu spełniać kryteria zawarte w MSR 8, ale zmiana ta nie musi prowadzić do osiągnięcia pełnej zgodności z tymi kryteriami.

### PREZENTACJA

#### **Klasyfikacja aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych**

- 15 Jednostka klasyfikuje aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych jako aktywa rzeczowe lub niematerialne w zależności od rodzaju nabytych aktywów, i stosuje tę klasyfikację w sposób ciągły.
- 16 Niektóre aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych są traktowane jako aktywa niematerialne (np. prawa do dokonywania wierceń), podczas gdy inne są traktowane jako aktywa rzeczowe (np. urządzenia i platformy wiertnicze). W stopniu, w jakim rzeczowy składnik aktywów zostaje użyty w celu wytworzenia składnika aktywów niematerialnych, kwota odzwierciedlająca to zużycie stanowi część kosztu wytworzenia aktywów niematerialnych. Niemniej jednak fakt wykorzystywania składnika aktywów rzeczowych na potrzeby wytworzenia składnika aktywów niematerialnych nie prowadzi do przekształcenia się składnika aktywów rzeczowych w składnik aktywów niematerialnych.

#### **Przeklasyfikowanie aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych**

- 17 Aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych nie powinny być dłużej klasyfikowane jako takie po tym, gdy wykazano techniczną wykonalność i ekonomiczną zasadność wydobywania zasobów mineralnych. Przed przeklasyfikowaniem aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych powinny być ocenione pod kątem utraty wartości, a odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości powinny być ujęte przed przeklasyfikowaniem.

### UTRATA WARTOŚCI

#### **Ujmowanie i wycena**

- 18 Ocenę aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych z punktu widzenia utraty wartości przeprowadza się wówczas, gdy fakty i okoliczności sugerują, że wartość bilansowa aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych może przewyższać ich wartość odzyskiwaną. Jeżeli fakty i okoliczności wskazują na to, że wartość bilansowa przewyższa wartość odzyskiwaną, jednostka wycenia, prezentuje i ujawnia wszelkie powstałe odpisy, aktualizujące z tytułu utraty wartości zgodnie z MSR 36, z wyjątkiem postanowień określonych przez paragraf 21.

- 19 Wyłącznie na potrzeby identyfikacji aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów naturalnych, w przypadku których mogła nastąpić utrata wartości, stosuje się paragraf 20 niniejszego MSSF zamiast paragrafów 8–17 MSR 36 przy identyfikowaniu aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych, w przypadku których mogła nastąpić utrata wartości. Paragraf 20 posługuje się terminem „aktywa”, odnosząc się jednocześnie do pojedynczych aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych oraz do ośrodków wypracowujących środki pieniężne.
- 20 Jeden lub kilka z poniższych faktów i okoliczności wskazują, że jednostka powinna przeprowadzić test na utratę wartości aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych (lista nie jest wyczerpująca):
- okres, przez który jednostka miała prawo do prowadzenia poszukiwań na określonym obszarze, zakończył się w danym okresie obrotowym lub zakończy się w najbliższej przyszłości i nie oczekuje się, że prawo to zostanie wznowione;
  - znaczące nakłady na dalsze poszukiwania i ocenę zasobów mineralnych na danym obszarze nie są ujęte w budżetach ani planach;
  - poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych na danym obszarze nie doprowadziły do odkrycia znaczących z ekonomicznego punktu widzenia zasobów mineralnych i jednostka postanowiła zaniechać tych działań na danym obszarze;
  - występują wystarczające dane, które wskazują, że mimo kontynuowania prac poszukiwawczych na danym obszarze wartość bilansowa aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych nie zostanie w pełni odzyskana z tytułu pomyślnego zakończenia prac rozwojowych lub sprzedaży.

W każdym tego rodzaju przypadku lub w przypadkach analogicznych jednostka przeprowadza test na utratę wartości zgodnie z MSR 36. Wszelkie odpisy aktualizujące ujmują jako koszt zgodnie z MSR 36.

#### **Określenie poziomu, na którym przeprowadza się ocenę aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych pod kątem utraty wartości**

- 21 Jednostka ustala zasady (politykę) rachunkowości dotyczące przyporządkowania aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych do ośrodków wypracowujących przepływy pieniężne lub grupy ośrodków wypracowujących przepływy pieniężne na potrzeby oceny tych aktywów pod kątem utraty wartości. *Każdy* ośrodek wypracowujący przepływy pieniężne lub grupa ośrodków wypracowujących przepływy pieniężne, do których przyporządkowano aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych, nie powinien być większy niż segment operacyjny ustalony zgodnie z MSSF 8 *Segmenty operacyjne*.
- 22 Określony przez jednostkę poziom, na którym przeprowadza się ocenę aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych pod kątem utraty wartości, może składać się z jednego lub z większej liczby ośrodków wypracowujących przepływy pieniężne.

#### **UJAWNIANIE INFORMACJI**

- 23 Jednostka ujawnia informacje, w których identyfikuje i wyjaśnia kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym, wynikające z poszukiwania i oceny zasobów mineralnych.
- 24 Spełniając wymogi paragrafu 23, jednostka ujawnia:
- zasady (politykę) rachunkowości dotyczące nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych, w tym ujmowania aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych;
  - kwoty aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów oraz operacyjnych i inwestycyjnych przepływów pieniężnych powstałych w związku z poszukiwaniem i oceną zasobów mineralnych.
- 25 Jednostka traktuje aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych jako osobną grupę aktywów i ujawnia informacje wymagane przez MSR 16 i MSR 38 w zależności od klasyfikacji tych aktywów.

#### **DATA WEJŚCIA W ŻYCIE**

- 26 Jednostka stosuje niniejszy MSSF w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie niniejszego MSSF. Jeśli jednostka zastosuje niniejszy MSSF w okresie rozpoczynającym się przed dniem 1 stycznia 2006 r., to fakt ten ujawnia.

#### **PRZEPISY PRZEJŚCIOWE**

- 27 Jeśli niewykonalne w praktyce jest zastosowanie określonego wymogu zawartego w paragrafie 18 w odniesieniu do informacji porównawczych dotyczących rocznych okresów rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2006 r., to fakt ten podlega ujawnieniu przez jednostkę. MSR 8 wyjaśnia termin „niewykonalny w praktyce”.

## Załącznik A

## Definicje terminów

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

Aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych	<b>Nakłady na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych</b> ujęte jako aktywa zgodnie z zasadami (polityką) rachunkowości.
Nakłady na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych	Nakłady poniesione przez jednostkę w związku z <b>poszukiwaniem i oceną zasobów mineralnych</b> , zanim możliwe jest dowiedzenie technicznej wykonalności i ekonomicznej zasadności wydobywania zasobów mineralnych.
Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych	Poszukiwanie zasobów mineralnych, w tym ropy naftowej, gazu ziemnego oraz analogicznych nieodnawialnych zasobów, po tym, gdy jednostka uzyskała prawo do prowadzenia poszukiwań na określonym obszarze, jak też potwierdziła techniczną wykonalność i ekonomiczną zasadność wydobywania zasobów mineralnych.



## MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 7

*Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*

## CEL

- 1 Celem niniejszego MSSF jest nałożenie na jednostki obowiązku ujawniania w ich sprawozdaniach finansowych informacji, które pozwolą użytkownikom ocenić:
  - a) wpływ instrumentów finansowych na sytuację finansową i wyniki działalności jednostki; oraz
  - b) charakter i zakres wynikającego z instrumentów finansowych ryzyka, na które jednostka jest narażona w okresie sprawozdawczym i na dzień sprawozdawczy, jak również sposób zarządzania ryzykiem przez jednostkę.
- 2 Zasady określone w niniejszym MSSF uzupełniają zasady ujmowania, wyceny i prezentacji aktywów finansowych i zobowiązań finansowych przedstawione w MSR 32: *Instrumenty finansowe: prezentacja* i w MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.

## ZAKRES

- 3 Do stosowania niniejszego MSSF zobowiązane są wszystkie jednostki w odniesieniu do wszystkich rodzajów instrumentów finansowych, z wyłączeniem:
  - a) udziałów w jednostkach zależnych, stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach ujmowanych zgodnie z MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*, MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* lub MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*. Jednakże w niektórych przypadkach MSR 27, MSR 28 lub MSR 31 zezwalają jednostce na ujmowanie udziałów w jednostkach zależnych, stowarzyszonych lub we wspólnych przedsięwzięciach w oparciu o MSR 39; w takich przypadkach jednostki ujawniają informacje zgodnie z wymaganiami MSR 27, MSR 28 lub MSR 31 w uzupełnieniu do wymagań określonych w niniejszym MSSF. Jednostki stosują niniejszy MSSF również do wszystkich instrumentów pochodnych związanych z udziałami w jednostkach zależnych, jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach, chyba że instrument pochodny odpowiada definicji instrumentu kapitałowego określonej w MSR 32;
  - b) praw i obowiązków pracodawców wynikających z programów świadczeń pracowniczych, do których stosuje się MSR 19 *Świadczenia pracownicze*;
  - c) umów, z których wynikają zobowiązania warunkowe w połączeniach jednostek gospodarczych (zob. MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*). Niniejsze wyłączenie stosuje się wyłącznie do jednostki przejmującej;
  - d) umów ubezpieczeniowych zgodnie z ich definicją podaną w MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*. Jednakże niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w umowy ubezpieczeniowe, jeśli MSR 39 wymaga, aby jednostka ujmowała je oddzielnie. Ponadto wystawca stosuje niniejszy standard do *umów gwarancji finansowych*, jeśli stosuje on MSR 39 do ujmowania i wyceny umów. Jednak jeśli wystawca zgodnie z paragrafem 4 d) MSSF 4 podejmie decyzję o stosowaniu MSSF4 do ich ujmowania i wyceny, stosuje on MSSF 4; w związku z tym analiza wrażliwości nie jest wymagana;
  - e) instrumentów finansowych, umów i obowiązków wynikających z transakcji rozliczanych w oparciu o akcje/udziały, do których ma zastosowanie MSSF 2 *Płatności w formie akcji*, z tym że niniejszy MSSF stosuje się do umów w zakresie określonym w paragrafie 5–7 MSR 39.
- 4 Niniejszy MSSF ma zastosowanie do ujętych i nieujętych instrumentów finansowych. Ujęte instrumenty finansowe obejmują aktywa finansowe i zobowiązania finansowe wchodzące w zakres MSR 39. Nieujęte instrumenty finansowe obejmują określone instrumenty finansowe, które mimo że nie wchodzą w zakres MSR 39, wchodzą w zakres niniejszego MSSF (np. niektóre zobowiązania z tytułu pożyczek).
- 5 Niniejszy MSSF ma zastosowanie do umów kupna lub sprzedaży składników niefinansowych objętych zakresem MSR 39 (zob. paragrafy 5–7 MSR 39).

## KATEGORIE INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH I ZAKRES UJAWNIANYCH INFORMACJI

- 6 W przypadku gdy niniejszy MSSF narzuca wymóg ujawnienia informacji według kategorii instrumentów finansowych, jednostka zobowiązana jest do przypisania instrumentów finansowych do poszczególnych kategorii, które uwzględniają charakter ujawnianych informacji oraz cechy tych instrumentów finansowych. Jednostka zobowiązana jest przedstawić wystarczające informacje umożliwiające uzgodnienie z wydzielonymi pozycjami bilansu.

## ISTOTNOŚĆ WPŁYWU INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH NA SYTUACJĘ FINANSOWĄ I WYNIK DZIAŁALNOŚCI

- 7 Jednostka ujawnia informacje, które pozwolą użytkownikom jej sprawozdania finansowego na ocenę wpływu instrumentów finansowych na sytuację finansową i wynik działalności tej jednostki.

**Bilans***Kategorie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych*

- 8 Wartość bilansową każdej z określonych poniżej kategorii zdefiniowanych w MSR 39 ujmuje się w bilansie lub ujawnia w informacji dodatkowej:
- a) aktywów finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, wykazując odrębnie (i) składniki aktywów finansowych wyznaczone jako wyceniane w ten sposób przy początkowym ujęciu; oraz (ii) składniki aktywów finansowych sklasyfikowane jako przeznaczone do obrotu zgodnie z MSR 39;
  - b) inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności;
  - c) pożyczek i należności;
  - d) aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży;
  - e) zobowiązań finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, wykazując odrębnie (i) składniki zobowiązań finansowych wyznaczone jako wyceniane w ten sposób przy początkowym ujęciu; oraz (ii) składniki zobowiązań finansowych sklasyfikowane jako przeznaczone do obrotu zgodnie z MSR 39; oraz
  - f) zobowiązań finansowych wycenianych w zamortyzowanym koszcie.

*Zobowiązania finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy*

- 9 Jeżeli jednostka wyznaczyła pożyczkę lub należność (lub grupę pożyczek lub należności) jako wycenianą w wartości godziwej przez wynik finansowy, to ujawnia:
- a) maksymalną ekspozycję pożyczki lub należności (lub grupy pożyczek lub należności) na ryzyko kredytowe (zob. paragraf 36 a)) na dzień sprawozdawczy;
  - b) kwotę, o którą wszelkie powiązane kredytowe instrumenty pochodne lub podobne instrumenty zmniejszają maksymalną ekspozycję na ryzyko kredytowe;
  - c) kwotę zmiany, w danym okresie i narastająco, wartości godziwej pożyczki lub należności (lub grupy pożyczek lub należności), która wynika ze zmian ryzyka kredytowego odnoszącego się do składnika aktywów finansowych, ustaloną:
    - (i) jako kwotę zmiany jego wartości godziwej, która nie wynika ze zmiany warunków rynkowych powodujących ryzyko rynkowe; lub
    - (ii) w oparciu o alternatywną metodę, która zdaniem jednostki pozwala wierniej odzwierciedlić kwotę zmiany wartości godziwej, która wynika ze zmiany ryzyka kredytowego dla danego składnika aktywów.
- Zmiany warunków rynkowych powodujące ryzyko rynkowe obejmują zmiany bazowej (referencyjnej) stopy procentowej, ceny dóbr, kursu wymiany walut lub indeksu cen, stóp lub kursów;
- d) kwotę zmiany wartości godziwej wszelkich powiązanych kredytowych instrumentów pochodnych lub podobnych instrumentów, jaka wystąpiła w danym okresie i narastająco, od momentu wyznaczenia pożyczki lub należności.
- 10 Jeżeli jednostka wyznaczyła zobowiązanie finansowe jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z paragrafem 9 MSR 39, to ujawnia:
- a) kwotę zmiany, w okresie sprawozdawczym i narastająco, wartości godziwej zobowiązania finansowego wynikającą ze zmian ryzyka kredytowego dla tego zobowiązania, ustaloną:
    - (i) jako kwotę zmiany jego wartości godziwej, która nie jest związana ze zmianą warunków rynkowych powodujących ryzyko rynkowe (zob. załącznik B paragraf B4); lub
    - (ii) w oparciu o alternatywną metodę, która zdaniem jednostki pozwala wierniej odzwierciedlić kwotę zmiany wartości godziwej, która wynika ze zmiany ryzyka kredytowego odnoszącego się do danego zobowiązania.

Zmiany warunków rynkowych powodujących ryzyko rynkowe obejmują zmiany referencyjnej stopy procentowej, ceny instrumentu finansowego innej jednostki, ceny dóbr, kursu wymiany walut lub indeksu cen, stóp lub kursów. W przypadku umów powiązanych z ceną jednostek zmiany warunków rynkowych obejmują zmiany wyników powiązanych wewnętrznych i zewnętrznych funduszy inwestycyjnych;

- b) różnicę między wartością bilansową zobowiązania finansowego a kwotą, którą jednostka byłaby zobowiązana na mocy umowy zapłacić beneficjentowi zobowiązania w terminie wymagalności.

11 Jednostka ujawnia:

- a) metody stosowane w celu zapewnienia zgodności z wymaganiami określonymi w paragrafie 9 c) i paragrafie 10 a);
- b) w przypadku gdy w opinii jednostki ujawnione przez nią, w celu zapewnienia zgodności z wymogami paragrafu 9 c) i paragrafu 10 a), informacje nie odzwierciedlają rzetelnie zmiany wartości godziwej składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego wynikającej ze zmian odnoszącego się do niego ryzyka kredytowego – przyczyny, dla których doszła do takiego wniosku, oraz czynniki, które jej zdaniem są istotne.

#### *Przekwalifikowanie*

12 Jeżeli jednostka dokonała przekwalifikowania składnika aktywów finansowych (zgodnie z paragrafami 51–54 MSR 39) na wyceniany:

- a) według kosztu lub zamortyzowanego kosztu, a nie według wartości godziwej; lub
- b) według wartości godziwej, a nie według kosztu lub zamortyzowanego kosztu;

jednostka ujawnia kwotę przekwalifikowaną do i z każdej kategorii, jak również przyczyny przekwalifikowania.

12A Jeżeli jednostka dokonała przekwalifikowania składnika aktywów finansowych z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z paragrafem 50B lub 50D MSR 39 lub z kategorii dostępnych do sprzedaży zgodnie z paragrafem 50E MSR 39, ujawnia następujące informacje:

- a) kwotę przekwalifikowaną do i z każdej kategorii;
- b) dla każdego okresu sprawozdawczego do momentu usunięcia z bilansu, wartości bilansowe i wartości godziwe wszystkich składników aktywów finansowych, które zostały przekwalifikowane w bieżącym okresie sprawozdawczym oraz w poprzednich okresach sprawozdawczych;
- c) jeżeli składnik aktywów finansowych został przekwalifikowany zgodnie z paragrafem 50B, wyjątkową sytuację oraz fakty i okoliczności wskazujące, że sytuacja była wyjątkowa;
- d) dla okresu sprawozdawczego, w którym składnik aktywów finansowych został przeklasyfikowany, wartość godziwą zysku lub straty związanych ze składnikiem aktywów finansowych, które zostały ujęte w rachunku zysków i strat lub w innych całkowitych dochodach w tym okresie sprawozdawczym oraz w poprzednich okresach sprawozdawczych;
- e) dla każdego okresu sprawozdawczego następującego po przekwalifikowaniu (w tym okresie sprawozdawczego, w którym składnik aktywów finansowych został przekwalifikowany) do momentu usunięcia składnika aktywów finansowych z bilansu, wartość godziwą zysku lub straty, które zostałyby ujęte w rachunku zysków i strat lub w innych całkowitych dochodach, jeżeli dany składnik aktywów finansowych nie zostałby przekwalifikowany, jak również zysk, stratę, przychód i koszt ujęte w rachunku zysków i strat; oraz
- f) efektywną stopę procentową i szacunkowe kwoty przepływów pieniężnych, które jednostka spodziewa się odzyskać, na dzień przekwalifikowania składnika aktywów finansowych.

#### *Wyłączenie*

13 Jednostka może dokonać przeniesienia aktywów finansowych w taki sposób, że część lub wszystkie składniki aktywów finansowych nie będą kwalifikować się do wyłączenia (zob. paragrafy 15–37 MSR 39). W takim przypadku jednostka ujawnia dla każdej kategorii tego rodzaju aktywów finansowych:

- a) charakter aktywów;
- b) charakter korzyści i ryzyka związanych z faktem posiadania, na które jednostka pozostaje narażona;
- c) wartość bilansową aktywów i powiązanych zobowiązań – w przypadku gdy jednostka w dalszym ciągu ujmuje wszystkie składniki aktywów; oraz
- d) wartość bilansową ogółem pierwotnych aktywów, kwotę aktywów które jednostka w dalszym ciągu ujmuje, oraz wartość bilansową powiązanych zobowiązań – w przypadku gdy jednostka w dalszym ciągu ujmuje składniki aktywów w stopniu odpowiadającym utrzymywanemu zaangażowaniu.

*Zabezpieczenie*

- 14 Jednostka ujawnia:
- wartość bilansową składników aktywów finansowych, które jednostka zastawiła jako zabezpieczenie zobowiązań lub zobowiązań warunkowych, w tym kwoty przekwalifikowane zgodnie z paragrafem 37 a) MSR 39; oraz
  - postanowienia i warunki ustanowienia zastawu.
- 15 Jeżeli na rzecz jednostki ustanowiono zabezpieczenie (składnika aktywów finansowych lub niefinansowych) i jeżeli jednostka jest uprawniona do sprzedaży zabezpieczenia lub obciążenia go innym zastawem w przypadku realizacji wszelkich obowiązków przez właściciela przedmiotu zabezpieczenia, jednostka ujawnia:
- wartość godziwą zabezpieczenia ustanowionego na rzecz jednostki;
  - wartość godziwą każdego takiego sprzedanego lub obciążonego innym zastawem zabezpieczenia oraz czy jednostka jest zobowiązana do zwrotu takiego zabezpieczenia; oraz
  - postanowienia i warunki związane z wykorzystaniem zabezpieczenia.

*Konto rezerw na straty kredytowe*

- 16 Jeżeli następuje utrata wartości aktywów finansowych w związku ze stratami kredytowymi, a jednostka ujmuje utratę wartości na oddzielnym koncie (np. na koncie rezerw, na którym ujmowana jest utrata wartości poszczególnych składników aktywów, lub na podobnym koncie wykorzystywanym do ujęcia łącznej kwoty utraty wartości aktywów), nie zmniejszając bezpośrednio wartości bilansowej składnika aktywów, wówczas jednostka wykazuje uzgodnienie zmian na tym koncie w ciągu danego okresu dla każdej kategorii aktywów finansowych.

*Złożone instrumenty finansowe ze złożeniem cech wielu wbudowanych instrumentów pochodnych*

- 17 Jeżeli jednostka wyemitowała instrument zawierający składnik zobowiązaniowy i składnik kapitałowy (zob. paragraf 28 MSR 32) i instrument ten zawiera złożenie cech wielu wbudowanych instrumentów pochodnych, których wartości są współzależne (np. zamienny instrument dłużny z opcją kupna), to ujawnia istnienie takich cech.

*Niewywiązanie się z płatności i naruszenie warunków umowy*

- 18 W przypadku zobowiązań z tytułu pożyczek ujętych na dzień sprawozdawczy jednostka ujawnia:
- szczegółowe informacje dotyczące wszelkiego niewywiązania się w danym okresie ze spłaty kapitału, wypłaty odsetek, postanowień powierniczego rachunku rozliczenia zobowiązania lub warunków wykupu tych zobowiązań z tytułu pożyczek;
  - wartość bilansową na dzień sprawozdawczy zobowiązań z tytułu pożyczek, w odniesieniu do których nie wywiązano się z płatności; oraz
  - czy usunięto naruszenie warunków umowy lub czy renegotjowano warunki dotyczące zobowiązań z tytułu pożyczek przed dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego.
- 19 Jeżeli w danym okresie naruszono inne warunki umowy pożyczki niż te określone w paragrafie 18, jednostka ujawnia informacje wymagane zgodnie z paragrafem 18, jeżeli naruszenia uprawniają pożyczkodawcę do żądania wcześniejszej spłaty (chyba że naruszenia usunięto bądź renegotjowano warunki pożyczki do dnia sprawozdawczego włącznie).

**Rachunek zysków i strat i kapitał własny***Pozycje przychodów, kosztów, zysków lub strat*

- 20 Jednostka ujawnia następujące pozycje przychodów, kosztów, zysków lub strat albo w sprawozdaniu finansowym, albo w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego:
- zyski lub straty netto dotyczące:
    - aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, wykazując oddzielnie zyski lub straty netto dotyczące aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych wyznaczonych przy początkowym ujęciu jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy oraz zyski lub straty netto dotyczące aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych zakwalifikowanych jako przeznaczone do obrotu zgodnie z MSR 39;
    - składników aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży, wykazując oddzielnie kwotę zysku lub straty, która w danym okresie została ujęta bezpośrednio w kapitale własnym, i kwotę usuniętą z kapitału własnego i ujętą w zysku lub stracie za dany okres;

- (iii) inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności;
  - (iv) pożyczek i należności; oraz
  - (v) zobowiązań finansowych wycenianych według zamortyzowanego kosztu;
- b) przychody z tytułu odsetek ogółem i koszty z tytułu odsetek ogółem (obliczone z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej), odnoszące się do aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych niewycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy;
- c) przychody i koszty z tytułu opłat (inne niż kwoty uwzględnione podczas ustalania efektywnej stopy procentowej), wynikające z:
- (i) aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych, które nie są wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy; oraz
  - (ii) działalności powierniczej polegającej na utrzymywaniu lub inwestowaniu aktywów w imieniu osób, powierników, programów świadczeń emerytalnych i innych instytucji;
- d) przychody z tytułu odsetek związane z aktywami finansowymi, które uległy utracie wartości, naliczone zgodnie z paragrafem OS93 MSR 39; oraz
- e) kwota wszelkich strat z tytułu utraty wartości dla każdej kategorii aktywów finansowych.

### Ujawnianie innych informacji

#### Zasady (polityka) rachunkowości

- 21 Zgodnie z paragrafem 108 MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* jednostka ujawnia w opisie istotnych zasad (polityce) rachunkowości podstawę (lub podstawy) wyceny stosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, jak również inne stosowane zasady (politykę) rachunkowości mające znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego.

#### Rachunkowość zabezpieczeń

- 22 Jednostka ujawnia następujące informacje odrębnie dla poszczególnych rodzajów zabezpieczeń określonych w MSR 39 (tzn. zabezpieczeń wartości godziwej, zabezpieczeń przepływów pieniężnych oraz zabezpieczeń udziałów w aktywach netto w podmiocie zagranicznym):
- a) opis każdego rodzaju zabezpieczenia;
  - b) opis instrumentów finansowych wyznaczonych jako instrumenty zabezpieczające oraz ich wartość godziwą na dzień sprawozdawczy; oraz
  - c) charakter zabezpieczanego ryzyka.
- 23 W przypadku zabezpieczeń przepływów pieniężnych, jednostka ujawnia:
- a) okresy, w których oczekuje się wystąpienia przepływów pieniężnych, oraz kiedy należy oczekiwać wywarcia przez nie wpływu na wynik finansowy;
  - b) opis każdej planowanej transakcji, w odniesieniu do której rachunkowość zabezpieczeń została uprzednio zastosowana, ale nie oczekuje się już jej przeprowadzenia;
  - c) kwotę ujętą w kapitale własnym w danym okresie;
  - d) kwotę usuniętą z kapitału własnego i ujętą w wyniku finansowym za dany okres, wskazując kwotę ujętą w osobnych pozycjach rachunku zysków i strat; oraz
  - e) kwotę usuniętą w danym okresie z kapitału własnego i zaliczoną do kosztu początkowego lub innej wartości bilansowej składnika aktywów niefinansowych lub zobowiązania niefinansowego, którego nabycie lub powstanie było wysoce prawdopodobną planowaną transakcją będącą przedmiotem zabezpieczenia.
- 24 Jednostka ujawnia odrębnie:
- a) w przypadku zabezpieczeń wartości godziwej – zyski lub straty:
    - (i) na instrumencie zabezpieczającym; oraz
    - (ii) na pozycji zabezpieczanej związane z zabezpieczanym ryzykiem;
  - b) ujętą w wyniku finansowym nieefektywność wynikającą z zabezpieczeń przepływów pieniężnych; oraz

- c) ujętą w wyniku finansowym nieefektywność wynikającą z zabezpieczeń inwestycji netto w podmiocie zagranicznym.

