

32003R1725

13.10.2003

DZIENNIK URZĘDOWY UNII EUROPEJSKIEJ

L 261/1

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (WE) NR 1725/2003
z dnia 29 września 2003 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 ⁽¹⁾, w szczególności jego art. 3 ust. 3,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 wymaga, aby spółki notowane w obrocie publicznym, działające w oparciu o przepisy Państwa Członkowskiego, sporządzały, pod pewnymi warunkami, począwszy od dnia 1 stycznia 2005 r. swoje skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z międzynarodowymi standardami rachunkowości zdefiniowanymi w art. 2 tego rozporządzenia.
- (2) Komisja, po rozważeniu stanowiska przedłożonego przez Komitet Techniczny ds. Rachunkowości stwierdziła, że międzynarodowe standardy rachunkowości według stanu na dzień 14 września 2002 r. spełniają kryteria ich przyjęcia określone w art. 3 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002.
- (3) Komisja przeanalizowała również aktualnie opracowywane udoskonalenia, których celem jest wprowadzenie poprawek do wielu dotychczasowych standardów. Przyjęcie międzynarodowych standardów rachunkowości uwzględniających proponowane poprawki zostanie rozważone po opracowaniu ostatecznej wersji tych standardów. Istnienie propozycji poprawek do dotychczasowych standardów nie wpływa na decyzję Komisji o zatwierdzeniu dotychczasowych standardów, z wyjątkiem MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie

i prezentacja”, MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena” oraz nielicznych interpretacji odnoszących się do tych standardów: SKI-5 „Klasyfikacja instrumentów finansowych – zapisy dotyczące warunkowej zapłaty”, SKI-16 „Kapitał akcyjny – wykupione własne instrumenty kapitałowe (akcje własne)”, SKI-17 „Kapitał własny – koszty transakcji kapitałowej”.

- (4) Istnienie wysokiej jakości standardów dotyczących instrumentów finansowych, w tym instrumentów pochodnych, jest istotne dla rynku kapitałowego Wspólnoty. Tym niemniej w przypadku MSR 32 i MSR 39 aktualnie analizowane poprawki mogą być na tyle znaczące, że obecnie ich przyjęcie uznaje się za nieodpowiednie. Po sfinalizowaniu prac nad udoskonaleniem i opublikowaniu zaktualizowanych standardów Komisja w trybie priorytetowym rozważy przyjęcie zaktualizowanych standardów zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002.
- (5) W związku z powyższym należy przyjąć wszystkie międzynarodowe standardy rachunkowości według stanu na dzień 14 września 2002 r. z wyjątkiem MSR 32 i MSR 39 oraz odnośnych interpretacji.
- (6) Środki przyjęte w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego ds. Rachunkowości,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

Przyjmuje się międzynarodowe standardy rachunkowości zamieszczone w Załączniku.

Artykuł 2

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

⁽¹⁾ Dz.U. L 243 z 11.9.2002, str. 1

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich Państwach Członkowskich.

Sporządzono w Brukseli, dnia 29 września 2003 r.

W imieniu Komisji
Frederik BOLKESTEIN
Członek Komisji

ZAŁĄCZNIK

MIĘDZYNARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI

MSR 1:	Prezentacja sprawozdań finansowych (zaktualizowany w 1997 r.)
MSR 2:	Zapasy (zaktualizowany w 1993 r.)
MSR 7:	Rachunek przepływów pieniężnych (zaktualizowany w 1992 r.)
MSR 8:	Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości (zaktualizowany w 1993 r.)
MSR 10:	Zdarzenia następujące po dniu bilansowym (zaktualizowany w 1999 r.)
MSR 11:	Umowy o usługę budowlaną (zaktualizowany w 1993 r.)
MSR 12:	Podatek dochodowy (zaktualizowany w 2000 r.)
MSR 14:	Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności (zaktualizowany w 1997 r.)
MSR 15:	Informacje odzwierciedlające skutki zmian cen (przekształcony w 1994 r.)
MSR 16:	Rzeczowe aktywa trwałe (zaktualizowany w 1998 r.)
MSR 17:	Leasing (zaktualizowany w 1997 r.)
MSR 18:	Przychody (zaktualizowany w 1993 r.)
MSR 19:	Świadczenia pracownicze (zaktualizowany w 2000 r.)
MSR 20:	Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej (przekształcony w 1994 r.)
MSR 21:	Skutki zmian kursów wymiany walut obcych (zaktualizowany w 1993 r.)
MSR 22:	Połączenie jednostek gospodarczych (zaktualizowany w 1998 r.)
MSR 23:	Koszty finansowania zewnętrznego (zaktualizowany w 1993 r.)
MSR 24:	Informacje ujawniane na temat podmiotów powiązanych (przekształcony w 1994 r.)
MSR 26:	Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych (przekształcony w 1994 r.)
MSR 27:	Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych (przekształcony w 1994 r.)
MSR 28:	Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych (zaktualizowany w 2000 r.)
MSR 29:	Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji (przekształcony w 1994 r.)
MSR 30:	Ujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych banków i podobnych instytucji finansowych (przekształcony w 1994 r.)
MSR 31:	Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (zaktualizowany w 2000 r.)
MSR 33:	Zysk przypadający na jedną akcję (1997)
MSR 34:	Śródroczna sprawozdawczość finansowa (1998)
MSR 35:	Działalność w trakcie zaniechania (1998)
MSR 36:	Utrata wartości aktywów (1998)
MSR 37:	Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe (1998)
MSR 38:	Wartości niematerialne (1998)
MSR 40:	Nieruchomości inwestycyjne (2000)
MSR 41:	Rolnictwo (2001)

INTERPRETACJE STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

SKI-1:	Spójność – różne metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów
SKI-2:	Spójność – aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego
SKI-3:	Wyłączenie niezrealizowanych zysków i strat wynikających z transakcji z jednostkami stowarzyszonymi
SKI-6:	Koszty modyfikacji dotychczasowego oprogramowania komputerowego
SKI-7:	Wprowadzenie waluty euro
SKI-8:	Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości
SKI-9:	Połączenie jednostek gospodarczych – podział na przejęcia i łączenia udziałów
SKI-10:	Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną
SKI-11:	Wymiana walut – aktywowanie strat wynikających ze znacznej dewaluacji waluty
SKI-12:	Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia
SKI-13:	Współkontrolowane jednostki – niepieniężny wkład wspólników
SKI-14:	Rzeczowe aktywa trwałe – odszkodowania dotyczące utraty wartości poszczególnych składników aktywów lub ich utracenia przez jednostkę
SKI-15:	Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne
SKI-18:	Spójność – metody alternatywne
SKI-19:	Waluta sprawozdawcza – wycena i prezentacja sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 21 i MSR 29
SKI-20:	Metoda praw własności – ujmowanie strat
SKI-21:	Podatek dochodowy – realizacja wartości przeszacowywanych aktywów, które nie podlegają amortyzacji
SKI-22:	Połączenie jednostek gospodarczych – późniejsze korekty wykazanej początkowo wartości godziwej i wartości firmy
SKI-23:	Rzeczowe aktywa trwałe – koszty generalnych przeglądów i remontów
SKI-24:	Zysk przypadający na jedną akcję – instrumenty finansowe oraz inne umowy z możliwością rozliczenia w akcjach
SKI-25:	Podatek dochodowy – zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców
SKI-27:	Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu
SKI-28:	Połączenie jednostek gospodarczych – „data wymiany” oraz wartość godziwa instrumentów kapitałowych
SKI-29:	Ujawnianie informacji – umowy na usługi koncesjonowane
SKI-30:	Waluta sprawozdawcza – przeliczenie waluty wyceny na walutę prezentacji
SKI-31:	Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe
SKI-32:	Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej
SKI-33:	Metoda konsolidacji i metoda praw własności – potencjalne prawa głosu i przyporządkowanie udziałów własnościowych

Uwaga: Wszelkie dodatki i interpretacje do niniejszych standardów nie są uważane za część tych standardów i interpretacji i w związku z tym nie mogą być reprodukowane.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 1 (ZAKTUALIZOWANY W 1997 R.)

Prezentacja sprawozdań finansowych

Niniejszy zaktualizowany Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje MSR 1 „Ujawnianie zasad rachunkowości” MSR 5 „Informacje ujawniane w sprawozdaniu finansowym” oraz MSR 13 „Prezentacja aktywów obrotowych i zobowiązań krótkoterminowych”, które zostały zatwierdzone przez Zarząd w wersji przekształconej w 1994 r. MSR 1 (zaktualizowany w 1997 r.) został zatwierdzony przez Zarząd KMSR (IASC) w lipcu 1997 r. i stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1998 r. i później.

W maju 1999 r. na mocy MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” wprowadzono poprawki do ust. 63 lit. c), 64, 65 lit. a) i 74 lit. c). Poprawiony tekst wchodzi w życie z chwilą wejścia w życie MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.), czyli przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2000 r. i później.

Następujące interpretacje SKI dotyczą MSR 1:

- SKI-8 „Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości”,
- SKI-18 „Spójność – metody alternatywne”,
- SKI-27 „Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu”,
- SKI-29 „Ujawnianie informacji – umowy na usługi koncesjonowane”.

Wprowadzenie

1. Niniejszy standard [„MSR 1 (zaktualizowany w 1997 r.)”] zastępuje Międzynarodowe Standardy Rachunkowości MSR 1 „Ujawnianie zasad rachunkowości”, MSR 5 „Informacje ujawniane w sprawozdaniu finansowym” oraz MSR 13 „Prezentacja aktywów obrotowych i zobowiązań krótkoterminowych”. MSR 1 (zaktualizowany) stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy obrotowe rozpoczynające się 1 lipca 1998 r. i później, ale ponieważ jego wymogi są spójne z wymogami zawartymi w dotychczasowych standardach, zaleca się jego wcześniejsze stosowanie.
2. Standard stanowi uaktualnienie wymogów zawartych w standardach, które zastępuje, zgodnie z opracowanymi przez KMSR (IASC) „Załoženiami koncepcyjnymi sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych”. Ma on ponadto poprawiać jakość sprawozdań finansowych prezentowanych według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości poprzez:
 - a) zapewnienie, że sprawozdanie finansowe, w którym znajduje się stwierdzenie o zgodności z MSR, jest zgodne z każdym mającym zastosowanie standardem, włączając w to wszystkie wymogi dotyczące ujawniania informacji;
 - b) zapewnienie, że odstępstwa od wymogów standardu zostaną ograniczone do wyjątkowo rzadkich przypadków (przypadki niestosowania się będą kontrolowane i w uzasadnionych sytuacjach będą opracowywane dalsze wytyczne);
 - c) dostarczenie wytycznych w sprawie układu sprawozdania finansowego, łącznie z minimalnymi wymogami dla każdej głównej części składającej się na sprawozdanie finansowe, zasad rachunkowości oraz informacji dodatkowej, jak również zamieszczenie ilustrującego je załącznika;
 - d) ustalenie (w oparciu o „Założenia koncepcyjne”) praktycznych wymogów dotyczących takich kwestii, jak istotność, kontynuacja działalności, dobór zasad rachunkowości w razie braku odnośnego standardu, spójność (ciągłość) i prezentacja danych porównawczych.
3. Spełniając postulaty użytkowników sprawozdań finansowych odnośnie do uzyskiwania bardziej wyczerpujących informacji na temat wyników działalności rozumianych szerzej niż „zysk” wykazywany w rachunku zysków i strat, standard wprowadza nowy wymóg sporządzania nowego zestawienia zaliczanego do podstawowych części składowych sprawozdania finansowego, ukazującego zyski i straty, które nie są w chwili obecnej prezentowane w rachunku zysków i strat. Nowe zestawienie może być prezentowane jako „tradycyjne” zestawienie zmian kapitału własnego w formie kolumnowej lub jako samodzielne zestawienie wyników działalności. W kwietniu 1997 r. Zarząd KMSR (IASC) uzgodnił w zarysie przeprowadzenie przeglądu sposobu, w jaki dokonuje się pomiaru i prezentacji wyników działalności. Początkowo przedsięwzięcie to prawdopodobnie obejmie rozważenie współzależności pomiędzy sprawozdawczością wyników działalności jednostki a celami sprawozdawczości prowadzonej zgodnie z opracowanymi przez KMSR (IASC) „Załoženiami koncepcyjnymi”. W związku z tym KMSR (IASC) opracuje propozycje w tej materii.

4. Standard ma zastosowanie do wszystkich jednostek gospodarczych prowadzących sprawozdawczość zgodną z MSR, łącznie z bankami i zakładami ubezpieczeń. Minimalne układy sprawozdań zostały tak zaprojektowane, aby zapewnić wystarczającą elastyczność umożliwiającą ich dostosowanie do użytku przez każdą jednostkę. Banki, na przykład, powinny być w stanie opracować taką prezentację, która będzie zgodna z niniejszym standardem oraz z bardziej szczegółowymi wymogami zawartymi w MSR 30 „Ujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych banków i podobnych instytucji finansowych”.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	
Zakres	10
Cele sprawozdań finansowych	11
Odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe	11
Części składowe sprawozdania finansowego	11
Zasady ogólne	12
Rzetelna prezentacja i zgodność z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości	12
Zasady rachunkowości	13
Zasada kontynuacji działalności	14
Zasada memoriału	14
Ciągłość prezentacji	15
Istotność i agregowanie	15
Kompensowanie	16
Dane porównawcze	16
Struktura i treść sprawozdania finansowego	17
Wprowadzenie	17
Identyfikacja sprawozdania finansowego	17
Okres sprawozdawczy	18
Terminowość	18
Bilans	18
Podział na pozycje obrotowe (krótkoterminowe) i trwałe (długoterminowe)	18
Aktywa obrotowe	19
Zobowiązania krótkoterminowe	19
Informacje, które należy przedstawiać w bilansie	20
Informacje, które należy przedstawiać w bilansie lub w informacji dodatkowej	21

Rachunek zysków i strat	22
Informacje, które należy przedstawiać w rachunku zysków i strat	22
Informacje, które należy przedstawiać w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej	23
Zmiany w kapitale własnym	24
Rachunek przepływów pieniężnych	25
Informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego	25
Struktura	25
Prezentacja zasad (polityki) rachunkowości	26
Ujawnianie innych informacji	27
Data wejścia w życie	27

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ustęp 12 „Wstępu”).

CELE

Celem niniejszego standardu jest uregulowanie podstaw prezentacji sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu, w celu zapewnienia porównywalności danych sprawozdań finansowych jednostki gospodarczej z jej sprawozdaniami z poprzednich okresów oraz ze sprawozdaniami innych jednostek gospodarczych. Aby ten cel osiągnąć, niniejszy standard podaje ogólne zasady dotyczące prezentacji sprawozdań finansowych, wytyczne dotyczące ich struktury i wymogi odnoszące się do minimalnej zawartości sprawozdań finansowych. Ujmowanie, wycena i ujawnianie informacji na temat poszczególnych transakcji omówione są w innych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości.

ZAKRES

1. Niniejszy standard powinien być stosowany dla celów prezentacji wszelkich sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu, sporządzanych i prezentowanych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości.
2. 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 skróconej śródrocznej informacji finansowej. Niniejszy standard stosuje się zarówno do jednostkowych sprawozdań finansowych, jak i do skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy kapitałowej. Nie wyklucza to jednak możliwości prezentacji w jednym dokumencie skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnego z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości oraz sprawozdania finansowego jednostki dominującej sporządzonego zgodnie z wymogami danego kraju, pod warunkiem że podstawa sporządzenia każdego ze sprawozdań zostanie jasno ujawniona w informacji o przyjętych zasadach rachunkowości.
3. Niniejszy standard ma zastosowanie do wszystkich jednostek gospodarczych, w tym banków i zakładów ubezpieczeń. Dodatkowe wymogi dla banków oraz innych instytucji finansowych, spójne z wymogami niniejszego standardu, określone zostały w MSR 30 „Ujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych banków i podobnych instytucji finansowych”.
4. W niniejszym standardzie stosuje się terminologię odpowiednią dla jednostek komercyjnych. Komercyjne jednostki sektora państwowego mogą zatem stosować wymogi niniejszego standardu. Jednostki niekomercyjne, administracja państwowa i inne jednostki sektora państwowego zamierzające stosować niniejszy standard mogą być zmuszone do korygowania opisu niektórych pozycji sprawozdania finansowego lub samego sprawozdania finansowego. Takie jednostki mogą również prezentować dodatkowe części składowe sprawozdania finansowego.

CELE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

5. Sprawozdanie finansowe stanowi uporządkowane przedstawienie sytuacji finansowej jednostki gospodarczej oraz przeprowadzonych przez nią transakcji. Celem sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu jest dostarczanie informacji na temat sytuacji finansowej, wyników działalności i przepływów środków pieniężnych jednostki, które byłyby 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:
- aktywach;
 - zobowiązaniach;
 - kapitale własnym;
 - przychodach i kosztach, łącznie z zyskami i stratami; oraz
 - przepływach środków pieniężnych.

Informacja taka, wraz z innymi danymi zawartymi w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, pomaga użytkownikom w przewidywaniu przyszłych przepływów środków pieniężnych jednostki, w szczególności terminów oraz stopnia pewności wypracowania przez jednostkę środków pieniężnych i ich ekwiwalentów.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA SPRAWOZDANIE FINANSOWE

6. Za sporządzenie i prezentację sprawozdań finansowych jednostki gospodarczej odpowiada Zarząd i/lub inny organ kierujący jednostką.

CZĘŚCI SKŁADOWE SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

7. Na kompletne sprawozdanie finansowe składają się następujące części składowe:
- bilans;
 - rachunek zysków i strat;
 - sprawozdanie przedstawiające:
 - wszystkie zmiany w kapitale własnym, lub
 - zmiany w kapitale własnym niewynikające z transakcji kapitałowych dokonywanych z właścicielami ani z wypłat na ich rzecz;
 - rachunek przepływów pieniężnych; oraz
 - informacja o przyjętych zasadach rachunkowości oraz dane objaśniające.
8. Zalecane jest prezentowanie, poza sprawozdaniem finansowym, także analizy finansowej sporządzonej przez kierownictwo, zawierającej opis oraz wyjaśnienie głównych składników finansowych wyników działalności uzyskanych przez jednostkę gospodarczą, jej sytuacji finansowej oraz najistotniejszych obszarów niepewności, jakie dotyczą jednostki. Raport taki może zawierać omówienie:
- 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, w tym polityki odnośnie do dywidend;
 - źródeł finansowania jednostki, polityki dotyczącej wielkości zadłużenia, a także polityki zarządzania ryzykiem; oraz
 - atutów i zasobów jednostki gospodarczej, których wartość nie jest w pełni odzwierciedlona w bilansie sporządzonym zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości.

9. Wiele jednostek sporządza oprócz sprawozdania finansowego dodatkowe 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, oraz gdy pracownicy postrzegani są jako ważna grupa użytkowników. Zaleca się prezentowanie takich dodatkowych sprawozdań, jeśli zdaniem kierownictwa pomogą one użytkownikom przy podejmowaniu decyzji gospodarczych.

ZASADY OGÓLNE

Rzetelna prezentacja i zgodność z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości

10. Sprawozdanie finansowe powinno rzetelnie przedstawiać sytuację finansową jednostki gospodarczej, jej finansowe wyniki działalności i przepływy środków pieniężnych. Prawidłowe stosowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, wraz z ujawnieniem, w uzasadnionych przypadkach dodatkowych informacji, prowadzi, w zasadzie w każdej sytuacji, do sporządzenia sprawozdania finansowego spełniającego wymóg rzetelnej prezentacji.
11. Jednostka gospodarcza, której sprawozdanie finansowe jest zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, powinna ten fakt ujawnić. Sprawozdania finansowe nie można uznać za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji ⁽¹⁾.
12. Nieprawidłowych rozwiązań rachunkowych nie uznaje się za skorygowane przez ujawnienie w opisie przyjętych zasad rachunkowości, w informacji dodatkowej lub materiale objaśniającym.
13. W wyjątkowo rzadkich przypadkach, gdy kierownictwo uzna, że zastosowanie danego wymogu standardu mogłoby wprowadzić w błąd i że w związku z tym odstępstwo od jego stosowania jest potrzebne dla uzyskania rzetelnej prezentacji, jednostka powinna ujawnić, co następuje:
- że kierownictwo uznało, iż sprawozdanie finansowe rzetelnie przedstawia sytuację finansową jednostki, finansowe wyniki działalności i przepływy środków pieniężnych;
 - że sprawozdanie jest we wszystkich istotnych aspektach zgodne z mającymi zastosowanie Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, z wyjątkiem odstępstwa dokonanego od określonego standardu w celu osiągnięcia rzetelności prezentacji;
 - standard, od którego jednostka poczyniła odstępstwo, charakter odstępstwa, wraz z podaniem rozwiązania, jakie przewiduje standard, powód, dla którego zastosowanie takiego rozwiązania w danych okolicznościach wprowadzałoby w błąd i zastosowane rozwiązanie; oraz
 - finansowy wpływ odstępstwa na wynik finansowy netto, aktywa, zobowiązania, kapitał własny i przepływy środków pieniężnych za każdy prezentowany okres.
14. Niekiedy sprawozdanie finansowe zawiera stwierdzenie, że jest „oparte na” lub „zgodne z zasadniczymi wymogami” lub „pozostaje w zgodzie z wymogami rachunkowości” Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Często nie podaje się żadnych dodatkowych informacji, mimo że można wyraźnie stwierdzić, że nie zostały spełnione zasadnicze wymogi dotyczące ujawniania informacji, a nawet wymogi rachunkowości. Takie stwierdzenia wprowadzają w błąd, ponieważ obniżają wiarygodność i zrozumiałość sprawozdań finansowych. Aby zagwarantować, iż sprawozdania finansowe określane jako zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości będą spełniały normy wymagane przez międzynarodowych użytkowników, niniejszy standard zawiera ogólny wymóg rzetelnej prezentacji, wytyczne dotyczące sposobu spełnienia wymogu rzetelnej prezentacji oraz dodatkowe wskazówki odnośnie do określenia tych niezwykle rzadkich okoliczności, kiedy odstępstwo jest konieczne. Wprowadza się również wymóg wyraźnego ujawniania okoliczności towarzyszących odstępstwu. Istnienie odmiennych wymogów krajowych nie jest samo w sobie wystarczającym uzasadnieniem dla dokonywania odstępstw w sprawozdaniu finansowym sporządzanym z zastosowaniem Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-8 „Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości”.

15. W zasadzie we wszystkich okolicznościach, rzetelną prezentację można osiągnąć poprzez przestrzeganie, we wszystkich istotnych aspektach, odpowiednich Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Dla uzyskania rzetelnej prezentacji wymagane jest:
- dobór i stosowanie zasad rachunkowości zgodnie z ust. 20;
 - takie prezentowanie informacji, w tym opis zasad rachunkowości, które dostarcza informacji przydatnych, wiarygodnych, porównywalnych i zrozumiałych; oraz
 - zapewnienie informacji uzupełniających, jeśli spełnienie wymogów Międzynarodowych Standardów Rachunkowości nie wystarcza, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływu poszczególnych transakcji lub zdarzeń na sytuację finansową i finansowe wyniki działalności jednostki.
16. W wyjątkowo rzadkich okolicznościach zastosowanie konkretnego wymogu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości prowadzić może do sporządzenia sprawozdania finansowego wprowadzającego w błąd. Dzieje się tak tylko wówczas, gdy rozwiązanie wymagane przez dany standard jest wyraźnie nieodpowiednie, w związku z czym rzetelna prezentacja nie może zostać osiągnięta ani poprzez zastosowanie tego standardu, ani też poprzez ujawnienie dodatkowych informacji. Nie należy czynić odstępstwa wyłącznie dlatego, że inne rozwiązanie również prowadzi do rzetelnej prezentacji.
17. Dokonując oceny tego, czy potrzebne jest odstępstwo od konkretnego wymogu Międzynarodowego Standardu Rachunkowości, należy rozważyć:
- cel wymogu i powód, dla którego cel ten nie jest osiągnięty lub nie ma zastosowania w danych okolicznościach; oraz
 - sposób, w jaki okoliczności charakteryzujące sytuację jednostki gospodarczej odbiegają od warunków innych jednostek, które wymogu przestrzegają.
18. Ponieważ oczekuje się, iż okoliczności wymagające odstępstwa występować będą niezwykle rzadko, zaś potrzeba odstępstw będzie przedmiotem poważnych dyskusji i subiektywnej oceny, jest rzeczą ważną, aby użytkownicy byli świadomi tego, że nie we wszystkich istotnych aspektach jednostka stosowała wymogi Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Ważne jest również, aby posiadali oni wystarczające informacje aby świadomie osądzić, czy odstępstwo jest konieczne oraz wyliczyć korekty, jakie byłby wymagane, aby osiągnąć zgodność ze standardem. KMSR (IASB) będzie monitorował przypadki nieprzestrzegania wymogów, o których zostanie poinformowany (na przykład przez jednostki, ich biegłych rewidentów i instytucje ustalające przepisy) i będzie rozważał potrzebę dostarczenia wyjaśnień poprzez opracowanie, w zależności od sytuacji, interpretacji lub poprawek, poprzez dokonywanie wykładni lub korygowanie standardów, tak aby odstępstwa były konieczne tylko w wyjątkowo rzadkich okolicznościach.
19. Jeżeli, zgodnie ze szczegółowymi postanowieniami danego Międzynarodowego Standardu Rachunkowości, stosuje się go przed datą jego wejścia w życie, fakt ten należy ujawnić.

ZASADY RACHUNKOWOŚCI

20. Kierownictwo powinno wybrać i stosować takie zakładowe zasady rachunkowości, aby sprawozdanie finansowe było zgodne z wszystkimi wymogami każdego mającego zastosowanie Międzynarodowego Standardu Rachunkowości i każdej interpretacji Stałego Komitetu ds. Interpretacji. W razie braku szczegółowych wymogów, kierownictwo powinno opracować zasady gwarantujące, że sprawozdanie finansowe przedstawia informacje, które są:
- przydatne dla użytkowników w procesie podejmowania decyzji; oraz
 - wiarygodne, czyli takie, dzięki którym sprawozdanie finansowe:
 - wiernie przedstawia wyniki finansowe i sytuację finansową jednostki,

- ii) odzwierciedla ekonomiczną treść zdarzeń i transakcji, a nie tylko ich formę prawną ⁽¹⁾,
 - iii) jest obiektywne, czyli bezstronne,
 - iv) jest zgodne z zasadą ostrożnej wyceny, oraz
 - v) jest kompletne we wszystkich istotnych aspektach.
21. Zasady rachunkowości są to konkretne zasady, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę gospodarczą przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych.
22. W razie braku konkretnego Międzynarodowego Standardu Rachunkowości i interpretacji Stałego Komitetu ds. Interpretacji, kierownictwo dokonuje własnej oceny przy opracowywaniu zasady rachunkowości, dzięki której użytkownikom sprawozdania finansowego jednostki dostarczane są jak najbardziej użyteczne informacje. Dokonując takiego osądu, kierownictwo rozważa:
- a) wymogi i wytyczne zawarte w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości dotyczących podobnych i powiązanych zagadnień;
 - b) definicje, kryteria ujmowania i wyceny aktywów, pasywów, przychodów i kosztów określone w opracowanych przez KMSR (IASB) „Założeniach koncepcyjnych”; oraz
 - c) publikacje innych organizacji zajmujących się opracowywaniem standardów i przyjęte rozwiązania branżowe w zakresie, w jakim są one zgodne z lit. a) i b) niniejszego ustępu.

ZASADA KONTYNUACJI DZIAŁALNOŚCI

23. Przy sporządzaniu sprawozdania finansowego kierownictwo jednostki gospodarczej powinno dokonać oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Sprawozdanie finansowe powinno być sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownictwo albo zamierza zlikwidować jednostkę, albo zaniechać prowadzenia działalności gospodarczej, albo gdy kierownictwo nie ma żadnej realistycznej 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, powinno ono ujawnić istnienie takiej niepewności. Jeżeli sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, fakt ten należy ujawnić, podając jednocześnie zasadę, na której opierało się sporządzając sprawozdanie finansowe oraz powód, dla którego założenia o kontynuacji działalności przez jednostkę nie uznano za zasadne.
24. Oceniając, czy założenie kontynuacji działalności jest właściwe, kierownictwo bierze pod uwagę wszelkie dostępne informacje dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, która zwykle odpowiada najmniej dwunastu miesiącom od dnia bilansowego, choć nie musi się do nich ograniczać. Zakres analizy sytuacji zależy od konkretnych okoliczności. Jeżeli jednostka była dotychczas rentowna i posiadała łatwy dostęp do ośrodków finansowych, to ocena, czy przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, nie wymaga przeprowadzania szczegółowej analizy. W innych przypadkach, 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 powinna sporządzać swoje sprawozdania finansowe, z wyjątkiem rachunku przepływów pieniężnych, zgodnie z zasadą memoriału.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-27 „Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu”.

26. Zgodnie z zasadą memoriału transakcje i zdarzenia ujmuje się z chwilą wystąpienia (a nie z chwilą otrzymania lub zapłaty środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów), oraz wykazuje się je w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym okresu, którego dotyczą. Koszty ujmuje się w rachunku zysków i strat na podstawie bezpośredniego powiązania poniesionych kosztów z poszczególnymi zrealizowanymi przychodami (zasada współmierności przychodów i kosztów). Zastosowanie zasad współmierności nie uprawnia jednak do ujmowania w bilansie pozycji, które nie odpowiadają definicji aktywów lub pasywów.

CIĄGŁOŚĆ PREZENTACJI

27. Sposób prezentacji i grupowania pozycji sprawozdań finansowych powinien być utrzymany w nie zmienionej formie w kolejnych okresach, chyba że:
- nastąpiła znacząca zmiana charakteru prowadzonej przez jednostkę działalności lub analiza sposobu prezentowania sprawozdań finansowych wskazuje na to, że zmiana spowodowałaby przyjęcie bardziej prawidłowego sposobu prezentacji zdarzeń lub transakcji; lub
 - potrzeba zmiany sposobu prezentacji wynika z któregoś z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości lub którejś z interpretacji Stałego Komitetu ds. Interpretacji ⁽¹⁾.
28. Przeprowadzenie dużej transakcji nabycia lub zbycia jednostki gospodarczej lub analiza sposobu prezentowania sprawozdań finansowych, mogą wskazywać, że sprawozdanie finansowe powinno być prezentowane w odmienny sposób. Jednostka powinna zmienić sposób prezentacji sprawozdania finansowego, tylko wówczas, gdy jest prawdopodobne, że pozostanie w zmienionej strukturze, albo gdy korzyść z zastosowania alternatywnego sposobu prezentacji może być wyraźnie zidentyfikowana. Wprowadzając takie zmiany sposobu prezentacji, jednostka powinna dokonać przekształcenia danych porównawczych zgodnie z ust. 40. Zmiana sposobu prezentacji dokonana w celu spełnienia wymogów obowiązujących w danym kraju jest dozwolona pod warunkiem, że zmodyfikowany sposób prezentacji jest zgodny z wymogami niniejszego standardu.

ISTOTNOŚĆ I AGREGOWANIE

29. Każdą istotną pozycję należy prezentować w sprawozdaniu finansowym oddzielnie. Kwoty nieistotne należy łączyć z kwotami o podobnym charakterze lub funkcji i nie ma potrzeby ich oddzielnego prezentowania.
30. Sprawozdanie finansowe wynika z przetworzenia dużej liczby transakcji, które są uporządkowane poprzez ich pogrupowanie zgodnie z ich charakterem lub funkcją. Końcowym etapem procesu grupowania i klasyfikacji jest przedstawienie skomasowanych i jednorodnych danych, tworzących poszczególne pozycje głównych części składowych sprawozdania finansowego lub ujawnionych w informacji dodatkowej. Jeżeli dana pozycja nie jest sama z siebie istotna, łączy się ją z innymi pozycjami prezentowanymi w głównych częściach składowych sprawozdania finansowego albo ujawnionymi w informacji dodatkowej. Pojedyncza pozycja może być nie dość istotna, aby uzasadniona była jej oddzielna prezentacja w głównej części składowej sprawozdania finansowego, lecz na tyle istotna, by oddzielnie zaprezentować ją w informacji dodatkowej.
31. W tym kontekście informację uznaje się za istotną, jeśli jej nieujawnienie mogłoby wpłynąć na gospodarcze decyzje użytkowników, podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego. Istotność zależy od kwoty i charakteru pozycji ocenianych w konkretnych okolicznościach jej pominięcia. Podejmując decyzję o tym, czy dana pozycja lub pozycje zagregowane są istotne, charakter i rozmiary pozycji oceniać należy łącznie. W zależności od okoliczności albo charakter, albo wielkość pozycji mogą być czynnikiem decydującym. Na przykład poszczególne aktywa o tym samym charakterze i funkcji łączy się nawet wówczas, gdy poszczególne kwoty są znaczne. Znaczne pozycje o różnym charakterze lub funkcji prezentuje się jednak oddzielnie.
32. Zasada istotności dopuszcza możliwość nieprzestrzegania szczegółowych wymogów zawartych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości dotyczących ujawniania informacji, jeżeli wymagane informacje nie są istotne.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-18 „Spójność – metody alternatywne”.

KOMPENSOWANIE

33. Nie należy kompensować aktywów i zobowiązań, chyba że inny Międzynarodowy Standard Rachunkowości wymaga lub dopuszcza dokonanie takiej kompensaty.
34. Pozycje przychodów i kosztów należy kompensować wtedy i tylko wtedy, gdy:
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości wymaga tego lub to dopuszcza; lub
 - zyski, straty i powiązane z nimi koszty wynikające z tych samych lub zbliżonych transakcji lub zdarzeń nie są istotne. Takie kwoty powinny być grupowane zgodnie z ust. 29.
35. Ważne jest, aby istotne aktywa i pasywa 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 zdarzenia, osłabia zdolność zrozumienia przez użytkowników przeprowadzonych transakcji oraz możliwość oceny przez nich przyszłych przepływów środków pieniężnych jednostki gospodarczej. Nie stanowi kompensowania 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.
36. MSR 18 „Przychody” definiuje pojęcie przychodów i wymaga wykazywania ich w wartości godziwej kwoty otrzymanej lub należnej, przy uwzględnieniu kwoty wszelkich rabatów handlowych i opustów hurtowych udzielonych przez jednostkę gospodarczą. Jednostka przeprowadza, w toku swojej działalności gospodarczej, inne transakcje, które nie przynoszą przychodów, lecz które 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 zdarzenia. Na przykład:
- zyski i straty na 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;
 - wydatki, które na mocy umowy są refundowane przez stronę trzecią (na przykład, umowa podnajmu) mogą być kompensowane z odnośną kwotą refundacji; oraz
 - zyski i straty nadzwyczajne mogą być prezentowane w wartości netto, po pomniejszeniu o kwotę podatku i udziałów mniejszości, przy czym w informacji dodatkowej wykazuje się wartość brutto.
37. Również zyski i straty powstałe z tytułu grupy zbliżonych 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 ich rozmiary, charakter lub częstotliwość są na tyle istotne, że wymagana jest oddzielna prezentacja zgodnie z MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”.

DANE PORÓWNAWCZE

38. Należy ujawniać dane porównawcze dotyczące okresu poprzedzającego w odniesieniu do wszystkich danych liczbowych zawartych w sprawozdaniu finansowym, chyba że któryś z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości dopuszcza lub wymaga ich nieujawniania. Dane porównawcze powinny być także przedstawiane w części opisowej, jeżeli są przydatne dla rozumienia sprawozdania finansowego za okres bieżący.
39. 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, ujawnić należy w bieżącym okresie. Użytkownicy odnoszą korzyść z uzyskania informacji o tym, że występowała niepewność na poprzedni dzień bilansowy oraz o krokach, które zostały podjęte, aby niepewność tę usunąć.

40. W wypadku zmiany sposobu prezentacji lub klasyfikacji pozycji sprawozdania finansowego, dokonać należy przeklasyfikowania danych porównawczych w celu zapewnienia porównywalności z okresem bieżącym, chyba że z praktycznych względów nie jest to możliwe do wykonania. Ujawnić należy charakter, kwotę i powód ewentualnego przeklasyfikowania. W razie gdy przeklasyfikowanie danych porównawczych z praktycznych względów nie jest możliwe do wykonania, jednostka powinna ujawnić powód, dla którego nie dokonano przeklasyfikowania oraz charakter zmian, jakie nastąpiłyby, gdyby do przeklasyfikowania doszło.
41. Mogą wystąpić okoliczności, w których przeklasyfikowanie danych porównawczych 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 niemożliwe. W takich okolicznościach, należy ujawnić charakter korekt, które należałoby wprowadzić. MSR 8 reguluje kwestię korekt wymaganych w odniesieniu do danych porównawczych z powodu zmiany zasad rachunkowości, zastosowanych retrospektywnie.

STRUKTURA I TREŚĆ SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

Wprowadzenie

42. Niniejszy standard wymaga ujawniania pewnych informacji albo w jednej z głównych części składowych sprawozdania finansowego, albo w informacji dodatkowej. W załączniku do niniejszego standardu umieszczono zalecane wzory sprawozdań, które jednostka może stosować, jeśli odpowiadają one jej uwarunkowaniom. MSR 7 przedstawia strukturę prezentacji rachunku przepływów pieniężnych.
43. W niniejszym standardzie używa się terminu „ujawnianie” w szerokim rozumieniu, obejmującym zarówno prezentację w odpowiedniej głównej części składowej sprawozdania finansowego, jak i w informacji dodatkowej. Ujawnianie informacji wymagane przez inne Międzynarodowe Standardy Rachunkowości odbywa się zgodnie z określonymi w nich wymogami. O ile niniejszy standard lub inne standardy nie stanowią inaczej, następuje to albo bezpośrednio w odpowiedniej części sprawozdania finansowego, albo w informacji dodatkowej.

Identyfikacja sprawozdania finansowego

44. Należy jasno zidentyfikować sprawozdanie finansowe oraz odróżnić je od innych informacji zawartych w tym samym publikowanym dokumencie.
45. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości stosuje się wyłącznie do sprawozdania finansowego, a nie do innych informacji prezentowanych w raporcie rocznym lub innym dokumencie. Jest zatem ważne, aby użytkownicy byli w stanie odróżnić informacje, które zostały sporządzone z wykorzystaniem Międzynarodowych Standardów Rachunkowości od innych informacji, które mogą być użyteczne dla użytkowników, niebędących jednak przedmiotem standardów.
46. Należy jasno zidentyfikować każdą część sprawozdania finansowego. Ponadto należy wyeksponować i powtarzać następujące informacje, gdy jest to niezbędne dla poprawnego rozumienia prezentowanych informacji:
- a) nazwa jednostki sprawozdawczej lub inne dane identyfikacyjne;
 - b) stwierdzenie, czy sprawozdanie finansowe dotyczy pojedynczej jednostki gospodarczej, czy grupy kapitałowej;
 - c) dzień bilansowy lub okres objęty sprawozdaniem finansowym, w zależności od części sprawozdania finansowego;
 - d) waluta, w której sporządzono sprawozdanie finansowe; oraz
 - e) wielkość jednostek które zastosowano dla prezentacji kwot w sprawozdaniu finansowym.
47. Wymogi zawarte w ust. 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 uznania 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 przedstawionych informacji.

48. Sprawozdania finansowe stają się często bardziej zrozumiałe, gdy informacje prezentuje się w tysiącach lub milionach jednostek waluty sprawozdania finansowego. Jest to do przyjęcia, pod warunkiem że ujawnia się poziom dokładności prezentacji i nie następuje utrata przydatnych informacji.

Okres sprawozdawczy

49. Sprawozdanie finansowe powinno być prezentowane za okresy roczne. Jeśli, w wyjątkowych okolicznościach, dzień bilansowy jednostki gospodarczej ulegnie zmianie i sprawozdanie finansowe prezentowane jest za okres dłuższy lub krótszy od jednego roku, jednostka powinna, poza podaniem okresu objętego sprawozdaniem finansowym, ujawnić także:
- a) przyczynę, dla której stosowany jest okres różny od pełnego roku; oraz
 - b) fakt, iż dane porównawcze w rachunku zysków i strat, sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych i informacji dodatkowej nie są porównywalne.
50. W wyjątkowych okolicznościach jednostka może być zobowiązana lub sama zdecydować o zmianie dnia bilansowego, na skutek na przykład przejścia przez inną jednostkę o innym okresie sprawozdawczym (dniu bilansowym). W takim wypadku ważne jest, aby użytkownicy byli świadomi tego, że kwoty wykazywane za okres bieżący i dane porównawcze nie są porównywalne, oraz aby powód zmiany dnia bilansowego został ujawniony.
51. Zwykle sprawozdanie finansowe jest sporządzane za okres trwający pełny rok. Ze względów praktycznych niektóre jednostki wołają 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.