*Wartość godziwa*

- 25 Z wyjątkiem przypadków określonych w paragrafie 29, dla każdej kategorii aktywów finansowych i zobowiązań finansowych (zob. paragraf 6) jednostka ujawnia informacje o wartości godziwej danej kategorii aktywów i zobowiązań w sposób umożliwiający porównanie tej wartości z wartością bilansową.
- 26 Ujawniając informacje o wartościach godziwych, jednostka dzieli aktywa finansowe i zobowiązania finansowe na kategorie, jednak kompensuje je jedynie w zakresie, w jakim ich wartości bilansowe zostały skompensowane w bilansie.
- 27 Jednostka ujawnia:
- metody oraz – w przypadku wykorzystania techniki wyceny – założenia przyjęte przy ustalaniu wartości godziwych poszczególnych kategorii aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych; przykładowo, w stosownych przypadkach, jednostka ujawnia informacje o założeniach dotyczących wysokości współczynnika wcześniejszych spłat, szacunkowych strat kredytowych, stóp procentowych oraz stóp dyskontowych;
  - czy wartości godziwe ustala się, w całości lub częściowo, bezpośrednio poprzez odniesienie do publikowanych notowań cen z aktywnego rynku lub czy szacuje się ją wykorzystując technikę wyceny (zob. paragrafy OS71–OS79 MSR 39);
  - czy wartości godziwe ujęte lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym ustala się, w całości lub częściowo, wykorzystując technikę wyceny opartą na założeniach, których nie potwierdzają ceny weryfikowalnych bieżących transakcji rynkowych dotyczących tego samego instrumentu (tzn. bez zmian ani restrukturyzacji), a nie opartą na dostępnych weryfikowalnych danych rynkowych; w przypadku wartości godziwych wykazanych w sprawozdaniu finansowym – jeżeli zmiana jednego lub więcej z tych założeń i przyjęcie innych racjonalnych możliwych założeń alternatywnych spowodowałoby istotną zmianę wartości godziwej, jednostka zobowiązana jest wskazać ten fakt i ujawnić skutki przedmiotowych zmian; w tym celu istotność ustala się w odniesieniu do wyniku finansowego oraz do aktywów lub zobowiązań ogółem, lub, w przypadku gdy zmiany wartości godziwej ujmowane są w kapitale własnym, do kapitału własnego ogółem;
  - jeżeli pkt c) ma zastosowanie – całkowitą kwotę zmiany wartości godziwej oszacowanej przy użyciu techniki wyceny, która została ujęta w wyniku finansowym w danym okresie.
- 28 Jeżeli rynek dla danego instrumentu finansowego nie jest aktywny, jednostka ustala jego wartość godziwą przy użyciu techniki wyceny (zob. paragrafy OS74–OS79 MSR 39). Niemniej jednak najlepszym dowodem wartości godziwej instrumentu finansowego przy początkowym ujęciu jest cena transakcji (tzn. wartość godziwa uiszczonej lub otrzymanej zapłaty), chyba że spełnione są warunki określone w paragrafie OS76 MSR 39. W związku z tym wartość godziwa przy początkowym ujęciu może różnić się od kwoty, która byłaby ustalona na ten dzień przy użyciu techniki wyceny. Jeżeli różnica taka istnieje, jednostka ujawnia dla poszczególnych kategorii instrumentów finansowych:
- swoje zasady (politykę) rachunkowości stosowane dla ujęcia tej różnicy w wyniku finansowym w celu uwzględnienia zmiany czynników (w tym czasu), które byłyby rozważane przez uczestników rynków przy określaniu ceny (zob. paragraf OS76A MSR 39); oraz
  - łącną różnicę wymagającą ujęcia w wyniku finansowym na początek i na koniec okresu oraz uzgodnienie zmian w saldzie tej różnicy.
- 29 Ujawnienie informacji o wartości godziwej nie jest wymagane:
- gdy wartość bilansowa jest zasadniczo zbliżona do wartości godziwej, np. w przypadku instrumentów finansowych, takich jak krótkoterminowe należności i zobowiązania z tytułu dostaw i usług;
  - w przypadku inwestycji w instrumenty kapitałowe, które nie są notowane na aktywnym rynku, lub w instrumenty pochodne związane z takimi instrumentami kapitałowymi, którą wycenia się po koszcie zgodnie z MSR 39, ponieważ nie można wiarygodnie wycenić jej wartości godziwej; lub
  - w przypadku umów zawierających cechę dyskrecjonalnej partycypacji (o których mowa w MSSF 4), jeżeli nie można wiarygodnie wycenić wartości godziwej tej cechy.
- 30 W przypadkach określonych w paragrafie 29 b) i c) jednostka ujawnia informacje, aby pomóc użytkownikom sprawozdania finansowego w dokonaniu przez nich własnej oceny dotyczącej zakresu ewentualnych różnic między wartością bilansową tych aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych a ich wartością godziwą, w tym:
- fakt, że informacje na temat wartości godziwej tych instrumentów nie zostały ujawnione, ponieważ wiarygodna wycena ich wartości godziwej nie jest możliwa;

- b) opis instrumentów finansowych, ich wartości bilansowej oraz wyjaśnienie, dlaczego wiarygodna wycena ich wartości godziwej nie jest możliwa;
- c) informacje na temat rynku dla przedmiotowych instrumentów;
- d) informacje o tym, czy i w jaki sposób jednostka zamierza zbyć instrumenty finansowe; oraz
- e) w przypadku gdy instrumenty finansowe, których wartości godziwej nie można było uprzednio wiarygodnie wycenić, zostały wyłączone – sam fakt wyłączenia, ich wartość bilansową na dzień wyłączenia oraz kwotę ujętego zysku lub straty.

#### CHARAKTER I ZAKRES RYZYKA ZWIĄZANEGO Z INSTRUMENTAMI FINANSOWYMI

- 31 Jednostka ujawnia informacje, które umożliwiają użytkownikom jej sprawozdania finansowego ocenę charakteru i zakresu ryzyka związanego z instrumentami finansowymi, na które jednostka jest narażona na dzień sprawozdawczy.
- 32 Informacje, których ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafów 33–42, dotyczą głównie ryzyka związanego z instrumentami finansowymi oraz sposobu zarządzania ryzykiem. Ryzyko takie zasadniczo, ale nie jedynie, obejmuje *ryzyko kredytowe*, *ryzyko płynności* i *ryzyko rynkowe*.

#### Ujawnianie informacji jakościowych

- 33 Dla każdego rodzaju ryzyka związanego z instrumentami finansowymi jednostka ujawnia:
  - a) stopień narażenia na ryzyko oraz sposób jego powstania;
  - b) cele, politykę i procesy zarządzania ryzykiem, jak również stosowane metody wyceny ryzyka; oraz
  - c) wszelkie zmiany w zakresie a) lub b) w stosunku do poprzedniego okresu.

#### Ujawnianie informacji ilościowych

- 34 Dla każdego rodzaju ryzyka związanego z instrumentami finansowymi, jednostka ujawnia:
  - a) skrócone dane ilościowe na temat stopnia narażenia na ryzyko na dzień sprawozdawczy. Ujawnione dane mają być oparte na informacjach przekazanych wewnętrznie kluczowemu personelowi kierowniczemu jednostki (zdefiniowanemu w MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*), na przykład zarządowi lub dyrektorowi generalnemu jednostki;
  - b) informacje, których ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafów 36–42 w zakresie nieobjętym pkt a), chyba że ryzyko nie jest istotne (zob. paragrafy 29–31 MSR 1 poświęcone kwestii istotności);
  - c) koncentrację ryzyka, jeśli informacja o niej nie wynika z pkt a) i b).
- 35 Jeżeli dane ilościowe ujawnione na dzień sprawozdawczy nie są reprezentatywne, jeżeli chodzi o stopień narażenia jednostki na ryzyko w danym okresie, jednostka zobowiązana jest do przedstawienia dalszych informacji, które są reprezentatywne.

#### Ryzyko kredytowe

- 36 Jednostka ujawnia dla poszczególnych kategorii instrumentów finansowych:
  - a) kwotę, która najlepiej odzwierciedla maksymalne narażenie na ryzyko kredytowe na dzień sprawozdawczy, nie uwzględniając żadnego posiadanego zabezpieczenia ani innych elementów powodujących poprawę warunków kredytowania (np. porozumień dotyczących rozliczania w kwocie netto niekwalifikujących się do kompensaty zgodnie z MSR 32);
  - b) w odniesieniu do kwoty ujawnionej na podstawie pkt a), opis ustanowionego zabezpieczenia oraz innych elementów powodujących poprawę warunków kredytowania;
  - c) informacje o jakości kredytowej aktywów finansowych, które nie są ani *przeterminowane*, ani w przypadku których nie nastąpiła utrata wartości; oraz
  - d) wartość bilansową aktywów finansowych, które w przeciwnym wypadku byłyby przeterminowane lub w przypadku których nastąpiłaby utrata wartości, których warunki zostały renegowane.

Aktywa finansowe, które są albo zaległe albo w przypadku których nie nastąpiła utrata wartości

- 37 Jednostka ujawnia dla poszczególnych kategorii aktywów finansowych:
- analizę wiekową aktywów finansowych, które są przeterminowane na dzień sprawozdawczy, lecz w przypadku których nie nastąpiła utrata wartości;
  - analizę składników aktywów finansowych, w przypadku których indywidualnie wykazano utratę wartości na dzień sprawozdawczy, oraz czynniki, które jednostka wzięła pod uwagę, ustalając utratę wartości tych składników; oraz
  - w odniesieniu do kwot ujawnionych na podstawie pkt a) i b), opis zabezpieczenia ustanowionego na rzecz jednostki oraz innych elementów powodujących poprawę warunków kredytowania, jak również ich szacunkową wartość godziwą, o ile jest to możliwe.

Uzyskane zabezpieczenia i inne elementy powodujące poprawę warunków kredytowania

- 38 Jeżeli w danym okresie jednostka uzyskuje aktywa finansowe lub niefinansowe, przejmując w posiadanie ustanowione na jej rzecz zabezpieczenie lub powołując się na inne elementy powodujące poprawę warunków kredytowania (np. gwarancje), a przedmiotowe składniki aktywów spełniają kryteria ujmowania określone w innych standardach, jednostka ujawnia:
- charakter i wartość bilansową uzyskanych składników aktywów; oraz
  - jeżeli składniki aktywów nie są łatwo wymienialne na środki pieniężne – stosowaną przez nią politykę zbycia tych aktywów lub ich wykorzystania w ramach prowadzonej przez nią działalności.

*Ryzyko płynności*

- 39 Jednostka ujawnia:
- analizę wymagalności zobowiązań finansowych pokazującą pozostałe umowne terminy wymagalności; oraz
  - opis sposobu zarządzania przez nią ryzykiem płynności właściwym dla a).

*Ryzyko rynkowe*

*Analiza wrażliwości*

- 40 Jednostka ujawnia określone poniżej informacje, chyba że spełnia warunki określone w paragrafie 41:
- analizę wrażliwości dla każdego rodzaju ryzyka rynkowego, na które jednostka jest narażona na dzień sprawozdawczy, pokazującą, jaki wpływ na wynik finansowy i kapitał własny miałyby zmiany w zakresie odpowiednich czynników ryzyka, które były potencjalnie możliwe na ten dzień;
  - metody i założenia stosowane przy sporządzaniu analizy wrażliwości; oraz
  - zmiany stosowanych metod i założeń w stosunku do poprzedniego okresu oraz przyczyny takich zmian.
- 41 Jeżeli jednostka sporządza analizę wrażliwości, np. określa wartość narażoną na ryzyko, która uwzględnia zależności między czynnikami ryzyka (np. stopami procentowymi i kursami wymiany walut) i którą wykorzystuje w celu zarządzania ryzykiem finansowym, to może ona skorzystać z tej analizy wrażliwości zamiast z analizy określonej w paragrafie 40. Jednostka ujawnia również:
- objaśnienie metody stosowanej przy sporządzaniu analizy wrażliwości oraz głównych parametrów i założeń związanych z udostępnionymi danymi; oraz
  - objaśnienia celu stosowanej metody oraz ograniczeń, w związku z którymi informacje mogą nie odzwierciedlać w pełni wartości godziwej zaangażowanych aktywów i zobowiązań.

*Ujawnianie innych informacji dotyczących ryzyka rynkowego*

- 42 W przypadku gdy analizy wrażliwości ujawnione zgodnie z paragrafem 40 lub 41 nie są reprezentatywne dla ryzyka związanego z danym instrumentem finansowym (np. ponieważ stopień narażenia na ryzyko na koniec roku nie odzwierciedla stopnia narażenia na ryzyko w ciągu roku), jednostka ujawnia ten fakt oraz przyczyny, dla których w jej opinii przedmiotowe analizy wrażliwości nie są reprezentatywne.

**DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE**

- 43 Jednostka zastosuje niniejszy standard do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2007 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard do wcześniejszego okresu, to ujawnia ten fakt.



- 44 Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard do rocznych okresów rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2006 r., to nie prezentuje informacji porównawczych w stosunku do informacji, które należy ujawnić na mocy paragrafów 31–42, które dotyczą charakteru i zakresu ryzyka związanego z instrumentami finansowymi.
- 44E Paragraf 12 został zmieniony, a paragraf 12A został dodany na podstawie dokumentu *Przekwalifikowanie aktywów finansowych* (Zmiany w MSR 39 oraz w MSSF 7), wydanego w październiku 2008 r. Jednostka stosuje te zmiany od dnia 1 lipca 2008 r.

#### WYCOFANIE MSR 30

- 45 Niniejszy MSSF zastępuje MSR 30 *Ujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych banków i podobnych instytucji finansowych*.

#### Załącznik a

##### Definicje terminów

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

Ryzyko kredytowe	Ryzyko, że jedna ze stron instrumentu finansowego, nie wywiązując się ze swoich zobowiązań, spowoduje poniesienie strat finansowych przez drugą ze stron.
Ryzyko walutowe	Ryzyko, że wartość godziwa instrumentu finansowego lub przyszłe przepływy środków pieniężnych z nim związane będą ulegać wahaniom ze względu na zmiany kursów wymiany walut.
Ryzyko stopy procentowej	Ryzyko, że wartość godziwa instrumentu finansowego lub przyszłe przepływy środków pieniężnych z nim związane będą ulegać wahaniom ze względu na zmiany rynkowych stóp procentowych.
Ryzyko płynności	Ryzyko, że jednostka napotka trudności w wywiązaniu się z zobowiązań związanych ze zobowiązaniami finansowymi.
Zobowiązania z tytułu pożyczek	Zobowiązania z tytułu pożyczek to zobowiązania finansowe inne niż krótkoterminowe zobowiązania z tytułu dostaw i usług na normalnych warunkach kredytowych
Ryzyko rynkowe	Ryzyko, że wartość godziwa instrumentu finansowego lub przyszłe przepływy środków pieniężnych z nim związane będą ulegać wahaniom ze względu na zmiany cen rynkowych. Ryzyko rynkowe obejmuje trzy rodzaje ryzyka: <b>ryzyko walutowe</b> , <b>ryzyko stopy procentowej</b> i <b>inne ryzyko cenowe</b> .
Inne ryzyko cenowe	Ryzyko, że wartość godziwa instrumentu finansowego lub przyszłe przepływy środków pieniężnych z nim związane będą ulegać wahaniom ze względu na zmiany cen rynkowych (inne niż wynikające z <b>ryzyka stopy procentowej</b> lub <b>ryzyka walutowego</b> ), niezależnie od tego, czy zmiany te spowodowane są czynnikami charakterystycznymi dla poszczególnych instrumentów finansowych lub dla ich emitenta, czy też czynnikami odnoszącymi się do wszystkich podobnych instrumentów finansowych będących przedmiotem obrotu na rynku.
Przeterminowanie	Składnik aktywów finansowych jest przeterminowany w przypadku, gdy kontrahent nie dokonał płatności w umownym terminie wymagalności.

Wymienione poniżej pojęcia zdefiniowane są w paragrafie 11 MSR 32 lub w paragrafie 9 MSR 39 oraz stosowane są w niniejszym MSSF w rozumieniu określonym w MSR 32 i MSR 39.

- zamortyzowany koszt składnika aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych,
- aktywa finansowe dostępne do sprzedaży,
- wyłączenie,
- instrumenty pochodne,
- metoda efektywnej stopy procentowej,
- instrument kapitałowy,
- wartość godziwa,
- składnik aktywów finansowych,
- instrument finansowy,
- zobowiązanie finansowe,

- składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy,
- kontrakt gwarancji finansowych,
- składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe przeznaczone do obrotu,
- planowana transakcja,
- instrument zabezpieczający,
- inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności,
- pożyczki i należności,
- standaryzowana transakcja kupna lub sprzedaży.

#### Załącznik B

### Objaśnienie stosowania

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

#### KATEGORIE INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH I ZAKRES UJAWNIANYCH INFORMACJI (PARAGRAF 6)

- B1 Zgodnie z paragrafem 6 jednostka zobowiązana jest do przypisania instrumentów do poszczególnych kategorii, które uwzględniają charakter ujawnianych informacji oraz cechy tych instrumentów finansowych. Kategorie, o których mowa w paragrafie 6, ustalane są przez jednostkę, w związku z czym różnią się od kategorii instrumentów finansowych określonych w MSR 39 (określającym, w jaki sposób instrumenty finansowe należy wyceniać oraz gdzie należy ująć zmiany wartości godziwej).
- B2 Określając kategorie instrumentów finansowych, jednostka przynajmniej:
- a) odróżnia instrumenty wyceniane w zamortyzowanym koszcie od instrumentów wycenianych w wartości godziwej;
  - b) przypisuje do odrębnej/odrębnych kategorii instrumenty finansowe niewchodzące w zakres niniejszego MSSF.
- B3 Biorąc pod uwagę swoją sytuację, jednostka decyduje, jak szczegółowe informacje udostępnia w celu spełnienia wymagań niniejszego MSSF, jaki nacisk kładzie na poszczególne aspekty wymogów oraz w jaki sposób grupuje informacje, aby przedstawić całościową sytuację, nie łącząc informacji o różnych cechach. Konieczne jest zapewnienie równowagi, tak aby sprawozdanie finansowe nie zawierało nadmiernie szczegółowych informacji, które nie będą pomocne dla użytkowników sprawozdania finansowego oraz aby nie ukrywać ważnych informacji w wyniku zbytniego pogrupowania informacji. Na przykład jednostka nie może ukrywać ważnych informacji, umieszczając je pośród licznych szczegółowych informacji o niewielkim poziomie istotności. Podobnie, jednostka nie może ujawniać informacji pogrupowanych w sposób, który powoduje zatarcie istotnych różnic pomiędzy poszczególnymi transakcjami lub powiązаныmi rodzajami ryzyka.

#### ISTOTNOŚĆ WPLYWU INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH NA SYTUACJĘ FINANSOWĄ I WYNIK DZIAŁALNOŚCI

##### Zobowiązania finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy (paragraf 10 i 11)

- B4 Jeżeli jednostka wyznacza zobowiązanie finansowe jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy, zgodnie z paragrafem 10 a) zobowiązana jest ujawnić kwotę zmiany wartości godziwej zobowiązania finansowego wynikającą ze zmiany ryzyka kredytowego dla tego zobowiązania. Paragraf 10 a) (i) zezwala jednostce ustalić tę kwotę jako kwotę zmiany w wartości godziwej zobowiązania finansowego, która nie wynika ze zmiany warunków rynkowych powodujących ryzyko rynkowe. Jeżeli jedynymi odpowiednimi zmianami warunków rynkowych odnoszącymi się do zobowiązania są zmiany bazowych (referencyjnych) stóp procentowych, kwotę tę można oszacować następująco:
- a) po pierwsze, jednostka oblicza wewnętrzną stopę zwrotu zobowiązania na początek okresu w oparciu o cenę rynkową zobowiązania oraz związane z nim umowne przepływy środków pieniężnych na początek okresu. Od wyżej wymienionej stopy zwrotu odejmuje bazową (referencyjną) stopę procentową na początek okresu, tak aby uzyskać specyficzny dla instrumentu składnik wewnętrznej stopy zwrotu;

- b) następnie jednostka oblicza wartość bieżącą przepływów środków pieniężnych związanych z danym zobowiązaniem w oparciu o związane z nim umowne przepływy środków pieniężnych na koniec okresu oraz stopę dyskontową równą sumie (i) bazowej (referencyjnej) stopy procentowej na koniec okresu; i (ii) specyficznego dla instrumentu składnika wewnętrznej stopy zwrotu ustalonego na podstawie pkt a);
- c) różnica między ceną rynkową zobowiązania na koniec okresu a kwotą ustaloną w pkt b) stanowi zmianę w wartości godziwej niewynikającą ze zmian bazowej (referencyjnej) stopy procentowej. Kwota ta podlega ujawnieniu.

W przykładzie tym przyjęto, że zmiany wartości godziwej wynikające z czynników innych niż zmiany ryzyka kredytowego związanego z danym instrumentem lub zmiany stóp procentowych nie są istotne. Jeżeli instrument omawiany w przykładzie zawiera wbudowany instrument pochodny, zmiana wartości godziwej wbudowanego instrumentu pochodnego nie jest brana pod uwagę przy obliczaniu kwoty podlegającej ujawnieniu na mocy paragrafu 10 a).

#### **Ujawnianie innych informacji – zasady (polityka) rachunkowości (paragraf 21)**

B5 Paragraf 21 wymaga ujawnienia podstawy (lub podstaw) wyceny stosowanych przy sporządzeniu sprawozdania finansowego, jak również innych przyjętych zasad rachunkowości mających znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego. W przypadku instrumentów finansowych wymagane może być ujawnienie następujących informacji:

- a) w odniesieniu do składników aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych wyznaczonych jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy:
  - (i) charakter składników aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych, które jednostka wyznaczyła jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy;
  - (ii) kryteria wyznaczania takich składników aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych jako wycenianych w ten sposób przy początkowym ujęciu; oraz
  - (iii) w jaki sposób jednostka spełniła warunki takiego wyznaczenia określone w paragrafie 9, 11A lub 12 MSR 39; w przypadku instrumentów wyznaczanych zgodnie z b) (i) zawartej w MSR 39 definicji składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego wycenianego w wartości godziwej przez wynik finansowy takie ujawniane informacje powinny obejmować opis okoliczności stanowiących podstawę braku spójności wyceny lub ujęcia, która powstałaby w przeciwnym wypadku; w przypadku instrumentów wyznaczonych zgodnie z b) (ii) zawartej w MSR 39 definicji składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego wycenianego w wartości godziwej przez wynik finansowy, ujawniane informacje powinny obejmować opis stopnia spójności wyznaczenia do wyceny wartości godziwej przez wynik finansowy z udokumentowaną strategią zarządzania ryzykiem lub strategią inwestycyjną jednostki;
- b) kryteria wyznaczenia składników aktywów finansowych jako dostępnych do sprzedaży;
- c) czy standaryzowane transakcje kupna lub sprzedaży składników finansowych ujmują się na dzień zawarcia, czy na dzień rozliczenia transakcji (zob. paragraf 38 MSR 39);
- d) kiedy stosowane jest konto rezerw w celu obniżenia wartości bilansowej składników aktywów finansowych, w przypadku których nastąpiła utrata wartości z powodu strat kredytowych:
  - (i) kryteria ustalania, kiedy bezpośrednio obniża się wartość bilansową składników aktywów finansowych, w przypadku których nastąpiła utrata wartości (lub – w przypadku odwrócenia odpisu obniżającego wartość – bezpośrednio zwiększa się ją) oraz kiedy stosuje się konto rezerw; oraz
  - (ii) kryteria odpisywania kwot ujętych na koncie rezerw od wartości bilansowej składników aktywów finansowych, w przypadku których nastąpiła utrata wartości (zob. paragraf 16);
- e) sposób ustalania zysków lub strat netto dla każdej kategorii instrumentów finansowych (zob. paragraf 20 a)), np. czy zyski lub straty netto od pozycji wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy obejmują przychody z tytułu odsetek lub dywidend;
- f) kryteria, które jednostka stosuje w celu ustalenia, czy istnieją obiektywne dowody potwierdzające stratę z tytułu utraty wartości (zob. paragraf 20 e));
- g) w przypadku renegotjowania warunków dotyczących aktywów finansowych, które w przeciwnym wypadku byłyby przeterminowane lub w przypadku których nastąpiłoby utrata wartości – zasady (politykę) rachunkowości stosowane w odniesieniu do składników aktywów finansowych będących przedmiotem renegotjowanych warunków (zob. paragraf 36 d)).

Zgodnie z paragrafem 113 MSR 1 jednostki zobowiązane są ujawnić, w opisie istotnych zasad rachunkowości lub w informacji dodatkowej, subiektywne oceny, poza tymi które wymagają szacunków, których dokonało kierownictwo w procesie stosowania zasad rachunkowości w jednostce, a które mają najbardziej istotny wpływ na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym.

#### CHARAKTER I ZAKRES RYZYKA ZWIĄZANEGO Z INSTRUMENTAMI FINANSOWYMI (PARAGRAFY 31–42)

- B6 Informacje, których ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafów 31–42, powinny zostać przedstawione albo w sprawozdaniu finansowym, albo włączone poprzez odniesienie ze sprawozdania finansowego do innego rodzaju sprawozdania, np. sprawozdania zarządu lub sprawozdania na temat ryzyka, do których użytkownicy sprawozdania finansowego mają dostęp na tych samych warunkach i w tym samym terminie jak w przypadku sprawozdania finansowego. Bez informacji włączonych poprzez odniesienie sprawozdanie finansowe jest niekompletne.

#### Ujawnianie informacji ilościowych (paragraf 34)

- B7 Zgodnie z paragrafem 34 a) wymagane jest ujawnienie skróconych danych ilościowych na temat stopnia narażenia jednostki na ryzyko w oparciu o informacje przekazane wewnętrznie kluczowemu personelowi kierownicemu tej jednostki. Kiedy jednostka stosuje wiele metod zarządzania ryzykiem, to ujawnia informacje w oparciu o metodę lub metody, która/które zapewniają najbardziej odpowiednie i wiarygodne informacje. Kwestię znaczenia i wiarygodności omówiono w MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.
- B8 Zgodnie z paragrafem 34 c) wymagane jest ujawnienie informacji o koncentracji ryzyka. Koncentracja ryzyka wynika z instrumentów finansowych, które mają podobne cechy i na które zmiany warunków gospodarczych lub innych warunków mają zbliżony wpływ. Identyfikacja koncentracji ryzyka wymaga dokonania oceny uwzględniającej sytuację finansową jednostki. Ujawnienie informacji o koncentracji ryzyka obejmuje:
- opis, w jaki sposób kierownictwo ustala koncentracje;
  - opis wspólnych cech wyróżniających dany rodzaj koncentracji (np. kontrahentów, obszaru geograficznego, waluty lub rynku); oraz
  - wysokość stopnia narażenia na ryzyko związane ze wszystkimi instrumentami finansowymi mającymi wyżej wymienione cechy.

#### Maksymalne narażenie na ryzyko kredytowe (paragraf 36 a))

- B9 Paragraf 36 a) wymaga ujawnienia kwoty, która najlepiej odzwierciedla maksymalne narażenie jednostki na ryzyko kredytowe. W przypadku składnika aktywów finansowych jest to zwykle wartość bilansowa brutto pomniejszona o:
- wszelkie kwoty kompensowane zgodnie z MSR 32; oraz
  - wszelkie straty z tytułu utraty wartości ujęte zgodnie z MSR 39.
- B10 Działania powodujące powstanie ryzyka kredytowego oraz związanego z tym maksymalnego narażenia na ryzyko kredytowe to, ale nie jedynie:
- pożyczki udzielane klientom oraz należności oraz depozyty w innych jednostkach; w takich przypadkach maksymalne narażenie na ryzyko kredytowe odpowiada wartości bilansowej powiązanych aktywów finansowych;
  - zawieranie umów w postaci instrumentów pochodnych, np. kontraktów walutowych, transakcji swap na stopy procentowe oraz kredytowych instrumentów pochodnych. Jeżeli uzyskany składnik aktywów wyceniany jest w wartości godziwej, maksymalne narażenie na ryzyko kredytowe na dzień sprawozdawczy równe jest wartości bilansowej;
  - udzielanie gwarancji finansowych. W tym przypadku maksymalne narażenie na ryzyko kredytowe odpowiada maksymalnej kwocie, którą jednostka musiałaby zapłacić w przypadku konieczności wypłaty świadczenia z tytułu gwarancji i która może być znacznie wyższa od kwoty ujętej jako zobowiązanie;

- d) zaciągnięcie zobowiązania z tytułu pożyczki, które jest nieodwołalne przez okres spłaty pożyczki lub jest odwołalne jedynie w razie istotnej niekorzystnej zmiany. Jeżeli wystawca nie może uregulować zobowiązania z tytułu pożyczki poprzez rozliczenie netto w formie pieniężnej lub w formie innego instrumentu finansowego, wówczas maksymalne narażenie na ryzyko kredytowe odpowiada całkowitej kwocie zobowiązania. Wynika to z faktu, że nie ma pewności, czy jakkolwiek część dotychczas niewypłaconych zobowiązań będzie podlegać zapłacie w przyszłości. Może ona być znacznie wyższa, niż kwota ujęta jako zobowiązanie.

#### **Analiza umownych terminów wymagalności (paragraf 39 (a))**

- B11 Sporządzając analizę umownych terminów wymagalności zobowiązań finansowych wymaganą na mocy paragrafu 39 a), jednostka posługuje się własną oceną przy ustaleniu odpowiedniej liczby przedziałów czasowych. Na przykład jednostka może przyjąć następujące przedziały czasowe:
- a) do jednego miesiąca;
  - b) od jednego miesiąca do trzech miesięcy;
  - c) od trzech miesięcy do jednego roku; oraz
  - d) od jednego roku do pięciu lat.
- B12 W przypadku gdy kontrahent może wybrać termin zapłaty kwoty, zobowiązanie jest wykazywane, biorąc pod uwagę najwcześniejszy termin, w którym jednostka może być zobowiązana do zapłaty kwoty. Na przykład zobowiązania finansowe, które jednostka może mieć obowiązek zapłacić na żądanie (np. depozyty płatne na żądanie), wykazuje się w najwcześniejszym przedziale czasowym.
- B13 W przypadku gdy jednostka zobowiązana jest do przekazywania kwot w ratach, każda rata przypisywana jest do najwcześniejszego okresu, w którym jednostka może być zobowiązana do jej zapłaty. Na przykład niewypłacona kwota zobowiązań z tytułu pożyczki wykazywana jest w przedziale czasowym, na który przypada najwcześniejszy z terminów ewentualnej wypłaty.
- B14 Kwoty ujawnione w analizie terminów wymagalności to umowne niezdyktowane przepływy środków pieniężnych, np.:
- a) zobowiązania z tytułu leasingu finansowego brutto (przed odliczeniem obciążeń finansowych);
  - b) określone w kontraktach terminowych typu forward ceny zakupu aktywów finansowych za środki pieniężne;
  - c) kwoty netto transakcji swap na stopy procentowe, w ramach których kwoty otrzymywane są według stałej stopy procentowej, a płacone według zmiennej stopy procentowej, w przypadku których wymieniane są przepływy środków pieniężnych netto;
  - d) kwoty umowne podlegające wymianie w ramach pochodnego instrumentu finansowego (np. swapu walutowego), w przypadku którego wymianie podlegają przepływy środków pieniężnych brutto; oraz
  - e) zobowiązania z tytułu pożyczek brutto.

Tego rodzaju niezdyktowane przepływy środków pieniężnych różnią się od kwot ujętych w bilansie, ponieważ kwota bilansowa oparta jest na zdyskontowanych przepływach środków pieniężnych.

- B15 W stosownych przypadkach w ramach analizy umownych terminów wymagalności zobowiązań finansowych wymaganej na mocy paragrafu 39 a) jednostka zobowiązana jest ująć analizę pochodnych instrumentów finansowych oddzielnie od analizy instrumentów niebędących pochodnymi instrumentami finansowymi. Na przykład właściwe jest rozróżnienie przepływów środków pieniężnych związanych z pochodnymi instrumentami finansowymi od przepływów środków pieniężnych związanych z niepochodnymi instrumentami finansowymi, jeżeli przepływy środków pieniężnych związane z pochodnymi instrumentami finansowymi są rozliczane w kwocie brutto. Jest to związane z faktem, że zmniejszeniu stanu środków pieniężnych brutto może towarzyszyć powiązane zwiększenie stanu środków pieniężnych.
- B16 W przypadku gdy kwota do zapłaty nie jest stała, ujętą kwotę ustala się poprzez odniesienie do warunków obowiązujących na dzień sprawozdawczy. Na przykład gdy kwota do zapłaty zmienia się w zależności od zmian indeksu, ujętą kwotę można ustalić w oparciu o poziom indeksu na dzień sprawozdawczy.

#### **Ryzyko rynkowe – analiza wrażliwości (paragrafy 40 i 41)**

- B17 Paragraf 40 a) wymaga przeprowadzenia analizy wrażliwości dla każdego rodzaju ryzyka rynkowego, na które jednostka jest narażona. Zgodnie z paragrafem B3 jednostka decyduje, w jaki sposób ma grupować informacje, aby przedstawić całościową sytuację, nie łącząc informacji o różnych cechach dotyczących stopnia narażenia na poszczególne rodzaje ryzyka zdecydowanie różnych środowiskach gospodarczych. Na przykład:
- a) jednostka zajmująca się obrotem instrumentami finansowymi może ujawniać tego rodzaju informacje odrębnie dla instrumentów finansowych przeznaczonych do obrotu, a oddzielnie dla instrumentów finansowych nieprzeznaczonych do obrotu;
  - b) jednostka nie powinna grupować informacji o swoim narażeniu na ryzyko rynkowe w obszarach objętych hiperinflacją z informacjami o jej narażeniu na ryzyko rynkowe w obszarach o bardzo niskim poziomie inflacji.

Jeżeli jednostka jest narażona wyłącznie na jeden rodzaj ryzyka rynkowego jedynie w jednym środowisku gospodarczym, to nie powinna przedstawiać informacji nieogrupowanych.

- B18 Zgodnie z paragrafem 40 a) wymagane jest przeprowadzenie analizy wrażliwości pokazującej, jaki wpływ na wynik finansowy i kapitał własny mają potencjalnie możliwe zmiany odpowiednich czynników ryzyka (np. obowiązujące rynkowe stopy procentowe, kursy wymiany walut, ceny papierów wartościowych lub ceny towarów). W tym celu:
- jednostki nie są zobowiązane do ustalenia, jaki byłby ich wynik finansowy za dany okres, gdyby odpowiednie czynniki ryzyka były inne; jednostki ujawniają natomiast informacje o ich wpływie na wynik finansowy i kapitał własny na dzień bilansowy, zakładając że na dzień bilansowy zaistniała potencjalnie możliwa zmiana odpowiedniego czynnika ryzyka i miała ona wpływ na narażenie na ryzyko istniejące na ten dzień. Na przykład jednostka mająca na koniec roku zobowiązanie oparte na zmiennej stopie procentowej zobowiązana jest ujawnić informacje o wpływie na wynik finansowy (tzn. koszty z tytułu odsetek) za rok bieżący, jeżeli stopy procentowe ulegały zmianom w potencjalnie możliwym zakresie;
  - jednostki nie są zobowiązane do ujawnienia informacji o wpływie, jaki ma na wynik finansowy i kapitał własny każda zmiana mieszcząca się w ramach potencjalnie możliwej zmiany odpowiedniego czynnika ryzyka. Wystarczające jest ujawnienie informacji o wpływie maksymalnych potencjalnie możliwych zmian.
- B19 Ustalając, co jest potencjalnie możliwą zmianą odpowiedniego czynnika ryzyka, jednostka powinna uwzględnić:
- środowisko gospodarcze, w którym prowadzi działalność. Potencjalnie możliwa zmiana nie powinna obejmować bardzo mało prawdopodobnych oraz najbardziej pesymistycznych scenariuszy ani testów warunków skrajnych (*stress tests*). Ponadto, jeżeli zakres zmian danego czynnika ryzyka jest stabilny, jednostka nie musi modyfikować wykazanej, potencjalnie możliwej zmiany czynnika ryzyka. Na przykład założmy, że stopy procentowe kształtują się na poziomie 5 %, a jednostka ustala, że potencjalnie możliwe są wahania stóp procentowych w granicach  $\pm 50$  punktów bazowych. Jednostka musiałaby ujawnić informacje o wpływie na wynik finansowy i kapitał własny, jeżeli stopy procentowe miałyby zmienić się do 4,5 % lub 5,5 %. W kolejnym okresie stopy procentowe wzrosły do 5,5 %. Jednostka w dalszym ciągu uważa, że stopy procentowe mogą wahać się w granicach  $\pm 50$  punktów bazowych (tzn. że zakres zmiany stóp procentowych jest stabilny). Jednostka powinna ujawnić informacje o wpływie na wynik finansowy i kapitał własny, jeżeli stopy procentowe miałyby zmienić się do 5 % lub 6 %. Jednostka nie musiałaby zatem zmieniać przyjętego założenia, że stopy procentowe mogą potencjalnie ulegać zmianom w granicach  $\pm 50$  punktów bazowych, chyba że istnieją dowody na to, że stopy procentowe stały się znacznie bardziej zmienne;
  - ramy czasowe, dla których jednostka dokonuje oceny. Analiza wrażliwości powinna pokazać wpływ zmian, które uznano za potencjalnie możliwe w danym okresie, do czasu następnego przedstawienia przez jednostkę ujawnień informacji, co przypada zwykle na kolejny roczny okres sprawozdawczy.
- B20 Paragraf 41 zezwala jednostce korzystać z analizy wrażliwości odzwierciedlającej zależności między czynnikami ryzyka, np. z metodologii wartości narażonej na ryzyko (*value at risk methodology*), jeżeli stosuje ją w celu zarządzania ryzykiem finansowym. Ma to zastosowanie, nawet gdy taka metodologia pozwala na oszacowanie jedynie możliwości wystąpienia strat i nie pozwala oszacować możliwości wystąpienia zysków. Jednostka taka może zastosować się do paragrafu 41 a), ujawniając informacje o stosowanym rodzaju modelu *value-at-risk* (np. czy model jest oparty na symulacji Monte Carlo), wyjaśniając sposób funkcjonowania modelu oraz przedstawiając główne założenia (np. okres utrzymywania składnika majątku oraz poziom pewności). Jednostki mogą również ujawnić informacje o historycznym okresie obserwacji i wagi przypisane do obserwacji w ramach tego okresu oraz wyjaśnić, w jaki sposób uwzględnia się w obliczeniach opcje oraz które wahania lub korelacje (lub alternatywnie – symulacje Monte Carlo w zakresie rozkładu prawdopodobieństwa) są stosowane.
- B21 Jednostka zobowiązana jest przedstawić analizy wrażliwości dla całej działalności, lecz może przedstawić różne rodzaje analizy wrażliwości dla różnych klas instrumentów finansowych.
- Ryzyko stopy procentowej*
- B22 *Ryzyko stopy procentowej* wynika z oprocentowanych instrumentów finansowych ujętych w bilansie (np. pożyczek i należności oraz wyemitowanych instrumentów dłużnych) oraz z niektórych instrumentów finansowych nieujętych w bilansie (np. niektórych zobowiązań z tytułu pożyczek).
- Ryzyko walutowe*
- B23 *Ryzyko walutowe* (lub ryzyko kursowe) wynika z instrumentów finansowych denominowanych w walucie obcej, tzn. w walucie innej niż waluta funkcjonalna, w której są wyceniane. Dla celów niniejszego MSSF ryzyko walutowe nie wynika z instrumentów finansowych będących pozycjami niepieniężnymi lub z instrumentów finansowych denominowanych w walucie funkcjonalnej.
- B24 Wymagane jest ujawnienie informacji o analizie wrażliwości w odniesieniu do każdej waluty, w przypadku której jednostka narażona jest na istotne ryzyko walutowe.

*Inne ryzyko cenowe*

- B25 *Inne ryzyko cenowe* wynika z instrumentów finansowych ze względu na zmiany np. cen towarów lub instrumentów o charakterze kapitałowym. W celu zapewnienia zgodności z paragrafem 40 jednostka może ujawnić informacje o wpływie spadku określonego indeksu giełdowego, ceny towarów lub innego czynnika ryzyka. Na przykład jednostka, która udziela gwarancji wartości końcowej (będących instrumentami finansowymi), zobowiązana jest ujawnić informacje o zwiększeniu lub zmniejszeniu wartości aktywów, których dotyczy taka gwarancja.
- B26 Dwoma przykładami instrumentów finansowych, z którymi związane jest ryzyko ceny instrumentów o charakterze kapitałowym, są inwestycje kapitałowe w innej jednostce oraz inwestycje w fundusz powierniczy inwestujący w instrumenty kapitałowe. Inny przykład to transakcje terminowe typu forward oraz opcje kupna lub sprzedaży określonej ilości instrumentów kapitałowych oraz swapy indeksowane do cen papierów wartościowych. Na wartość godziwą takich instrumentów finansowych wpływają zmiany cen rynkowych bazowych instrumentów kapitałowych.
- B27 Zgodnie z paragrafem 40 pkt a) wrażliwość wyniku finansowego (związana np. z instrumentami zakwalifikowanymi jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy oraz z utratą wartości aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży) należy ujawnić oddzielnie od wrażliwości kapitału własnego (związanej np. z instrumentami zakwalifikowanymi jako dostępne do sprzedaży).
- B28 Instrumenty finansowe zakwalifikowane przez jednostkę jako instrumenty kapitałowe nie podlegają aktualizacji wyceny. Ryzyko ceny instrumentów o charakterze kapitałowym związane z tymi instrumentami nie wpływa na wynik finansowy ani na kapitał własny. W związku z tym analiza wrażliwości nie jest wymagana.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 8*****Segmenty operacyjne*****ZASADA PODSTAWOWA**

- 1 Jednostka ujawnia informacje mające pomóc użytkownikom jej sprawozdań finansowych w ocenie rodzaju i skutków finansowych działań gospodarczych, w które jest zaangażowana, oraz środowiska gospodarczego, w którym prowadzi działalność.

**ZAKRES**

- 2 Niniejszy MSSF stosuje się do:
- a) jednostkowych lub oddzielnych sprawozdań finansowych jednostki:
    - (i) która posiada dłużne lub kapitałowe instrumenty będące przedmiotem obrotu na rynku publicznym (krajowej lub zagranicznej giełdzie papierów wartościowych, na rynku pozagiełdowym obejmującym rynki lokalne i regionalne); lub
    - (ii) która składa lub jest w trakcie składania swojego sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych lub w innym organie regulacyjnym w związku z emisją dowolnej klasy instrumentów na rynku publicznym; oraz
  - b) skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy, w której jednostka dominująca:
    - (i) posiada dłużne lub kapitałowe instrumenty będące przedmiotem obrotu na rynku publicznym (krajowej lub zagranicznej giełdzie papierów wartościowych, na rynku pozagiełdowym obejmującym rynki lokalne i regionalne); lub
    - (ii) składa lub jest w trakcie składania swojego sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych lub w innym organie regulacyjnym w związku z emisją dowolnej klasy instrumentów na rynku publicznym.
- 3 Jeżeli jednostka, od której nie wymaga się stosowania niniejszego MSSF, postanowi ujawniać informacje na temat segmentów w sposób niezgodny z niniejszym MSSF, nie będzie określała tych informacji jako informacji o segmentach.
- 4 Jeżeli raport finansowy zawiera zarówno skonsolidowane sprawozdania finansowe jednostki dominującej objęte postanowieniami niniejszego MSSF, jak i oddzielne sprawozdania finansowe jednostki dominującej, wymóg prezentowania informacji o segmentach istnieje tylko w odniesieniu do skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

**SEGMENTY OPERACYJNE**

- 5 Segment operacyjny jest częścią składową jednostki:
- a) która angażuje się w działalność gospodarczą, w związku z którą może uzyskiwać przychody i ponosić koszty (w tym przychody i koszty związane z transakcjami z innymi częściami składowymi tej samej jednostki);
  - b) której wyniki działalności są regularnie przeglądane przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych w jednostce oraz wykorzystujący te wyniki przy podejmowaniu decyzji o zasobach alokowanych do segmentu i przy ocenie wyników działalności segmentu; oraz
  - c) w przypadku której są dostępne oddzielne informacje finansowe.

Segment operacyjny może się angażować w działalność gospodarczą, w związku z którą dopiero będzie uzyskiwał przychody, na przykład jednostki nowo powstałe mogą być segmentami operacyjnymi, zanim jeszcze zaczną uzyskiwać przychody.

- 6 Nie każda część jednostki stanowi segment operacyjny lub część segmentu operacyjnego. Na przykład siedziba główna jednostki lub jej funkcjonalne departamenty mogą nie uzyskiwać przychodów lub uzyskiwać nieznaczne przychody w stosunku do działalności jednostki i nie będą segmentami operacyjnymi. W rozumieniu niniejszego MSSF programy świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia nie stanowią segmentów operacyjnych.
- 7 Termin „główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych” identyfikuje funkcję, niekoniecznie odpowiadającą stanowisku kierownika posiadającego określony tytuł. Funkcja ta polega na alokowaniu zasobów i ocenie wyników działalności segmentów jednostki. Często osobą odpowiedzialną za podejmowanie decyzji w jednostce jest jej dyrektor wykonawczy lub dyrektor operacyjny, ale za podejmowanie decyzji może odpowiadać na przykład organ w postaci grupy dyrektorów wykonawczych lub grupy innych osób.



- 8 W wielu jednostkach trzy cechy przedstawione w paragrafie 5 wyraźnie określają segmenty operacyjne. Niemniej jednak jednostka może opracowywać raporty, w których jej działalność gospodarcza jest prezentowana na wiele różnych sposobów. Jeżeli główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych stosuje więcej niż jeden zestaw informacji o segmentach, inne czynniki mogą określać pojedynczy zestaw części składowych stanowiących segmenty operacyjne, w tym rodzaj działalności każdej z części składowych, fakt istnienia kierownictwa za nie odpowiedzialnego oraz informacje przedstawiane zarządowi.
- 9 Zasadniczo segment operacyjny posiada kierownika segmentu, który bezpośrednio odpowiada i utrzymuje regularne kontakty z głównym organem odpowiedzialnym za podejmowanie decyzji operacyjnych w celu omawiania z nim wyników finansowych, prognoz lub planów związanych z segmentem. Termin „kierownik segmentu” wskazuje na pełnioną funkcję, a niekoniecznie na kierownika posiadającego określony tytuł. Główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji może równocześnie pełnić funkcje kierownika niektórych segmentów operacyjnych. Jeden kierownik może także pełnić swoje obowiązki w więcej niż tylko jednym segmencie operacyjnym. Jeżeli cechy przedstawione w paragrafie 5 stosują się do więcej niż jednej grupy części składowych organizacji jednostki, ale istnieje tylko jedna grupa części składowych, za które odpowiadają kierownicy, ta grupa części składowych tworzy segment operacyjny.
- 10 Cechy przedstawione w paragrafie 5 mogą mieć zastosowanie do dwóch lub większej ilości pokrywających się grup części składowych, za które odpowiadają kierownicy. Struktura ta jest niekiedy określana jako forma matrycowa organizacji. Na przykład w niektórych jednostkach kierownicy odpowiadają za różne produkty i linie produkcyjne na świecie, a inni odpowiadają za określone obszary geograficzne. Główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych regularnie dokonuje przeglądów wyników operacyjnych dwóch grup części składowych jednostki, a informacje finansowe są dostępne dla obydwu grup. W tej sytuacji jednostka ustala, która grupa części składowych tworzy segment operacyjny, odwołując się do zasady podstawowej.

#### SEGMENTY SPRAWOZDAWCZE

- 11 Jednostka prezentuje odrębnie informacje o każdym segmencie operacyjnym, który:
- został określony zgodnie z paragrafami 5–10 lub powstał na skutek połączenia dwóch lub większej ilości segmentów zgodnie z paragrafem 12; oraz
  - przekroczył progi ilościowe, o których mowa w paragrafie 13.

Paragrafy 14–19 określają inne sytuacje, w których prezentuje się odrębne informacje o segmencie operacyjnym.

#### Kryteria łączenia

- 12 Segmenty operacyjne często wykazują podobne długoterminowe wyniki finansowe, jeżeli posiadają podobne właściwości gospodarcze. Na przykład można spodziewać się podobnych długoterminowych średnich marży brutto w przypadku dwóch segmentów operacyjnych, które wykazują podobieństwo cech gospodarczych. Można łączyć dwa lub większą ilość segmentów operacyjnych w jeden segment operacyjny, jeżeli łączenie przebiega zgodnie z zasadą podstawową niniejszego MSSF, segmenty wykazują podobne cechy gospodarcze oraz są podobne w każdym z poniższych aspektów:
- rodzaju produktów i usług;
  - rodzaju procesów produkcyjnych;
  - rodzaju lub grup klientów na produkty i usługi;
  - metod stosowanych przy dystrybucji produktów lub świadczeniu usług; oraz
  - jeśli ma to zastosowanie, rodzaju środowiska regulacyjnego, na przykład obszar bankowości, ubezpieczeń lub użyteczności publicznej.

#### Progi ilościowe

- 13 Jednostka wykazuje odrębnie informacje na temat segmentu operacyjnego, który spełnia którykolwiek z następujących progów ilościowych:
- wykazywane przychody segmentu, w tym pochodzące zarówno ze sprzedaży na rzecz klientów zewnętrznych, jak i ze sprzedaży i transferów realizowanych z innymi segmentami, stanowią 10 lub więcej procent łącznych zewnętrznych i wewnętrznych przychodów wszystkich segmentów operacyjnych;
  - wykazywany w wartości bezwzględnej zysk lub strata segmentu stanowi 10 lub więcej procent większej z poniższych wartości bezwzględnych: (i) połączonego zysku wszystkich segmentów operacyjnych, które nie wykazały straty; oraz (ii) połączonej straty wszystkich segmentów, operacyjnych, które wykazały stratę;

- c) aktywa segmentu stanowią 10 lub więcej procent ogółu aktywów wszystkich segmentów operacyjnych.

Segmenty operacyjne nieosiągające żadnego z progów ilościowych mogą być uznane za segmenty sprawozdawcze i ujawniane osobno, jeżeli kierownictwo uważa, że informacje o tym segmencie byłyby przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych.

- 14 Jednostka może łączyć informacje o segmentach operacyjnych nieosiągających progów ilościowych z informacjami o innych segmentach operacyjnych nieosiągających tych progów, aby stworzyć w ten sposób segment sprawozdawczy, jedynie wówczas, gdy te segmenty operacyjne posiadają podobne cechy gospodarcze i spełniają większość kryteriów łączenia wymienionych w paragrafie 12.
- 15 Jeżeli łączne przychody zewnętrzne, wykazywane przez segmenty operacyjne, stanowią mniej niż 75 procent przychodów jednostki gospodarczej, należy wyodrębnić dodatkowe segmenty operacyjne jako segmenty sprawozdawcze (nawet jeśli nie spełniają kryteriów określonych w paragrafie 13) i postępować tak aż do momentu, kiedy przynajmniej 75 procent przychodów jednostki będzie pochodzić z segmentów sprawozdawczych.
- 16 Informacje na temat innych rodzajów działalności gospodarczej i segmentów operacyjnych nieobjętych odrębnym obowiązkiem sprawozdawczym są łączone i ujawniane w kategorii „wszystkie pozostałe segmenty”, odrębnie od innych pozycji uzgadniających prezentowanych w uzgodnieniach wymaganych zgodnie z paragrafem 28. Należy opisać źródła przychodów uwzględnionych w kategorii „wszystkie pozostałe segmenty”.
- 17 Jeżeli kierownictwo stwierdzi, że segment operacyjny uznany za segment sprawozdawczy w ostatnim okresie ma nadal duże znaczenie, informacje o tym segmencie prezentuje się odrębnie w bieżącym okresie nawet wtedy, gdy nie spełnia on już kryteriów dotyczących sprawozdawczości określonych w paragrafie 13.
- 18 Jeżeli segment operacyjny spełnia w bieżącym okresie wymogi dotyczące progów ilościowych i jest uznany za segment sprawozdawczy, dane dotyczące tego segmentu za poprzedni okres prezentowane dla celów porównawczych przekształca się, aby zaprezentować nowy segment sprawozdawczy jako odrębny segment, mimo iż segment ten nie spełniał w poprzednim okresie określonych w paragrafie 13 kryteriów dotyczących sprawozdawczości, chyba że niezbędne informacje są niedostępne, a ich opracowanie byłoby zbyt kosztowne.
- 19 Może występować praktyczny limit ilości segmentów sprawozdawczych ujawnianych odrębnie przez jednostkę, po przekroczeniu którego informacje o segmentach mogą stać się nadmiernie szczegółowe. Mimo braku precyzyjnego określenia tego limitu, jeżeli liczba segmentów będących segmentami sprawozdawczymi zgodnie z paragrafami 13–18 przekroczy dziesięć, jednostka powinna rozważyć, czy osiągnęła ten limit.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 20 Jednostka ujawnia informacje mające pomóc użytkownikom jej sprawozdań finansowych w ocenie rodzaju i skutków finansowych działań gospodarczych, w które jest zaangażowana, oraz środowiska gospodarczego, w którym prowadzi działalność.
- 21 Wprowadzając w życie postanowienia paragrafu 20, jednostka ujawnia dla każdego okresu, za który przedstawia rachunek zysków i strat:
- ogólne informacje opisane w paragrafie 22;
  - informacje dotyczące zysku lub straty segmentu, w tym dotyczące określonych przychodów i kosztów uwzględnionych w rachunku wyników segmentu, informacje o aktywach i zobowiązaniach segmentu oraz informacje o podstawie wyceny, opisane w paragrafach 23–27; oraz
  - uzgodnienia sum przychodów segmentów, wykazanych zysków lub strat segmentów, aktywów segmentów, zobowiązań segmentów oraz innych istotnych pozycji segmentów z odpowiednimi kwotami dla całej jednostki, tak jak zostało to przedstawione w paragrafie 28.

Dokonywanie uzgodnień kwot z bilansu segmentów sprawozdawczych z kwotami z bilansu jednostki jest wymagane na każdy dzień, na który prezentowany jest bilans. Informacje dotyczące wcześniejszych okresów przekształca się zgodnie z paragrafami 29 i 30.

#### Informacje ogólne

- 22 Jednostka ujawnia następujące ogólne informacje:
- czynniki przyjęte do określenia segmentów sprawozdawczych jednostki, w tym podstawę systemu organizacji (na przykład czy kierownictwo zdecydowało się na zorganizowanie jednostki w oparciu o kryterium zróżnicowanych produktów i usług, obszarów geograficznych, rodzaju środowiska regulacyjnego czy kombinacji tych czynników, a także czy segmenty operacyjne podlegały łączeniu); oraz
  - rodzaj produktów i usług, z tytułu których segment sprawozdawczy osiąga swoje przychody.

**Informacje o zysku lub stracie, aktywach i zobowiązaniach**

- 23 Jednostka prezentuje wartości zysku lub straty oraz sumy aktywów każdego segmentu sprawozdawczego. Jednostka prezentuje wartość zobowiązań każdego segmentu sprawozdawczego, jeżeli ich kwota jest regularnie przedstawiana głównemu organowi odpowiedzialnemu za podejmowanie decyzji operacyjnych. Jednostka ujawnia również następujące dane o każdym segmencie sprawozdawczym, jeżeli określone kwoty są zawarte w wartości zysku lub straty segmentu będących przedmiotem przeglądu przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych lub w inny sposób regularnie prezentowane temu organowi, nawet jeżeli kwoty te nie są zawarte w wartości zysku lub straty segmentu:
- a) przychody uzyskiwane od zewnętrznych klientów;
  - b) przychody uzyskiwane z tytułu transakcji z innymi segmentami operacyjnymi tej samej jednostki;
  - c) przychody z tytułu odsetek;
  - d) koszty z tytułu odsetek;
  - e) amortyzację;
  - f) istotne pozycje przychodów i kosztów ujawniane zgodnie z paragrafem 86 MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*;
  - g) udział jednostki w zysku lub stracie jednostek stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięć konsolidowanych metodą praw własności;
  - h) koszty lub przychody podatkowe; oraz
  - i) istotne pozycje niepieniężne inne niż amortyzacja.

Jednostka prezentuje przychody z tytułu odsetek oddzielnie od kosztów z tytułu odsetek dla każdego segmentu sprawozdawczego, chyba że większość przychodów segmentu pochodzi z tytułu odsetek, a główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych, dokonując oceny wyników działalności segmentu oraz decydując o alokacji zasobów do segmentu, opiera się w głównej mierze na przychodach netto z tytułu odsetek. W tej sytuacji jednostka może zaprezentować przychody segmentu z tytułu odsetek pomniejszone o koszty z tytułu odsetek i ujawnić ten fakt.

- 24 Jednostka ujawnia następujące informacje dla każdego segmentu sprawozdawczego, jeżeli określone kwoty są uwzględnione w wartości aktywów segmentu będącej przedmiotem przeglądu przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych lub w inny sposób są regularnie prezentowane temu organowi nawet wtedy, gdy kwoty te nie są uwzględnione w wartości aktywów segmentu:
- a) kwota inwestycji w jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia konsolidowane metodą praw własności; oraz
  - b) kwoty zwiększeń aktywów trwałych<sup>(1)</sup> innych niż instrumenty finansowe, aktywa z tytułu podatku odroczonego, aktywa z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*, paragrafy 54–58) i praw wynikających z umów ubezpieczeniowych.

**WYCENA**

- 25 Kwoty każdej z wykazywanych pozycji segmentu powinny odpowiadać wartości tych pozycji zaprezentowanych głównemu organowi odpowiedzialnemu za podejmowanie decyzji operacyjnych, wykorzystywanych przy podejmowaniu decyzji dotyczących alokacji zasobów do segmentu i przy ocenie wyników działalności segmentu. Korekty i wyłączenia dokonywane w związku ze sporządzaniem sprawozdań finansowych jednostki oraz alokacje przychodów, kosztów oraz zysków i strat należy uwzględnić w wartości zysku lub straty segmentu tylko w zakresie, w jakim zostały ujęte w wartości zysku lub straty segmentu zaprezentowanej organowi odpowiedzialnemu za podejmowanie decyzji operacyjnych. Analogicznie tylko te aktywa i zobowiązania, które zostały ujęte w wartości aktywów i zobowiązań segmentu wykorzystywanych przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych, należy zaprezentować dla danego segmentu. Jeżeli dokonuje się przyporządkowania do wykazywanego zysku lub straty segmentu, aktywów lub zobowiązań, kwoty te należy przyporządkować w oparciu o racjonalne podstawy.
- 26 Jeżeli główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji w celu oceny wyników działalności lub zadecydowania o sposobie alokacji zasobów do segmentu korzysta tylko z jednej miary zysku lub straty segmentu, aktywów i zobowiązań segmentu, wówczas zysk lub stratę segmentu oraz jego aktywa i zobowiązania prezentuje się, wykorzystując tę miarę. Jeżeli główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych korzysta

<sup>(1)</sup> W przypadku aktywów klasyfikowanych według kryterium płynności aktywa trwałe są to aktywa obejmujące kwoty, których realizacji oczekuje się po upływie dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.

z więcej niż tylko z jednej miary zysku lub straty segmentu oraz aktywów lub zobowiązań segmentu, miarami przejętymi dla celów sprawozdawczych powinny być te, które w opinii kierownictwa zostały ustalone zgodnie z zasadami wyceny najbardziej spójnymi z zasadami, w oparciu o które wyceniono odpowiednie kwoty zawarte w sprawozdaniu finansowym jednostki.

- 27 Jednostka wyjaśnia sposób pomiaru zysku lub straty segmentu, aktywów i zobowiązań segmentu dla każdego segmentu sprawozdawczego. Jednostka ujawnia przynajmniej następujące informacje:
- zasady rachunkowości dotyczące wszelkich transakcji między segmentami sprawozdawczymi;
  - charakter wszelkich różnic między pomiarem zysków lub strat segmentów sprawozdawczych a pomiarem zysku lub straty brutto jednostki, przed uwzględnieniem działalności zaniechanej (jeżeli nie wynika to z uzgodnień opisanych w paragrafie 28). Różnice te mogą obejmować zasady rachunkowości oraz politykę alokowania centralnie ponoszonych kosztów, które są niezbędne dla zrozumienia prezentowanych informacji dotyczących segmentu;
  - charakter wszelkich różnic między wyceną aktywów segmentów sprawozdawczych a wyceną aktywów jednostki (jeżeli nie wynika to z uzgodnień opisanych w paragrafie 28). Różnice te mogą obejmować zasady rachunkowości oraz politykę alokowania wspólnie użytkowanych aktywów, które są niezbędne dla zrozumienia prezentowanych informacji dotyczących segmentu;
  - charakter wszelkich różnic między wyceną zobowiązań segmentów sprawozdawczych a wyceną zobowiązań jednostki (jeżeli nie wynika to z uzgodnień opisanych w paragrafie 28). Różnice te mogą obejmować zasady rachunkowości oraz politykę alokowania wspólnie wykorzystywanych zobowiązań, które są niezbędne dla zrozumienia prezentowanych informacji dotyczących segmentu;
  - charakter wszelkich zmian w metodach wyceny stosowanych do ustalenia wykazywanego zysku lub straty segmentu oraz wpływ tych zmian, o ile miały miejsce, na wartość zysku lub straty segmentu;
  - charakter i skutek wszelkich niesymetrycznych alokacji dotyczących segmentów sprawozdawczych. Na przykład jednostka mogła przypisać koszty amortyzacji do segmentu, nie przypisując jednocześnie do tego segmentu odpowiednich aktywów podlegających amortyzacji.