Terminowość

52. Użyteczność sprawozdania finansowego maleje, jeśli nie zostanie ono udostępnione użytkownikom w rozsądnym terminie po dniu bilansowym. Jednostka powinna być w stanie ogłosić swoje sprawozdanie finansowe w terminie sześciu miesięcy od dnia bilansowego. Stale występujące czynniki, takie jak złożony charakter działalności jednostki gospodarczej, nie są wystarczającym powodem dla przedstawienia sprawozdania finansowego z opóźnieniem. W ustawodawstwie wielu krajów i regulacjach rynkowych określone są bardziej szczegółowe terminy.

Bilans

Podział na pozycje krótkoterminowe i długoterminowe (obrotowe i trwałe)

53. W oparciu o charakter prowadzonej działalności gospodarczej, każda jednostka gospodarcza powinna ustalić, czy w bilansie zastosować podział aktywów i zobowiązań na krótkoterminowe i długoterminowe. Ustępy 57 i 65 niniejszego standardu mają zastosowanie, jeśli taki podział został wprowadzony. Jeśli jednostka nie dokonuje takiego podziału, aktywa i zobowiązania należy uporządkować według ogólnego kryterium płynności.
54. 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 przed upływem dwunastu miesięcy, jak i po upływie dwunastu miesięcy, jednostka powinna podać kwotę, której realizacji lub uregulowania oczekuje się po upływie dwunastu miesięcy.
55. Jeżeli jednostka dostarcza produkty 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.

56. Informacje na temat terminów wymagalności aktywów i zapadalności zobowiązań są użyteczne dla potrzeb oceny płynności i wypłacalności jednostki. MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja” wymaga ujawniania terminów wymagalności i zapadalności zarówno w wypadku aktywów finansowych, jak 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 oczekiwanym 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 i długoterminowe. Przykładem może być ujawnianie przez jednostkę kwoty zapasów, których realizacji oczekuje się w terminie późniejszym niż rok od dnia bilansowego.

Aktywa obrotowe

57. Dany składnik aktywów powinien być zaliczony do aktywów obrotowych, jeśli:
- oczekuje się, że zostanie zrealizowany lub przeznaczony jest do sprzedaży lub zużycia w toku normalnego cyklu działalności operacyjnej jednostki gospodarczej; lub
 - jest w posiadaniu jednostki przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu lub na krótki okres i oczekuje się, że zostanie zrealizowany w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego; lub
 - stanowi składnik środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, co do wykorzystania którego nie występują ograniczenia.

Wszystkie pozostałe aktywa zaliczać należy do aktywów trwałych (długoterminowych).

58. W niniejszym standardzie stosuje się termin „trwały (długoterminowy)” obejmujący rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne, aktywa operacyjne i finansowe o charakterze trwałym (długoterminowym). Nie wyklucza to stosowania innych określeń pod warunkiem że ich znaczenie jest jasne.
59. Przez cykl działalności operacyjnej jednostki rozumie się okres upływający pomiędzy nabyciem materiałów wykorzystywanych w procesie gospodarczym a ich realizacją w formie pieniężnej lub w formie instrumentu, który łatwo jest zamienić na środki pieniężne. Aktywa obrotowe obejmują zapasy i należności z tytułu dostaw i usług, które sprzedaje się, zużywa i realizuje w ramach normalnego cyklu działalności operacyjnej, nawet jeśli nie oczekuje się ich realizacji w terminie dwunastu miesięcy od dnia bilansowego. Papiery wartościowe przeznaczone do obrotu zalicza się do aktywów obrotowych, jeśli oczekuje się, że ich realizacja nastąpi w terminie dwunastu miesięcy od dnia bilansowego. W przeciwnym razie zalicza się je do aktywów trwałych (długoterminowych).

Zobowiązania krótkoterminowe

60. Zobowiązanie zaliczyć należy do zobowiązań krótkoterminowych, jeżeli:
- oczekuje się, że zostanie ono uregulowane w toku normalnego cyklu operacyjnego jednostki; lub
 - jest ono wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.

Wszystkie pozostałe zobowiązania zaliczać należy do zobowiązań długoterminowych.

61. Zobowiązania krótkoterminowe klasyfikować można analogicznie do aktywów obrotowych. Niektóre zobowiązania krótkoterminowe, takie jak zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz rozliczenia międzyokresowe bierne z tytułu kosztów wynagrodzeń i pozostałych kosztów operacyjnych, wchodzi w skład kapitału obrotowego wykorzystywanego w normalnym cyklu działalności operacyjnej. Takie pozycje związane z działalnością operacyjną zalicza się do zobowiązań krótkoterminowych, nawet jeśli są wymagalne w terminie dłuższym niż dwanaście miesięcy od dnia bilansowego.
62. Pozostałe zobowiązania krótkoterminowe nie wiążą się z bieżącym cyklem operacyjnym, ale są wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego. Wśród przykładów znajduje się krótkoterminowa część zobowiązań kredytowych, kredyt w rachunku bieżącym, zobowiązania z tytułu dywidend, podatku dochodowego i inne zobowiązania niezwiązane bezpośrednio z działalnością handlową. Zobowiązania kredytowe służące do długoterminowego finansowania kapitału obrotowego, które nie są wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy, zaliczane są do zobowiązań długoterminowych.

63. Jednostka gospodarcza powinna nadal zaliczać swoje długoterminowe zobowiązania kredytowe do zobowiązań długoterminowych, nawet wówczas, gdy są one wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego, o ile:
- pierwotny termin wymagalności przekraczał dwanaście miesięcy;
 - jednostka zamierza refinansować swoje zobowiązanie innym zobowiązaniem długoterminowym; oraz
 - zamiar ten poparty jest umową refinansową lub umową o przesunięcie terminów spłat, zawartą przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji.
- Kwota wszelkich zobowiązań wyłączonych ze zobowiązań krótkoterminowych na podstawie niniejszego ustępu powinna zostać ujawniona w informacji dodatkowej do bilansu wraz z uzasadnieniem takiego sposobu prezentacji.
64. W odniesieniu do niektórych zobowiązań, które są wymagalne w ciągu następnego cyklu operacyjnego, można oczekiwać, że zostaną one zrefinansowane lub „prolongowane” według uznania jednostki, w związku z czym nie oczekuje się, że będą pomniejszać kapitał obrotowy. Takie zobowiązania należy uznać za część długoterminowego finansowania jednostki i zaliczyć do zobowiązań długoterminowych. W razie jednak gdy podejmowanie decyzji o refinansowaniu nie zależy od uznania jednostki (gdyż na przykład nie istnieje porozumienie o refinansowaniu), to nie można uznać, że nastąpi automatycznie refinansowanie, a zobowiązanie takie jest zaliczane do zobowiązań krótkoterminowych, chyba że zawarcie umowy o refinansowanie przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji dostarcza dowodów na to, że dane zobowiązanie na dzień bilansowy jest w istocie długoterminowe.
65. Niektóre umowy kredytowe zawierają zobowiązania dotyczące kredytobiorcy, które powodują, że zobowiązanie staje się wymagalne na żądanie w razie złamania pewnych warunków dotyczących sytuacji finansowej kredytobiorcy. W takim wypadku zobowiązanie zaliczane jest do zobowiązań długoterminowych jedynie wówczas gdy:
- kredytodawca wyraził przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji zgodę na nie żądanie spłaty mimo złamania tych warunków; oraz
 - nie jest prawdopodobne, aby kolejne przypadki łamania tych warunków wystąpiły w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.

Informacje, które należy przedstawiać w bilansie

66. Bilans zawierać powinien co najmniej następujące pozycje, które przedstawiają następujące kwoty:
- rzeczowe aktywa trwałe;
 - wartości niematerialne;
 - aktywa finansowe [z wyłączeniem kwot wykazywanych w lit. d), f) i g)];
 - inwestycje wykazywane zgodnie z metodą praw własności;
 - zapasy;
 - należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności;
 - środki pieniężne i ich ekwiwalenty;
 - zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania,
 - zobowiązania i aktywa podatkowe, zgodnie z wymogami MSR 12 „Podatek dochodowy”;
 - rezerwy;
 - długoterminowe zobowiązania kredytowe;
 - udziały mniejszości; oraz
 - wyemitowany kapitał podstawowy i kapitały zapasowe (rezerwowe).

67. W razie gdy Międzynarodowy Standard Rachunkowości tego wymaga lub gdy taki sposób prezentacji potrzebny jest do rzetelnego przedstawienia sytuacji finansowej jednostki, w bilansie zamieścić należy dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy cząstkowe.
68. Niniejszy standard nie określa kolejności lub wzoru, według którego pozycje powinny być prezentowane. W ust. 66 podaje się po prostu listę pozycji, które tak bardzo różnią się od siebie charakterem lub funkcją, że zasługują na odrębną prezentację w bilansie. Przykładowe wzory zamieszczone są w załączniku do niniejszego standardu. Wyżej wymienione pozycje modyfikować można w następujący sposób:
- a) sumowanie pozycji, jeśli inny Międzynarodowy Standard Rachunkowości wymaga ich oddzielnej prezentacji w bilansie lub gdy ze względu na rozmiary, charakter lub funkcję danej pozycji, oddzielna prezentacja sprzyjałaby rzetelnemu przedstawieniu sytuacji finansowej jednostki; oraz
 - b) stosowanie innej nazwy pozycji i kolejności, stosownie do charakteru jednostki i jej transakcji w celu zapewnienia informacji niezbędnych do całościowego rozumienia sytuacji finansowej jednostki gospodarczej. Na przykład banki dostosowują powyższe nazwy w taki sposób, aby spełnić bardziej szczegółowe wymogi zawarte w punktach 18 i 25 MSR 30 „Ujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych banków i podobnych instytucji finansowych”.
69. Pozycje wymienione w ust. 66 mają szeroki zakres znaczeniowy i nie ma potrzeby ich ograniczania do zakresu objętego innymi standardami. Na przykład pozycja wartości niematerialnych obejmuje zarówno wartość firmy, jak i aktywa powstałe w wyniku poniesienia wydatków na prace rozwojowe.
70. Podjęcie decyzji o wyodrębnieniu dodatkowych pozycji wynika z oceny:
- a) charakteru i płynności aktywów oraz ich istotności, co w większości przypadków prowadzi do oddzielnej prezentacji wartości firmy oraz aktywów powstałych w wyniku poniesienia wydatków na prace rozwojowe, aktywów pieniężnych i niepieniężnych oraz aktywów obrotowych (krótkoterminowych) i trwałych (długoterminowych);
 - b) ich funkcji w jednostce, co prowadzi na przykład do oddzielnej prezentacji aktywów operacyjnych i finansowych, zapasów, należności, środków pieniężnych i ich ekwiwalentów; oraz
 - c) kwot, charakteru i terminów spłaty zobowiązań, co prowadzi na przykład do oddzielnej prezentacji kredytowych i niekredytowych zobowiązań i rezerw, zakwalifikowanych zgodnie ze stanem rzeczy do krótkoterminowych lub długoterminowych.
71. Niekiedy aktywa i zobowiązania różniące się między sobą charakterem lub funkcją podlegają innym zasadom wyceny. Na przykład niektóre grupy rzeczowych aktywów trwałych mogą być ewidencjonowane według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia albo w wartościach przeszacowanych zgodnie z MSR 16. 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.

Informacje, które należy przedstawiać w bilansie lub w informacji dodatkowej

72. Jednostka gospodarcza powinna ujawniać w bilansie albo w informacji dodatkowej do bilansu dalszy podział poszczególnych prezentowanych pozycji w sposób uwzględniający charakter działalności jednostki. Podział każdej pozycji w miarę potrzeby – następuje z uwagi na jej charakter, a kwoty zobowiązań i należności dotyczące jednostki dominującej, innych jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych i innych powiązanych stron, ujawniać należy oddzielnie.

73. Stopień uszczegółowienia pozycji składających się na pozycje główne przedstawiane w bilansie lub w informacji dodatkowej do bilansu zależy od wymogów Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz rozmiarów, charakteru i funkcji prezentowanych pozycji. Czynniki wymienione w ust. 70 są również uwzględniane przy podejmowaniu decyzji co do przesłanek dalszego podziału pozycji. Sposób ujawnienia informacji będzie różny dla każdej pozycji, na przykład:
- a) rzeczowe aktywa trwałe dzieli się w sposób opisany w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”;
 - b) należności dzieli się na należności z tytułu dostaw i usług, należności od innych jednostek grupy kapitałowej, należności od jednostek powiązanych, zaliczki 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 na koszty świadczeń pracowniczych i inne rezerwy odpowiednio do przedmiotu działalności gospodarczej jednostki;
 - e) kapitał podstawowy i kapitały zapasowe (rezerwowe) dzieli się na poszczególne kategorie wniesionego kapitału podstawowego, nadwyżki ze sprzedaży akcji powyżej ich wartości nominalnej oraz kapitały rezerwowe.
74. W bilansie lub w informacji dodatkowej jednostka gospodarcza ujawnić powinna, co następuje:
- a) dla każdej grupy kapitału podstawowego:
 - i) liczbę akcji /udziałów składających się na zatwierdzony kapitał;
 - ii) liczbę akcji wyemitowanych i w pełni opłaconych oraz wyemitowanych i nie w pełni opłaconych;
 - iii) wartość nominalną akcji lub stwierdzenie, że akcje nie posiadają wartości nominalnej;
 - iv) zestawienie zmian liczby akcji na początek i na koniec roku;
 - v) prawa, uprzywilejowanie i ograniczenia związane z daną grupą akcji, włączając w to ograniczenia dotyczące podziału dywidend i zwrotu kapitału;
 - vi) akcje własne jednostki pozostające w jej posiadaniu lub w posiadaniu jednostek zależnych i jednostek stowarzyszonych; oraz
 - vii) akcje zarezerwowane dla potrzeb emisji związanych z realizacją opcji i umów sprzedaży, wraz z warunkami i kwotami;
 - b) opis charakteru i przeznaczenia każdego kapitału wchodzącego w skład kapitału własnego;
 - c) kwotę dywidend zaproponowanych lub zadeklarowanych pomiędzy dniem bilansowym, a dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji; oraz
 - d) kwotę jakichkolwiek nie ujętych skumulowanych dywidend z akcji uprzywilejowanych co do dywidend.
- Jednostka nieposiadająca kapitału podstawowego, na przykład spółka cywilna, powinna ujawnić informacje analogiczne do wyżej podanych, 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

Informacje, które należy przedstawiać w rachunku zysków i strat

75. W rachunku zysków i strat powinny się znaleźć co najmniej następujące pozycje:
- a) przychody;
 - b) wynik na działalności operacyjnej;
 - c) koszty finansowe;

- d) udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć konsolidowanych metodą praw własności;
- e) obciążenia z tytułu podatków;
- f) zysk lub strata na działalności gospodarczej;
- g) zyski i straty nadzwyczajne;
- h) udziały mniejszości; oraz
- i) zysk lub strata netto za dany okres.

W razie gdy Międzynarodowy Standard Rachunkowości tego wymaga lub gdy taki sposób prezentacji potrzebny jest do wiernego przedstawienia finansowych wyników działalności jednostki, w rachunku zysków i strat zamieścić należy dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy cząstkowe.

76. Skutki różnych działań podejmowanych przez jednostkę, transakcji i zdarzeń różnią się pod względem trwałości, poziomowi ryzyka i przewidywalności, zaś ujawnienie poszczególnych elementów wyniku działalności pomaga zrozumieć wyniki osiągnięte oraz ocenić wyniki przyszłe. 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 różnych składników przychodów i kosztów. Bank na przykład modyfikuje opisy pozycji w celu spełnienia bardziej szczegółowych wymogów zawartych w ust. 9–17 MSR 30. Można dokonywać kompensowania pozycji przychodów i kosztów pod warunkiem spełnienia kryteriów zawartych w ust. 34.

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

77. W rachunku zysków i strat albo w informacji dodatkowej, jednostka gospodarcza powinna przedstawiać koszty w układzie porównawczym (rodzajowym) albo kalkulacyjnym.
78. Zachęca się jednostki do prezentowania podziału kosztów, o którym mowa w ust. 77 w rachunku zysków i strat.
79. Pozycje kosztów dzieli się dodatkowo w celu wyodrębnienia tych elementów składających się na finansowe wyniki działalności jednostki gospodarczej, które różnią się pod względem stabilności, wpływu na uzyskanie zysków lub poniesienie strat oraz przewidywalności. Informacje te przekazują się na jeden z dwóch sposobów.
80. Pierwszy sposób to metoda kosztów w układzie porównawczym. Koszty grupuje się w rachunku zysków i strat zgodnie z ich rodzajem (na przykład amortyzacja, koszty zakupu materiałów, koszty transportu, wynagrodzenia, koszty reklamy) i nie są one rozliczane na poszczególne działy/rodzaje działalności jednostki. Metodę tę łatwo jest stosować w wielu mniejszych jednostkach, gdyż nie zachodzi potrzeba rozliczania kosztów działalności operacyjnej na poszczególne działy /rodzaje działalności. Przykład klasyfikacji opartej na metodzie kosztów w układzie porównawczym przedstawia się następująco:

Przychody		X
Pozostałe przychody operacyjne		X
Zmiana stanu wyrobów gotowych i produkcji nie zakończonej	X	
Zużycie surowców i materiałów	X	
Wynagrodzenia i świadczenia na rzecz pracowników	X	
Amortyzacja	X	
Pozostałe koszty operacyjne	X	
	<hr/>	
Koszty operacyjne ogółem		(X)
		<hr/>
Zysk na działalności operacyjnej		X
		<hr/> <hr/>

81. Zmiana stanu zapasów wyrobów gotowych i produkcji w toku w ciągu okresu koryguje koszty produkcji, odzwierciedlając fakt, że produkcja albo zwiększyła poziom zapasów, albo sprzedaż przewyższająca produkcję zmniejszyła ich poziom. Zgodnie z ustawodawstwem niektórych krajów zwiększenie stanu produktów przedstawia się bezpośrednio po przychodach w przedstawionym powyżej zestawieniu. Stosowana metoda prezentacji nie powinna jednak sugerować, że kwoty takie wchodzą w skład przychodów.

82. Drugi sposób zwany jest metodą kosztów w układzie funkcjonalnym (kosztów w układzie kalkulacyjnym) lub „kosztu własnego sprzedaży”, zgodnie z którą koszty klasyfikuje się zgodnie z ich funkcją jako część kosztów sprzedanych produktów, towarów i materiałów, sprzedaży czy ogólnego zarządu. Prezentacja taka często dostarcza użytkownikom bardziej przydatnych informacji niż klasyfikacja kosztów w układzie porównawczym, ale rozliczanie kosztów na poszczególne działy /rodzaje działalności może być arbitralne i wiąże się w dużej mierze z subiektywną oceną. Przykład klasyfikacji metodą kosztów w układzie kalkulacyjnym przedstawia się następująco:

Przychody	X
Koszt własny sprzedaży	(X)
Zysk brutto na sprzedaży	X
Pozostałe przychody operacyjne	X
Koszty sprzedaży	(X)
Koszty ogólnego zarządu	(X)
Pozostałe koszty operacyjne	(X)
Zysk na działalności operacyjnej	X

83. Jednostki gospodarcze stosujące podział kosztów w układzie kalkulacyjnym powinny ujawniać dodatkowe informacje na temat kosztów w układzie porównawczym, w tym kwotę amortyzacji, wynagrodzeń i świadczeń na rzecz pracowników.