#### Uzgodnienia

- 28 Jednostka przedstawi uzgodnienia wszystkich poniższych pozycji:
- sumy przychodów segmentów sprawozdawczych z przychodami jednostki;
  - sumy zysków lub strat segmentów sprawozdawczych z zyskiem lub stratą jednostki przed uwzględnieniem obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) oraz działalności zaniechanej. Jeżeli jednak jednostka przypisuje do segmentów sprawozdawczych takie pozycje jak obciążenie podatkowe (przychód podatkowy), jednostka może uzgodnić sumę zysków lub strat segmentów z zyskiem lub stratą netto jednostki;
  - sumy aktywów segmentów sprawozdawczych z aktywami jednostki;
  - sumy zobowiązań segmentów sprawozdawczych ze zobowiązaniami jednostki, jeśli zobowiązania segmentu są wykazywane zgodnie z paragrafem 23;
  - sumy jakichkolwiek istotnych pozycji segmentów sprawozdawczych z korespondującymi kwotami dla jednostki.

Wszystkie istotne pozycje uzgadniające są odrębnie identyfikowane i opisywane. Na przykład kwotę każdej istotnej korekty niezbędnej do uzgodnienia zysku lub straty segmentu sprawozdawczego z zyskiem lub stratą jednostki, wynikającą z odmiennych zasad (polityki) rachunkowości, odrębnie identyfikuje się i opisuje.

#### Przekształcenie wcześniej zaprezentowanych informacji

- 29 Jeżeli jednostka dokonuje zmiany jej struktury organizacyjnej w sposób, który sprawia, że następuje zmiana składu jej segmentów sprawozdawczych, wówczas dokonuje się przekształcenia korespondujących informacji za wcześniejsze okresy, w tym okresy śródroczne, chyba że informacje te nie są dostępne, a koszt ich uzyskania byłby nadmierny. Ustalenie, czy informacje są dostępne i czy koszt ich uzyskania byłby nadmierny, dokonuje się w przypadku każdej odrębnej pozycji podlegającej ujawnieniu. W następstwie zmiany składu segmentów sprawozdawczych jednostka ujawnia, czy przekształciła korespondujące pozycje informacji dotyczących segmentów za wcześniejsze okresy.

- 30 Jeżeli jednostka zmieniła swoją strukturę organizacyjną w sposób, który powoduje zmianę składu segmentów sprawozdawczych i jeżeli informacje o segmentach za wcześniejsze okresy, w tym za okresy śródroczne, nie zostały przekształcone w celu odzwierciedlenia tej zmiany, jednostka ujawnia w roku, w którym nastąpiła zmiana, informacje o segmentach w oparciu zarówno o starą, jak i nową podstawę wydobrębnienia segmentów, chyba że niezbędne informacje nie są dostępne i koszt ich uzyskania byłby nadmierny.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI NA TEMAT JEDNOSTKI JAKO CAŁOŚCI

- 31 Paragrafy 32–34 mają zastosowanie do wszystkich jednostek podlegających wymogom tego MSSF, w tym do jednostek posiadających jeden segment sprawozdawczy. W przypadku niektórych jednostek ich działalność gospodarcza nie jest zorganizowana wokół zróżnicowanych produktów i usług lub obszarów geograficznych prowadzonej działalności. Segmenty sprawozdawcze takich jednostek mogą wykazywać przychody z tytułu szerokiego zakresu zasadniczo różnych produktów i usług lub też więcej niż jeden z jej segmentów sprawozdawczych może dostarczać zasadniczo te same produkty i usługi. Analogicznie, segmenty sprawozdawcze jednostki mogą posiadać aktywa w różnych obszarach geograficznych i wykazywać przychody pochodzące od klientów z różnych obszarów geograficznych, bądź więcej niż jeden z jej segmentów sprawozdawczych może prowadzić działalność na danym obszarze geograficznym. Informacje wymagane przez paragrafy 32–34 jednostka przedstawia tylko wtedy, gdy nie są przedstawiane w ramach informacji o segmentach sprawozdawczych wymaganych przez niniejszy MSSF.

#### Informacje dotyczące produktów i usług

- 32 Jednostka prezentuje uzyskane od klientów zewnętrznych przychody z tytułu każdego produktu i usługi lub każdej grupy podobnych produktów i usług, chyba że niezbędne informacje na ten temat są niedostępne i koszt ich uzyskania byłby nadmierny, w którym to przypadku fakt ten ujawnia się. Kwoty wykazywanych przychodów uzyskuje się w oparciu o informacje finansowe wykorzystywane do sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki.

#### Informacje dotyczące obszarów geograficznych

- 33 Jednostka prezentuje następujące informacje dotyczące obszarów geograficznych, chyba że informacje te są niedostępne, a koszt ich uzyskania jest nadmierny:
- przychody od klientów zewnętrznych (i) przypisane do kraju, w którym jednostka ma swoją siedzibę; oraz (ii) przypisane do wszystkich pozostałych krajów łącznie, w których jednostka uzyskuje swoje przychody. Jeżeli przychody od zewnętrznych klientów przypisanych do danego pojedynczego kraju są istotne, przychody te ujawnia się odrębnie. Jednostka ujawnia podstawę przypisania przychodów od zewnętrznych klientów do poszczególnych krajów;
  - aktywa trwałe<sup>(1)</sup> inne niż instrumenty finansowe, aktywa z tytułu podatku odroczonego, aktywa z tytułu świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia oraz prawa wynikające z umów ubezpieczeniowych (i) zlokalizowane w kraju, w którym jednostka ma swoją siedzibę; (ii) zlokalizowane we wszystkich pozostałych krajach łącznie, w których jednostka utrzymuje swoje aktywa. Jeżeli aktywa znajdujące się w danym pojedynczym kraju są istotne, aktywa te ujawnia się odrębnie.

Kwoty wykazane uzyskuje się na podstawie informacji finansowych wykorzystanych do sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki. Jeżeli niezbędne informacje są niedostępne, a koszt ich uzyskania byłby nadmierny, fakt ten ujawnia się. Jednostka może dostarczyć, oprócz informacji wymaganych przez niniejszy paragraf, sumy cząstkowe informacji dotyczących obszarów geograficznych w odniesieniu do grup krajów.

#### Informacje dotyczące głównych klientów

- 34 Jednostka dostarcza informacje na temat zakresu, w jakim jest zależna od jej głównych klientów. Jeżeli przychody z tytułu transakcji z zewnętrznym pojedynczym klientem stanowią 10 lub więcej procent łącznych przychodów jednostki, jednostka ujawnia ten fakt, łączną kwotę przychodów uzyskanych od każdego tego rodzaju klienta oraz wskazuje segment lub segmenty wykazujące te przychody. Jednostka nie ma obowiązku ujawniania tożsamości głównego klienta, ani określania kwoty przychodów, które każdy z segmentów wykazuje w związku z tym klientem. Na potrzeby niniejszego MSSF grupę jednostek, o których jednostka sprawozdawcza wie, że znajdują się pod wspólną kontrolą, uznaje się za jednego klienta, a także organ rządowy (krajowy, stanowy, prowincjonalny, terytorialny, lokalny lub zagraniczny) oraz jednostki znajdujące się pod kontrolą tego organu rządowego uznaje się za jednego klienta.

<sup>(1)</sup> W przypadku aktywów klasyfikowanych według kryterium płynności aktywa trwałe są to aktywa obejmujące kwoty, których realizacji oczekuje się po upływie dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.

## OKRES PRZEJŚCIOWY I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 35 Jednostka stosuje niniejszy MSSF w odniesieniu do rocznych sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy MSSF przy sporządzaniu jej sprawozdań finansowych za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2009 r., fakt ten ujawnia.
- 36 Informacje o segmentach za ubiegłe lata, które prezentuje się jako informacje porównawcze w pierwszym roku stosowania niniejszego MSSF, przekształca się w celu spełnienia wymogów niniejszego MSSF, chyba że niezbędne informacje są niedostępne, a koszt ich opracowania byłby nadmierny.

## WYCOFANIE MSR 14

- 37 Niniejszy MSSF zastępuje MSR 14 *Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności*.

*Załącznik A***Definicje terminów**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

Segment operacyjny

Segment operacyjny jest częścią składową jednostki:

- a) która angażuje się w działalność gospodarczą, w związku z którą może uzyskiwać przychody i ponosić koszty (w tym przychody i koszty związane z transakcjami z innymi częściami składowymi tej samej jednostki);
- b) której wyniki działalności są regularnie przeglądane przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych w jednostce oraz wykorzystujący te wyniki przy podejmowaniu decyzji o zasobach alokowanych do segmentu i przy ocenie wyników działalności segmentu; oraz
- c) w przypadku której są dostępne oddzielne informacje finansowe.

## INTERPRETACJA KIMS F 1

**Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze**

## ODWOŁANIA

- MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowanego w 2003 r.)
- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* (zaktualizowanego w 2003 r.)
- MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*
- MSR 36 *Utrata wartości aktywów* (zaktualizowanego w 2004 r.)
- MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*

## WPROWADZENIE

- 1 Wiele jednostek jest zobowiązanych do demontażu, usunięcia i rekultywacji rzeczowych aktywów trwałych. W niniejszej interpretacji zobowiązania te określa się jako „zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązania o podobnym charakterze”. Zgodnie z MSR 16 na cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych składają się szacowane koszty demontażu, usunięcia składnika aktywów oraz rekultywacji miejsca, na którym dana pozycja się znajduje, a które to koszty jednostka staje się zobligowana ponieść w momencie nabycia lub na skutek używania składnika rzeczowych aktywów trwałych przez określony okres dla celów innych niż produkcja wyrobów gotowych. MSR 37 zawiera wymogi mówiące o tym, w jaki sposób należy wyceniać zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i inne podobne zobowiązania. Interpretacja zawiera wytyczne dotyczące ujęcia księgowego skutków zmian wartości istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i podobnych zobowiązań.

## ZAKRES

- 2 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie do zmian wartości istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji lub podobnych zobowiązań, które zarówno:
  - a) są ujmowane zgodnie z MSR 16 jako część ceny nabycia/kosztu wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych; jak i
  - b) są ujmowane jako zobowiązanie zgodnie z MSR 37.

Na przykład zobowiązanie z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji lub podobne zobowiązanie może występować w związku z likwidacją fabryki, usunięciem zniszczeń w środowisku naturalnym spowodowanych przez przemysł wydobywczy lub usunięciem urządzeń.

## PROBLEM

- 3 Niniejsza interpretacja dotyczy sposobu traktowania skutków poniższych zdarzeń, zmieniających wartość istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji lub podobnych zobowiązań:
  - a) zmiany szacowanego wpływu zasobów reprezentujących korzyści ekonomiczne (np. przepływów środków pieniężnych) niezbędnych do uregulowania zobowiązania;
  - b) zmiany bieżącej rynkowej stopy dyskontowej, która została zdefiniowana w paragrafie 47 MSR 37 (obejmuje zmiany wartości pieniądza w czasie oraz ryzyka związanego z danym zobowiązaniem); oraz
  - c) zwiększenia odzwierciedlającego upływ czasu (określanego także jako odwracanie dyskonta).

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 4 Zmiany wartości istniejącego zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji lub podobnego zobowiązania, które wynikają ze zmiany szacowanego czasu lub kwot wpływu zasobów reprezentujących korzyści ekonomiczne, niezbędnych do uregulowania zobowiązania lub ze zmiany stopy dyskontowej, rozlicza się zgodnie z paragrafami 5–7.
- 5 Jeżeli odnośny składnik aktywów jest wyceniany zgodnie z modelem ceny nabycia lub kosztu wytworzenia:
  - a) z zastrzeżeniem pkt b), zmiany wartości zobowiązania należy dodać lub odjąć od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia odnośnego składnika aktywów w bieżącym okresie;

- b) kwota odjęta od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów nie powinna przewyższać jego wartości bilansowej. Jeśli zmniejszenie zobowiązania będzie większe od wartości bilansowej składnika aktywów, kwotę tej nadwyżki należy ująć niezwłocznie w zysku lub stracie;
- c) jeżeli korekta prowadzi do zwiększenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów, jednostka powinna rozważyć, czy istnieje przesłanka wskazująca, iż nowa wartość bilansowa składnika aktywów nie jest w pełni odzyskiwalna. Jeżeli taka przesłanka istnieje, jednostka powinna przeprowadzić test na utratę wartości składnika aktywów, dokonując szacunku jego wartości odzyskiwalnej, oraz rozliczyć odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości zgodnie z MSR 36.
- 6 Jeżeli odnośny składnik aktywów jest wyceniany zgodnie z modelem przeszacowania:
- a) zmiany wartości zobowiązania powodują zmianę nadwyżki lub straty z przeszacowania wcześniej ujętej dla tego składnika aktywów, dlatego:
- (i) zmniejszenie zobowiązania (z zastrzeżeniem pkt b)) bezpośrednio zwiększa nadwyżkę z przeszacowania ujętą w kapitale własnym, z wyjątkiem sytuacji, gdy zostaje ujęta w zysku lub stracie w stopniu, w jakim odwraca stratę z przeszacowania tego składnika aktywów, która wcześniej została ujęta w zysku lub stracie;
- (ii) zwiększenie zobowiązania należy ująć w zysku lub stracie, chyba że w kapitale własnym wykazana jest nadwyżka z aktualizacji wyceny odnośnego składnika aktywów i wówczas zwiększenie zobowiązania pomniejsza tę nadwyżkę;
- b) w przypadku gdy zmniejszenie zobowiązania przewyższa wartość bilansową, która zostałaby ujęta, gdyby składnik aktywów był wykazywany w oparciu o model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, nadwyżkę należy niezwłocznie ująć w zysku lub stracie;
- c) zmiana wartości zobowiązania może wskazywać, że składnik aktywów powinien zostać przeszacowany w celu zapewnienia, iż wartość bilansowa nie różni się w sposób istotny od jego wartości godziwej ustalonej na dzień bilansowy. Wszelkie takie przeszacowania należy uwzględnić przy ustalaniu kwot, które zostaną odniesione na zysk lub stratę lub na kapitał własny zgodnie z wymogami pkt a). Jeśli przeszacowanie jest niezbędne, należy przeszacować wszystkie aktywa należące do tej samej grupy;
- d) MSR 1 wymaga ujawnienia w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym każdej pozycji przychodu lub kosztu, która została ujęta bezpośrednio w kapitale własnym. Spełniając ten wymóg, zmianę nadwyżki z aktualizacji wyceny będącej skutkiem zmiany wartości zobowiązania należy zidentyfikować odrębnie i ujawnić jako taką.
- 7 Skorygowana wartość składnika aktywów podlegająca amortyzacji jest amortyzowana w ciągu jego okresu użytkowania. Z tego względu w momencie zakończenia okresu użytkowania odnośnego składnika aktywów wszystkie późniejsze zmiany wartości zobowiązania ujmują się w zysku lub stracie w miarę ich powstawania. Przedstawione podejście ma zastosowanie zarówno w przypadku stosowania modelu wyceny opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, jak i modelu wyceny opartego na wartości przeszacowanej.
- 8 Okresowe odwracanie dyskonta ujmują się jako koszt finansowy w zysku lub stracie w momencie jego wystąpienia. Zastosowanie dopuszczonego podejścia alternatywnego dotyczącego kapitalizacji, o którym mówi MSR 23, jest niedozwolone.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 9 Jednostka powinna stosować niniejszą interpretację w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 września 2004 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie interpretacji. Jeśli jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 września 2004 r., to fakt ten ujawnia.

#### PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 10 Zmiany zasad (polityki) rachunkowości rozlicza się zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* <sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup> Jeżeli jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2005 r., zobowiązana jest stosować wymogi poprzedniej wersji MSR 8 *Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości*, o ile jednostka nie stosuje zaktualizowanej wersji MSR 8 w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu.



## INTERPRETACJA KIMSF 2

*Udziały członkowskie w spółdzielniach i podobne instrumenty*

## ODWOŁANIA

- MSR 32 *Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja* (zaktualizowany w 2003 r.)<sup>(1)</sup>
- MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* (zaktualizowany w 2003 r.)

## WPROWADZENIE

- 1 Spółdzielnie i inne podobne do nich jednostki tworzone są przez grupy osób na potrzeby zaspokajania określonych potrzeb gospodarczych i społecznych tworzących je osób. Krajowe przepisy zazwyczaj definiują spółdzielnię jako społeczność dążącą do promowania rozwoju gospodarczego własnych członków poprzez podejmowanie wspólnych działań gospodarczych (zasada samopomocy). Udziały członkowskie w spółdzielni określa się zwykle mianem udziałów lub jednostek członkowskich itp. i na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto określenie „udziały członkowskie”.
- 2 MSR 32 określa zasady, na podstawie których dokonuje się klasyfikacji instrumentów finansowych na zobowiązania finansowe i kapitał własny. W szczególności zasady te stosuje się w odniesieniu do instrumentów z opcją sprzedaży, która daje posiadaczowi możliwość sprzedaży tych instrumentów emitentowi w zamian za środki pieniężne bądź inne instrumenty finansowe. Zastosowanie tych zasad w odniesieniu do udziałów członkowskich w spółdzielni oraz do podobnych instrumentów jest trudne. Niektórzy użytkownicy standardów zwrócili się do Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości o pomoc w zrozumieniu, w jaki sposób zasady MSR 32 mają zastosowanie do udziałów członkowskich i podobnych instrumentów posiadających określone cechy, oraz w zrozumieniu okoliczności, w których cechy te wpływają na zaklasyfikowanie instrumentów jako zobowiązań lub kapitału własnego.

## ZAKRES

- 3 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie do instrumentów finansowych objętych postanowieniami MSR 32, w tym także do instrumentów finansowych wyemitowanych dla członków spółdzielni, które stwierdzają właścicielskie prawa członków do udziału w jednostce. Interpretacja nie ma zastosowania do instrumentów finansowych, które będą lub mogą być rozliczone poprzez wydanie własnych instrumentów kapitałowych jednostki.

## PROBLEM

- 4 Wiele instrumentów finansowych, w tym udziały członkowskie, posiadają cechy instrumentów kapitałowych, przykładowo prawa głosu oraz prawa do otrzymywania dywidend. Niektóre instrumenty finansowe dają ich posiadaczowi prawo domagania się wykupu w zamian za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych, ale mogą zawierać w sobie ograniczenia lub podlegać ograniczeniom w zakresie prawa ich wykupu. W jaki sposób należy więc traktować warunki wykupu przy określaniu, czy instrumenty finansowe należy zaklasyfikować jako zobowiązania finansowe lub kapitał własny?

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 5 Umowne prawo posiadacza instrumentu finansowego (w tym udziałów członkowskich w spółdzielni) do żądania wykupu nie sprawia samo w sobie, że ten instrument finansowy należy zaklasyfikować jako zobowiązanie finansowe. Jednostka powinna raczej rozważyć wszystkie postanowienia i warunki związane z danym instrumentem finansowym, aby na ich podstawie zaklasyfikować go jako zobowiązanie finansowe lub kapitał własny. Te postanowienia i warunki dotyczą odnośnych lokalnych przepisów prawa, regulacji oraz statutu jednostki, które obowiązują na dzień przeprowadzania klasyfikacji, nie uwzględniając oczekiwanych w przyszłości zmian tych przepisów, regulacji lub statutu.
- 6 Udziały członkowskie, które zostałyby zaklasyfikowane jako kapitał własny, gdyby członkowie nie posiadali prawa żądania ich wykupu, stanowią kapitał własny, o ile występują warunki przedstawione w paragrafach 7 i 8. Depozyty płatne na żądanie, w tym rachunki bieżące, depozyty terminowe oraz podobne kontrakty powstające w sytuacji, kiedy członkowie spółdzielni występują w charakterze klientów, są zobowiązaniami finansowymi jednostki (spółdzielni).
- 7 Udziały członkowskie stanowią kapitał własny, jeśli jednostka posiada bezwarunkowe prawo odmowy wykupu udziałów członkowskich.
- 8 Lokalne przepisy prawa, regulacje lub też statut jednostki mogą nakładać różne rodzaje ograniczeń w zakresie wykupu udziałów członkowskich, np. ograniczenia bezwarunkowe lub ograniczenia uzależnione od spełnienia kryteriów utrzymania płynności. Jeżeli wykup jest bezwarunkowo zakazany przez lokalnie obowiązujące przepisy prawa, regulacje lub statut jednostki, udziały członkowskie uznaje się za kapitał własny. Niemniej jednak, jeśli lokalnie obowiązujące przepisy prawa, regulacje lub statut jednostki zakazują wykupu tylko w przypadku spełnienia (lub niespełnienia) pewnych warunków – np. ograniczeń związanych z płynnością – wówczas udziałów członkowskich nie uznaje się za kapitał własny.

<sup>(1)</sup> W sierpniu 2005 r. MSR 32 został wydany pod zmienionym tytułem MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*.

- 9 Bezwarunkowy zakaz może być całkowity, w którym to przypadku wszelkie wykupy są zakazane. Bezwarunkowy zakaz może być częściowy, to jest może zakazywać wykupu udziałów członkowskich, jeżeli ich wykup doprowadziłby do tego, że liczba udziałów członkowskich lub kwota wpłaconego kapitału utworzonego z udziałów członkowskich spadłaby poniżej określonego poziomu. Udziały członkowskie powyżej wielkości objętej zakazem wykupu stanowią zobowiązania, chyba że jednostka posiada bezwarunkowe prawo odmowy wykupu zgodnie z postanowieniami paragrafu 7. W niektórych przypadkach liczba udziałów lub kwota kapitału wpłaconego ograniczające możliwość wykupu mogą zmieniać się w czasie. Tego rodzaju zmiana w zakresie obowiązywania zakazu wykupu prowadzi do przeniesienia pomiędzy pozycjami zobowiązań finansowych i kapitału własnego.
- 10 W momencie początkowego ujęcia jednostka wycenia swoje zobowiązanie finansowe do wykupu w wartości godziwej. W przypadku udziałów członkowskich posiadających cechę wykupu jednostka wycenia wartość godziwą zobowiązania finansowego do wykupu w kwocie nie mniejszej niż maksymalna kwota przypadająca do zapłaty na podstawie statutu jednostki lub mających zastosowanie przepisów prawa, zdyskontowana począwszy od pierwszego dnia, w którym kwota ta byłaby wymagana do zapłaty (zob. przykład 3).
- 11 Zgodnie z wymogami paragrafu 35 MSR 32 wypłaty na rzecz posiadaczy instrumentów kapitałowych ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym po potrąceniu korzyści z tytułu podatku dochodowego. Odsetki, dywidendy i innego rodzaju zwroty dotyczące instrumentów finansowych zaklasyfikowanych jako zobowiązania finansowe stanowią koszty, niezależnie od tego, czy w rozumieniu prawa kwoty te posiadają cechy dywidend, odsetek czy innych świadczeń.
- 12 Załącznik stanowiący integralną część uzgodnionego stanowiska zawiera przykłady jego zastosowania.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 13 Jeśli zmiana w zakresie obowiązywania zakazu wykupu powoduje przeniesienie pomiędzy pozycjami zobowiązań finansowych oraz kapitału własnego, jednostka osobno ujawnia kwotę, terminy oraz przyczyny powodujące przeniesienie.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 14 Data wejścia w życie i przepisy przejściowe dotyczące niniejszej interpretacji są takie same jak w przypadku MSR 32 (zaktualizowanego w 2003 r.). Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Jeśli jednostka zastosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2005 r., to fakt ten ujawnia. Interpretację niniejszą stosuje się retrospektywnie.

#### Załącznik

##### **Przykłady zastosowania uzgodnionego stanowiska**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część interpretacji*

- A1 Niniejszy załącznik zawiera siedem przykładów zastosowań uzgodnionego stanowiska KIMSF. Przykłady nie stanowią wyczerpującej listy i możliwy jest inny rozwój wydarzeń. W każdym przykładzie przyjęto założenie, że nie występują inne warunki aniżeli te wynikające z danych przytoczonych w przykładzie, które wymagałyby zaklasyfikowania instrumentu finansowego jako zobowiązania finansowego.

#### BEZWARUNKOWE PRAWO ODMOWY WYKUPU (paragraf 7)

##### **Przykład 1**

*Dane*

- A2 Statut jednostki stanowi, że wykup dokonywany jest według wyłącznego uznania jednostki. Statut nie zawiera dalszych wyjaśnień ani nie nakłada żadnych ograniczeń w związku z uznaniowym charakterem wykupu. Nigdy w przeszłości nie miał miejsca przypadek odmowy wykupu udziałów członkowskich, mimo iż organ zarządzający ma takie prawo.

*Klasyfikacja*

- A3 Jednostka posiada bezwarunkowe prawo odmowy wykupu, dlatego udziały członkowskie stanowią kapitał własny. MSR 32 określa zasady klasyfikacji w oparciu o warunki instrumentu finansowego i stwierdza, że dotychczasowa praktyka lub zamiar dokonywania uznaniowych płatności nie powoduje klasyfikacji instrumentu jako zobowiązania. Paragraf OS 26 MSR 32 stanowi, że:

Udziały uprzywilejowane, które nie reprezentują praw lub obowiązków dotyczących wykupienia, klasyfikuje się na podstawie innych praw z nimi związanych. Klasyfikacja następuje na podstawie oceny treści ekonomicznej postanowień umowy oraz definicji zobowiązania finansowego i instrumentu kapitałowego. Jeśli wypłaty dla posiadaczy związane z uprzywilejowanymi udziałami, skumulowane lub nieskumulowane zależą od wyłącznego uznania emitenta, to udziały takie uznaje się za instrumenty kapitałowe. Na klasyfikację uprzywilejowanych udziałów do instrumentów kapitałowych lub zobowiązań finansowych nie mają wpływu, na przykład:

- a) historia wypłat dokonywanych na rzecz udziałowców;
- b) intencja dokonywania wypłat na rzecz udziałowców w przyszłości;
- c) możliwość negatywnego wpływu na cenę zwykłych udziałów emitenta, w przypadku gdy wypłaty z tych udziałów nie będą dokonane (wypłata dywidendy dla posiadaczy zwykłych udziałów zostaje wstrzymana ze względu na brak wypłaty dywidendy dla posiadaczy udziałów uprzywilejowanych);
- d) stan kapitału rezerwowego emitenta;
- e) ocena emitenta co do spodziewanego zysku lub straty za okres; lub
- f) możliwość lub brak możliwości wpływania przez emitenta na poziom zysków lub strat za dany okres.

### Przykład 2

#### Dane

- A4 Statut jednostki stanowi, że wykup dokonywany jest według wyłącznego uznania jednostki. Niemniej jednak dalej precyzuje, że zatwierdzenie żądania wykupu następuje automatycznie, chyba że jednostka nie ma możliwości dokonania płatności bez naruszenia lokalnych regulacji dotyczących płynności lub wymogów kapitałowych.

#### Klasyfikacja

- A5 Jednostka nie ma bezwarunkowego prawa odmowy wykupu, dlatego udziały członkowskie stanowią zobowiązanie finansowe. Powyższe ograniczenia opierają się na zdolności jednostki do uregulowania własnych zobowiązań. Ograniczają one wykup tylko wówczas, gdy nie zostały spełnione wymogi dotyczące płynności i wymogów kapitałowych, które to ograniczenie obowiązuje do czasu, gdy wymogi te zostaną spełnione. Dlatego też, zgodnie z postanowieniami MSR 32, ograniczenia te nie prowadzą do klasyfikacji instrumentu finansowego jako elementu kapitału własnego. Paragraf OS 25 MSR 32 stwierdza:

Udziały uprzywilejowane mogą reprezentować różne prawa. W celu ustalenia, czy uprzywilejowany udział jest zobowiązaniem finansowym, czy też jest instrumentem kapitałowym, emitent ocenia prawa wynikające z udziału, aby stwierdzić, czy udział wykazuje charakter zobowiązania finansowego. Na przykład uprzywilejowany udział z określonym terminem umorzenia lub dający posiadaczowi opcję przedstawienia do wykupienia zawiera zobowiązanie finansowe, ponieważ obciąża emitenta obowiązkiem przekazania udziałowcowi aktywów finansowych. *Potencjalna niezdolność emitenta do spełnienia obowiązku wykupu uprzywilejowanego udziału na żądanie wynikające z umowy, spowodowana brakiem funduszy, ograniczeniami prawnymi albo niewystarczającymi zyskami lub rezerwami, nie zwalnia emitenta z tego obowiązku.* [Podkreślenia dodano].

### ZAKAZ WYKUPU (paragrafy 8 i 9)

### Przykład 3

#### Dane

- A6 Spółdzielnia wyemitowała w przeszłości dla swoich członków udziały w następujących terminach i kwotach:
- a) dnia 1 stycznia 20x1 r. 100 000 udziałów o wartości 10 j.p. każdy (1 000 000 j.p.);
  - b) dnia 1 stycznia 20x2 r. 100 000 udziałów o wartości 20 j.p. każdy (następne 2 000 000 j.p., w związku z tym łączna wartość wyemitowanych udziałów wyniosła 3 000 000 j.p.).

Udziały podlegają wykupowi na żądanie w kwocie równej kwocie ich emisji.

- A7 Statut jednostki stwierdza, że łączne wykupy nie mogą przekroczyć 20 procent kiedykolwiek występującej najwyższej liczby udziałów członkowskich. Na dzień 31 grudnia 20x2 r. liczba udziałów wynosiła 200 000 i stanowiła najwyższą liczbę udziałów członkowskich kiedykolwiek występujących; w przeszłości nie umarzano żadnych udziałów. Dnia 1 stycznia 20x3 r. jednostka wprowadziła zmianę do statutu, która podniosła poziom łącznych wykupów do 25 procent kiedykolwiek występującej najwyższej liczby udziałów członkowskich.