84. Wybór pomiędzy podziałem kosztów zgodnie z metodą kosztu własnego sprzedaży, a metodą kosztów w układzie porównawczym zależy zarówno od czynników historycznych, uwarunkowań danego sektora, jak i rodzaju organizacji. Obie metody prezentują koszty, których zmian można oczekiwać, pośrednio lub bezpośrednio wraz ze zmianą wielkości sprzedaży lub produkcji jednostki. Ponieważ każda z tych metod odpowiada potrzebom różnych rodzajów jednostek, niniejszy standard wprowadza wymóg dokonania wyboru metody w oparciu o kryterium rzetelniejszej prezentacji wyników działalności jednostki. 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 kosztu własnego sprzedaży.

85. Jednostka gospodarcza powinna ujawniać w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej kwotę zadeklarowanych lub zaproponowanych dywidend na jedną akcję za okres objęty sprawozdaniem finansowym.

ZMIANY W KAPITALE WŁASNYM

86. Jednostka gospodarcza powinna przedstawiać jako oddzielny element sprawozdania finansowego, sprawozdanie prezentujące:

- wynik finansowy netto za dany okres;
- szczegółowe pozycje przychodów lub kosztów, zysków lub strat, które, zgodnie z wymogami innych standardów, ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym oraz sumę takich pozycji; oraz
- łączy wpływ zmian zasad rachunkowości i korekt błędów podstawowych, dokonanych zgodnie z podejściem wzorcowym określonym w MSR 8.

Ponadto jednostka powinna zaprezentować albo w tym sprawozdaniu, albo w informacji dodatkowej:

- d) transakcje kapitałowe z właścicielami i wypłaty na rzecz właścicieli;
 - e) nie podzielony wynik finansowy z lat ubiegłych na początek okresu i na dzień bilansowy oraz zmiany w ciągu okresu; oraz
 - f) uzgodnienie wartości bilansowej każdej kategorii kapitału podstawowego, nadwyżki ze sprzedaży akcji powyżej ich wartości nominalnej i wszystkich kapitałów zapasowych (rezerwowych) na początek i na koniec okresu, wraz z oddzielnym ujawnieniem każdej zmiany stanu.
87. Zmiany w kapitale własnym jednostki gospodarczej pomiędzy dwoma dniami bilansowymi odzwierciedlają przyrost lub spadek jej aktywów netto lub zasobności w ciągu okresu, określone zgodnie z zasadami wyceny przyjętymi i ujawnionymi w sprawozdaniu finansowym. Z wyjątkiem zmian wynikających z transakcji przeprowadzanych z właścicielami, takich jak wpłaty na poczet kapitału i dywidendy, ogólna zmiana stanu kapitału własnego odpowiada łącznym zyskom i stratom wygenerowanym z tytułu działalności gospodarczej jednostki w danym okresie.
88. MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości” wymaga, aby wszystkie przychody i koszty uwzględniane były przy ustalaniu wyniku finansowego netto za dany okres, chyba że inny Międzynarodowy Standard Rachunkowości wymaga zastosowania innego rozwiązania lub je dopuszcza. Inne standardy wymagają, aby zyski i straty, takie jak różnice wartości netto z aktualizacji wyceny oraz niektóre różnice kursowe ujmowane były bezpośrednio jako zmiany w kapitale własnym, podobnie jak transakcje kapitałowe z właścicielami jednostki i wypłaty na ich rzecz. Ponieważ ważne jest uwzględnianie wszystkich zysków i strat przy ocenie zmian sytuacji finansowej jednostki pomiędzy dwoma dniami bilansowymi, niniejszy standard wymaga sporządzania oddzielnego elementu sprawozdania finansowego, które przedstawia ogólną kwotę zysków i strat jednostki, łącznie z tymi, które ujmowane są bezpośrednio w kapitale własnym.
89. Wymogi opisane w ust. 86 mogą zostać spełnione na wiele sposobów. Ustawodawstwo wielu krajów przewiduje stosowanie układu tabelarycznego, zgodnie z którym prezentuje się zestawienie pozycji składających się na zmiany pomiędzy saldem początkowym, a końcowym wszystkich składników kapitału własnego, obejmującym pozycje a)–f). Alternatywne rozwiązanie przewiduje prezentację oddzielnego sprawozdania wchodzącego w skład sprawozdania finansowego, obejmującego tylko pozycje a)–c). Przy stosowaniu tego podejścia pozycje d)–f) przedstawia się w informacji dodatkowej. Oba podejścia zilustrowane są w załączniku do niniejszego standardu. Bez względu na to, które podejście jest stosowane, w ust. 86 zawarty jest wymóg podawania sum pośrednich wchodzących w skład b), aby umożliwić użytkownikom ustalenie łącznych zysków i strat wynikających z działalności jednostki prowadzonej w ciągu okresu.

Rachunek przepływów pieniężnych

90. MSR 7 określa wymogi dotyczące prezentacji rachunku przepływów pieniężnych i związanej z nim informacji dodatkowej. Stwierdza się w nim, że informacje na temat przepływów środków pieniężnych są użyteczne dla użytkowników sprawozdań finansowych, ponieważ dają im podstawę do oceny zdolności jednostki gospodarczej do generowania środków pieniężnych i ich ekwiwalentów oraz oceny potrzeb jednostki związanych z wykorzystywaniem tych środków pieniężnych.

Informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego

Struktura

91. Informacja dodatkowa powinna:
- a) prezentować informacje na temat podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego i szczegółowych zasad rachunkowości wybranych i stosowanych w odniesieniu do znaczących transakcji i zdarzeń;
 - b) ujawniać informacje wymagane przez Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, jeżeli nie są one prezentowane gdzie indziej w sprawozdaniu finansowym; oraz
 - c) dostarczać informacji uzupełniających, które nie są prezentowane w bilansie, rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych, lecz są potrzebne do osiągnięcia rzetelnej prezentacji ⁽¹⁾.
92. Informacja dodatkowa powinna być prezentowana w sposób usystematyzowany. Każda pozycja bilansu, rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych powinna zawierać odsyłacz do ewentualnych danych jej dotyczących, przedstawionych w informacji dodatkowej.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-29 „Ujawnianie informacji – umowy na usługi koncesjonowane”.

93. Informacja dodatkowa zawiera opis lub bardziej szczegółowe zestawienie kwot składających się na pozycje bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych i zestawienia zmian w kapitale własnym, jak również informacje uzupełniające, np. o zobowiązaniach warunkowych i inwestycyjnych (pozabilansowych). Zawiera ona informacje wymagane w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i takie, do których ujawnienia zachęca się w tych standardach oraz inne informacje, których ujawnienie niezbędne jest dla zapewnienia rzetelnej prezentacji.
94. 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 Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (patrz: ust. 11);
 - określenie przyjętych metod wyceny i zasad rachunkowości;
 - uzupełniające dane dotyczące pozycji prezentowanych w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego, w kolejności odpowiadającej kolejności prezentacji każdej pozycji i elementu; oraz
 - inne informacje dotyczące:
 - zdarzeń warunkowych i inwestycyjnych i innych informacji finansowych; oraz
 - informacji niefinansowych.
95. Niekiedy może być potrzebne lub pożądane wprowadzenie zmiany kolejności pewnych pozycji w informacji dodatkowej. Na przykład informacje o stopach procentowych i korektach do poziomu wartości godziwej mogą być połączone z informacjami o terminie wymagalności instrumentów finansowych, mimo że pierwsze z nich dotyczą rachunku zysków i strat, a drugie bilansu. Tym niemniej, w miarę możliwości, zapewnić należy usystematyzowaną strukturę informacji dodatkowej.
96. Informacje na temat podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego i szczegółowych zasad (polityki) rachunkowości prezentować można jako oddzielną część sprawozdania finansowego.

Prezentacja zasad (polityki) rachunkowości

97. Część informacji dodatkowej poświęcona zasadom (polityce) rachunkowości powinna zawierać opis:
- zasady (zasad) wyceny zastosowanej (zastosowanych) przy sporządzaniu sprawozdania finansowego; oraz
 - każdej konkretnej zasady (polityki) rachunkowości, która jest potrzebna do poprawnego zrozumienia sprawozdania finansowego.
98. Ważne jest, aby oprócz szczegółowych zasad (polityki) rachunkowości zastosowanych w sprawozdaniu finansowym, użytkownicy znali zastosowaną (zastosowane) zasadę (zasady) wyceny (koszt historyczny, aktualna cena nabycia, wartość możliwa do uzyskania, wartość godziwa lub wartość bieżąca), ponieważ tworzą one podstawę sporządzenia całego sprawozdania finansowego. Jeżeli w sprawozdaniu finansowym stosuje się więcej niż jedną zasadę wyceny, na przykład wówczas, gdy dokonuje się aktualizacji wyceny pewnych aktywów trwałych (długoterminowych), wystarczy wskazać grupy aktywów lub pasywów, których dotyczy dana zasada wyceny.
99. Podejmując decyzję o ujawnieniu konkretnej zasady (polityki) rachunkowości, kierownictwo bierze pod uwagę to, czy informacja taka pomogłaby użytkownikom w zrozumieniu sposobu, w jaki transakcje i zdarzenia wpływają na wyniki działalności i sytuację finansową. Zasady rachunkowości, których prezentację można rozważać (bez konieczności ograniczenia się tylko do tych zasad), obejmują:
- ujmowanie przychodów;
 - zasady konsolidacji jednostek zależnych i stowarzyszonych;
 - połączenie jednostek gospodarczych;
 - wspólne przedsięwzięcia;
 - ujmowanie i amortyzację rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych;
 - aktywowanie kosztów finansowania i innych wydatków;

- g) umowy o usługę budowlaną;
- h) nieruchomości inwestycyjne;
- i) instrumenty finansowe i inwestycje;
- j) leasing;
- k) koszty prac badawczych i rozwojowych;
- l) zapasy;
- m) podatki; w tym podatek odroczony;
- n) rezerwy;
- o) koszty świadczeń pracowniczych;
- p) wycenę pozycji wyrażonych w walutach obcych i zabezpieczenie;
- q) definicja segmentów działalności i segmentów geograficznych oraz podstawę rozliczania kosztów na poszczególne segmenty;
- r) definicję środków pieniężnych i ich ekwiwalentów;
- s) uwzględnienie inflacji; oraz
- t) dotacje rządowe.

Inne Międzynarodowe Standardy Rachunkowości zawierają szczegółowe wymogi dotyczące ujawniania zasad rachunkowości dotyczących powyższych obszarów.

100. Każda jednostka gospodarcza bierze pod uwagę charakter swojej działalności oraz zasady rachunkowości, jakich ujawnienia użytkownik oczekowałby od tego rodzaju jednostki. Na przykład od wszystkich jednostek sektora prywatnego oczekuje się informacji o zasadach rachunkowości dotyczących podatku dochodowego, w tym na temat odroczonego podatku dochodowego oraz należności podatkowych. W razie gdy jednostka prowadzi znaczącą działalność zagraniczną lub dokonuje transakcji w walutach obcych, oczekiwane byłoby ujawnienie zasad (polityki) rachunkowości dotyczących ujmowania zysków i strat z tytułu różnic kursowych oraz zabezpieczania się przed ryzykiem związanym z takimi zyskami i stratami. W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym ujawnić należy zasadę, według której określono kwotę wartości firmy i udziałów mniejszości.
101. Dana zasada rachunkowości może być znacząca, nawet jeśli kwoty wykazywane za okres bieżący i za okresy poprzedzające nie są istotne. Właściwe jest również ujawnienie informacji na temat wszystkich zasad rachunkowości nie wynikających z istniejących Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, lecz wybranych i stosowanych zgodnie z ust. 20.

Ujawnianie innych informacji

102. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić 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;
 - c) nazwę jednostki dominującej oraz jednostki dominującej całej grupy; oraz
 - d) zatrudnienie na koniec okresu lub zatrudnienie średnioroczne.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

103. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1998 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.
104. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje MSR 1 „Ujawnianie zasad rachunkowości”, MSR 5 „Informacje ujawniane w sprawozdaniu finansowym” oraz MSR 13 „Prezentacja aktywów obrotowych i zobowiązań krótkoterminowych”, które zostały zatwierdzone przez Zarząd w wersji przekształconej w 1994 r.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 2
(ZAKTUALIZOWANY W 1993 R.)**

Zapasy

Niniejszy zaktualizowany Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje MSR 2 „Wycena i prezentacja zapasów według kosztów historycznych” zatwierdzony przez Zarząd w październiku 1975 r. Niniejszy zaktualizowany standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1995 r. i później.

W maju 1999 r. na mocy postanowień MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” wprowadzono poprawki do ust. 28. Poprawiony tekst stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2000 r. i później.

W grudniu 2000 r. na mocy postanowień MSR 41 „Rolnictwo” wprowadzono poprawki do ust. 1 oraz dodano ust. 16A. Poprawiony tekst stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2003 r. i później.

Następująca interpretacja SKI dotyczy MSR 2:

— SKI-1: „Spójność – różne metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia”.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	
Zakres	29
Definicje	29
Wycena zapasów	30
Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów	30
Koszty zakupu	30
Koszty przetworzenia	30
Pozostałe koszty	31
Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów w jednostce usługowej	31
Koszt wytworzenia produktów rolnych zebranych/pozyskanych z aktywów biologicznych	31
Techniki ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia	31
Metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia	31
Podejście wzorcowe	32
Dopuszczone podejście alternatywne	32
Wartość netto możliwa do uzyskania	32
Obciążanie kosztów okresu	33
Ujawnianie informacji	33
Data wejścia w życie	34

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu” do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

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

ZAKRES

1. Niniejszy standard należy stosować przy sporządzaniu sprawozdania finansowego zgodnie z systemem kosztów historycznych, do księgowania zapasów innych niż:
 - a) produkcja w toku wynikająca z umów o usługę budowlaną, łącznie z bezpośrednio z nią powiązanymi umowami o świadczenie usług (patrz: MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”);
 - b) instrumenty finansowe; oraz
 - c) należące do ich producentów zapasy produktów rolniczych i leśnych, rud mineralnych i produkcji rolniczej w zakresie, w jakim wycenia się je w wartości netto możliwej do uzyskania, zgodnie z utartą praktyką stosowaną w niektórych gałęziach przemysłu;
 - d) aktywów biologicznych powiązanych z działalnością rolniczą (patrz: MSR 41 „Rolnictwo”).
2. Niniejszy standard zastępuje MSR 2 „Wycena i prezentacja zapasów według kosztów historycznych”, zatwierdzony w 1975 r.
3. Zapasy, o których mowa w ust. 1 lit. c), wycenia się według 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 jednorodny rynek stwarzający minimalne ryzyko niepowodzenia sprzedaży. Zapasy te nie są objęte zakresem niniejszego standardu.

DEFINICJE

4. W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Zapasy są to aktywa:

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

Wartość netto możliwa do uzyskania jest to różnica między szacowaną ceną sprzedaży dokonywanej w toku zwykłej działalności gospodarczej a szacowanymi kosztami wykończenia i kosztami niezbędnymi do doprowadzenia sprzedaży do skutku.
5. 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 gospodarczą, łącznie z materiałami i surowcami oczekującymi na wykorzystanie w procesie produkcji. W przypadku jednostki gospodarczej świadczącej usługi do zapasów zalicza się wydatki poniesione na realizację usług, zgodnie z ust. 16, w odniesieniu do których jednostka gospodarcza nie ujęła jeszcze odnośnych przychodów (patrz: MSR 18 „Przychody”).

WYCENA ZAPASÓW

6. Zapasy należy wycenić 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

7. Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów powinny składać się ze wszystkich kosztów zakupu, kosztów przetworzenia oraz innych kosztów poniesionych w trakcie doprowadzania zapasów do ich aktualnego miejsca i stanu.

Koszty zakupu

8. Koszty zakupu zapasów składają się z ceny zakupu, ceł importowych i pozostałych podatków (innych niż te możliwe do odzyskania w okresie późniejszym przez jednostkę gospodarczą 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.
9. Do kosztów zakupu można zaliczyć różnice kursowe wynikające bezpośrednio z faktu nabycia zapasów zafakturowanych w walucie obcej, na co w rzadkich okolicznościach zezwala w dopuszczonym podejściu alternatywnym MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”. Różnice kursowe są ograniczone do różnic kursowych będących skutkiem ostrej dewaluacji lub deprecjacji waluty, przed którą nie istnieją praktyczne środki zabezpieczenia się, co wpływa na zobowiązania, których nie można uregulować i które wynikają bezpośrednio z niedawnego zakupu zapasów.

Koszty przetworzenia

10. Na koszty przetworzenia zapasów składają się koszty związane bezpośrednio z jednostką produkcji, takie jak bezpośrednia robocizna. Składają się na nie także systematycznie rozłożone, stałe i zmienne pośrednie koszty produkcji, poniesione przy przetwarzaniu materiałów w gotowe wyroby. 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.
11. 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 wycenić zapasów powyżej ich ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Zmienne pośrednie koszty produkcji przypisuje się do każdej jednostki produkcji na podstawie aktualnego stanu wykorzystania urządzeń produkcyjnych.
12. 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 przetwarzania 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 według wartości netto możliwej do uzyskania i wartość tę odejmuje się od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia podstawowego produktu. W rezultacie wartość bilansowa podstawowego produktu nie różni się w sposób istotny od jego ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.

Pozostałe koszty

13. 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 poza produkcyjnych oraz kosztów zaprojektowania produktów dla konkretnych klientów.
14. 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.
15. W nielicznych przypadkach koszty finansowania zewnętrznego zalicza się do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów. Okoliczności te zostały określone w dopuszczonym podejściu alternatywnym zawartym w MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”.

Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów w jednostce usługowej

16. Cena nabycia lub 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 ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów, lecz ujmuje się je jako koszty okresu, w którym zostały poniesione.

Koszt wytworzenia produktów rolnych zebranych/pozyskanych z aktywów biologicznych

- 16A. Zgodnie z MSR 41 „Rolnictwo”, zapasy obejmujące produkty rolnicze, zebrane/ pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki gospodarczej, 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

17. Dla ułatwienia można stosować techniki ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów, takie jak metoda kosztu standardowego, czy 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.
18. 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 ich 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 oryginalnej ceny sprzedaży. Często stosuje się średni procent marży brutto dla poszczególnych jednostek (sklepów/działów) handlu detalicznego.

Metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

19. Cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji zapasów dotyczące pozycji, które co do zasady, nie są wzajemnie wymienne, oraz towarów i usług wytworzonych i przeznaczonych do realizacji konkretnych przedsięwzięć, należy ustalić z zastosowaniem metody szczegółowej identyfikacji poszczególnych cen nabycia lub kosztów wytworzenia.

20. 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 wymiernymi. 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.

Podejście wzorcowe

21. Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów, innych niż te, o których mowa w ust. 19, należy ustalić z zastosowaniem metody „pierwsze weszło, pierwsze wyszło” (FIFO) lub metody średniej ważonej ⁽¹⁾.
22. 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 i/lub kosztów wytworzenia podobnych pozycji zapasów na początku okresu oraz cen nabycia i/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 gospodarczej.

Dopuszczone podejście alternatywne

23. Cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów, innych niż te, o których mowa w ust. 19, należy ustalić z zastosowaniem metody „ostatnie weszło, pierwsze wyszło” (LIFO) ⁽¹⁾.
24. Zgodnie z metodą LIFO przyjmuje się, że pozycje zapasów zakupionych lub wyprodukowanych jako ostatnie są sprzedawane w pierwszej kolejności, i w konsekwencji, pozycje pozostające w zapasach na koniec okresu są pozycjami zakupionymi lub wyprodukowanymi najwcześniej.

Wartość netto możliwa do uzyskania

25. 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.
26. 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 nie dających 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 branżowych lub geograficznych. Jednostki usługowe zazwyczaj kumulują koszty każdej usługi, za którą zostanie ustalona odrębna cena. Dlatego też każdą tego rodzaju usługę traktuje się jako odrębną pozycję.
27. 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 potwierdzają warunki istniejące na koniec okresu.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-I „Spójność – różne metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia”.