#### *Klasyfikacja*

Przed wprowadzeniem zmiany do statutu

- A8 Udziały członkowskie nieobjęte zakazem wykupu stanowią zobowiązania finansowe. Przy początkowym ujęciu spółdzielnia wycenia takie zobowiązanie finansowe w wartości godziwej. Ze względu na to, że udziały te podlegają wykupowi na żądanie, spółdzielnia ustala wartość godziwą takich zobowiązań finansowych zgodnie z wymogami paragrafu 49 MSR 39, który stwierdza: „Wartość godziwa zobowiązania finansowego płatnego na żądanie (np. depozyt na żądanie) nie może być niższa od kwoty płatnej na żądanie...”. Zatem spółdzielnia maksymalną kwotę płatną na żądanie na mocy postanowień dotyczących wykupu klasyfikuje jako zobowiązanie finansowe.
- A9 W dniu 1 stycznia 20x1 r. maksymalna kwota przypadająca do zapłaty na mocy przepisów dotyczących wykupu odpowiada 20 000 udziałów o wartości 10 j.p. każda, a zatem jednostka klasyfikuje 200 000 j.p. jako zobowiązanie finansowe, a 800 000 j.p. jako kapitał własny. Niemniej jednak w dniu 1 stycznia 20x2 r., ze względu na nową emisję udziałów o wartości 20 j.p. każdy, maksymalna kwota przypadająca do zapłaty na mocy postanowień dotyczących wykupu zwiększa się do 40 000 udziałów o wartości 20 j.p. każdy. Emisja dodatkowych udziałów o wartości 20 j.p. każdy stwarza nowe zobowiązanie, które w momencie jego początkowego ujęcia wycenia się w wartości godziwej. Zobowiązanie powstałe na skutek emisji tych udziałów wynosi 20 procent łącznych wyemitowanych udziałów (200 000) wycenionych po 20 j.p. lub w wysokości 800 000 j.p. Wymaga to ujęcia dodatkowego zobowiązania w kwocie 600 000 j.p. W niniejszym przykładzie nie ujmuje się żadnego zysku ani straty. Jednostka klasyfikuje zatem 800 000 j.p. jako zobowiązanie finansowe, a 2 200 000 j.p. jako kapitał własny. W niniejszym przykładzie przyjęto założenie, że kwoty te nie zmieniły się między dniem 1 stycznia 20x1 r. a 31 grudnia 20x2 r.

Po wprowadzeniu zmiany do statutu

- A10 W związku ze zmianą w statucie spółdzielni można żądać od niej wykupu maksymalnie 25 procent istniejących udziałów lub maksymalnie 50 000 udziałów o wartości 20 j.p. każdy. W związku z powyższym spółdzielnia w dniu 1 stycznia 20x3 r. zaklasyfikowała jako zobowiązanie finansowe kwotę 1 000 000 j.p. stanowiącą maksymalną kwotę płatną na żądanie na mocy postanowień dotyczących wykupu, ustaloną zgodnie z paragrafem 49 MSR 39. Z tego względu w dniu 1 stycznia 20x3 r. jednostka przenosi kwotę 200 000 j.p. z kapitału własnego do zobowiązań finansowych, pozostawiając kwotę 2 000 000 jako kapitał własny. W niniejszym przykładzie jednostka nie ujmuje zysku ani straty z tytułu przeniesienia.

#### **Przykład 4**

##### *Dane*

- A11 Lokalne przepisy prawa dotyczące prowadzenia działalności przez spółdzielnie lub też postanowienia statutu spółdzielni zakazują jej wykupu udziałów członkowskich, jeśli na skutek wykupu nastąpi zmniejszenie kapitału wpłaconego utworzonego z udziałów członkowskich do poziomu poniżej 75 procent najwyższej kwoty kapitału wpłaconego utworzonego z udziałów członkowskich. Najwyższą kwotę dla tej spółdzielni stanowi 1 000 000 j.p. Na dzień bilansowy stan kapitału wpłaconego wynosi 900 000 j.p.

##### *Klasyfikacja*

- A12 W tym przypadku 750 000 j.p. byłoby zaklasyfikowane jako kapitał własny, a 150 000 j.p. jako zobowiązanie finansowe. Oprócz powyżej cytowanych paragrafów, paragraf 18 b) MSR 32 stwierdza:

...instrument finansowy dający posiadaczowi prawo przedstawienia go emitentowi do wykupienia za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych (tzw. instrument z opcją sprzedaży) jest zobowiązaniem finansowym. Tak jest nawet wtedy, gdy kwota środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych jest ustalona na podstawie przyjętego indeksu lub innego czynnika, które mogą zwiększać się lub zmniejszać albo gdy z formy prawnej instrumentu z opcją sprzedaży wynika tytuł do udziału w rezydualnych aktywach emitenta. Istnienie opcji udzielonej posiadaczowi do przedstawienia emitentowi instrumentu do wykupienia za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych oznacza, że instrument z opcją sprzedaży spełnia definicję zobowiązania finansowego.

- A13 Zakaz wykupu opisany w tym przykładzie różni się od ograniczeń opisanych w paragrafach 19 i OS25 MSR 32. Ograniczenia te wiążą się ze zdolnością jednostki do wypłaty kwoty należnej z tytułu zobowiązania finansowego, tj.

ograniczenia te zapobiegają uregulowaniu zobowiązania tylko wówczas, gdy spełnione są określone warunki. Natomiast niniejszy przykład opisuje bezwarunkowy zakaz wykupu wykraczającego poza określoną kwotę, niezależnie od zdolności jednostki do wykupu udziałów członkowskich (np. posiadania środków pieniężnych, wypracowanych zysków i przeznaczonych do wypłaty rezerw). W konsekwencji zakaz wykupu uniemożliwia jednostce podejmowania jakichkolwiek zobowiązań finansowych do wykupu wyższych niż określona kwota wpłaconego kapitału. Dlatego część udziałów objętych zakazem wykupu nie stanowi zobowiązania finansowego. O ile udziały każdego z członków mogą być wykupione indywidualnie, pewna część całości wyemitowanych udziałów jest nieumarzalna w żadnych okolicznościach z wyjątkiem likwidacji jednostki.

### Przykład 5

#### Dane

- A14 Dane w tym przykładzie są takie same jak w przykładzie 4. Ponadto w dniu bilansowym wymogi dotyczące płynności obowiązujące zgodnie z lokalnymi przepisami zakazują jednostce wykupu udziałów członkowskich, o ile posiadane przez nią środki pieniężne i inwestycje krótkoterminowe nie są większe od określonej kwoty. Na skutek wymogów dotyczących utrzymania płynności jednostka nie może na dzień bilansowy wypłacić więcej niż 50 000 j.p. w celu wykupu udziałów członkowskich.

#### Klasyfikacja

- A15 Tak jak w przykładzie 4, jednostka klasyfikuje 750 000 j.p. jako kapitał własny, a 150 000 jako zobowiązanie finansowe. Wynika to z faktu, iż kwota zaklasyfikowana jako zobowiązanie opiera się na bezwarunkowym prawie jednostki do odmowy wykupu, a nie na warunkowych ograniczeniach, które uniemożliwiają wykup tylko wtedy, gdy warunki dotyczące utrzymania płynności lub inne warunki nie są spełnione, które to ograniczenia obowiązują do czasu, gdy warunki te zostaną spełnione. W tym przypadku zastosowanie mają paragrafy 19 i 25 OS MSR 32.

### Przykład 6

#### Dane

- A16 Statut jednostki zakazuje jej wykupu udziałów członkowskich, chyba że w stopniu odpowiadającym wpływowi z tytułu emisji dodatkowych udziałów dla nowych lub istniejących członków mającej miejsce w ciągu poprzednich trzech lat. Wpływy z emisji udziałów członkowskich należy wykorzystać do wykupu udziałów członkowskich objętych wyrażonym przez członków żądaniem wykupu. W ciągu poprzedzających trzech lat wpływy z emisji udziałów członkowskich wyniosły 12 000 j.p. i nie wykupiono żadnych udziałów członkowskich.

#### Klasyfikacja

- A17 Jednostka klasyfikuje 12 000 j.p. udziałów członkowskich jako zobowiązania finansowe. Zgodnie z wnioskami przedstawionymi w przykładzie 4, udziały członkowskie objęte bezwarunkowym zakazem wykupu nie są zobowiązaniami finansowymi. Taki bezwarunkowy zakaz odnosi się do kwoty odpowiadającej wpływom z tytułu udziałów wyemitowanych w okresie poprzedzającym trzy poprzednie lata, a zatem kwota ta jest zaklasyfikowana jako kapitał własny. Jednakże kwota wpływów z tytułu jakichkolwiek udziałów wyemitowanych w ciągu trzech poprzednich lat nie jest objęta bezwarunkowym zakazem wykupu. Zatem powstałe w ciągu trzech poprzednich lat wpływy z emisji udziałów członkowskich powodują powstanie zobowiązań finansowych do momentu, do kiedy mogą być wykorzystane na potrzeby wykupu udziałów członkowskich. W konsekwencji jednostka posiada zobowiązanie finansowe odpowiadające wpływom z tytułu udziałów wyemitowanych w ciągu trzech poprzednich lat, pomniejszone o wszelkie wykupy dokonane w tym okresie.

### Przykład 7

#### Dane

- A18 Jednostka jest bankiem spółdzielczym. Lokalne przepisy prawa dotyczące banków spółdzielczych określają, że przynajmniej 50 procent „niespłaconych zobowiązań” (zgodnie z definicją zawartą w regulacjach termin ten obejmuje rozrachunki udziałów członkowskich) musi mieć formę kapitału wpłaconego. Z regulacji tej wynika, że jeśli wszystkie niespłacone zobowiązania spółdzielni są w formie udziałów członkowskich, jest ona w stanie wszystkie je wykupić. W dniu 31 grudnia 20x1 r. niespłacone zobowiązania jednostki wynoszą 200 000 j.p., z czego 125 000 j.p. odpowiada rozrachunkom udziałów członkowskich. Warunki dotyczące rozrachunków udziałów członkowskich zezwalają posiadaczowi na ich wykup na żądanie i statutu jednostki nie zawiera żadnych ograniczeń dotyczących wykupu.

*Klasyfikacja*

- A19 W tym przykładzie udziały członkowskie są zaklasyfikowane do zobowiązań finansowych. Zakaz wykupu opisany w tym przykładzie jest podobny w swym charakterze do ograniczeń opisanych w paragrafach 19 i OS25 MSR 32. Ograniczenia te wiążą się z warunkową zdolnością jednostki do wypłaty kwoty należnej z tytułu zobowiązania finansowego, tj. ograniczenia te uniemożliwiają uregulowanie zobowiązania tylko wówczas, gdy spełnione są określone warunki. Innymi słowy, można wymagać od jednostki wykupu całej kwoty udziałów członkowskich (125 000 j.p.), jeśli spłaci wszystkie pozostałe zobowiązania (75 000 j.p.). Zatem zakaz wykupu nie zapobiega powstaniu zobowiązania finansowego jednostki do wykupu większej niż ustalona liczby udziałów lub wpłaconego kapitału. Pozwala on jedynie jednostce na odroczenie wykupu aż do czasu spełnienia wymogu, tj. spłaty innych zobowiązań. Udziały członkowskie w niniejszym przykładzie nie są objęte bezwarunkowym zakazem wykupu, dlatego klasyfikuje się je jako zobowiązania finansowe.

**INTERPRETACJA KIMSF 4*****Ustalenie, czy umowa zawiera leasing***

## ODWOŁANIA

- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* (zaktualizowanego w 2003 r.)
- MSR 17 *Leasing* (zaktualizowanego w 2003 r.)
- MSR 38 *Wartości niematerialne* (zaktualizowanego w 2004 r.)

## WPROWADZENIE

- 1 Jednostka może zawrzeć umowę dotyczącą transakcji lub serii powiązanych transakcji, które nie mają prawnej formy leasingu, ale przekazują prawo do użytkowania składnika aktywów (np. składnika rzeczowych aktywów trwałych) w zamian za zapłatę lub serię płatności. Przykłady umów, w ramach których jednostka (dostawca) może przekazywać innej jednostce (nabywcy) takie prawo do użytkowania składnika aktywów, często wraz z powiązanymi usługami, obejmują:
  - umowy dotyczące zlecenia zadań do realizacji poza jednostką (np. zlecenie przetwarzania danych jednostki),
  - umowy zawierane w przemyśle telekomunikacyjnym, kiedy dostawcy przepustowości sieci zawierają umowy w celu przekazania nabywcom prawa do tej przepustowości,
  - umowy typu *takeorpay* oraz podobne umowy, w których nabywcy muszą dokonać ustalonych płatności niezależnie od tego, czy odbierają dostawę wynikających z umowy produktów lub usług (np. umowa *takeorpay* dotycząca nabycia zasadniczo całej produkcji wytworzonej przez generator energii elektrycznej dostawcy).
- 2 Niniejsza interpretacja zawiera wytyczne pomocne przy ustaleniu, czy tego rodzaju umowy są umowami leasingu bądź umowami, które zawierają leasing, który rozlicza się zgodnie z MSR 17. Interpretacja nie dostarcza wytycznych służących ustaleniu, w jaki sposób tego rodzaju leasing należy zaklasyfikować zgodnie z tym standardem.
- 3 W przypadku niektórych umów podstawowy składnik aktywów będący przedmiotem leasingu jest częścią większego aktywa. Niniejsza interpretacja nie rozstrzyga, w jaki sposób ustalić, kiedy część większego aktywa jest w istocie podstawowym składnikiem aktywów dla celów zastosowania MSR 17. Niemniej jednak umowa, w której podstawowy składnik aktywów stanowiłby jednostkowy składnik aktywów w myśl MSR 16 lub MSR 38, jest objęta postanowieniami niniejszej interpretacji.

## ZAKRES

- 4 Niniejsza interpretacja nie dotyczy umów: które są leasingiem lub zawierają leasing, który został wyłączony z zakresu MSR 17

## PROBLEM

- 5 Kwestie będące przedmiotem niniejszej interpretacji są następujące:
  - a) w jaki sposób ustalić, czy umowa jest umową leasingu, czy zawiera leasing, zgodnie z definicją w MSR 17;
  - b) kiedy należy dokonać oceny lub ponownej oceny tego, czy umowa jest umową leasingu bądź zawiera leasing; oraz
  - c) jeżeli umowa jest umową leasingu bądź umową, która zawiera leasing, w jaki sposób płatności z tytułu leasingu należy oddzielić od płatności z tytułu innych elementów umowy.

## UZGODNIONE STANOWISKO

**Ustalenie, czy umowa jest umową leasingu bądź umową, która zawiera leasing**

- 6 Ustalenie, czy umowa jest umową leasingu bądź umową, która zawiera leasing, dokonuje się w oparciu o istotę umowy i wymaga to oceny, czy:
  - a) wywiązanie się z umowy zależy od korzystania z określonego aktywa lub aktywów (składnik aktywów); oraz

- b) umowa przekazuje prawo do użytkowania składnika aktywów.

*Wywiązanie się z umowy zależy od korzystania z określonego składnika aktywów*

- 7 Mimo iż określony składnik aktywów może być wyraźnie wymieniony w umowie, nie stanowi on przedmiotu leasingu, jeżeli wywiązanie się z umowy nie jest uzależnione od korzystania z tego składnika aktywów. Jeśli na przykład dostawca jest zobowiązany do dostarczenia określonej ilości towarów lub usług i posiada prawo i zdolność dostarczenia tych towarów lub usług przy wykorzystaniu innych aktywów niewymienionych w umowie, wówczas wywiązanie się z umowy nie jest uzależnione od określonego składnika aktywów i umowa nie zawiera leasingu. Zobowiązanie gwarancyjne, które zezwala bądź wymaga zastąpienia danego niedziałającego należycie składnika aktywów przez te same lub analogiczne aktywa, nie wyklucza potraktowania jako leasingu. Ponadto przepisy umowne (warunkowe lub inne) zezwalające lub wymagające od dostawcy zastąpienia innych aktywów z dowolnej przyczyny na określoną datę lub po niej nie wykluczają potraktowania jako leasingu przed datą dokonania zastąpienia.
- 8 Składnik aktywów został określony nie wprost, jeżeli na przykład dostawca posiada lub przekazuje w leasing tylko jeden składnik aktywów, za pomocą którego może wypełnić zobowiązanie i wypełnienie przez dostawcę zobowiązania z wykorzystaniem alternatywnych aktywów jest nieopłacalne lub niewykonalne w praktyce.

*Umowa przekazuje prawo do użytkowania składnika aktywów*

- 9 Umowa przekazuje prawo do użytkowania składnika aktywów, jeśli umowa przekazuje kupującemu (leasingobiorcy) prawo do sprawowania kontroli nad użytkowaniem danego składnika aktywów. Prawo do sprawowania kontroli nad danym składnikiem aktywów jest przekazane, jeśli został spełniony jeden z następujących warunków:
- a) nabywca ma zdolność lub prawo do posługiwania się składnikiem aktywów lub pokierowania innymi, aby posługiwali się składnikiem aktywów w ustalony przez niego sposób, jednocześnie uzyskując lub kontrolując więcej niż nieznaczną część produkcji lub innych pożytków płynących z danego składnika aktywów;
- b) nabywca ma zdolność lub prawo do sprawowania kontroli nad fizycznym dostępem do danego składnika aktywów, jednocześnie uzyskując lub kontrolując więcej niż nieznaczną część produkcji lub innych pożytków płynących z danego składnika aktywów;
- c) fakty i okoliczności wskazują na mało prawdopodobne, że jedna lub więcej stron, innych niż nabywca, przejmą więcej aniżeli nieznaczną część produkcji lub innych pożytków, które zostaną wyprodukowane lub wytworzone przez dany składnik aktywów w czasie trwania umowy, i cena, jaką nabywca zapłaci za produkcję, nie została umownie ustalona w przeliczeniu na jednostkę produkcyjną ani nie odpowiada bieżącej cenie rynkowej ustalonej w przeliczeniu na jednostkę produkcyjną na dzień dostarczenia produkcji.

#### **Ocena lub ponowna ocena tego, czy umowa jest leasingiem lub czy zawiera leasing**

- 10 Ocenę tego, czy umowa zawiera leasing, należy przeprowadzić w momencie rozpoczęcia umowy, którym jest wcześniejsza z dat: data umowy lub data zobowiązania się przez strony umowy do przestrzegania jej najważniejszych postanowień przy uwzględnieniu wszystkich faktów i okoliczności. Ponowną ocenę tego, czy umowa zawiera leasing, po rozpoczęciu umowy należy przeprowadzić tylko wtedy, gdy został spełniony jeden z następujących warunków:
- a) następuje zmiana warunków umownych, chyba że zmiana ma tylko charakter odnowienia lub przedłużenia obowiązywania umowy;
- b) wykorzystywana jest opcja odnowienia umowy lub strony umowy ustalają przedłużenie obowiązywania umowy, chyba że warunki odnowienia lub przedłużenia umowy były od początku określone w warunkach leasingu zgodnie z paragrafem 4 MSR 17. Odnowienie lub przedłużenie umowy, które nie wiąże się z modyfikacją żadnego z warunków pierwotnej umowy przed zakończeniem okresu jej obowiązywania, ocenia się zgodnie z paragrafami 6–9 tylko w odniesieniu do okresu, którego dotyczy odnowienie lub przedłużenie;
- c) następuje zmiana w określeniu, czy spełnienie jest zależne od określonego składnika aktywów;
- d) następuje znacząca zmiana składnika aktywów, na przykład znacząca fizyczna zmiana rzeczowych aktywów trwałych.
- 11 Ponowna ocena umowy powinna opierać się na faktach i okolicznościach występujących na dzień przeprowadzenia ponownej oceny, z uwzględnieniem pozostałego okresu umowy. Zmiana wartości szacunkowych (na przykład szacowanej kwoty produkcji, która ma zostać dostarczona nabywcy lub innym potencjalnym nabywcom) nie powinna prowadzić do ponownej oceny. Jeżeli dokonano ponownej oceny umowy i ustalono, że zawiera ona leasing (lub też, że go nie zawiera), stosuje się rachunkowość leasingu (lub zaprzestaje jej stosowania) od:
- a) w przypadku paragrafu 10 a), c) lub d), od momentu wystąpienia zmiany okoliczności prowadzących do ponownej oceny;



- b) w przypadku paragrafu 10 b), od rozpoczęcia okresu odnowienia lub przedłużenia.

#### **Oddzielenie płatności leasingowych od innych płatności**

- 12 Jeżeli umowa zawiera leasing, strony umowy stosują wymogi MSR 17 w odniesieniu do leasingowego elementu umowy, chyba że są wyłączone z tych wymogów zgodnie z ustępem 2 MSR 17. Zatem jeżeli umowa zawiera leasing, klasyfikuje się go jako leasing finansowy lub jako leasing operacyjny zgodnie z paragrafami 7–19 MSR 17. Inne elementy umowy nieobjęte zakresem MSR 17 rozlicza się zgodnie z innymi standardami.
- 13 Na potrzeby zastosowania wymogów MSR 17 płatności oraz inne formy zapłaty wymagane umową przyporządkowuje się w momencie rozpoczęcia umowy lub przy ponownej jej ocenie do leasingu oraz do innych elementów umowy w oparciu o ich względne wartości godziwe. Minimalne opłaty leasingowe, zgodnie z tym jak definiuje je paragraf 4 MSR 17, zawierają tylko płatności z tytułu leasingu (tj. z tytułu prawa do użytkowania składnika aktywów) i wyłączają płatności z tytułu innych elementów zawartych w umowie (np. z tytułu usług i kosztów produkcji).
- 14 W niektórych przypadkach oddzielenie płatności z tytułu leasingu od płatności z tytułu innych elementów zawartych w umowie wymaga od nabywcy zastosowania technik szacunkowych. Na przykład nabywca może oszacować płatności z tytułu leasingu, biorąc za punkt odniesienia umowę leasingu dotyczącą porównywalnego składnika aktywów, która nie zawiera innych elementów, lub też może oszacować płatności z tytułu innych elementów zawartych w umowie poprzez odniesienie do porównywalnych umów, a następnie odjąć te płatności od łącznych płatności w związku z umową.
- 15 Jeżeli nabywca stwierdzi, że oddzielenie płatności jest niewykonalne w praktyce, wówczas:
- a) w przypadku leasingu finansowego, ujmuje on składnik aktywów i zobowiązanie w kwocie równej wartości godziwej odnośnego składnika aktywów, który został zidentyfikowany w paragrafie 7 i 8 jako przedmiot leasingu. Następnie zmniejsza się zobowiązanie w miarę dokonywanych płatności oraz ujmuje się przypisane koszty finansowe z tytułu zobowiązania, stosując w tym celu krańcową stopę procentową właściwą dla pożyczek nabywcy<sup>(1)</sup>;
  - b) w przypadku leasingu operacyjnego traktuje on wszystkie płatności z tytułu umowy jako płatności leasingowe w celu spełnienia wymogów MSR 17 dotyczących ujawniania informacji, ale
    - (i) ujawnia te płatności odrębnie od minimalnych opłat leasingowych wynikających z innych umów, które nie obejmują płatności z tytułu elementów nieleasingowych; oraz
    - (ii) stwierdza, że ujawnione płatności także obejmują płatności z tytułu nieleasingowych elementów umowy.

#### **DATA WEJŚCIA W ŻYCIE**

- 16 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się jej wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2006 r., fakt ten ujawnia.

#### **PRZEPISY PRZEJŚCIOWE**

- 17 MSR 8 określa, w jaki sposób jednostka powinna stosować zmianę zasad (polityki) rachunkowości powstałą w wyniku początkowego zastosowania interpretacji. Jednostka nie jest zobowiązana do przestrzegania tych wymogów, stosując niniejszą interpretację po raz pierwszy. Jeżeli jednostka zastosuje to zwolnienie, stosuje wówczas paragrafy 6–9 interpretacji w odniesieniu do umów istniejących na początku najwcześniejszego okresu, za który sporządzono porównawcze informacje zgodnie z MSSF, na podstawie faktów i okoliczności istniejących na początku tego okresu.

<sup>(1)</sup> Tj. krańcową stopę procentową leasingobiorcy, zdefiniowaną w paragrafie 4 MSR 17.

## INTERPRETACJA KIMSF 5

**Prawa do udziałów wynikające z uczestnictwa w funduszach likwidacyjnych, rekultywacyjnych oraz funduszach na naprawę środowiska**

## ODWOŁANIA

- MSR 8 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów
- MSR 27 Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych
- MSR 28 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych
- MSR 31 Sprawozdawczość finansowa udziałów we wspólnych przedsięwzięciach
- MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe
- MSR 39 Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena (zaktualizowany w 2003 r.)
- SKI-12 Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia (zaktualizowany w 2004 r.)

## WPROWADZENIE

- 1 Celem funduszy rozliczających zobowiązania z tytułu likwidacji, rekultywacji i przywrócenia środowiska naturalnego do stanu poprzedniego, dalej zwanych „funduszami likwidacyjnymi” lub „funduszami”, jest wydzielenie aktywów, przeznaczonych na sfinansowanie części lub całości kosztów związanych z likwidacją instalacji przemysłowych (np. elektrowni jądrowej), konkretnych maszyn i urządzeń (np. samochodów) lub z podjęciem przedsięwzięć związanych z przywróceniem środowiska naturalnego do stanu poprzedniego (np. oczyszczanie wód lub rekultywacja terenów pokopalnianych), czyli z działaniami ogólnie określanymi mianem likwidacji szkód.
- 2 Wpłaty na te fundusze mogą być dobrowolne lub też wymagane na mocy osobnych regulacji lub przepisów prawa. Fundusze te mogą mieć następujące formy:
  - a) fundusze tworzone przez pojedynczych uczestników celem sfinansowania ich własnych zobowiązań związanych z likwidacją szkód powstałych zarówno w określonym miejscu, jak i w wielu miejscach rozproszonych geograficznie;
  - b) fundusze tworzone przez wielu uczestników w celu sfinansowania ich indywidualnych lub wspólnych zobowiązań związanych z likwidacją szkody, w ramach których uczestnicy są uprawnieni do otrzymania zwrotu wydatków związanych z likwidacją szkody do wysokości wniesionych przez siebie składek, powiększonych o rzeczywiste zyski z tytułu tych składek oraz pomniejszych o ich udział w kosztach zarządzania funduszem. Uczestnicy funduszu mogą mieć obowiązek wniesienia dodatkowych składek, na przykład w przypadku bankructwa jednego z uczestników;
  - c) fundusze tworzone przez wielu uczestników w celu sfinansowania ich indywidualnych lub wspólnych zobowiązań związanych z likwidacją szkody, w ramach których wysokość składki zależy od bieżącej działalności uczestnika, a osiągnięte przez danego uczestnika korzyści zależą od jego udziału w kosztach zarządzania funduszem. Uczestnicy funduszu mogą mieć obowiązek wniesienia dodatkowych składek, na przykład w przypadku bankructwa jednego z uczestników;
- 3 Tego rodzaju fundusze mają zazwyczaj następujące cechy:
  - a) fundusz jest osobno zarządzany przez niezależną instytucję powierniczą;
  - b) jednostki (uczestnicy) wpłacają składki na rzecz funduszu, które są inwestowane w aktywa, zarówno o charakterze instrumentów dłużnych, jak i kapitałowych, i są dostępne w celu sfinansowania ponoszonych przez uczestników kosztów związanych z likwidacją szkód. Instytucje powiernicze decydują o sposobie inwestowania składek w ramach ograniczeń wynikających z wewnętrznych dokumentów funduszu, obowiązujących przepisów prawa lub innych mających zastosowanie regulacji;
  - c) uczestnicy funduszu zachowują obowiązek ponoszenia kosztów likwidacji szkód. Jednakże mogą oni otrzymać ze środków funduszu zwrot kosztów poniesionych w związku z likwidacją szkody do wysokości niższej z poniesionych kosztów likwidacji szkody oraz udziałów uczestnika w aktywach funduszu;
  - d) uczestnicy funduszu mogą mieć ograniczone prawo lub nie mieć prawa do nadwyżki aktywów funduszu pozostałych po pokryciu uprawnionych kosztów likwidacji szkód.

## ZAKRES

- 4 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie w odniesieniu do ujęcia księgowego – w sprawozdaniu finansowym uczestników funduszu – udziałów w funduszach likwidacyjnych mających dwie poniższe cechy:
- a) aktywa funduszu są odrębnie zarządzane (czy to przez fakt, że są posiadane przez osobną jednostkę prawną, czy też jako wydzielone aktywa w ramach innej jednostki); oraz
  - b) dostęp uczestnika funduszu do aktywów funduszu jest ograniczony.
- 5 Udział rezydualny (końcowy) w funduszu wykraczający poza prawo do zwrotu kosztów, taki jak umowne prawo do otrzymania środków z podziału funduszu w momencie zakończenia działań związanych z likwidacją wszystkich szkód lub w momencie likwidacji funduszu, może stanowić instrument kapitałowy objęty postanowieniami MSR 39, i nie jest objęty postanowieniami niniejszej interpretacji.

## PROBLEM

- 6 Kwestie będące przedmiotem niniejszej interpretacji są następujące:
- a) w jaki sposób uczestnik funduszu powinien ujmować swój udział w funduszu?
  - b) w sytuacji gdy uczestnik funduszu jest zobowiązany do wpłaty dodatkowych składek, na przykład w przypadku bankructwa innego uczestnika, jak należy ujmować ten obowiązek?

## UZGODNIONE STANOWISKO

**Księgowe ujęcie udziałów w funduszu**

- 7 Uczestnik funduszu ujmuje ciężący na nim obowiązek ponoszenia kosztów likwidacji szkody jako zobowiązanie i odrębnie ujmuje swoje udziały w funduszu, chyba że uczestnik funduszu nie jest zobowiązany do ponoszenia kosztów likwidacji szkody, nawet wtedy, gdy koszty te nie zostaną pokryte ze środków funduszu.
- 8 Uczestnik funduszu poprzez odniesienie do zapisów MSR 27, MSR 28, MSR 31 i SKI 12 ocenia, czy sprawuje kontrolę, współkontrolę lub wywiera znaczący wpływ na fundusz. Jeżeli stwierdzi, że któraś z powyższych sytuacji ma miejsce, ujmuje udziały w funduszu zgodnie z powyższymi standardami.
- 9 Jeżeli uczestnik funduszu nie sprawuje kontroli, współkontroli ani nie wywiera znaczącego wpływu na fundusz, ujmuje swoje prawo do otrzymania zwrotu poniesionych kosztów ze środków funduszu jako zwrot nakładów zgodnie z MSR 37. Zwrot ten wycenia się w niższej z dwóch wartości:
- a) ujętej kwoty obowiązku z tytułu likwidacji szkody; oraz
  - b) udziału uczestnika funduszu w wartości godziwej aktywów netto funduszu, które można przypisać uczestnikom funduszu.