28. 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 gospodarczej, oraz w wyniku wiążących umów zakupu. Takie rezerwy lub zobowiązania warunkowe ujmują się zgodnie z MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”.
29. 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 zostaną 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.
30. 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, 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

31. W momencie sprzedaży zapasów wartość bilansowa tych zapasów powinna zostać ujęta jako koszt okresu, w którym ujmowane są odnośne przychody. Kwota wszelkich odpisów wartości zapasów do poziomu wartości netto możliwej do uzyskania oraz wszystkie straty w zapasach powinny zostać ujęte jako koszt okresu, w którym odpis lub straty miały miejsce. Odwrócenie odpisu wartości zapasów, wynikające ze zwiększenia ich wartości netto możliwej do uzyskania, powinno zostać ujęte jako zmniejszenie kwoty zapasów ujętych jako koszt okresu, w którym odwrócenie odpisu wartości miało miejsce.
32. Proces ujmowania wartości bilansowej sprzedanych zapasów jako kosztów w rachunku zysków i strat zapewnia współmierne ujęcie przychodów i kosztów.
33. Niektóre zapasy mogą zostać przypisane do innych aktywów, na przykład zapasy wykorzystane jako składnik rzeczowych aktywów trwałych wytworzonych przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie. Zapasy przypisane w ten sposób do innego składnika aktywów ujmują się jako koszty w rachunku zysków i strat w czasie okresu użytkowania tego składnika aktywów.

UJAWNIANIE INFORMACJI

34. W sprawozdaniu finansowym należy ujawnić informacje dotyczące:
- zasad (polityki) rachunkowości przyjętych do wyceny zapasów wraz z podaniem zastosowanych metod ustalania ich ceny nabycia lub kosztu wytworzenia;
 - łącznie wartości bilansowej zapasów oraz wartości bilansowej zapasów w rozbiu odpowiednim dla danej jednostki gospodarczej;
 - wartości bilansowej zapasów wykazywanych w wartości netto możliwej do uzyskania;
 - kwoty odwrócenia odpisów wartości ujętych w okresie jako przychód, zgodnie z ust. 31;
 - okoliczności lub zdarzeń, które doprowadziły do odwrócenia odpisu wartości zapasów zgodnie z ust. 31; oraz
 - wartości bilansowej zapasów stanowiących zabezpieczenie zobowiązań.

35. 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.
36. Jeżeli cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów ustala się przy użyciu metody LIFO, zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym opisanym w ust. 23, w sprawozdaniu finansowym należy ujawnić różnicę pomiędzy wartością zapasów ujętą w bilansie a:
- a) wartością uzyskaną zgodnie z ust. 21 lub wartością netto możliwą do uzyskania, w zależności od tego, która z tych kwot jest niższa; lub
 - b) aktualną ceną nabycia na dzień bilansowy lub wartością netto możliwą do uzyskania, w zależności od tego, która z tych kwot jest niższa.
37. W sprawozdaniu finansowym należy ujawnić:
- a) cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów ujęte jako koszt danego okresu; lub
 - b) koszty operacyjne odnoszące się do przychodów, ujmowane jako koszt danego okresu, podzielone według rodzaju.
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 gospodarczej mogą także usprawiedliwiać zaliczenie do kosztów okresu innych kosztów, takich jak koszty dystrybucji.
39. Niektóre jednostki gospodarcze 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 gospodarcza ujawnia kwoty kosztów operacyjnych dotyczące przychodów w danym okresie, podzielonych według rodzaju. W takim przypadku jednostka gospodarcza 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.
40. Kwoty odpisów do poziomu wartości netto możliwej do uzyskania mogą mieć taką wielkość, wpływ i rodzaj, iż ich ujawnienie może być wymagane zgodnie z MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

41. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1995 r. i później.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 7 (ZAKTUALIZOWANY W 1992 R.)

Rachunek przepływów pieniężnych

Niniejszy zaktualizowany Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje MSR 7 „Sprawozdanie ze zmian sytuacji finansowej” zatwierdzony przez Zarząd w październiku 1977 r. Zaktualizowany standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1994 r. i później.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	36
Zakres	36
Korzyści z informacji o przepływach środków pieniężnych	36
Definicje	37
Środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych	37
Prezentacja rachunku przepływów pieniężnych	37
Działalność operacyjna	38
Działalność inwestycyjna	38
Działalność finansowa	39
Sprawozdawczość dotycząca przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej	39
Sprawozdawczość dotycząca przepływów środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej i finansowej	40
Sprawozdawczość dotycząca przepływów środków pieniężnych w kwotach netto	40
Przepływy środków pieniężnych w walutach obcych	41
Zyski i straty nadzwyczajne	41
Odsetki i dywidendy	41
Podatek dochodowy	42
Inwestycje w jednostkach zależnych, jednostkach stowarzyszonych i we wspólnych przedsięwzięciach	42
Przejęcie i sprzedaż jednostek zależnych oraz innych części jednostki gospodarczej	42
Transakcje bezgotówkowe	43
Składniki środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych	43
Pozostałe informacje ujawniane w sprawozdaniu	43
Data wejścia w życie	44

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu” do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

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

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 dzielących je w ciągu danego okresu na przepływy z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej.

ZAKRES

1. Jednostka gospodarcza powinna sporządzać rachunek przepływów pieniężnych zgodnie z wymogami niniejszego standardu oraz prezentować je 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 gospodarcza wytwarza oraz wykorzystuje środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych. Jest tak niezależnie od rodzaju działalności prowadzonej przez jednostkę gospodarczą oraz bez względu na to, czy środki pieniężne można uznać za produkt wytwarzany przez jednostkę gospodarczą, co ma miejsce w przypadku instytucji finansowych. Jednostki gospodarcze 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 gospodarczymi wymóg prezentacji rachunku przepływów pieniężnych.

KORZYŚCI Z INFORMACJI O PRZEPLYWACH ŚRODKÓW 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 gospodarczej, jej struktury finansowej (łącznie z płynnością oraz wypłacalnością) i zdolności do wywierania wpływu na wysokość i okres wystąpienia przepływów środków pieniężnych w odpowiedzi na zmieniające się okoliczności i pojawiające się możliwości. Informacje na temat środków pieniężnych są użyteczne przy ocenie zdolności jednostki gospodarczej do uzyskiwania środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych, jak też umożliwia użytkownikom tych informacji opracowanie metod oceny i porównywania wartości bieżącej przyszłych przepływów środków pieniężnych występujących w różnych jednostkach gospodarczych. Zapewniają one również lepszą porównywalność sporządzanych przez różne jednostki sprawozdań z działalności poprzez ujednolicenie podejście księgowego do ewidencji takich samych transakcji i wydarzeń.
5. Informacje na temat przepływów środków pieniężnych (w ujęciu historycznym) często wykorzystuje się jako wskaźnik wysokości, okresu oraz pewności wystąpienia przyszłych przepływów środków pieniężnych. Są one także użyteczne dla celów sprawdzenia dokładności dokonywanych uprzednio ocen dotyczących przyszłych przepływów środków pieniężnych oraz analizy związków zachodzących między rentownością a przepływami środków pieniężnych 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 wymiennymi na określone kwoty środków pieniężnych oraz narażonymi na nieznaczne ryzyko zmiany wartości.

Przepływy środków pieniężnych 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 nie zaliczonych do ekwiwalentów środków pieniężnych.

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

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 gospodarczej. W takich okolicznościach bankowe kredyty w rachunku bieżącym są zaliczane do pozycji środki pieniężne i do ekwiwalentów środków pieniężnych. Charakterystyczną cechą tego rodzaju ustaleń z bankiem jest to, że saldo bankowe często zmienia stan z kredytowego na debetowe.
9. Z przepływów środków pieniężnych wyłącza się przesunięcia pomiędzy pozycjami środków pieniężnych i pozycjami ekwiwalentów środków pieniężnych, ponieważ stanowią one raczej część składową procesu zarządzania środkami pieniężnymi realizowanego przez jednostkę gospodarczą niż element działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej. Do zarządzania środkami pieniężnymi zalicza się inwestowanie nadwyżki środków pieniężnych w ekwiwalenty środków pieniężnych.

PREZENTACJA RACHUNKU PRZEPIYWÓW PIENIĘŻNYCH

10. Rachunek przepływów pieniężnych powinien przedstawiać informacje na temat przepływów środków pieniężnych zaistniałych w ciągu okresu, w podziale na działalność operacyjną, inwestycyjną i finansową.
11. Jednostka gospodarcza prezentuje przepływy środków pieniężnych 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 gospodarczej 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 środki 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 środków pieniężnych z działalności operacyjnej stanowią główny wskaźnik określający stopień, w jakim działalność operacyjna jednostki gospodarczej wytwarza środki pieniężne wystarczające do spłaty pożyczek, utrzymywania zdolności operacyjnej jednostki gospodarczej, wypłaty dywidend oraz dokonywania nowych inwestycji, bez korzystania z zewnętrznych źródeł finansowania. Informacje na temat szczegółowych składników zaistniałych przepływów środków pieniężnych (w ujęciu historycznym), w połączeniu z innymi informacjami, są użyteczne przy prognozowaniu przyszłych przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej.
14. Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej pochodzą przede wszystkim z podstawowej działalności przynoszącej przychody jednostce gospodarczej. Są one zatem zazwyczaj skutkiem transakcji i innych zdarzeń, które uwzględnia się przy ustaleniu zysku lub straty netto. Przykładami przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej są:
- środki pieniężne otrzymane z tytułu sprzedaży towarów i świadczenia usług;
 - środki pieniężne otrzymane z tytułu tantiem, opłat, prowizji i innych przychodów;
 - środki pieniężne zapłacone na rzecz dostawców towarów i usług;
 - środki pieniężne zapłacone na rzecz i w imieniu pracowników;
 - środki pieniężne otrzymane od zakładów ubezpieczeń oraz środki pieniężne zapłacone na rzecz zakładów ubezpieczeń z tytułu składek i odszkodowań, rent i innych świadczeń ubezpieczeniowych;
 - 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
 - środki pieniężne otrzymane oraz zapłacone z tytułu umów (dotyczących instrumentów finansowych będących w posiadaniu jednostki gospodarczej 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 netto. Jednakże przepływy środków pieniężnych powiązane z tego rodzaju transakcjami są przepływami z działalności inwestycyjnej.
15. Jednostka gospodarcza 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 odprzedaży. Zatem przepływy środków pieniężnych 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 tych instytucji, ponieważ wiążą się z podstawową działalnością powodującą powstawanie przychodów w tego rodzaju jednostce gospodarczej.

Działalność inwestycyjna

16. Ważne jest odrębne ujawnianie informacji dotyczących przepływów środków pieniężnych powstających w wyniku działalności inwestycyjnej, ponieważ takie przepływy środków pieniężnych wskazują na zakres poniesionych nakładów mających służyć wytwarzaniu przychodu oraz przepływów środków pieniężnych w przyszłości. Przykładami przepływów środków 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 wytworzonym w obrębie jednostki gospodarczej 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 gospodarczej oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (inne niż płatności za instrumenty uznane za ekwiwalenty środków pieniężnych lub za instrumenty będące w posiadaniu jednostki gospodarczej z przeznaczeniem handlowym);
 - środki pieniężne otrzymane ze sprzedaży instrumentów kapitałowych lub instrumentów dłużnych innej jednostki gospodarczej oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (inne niż środki pieniężne otrzymane za instrumenty uznane za ekwiwalenty środków pieniężnych lub za instrumenty będące w posiadaniu jednostki gospodarczej 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);

- g) środki pieniężne zapłacone z tytułu umów terminowych typu futures; forward; umów dotyczących opcji oraz umów swap; chyba że umowy są w posiadaniu jednostki gospodarczej z przeznaczeniem handlowym lub wówczas; gdy zapłacone środki pieniężne zaliczone zostały do działalności finansowej; oraz
- h) środki pieniężne otrzymane z tytułu umów terminowych typu futures, forward, umów dotyczących opcji oraz umów swap, chyba że umowy są w posiadaniu jednostki gospodarczej 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 środków pieniężnych z tytułu umowy klasyfikuje się w ten sam sposób, co przepływy środków pieniężnych wynikające z pozycji, która jest przezeń zabezpieczana.

Działalność finansowa

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

SPRAWOZDAWCZOŚĆ DOTYCZĄCA PRZEPLYWÓW ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH Z DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ

18. Jednostka gospodarcza powinna wykazać przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej posługując się:
- a) 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 netto 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 środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej lub finansowej.
19. Zaleca się wykorzystywanie metody bezpośredniej do wykazywania przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej. Metoda bezpośrednia dostarcza informacji, które mogą być użyteczne przy szacowaniu przyszłych przepływów środków 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 gospodarczej; 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 środków pieniężnych z działalności finansowej lub inwestycyjnej.

20. Zgodnie z metodą pośrednią przepływy środków pieniężnych netto z tytułu działalności operacyjnej ustala się poprzez skorygowanie zysku lub straty netto o skutki:
- zmiany stanu zapasów oraz należności i zobowiązań związanych z działalnością operacyjną w danym okresie;
 - pozycje bezgotówkowe takie jak amortyzacja, rezerwy, podatek odroczony, niezrealizowane zyski i straty z tytułu różnic kursowych, niepodzielone zyski jednostek stowarzyszonych, udziały mniejszości; oraz
 - inne pozycje, w przypadku których skutkami pieniężnymi są przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej lub inwestycyjnej.
- Alternatywnie, przepływy środków pieniężnych 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 PRZEPLYWÓW ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH Z DZIAŁALNOŚCI INWESTYCYJNEJ I FINANSOWEJ

21. Jednostka gospodarcza powinna oddzielnie wykazać główne kategorie otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych brutto powstałych w wyniku działalności inwestycyjnej i finansowej, chyba że przepływy środków pieniężnych opisane w ust. 22 i 24 są wykazane w kwotach netto.

SPRAWOZDAWCZOŚĆ DOTYCZĄCA PRZEPLYWÓW ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH W KWOTACH NETTO

22. Przepływy środków pieniężnych z poniżej wymienionych rodzajów działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej można wykazać w kwotach netto:
- otrzymane i zapłacone w imieniu klientów środki pieniężne, jeżeli przepływy środków pieniężnych odzwierciedlają działalność prowadzoną przez klienta, a nie działalność jednostki gospodarczej; oraz
 - 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 ust. 22 lit. a), są:
- akcept i spłata depozytów bankowych płatnych na żądanie;
 - środki będące własnością klientów, znajdujące się w jednostce inwestycyjnej; oraz
 - czynsze pobierane w imieniu i przekazywane właścicielom nieruchomości.
- Przykładami otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych, o których mowa w ust. 22 lit. b), są zaliczki na konto oraz spłaty:
- kwot podstawowych dotyczących posiadaczy kart kredytowych;
 - zakupu i sprzedaży inwestycji krótkoterminowych; oraz
 - innych pożyczek krótkoterminowych, na przykład posiadających trzymiesięczny lub krótszy termin płatności.
24. Przepływy środków pieniężnych powstające w wyniku poniżej wymienionych rodzajów działalności instytucji finansowych można wykazać w kwotach netto:
- otrzymane i zapłacone środki pieniężne z tytułu akceptu i spłaty depozytów o określonym terminie wymagalności;
 - ulokowanie depozytów w pewnych instytucjach finansowych i wycofanie depozytów z innych instytucji finansowych; oraz
 - wpłacone zaliczki oraz udzielone pożyczki gotówkowe klientom oraz spłata (zwrot) tychże zaliczek i pożyczek.

PRZEPIŁYWY ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH W WALUTACH OBCYCH

25. Przepływy środków pieniężnych powstające w wyniku transakcji dokonywanych w walutach obcych powinny być księgowane w walucie sprawozdawczej jednostki, przy zastosowaniu kursu wymiany waluty obcej na walutę sprawozdawczą z dnia zrealizowania przepływu środków pieniężnych.
26. Przepływy środków pieniężnych jednostki zależnej działającej za granicą powinny zostać przeliczone po kursie wymiany waluty obcej na walutę sprawozdawczą z dnia zrealizowania przepływu środków pieniężnych.
27. Przepływy środków pieniężnych 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 środków pieniężnych jednostki zależnej działającej za granicą, można na przykład zastosować średni ważony kurs wymiany za dany okres. MSR 31 nie zezwala jednakże na zastosowanie kursu wymiany z dnia bilansowego przy przeliczaniu przepływów środków pieniężnych jednostki zależnej działającej za granicą.
28. Niezrealizowane zyski i straty z tytułu różnic kursowych nie stanowią przepływów środków pieniężnych. Jednakże skutki zmian kursów wymiany dotyczące środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych posiadanych przez jednostkę gospodarczą 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 środków pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej i uwzględnia się w niej różnice, jeżeli takie występują, z tytułu wykazania tych przepływów środków pieniężnych po kursie wymiany obowiązującym na koniec okresu.

ZYSKI I STRATY NADZWYCZAJNE

29. Przepływy środków pieniężnych związane z nadzwyczajnymi zyskami lub nadzwyczajnymi stratami należy odpowiednio podzielić na przepływy powstające w wyniku działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej oraz odrębnie ujawnić informacje na ich temat.
30. W rachunku przepływów pieniężnych przepływy środków pieniężnych związane z zyskami lub stratami nadzwyczajnymi należy ujawnić odrębnie jako powstające w wyniku działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej, w celu umożliwienia użytkownikom zrozumienia ich rodzaju i wpływu na obecne i przyszłe przepływy środków pieniężnych jednostki gospodarczej. Te informacje stanowią uzupełnienie do oddzielnie ujawnianej informacji dotyczącej rodzaju i kwot zysków i strat nadzwyczajnych, której podanie wymagane jest na mocy MSR 8 „Zysk lub strata okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”.

ODSETKI I DYWIDENDY

31. Przepływy środków pieniężnych z tytułu odsetek i dywidend otrzymanych i wypłaconych należy ujawnić odrębnie. Powinny one być zaliczane 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 i otrzymane dywidendy zalicza się zazwyczaj do przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej. Jednakże w przypadku pozostałych jednostek gospodarczych nie ma uzgodnionego stanowiska w tej kwestii. Zapłacone odsetki oraz otrzymane odsetki i dywidendy można zaliczyć do przepływów środków z działalności operacyjnej, ponieważ mają one wpływ na ustalenie zysku lub straty netto. Alternatywnie, zapłacone odsetki oraz otrzymane odsetki i dywidendy można odpowiednio zaliczyć do przepływów środków pieniężnych z działalności finansowej i inwestycyjnej, ponieważ stanowią one koszty uzyskania środków finansowych lub zwroty z inwestycji.
34. Wypłacone dywidendy można zaliczyć do przepływów środków pieniężnych z działalności finansowej, ponieważ stanowią one koszt uzyskania środków finansowych. Alternatywnie, wypłacone dywidendy można zaliczyć do składników przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej, co pomogłoby użytkownikom w określeniu zdolności jednostki gospodarczej do wypłacania dywidend ze środków pieniężnych z działalności operacyjnej.

PODATEK DOCHODOWY

35. Przepływy środków pieniężnych z tytułu podatku dochodowego należy ujawnić odrębnie i zaliczyć do przepływów środków 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 środków 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 powiązania, i mogą mieć miejsce w innym okresie niż występujące przepływy środków pieniężnych wynikające z transakcji, z którymi są związane. Zatem zapłacone podatki zalicza się zazwyczaj do przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej. Jeżeli jednak istnieje praktyczna możliwość powiązania przepływów środków pieniężnych z tytułu podatku z pojedynczą transakcją powodującą wystąpienie przepływów środków pieniężnych, zaliczonych do działalności inwestycyjnej lub finansowej, przepływy środków pieniężnych z tytułu podatku zaliczane są odpowiednio do działalności inwestycyjnej lub finansowej. Jeżeli przepływy środków pieniężnych 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 środków pieniężnych między nim samym a podmiotem, w którym dokonuje inwestycji, czyli na przykład do dywidend i zaliczek.
38. Jednostka gospodarcza, która wykazuje w sprawozdaniu udziały we współkontrolowanym podmiocie (patrz: MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach”), stosując metodę konsolidacji proporcjonalnej, zamieszcza w skonsolidowanym rachunku przepływów pieniężnych swój udział procentowy w przepływach środków pieniężnych współkontrolowanego podmiotu. Jednostka gospodarcza, która tego rodzaju udziały wykazuje, stosując metodę praw własności, zamieszcza w rachunku przepływów pieniężnych, przepływy środków pieniężnych odnoszące się do jej inwestycji we współkontrolowanym podmiocie, a także wypłaty z tytułu podziału zysków oraz inne kwoty zapłacone lub otrzymane w toku rozliczeń między nią samą a współkontrolowanym podmiotem.