Zmiany wartości bilansowej prawa do otrzymania zwrotu, inne niż wpłaty do i wypłaty z funduszu, ujmuje się w zysku lub stracie okresu, w którym zmiany te wystąpiły.

**Księgowe ujęcie zobowiązania z tytułu dodatkowych składek**

- 10 Gdy na uczestniku funduszu ciąży potencjalny obowiązek wpłaty dodatkowych składek, na przykład w momencie bankructwa innego uczestnika, lub gdy wartość aktywów inwestycyjnych będących w posiadaniu funduszu zmaleje do wielkości, która nie zapewni zwrotu przez fundusz kosztów poniesionych w związku z likwidacją szkody, tego rodzaju obowiązek jest zobowiązaniem warunkowym, które wchodzi w zakres MSR 37. Uczestnik funduszu ujmuje zobowiązanie tylko wtedy, gdy jest prawdopodobne, że dodatkowe składki zostaną wniesione.

**Ujawnianie informacji**

- 11 Uczestnik funduszu ujawnia charakter swoich udziałów w funduszu oraz wszystkie ograniczenia związane z dostępem do aktywów funduszu.
- 12 W momencie gdy uczestnik funduszu jest zobowiązany do dokonania potencjalnych dodatkowych wpłat nieujmowanych jako zobowiązanie (zob. paragraf 10), to ujawnia informacje wymagane na mocy paragrafu 86 MSR 37.
- 13 Jeżeli uczestnik funduszu ujmuje udziały w funduszu zgodnie z paragrafem 9, ujawnia informacje zgodnie z paragrafem 85 c) MSR 37.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 14 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się jej wcześniejsze zastosowanie. Jeśli jednostka zastosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresów rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2006 r., to fakt ten ujawnia.

## PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 15 Zmiany zasad (polityki) rachunkowości ujmują się zgodnie z wymogami MSR 8.

## INTERPRETACJA KIMSF 6

**Zobowiązania wynikające z uczestnictwa w specyficznym rynku – zużyty sprzęt elektryczny i elektroniczny**

## ODWOŁANIA

- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*

## WPROWADZENIE

- 1 Paragraf 17 MSR 37 definiuje zdarzenie obligujące jako zdarzenie przeszłe, powodujące powstanie obowiązku, którego jednostka nie ma realnej możliwości nie wypełnić.
- 2 W paragrafie 19 MSR 37 stwierdza się, że rezerwy są ujmowane w sprawozdaniu finansowym jedynie w przypadku „obowiązków wynikających ze zdarzeń przeszłych, istniejących niezależnie od przyszłych działań jednostki”.
- 3 Dyrektywa Unii Europejskiej w sprawie zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego regulująca kwestie zbiórki, przetwarzania, odzysku i przyjaznego dla środowiska likwidowania zużytego sprzętu spowodowała wątpliwości odnośnie do tego, kiedy należy ujmować zobowiązanie wynikające z likwidacji zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego. Dyrektywa dokonuje rozróżnienia pomiędzy odpadami „nowymi” i „historycznymi” oraz pomiędzy odpadami pochodzącymi z prywatnych gospodarstw domowych, i odpadami ze źródeł innych niż prywatne gospodarstwa domowe. Określenie „odpady nowe” odnosi się do produktów sprzedanych po dniu 13 sierpnia 2005 r. Wszelki sprzęt gospodarstwa domowego sprzedany przed wymienioną datą, dla celów wspomnianej dyrektywy, po wycofaniu z użytkowania uznaje się za odpady historyczne.
- 4 Dyrektywa stanowi, że koszty zarządzania odpadami historycznymi pochodzącymi z gospodarstw domowych powinny być ponoszone przez producentów tego typu sprzętu, którzy są obecni na rynku przez okres, który będzie określony w mających zastosowanie odpowiednich przepisach prawnych każdego państwa członkowskiego (okres wyceny). Zgodnie z dyrektywą każde państwo członkowskie ustanowi mechanizm obligujący producentów do proporcjonalnego udziału w kosztach, „np. proporcjonalnie do ich udziału w rynku danego typu sprzętu”.
- 5 Niektóre zastosowane w interpretacji pojęcia, takie jak „udział w rynku” i „okres wyceny”, mogą być rozmaicie definiowane w mających zastosowanie przepisach prawnych poszczególnych państw członkowskich. Przykładowo, długość okresu wyceny może wynosić od zaledwie jednego miesiąca aż do roku. Podobnie ustalenie udziału w rynku oraz wzór na obliczenie zobowiązania mogą się różnić w poszczególnych ustawodawstwach krajowych. Jednak wszystkie podane przykłady dotyczą jedynie wyceny zobowiązania, co nie wchodzi w zakres niniejszej interpretacji.

## ZAKRES

- 6 Niniejsza interpretacja zawiera wskazówki dotyczące ujmowania w sprawozdaniach finansowych producentów zobowiązań wynikających z zarządzania odpadami, na mocy dyrektywy UE w sprawie zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego w odniesieniu do sprzedaży starego (historycznego) sprzętu pochodzącego z gospodarstw domowych.
- 7 Interpretacja nie zajmuje się ani odpadami nowymi, ani historycznymi pochodzącymi ze źródeł innych niż prywatne gospodarstwa domowe. Zasady ujmowania zobowiązania wynikającego z obowiązku zarządzania tego rodzaju odpadami są określone w MSR 37. Jednak jeśli w przepisach krajowych nowe odpady pochodzące z prywatnych gospodarstw domowych traktuje się podobnie jak odpady historyczne pochodzące z prywatnych gospodarstw domowych, zasady niniejszej interpretacji stosuje się na podstawie hierarchii określonej w paragrafach 10–12 MSR 8. Hierarchia MSR 8 jest właściwa również dla innych przepisów nakładających obowiązki w sposób podobny do określonego we wspomnianej dyrektywie UE modelu obciążania kosztami jednostek prowadzących działalność gospodarczą.

## PROBLEM

- 8 Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej został poproszony o ustalenie, co w kontekście likwidacji zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego stanowi zdarzenie obligujące zgodnie z paragrafem 14 a) MSR 37 do utworzenia rezerwy na koszty zarządzania odpadami:
  - wyprodukowanie lub sprzedaż starego (historycznego) sprzętu gospodarstwa domowego?
  - uczestnictwo w rynku w okresie wyceny?
  - ponoszenie kosztów przy wykonywaniu działań związanych z zarządzaniem odpadami?

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 9 Zdarzeniem obligującym zgodnie z paragrafem 14 a) MSR 37 jest uczestnictwo w rynku w okresie wyceny. W konsekwencji zobowiązanie wynikające z kosztów zarządzania odpadami w postaci starego (historycznego) sprzętu pochodzącego z gospodarstw domowych nie powstaje z chwilą wyprodukowania bądź sprzedaży produktów. Z racji tego, że obowiązek związany ze starym (historycznym) sprzętem pochodzącym z gospodarstw domowych jest powiązany z uczestnictwem w rynku w okresie wyceny, nie zaś z produkcją bądź sprzedażą przedmiotów przeznaczonych do usunięcia, obowiązek powstaje jedynie w przypadku zaistnienia udziału w rynku w okresie wyceny i trwa tak długo, jak długo istnieje ten udział. Ustalenie czasu zaistnienia zdarzenia obligującego może być niezależne od konkretnego okresu, w którym podejmowane są działania na rzecz zarządzania odpadami i w którym powstają związane z tym koszty.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 10 Jednostka zastosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się dnia 1 grudnia 2005 r. i później. Zachęca się do wcześniejszego zastosowania interpretacji. Jeżeli jednostka zastosuje interpretację w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 grudnia 2005 r., fakt ten ujawnia.

## PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 11 Zmiany zasad (polityki) stosuje się zgodnie z przepisami określonymi w MSR 8.

## INTERPRETACJA KIMSF 7

**Zastosowanie metody przekształcenia w ramach MSR 29 Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji**

## ODWOŁANIA

- MSR 12 *Podatek dochodowy* (zaktualizowany w 1996 r.)
- MSR 29 *Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji*

## WPROWADZENIE

- 1 Niniejsza interpretacja zawiera wskazówki dotyczące stosowania wymagań MSR 29 w okresie sprawozdawczym, w którym jednostka stwierdza <sup>(1)</sup> zaistnienie hiperinflacji w gospodarce jej waluty funkcjonalnej, jeśli w okresie ubiegłym gospodarka ta nie była hiperinflacyjna i w związku z tym jednostka dokonuje przekształcenia swoich sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 29.

## PROBLEM

- 2 Niniejsza interpretacja porusza następujące kwestie:
  - a) jak należy interpretować wymaganie określone w paragrafie 8 w MSR 29: „wyrażone w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy”, gdy jednostka stosuje standard?
  - b) w jaki sposób jednostka powinna ujmować pozycje dotyczące podatku odroczonego w bilansie otwarcia w swoich przekształconych sprawozdaniach finansowych?

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 3 W okresie sprawozdawczym, w którym jednostka stwierdza zaistnienie hiperinflacji w gospodarce jej waluty funkcjonalnej, przy czym w okresie ubiegłym gospodarka ta nie była hiperinflacyjna, jednostka stosuje wymogi MSR 29, postępując tak, jakby gospodarka od zawsze działała w warunkach hiperinflacji. Tym samym w odniesieniu do pozycji niepieniężnych wycenianych według kosztu historycznego jednostka przekształca swój bilans otwarcia na początku najwcześniejszego okresu prezentowanego w sprawozdaniu finansowym tak, aby odzwierciedlić skutki inflacji od dnia, w którym aktywa zostały nabyte, zaś zobowiązania zaciągnięte lub przejęte, do dnia zamknięcia bilansu okresu sprawozdawczego. Natomiast w przypadku pozycji niepieniężnych wykazywanych w bilansie otwarcia w wartościach obowiązujących na dzień inny niż dzień nabycia aktywów bądź dzień zaciągnięcia zobowiązań przekształcenie to odzwierciedla skutki inflacji od dnia, w którym wykazywane wartości bilansowe zostały ustalone do dnia zamknięcia bilansu okresu sprawozdawczego.
- 4 Pozycje dotyczące podatku odroczonego są ujmowane i wyceniane na dzień zamknięcia bilansu zgodnie z MSR 12. Jednakże kwoty podatku odroczonego ustalane są w bilansie otwarcia za okres sprawozdawczy w następujący sposób:
  - a) jednostka ponownie wycenia pozycje dotyczące podatku odroczonego zgodnie z MSR 12 po przekształceniu nominalnych wartości bilansowych swoich pozycji niepieniężnych na dzień otwarcia bilansu okresu sprawozdawczego, stosując jednostki miary obowiązujące na ten dzień;
  - b) pozycje dotyczące podatku odroczonego ponownie wycenione zgodnie z pkt a) przekształcane są z powodu zmian w jednostkach miary od dnia bilansu otwarcia okresu sprawozdawczego do dnia zamknięcia bilansu tego okresu.

Jednostka stosuje zasady, o których mowa powyżej w pkt a) i b), do przekształcania pozycji dotyczących podatku odroczonego w bilansie otwarcia wszystkich porównawczych okresów prezentowanych w przekształconym sprawozdaniu finansowym za okres sprawozdawczy, w którym jednostka stosuje MSR 29.

<sup>(1)</sup> Jednostka stwierdza istnienie hiperinflacji, kierując się własną oceną kryteriów określonych w paragrafie 3 w MSR 29.

- 5 Po dokonaniu przez jednostkę przekształcenia sprawozdania finansowego wszystkie dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym za kolejny okres sprawozdawczy, w tym pozycje dotyczące podatku odroczonego, przekształcane są przy zastosowaniu zmiany w jednostkach miary za ten kolejny okres sprawozdawczy jedynie do przekształconego sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 6 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 marca 2006 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie interpretacji. Jeżeli jednostka zastosuje interpretację w odniesieniu do sprawozdania finansowego za okres rozpoczynający się przed dniem 1 marca 2006 r., to fakt ten ujawnia.



## INTERPRETACJA KIMSF 8

## Zakres MSSF 2

## ODWOŁANIA

- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSSF 2 *Płatności w formie akcji*

## WPROWADZENIE

- 1 MSSF 2 ma zastosowanie do transakcji płatności w formie akcji, w których jednostka otrzymuje lub nabywa dobra lub usługi. „Dobra” obejmują zapasy, materiały, rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne oraz inne aktywa niefinansowe (MSSF 2 paragraf 5). W związku z powyższym, z wyjątkiem określonych transakcji wyłączonych z zakresu MSSF 2, MSSF 2 ma zastosowanie do wszystkich transakcji, w ramach których jednostka otrzymuje aktywa niefinansowe lub usługi w zamian za emisję własnych instrumentów kapitałowych. MSSF 2 ma również zastosowanie do transakcji, w których jednostka zaciąga zobowiązania – w związku z otrzymaniem dóbr lub usług – których wysokość jest uzależniona od ceny (lub wartości) akcji własnych jednostki lub jej innych instrumentów kapitałowych.
- 2 Jednak w niektórych przypadkach wykazanie, że dobra lub usługi zostały (lub zostaną) otrzymane, może przysparzać trudności. Na przykład jednostka może nieodpłatnie przyznać akcje organizacji charytatywnej. Zwykle niemożliwe jest zidentyfikowanie określonych dóbr lub usług otrzymanych w zamian za tego rodzaju transakcję. Podobna sytuacja może mieć miejsce w przypadku transakcji z innymi stronami.
- 3 Zgodnie z MSSF 2 transakcje, w których dokonywane są płatności w formie akcji na rzecz pracowników, należy wyceniać poprzez odniesienie do wartości godziwej płatności w formie akcji na dzień przyznania tych instrumentów (MSSF 2 paragraf 11) <sup>(1)</sup>. Jednostka nie jest zatem zobowiązana do bezpośredniej wyceny wartości godziwej otrzymanych usług świadczonych przez pracowników.
- 4 Jednostka nie jest zatem zobowiązana do bezpośredniej wyceny wartości godziwej otrzymanych usług świadczonych przez pracowników. W przypadku transakcji, w których dokonywane są płatności w formie akcji na rzecz stron innych niż pracownicy, MSSF 2 przewiduje możliwe do odrzucenia założenie, że można wiarygodnie oszacować wartość godziwą otrzymanych dóbr lub usług. Zgodnie z MSSF 2 należy wówczas wycenić transakcję według wartości godziwej dóbr lub usług na dzień otrzymania dóbr przez jednostkę, lub realizacji usługi przez kontrahenta (MSSF 2 paragraf 13). Przyjęto zatem założenie, że jednostka jest w stanie zidentyfikować dobra lub usługi otrzymane od stron innych niż pracownicy. Powstaje zatem pytanie, czy MSSF ma zastosowanie w przypadku braku możliwych do zidentyfikowania dóbr lub usług. Rodzi to kolejną wątpliwość, a mianowicie, czy sytuacja, w której jednostka dokonała płatności w formie akcji, a ewentualna możliwa do zidentyfikowania otrzymana w zamian zapłata jest niższa od wartości godziwej płatności w formie akcji, wskazuje, że dobra lub usługi zostały otrzymane, mimo że nie zostały one wyraźnie zidentyfikowane, i czy w związku z tym MSSF 2 ma zastosowanie?
- 5 Należy zauważyć, że wyrażenie „wartość godziwa płatności w formie akcji” odnosi się do wartości godziwej danej płatności w formie akcji. Na przykład na mocy przepisów państwowych jednostka może być zobowiązana do emisji części swoich akcji na rzecz obywateli danego kraju, którzy mogą je przekazać wyłącznie innym obywatelom tego kraju. Tego rodzaju ograniczenie może wpływać na wartość godziwą przedmiotowych akcji, w związku z czym wartość godziwa tych akcji może być niższa od wartości godziwej identycznych akcji, które nie podlegają takiemu ograniczeniu. W takiej sytuacji, w przypadku gdyby problem omówiony w paragrafie 4 powstał w kontekście akcji objętych ograniczeniem, wyrażenie „wartość godziwa płatności w formie akcji” odnosiłoby się do wartości godziwej akcji objętych ograniczeniem, nie zaś do wartości godziwej innych akcji nie objętych ograniczeniem.

## ZAKRES

- 6 MSSF 2 ma zastosowanie do transakcji, w których jednostka (lub jej akcjonariusze) przyznała instrumenty kapitałowe <sup>(2)</sup> lub zaciągnęła zobowiązanie do wydania środków pieniężnych lub innych aktywów w kwocie zależnej od ceny (lub wartości) akcji, lub innych instrumentów kapitałowych tej jednostki. Niniejsza interpretacja ma zastosowanie do transakcji, w których możliwa do zidentyfikowania zapłata, która została (lub zostanie) otrzymana przez jednostkę, w tym środki pieniężne i wartość godziwa ewentualnej możliwej do zidentyfikowania zapłaty niegotówkowej, jest mniejsza od wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych lub zaciągniętego zobowiązania. Niniejsza interpretacja nie ma jednak zastosowania do transakcji wyłączonych z zakresu MSSF 2 zgodnie z paragrafami 3–6 MSSF 2.

<sup>(1)</sup> W rozumieniu MSSF 2 wszystkie odwołania dotyczące pracowników obejmują także inne osoby świadczące podobne usługi.

<sup>(2)</sup> Obejmują one instrumenty kapitałowe jednostki, jednostki dominującej tej jednostki oraz innych jednostek należących do tej samej grupy co jednostka.

## PROBLEM

- 7 Niniejsza interpretacja dotyczy pytania, czy MSSF 2 ma zastosowanie do transakcji, w których jednostka nie może wyraźnie zidentyfikować niektórych lub wszystkich otrzymanych dóbr lub usług.

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 8 MSSF 2 ma zastosowanie do określonych transakcji, w których otrzymywane są dobra lub usługi, np. transakcji, w których jednostka otrzymuje dobra lub usługi w zamian za swoje instrumenty kapitałowe. Dotyczy to również transakcji, w których jednostka nie może wyraźnie zidentyfikować niektórych lub wszystkich otrzymanych dóbr lub usług.
- 9 W przypadku braku możliwych do zidentyfikowania dóbr lub usług inne okoliczności mogą wskazywać, że dobra lub usługi zostały (lub zostaną) otrzymane. W takim przypadku MSSF 2 ma zastosowanie. W szczególności w przypadku, gdy ewentualna możliwa do zidentyfikowania otrzymana zapłata jest niższa od wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych lub zaciągniętego zobowiązania, zazwyczaj tego rodzaju okoliczność wskazuje, że inna zapłata (tj. niemożliwe do zidentyfikowania dobra lub usługi) została (lub zostanie) otrzymana.
- 10 Jednostka wycenia otrzymane możliwe do zidentyfikowania dobra lub usługi zgodnie z MSSF 2.
- 11 Jednostka wycenia niemożliwe do zidentyfikowania dobra lub usługi, które otrzymała (lub otrzyma) jako różnicę między wartością godziwą płatności w formie akcji a wartością godziwą jakichkolwiek możliwych do zidentyfikowania dóbr lub usług, które zostały (lub zostaną) otrzymane.
- 12 Jednostka wycenia otrzymane niemożliwe do zidentyfikowania dobra lub usługi na dzień przyznania. Jednakże w przypadku transakcji rozliczanych w gotówce zobowiązanie podlegać będzie aktualizacji wyceny na każdy dzień sprawozdawczy do czasu jego rozliczenia.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 13 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 maja 2006 r. i później. Zaleca się jej wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszą interpretację do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 maja 2006 r., to fakt ten ujawnia.

## PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 14 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w sposób retrospektywny zgodnie z wymaganiami MSR 8 z zastrzeżeniem przepisów przejściowych MSSF 2.

## INTERPRETACJA KIMSF 9

**Ponowna ocena wbudowanych instrumentów pochodnych**

## ODWOŁANIA

- MSR 39 *Instrumenty finansowe: Ujmowanie i wycena*
- MSSF 1 *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy*
- MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*

## WPROWADZENIE

- 1 W paragrafie 10 MSR 39 wbudowany instrument pochodny jest opisany/przedstawiony jako „składnik hybrydowego (łącznego) instrumentu, który zawiera również umowę zasadniczą, niebędącą instrumentem pochodnym, powodujący, że część przepływów pieniężnych wynikających z instrumentu łącznego zmienia się w sposób podobny do przepływów wynikających z samodzielnie występującego instrumentu pochodnego”.
- 2 Paragraf 11 MSR 39 stanowi, że wbudowany instrument pochodny należy oddzielać od umowy zasadniczej i ujmować jako instrument pochodny wtedy i tylko wtedy, gdy:
  - a) cechy ekonomiczne wbudowanego instrumentu pochodnego oraz ryzyko z nim związane nie są ściśle powiązane z cechami ekonomicznymi i ryzykiem właściwymi dla umowy zasadniczej;
  - b) samodzielny instrument o takich samych warunkach umownych jak wbudowany instrument pochodny spełniałby definicję instrumentu pochodnego; oraz
  - c) hybrydowy (łączny) instrument nie jest wyceniany w wartości godziwej, a zmiany wartości godziwej nie są ujmowane w rachunku zysków i strat (tj. instrument pochodny, który jest wbudowany w składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy, nie jest wydzielany).

## ZAKRES

- 3 Z zastrzeżeniem postanowień poniższych paragrafów 4 i 5, niniejsza interpretacja ma zastosowanie do wszystkich wbudowanych instrumentów pochodnych wchodzących w zakres MSR 39.
- 4 Niniejsza interpretacja nie dotyczy ponownej wyceny wynikającej z ponownej oceny wbudowanych instrumentów pochodnych.
- 5 Niniejsza interpretacja nie dotyczy przejmowania umów z wbudowanymi instrumentami pochodnymi w związku z połączeniem jednostek gospodarczych, ani do możliwości ich ponownej oceny na dzień przejęcia.

## PROBLEM

- 6 MSR 39 zobowiązuje jednostkę, aby ta, stając się po raz pierwszy stroną umowy, dokonywała oceny, czy którykolwiek wbudowany instrument pochodny zawarty w umowie należy oddzielić od umowy zasadniczej i ujmować jako instrument pochodny zgodnie z tym standardem. Niniejsza interpretacja dotyczy następujących kwestii:
  - a) czy zgodnie z MSR 39 jednostka obowiązana jest dokonać takiej oceny tylko wtedy, gdy staje się ona po raz pierwszy stroną umowy, czy też obowiązek dokonywania oceny istnieje przez cały okres obowiązywania umowy?
  - b) czy jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna dokonać oceny w oparciu o warunki obowiązujące w momencie, w którym jednostka po raz pierwszy stała się stroną umowy, czy też na podstawie warunków istniejących w momencie, gdy jednostka po raz pierwszy zastosuje MSSF?

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 7 Jednostka ocenia, czy wbudowany instrument pochodny należy oddzielić od umowy zasadniczej i ujmować jako instrument pochodny w momencie, gdy jednostka ta staje się po raz pierwszy stroną umowy. Niedozwolone jest dokonywanie późniejszych ponownych ocen, chyba że do warunków umowy wprowadzana jest zmiana w znaczący sposób modyfikująca przepływy środków pieniężnych, które w przeciwnym razie byłyby wymagane zgodnie z umową. W takim przypadku istnieje obowiązek dokonania ponownej oceny. Jednostka ustala, czy modyfikacja przepływów pieniężnych jest znacząca, biorąc pod uwagę stopień, w jakim zmieniają się oczekiwane przyszłe przepływy pieniężne powiązane z wbudowanym instrumentem pochodnym, umową zasadniczą bądź obydwoma tymi elementami, a także czy zmiana ta jest znacząca w odniesieniu do oczekiwanych uprzednio przepływów pieniężnych wynikających z umowy.

- 8 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ocenia, czy wbudowany instrument pochodny należy oddzielić od umowy zasadniczej i ujmować jako instrument pochodny, w oparciu o warunki obowiązujące w dniu, w którym jednostka ta stała się po raz pierwszy stroną umowy, lub w dniu, w którym zgodnie z paragrafem 7 wymagana jest ponowna ocena, w zależności od tego, która z tych dwóch dat jest późniejsza.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 9 Jednostka stosuje niniejszą interpretację do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 czerwca 2006 r. i później. Zachęca się do wcześniejszego stosowania interpretacji. Jeżeli jednostka zastosuje interpretację do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 czerwca 2006 r., to fakt ten ujawnia. Jednostka stosuje niniejszą interpretację w sposób retrospektywny.

## INTERPRETACJA KIMSF 10

*Śródroczna sprawozdawczość finansowa a utrata wartości*

## ODWOŁANIA

- MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*
- MSR 36 *Utrata wartości aktywów*
- MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*

## WPROWADZENIE

- 1 Jednostka powinna na każdy dzień sprawozdawczy przeprowadzić ocenę wartości firmy pod kątem utraty przez nią wartości oraz na każdy dzień sprawozdawczy dokonać oceny pod kątem utraty wartości inwestycji w instrumenty kapitałowe i aktywa finansowe wykazywane w koszcie i, jeśli jest to konieczne, ująć odpis z tytułu utraty wartości na dany dzień zgodnie z MSR 36 i MSR 39. Jednak na kolejny dzień sprawozdawczy lub bilansowy warunki mogą ulec zmianie w taki sposób, że gdyby oceny pod kątem utraty wartości dokonano jedynie na ten dzień, odpis z tytułu utraty wartości byłby niższy lub nie zostałby w ogóle utworzony. Niniejsza interpretacja przedstawia wytyczne, czy odpisy z tytułu utraty wartości powinny kiedykolwiek podlegać odwróceniu.
- 2 Interpretacja odnosi się do interakcji między wymaganiami MSR 34 i ujmowaniem odpisów z tytułu utraty wartości firmy zgodnie z MSR 36 oraz niektórych aktywów finansowych zgodnie z MSR 39, a także jej wpływu na późniejsze śródroczne i roczne sprawozdania finansowe.

## PROBLEM

- 3 MSR 34 w paragrafie 28 wymaga, aby jednostka stosowała takie same zasady (politykę) rachunkowości w swoim śródrocznym sprawozdaniu finansowym, jakie stosuje w swoim rocznym sprawozdaniu finansowym. Paragraf ten stwierdza również, że „częstotliwość sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostkę gospodarczą (raz na rok, raz na pół roku, raz na kwartał) nie powinna wpływać na ustalenie wyników rocznych. W tym celu wycena na potrzeby sprawozdawczości śródrocznej obejmuje okres od początku roku do danego dnia”.
- 4 Paragraf 124 MSR 36 stwierdza, że „odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości wartości firmy nie może zostać odwrócony w kolejnym okresie”.
- 5 Paragraf 69 MSR 39 stwierdza, że „odpisy z tytułu utraty wartości ujęte w wyniku finansowym, w odniesieniu do inwestycji w instrument kapitałowy kwalifikowany jako dostępny do sprzedaży, nie podlegają odwróceniu przez rachunek zysków i strat”.
- 6 MSR 39 w paragrafie 66 wymaga, aby odpisy z tytułu utraty wartości aktywów finansowych wykazywanych w koszcie (takie jak odpisy z tytułu utraty wartości niekwotowanego instrumentu kapitałowego, który nie jest wyceniany w wartości godziwej, ponieważ nie można wiarygodnie ustalić jego wartości godziwej) nie podlegały odwróceniu.
- 7 Interpretacja odnosi się do następującego problemu:

Czy jednostka powinna odwrócić odpisy z tytułu utraty wartości ujęte w okresie śródrocznym, w odniesieniu do wartości firmy oraz inwestycji w instrumenty kapitałowe i aktywa finansowe wykazywane w koszcie, jeśli odpis nie zostałby w ogóle ujęty, lub zostałby ujęty w niższej kwocie, gdyby oceny pod kątem utraty wartości dokonano jedynie na kolejny dzień bilansowy?

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 8 Jednostka nie odwraca odpisu z tytułu utraty wartości ujętego we wcześniejszym okresie śródrocznym, w odniesieniu do wartości firmy lub inwestycji zarówno w instrumenty kapitałowe, jak i aktywa finansowe wykazywane w koszcie.
- 9 Jednostka nie odnosi przedstawionego, uzgodnionego stanowiska poprzez analogię do innych obszarów potencjalnego konfliktu między MSR 34 i innymi standardami.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 10 Jednostka zastosuje interpretację w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 listopada 2006 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest zalecane. Jeśli jednostka stosuje interpretację w odniesieniu do okresów rozpoczynających się przed dniem 1 listopada 2006 r., fakt ten ujawnia. Jednostka stosuje interpretację w odniesieniu do wartości firmy prospektywnie od dnia, gdy po raz pierwszy stosuje MSR 36, a w odniesieniu do inwestycji w instrumenty kapitałowe lub aktywa finansowe wykazywane w koszcie prospektywnie od dnia, gdy po raz pierwszy stosuje zasady wyceny przewidziane w MSR 39.

## INTERPRETACJA KIMSF 11

## MSSF 2 – Wydanie akcji w ramach grupy i transakcje w nabytych akcjach własnych

## ODWOŁANIA

- MSR 8 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów
- MSR 32 Instrumenty finansowe: prezentacja
- MSSF 2 Płatności w formie akcji

## PROBLEM

- 1 Niniejsza interpretacja odnosi się do dwóch problemów. Pierwszym z nich jest to, czy poniższe transakcje powinny być wykazywane w świetle MSSF 2 jako rozliczane w instrumentach kapitałowych, czy jako rozliczane w środkach pieniężnych:
  - a) jednostka przyznaje swoim pracownikom prawa do swoich instrumentów kapitałowych (np. opcje na akcje) i zamierza lub jest zobligowana do zakupu instrumentów kapitałowych (tj. akcji własnych) od innego podmiotu w celu wypełnienia zobowiązań wobec swoich pracowników; oraz
  - b) pracownicy danej jednostki otrzymują od niej lub od jej akcjonariuszy prawa do instrumentów kapitałowych (np. opcje na akcje) i akcjonariusze jednostki dostarczają potrzebne instrumenty kapitałowe.
- 2 Drugi problem związany jest z umowami płatności w formie akcji, w których uczestniczą co najmniej dwie jednostki z tej samej grupy kapitałowej. Na przykład pracownicy jednostki zależnej otrzymują prawa do instrumentów kapitałowych jej jednostki dominującej w zamian za usługi świadczone na rzecz spółki zależnej. MSSF 2 w paragrafie 3 stwierdza, że:

Dla celów niniejszego standardu, przekazanie instrumentów kapitałowych jednostki gospodarczej, dokonane przez jej akcjonariuszy, kontrahentom dostarczającym dobra lub usługi jednostce (w tym pracownikom) są transakcjami płatności w formie akcji, chyba że przekazanie takie w sposób oczywisty wynika z innych przesłanek niż zapłata za dostarczone jednostce dobra lub usługi. *Odnosi się to również do przekazania instrumentów kapitałowych jednostki przez podmiot dominujący lub inny podmiot należący do tej samej grupy kapitałowej na rzecz kontrahenta dostarczającego dobra lub usługi jednostce.* [Podkreślenia dodano].

Jednakże MSSF 2 nie zawiera wytycznych, w jaki sposób wykazywać takie transakcje w indywidualnych lub jednostkowych sprawozdaniach finansowych każdej z jednostek grupy kapitałowej.
- 3 Z tego względu drugi problem związany jest z następującymi umowami płatności w formie akcji:
  - a) jednostka dominująca przyznaje swoje instrumenty kapitałowe bezpośrednio pracownikom swojej jednostki zależnej: jednostka dominująca (a nie jednostka zależna) jest zobligowana do dostarczenia pracownikom jednostki zależnej potrzebnych instrumentów kapitałowych, oraz
  - b) jednostka zależna przyznaje prawa do instrumentów kapitałowych swojej jednostki dominującej swoim pracownikom: jednostka zależna jest zobligowana do dostarczenia swoim pracownikom potrzebnych instrumentów kapitałowych.
- 4 Niniejsza interpretacja wskazuje, w jaki sposób umowy płatności w formie akcji przedstawione w paragrafie 3 powinny być wykazywane w sprawozdaniu finansowym jednostki zależnej, która otrzymuje usługi od pracowników.
- 5 Może istnieć umowa między jednostką dominującą i jej jednostką zależną wymagająca od jednostki zależnej dokonania płatności na rzecz jednostki dominującej w zamian za przekazanie instrumentów kapitałowych pracownikom. Niniejsza interpretacja nie wskazuje, w jaki sposób wykazać takie porozumienie.
- 6 Pomimo że niniejsza interpretacja koncentruje się na transakcjach z pracownikami, odnosi się również do podobnych transakcji płatności w formie akcji dostawcom dóbr lub usług, innym niż pracownicy.

## UZGODNIONE STANOWISKO

**Umowy płatności w formie akcji związane z własnymi instrumentami kapitałowymi jednostki (paragraf 1)**

- 7 Transakcje płatności w formie akcji, w wyniku których jednostka otrzymuje usługi w zamian za swoje własne instrumenty kapitałowe, wykazuje się jako rozliczane w instrumentach kapitałowych. Podejście takie ma zastosowanie niezależnie od tego, czy jednostka zamierza, czy też jest zobligowana do zakupu tych instrumentów kapitałowych od innego podmiotu w celu wypełnienia swojego zobowiązania wobec swoich pracowników na podstawie umowy płatności w formie akcji. Podejście takie ma również zastosowanie niezależnie od tego, czy:
- prawa pracowników do instrumentów kapitałowych jednostki zostały przyznane przez nią samą czy przez jej akcjonariusza/akcjonariuszy; lub
  - umowa płatności w formie akcji została rozliczona przez samą jednostkę czy przez jej akcjonariusza/akcjonariuszy.

**Umowy płatności w formie akcji związane z instrumentami kapitałowymi spółki dominującej**

*Jednostka dominująca przyznaje prawa do swoich instrumentów kapitałowych pracownikom swojej jednostki zależnej (paragraf 3 a))*

- 8 Jeśli umowa w formie akcji jest wykazywana jako rozliczana w instrumentach kapitałowych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, jednostka zależna wycenia usługi otrzymywane od swoich pracowników zgodnie z wymaganiami stosowanymi do transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych i wykazywać odpowiadający wzrost w kapitale własnym jako wkład jednostki dominującej.
- 9 Jednostka dominująca może przyznać prawa do swoich instrumentów kapitałowych pracownikom swoich jednostek zależnych, pod warunkiem kontynuacji świadczenia usług dla podmiotów z grupy kapitałowej przez określony okres. Pracownik jednej jednostki zależnej może przejść do innej jednostki zależnej w okresie nabywania uprawnień bez wpływu na swoje prawa do instrumentów kapitałowych jednostki dominującej wynikające z pierwotnej umowy płatności w formie akcji. Każda z jednostek zależnych wycenia otrzymane od pracownika usługi poprzez odniesienie do wartości godziwej instrumentów kapitałowych z dnia, gdy prawa do instrumentów kapitałowych zostały pierwotnie przyznane przez jednostkę dominującą zgodnie z definicją zawartą w załączniku A MSSF 2 i w odniesieniu do części okresu nabywania uprawnień, w jakiej pracownik świadczył usługi dla tej jednostki.
- 10 Pracownik taki, po transferach między jednostkami z grupy kapitałowej, może nie wypełnić warunku nabycia uprawnień innego niż warunek rynkowy zdefiniowany w załączniku A MSSF 2, np. pracownik może opuścić grupę kapitałową przed przepracowaniem wymaganego okresu. W takim przypadku każda z jednostek zależnych koryguje wcześniej ujętą kwotę w odniesieniu do otrzymanych usług od pracownika zgodnie z zasadami zawartymi w paragrafie 19 MSSF 2. Z tego względu, jeśli prawa do instrumentów kapitałowych przyznanych przez jednostkę dominującą nie zostały nabyte, ponieważ pracownik nie wypełnił warunku nabycia uprawnień innego niż warunek rynkowy, w ostatecznym rozliczeniu żadna kwota nie jest ujęta w odniesieniu do otrzymanych od pracownika usług w sprawozdaniach finansowych którejkolwiek z jednostek zależnych.

*Jednostka zależna przyznaje prawa do instrumentów kapitałowych swojej jednostki dominującej swoim pracownikom (paragraf 3 b))*

- 11 Jednostka zależna wykazuje taką transakcję ze swoimi pracownikami jako rozliczaną w środkach pieniężnych. Wymóg ten ma zastosowanie niezależnie od tego, w jaki sposób jednostka otrzyma instrumenty kapitałowe w celu wypełnienia swojego zobowiązania wobec swoich pracowników.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 12 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 marca 2007 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeśli jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 marca 2007 r., fakt ten ujawnia.

## PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 13 Jednostka stosuje niniejszą interpretację retrospektywnie zgodnie z MSR 8, z zastrzeżeniem przepisów przejściowych MSSF 2.

**INTERPRETACJA SKI-7****Wprowadzenie waluty euro**

## ODWOŁANIA

- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 10 *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym (zaktualizowany w 2003 r.)*
- MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych (zaktualizowany w 2003 r.)*

## PROBLEM

- 1 Począwszy od dnia 1 stycznia 1999 r., będącego faktycznym początkiem funkcjonowania unii ekonomiczno-monetarnej (EMU), waluta euro stanie się pełnoprawną walutą, zaś kursy wymiany między walutą euro oraz innymi walutami krajów należących do unii monetarnej będą ustalone w sposób nieodwoalny, tj. ryzyko wynikające z późniejszych różnic kursowych dotyczących tych walut będzie od tego dnia wyeliminowane.
- 2 Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest sposób zastosowania MSR 21 do zagadnienia przejścia z walut krajowych państw członkowskich Unii Europejskiej należących do unii ekonomiczno-monetarnej na walutę euro („przejście”).

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 3 Wymogi MSR 21 dotyczące przeliczania transakcji dokonywanych w walucie obcej oraz sprawozdań finansowych jednostek działających za granicą powinny być ściśle stosowane w odniesieniu do przejścia na walutę euro. Tak samo należy postąpić w przypadku ustalania kursów wymiany na późniejszym etapie przystępowania kolejnych państw do unii ekonomiczno-monetarnej.
- 4 Oznacza to w szczególności, iż:
  - a) aktywa i zobowiązania pieniężne powstałe w wyniku przeprowadzonych w walucie obcej transakcji przelicza się na walutę funkcjonalną po kursie zamknięcia. Wszystkie różnice kursowe walut ujmuje się jako przychody lub koszty. Wyjątek stanowi stosowanie dotychczasowych zasad (polityki) rachunkowości dotyczących zysków i strat z tytułu różnic kursowych związanych z zabezpieczaniem przed ryzykiem prognozowanej transakcji;
  - b) skumulowane różnice kursowe wynikające z przeliczenia sprawozdań finansowych jednostek działających za granicą nadal zalicza się do kapitału własnego i ujmuje się je jako przychody lub koszty tylko w przypadku wyzbycia się inwestycji netto w podmiocie zagranicznym; oraz
  - c) różnic kursowych będących skutkiem przeliczenia zobowiązań wyrażonych w walutach krajów należących do EMU nie włącza się do wartości bilansowej odnośnych aktywów.

## DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Październik 1997 r.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się do okresów rozpoczynających się dnia 1 sierpnia 1998 r. i później. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości stosuje się zgodnie z przepisami określonymi przez MSR 8.



## INTERPRETACJA SKI-10

**Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną**

## ODWOŁANIA

- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*

## PROBLEM

- 1 W niektórych krajach pomoc rządowa świadczona jednostkom gospodarczym może mieć na celu zachętę lub długoterminowe wspieranie działalności gospodarczej w pewnych regionach bądź sektorach przemysłowych. Warunki uzyskania takiej pomocy niekoniecznie muszą się wiązać z konkretnym rodzajem działalności operacyjnej jednostki. Przykładami tego rodzaju pomocy jest transfer środków do jednostki, która:
  - a) prowadzi działalność w konkretnej branży przemysłowej;
  - b) kontynuuje działalność w niedawno sprywatyzowanej branży przemysłowej; lub
  - c) zaczyna bądź kontynuuje działalność gospodarczą w rejonach słabo rozwiniętych.
- 2 Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest ustalenie, czy tego rodzaju pomoc rządowa stanowi „dotację rządową” objętą zakresem MSR 20, a zatem, czy należy zaksięgować ją zgodnie z tym standardem.

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 3 Pomoc rządowa udzielana jednostkom gospodarczym odpowiada definicji dotacji rządowej zawartej w MSR 20, mimo że brakuje konkretnego powiązania pomocy z działalnością operacyjną jednostki gospodarczej, i jedynym wymogiem jest prowadzenie tejże działalności w określonym regionie bądź sektorze przemysłu. Tego rodzaju dotacji nie zalicza się bezpośrednio do kapitału własnego.

## DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Styczeń 1998 r.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od dnia 1 sierpnia 1998 r. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości stosuje się zgodnie z przepisami określonymi przez MSR 8.

## INTERPRETACJA SKI-12

*Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia*

## ODWOŁANIA

- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 19 *Świadczenia pracownicze*
- MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych*
- MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*
- MSSF 2 *Płatności w formie akcji*

## PROBLEM

- 1 Zdarza się, że jednostka gospodarcza jest stworzona w celu realizacji wąskich, precyzyjnie określonych celów (np. jej zadaniem może być leasing, prowadzenie prac badawczych i rozwojowych lub sekurytyzacja aktywów finansowych). Tego rodzaju jednostki specjalnego przeznaczenia (ang. *special purposes entities* – SPE) mogą mieć formę spółki kapitałowej, trustu (fundusz powierniczy prawa anglosaskiego), spółki osobowej lub podmiotu niemającego osobowości prawnej. Tworzeniu SPE towarzyszą często prawne ustalenia nakładające surowe i niekiedy stałe ograniczenia na uprawnienia decyzyjne zarządu, podmiotu zarządzającego trustem lub kierownictwa w zakresie działalności tychże jednostek specjalnego przeznaczenia. Często przepisy te określają, iż polityka kierowania bieżącą działalnością SPE nie może być modyfikowana w inny sposób, aniżeli przez jej założyciela lub sponsora (np. działających na zasadzie tzw., automatycznego pilota).
- 2 Sponsor (lub jednostka, w imieniu której stworzono SPE) często przekazuje aktywa SPE, przez co uzyskuje prawo do użytkowania aktywów przez nią posiadanych lub świadczy na jej rzecz usługi, podczas gdy inne strony („podmioty wnoszące kapitał”) mogą finansować SPE. Jednostka gospodarcza prowadząca transakcje z SPE (często jest nią założyciel lub sponsor) może w istocie kontrolować tę jednostkę.
- 3 Zaangażowanie w SPE może na przykład przybrać formę instrumentów dłużnych, instrumentów kapitałowych, certyfikatów udziałowych, udziału w aktywach pozostałych po odjęciu zobowiązań lub leasingu. Czasami zaangażowanie przynoszące korzyści może zapewnić posiadaczowi stałą lub ustaloną stopę zwrotu, podczas gdy inne mogą dawać mu prawa lub dostęp do innych przyszłych korzyści ekonomicznych. W większości przypadków założyciel SPE lub jej sponsor (lub jednostka, w imieniu której stworzono SPE) osiąga korzyści płynące z działalności SPE, mimo niewielkiego udziału lub nieposiadania udziału w jej kapitale.
- 4 MSR 27 wymaga dokonywania konsolidacji jednostek będących pod kontrolą jednostki sprawozdawczej. Standard nie dostarcza jednakże wyraźnych wskazówek dotyczących konsolidacji SPE.
- 5 Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest to, w jakich okolicznościach jednostka gospodarcza powinna dokonać konsolidacji SPE.
- 6 Niniejsza interpretacja nie dotyczy programów świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia lub programów kapitałowych świadczeń pracowniczych i innych długoterminowych świadczeń pracowniczych, do których stosuje się MSR 19.
- 7 Przekazanie aktywów z jednostki gospodarczej do SPE może być uznane za sprzedaż dokonywaną przez jednostkę gospodarczą. Nawet jeśli przekazanie można uznać za sprzedaż, przepisy MSR 27 oraz niniejszej interpretacji mogą wskazywać na to, że jednostka gospodarcza powinna dokonać konsolidacji SPE. Niniejsza interpretacja nie odnosi się do okoliczności, które powodują, że transakcja uznana jest za sprzedaż, ani do wyłączeń skutków takiej sprzedaży w trakcie konsolidacji.

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 8 SPE konsoliduje się, jeżeli z istoty powiązań między jednostką gospodarczą a SPE wynika, że SPE jest kontrolowana przez jednostkę gospodarczą.
- 9 W przypadku SPE kontrola przejawia się w formie ustalenia z góry zakresu działalności SPE (działającej na zasadzie tzw. automatycznego pilota) lub też w inny sposób. Paragraf 13 MSR 27 wskazuje na kilka okoliczności skutkujących sprawowaniem kontroli nawet w sytuacji, gdy jednostka gospodarcza posiada połowę lub mniej niż połowę praw głosu w innej jednostce. Analogicznie, kontrola może być sprawowana nawet w przypadkach posiadania niewielkiego lub braku udziału w kapitale własnym SPE. Zastosowanie koncepcji kontroli wymaga w każdym przypadku samodzielnej oceny przy uwzględnieniu właściwych okoliczności.

- 10 Na sprawowanie przez jednostkę gospodarczą kontroli w SPE, a zatem na konieczność konsolidacji SPE, poza okolicznościami, jakie zostały opisane w paragrafie 13 MSR 27, mogą na przykład wskazywać następujące okoliczności (dalsze wytyczne znajdują się w załączniku do niniejszej interpretacji):
- a) SPE prowadzi w istocie działalność w imieniu jednostki gospodarczej zgodną z jej potrzebami gospodarczymi, z tytułu których jednostka gospodarcza uzyskuje korzyści;
  - b) jednostka gospodarcza posiada w istocie uprawnienia decyzyjne do uzyskiwania większości korzyści z działalności SPE lub jednostka gospodarcza przekazała te uprawnienia decyzyjne poprzez ustalenie mechanizmu „automatycznego pilota”;
  - c) jednostka gospodarcza posiada w istocie prawo do uzyskiwania większości korzyści z SPE, a zatem jest narażona na ryzyko związane z działalnością prowadzoną przez SPE; lub
  - d) jednostka gospodarcza ponosi w istocie większą część ryzyka związanego z posiadaniem SPE lub z posiadaniem jej aktywów, mającego na celu uzyskanie większości korzyści z jej działalności.
- 11 [Usunięty]

#### DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Czerwiec 1998 r.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie interpretacji. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości stosuje się zgodnie z przepisami MSR 8.

Jednostka stosuje zmianę w paragrafie 6 w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 2 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmianę, o której mowa, stosuje do tego wcześniejszego okresu.

## INTERPRETACJA SKI-13

## Wspólnie kontrolowane jednostki – niepieniężny wkład wspólników

## ODWOŁANIA

- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*
- MSR 18 *Przychody*
- MSR 31 *Sprawozdawczość finansowa udziałów we wspólnych przedsięwzięciach*

## PROBLEM

- 1 Paragraf 48 MSR 31 w następujący sposób reguluje zagadnienie wniesienia aktywów oraz sprzedaży zrealizowanej między wspólnikiem a wspólnym przedsięwzięciem: „w przypadku gdy wspólnik przedsięwzięcia wnosi lub sprzedaje aktywa wspólnemu przedsięwzięciu, to ujęcie jakiegokolwiek części zysku lub straty z tytułu tej transakcji odzwierciedla istotę tej transakcji”. Ponadto paragraf 24 MSR 31 stanowi, iż „podmiotem wspólnie kontrolowanym jest wspólne przedsięwzięcie, które wymaga ustanowienia osoby prawnej, spółki osobowej czy innego podmiotu, w którym każdy ze wspólników przedsięwzięcia posiada udział”. Nie istnieją wyraźne wytyczne dotyczące ujmowania zysków i strat wynikających z wniesienia aktywów niepieniężnych do wspólnie kontrolowanych jednostek.
- 2 Wkładem do wspólnie kontrolowanych jednostek jest transfer aktywów dokonywany przez wspólnika w zamian za nabycie udziałów w kapitale własnym wspólnie kontrolowanej jednostki. Wkład taki może posiadać różne formy. Wkład może być przekazany przez udziałowców równocześnie, czy to w momencie utworzenia wspólnie kontrolowanej jednostki, czy w terminie późniejszym. Zapłata otrzymana przez udziałowca (udziałowców) w zamian za aktywa przekazane do wspólnie kontrolowanej jednostki może także składać się ze środków pieniężnych lub stanowić rodzaj zapłaty, która nie jest uzależniona od przyszłych przepływów środków pieniężnych we wspólnie kontrolowanej jednostce („dodatkowa zapłata”).
- 3 Kwestią wymagającą rozstrzygnięcia jest to:
  - a) w którym momencie wspólnik powinien ująć w swoim rachunku zysków i strat odpowiednią część zysków lub strat wynikających z wniesienia wkładu w postaci niepieniężnych aktywów do wspólnie kontrolowanej jednostki w zamian za udział w kapitale własnym tej jednostki;
  - b) w jaki sposób wspólnik powinien księgować dodatkową zapłatę; oraz
  - c) w jaki sposób niezrealizowane zyski i straty należy prezentować w skonsolidowanym sprawozdaniu wspólnika.
- 4 Niniejsza interpretacja dotyczy rozliczania przez wspólnika niepieniężnego wkładu wniesionego do wspólnie kontrolowanej jednostki w zamian za udział w kapitale własnym tej jednostki, która jest rozliczana zgodnie z metodą praw własności lub konsolidacji proporcjonalnej.

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 5 Stosując paragraf 48 MSR 31 do niepieniężnego wkładu wniesionego do wspólnie kontrolowanej jednostki w zamian za udział w kapitale własnym tej jednostki, wspólnik ujmuje w zysku lub stracie za dany okres część zysku lub straty możliwą do przyporządkowania do udziałów w kapitale własnym pozostałych wspólników, z wyłączeniem sytuacji, gdy:
  - a) znaczące ryzyko lub pożytki wynikające z prawa własności do przekazanego niepieniężnego składnika aktywów (do aktywów) nie zostały przekazane wspólnie kontrolowanej jednostce; lub
  - b) zysku lub straty z tytułu niepieniężnego wkładu nie można ustalić w wiarygodny sposób; lub
  - c) transakcja przekazania nie posiada treści ekonomicznej w rozumieniu tego pojęcia przez MSR 16.

W przypadku gdy mają zastosowanie wyjątki wymienione w pkt a), b) c) kwotę zysku lub straty uznaje się za niezrealizowaną, a zatem nie należy jej ujmować w zysku lub stracie, chyba że równocześnie ma zastosowanie paragraf 6.

- 6 Jeżeli oprócz udziałów w kapitale własnym wspólnie kontrolowanej jednostki wspólnik otrzymał pieniężne lub niepieniężne aktywa, ujmuje je w zysku lub stracie odpowiedniej części zysku lub straty z tytułu tej transakcji.

- 7 Niezrealizowane zyski lub straty z tytułu niepieniężnych aktywów przekazanych do wspólnie kontrolowanej jednostki eliminuje się z odnośnymi aktywami zgodnie z metodą konsolidacji proporcjonalnej lub z inwestycją zgodnie z metodą praw własności. Tego rodzaju niezrealizowanych zysków lub strat nie prezentuje się jako odroczonej zysków lub strat w skonsolidowanym bilansie wspólnika.

8–13 [Nie ma zastosowania do interpretacji]

#### DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Czerwiec 1998 r.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się do okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie interpretacji. Zmiany zasad (polityki) stosuje się zgodnie z przepisami określonymi w MSR 8.

- 14 Zmiany sposobu rozliczania transakcji wkładów niepieniężnych określone w paragrafie 5 stosuje się prospektywnie do przyszłych transakcji.
- 15 Jednostka stosuje poprawki wprowadzone do niniejszej interpretacji przez MSR 16 w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Jeśli jednostka stosuje postanowienia MSR 16 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany zawarte w niniejszej interpretacji również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

## INTERPRETACJA SKI-15

*Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne*

## ODWOŁANIA

- MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 17 *Leasing* (zaktualizowany w 2003 r.)

## PROBLEM

- 1 Negocjując nową umowę lub przedłużenie dotychczasowej umowy leasingu operacyjnego, leasingodawca może zaproponować leasingobiorcy specjalne oferty promocyjne stanowiące dodatkową zachętę do zawarcia umowy leasingowej. Przykładami specjalnych ofert promocyjnych są przedpłata pieniężna na rzecz leasingobiorcy lub też pokrycie lub przyrzeczenie pokrycia kosztów leasingobiorcy (takich jak koszty transportu przedmiotu leasingu, koszty inwestycji w przedmiocie leasingu oraz koszty powiązane z dotychczasowym zobowiązaniem leasingobiorcy z tytułu leasingu). Zdarza się też, że ustala się, iż w początkowym okresie leasingu leasingobiorca nie będzie ponosił żadnych opłat lub że będzie je ponosił w obniżonej wysokości.
- 2 Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest to, w jaki sposób specjalne oferty promocyjne dotyczące leasingu operacyjnego należy ujmować w sprawozdaniu finansowym leasingobiorcy i leasingodawcy.

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 3 Specjalne oferty promocyjne dotyczące nowej lub przedłużanej umowy leasingu operacyjnego, niezależnie od ich charakteru, formy lub terminu płatności, ujmuje się jako integralną część zapłaty netto uzgodnionej z tytułu użytkowania przedmiotu leasingu.
- 4 Leasingodawca w oparciu o metodę liniową ujmuje łączny koszt specjalnych ofert promocyjnych jako zmniejszenie przychodu z tytułu opłat uzyskiwanych w okresie leasingu, chyba że inna systematyczna metoda odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie zmniejszania się korzyści płynących z tytułu oddanego w leasing składnika aktywów.
- 5 Leasingobiorca w oparciu o metodę liniową ujmuje łączną korzyść płynącą ze specjalnych ofert promocyjnych jako zmniejszenie kosztów opłat z tytułu użytkowania przedmiotu leasingu w okresie leasingu, chyba że inna systematyczna metoda odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie uzyskiwania przez leasingobiorcę korzyści z tytułu użytkowania przedmiotu leasingu.
- 6 Koszty poniesione przez leasingobiorcę łącznie z kosztami poprzedniej umowy leasingu (na przykład koszty jej rozwiązania, transportu przedmiotu leasingu lub inwestycji w przedmiocie leasingu) leasingobiorca rozlicza zgodnie ze standardami mającymi zastosowanie do tego rodzaju kosztów. Ma to zastosowanie również w stosunku do kosztów, które są efektywnie refundowane na mocy ustaleń specjalnych ofert promocyjnych.

## DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Czerwiec 1998 r.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się do okresów leasingu rozpoczynających się dnia 1 stycznia 1999 r. i później.

## INTERPRETACJA SKI-21

**Podatek dochodowy – realizacja wartości przeszacowywanych aktywów, które nie podlegają amortyzacji**

## ODWOŁANIA

- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 12 *Podatek dochodowy*
- MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne* (zaktualizowany w 2003 r.)

## PROBLEM

- 1 Zgodnie z paragrafem 51 MSR 12 wycena rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powinna odzwierciedlać skutki podatkowe, które nastąpią odpowiednio do przewidywanego przez jednostkę sposobu zrealizowania lub rozliczenia na dzień bilansowy wartości bilansowych aktywów i zobowiązań, które powodują powstanie różnic przejściowych.
- 2 W paragrafie 20 MSR 12 zwrócono uwagę na to, że przeszacowanie wartości danego składnika aktywów nie zawsze wpływa na wysokość dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) za okres, w którym miało miejsce przeszacowanie, a wartość podatkowa składnika aktywów może nie być korygowana w wyniku tego przeszacowania. Jeżeli przyszła realizacja wartości bilansowej będzie podlegała opodatkowaniu, różnica między wartością bilansową przeszacowanego składnika aktywów a jego wartością podatkową będzie stanowić różnicę przejściową, a więc spowoduje utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
- 3 Kwestią wymagającą rozstrzygnięcia jest to, w jaki sposób należy rozumieć pojęcie „realizacja” w odniesieniu do nieamortyzowanego (niepodlegającego amortyzacji) składnika aktywów, który został przeszacowany zgodnie z postanowieniami paragrafu 31 MSR 16.
- 4 Niniejsza interpretacja dotyczy również nieruchomości inwestycyjnych wykazywanych w wartościach przeszacowanych zgodnie z paragrafem 33 MSR 40, które zostałyby uznane za nieruchomości niepodlegające amortyzacji, gdyby zastosowano do nich przepisy MSR 16.

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 5 Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstałe w wyniku przeszacowania niepodlegającego amortyzacji składnika aktywów, zgodnie z postanowieniami paragrafu 31 MSR 16, wycenia się w oparciu o skutki podatkowe, wynikające z realizacji wartości bilansowej składnika aktywów w drodze sprzedaży, niezależnie od sposobu ustalania wartości bilansowej tego składnika aktywów. Jeżeli zatem przepisy podatkowe określają stawkę podatkową mającą zastosowanie do podlegającej opodatkowaniu kwoty uzyskanej ze sprzedaży składnika aktywów, która jest odmienna od stawki podatkowej mającej zastosowanie do podlegającej opodatkowaniu wartości wynikającej z użytkowania składnika aktywów, to ustalając wysokość rezerwy lub składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do tego niepodlegającego amortyzacji składnika aktywów, stosuje się pierwszą z powyższych stawek.

## DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Sierpień 1999 r.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od dnia 15 lipca 2000 r. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości stosuje się zgodnie z przepisami określonymi przez MSR 8.

## INTERPRETACJA SKI-25

**Podatek dochodowy – zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców**

## ODWOŁANIA

- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 12 *Podatek dochodowy*

## PROBLEM

- 1 Zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej akcjonariuszy/udziałowców może spowodować zwiększenie lub zmniejszenie jej zobowiązań podatkowych lub aktywów z tytułu podatku dochodowego. Może to nastąpić na przykład wskutek wprowadzenia instrumentów kapitałowych firmy na giełdę lub w związku z restrukturyzacją kapitału własnego jednostki. Może również być spowodowane przeniesieniem za granicę siedziby akcjonariusza/udziałowca posiadającego pakiet kontrolny w jednostce. W wyniku tych zdarzeń sposób opodatkowania jednostki gospodarczej może ulec zmianie. Może ona, na przykład, uzyskać lub utracić ulgi podatkowe lub stosować w przyszłości inną stawkę podatkową.
- 2 Zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej akcjonariuszy/udziałowców może mieć natychmiastowy wpływ na bieżące zobowiązania podatkowe lub aktywa z tytułu podatku dochodowego. Zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców może również spowodować zwiększenie lub zmniejszenie ujętych przez jednostkę rezerw oraz aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które zostały ujęte przez jednostkę gospodarczą, w zależności od wpływu zmiany statusu podatkowego na konsekwencje natury podatkowej, które wynikną z realizacji lub rozliczenia wartości bilansowej aktywów i zobowiązań jednostki gospodarczej.
- 3 Kwestią wymagającą rozstrzygnięcia jest to, w jaki sposób jednostka gospodarcza powinna ująć podatkowe konsekwencje zmiany statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej akcjonariuszy/udziałowców.