PRZEJĘCIE I SPRZEDAŻ JEDNOSTEK ZALEŻNYCH ORAZ INNYCH CZĘŚCI JEDNOSTKI GOSPODARCZEJ

39. Łączne przepływy środków pieniężnych z tytułu przejęcia lub sprzedaży jednostek zależnych lub innych części jednostki gospodarczej powinny być prezentowane odrębnie i zaliczane do działalności inwestycyjnej.
40. Zarówno w związku z przejęciem, jak i ze sprzedażą jednostek zależnych lub innych części jednostki gospodarczej, jednostka gospodarcza powinna w odniesieniu do każdego okresu wykazywać 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 gospodarczej, która została przejęta lub sprzedana; oraz
 - wartość aktywów i pasywów połączonych w najważniejsze kategorie, innych niż środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych w jednostce zależnej lub w innej części jednostki gospodarczej przejętej lub sprzedanej.
41. Odrębna prezentacja przepływów środków pieniężnych wynikających z przejęcia i sprzedaży jednostek zależnych i innych podmiotów gospodarczych jako pojedynczych pozycji, której towarzyszy odrębne ujawnienie kwot aktywów i pasywów przejętych lub sprzedanych, pomaga w rozróżnieniu tych przepływów środków pieniężnych od przepływów z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej. Skutków, jakie na przepływy środków pieniężnych wywiera sprzedaż, nie odejmuje się od skutków, jakie na przepływy środków pieniężnych wywiera zakup.
42. Łączną sumę zapłaconych lub otrzymanych środków pieniężnych 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, należy wykluczyć z rachunku przepływów pieniężnych. Tego rodzaju transakcje należy ujawnić 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 środków pieniężnych, mimo iż oddziałują na strukturę kapitału i aktywów jednostki gospodarczej. Wykluczenie operacji bezgotówkowych z rachunku przepływów pieniężnych jest zgodne z celem sporządzania rachunku przepływów pieniężnych, ponieważ pozycje te nie powodują powstania przepływów środków 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 gospodarczej za pomocą emisji akcji; oraz
 - konwersja długów na akcje.

SKŁADNIKI ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH I EKWIWALENTÓW ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH

45. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić składniki środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych oraz zaprezentować 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 gospodarcza ujawnia zasady rachunkowości przyjęte przy ustalaniu tego, co wchodzi w skład środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych.
47. Skutki jakichkolwiek zmian zasad ustalania składników 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 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”.

POZOSTAŁE INFORMACJE UJAWNIANE W SPRAWOZDANIU

48. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić informacje, wraz z załączonym komentarzem kierownictwa, dotyczące wielkości znaczących sald środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych będących w posiadaniu jednostki gospodarczej, 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 gospodarczej. 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 środków pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej związanych z udziałami we wspólnym przedsięwzięciu, które wykazuje się zgodnie z metodą proporcjonalnej konsolidacji;
 - łącznej sumy przepływów środków pieniężnych wskazujących na wzrost zdolności operacyjnej, przedstawionej oddzielnie od sumy przepływów środków pieniężnych niezbędnych w celu utrzymania dotychczasowej zdolności operacyjnej; oraz

- d) sumy przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej w ramach wszystkich wykazywanych w sprawozdaniu segmentów przemysłowych i geograficznych (patrz: MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”).
51. Oddzielne ujawnienie informacji na temat przepływów środków pieniężnych wskazujących na wzrost zdolności operacyjnej od przepływów środków pieniężnych potrzebnych do utrzymania zdolności operacyjnej jest użyteczne, ponieważ umożliwia użytkownikom ocenę, czy jednostka gospodarcza we właściwy sposób inwestuje w utrzymanie swej zdolności operacyjnej. Jednostka gospodarcza niewłaściwie inwestująca w utrzymanie zdolności operacyjnej może, ze względu na bieżącą płynność i wypłaty z zysku na rzecz właścicieli, osłabić swoją rentowność w przyszłości.
52. Ujawnienie przepływów środków pieniężnych w podziale na segmenty umożliwia użytkownikom lepsze zrozumienie związków zachodzących między przepływami środków pieniężnych z działalności gospodarczej jako całości i jej częściami składowymi, jak również lepsze zrozumienie dostępności i różnorodności przepływów środków pieniężnych w podziale na segmenty.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

53. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1994 r. i później.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 8 (ZAKTUALIZOWANY W 1993 R.)

Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości

Na mocy postanowień MSR 35 „Działalność w trakcie zaniechania” zastąpiono ust. 4 oraz ust. 19–22 MSR 8. Na mocy postanowień MSR 35 zastąpiono także definicję „działalności zaniechanej” zamieszczoną w ust. 6 MSR 8. MSR 35 stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. i później.

Na mocy postanowień MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne” wprowadzono poprawki do ust. 44, którego tekst został pogrubiony i zapisany kursywą. MSR 40 stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2001 r. i później.

Następująca interpretacja SKI dotyczy MSR 8:

— SKI-8 „Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości”.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	45
Zakres	45
Definicje	45
Zysk lub strata netto okresu	46
Pozycje nadzwyczajne	46
Zysk lub strata z działalności gospodarczej	47
(Ustępy usunięte)	47
Zmiany wartości szacunkowych	47
Podstawowe błędy	48

Podejście wzorcowe	48
Dopuszczone podejście alternatywne	49
Zmiany zasad (polityki) rachunkowości	49
Zastosowanie postanowień Międzynarodowego Standardu Rachunkowości	50
Inne zmiany zasad (polityki) rachunkowości – podejście wzorcowe	50
Inne zmiany zasad (polityki) rachunkowości – dopuszczone podejście alternatywne	51
Data wejścia w życie	51

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Celem niniejszego Standardu jest określenie metod klasyfikacji, podejścia księgowego do niektórych pozycji rachunku zysków i strat, oraz ujawniania informacji na ich temat. Ma to służyć temu, aby wszystkie jednostki gospodarcze sporządzały i prezentowały rachunek zysków i strat w sposób spójny. Wpływa to pozytywnie na porównywalność sprawozdań jednostki zarówno ze sprawozdaniami finansowymi jednostki gospodarczej za ubiegłe okresy, jaki i ze sprawozdaniami finansowymi innych jednostek. W związku z powyższym niniejszy standard wprowadza wymogi dotyczące klasyfikacji i ujawniania informacji na temat pozycji nadzwyczajnych oraz ujawniania informacji na temat niektórych pozycji składających się na zysk lub stratę z działalności gospodarczej. Standard określa także podejście księgowo, jakie należy przyjąć w stosunku do zmian wartości szacunkowych, zmian zasad (polityki) rachunkowości oraz do korekt podstawowych błędów.

ZAKRES

1. Niniejszy standard powinien być stosowany do prezentacji w rachunku zysków i strat zarówno zysków i strat z działalności gospodarczej, jak i pozycji nadzwyczajnych oraz przy uwzględnianiu w sprawozdaniu zaistniałych zmian wartości szacunkowych, podstawowych błędów i zmian zasad (polityki) rachunkowości.
2. Niniejszy Standard zastępuje zatwierdzony w 1977 r. MSR 8 „Pozycje nietypowe”, pozycje dotyczące wcześniejszych okresów oraz zmiany zasad (polityki) rachunkowości.
3. Niniejszy standard dotyczy między innymi ujawniania informacji na temat niektórych pozycji składających się na zysk lub stratę netto danego okresu. Wymogi dotyczące ujawniania informacji uzupełniają postanowienia dotyczące tego zagadnienia zawarte w innych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, w tym w MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”.
4. (Ustęp usunięty)
5. Skutki podatkowe pozycji nadzwyczajnych, podstawowych błędów i zmiany zasad (polityki) rachunkowości powinny być ujęte w sprawozdaniu, a informacje na ich temat ujawniane zgodnie z MSR 12 „Podatek dochodowy”. Pozycje określone mianem nietypowych w MSR 12, zakresem znaczeniowym odpowiadają terminowi „pozycje nad zwyczajne, zgodnie z definicją przedstawioną w niniejszym standardzie”.

DEFINICJE

6. W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Pozycje nadzwyczajne to przychody lub koszty powstałe w wyniku zdarzeń lub transakcji, które można wyraźnie odróżnić od działalności gospodarczej jednostki gospodarczej, co pozwala oczekiwać, iż nie będą powtarzać się często ani regularnie.

Działalność gospodarcza są to wszelkie prowadzone przez jednostkę gospodarczą działania stanowiące przedmiot jej działalności, jak również czynności towarzyszące, służące realizacji tych działań, z nimi ściśle związane i z nich wynikające.

Podstawowe błędy są to błędy wykryte w bieżącym okresie, których znaczenie jest na tyle duże, iż w świetle ich wykrycia nie można nadal uznawać, że sprawozdania finansowe za poprzedni okres lub kilka poprzednich okresów były wiarygodne na dzień ich publikacji.

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

ZYSK LUB STRATA NETTO OKRESU

7. Wszystkie pozycje przychodów i kosztów ujęte w danym okresie powinny zostać uwzględnione przy ustalaniu zysku lub straty netto danego okresu, chyba że któryś z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości nakłada wymóg lub dopuszcza zastosowanie innego rozwiązania.
8. Zwykle wszystkie pozycje przychodów i kosztów ujęte w danym okresie uwzględniane są przy ustalaniu zysku lub straty netto danego okresu. Dotyczy to także pozycji nadzwyczajnych i skutków zmian wartości szacunkowych. Jednak w pewnych okolicznościach niektóre pozycje mogą zostać wyłączone z zysku lub straty netto danego okresu. W niniejszym standardzie podano dwie sytuacje tego rodzaju: korekty podstawowych błędów oraz skutki zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości.
9. Inne Międzynarodowe Standardy Rachunkowości także dotyczą pozycji, które mogą spełniać wymogi zawartych w „Założeniach koncepcyjnych” definicji przychodu lub kosztów, które jednak zwykle nie są uwzględniane przy ustalaniu zysku lub straty netto. Przykładami są nadwyżki z przeszacowania (patrz: MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”) oraz zyski i straty powstałe z tytułu przeliczenia sprawozdań finansowych podmiotów zagranicznych (patrz: MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”).
10. Zysk lub strata netto danego okresu zawiera następujące elementy, z których każdy powinien zostać ujawniony w rachunku strat i zysków:
 - a) zysk lub strata z działalności gospodarczej; oraz
 - b) pozycje nadzwyczajne.

Pozycje nadzwyczajne

11. Rodzaj oraz kwotę każdej pozycji nadzwyczajnej należy ujawnić oddzielnie.
12. Niemal wszystkie pozycje przychodów i kosztów uwzględniane przy ustalaniu zysku lub straty netto danego okresu powstają w wyniku działalności gospodarczej jednostki. Rzadko więc zdarzenia lub transakcje powodują powstawanie pozycji nadzwyczajnych.
13. Aby stwierdzić, czy dane zdarzenie lub transakcja wyraźnie odróżnia się od zdarzeń lub transakcji zaistniałych w ramach działalności gospodarczej jednostki, należy porównać rodzaj danego zdarzenia lub danej transakcji ze zwykłą działalnością prowadzoną przez jednostkę gospodarczą, a nie opierać się na oczekiwaniach co do częstotliwości występowania tych zdarzeń lub transakcji. Ze względu na różny zakres działalności gospodarczej poszczególnych jednostek, dane zdarzenie lub transakcja może mieć charakter nadzwyczajny dla jednej jednostki gospodarczej, lecz nie mieć takiego charakteru w przypadku innych jednostek. Dla przykładu, straty spowodowane trzęsieniem ziemi dla wielu jednostek gospodarczych będą pozycjami nadzwyczajnymi. Jednak już jednostka będąca zakładem ubezpieczeń nie może zaliczyć do pozycji nadzwyczajnych roszczeń odszkodowawczych z tytułu trzęsienia ziemi zgłoszonych przez beneficjentów polis ubezpieczeniowych wystawionych przez tę jednostkę tytułem ubezpieczenia od tego rodzaju ryzyka.
14. Przykładami zdarzeń lub transakcji, które generalnie powodują powstanie pozycji nadzwyczajnych, są:
 - a) wyłączenie aktywów; lub
 - b) trzęsienie ziemi, bądź inna katastrofa wynikająca z działania sił natury.
15. Rodzaj i kwotę każdej pozycji nadzwyczajnej można ujawnić w rachunku zysków i strat, a w wypadku, gdy informacje te ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, to w samym rachunku zysków i strat należy ujawnić łączną kwotę wszystkich pozycji nadzwyczajnych.

Zysk lub strata z działalności gospodarczej

16. Jeśli pozycje przychodów i kosztów, które weszły w skład zysku lub straty z działalności gospodarczej, mają taką wielkość, rodzaj bądź znaczenie, że ich ujawnienie jest przydatne z punktu widzenia wyjaśnienia wyników działalności jednostki gospodarczej za dany okres, to rodzaj i kwoty takich pozycji powinny być ujawnione odrębnie.
17. Chociaż pozycje przychodów i kosztów, o których mowa w ust. 16, nie są pozycjami nadzwyczajnymi, to rodzaj i kwota tych pozycji mogą okazać się przydatne dla użytkowników sprawozdań finansowych pragnących uzyskać zrozumienie sytuacji finansowej i wyników działalności jednostki gospodarczej, oraz dla celów prognozowania sytuacji finansowej i wyników działalności jednostki w przyszłości. Zazwyczaj tego rodzaju informacje ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.
18. Do przypadków, które mogą powodować potrzebę oddzielnego ujawnienia pozycji przychodów i kosztów zgodnie z ust. 16, zalicza się:
 - a) odpisy wartości zapasów do ich wartości netto możliwej do uzyskania, lub odpisy wartości pozycji rzeczowych aktywów trwałych do ich wartości odzyskiwalnej, a także odwrócenie tych odpisów;
 - b) restrukturyzacja działalności jednostki gospodarczej i rozwiązanie (odwrócenie) rezerw na koszty restrukturyzacji;
 - c) zbycie pozycji rzeczowych aktywów trwałych;
 - d) zbycie inwestycji długoterminowych;
 - e) działalność zaniechana;
 - f) rozliczenie roszczeń spornych; oraz
 - g) rozwiązanie (odwrócenie) innych rezerw.
- 19–22. (Ustępy zostały usunięte – patrz: MSR 35 „Działalność w trakcie zaniechania”).

Zmiany wartości szacunkowych

23. 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 najbardziej aktualnych, dostępnych informacji. Zastosowanie wartości szacunkowych może być na przykład wymagane w przypadku określenia wysokości wątpliwych należności oraz zapasów, które utraciły przydatność, ustalenia długości okresów użytkowania aktywów podlegających amortyzacji, czy też oczekiwanego trybu zużywania korzyści ekonomicznych związanych z tymi aktywami. Stosowanie rozsądnych wartości szacunkowych jest podstawowym elementem procesu sporządzania sprawozdań finansowych i nie podważa ono wiarygodności tychże sprawozdań.
24. Dana wartość szacunkowa może zostać zweryfikowana, jeśli zmienią się okoliczności będące podstawą dokonanych szacunków, lub w wyniku pozyskania nowych informacji, postępującego rozwoju wypadków, czy zdobycia większego doświadczenia. Weryfikacja wartości szacunkowych nie powoduje automatycznie, że korekta z tego tytułu spełnia definicję pozycji nadzwyczajnej, czy podstawowego błędu.
25. Czasami mogą wystąpić trudności w odróżnieniu zmiany zasady (polityki) rachunkowości od zmiany danej wartości szacunkowej. W takich przypadkach zmianę traktuje się jako zmianę wartości szacunkowej i dokonuje się ujawnienia stosowanych informacji.
26. Skutki zmian danej wartości szacunkowej powinny zostać uwzględnione przy ustalaniu wysokości zysku lub straty netto:
 - a) w okresie, w którym nastąpiła zmiana, jeśli zmiana ta dotyczy tylko tego okresu; lub
 - b) w okresie, w którym nastąpiła zmiana i w okresach przyszłych, jeśli zmiana ta dotyczy wszystkich tych okresów.
27. Zmiana danej wartości szacunkowej może wpływać tylko na bieżący okres, lub na okres bieżący i okresy przyszłe. Przykładowo zmiana szacunku wartości wątpliwych należności wpływa tylko na wyniki bieżącego okresu i jest niezwłocznie ujmowana w sprawozdaniu. Jednak zmiany szacunkowego okresu użytkowania, lub oczekiwanego trybu zużywania korzyści ekonomicznych płynących z podlegającego amortyzacji składnika aktywów, wpływają na koszty amortyzacji zarówno w bieżącym okresie, jak i we wszystkich pozostałych okresach, które nastąpią przed upływem okresu użytkowania tego składnika aktywów. W obu przypadkach skutek zmiany dotyczącej bieżącego okresu ujmowany jest jako przychód lub koszt w okresie bieżącym. Skutek (jeśli takowy będzie), jaki zmiana ta wywrze w przyszłych okresach, będzie ujmowany w sprawozdaniach przyszłych okresów.

28. Skutek zmiany wartości szacunkowej powinien być tak samo sklasyfikowany w rachunku zysków i strat, jak poprzednio sklasyfikowano pozycję, której wartość była szacowana.
29. W celu zapewnienia porównywalności sprawozdań finansowych dotyczących różnych okresów, skutek zmian wartości szacunkowej służącej oszacowaniu pozycji, która poprzednio była uwzględniona w zysku lub stracie netto z działalności gospodarczej, należy uwzględnić w tym samym składniku zysku lub straty netto. Skutek zmian wartości szacunkowej służącej oszacowaniu pozycji, która poprzednio była zaliczona do pozycji nadzwyczajnych, należy wykazać jako pozycję nadzwyczajną.
30. Należy ujawnić rodzaj i kwotę zmiany wartości szacunkowej, która wywołuje istotne skutki w bieżącym okresie, lub która – według przewidywań – takie istotne skutki wywoła w kolejnych okresach. Jeśli ze względów praktycznych nie jest możliwe liczbowe wyrażenie wielkości tych zmian, fakt ten powinien zostać ujawniony.

PODSTAWOWE BŁĘDY

31. W bieżącym okresie może dojść do wykrycia błędów popełnionych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za poprzedni lub kilka poprzednich okresów. Błędy takie mogą być wynikiem pomyłek matematycznych, pomyłek w stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości, błędnej interpretacji faktów, oszustw lub niedopatrzeń. Korekta tych błędów zwykle uwzględniana jest przy ustalaniu zysku lub straty netto bieżącego okresu.
32. W rzadkich przypadkach błąd ma tak znaczący wpływ na sprawozdania finansowe za poprzedni lub kilka poprzednich okresów, że w świetle ich wykrycia nie można nadal uznawać, iż sprawozdania były wiarygodne na dzień ich publikacji. Błędy takie określa się terminem „błędy podstawowe”. Przykładem błędu podstawowego może być włączenie do sprawozdania finansowego ubiegłego okresu istotnych kwot jako „środków trwałe w budowie” e oraz „należności”, na podstawie oszukańczej umowy, której realizacji nie można wyegzekwować. Korekta podstawowych błędów, które odnoszą się do okresów ubiegłych wymaga przekształcenia danych porównawczych, lub przedstawienia dodatkowych danych pro forma.
33. Odróżnienie korekty podstawowych błędów od zmiany wartości szacunkowej jest wykonalne. Wartości szacunkowe z natury rzeczy są pewnymi przybliżeniami, które mogą wymagać weryfikacji po uzyskaniu dodatkowych informacji. Na przykład, ujęcie w sprawozdaniu zysku lub straty na skutek poznania biegu wypadków dotyczących zdarzenia warunkowego i wcześniej nie mogło być wiarygodnie oszacowane, nie stanowi korekty podstawowego błędu.