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 4 Zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców nie powoduje zwiększenia lub zmniejszenia kwot ujętych bezpośrednio w kapitale własnym. Skutki zmiany statusu podatkowego, mające odzwierciedlenie w podatku bieżącym i odroczonym, uwzględnia się w zysku lub stracie danego okresu, chyba że skutki te dotyczą transakcji i zdarzeń, które, w tym samym lub w innym okresie, powodują bezpośrednio zwiększenie lub zmniejszenie kapitału własnego. Skutki podatkowe wiążące się ze zmianami w kapitale własnym dokonanymi w tym samym lub w innym okresie (nie zaliczone do zysku lub straty), bezpośrednio zmniejszają lub zwiększają kapitał własny.

## DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Sierpień 1999 r.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od dnia 15 lipca 2000 r. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości stosuje się zgodnie z przepisami określonymi przez MSR 8.



## INTERPRETACJA SKI-27

*Ocena istoty transakcji wykorzystujących formę leasingu*

## ODWOŁANIA

- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*
- MSR 17 *Leasing* (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSR 18 *Przychody*
- MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*
- MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*

## PROBLEM

- 1 Jednostka może zawrzeć transakcję lub serię strukturalnie powiązanych transakcji (zwaną dalej umową) z niepowiązaną z nią jedną stroną trzecią lub kilkoma stronami trzecimi (zwanymi dalej inwestorem), które to transakcje wykorzystują prawną formę leasingu. Na przykład jednostka może oddać inwestorowi aktywa w leasing, a następnie objąć te same aktywa umową leasingu zwrotnego lub też z prawnego punktu widzenia sprzedać aktywa i objąć je umową leasingu zwrotnego. Forma każdej z umów i warunki, na jakich została ona zawarta, mogą się znacząco różnić. W przypadku, w którym jednostka oddaje aktywa w leasing i odzyskuje je poprzez leasing zwrotny, celem umowy zawartej między jednostką a inwestorem może nie być przekazanie mu praw do użytkowania składnika aktywów, lecz uzyskanie korzyści podatkowej przez inwestora, którą podzieli się on z jednostką w formie opłaty.
- 2 Jeżeli umowa zawarta z inwestorem wykorzystuje prawną formę leasingu, następujące zagadnienia wymagają rozstrzygnięcia:
  - a) w jaki sposób można ustalić, czy seria transakcji obejmuje transakcje ze sobą powiązane oraz czy należy je rozliczać jako jedną transakcję;
  - b) czy umowa spełnia kryteria zawartej w MSR 17 definicji leasingu, a jeśli nie, to:
    - (i) czy odrębny rachunek inwestycyjny oraz ewentualne zobowiązania z tytułu dokonywania opłat leasingowych stanowią aktywa i zobowiązania jednostki (np. można rozważyć przykład opisany w paragrafie A2 a) załącznika A);
    - (ii) w jaki sposób jednostka powinna rozliczać pozostałe zobowiązania wynikające z umowy; oraz
    - (iii) w jaki sposób jednostka powinna rozliczać opłatę, którą może uzyskać od inwestora.

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 3 Serię transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu uznaje się za transakcje ze sobą powiązane i rozlicza jako jedną transakcję, jeżeli całościowego skutku gospodarczego nie można zrozumieć bez odwołania się do całej serii transakcji traktowanej jako całość. Sytuacja taka zachodzi na przykład wówczas, gdy transakcje te są ze sobą ściśle wzajemnie powiązane, zostały wynegocjowane jako jedna transakcja i są realizowane jednocześnie lub kolejno po sobie. (Załącznik A przedstawia przykłady zastosowania niniejszej interpretacji).
- 4 Sposób księgowania odzwierciedla istotę umowy. Ocenia się wszystkie aspekty i implikacje umowy tak, aby ustalić ich istotę, ze szczególnym uwzględnieniem tych spośród aspektów i implikacji, które wywołują skutki ekonomiczne.
- 5 Postanowienia MSR 17 mają zastosowanie wówczas, gdy istotą umowy jest przekazanie praw do użytkowania składnika aktywów przez uzgodniony okres. Czynniki, z których każdy indywidualnie może wskazywać na to, iż istotą danej umowy może nie być zawarcie umowy leasingu zgodnie z MSR 17, obejmują, co następuje (załącznik B zawiera przykłady zastosowania niniejszej interpretacji):
  - a) po stronie jednostki pozostają wszystkie ryzyka i to ona otrzymuje wszystkie korzyści związane z posiadaniem odnośnego składnika aktywów, a także korzysta z tych samych praw w zakresie jego użytkowania jak przed zawarciem umowy;

- b) głównym celem umowy jest uzyskanie określonego skutku w wymiarze podatkowym, a nie przekazanie prawa do użytkowania składnika aktywów; oraz
- c) opcja jest ujęta w umowie na warunkach, które powodują, że realizacja opcji jest niemal pewna (np. opcja sprzedaży, którą można zrealizować po cenie wystarczająco wyższej od oczekiwanej wartości godziwej w chwili, gdy opcja staje się realizowalna).
- 6 Ustalając, czy w istocie rzeczy odrębny rachunek inwestycyjny i zobowiązania z tytułu dokonywania opłat leasingowych stanowią aktywa i zobowiązania jednostki, stosuje się definicje i wytyczne zawarte w paragrafach 49–64 *Założeń koncepcyjnych*. Do czynników, które rozpatrywane łącznie wskazują na to, że w istocie rzeczy odrębny rachunek inwestycyjny i zobowiązania z tytułu dokonywania opłat leasingowych nie spełniają kryteriów definicji aktywów i zobowiązań, a zatem nie są ujmowane przez jednostkę w sprawozdaniu finansowym, zalicza się, co następuje:
- a) jednostka nie jest w stanie kontrolować rachunku inwestycyjnego dla realizowania własnych celów i nie ciąży na niej obowiązek wnoszenia opłat leasingowych. Sytuacja taka zachodzi, gdy kwota płatna z góry jest ulokowana na odrębnym rachunku inwestycyjnym, aby zabezpieczyć inwestora, i może być użyta wyłącznie w celu dokonywania płatności na rzecz inwestora, zaś inwestor wyraża zgodę, aby opłaty leasingowe były przekazywane ze środków zdeponowanych na rachunku inwestycyjnym, przy czym jednostka nie ma możliwości wstrzymania płatności wnoszonych na rzecz inwestora z rachunku inwestycyjnego;
- b) ryzyko, że jednostka będzie musiała dokonać zwrotu całej kwoty opłat uzyskanych od inwestora oraz potencjalnie wnieść dodatkową zapłatę, jest bardzo niewielkie, lub też w przypadku, gdy jednostka nie uzyskała takiej opłaty, bardzo niewielkie jest ryzyko, że będzie ona musiała dokonać zapłaty kwot wynikających z innych obowiązków (np. gwarancji). Ryzyko dokonania płatności jest bardzo niewielkie, jeżeli na przykład warunki umowy przewidują zainwestowanie kwoty płatnej z góry w nienarażone na ryzyko aktywa, z którymi wiąże się oczekiwanie, że doprowadzą do powstania wystarczającej ilości przepływów środków pieniężnych, które pozwolą na uregulowanie opłat leasingowych; oraz
- c) poza początkowymi przepływami środków pieniężnych, które zaistniały w momencie zawarcia umowy, jedynymi przepływami środków pieniężnych, których powstania oczekuje się w związku z umową, są przepływy środków pieniężnych z tytułu opłat leasingowych dokonywanych wyłącznie ze środków pochodzących z rachunku inwestycyjnego zasilonego początkowymi przepływami środków pieniężnych.
- 7 Pozostałe obowiązki wynikające z umowy, w tym udzielone gwarancje oraz obowiązki wynikające z wcześniejszego odstąpienia od umowy, rozlicza się zgodnie z MSR 37, MSR 39 lub MSSF 4, odpowiednio od warunków umowy.
- 8 Określając moment ujęcia w przychodach opłaty, którą jednostka może uzyskać, stosuje się kryteria zawarte w paragrafie 20 MSR 18 w odniesieniu do faktów i okoliczności towarzyszących każdej umowie. Rozważa się między innymi, czy jednostka przyjęła na siebie na stałe zobowiązania dotyczące osiągnięcia określonych wyników działalności w przyszłości, których wypełnienie jest niezbędne dla uzyskania opłaty, czy jednostka ponosi ryzyko, a także jak przedstawiają się warunki wszelkich umów gwarancyjnych oraz jak kształtuje się ryzyko konieczności dokonania zwrotu opłaty. Następujące czynniki wskazują indywidualnie na to, że nieodpowiednie jest ujęcie całej kwoty opłaty jako przychodu w momencie jej otrzymania, jeżeli została otrzymana na początku obowiązywania umowy:
- a) obowiązki podjęcia pewnych znaczących działań lub powstrzymania się od nich są warunkiem uzyskania otrzymanej opłaty, a zatem wykonanie prawnie wymaganych postanowień nie jest najważniejszą czynnością wymaganą umową;
- b) wprowadzono ograniczenia w zakresie użytkowania odnośnego składnika aktywów, które w praktyce ograniczają i znacząco zmieniają zdolność jednostki do korzystania z tego składnika aktywów (np. ograniczenia mogą dotyczyć eksploatacji, jego sprzedaży lub zastawienia w charakterze zabezpieczenia);
- c) zwrot jakiegokolwiek części opłaty lub dokonanie zapłaty dodatkowej kwoty nie jest nieprawdopodobne. Sytuacja taka zachodzi, gdy na przykład:
- (i) odnośny składnik aktywów nie jest wyspecjalizowanym składnikiem aktywów niezbędnym jednostce do prowadzenia działalności, a zatem istnieje możliwość, że jednostka zapłaci pełną kwotę, aby odstąpić od umowy przed upływem terminu jej obowiązywania; lub
- (ii) jednostka jest umownie zobowiązana bądź też ma pewną lub całkowitą swobodę decyzyjną w zakresie inwestowania kwoty płatnej z góry w aktywa narażone na ryzyko wyższe aniżeli mało znaczące (np. ryzyko walutowe, ryzyko stopy procentowej lub ryzyko kredytowe). W takich okolicznościach nie można uznać za bardzo niewielkie ryzyko, że wartość inwestycji nie będzie wystarczająca do uregulowania opłat leasingowych, a zatem zachodzi możliwość, że jednostka będzie musiała dokonać określonej płatności.
- 9 Opłata reprezentowana jest w rachunku zysków i strat odpowiednio do jej istoty i charakteru ekonomicznego.

## UJAWNIANIE INFORMACJI

- 10 Ustalając właściwy sposób ujawnienia informacji niezbędnych do zrozumienia danej umowy i przyjętego podejścia księgowego, rozważa się wszystkie aspekty umowy, która w istocie rzeczy nie jest leasingiem w rozumieniu MSR 17. W każdym okresie obowiązywania umowy jednostka ujawnia, co następuje:
- a) opis umowy, obejmujący:
    - (i) odnośny składnik aktywów i wszelkie ograniczenia jego użytkowania;
    - (ii) okres obowiązywania oraz inne znaczące warunki umowy;
    - (iii) transakcje wzajemnie powiązane, w tym opcje; oraz
  - b) podejście księgowe zastosowane do otrzymanej opłaty, kwotę ujętą w przychodach w danym okresie oraz pozycję rachunku zysków i strat, w którym ujęto kwotę przychodu.
- 11 Informacje, których ujawnienie jest wymagane zgodnie z paragrafem 10 niniejszej interpretacji, przedstawia się odrębnie dla każdej umowy lub łącznie dla poszczególnych grup umów. Grupę umów tworzą umowy, które dotyczą aktywów podobnego rodzaju (np. elektrowni).

## DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Luty 2000 r.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od dnia 31 grudnia 2001 r. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości stosuje się zgodnie z przepisami określonymi przez MSR 8.

## INTERPRETACJA SKI-29

## Umowy na usługi koncesjonowane – ujawnianie informacji

## ODWOŁANIA

- MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSR 17 Leasing (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe
- MSR 38 Wartości niematerialne (zaktualizowany w 2004 r.)

## PROBLEM

- 1 Jednostka (koncesjodawca) może zawrzeć umowę z inną jednostką (koncesjodawca) na dostarczanie usług polegających na świadczeniach publicznych o istotnym znaczeniu ekonomicznym i społecznym. Koncesjodawca może być przedsiębiorstwem sektora publicznego lub prywatnego, nie wyłączając organów rządowych. Umowy na usługi koncesjonowane mogą dotyczyć oczyszczania i dostaw wody, autostrad, parkingów, tuneli, mostów, portów lotniczych i telekomunikacyjnych. Za umowy na usługi koncesjonowane nie uznaje się umów, w których jednostka zleca podmiotom zewnętrznym realizację wewnętrznych zadań (np. prowadzenie stołówki pracowniczej, zarządzanie budynkiem, prowadzenie rachunkowości lub usługi informatyczne).
- 2 Umowa na usługi koncesjonowane przewiduje zasadniczo, że na okres trwania koncesji koncesjodawca przekazuje na rzecz koncesjodawcy:
  - a) prawa do dostarczania usług polegających na świadczeniach publicznych o istotnym znaczeniu ekonomicznym i społecznym; oraz
  - b) w niektórych przypadkach prawo do korzystania z określonych rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych i/lub aktywów finansowych;w zamian za co koncesjodawca:
  - c) zobowiązuje się do świadczenia usług zgodnie z określonymi zasadami i warunkami umowy przez okres trwania koncesji; oraz
  - d) o ile ma to zastosowanie, zobowiązuje się do zwrócenia po zakończeniu okresu koncesji praw uzyskanych na początku tego okresu i/lub praw nabytych w okresie trwania koncesji.
- 3 Wspólną cechą wszystkich umów na usługi koncesjonowane jest jednoczesne uzyskanie przez koncesjodawcę prawa i zaciągnięcie zobowiązania do świadczenia usług publicznych.
- 4 Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest zakres informacji, jakie należy ujawnić w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych koncesjodawcy i koncesjodawcy.
- 5 Niektóre aspekty wybranych umów na usługi koncesjonowane, jak również informacje ujawniane na ich temat zostały omówione w innych Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (np. MSR 16 ma zastosowanie do nabywania rzeczowych aktywów trwałych, MSR 17 – do leasingu aktywów, a MSR 38 – do nabywania wartości niematerialnych). Umowy na usługi koncesjonowane mogą jednak dotyczyć tzw. umów niewykonanych (ang. *executory contracts*), którymi nie zajmują się Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, chyba że są to umowy rodzące obciążenia, w którym to przypadku należy zastosować MSR 37. W związku z tym ta interpretacja reguluje dodatkowe ujawnienia dotyczące umów na usługi koncesjonowane.

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 6 Aby określić odpowiednie informacje, które ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, uwzględnia się wszystkie aspekty umowy na usługi koncesjonowane. Koncesjodawca oraz koncesjodawca ujawniają w każdym okresie, co następuje:
  - a) opis umowy;
  - b) znaczące warunki umowy mogące wpłynąć na wysokość, okres i pewność wystąpienia przyszłych przepływów środków pieniężnych (np. okres, na jaki zawarto umowę koncesji, daty zmiany warunków cenowych oraz podstawy zmian warunków cenowych lub ich renegeacji);

- c) rodzaj i zakres (np. odpowiednio ilość, czas trwania lub kwotę):
    - (i) praw do użytkowania określonych aktywów;
    - (ii) zobowiązań do świadczenia lub prawa do otrzymywania usług;
    - (iii) zobowiązań do nabycia lub budowy rzeczowych aktywów trwałych;
    - (iv) zobowiązań do dostarczania lub prawa otrzymywania określonych aktywów po zakończeniu okresu koncesji;
    - (v) opcji odnowienia lub zakończenia koncesji; oraz
    - (vi) innych praw i zobowiązań (np. dotyczących remontów generalnych);
  - d) zmian w umowie, które nastąpiły w ciągu okresu.
- 7 Informacje ujawniane zgodnie z paragrafem 6 niniejszej interpretacji przedstawia się odrębnie dla każdej umowy na usługi koncesjonowane lub w ujęciu łącznym dla każdej grupy umów na usługi koncesjonowane. Grupa umów na usługi koncesjonowane obejmuje usługi podobnego rodzaju (np. pobieranie opłat drogowych, usługi wodno-kanalizacyjne lub usługi telekomunikacyjne).

DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Maj 2001 r.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejsza interpretacja wchodzi w życie z dniem 31 grudnia 2001 r.

## INTERPRETACJA SKI-31

*Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe*

## ODWOŁANIA

- MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- MSR 18 *Przychody*

## PROBLEM

- 1 Jednostka (zwana dalej sprzedawcą) może zawrzeć transakcję barterową dotyczącą świadczenia usług reklamowych w zamian za usługi reklamowe otrzymywane od swego klienta (zwanego dalej klientem). Reklamy mogą być zamieszczane w witrynach internetowych lub na billboardach, emitowane w telewizji lub w radiu, publikowane w czasopiśmie lub prezentowane z wykorzystaniem innych mediów.
- 2 W niektórych przypadkach między jednostkami nie dochodzi do wymiany środków pieniężnych ani innych form zapłaty. W innych przypadkach następuje wymiana równych lub w przybliżeniu równych kwot środków pieniężnych lub innych form zapłaty.
- 3 Sprzedawca świadczący usługi reklamowe w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej ujmuje przychody powstałe w wyniku transakcji barterowej dotyczącej świadczenia usług reklamowych zgodnie z MSR 18, jeżeli, między innymi, usługi będące przedmiotem wymiany nie są podobne (paragraf 12 MSR 18) i kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób (paragraf 20 a) MSR 18). Niniejsza interpretacja ma zastosowanie jedynie w odniesieniu do wymiany usług reklamowych o odmiennym charakterze. Wymiana podobnych usług reklamowych nie jest zgodnie z postanowieniami MSR 18 uznawana za transakcję powodującą powstanie przychodów.
- 4 Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest to, w jakich okolicznościach sprzedawca może w wiarygodny sposób wycenić w wartości godziwej przychody z tytułu usług reklamowych świadczonych lub otrzymanych w ramach transakcji barterowej.

## UZGODNIONE STANOWISKO

- 5 Przychodów uzyskanych z transakcji barterowej dotyczącej usług reklamowych nie można wiarygodnie wycenić w wartości godziwej usług reklamowych otrzymanych. Sprzedawca może jednak wiarygodnie wycenić w wartości godziwej przychody z tytułu usług reklamowych świadczonych przez siebie w ramach transakcji barterowej wyłącznie na podstawie odniesienia do transakcji niebarterowych, które:
  - a) dotyczą reklamy, podobnej do reklamy objętej transakcją barterową;
  - b) występują z dużą częstotliwością;
  - c) ilościowo i wartościowo stanowią przeważającą część wszystkich transakcji dotyczących usług reklamowych podobnych do usług objętych transakcją barterową;
  - d) przewidują płatność w środkach pieniężnych i/lub inną formę zapłaty (np. w formie zbywalnych papierów wartościowych, aktywów niepieniężnych i innego rodzaju usług), której wartość godziwą można wiarygodnie wycenić;
  - e) nie są zawarte z tym samym kontrahentem, z którym zawarto transakcję barterową.

## DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Maj 2001 r.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od dnia 31 grudnia 2001 r. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości stosuje się zgodnie z przepisami określonymi przez MSR 8.

## INTERPRETACJA SKI-32

**Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej**

## ODWOŁANIA

- MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSR 2 *Zapasy* (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*
- MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSR 17 *Leasing* (zaktualizowany w 2003 r.)
- MSR 36 *Utrata wartości aktywów* (zaktualizowany w 2004 r.)
- MSR 38 *Wartości niematerialne* (zaktualizowany w 2004 r.)
- MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*

## PROBLEM

- 1 Jednostka może ponosić nakłady wewnątrzorganizacyjne na opracowanie i użytkowanie własnej witryny internetowej z dostępem dla użytkowników wewnętrznych lub zewnętrznych. Witryna internetowa zaprojektowana w celu udostępnienia jej użytkownikom zewnętrznym może być wykorzystywana w różnych celach, takich jak promocja i reklama własnych produktów lub usług, świadczenie usług elektronicznych oraz sprzedaż produktów i usług. Witryna internetowa zaprojektowana na potrzeby użytkowników wewnętrznych może być wykorzystywana w celu zamieszczania na niej informacji na temat zasad (polityki) jednostki, danych dotyczących klientów oraz do wyszukiwania informacji.
- 2 Etapy opracowywania witryny internetowej można przedstawić następująco:
  - a) planowanie – polega na przeprowadzeniu analizy wykonalności, określeniu celów i specyfikacji, ocenie dostępnych alternatyw i wybraniu preferowanego rozwiązania;
  - b) opracowanie aplikacji (oprogramowania) i infrastruktury – polega na uzyskaniu nazwy domeny, zakupie i skompletowaniu sprzętu i oprogramowania operacyjnego, zainstalowaniu opracowanych aplikacji i przeprowadzenie testów wytrzymałościowych (ang. *stress testing*);
  - c) opracowanie projektu graficznego – polega na zaprojektowaniu wyglądu stron internetowych;
  - d) opracowanie zawartości – polega na stworzeniu, nabyciu, przygotowaniu i zamieszczeniu w witrynie internetowej informacji tekstowych lub graficznych przed zakończeniem opracowywania witryny internetowej. Informacje te mogą być przechowywane w odrębnych bazach danych, które zostaną zintegrowane w witrynie internetowej (bądź udostępniane poprzez witrynę) lub też zakodowane (zaszyfrowane) bezpośrednio na stronach internetowych.
- 3 Po zakończeniu procesu opracowywania witryny internetowej rozpoczyna się etap użytkowania. Na tym etapie jednostka utrzymuje i udoskonala aplikacje, infrastrukturę, projekt graficzny oraz zawartość witryny internetowej.
- 4 Rozstrzygnięcia wymagają następujące zagadnienia rachunkowe związane z wewnętrznymi nakładami jednostki na opracowanie witryny internetowej z dostępem dla użytkowników wewnętrznych lub zewnętrznych:
  - a) czy witryna internetowa jest składnikiem wartości niematerialnych wytworzonym przez jednostkę we własnym zakresie podlegającym wymogom MSR 38; oraz
  - b) jakie jest odpowiednie podejście księgowo do tego rodzaju nakładów.
- 5 Niniejsza interpretacja nie dotyczy nakładów na zakup, opracowanie, skompletowanie i użytkowanie sprzętu komputerowego (np. serwerów internetowych, serwerów publicznie udostępnianych, serwerów produkcyjnych i łączny internetowych). Nakłady takie należy rozliczać zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*. Ponadto, jeżeli jednostka ponosi nakłady związane z wykupieniem miejsca na serwerze dla witryny internetowej (tzw. *web hosting*), to nakłady te rozlicza jako koszt zgodnie z paragrafem 7 MSR 8 w momencie odbioru tych usług (ich realizacji).

- 6 MSR 38 nie ma zastosowania do wartości niematerialnych utrzymywanych przez jednostkę z zamiarem ich sprzedaży w ramach prowadzenia działalności gospodarczej (zob. MSR 2 *Zapasy* oraz MSR 11 *Umowy o usługi budowlane*) oraz do leasingu objętego zakresem MSR 17 *Leasing*. W konsekwencji niniejszej interpretacji nie stosuje się w odniesieniu do nakładów na opracowanie lub użytkowanie witryny internetowej (lub oprogramowania do przeznaczonego dla witryn internetowych), jeżeli witryna internetowa ma zostać sprzedana innej jednostce. Jeżeli witryna internetowa jest leasingowana w ramach leasingu operacyjnego, postanowienia niniejszej interpretacji powinien stosować leasingodawca. Jeżeli witryna internetowa jest leasingowana w ramach leasingu finansowego, leasingobiorca powinien zastosować niniejszą interpretację po początkowym ujęciu leasingowanego składnika aktywów.

#### UZGODNIONE STANOWISKO

- 7 Opracowana własna witryna internetowa jednostki z dostępem dla użytkowników wewnętrznych lub zewnętrznych stanowi składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę we własnym zakresie, który podlega wymogom MSR 38.
- 8 Opracowana witryna internetowa ujmowana jest jako składnik aktywów niematerialnych wtedy i tylko wtedy, gdy poza spełnieniem ogólnych wymogów zawartych w paragrafie 21 MSR 38, które dotyczą ujmowania i początkowej wyceny odnośnych aktywów, jednostka spełnia wymogi paragrafu 57 MSR 38. Spełnienie wymogu wykazania, w jaki sposób witryna internetowa wygeneruje prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne, zgodnie z paragrafem 57 d) MSR 38, powinno być wykonalne przede wszystkim wówczas, gdy witryna internetowa ma zdolność generowania przychodów, na przykład bezpośrednich przychodów wynikających z możliwości złożenia zamówień na witrynie internetowej. Jeżeli natomiast witryna internetowa została opracowana wyłącznie lub głównie dla celów promocji bądź reklamy produktów lub usług własnych, to jednostka nie będzie w stanie udowodnić, że witryna internetowa spowoduje powstanie prawdopodobnych przyszłych korzyści ekonomicznych, a zatem wszystkie nakłady poniesione na opracowanie takiej witryny ujmują się w kosztach w momencie poniesienia.
- 9 Wszelkie wewnętrzne nakłady poniesione na opracowanie i użytkowanie witryny internetowej jednostki rozlicza się zgodnie z MSR 38. Przy ustalaniu odpowiedniego podejścia księgowego ocenia się charakter wszystkich czynności, na które jednostka ponosi nakłady (np. szkolenie pracowników i utrzymanie witryny internetowej) oraz etap opracowywania witryny, jak również etapy realizowane po zakończeniu jej opracowywania (dodatkowe wytyczne zostały zamieszczone w załączniku do niniejszej interpretacji). Na przykład:
- etap planowania jest w swej istocie podobny do etapu prac badawczych opisanych w paragrafach 54–56 MSR 38. Nakłady poniesione na tym etapie ujmują się w kosztach w momencie ich poniesienia;
  - etap opracowania aplikacji (oprogramowania) i infrastruktury, etap opracowania projektu graficznego i etap opracowania zawartości witryny, w zakresie, w jakim zawartość ta nie jest opracowywana na potrzeby reklamy i promocji własnych produktów i usług jednostki, można uznać za etapy podobne w swej istocie do etapu prac rozwojowych opisanych w paragrafach 57–64 MSR 38. Nakłady poniesione na tych etapach zwiększają (koszt) witryny internetowej ujętej w wartościach niematerialnych zgodnie z paragrafem 8 niniejszej interpretacji, jeżeli nakłady te można w racjonalny i uzasadniony sposób bezpośrednio przypisać lub przypisać do czynności przygotowania witryny internetowej do zamierzonego stosowania. Dla przykładu, nakłady poniesione na nabycie lub stworzenie zawartości witryny (inne niż zawartość mająca na celu reklamę i promocję własnych produktów i usług jednostki) lub nakłady służące umożliwieniu użytkownikom skorzystania z treści zamieszczonych na witrynie internetowej (opłata za nabycie licencji na zamieszczenie danego materiału na witrynie) zwiększają koszt opracowania witryny, o ile warunek powyższy został spełniony. Jednak zgodnie z paragrafem 71 MSR 38 nakłady poniesione na składnik wartości niematerialnych, które za poprzednie lata obrotowe były ujmowane w sprawozdaniu finansowym w ciężar rachunku zysków i strat, nie aktywują się w późniejszym okresie w wartościach niematerialnych (np. jeżeli koszt praw autorskich do pewnych treści został w pełni amortyzowany, a treści te zostały w późniejszym okresie zamieszczone na witrynie internetowej);
  - nakłady poniesione na etapie opracowywania zawartości, w zakresie, w jakim zawartość ta jest opracowana na potrzeby reklamy i promocji własnych produktów i usług jednostki (np. cyfrowe fotografie produktów), ujmują się w kosztach w momencie ich poniesienia zgodnie z paragrafem 69 c) MSR 38. Na przykład przy księgowaniu nakładów poniesionych na profesjonalne usługi polegające na wykonaniu cyfrowych fotografii produktów jednostki i poprawie sposobu wyświetlania tych fotografii nakłady te ujmują się w kosztach w momencie odbioru tych usług profesjonalnych, a nie w chwili ich zamieszczenia na witrynie internetowej;
  - etap użytkowania rozpoczyna się po zakończeniu opracowywania witryny internetowej. Nakłady ponoszone na tym etapie ujmują się w kosztach, chyba że spełniają kryteria zwarte w paragrafie 18 MSR 38.
- 10 Witryna internetowa ujmowana w wartościach niematerialnych zgodnie z paragrafem 8 niniejszej interpretacji po początkowym ujęciu wycenia się zgodnie z wymogami paragrafów 72–87 MSR 38. Najlepszy szacunkowy okres użytkowania witryny internetowej powinien być krótki.

#### DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Maj 2001 r.



## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejsza interpretacja wchodzi w życie dnia 25 marca 2002 r. Skutki przyjęcia niniejszej interpretacji rozlicza się zgodnie z zasadami przejściowymi paragrafów 118–121 MSR 38. Jeżeli zatem witryna internetowa nie spełnia kryteriów umożliwiających ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, ale wcześniej była ujęta jako składnik aktywów, to usuwa się ją z bilansu z dniem wejścia w życie niniejszej interpretacji. Jeżeli witryna internetowa już istnieje i nakłady poniesione na jej opracowanie spełniają kryteria umożliwiające ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, lecz wcześniej nie była ujęta jako składnik aktywów, nie ujmuje się witryny internetowej jako składnika wartości niematerialnych w dniu wejścia w życie niniejszej interpretacji. Jeżeli witryna internetowa już istnieje i nakłady poniesione na jej opracowanie spełniają kryteria umożliwiające ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, lecz wcześniej była ujęta jako składnik aktywów i początkowo wyceniona w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, uznaje się, że początkowe ujęcie jest poprawne.

---