Podejście wzorcowe

34. Kwota korekty podstawowego błędu odnoszącego się do ubiegłych okresów powinna zostać wykazana w sprawozdaniu jako korekta bilansu otwarcia nie podzielonego zysku lat ubiegłych. Dane porównawcze powinny zostać przekształcone, z wyjątkiem sytuacji, gdy jest to niewykonalne ze względów praktycznych.
35. Sprawozdanie finansowe, włącznie z danymi porównawczymi dotyczącymi ubiegłych okresów, powinno być prezentowane w taki sposób, jak gdyby podstawowy błąd skorygowano już w okresie, w którym został on popełniony. W związku z tym kwota korekty odnoszącej się do każdego z prezentowanych okresów powinna być uwzględniona w zysku lub stracie netto danego okresu. O kwotę korekty odnoszącej się do okresów wcześniejszych od okresów uwzględnianych w danych porównawczych zawartych w sprawozdaniu finansowym, koryguje się bilans otwarcia nie podzielonego zysku lat ubiegłych najwcześniejszego prezentowanego okresu. Wszelkie inne informacje prezentowane w odniesieniu do wcześniejszych okresów, takie jak zestawienie historycznych danych finansowych, także powinny zostać przekształcone.
36. Przekształcenie danych porównawczych nie zawsze musi pociągać za sobą konieczność wprowadzenia poprawek w sprawozdaniu finansowym, które zostało już zatwierdzone przez akcjonariuszy/udziałowców, lub zostało zgłoszone i zarejestrowane przez odpowiednie władze. Obowiązek wprowadzenia poprawek w takim sprawozdaniu finansowym może wynikać z prawodawstwa niektórych krajów.
37. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić, co następuje:
 - a) rodzaj popełnionego podstawowego błędu;
 - b) kwotę korekty dotyczącej bieżącego okresu i każdego prezentowanego w sprawozdaniu poprzedniego okresu;
 - c) kwotę korekty dotyczącej okresów wcześniejszych od okresów uwzględnionych w danych porównawczych; oraz
 - d) fakt przekształcenia danych porównawczych, lub informację, o tym, że ich przekształcenie jest ze względów praktycznych niewykonalne.

Dopuszczone podejście alternatywne

38. Kwota korekty podstawowego błędu powinna zostać uwzględniana przy ustalaniu zysku lub straty netto bieżącego okresu. Dane porównawcze powinny być prezentowane w taki sam sposób jak w sprawozdaniu finansowym ubiegłego okresu. Ponadto należy zaprezentować przygotowane zgodnie z ust. 34 dodatkowe dane pro forma, z wyjątkiem sytuacji gdy jest to niewykonalne ze względów praktycznych.
39. Korekta podstawowego błędu powinna zostać uwzględniana przy ustalaniu zysku lub straty netto bieżącego okresu. Mimo to prezentuje się również dodatkowe informacje, często w postaci oddzielnych kolumn, ukazujących zysk lub stratę netto za bieżący okres oraz za wszystkie prezentowane okresy ubiegłe tak, jak gdyby podstawowy błąd został skorygowany w okresie, w którym go popełniono. Zastosowanie podobnego rozwiązania może być konieczne w krajach, w których wymaga się wykazywania w sprawozdaniu finansowym danych porównawczych uzgodnionych ze sprawozdaniami finansowymi prezentowanymi w poprzednich okresach.
40. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić:
- rodzaj popełnionego podstawowego błędu;
 - kwotę korekty ujętej w zysku lub stracie netto bieżącego okresu; oraz
 - kwotę korekty uwzględnionej w każdym z okresów, dla których prezentowano dane pro forma, oraz kwotę korekty odnoszącej się do okresów wcześniejszych od okresów objętych zakresem danych pro forma. Jeśli jest to ze względów praktycznych niewykonalne, należy fakt ten ujawnić.

ZMIANY ZASAD (POLITYKI) RACHUNKOWOŚCI

41. Użytkownicy informacji powinni mieć możliwość porównania sprawozdań finansowych jednostki gospodarczej na przestrzeni pewnego okresu czasu, by móc określić tendencje zmian sytuacji finansowej jednostki, jej wyników działalności oraz przepływów pieniężnych. Dlatego też zwykle należy stosować te same zasady (politykę) rachunkowości w każdym okresie.
42. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości można dokonać tylko wówczas, gdy taki wymóg nakłada statut, bądź organ ustanawiający standardy rachunkowości, lub też gdy zmiana zasad (polityki) rachunkowości zapewni bardziej właściwą prezentację zdarzeń lub transakcji w sprawozdaniu finansowym danej jednostki gospodarczej.
43. O zapewnieniu bardziej właściwej prezentacji zdarzeń lub transakcji jednostki gospodarczej w sprawozdaniu finansowym można mówić, gdy nowe zasady (polityka) rachunkowości skutkują podaniem bardziej odpowiednich (do potrzeb) i bardziej przydatnych informacji o sytuacji finansowej, wynikach działalności, czy przepływach pieniężnych jednostki gospodarczej.
44. Jako zmiany zasad (polityki) rachunkowości nie traktuje się:
- przyjęcia zasady (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zdarzeń i transakcji, które różnią się w swej treści od poprzednio występujących zdarzeń lub transakcji; oraz
 - przyjęcia nowej zasady (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zdarzeń lub transakcji, które nie występowały wcześniej lub były nieistotne.

Przyjęcie po raz pierwszy zasady polegającej na wykazywaniu aktywów w wartościach przeszacowanych zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym zawartym w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” lub w MSR 38 „Wartości niematerialne stanowi zmianę zasad (polityki) rachunkowości”, lecz traktuje się ją raczej – w zależności od sytuacji – jako przeszacowanie zgodnie z MSR 16 lub MSR 38s niż jako zmianę w świetle niniejszego standardu. Dlatego też nie stosuje się ust. 49–57 niniejszego standardu do takich zmian zasad (polityki) rachunkowości.

45. Zgodnie z wymogami niniejszego standardu zmianę zasad (polityki) rachunkowości stosuje się retrospektywnie lub prospektywnie. Zastosowanie retrospektywne powoduje przyjęcie nowych zasad (polityki) rachunkowości do zdarzeń lub transakcji tak jak gdyby zasady te działały od zawsze. Zmienione zasady (politykę) rachunkowości stosuje się wówczas w odniesieniu do zdarzeń i transakcji już od chwili pojawienia się tych pozycji. Prospektywne zastosowanie zmiany oznacza, że nowe zasady (politykę) rachunkowości stosuje się w odniesieniu do zdarzeń i transakcji, które nastąpiły już po dacie wprowadzenia zmiany. Nie dokonuje się korekt dotyczących ubiegłych okresów, ani poprzez skorygowanie bilansu otwarcia nie podzielonego zysku lat ubiegłych, ani wykazywanego zysku lub straty netto bieżącego okresu, ponieważ dotychczasowe salda nie są przekształcane. Tym niemniej nowe zasady (politykę) rachunkowości stosuje się w odniesieniu do dotychczasowych sald od momentu wprowadzenia zmiany. Przykładowo jednostka gospodarcza może zdecydować o zmianie zasad (polityki) rachunkowości dotyczących kosztów finansowania zewnętrznego i aktywować te koszty według wskazań dopuszczonego podejścia alternatywnego, zgodnie z MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”. W przypadku prospektywnego zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości, zasady te będą stosować się tylko do kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych po dacie wprowadzenia zmiany zasad (polityki) rachunkowości.

Zastosowanie postanowień Międzynarodowego Standardu Rachunkowości

46. Zmiana zasad (polityki) rachunkowości wprowadzona ze względu na przyjęcie postanowień Międzynarodowego Standardu Rachunkowości, powinna zostać ujęta w sprawozdaniu zgodnie ze szczegółowymi przepisami przejściowymi zawartymi w danym Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości, jeśli takowe istnieją. Przy braku jakichkolwiek przepisów przejściowych, zmiana zasad (polityki) rachunkowości powinna zostać wprowadzona zgodnie z podejściem wzorcowym opisanym w ust. 49, 52 i 53 lub zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym opisanym w ust. 54, 56, i 57.
47. Przepisy przejściowe zawarte w poszczególnych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości mogą nakładać wymóg lub dopuszczać zarówno retrospektywne, jak i prospektywne zastosowanie zmian zasad (polityki) rachunkowości.
48. Jeśli dana jednostka gospodarcza nie zastosowała nowego Międzynarodowego Standardu Rachunkowości, który został opublikowany przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości – KMSR (IASB), ale który jeszcze nie wszedł w życie, to zaleca się, aby taka jednostka ujawniła informację na temat rodzaju przyszłych zmian zasad (polityki) rachunkowości, oraz ujawniła szacunki dotyczące wpływu tej zmiany na zysk lub stratę netto oraz na jej sytuację finansową.

Inne zmiany zasad (polityki) rachunkowości – podejście wzorcowe

49. Zmianę zasad (polityki) rachunkowości należy zastosować retrospektywnie, z wyjątkiem sytuacji, gdy nie ma możliwości rozsądnego ustalenia kwoty wszelkich wynikających ze zmiany korekt odnoszących się do ubiegłych okresów. Wszelkie korekty wynikające ze zmiany zasad (polityki) rachunkowości powinny zostać wykazane jako korekty bilansu otwarcia nie podzielonego zysku lat ubiegłych. Należy przekształcić dane porównawcze, z wyjątkiem sytuacji, gdy jest to niewykonalne ze względów praktycznych ⁽¹⁾
50. Sprawozdanie finansowe, włącznie z danymi porównawczymi dotyczącymi ubiegłych okresów, powinno być prezentowane w taki sposób, jak gdyby nowe zasady (polityka) rachunkowości były stosowane od zawsze. W związku z tym dane porównawcze należy przekształcić, aby odzwierciedlały nowe zasady (politykę) rachunkowości. Kwota korekty dotyczącej okresów wcześniejszych od okresów uwzględnionych w danym sprawozdaniu finansowym, powinna korygować bilans otwarcia nie podzielonego zysku lat ubiegłych najwcześniejszego prezentowanego okresu. Wszelkie inne informacje dotyczące okresów wcześniejszych, na przykład zestawienie historycznych danych finansowych, także powinny zostać przekształcone.
51. Przekształcenie danych porównawczych nie zawsze musi pociągać za sobą konieczność wprowadzenia poprawek w sprawozdaniu finansowym, które zostało już zatwierdzone przez akcjonariuszy/udziałowców, lub zostało zgłoszone i zarejestrowane przez odpowiednie władze. Obowiązek wprowadzenia poprawek w takim sprawozdaniu finansowym może wynikać z prawodawstwa niektórych krajów.
52. Zmianę zasad (polityki) rachunkowości należy zastosować prospektywnie, jeśli kwota korekty bilansu otwarcia nie podzielonego zysku lat ubiegłych, wynikająca z wymogu ust. 49, nie może zostać rozsądnie ustalona.
53. Jeśli zmiana zasad (polityki) rachunkowości ma istotny wpływ na bieżący okres, lub któregośkolwiek z prezentowanych okresów ubiegłych, albo może mieć istotny wpływ na późniejsze okresy, jednostka gospodarcza powinna ujawnić następujące informacje:
 - a) powody, dla których wprowadzono zmianę;
 - b) kwotę korekty dotyczącą bieżącego okresu i każdego prezentowanego w sprawozdaniu okresu ubiegłego;
 - c) kwotę korekty dotyczącą okresów wcześniejszych od okresów uwzględnionych w danych porównawczych; oraz
 - d) fakt przekształcenia danych porównawczych, lub informację, o tym, że ich przekształcenie jest ze względów praktycznych niewykonalne.

⁽¹⁾ SKI-8 „Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości”. W interpretacji stwierdza się, że nie należy ujmować w rachunku zysków i strat łącznych skutków zmian wynikających z przejścia ze stosowania krajowych standardów rachunkowości na Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (tzn. dopuszczone podejście alternatywne zawarte w ust. 54 MSR 8 nie odnosi się do kwestii zastosowania po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości).

Inne zmiany zasad (polityki) rachunkowości – dopuszczone podejście alternatywne

54. Zmianę zasad (polityki) rachunkowości należy zastosować retrospektywnie, z wyjątkiem sytuacji, gdy nie ma możliwości rozsądnego ustalenia kwoty wszelkich wynikających ze zmiany korekt odnoszących się do ubiegłych okresów. Wszelkie korekty wynikające ze zmiany zasad (polityki) powinny zostać uwzględniane przy ustalaniu zysku lub straty netto bieżącego okresu. Dane porównawcze powinny zostać zaprezentowane tak samo jak w sprawozdaniu finansowym ubiegłego okresu. Należy zaprezentować dodatkowe dane porównawcze pro forma (przygotowane zgodnie z treścią ust. 49), z wyjątkiem sytuacji gdy jest to niewykonalne ze względów praktycznych ⁽¹⁾.
55. Korekty wynikające ze zmian zasad (polityki) rachunkowości są uwzględniane przy ustalaniu zysku lub straty netto danego okresu. Mimo to prezentuje się również dodatkowe informacje, często w postaci oddzielnych kolumn, ukazujące zysk lub stratę netto bieżącego okresu oraz wszelkich prezentowanych w sprawozdaniu okresów ubiegłych tak, jak gdyby nowa zasada (polityka) rachunkowości była stosowana od zawsze. Zastosowanie podobnego rozwiązania może być konieczne w krajach, w których wymaga się wykazywania w sprawozdaniu finansowym danych porównawczych uzgodnionych ze sprawozdaniami finansowymi prezentowanymi w poprzednich okresach.
56. Zmianę zasad (polityki) rachunkowości należy zastosować prospektywnie, jeśli kwota, którą uwzględnia się przy ustalaniu zysku lub straty netto bieżącego okresu, wynikająca z wymogu ust. 54, nie może zostać rozsądnie ustalona.
57. Jeśli zmiana zasad (polityki) rachunkowości ma istotny wpływ na bieżący okres lub którykolwiek z prezentowanych okresów ubiegłych, albo może mieć istotny wpływ na późniejsze okresy, jednostka gospodarcza powinna ujawnić następujące informacje:
- powody, dla których wprowadzono zmianę;
 - kwotę korekty ujętej w zysku lub stracie netto bieżącego okresu; oraz
 - kwotę korekty uwzględnionej w każdym z okresów, dla którego zaprezentowano dane pro forma, oraz kwotę korekty dotyczącej okresów wcześniejszych od okresów uwzględnionych w sprawozdaniu finansowym. Jeśli jest to ze względów praktycznych niewykonalne, fakt ten należy ujawnić.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

58. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1995 r. i później.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 10
(ZAKTUALIZOWANY W 1999 R.)****Zdarzenia następujące po dniu bilansowym**

Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości został zatwierdzony przez Zarząd KMSR (IASB) w marcu 1999 r. i stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2000 r. i później.

WPROWADZENIE

MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” zastępuje te części MSR 10 „Zdarzenia warunkowe oraz zdarzenia następujące po dniu bilansowym”, które nie zostały jeszcze zastąpione przez MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”. Nowy standard wprowadza następujące ograniczone zmiany:

- wprowadza nowe wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat terminu zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji;
- likwiduje możliwość ujmowania zobowiązania z tytułu dywidend dotyczących okresu objętego sprawozdaniem finansowym, które zostały zaproponowane lub zadeklarowane po dniu bilansowym, ale przed datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji. Jednostka gospodarcza może ujawnić informacje na temat tego rodzaju dywidend w sprawozdaniu finansowym, ujmując je w bilansie jako odrębny składnik kapitału własnego, lub w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego;

⁽¹⁾ SKI-8 „Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości”. W interpretacji stwierdza się, że nie należy ujmować w rachunku zysków i strat łącznych skutków zmian wynikających z przejścia ze stosowania krajowych standardów rachunkowości na Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (tzn. dopuszczone podejście alternatywne zawarte w ust. 54 MSR 8 nie dotyczy zastosowania po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości).

- c) potwierdza, że jednostka gospodarcza powinna zaktualizować ujawniane informacje na temat stanu na dzień bilansowy, w świetle nowych informacji uzyskanych na temat tego stanu po dniu bilansowym;
- d) likwiduje wymóg korygowania sprawozdania finansowego, jeżeli zdarzenie następujące po dniu bilansowym wskazuje na to, iż przyjęcie założenia kontynuacji działalności w odniesieniu do pewnej części jednostki gospodarczej nie jest zasadne. Zgodnie z MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” założenie kontynuacji działalności dotyczy jednostki gospodarczej jako całości;
- e) wprowadza pewne uściślenia do przykładów dotyczących zdarzeń wymagających dokonania korekt i zdarzeń nie wymagających dokonania korekt; oraz
- f) wprowadza różne poprawki redakcyjne.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	52
Zakres	53
Definicje	53
Ujmowanie i wycena	54
Zdarzenia następujące po dniu bilansowym wymagające dokonania korekt	54
Zdarzenia następujące po dniu bilansowym nie wymagające dokonania korekt	54
Dywidendy	54
Kontynuacja działalności	55
Ujawnianie informacji	55
Data zatwierdzenia do publikacji	55
Aktualizacja ujawnionych informacji na temat uwarunkowań występujących na dzień bilansowy	55
Zdarzenia następujące po dniu bilansowym nie wymagające dokonania korekt	56
Data wejścia w życie	56

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Celem niniejszego standardu jest:

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

Standard wprowadza także zapis zabraniający jednostce sporządzania sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności, jeżeli zdarzenia następujące po dniu bilansowym wskazują na to, iż przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne.

ZAKRES

1. Niniejszy standard należy stosować do księgowania zdarzeń następujących po dniu bilansowym oraz do ujawniania informacji na ich temat.

DEFINICJE

2. W niniejszym 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 i niewymagające dokonania korekt).
3. 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.
 4. Niekiedy jednostka gospodarcza jest zobowiązana do przedłożenia akcjonariuszom do zatwierdzenia już wcześniej opublikowanego sprawozdania finansowego. W takim przypadku datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji jest data faktycznej publikacji, a nie dzień zatwierdzenia sprawozdania przez udziałowców.

Przykład

W dniu 28 lutego 20X2 r. kierownictwo jednostki gospodarczej zakończyło przygotowanie wersji wstępnej sprawozdania finansowego za rok obrotowy kończący się 31 grudnia 20X1 r. W dniu 18 marca 20X2 r. zarząd jednostki gospodarczej zapoznał się z tym sprawozdaniem i zatwierdził je do publikacji. Jednostka gospodarcza ogłosiła wysokość zysku oraz podała inne wybrane informacje finansowe w dniu 19 marca 20X2 r. W dniu 1 kwietnia 20X2 r. sprawozdanie finansowe zostało przedłożone akcjonariuszom oraz innym zainteresowanym stronom. 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 z dniem 18 marca 20X2 r. (tj. w dniu zatwierdzenia sprawozdania do publikacji przez zarząd).

5. W pewnych przypadkach kierownictwo jednostki gospodarczej zobowiązane jest do przedłożenia sprawozdania finansowego radzie nadzorczej do zatwierdzenia (składającej się wyłącznie z osób nie pełniących funkcji kierowniczych). W takich przypadkach sprawozdanie finansowe jest zatwierdzone do publikacji z datą zatwierdzenia go przez zarząd w celu przedłożenia radzie nadzorczej.

Przykład

W dniu 18 marca 20X2 r. kierownictwo jednostki gospodarczej 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 gospodarczej. 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 otrzymało 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 z dniem 18 marca 20X2 r. (tj. w dniu, w którym zarząd zatwierdził sprawozdanie finansowe do przedłożenia radzie nadzorczej).

6. 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 ogłoszeniu wysokości zysku oraz podaniu innych wybranych informacji finansowych.

UJMOWANIE I WYCENA

Zdarzenia następujące po dniu bilansowym wymagające dokonania korekt

7. Jednostka gospodarcza powinna skorygować kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym, aby uwzględnić zdarzenia następujące po dniu bilansowym i wymagające dokonania korekt.
8. 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 ze względu na to, iż potwierdza istniejące już na dzień bilansowy bieżące zobowiązanie jednostki gospodarczej, wymaga skorygowania uprzednio utworzonej rezerwy lub utworzenia rezerwy, a nie tylko umieszczenia informacji o zobowiązaniu warunkowym;
 - 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) upadłość klienta, która 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 gospodarcza 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 lub przychodów ze sprzedaży aktywów sprzedanych przed dniem bilansowym;
 - d) ustalenie po dniu bilansowym kwoty wypłat z zysku lub premii, jeżeli na jednostce gospodarczej ciążyło na dzień bilansowy bieżące prawne lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie do dokonania wypłat, do których tytuł powstał w wyniku zdarzeń mających miejsce przed tą datą (patrz: MSR 19 „Świadczenia pracownicze”); oraz
 - e) wykrycie oszustw lub błędów wskazujących na nieprawidłowość sprawozdania finansowego.

Zdarzenia następujące po dniu bilansowym nie wymagające dokonania korekt

9. Jednostka gospodarcza nie powinna korygować kwot ujętych w sprawozdaniu finansowym w celu odzwierciedlenia takich zdarzeń następujących po dniu bilansowym, które określa się jako nie wymagające dokonania korekt.
10. Przykładem następującego po dniu bilansowym zdarzenia nie wymagającego 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 gospodarcza nie powinna korygować wartości inwestycji ujętych w sprawozdaniu finansowym. Analogicznie, jednostka gospodarcza nie powinna aktualizować danych liczbowych ujawnianych na dzień bilansowy w odniesieniu do inwestycji, mimo iż może zaistnieć potrzeba przedstawienia dodatkowych informacji zgodnie z ust. 20.

Dywidendy

11. Jeżeli dywidendy należne posiadaczom instrumentów kapitałowych (zgodnie z definicją zawartą w MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja”) zostały zaproponowane lub zadeklarowane po dniu bilansowym, jednostka gospodarcza nie powinna ujmować tych dywidend jako zobowiązań występujących na dzień bilansowy.

12. MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” wymaga od jednostki gospodarczej ujawniania kwot dywidend zadeklarowanych lub zaproponowanych po dniu bilansowym, lecz przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji. MSR 1 zezwala na ujawnienie informacji na ten temat:
- poprzez ich wykazanie w bilansie jako oddzielnego składnika kapitału własnego; lub
 - w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI

13. Jednostka gospodarcza nie powinna sporządzać sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności, jeżeli po dniu bilansowym kierownictwo jednostki zdecydowało o likwidacji jednostki lub o zaprzestaniu prowadzenia działalności handlowej, lub brak jest realnej alternatywy do likwidacji jednostki lub zaprzestania działalności.
14. 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 rachunkowości, a nie tylko korekta kwot ujętych w sprawozdaniu w oparciu o pierwotnie przyjęte zasady rachunkowości.
15. MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” wymaga ujawnienia pewnych informacji, jeżeli:
- sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności; lub
 - kierownictwo jednostki gospodarczej jest świadome występowania istotnych niepewności dotyczących zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą poddać w istotną wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności. Zdarzenia lub okoliczności wymagające ujawnienia mogą zaistnieć po dniu bilansowym.

UJAWNIANIE INFORMACJI

Data zatwierdzenia do publikacji

16. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić datę zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji oraz poinformować o tym, kto dokonał zatwierdzenia. Jeżeli właściciele jednostki lub inne osoby są uprawnione do wprowadzania poprawek do sprawozdania finansowego już po ich publikacji, jednostka gospodarcza powinna ten fakt ujawnić.
17. 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

18. Jeżeli po dniu bilansowym jednostka gospodarcza uzyskuje informacje na temat uwarunkowań występujących na dzień bilansowy, powinna w świetle nowych informacji zaktualizować ujawniane przez siebie informacje dotyczące tych uwarunkowań.
19. W niektórych przypadkach jednostka gospodarcza powinna zaktualizować 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 powinna zaktualizować informację dodatkową jest uzyskanie przez jednostkę po dniu bilansowym dowodów na istnienie zobowiązania warunkowego na dzień bilansowy. Poza rozważeniem potrzeby utworzenia rezerwy zgodnie z MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”, jednostka gospodarcza powinna w świetle uzyskanych dowodów zaktualizować informacje ujawniane na temat zobowiązań warunkowych.

Zdarzenia następujące po dniu bilansowym niewymagające dokonania korekt

20. Jeżeli zdarzenia następujące po dniu bilansowym i nie wymagające dokonania korekt mają tak duże znaczenie, iż brak ujawnienia informacji na ich temat wpłynąłby na zdolność użytkowników sprawozdań finansowych do dokonywania właściwych ocen i podejmowania odpowiednich decyzji, jednostka gospodarcza powinna ujawnić 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.
21. Poniżej przytacza się przykłady zdarzeń następujących po dniu bilansowym i niewymagających dokonania korekt, które mogą mieć tak duże znaczenie, iż brak ujawnienia informacji na ich temat mógłby wpłynąć na zdolność użytkowników sprawozdania finansowego do dokonywania właściwych ocen i podejmowania odpowiednich decyzji:
- istotne połączenie jednostek gospodarczych po dniu bilansowym (w przypadku połączenia MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” wymaga ujawnienia konkretnych informacji) lub sprzedaż istotnej jednostki zależnej;
 - ogłoszenie zamiaru zaniechania działalności, sprzedaży aktywów lub uregulowania zobowiązań związanych z działalnością w trakcie zaniechania lub też zawarcie wiążącej umowy sprzedaży takich aktywów lub uregulowania takich zobowiązań (patrz: MSR 35 „Działalność w trakcie zaniechania”);
 - znaczący zakup lub znacząca sprzedaż aktywów lub konfiskata kluczowych aktywów przez rząd;
 - zniszczenie ważnego zakładu produkcyjnego przez pożar po dniu bilansowym;
 - ogłoszenie rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania istotnej restrukturyzacji (patrz: MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”);
 - 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” zaleca ujawnianie opisu takich transakcji, jeżeli nie mają one formy emisji kapitalizacyjnych lub podziału akcji);
 - nadzwyczaj duże zmiany cen aktywów lub kursów wymiany walut po dniu bilansowym;
 - zmiany stawek podatkowych lub przepisów podatkowych, które weszły w życie lub zostały ogłoszone po dniu bilansowym i mają znaczący wpływ na bieżące obowiązania podatkowe i bieżące należności podatkowe oraz na rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jak również na aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (patrz: MSR 12 „Podatek dochodowy”);
 - podjęcie znaczących zobowiązań (obowiązków) i zobowiązań warunkowych, na przykład udzielenie wysokich gwarancji; oraz
 - wniesienie sprawy do sądu (przez lub przeciwko jednostce gospodarczej) wynikającej wyłącznie ze zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

22. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2000 r. i później.
23. W 1998 r. MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” zastąpił te części MSR 10 „Zdarzenia warunkowe oraz zdarzenia następujące po dniu bilansowym”, które dotyczyły zdarzeń warunkowych. Niniejszy standard zastępuje pozostałe części wyżej wymienionego standardu.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 11
(ZAKTUALIZOWANY W 1993 R.)**

Umowy o usługę budowlaną

Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje MSR 11 „Rachunkowość umów o usługę budowlaną” zatwierdzony przez Zarząd w marcu 1978 r. Niniejszy zaktualizowany standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1995 r. i później.

W maju 1999 r. na mocy postanowień MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” wprowadzono poprawki do ust. 45. Poprawiony tekst wchodzi w życie z chwilą wejścia w życie MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.) – czyli przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2000 r. i później.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	57
Zakres	57
Definicje	58
Łączenie i rozdzielanie umów o usługę budowlaną	58
Przychody z umów	59
Koszty umów	60
Ujmowanie przychodów i kosztów umów	61
Ujmowanie przewidywanych strat	63
Zmiany szacunków	63
Ujawnianie informacji	63
Data wejścia w życie	64

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu” do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

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 umowy do poszczególnych okresów, w których wykonywano prace budowlane. Określając moment, kiedy należy ująć związane z umową przychody i wydatki jako przychody i koszty w rachunku zysków i strat, niniejszy standard opiera się na kryteriach ujmowania w sprawozdaniu sformułowanych w „Założeniach koncepcyjnych dotyczących sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych”. Standard zawiera także praktyczne wskazówki wyjaśniające, jak należy stosować te kryteria.

ZAKRES

1. Niniejszy standard powinien być stosowany dla celów rozliczania i ewidencjonowania umów o usługę budowlaną w sprawozdaniach finansowych wykonawców prac budowlanych.
2. Niniejszy standard zastępuje MSR 11 „Rachunkowość umów o budowę” 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 wracane 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, zaporą, 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 ostateczny cel, 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:
- umowy na świadczenie usług, które są bezpośrednio związane z budową danego składnika aktywów, na przykład usługi związane z prowadzeniem i nadzorem nad budową oraz architektoniczne; oraz
 - 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 ust. 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 elementów jednej umowy lub razem do całej grupy umów w celu odzwierciedlenia istoty umowy lub grupy umów.
8. Gdy umowa dotyczy grupy aktywów, to budowa każdego składnika aktywów powinna być traktowana jako oddzielna umowa 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. Grupa umów, czy to z jednym czy wieloma zamawiającymi, powinna być traktowana jako pojedyncza umowa 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

- c) 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. Budowa dodatkowego składnika aktywów powinna być traktowana jako oddzielna umowa o usługę budowlaną, jeżeli:
- a) 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
 - b) cena za wykonanie tego składnika aktywów jest ustalona bez odniesienia do pierwotnej ceny umowy.

PRZYCHODY Z UMÓW

11. Przychody z umów powinny obejmować:
- a) początkową kwotę przychodów ustaloną w umowie; oraz
 - b) zmiany dokonywane w trakcie wykonywania umowy, roszczenia oraz premie:
 - i) w takim zakresie, w jakim istnieje prawdopodobieństwo, że przyniosą przychód; oraz
 - ii) jeżeli możliwe jest wiarygodne ustalenie ich wartości.
12. Przychody z umowy wycenia się według 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. Oto przykładowe sytuacje:
- a) 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;
 - b) wielkość przychodów uzgodniona w umowie w cenach stałych może wzrosnąć w wyniku zastosowania klauzul umożliwiających podniesienie cen;
 - c) wielkość przychodów z umowy może zmaleć w wyniku zastosowania kar z tytułu opóźnień w realizacji umowy, spowodowanych przez wykonawcę; lub
 - d) w przypadku zawarcia umowy w cenach stałych na określoną 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:
- a) istnieje prawdopodobieństwo, że zamawiający zaakceptuje zmiany i wysokość przychodów wynikające z tych zmian; oraz
 - b) 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:
- a) negocjacje znajdują się w na tyle zaawansowanym stadium, że istnieje prawdopodobieństwo akceptacji roszczeń przez zamawiającego; oraz
 - b) 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 powinny zawierać:
- 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 można zgodnie z warunkami umowy – 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 uboczne, nie uwzględniane 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 księgowie 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, wyląca się z kosztów umowy o usługę budowlaną. Koszty te obejmują:
- ogólne koszty administracyjne, których zwrot nie jest przewidziany w warunkach umowy;
 - koszty sprzedaży;
 - koszty prac budowlanych i rozwojowych, których zwrot nie jest przewidziany w warunkach umowy; oraz
 - 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 UMÓW

22. Jeżeli można wiarygodnie oszacować wynik umowy o usługę budowlaną, przychody i koszty związane z umową o usługę budowlaną powinny być ujęte jako przychody i koszty odpowiednio do stanu zaawansowania realizacji umowy na dzień bilansowy. Przewidywana strata wynikająca z umowy powinna być niezwłocznie ujęta jako koszt zgodnie z ust. 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:
- można wycenić w sposób wiarygodny łączną wartość przychodów z umowy;
 - istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska korzyści ekonomiczne związane z umową;
 - zarówno koszty z tytułu realizacji umowy, jaki i stan zaawansowania realizacji umowy o usługę budowlaną na dzień bilansowy mogą być w sposób wiarygodny ustalone; oraz
 - 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:
- istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska korzyści ekonomiczne związane z umową; oraz
 - 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 ust. 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 gospodarcza 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 gospodarcza jest w stanie przeprowadzić wiarygodne szacunki, jeżeli zawarła umowę, która ustala:
- możliwe do wyegzekwowania prawa każdej strony dotyczące budowanych składników aktywów;
 - płatności dokonywane w ramach umowy; oraz
 - sposób i warunki rozliczenia umowy.
- Zazwyczaj jednostka gospodarcza powinna także posiadać efektywny, wewnętrzny system budżetowania i sprawozdawczości. Jednostka analizuje i, jeżeli jest to konieczne, aktualizuje wcześniejsze szacunki przychodów i kosztów umowy 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 gospodarcza 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 – za 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 powinny być ujęte wyłącznie do wysokości poniesionych kosztów umowy, dla których istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania; oraz
 - koszty umowy powinny być ujęte jako koszty tego okresu, w którym zostały poniesione.
- Przewidywana strata z tytułu umowy o usługę budowlaną powinna być niezwłocznie ujęta jako koszt, zgodnie z ust. 36.
33. Podczas wczesnych etapów realizacji umowy często nie można wiarygodnie oszacować wyników umowy. Niemniej może już jednak okazać się prawdopodobne, że jednostka gospodarcza 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 ust. 36.

34. Koszty umowy, co do których nie istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania, są niezwłocznie ujmowane jako koszty. Przykładami okoliczności, w których odzyskanie poniesionych kosztów umowy nie jest prawdopodobne, i w których koszty umowy powinny być niezwłocznie ujmowane jako koszty, są:
- umowy, które nie są w pełni możliwe do wyegzekwowania, czyli których ważność jest bardzo wątpliwa;
 - umowy, których zakończenie jest uzależnione od wyników toczącej się rozprawy sądowej lub procesu legislacyjnego;
 - umowy dotyczące nieruchomości, która prawdopodobnie zostanie przeznaczona do rozbiórki lub wywłaszczenia;
 - umowy, w których zamawiający nie jest w stanie wypełnić swoich obowiązków; lub
 - 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, przychody i koszty związane z umową o usługę budowlaną powinny być ujmowane raczej zgodnie z treścią ust. 22 niż ust. 32.

UJMOWANIE PRZEWIDYWANYCH STRAT

36. W przypadku kiedy istnieje prawdopodobieństwo, iż łączne koszty umowy przekroczą łączne przychody z tytułu umowy, przewidywana strata powinna być bezzwłocznie ujęta jako koszt.
37. Wysokość straty określa się niezależnie od:
- faktu rozpoczęcia lub nie rozpoczęcia prac wynikających z umowy;
 - stanu zaawansowania prac wynikających z umowy; lub
 - wysokości przewidywanych zysków z tytułu innych umów, które nie są pojedynczymi umowami o usługę budowlaną w rozumieniu ust. 9.

ZMIANY SZACUNKÓW

38. Metodę stopnia zaawansowania stosuje się narastająco w każdym okresie w stosunku do bieżących szacunków przychodów i kosztów umowy. Dlatego skutki zmian szacunków przychodów lub kosztów umowy oraz skutki zmian szacunków wyników umowy ujmuje się jako zmianę wartości szacunkowej (patrz: MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”). 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 następnym.

UJAWNIANIE INFORMACJI

39. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić informacje dotyczące:
- kwoty przychodów z tytułu umowy ujętej jako przychody za dany okres;
 - metody zastosowanej do określenia przychodów z umowy ujętych za dany okres; oraz
 - metody zastosowanej do określenia stanu zaawansowania realizowanych umów.
40. Na dzień bilansowy jednostka gospodarcza powinna ujawnić każdą z następujących informacji dotyczących realizowanych umów:
- 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 prace 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 gospodarcza powinna przedstawić:
- a) kwotę brutto należną od zamawiających z tytułu prac wynikających z umowy, jako aktywa; oraz
 - b) 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 powstałą z pomniejszenia:
- a) sumy poniesionych kosztów i ujętych zysków; o
 - b) sumę ujętych strat i należności uwarunkowanych wykonaniem umowy (faktur częściowych)
- dla wszystkich realizowanych na dany dzień umów, w przypadku których poniesione koszty wraz z zyskami (pomniejszonymi o ujęte straty) przewyższają należności uwarunkowane stanem realizacji umowy (faktur częściowych).
44. Kwota brutto należna zamawiającym z tytułu prac wynikających z umowy jest kwotą netto powstałą z pomniejszenia:
- a) sumy poniesionych kosztów i ujętych zysków; o
 - b) sumę ujętych strat i należności uwarunkowanych wykonaniem umowy (faktur częściowych)
- dla wszystkich realizowanych na dany dzień umów, w przypadku których należności uwarunkowane stanem realizacji umowy (faktur częściowych) przewyższają poniesione koszty wraz z ujętymi zyskami (pomniejszonymi o ujęte straty).
45. Jednostka ujawnia wszelkie zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe zgodnie z postanowieniami 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 Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1995 r. i później.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 12 (ZAKTUALIZOWANY W 2000 R.)

Podatek dochodowy

W październiku 1996 r. Zarząd zatwierdził MSR 12 (zaktualizowany w 1996 r.) „Podatek dochodowy”, który zastąpił MSR 12 (przekształcony w 1994 r.) „Rachunkowość podatków od dochodu”. Zaktualizowany standard przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1998 r. i później.

W maju 1999 r. na mocy MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” wprowadzono poprawki do ust. 88. Zmodyfikowany tekst stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2000 r. i później.

W kwietniu 2000 r. wprowadzono poprawki do ust. 20, 62 lit. a), 64 i ust. A10, A11 i B8 załącznika A w związku z aktualizacją odsyłaczy i terminologii spowodowaną wydaniem MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”.

W październiku 2000 r. Zarząd zatwierdził poprawki do MSR 12 polegające na dodaniu ust. 52A, 52B, 65A, 81 ppkt i), 82A, 87A, 87B, 87C i 91 i usunięciem ust. 3 i 50. Te nieliczne zmiany aktualizujące dotyczą podejścia księgowego do skutków podatkowych wynikających z wypłaty dywidend. Zaktualizowany tekst stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2000 r. i później.

Następujące interpretacje SKI dotyczą MSR 12:

- SKI-21 „Podatek dochodowy – realizacja wartości przeszacowywanych aktywów, które nie podlegają amortyzacji”, oraz
- SKI-25 „Podatek dochodowy – zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców”.

WPROWADZENIE

Niniejszy MSR 12 (zaktualizowany) zastępuje MSR 12 „Rachunkowość podatków od dochodu” (pierwotny MSR 12). MSR 12 (zaktualizowany) stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1998 r. i później.

1. Pierwotny MSR 12 stawiał wymóg, aby jednostka gospodarcza księgowała podatek odroczone z zastosowaniem metody odroczeń lub metody zobowiązań, która czasem znana jest również pod nazwą metody zobowiązań w rachunku zysków i strat. MSR 12 (zaktualizowany) zabrania stosowania metody odroczeń i nakłada wymóg stosowania innej metody zobowiązań zwanej metodą zobowiązań bilansowych.

Metoda zobowiązań w rachunku zysków i strat koncentruje się na różnicach czasowych, podczas gdy metoda zobowiązań bilansowych koncentruje się na różnicach przejściowych. Różnice czasowe są różnicami między dochodem do opodatkowania a wynikiem finansowym brutto, które powstają w jednym okresie i odwracają się (znikają) w kolejnym lub kolejnych okresach. Różnice przejściowe są różnicami między wartością podatkową składnika aktywów lub zobowiązań a jego wartością bilansową. Wartość podatkowa składnika aktywów lub zobowiązań jest kwotą przyporządkowaną danemu składnikowi aktywów lub zobowiązań dla celów podatkowych.

Wszystkie różnice czasowe są różnicami przejściowymi. Różnice przejściowe powstają również w niżej podanych okolicznościach, które nie powodują wystąpienia różnic czasowych, mimo iż zgodnie z pierwotnym MSR 12 traktowane one były w taki sam sposób, jak transakcje, które powodują wystąpienie różnic czasowych:

- a) jednostki zależne, jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia nie przekazały w całości zysku spółce dominującej lub inwestorowi;
- b) nastąpiło przeszacowanie aktywów, lecz nie wprowadzono równoważnych korekt dla celów podatkowych;
- c) cena przejęcia w połączeniu jednostek gospodarczych w formie przejęcia jednej jednostki gospodarczej przez drugą została przypisana do możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań, na podstawie ich wartości godziwych, ale nie wprowadzono równoważnych korekt dla celów podatkowych.

Ponadto istnieją pewne różnice przejściowe, które nie są różnicami czasowymi, jak na przykład takie różnice przejściowe, które powstają gdy:

- a) niepieniężne składniki aktywów i zobowiązań dotyczące działalności zagranicznej, która jest integralną częścią działalności jednostki sprawozdawczej zostały przeliczone po historycznych kursach wymiany walut;
- b) niepieniężne składniki aktywów i zobowiązań zostały przekształcone zgodnie z MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”; „lub”
- c) wartość bilansowa składnika aktywów lub zobowiązań w momencie jego początkowego ujęcia różni się od jego początkowej wartości podatkowej.

2. Pierwotny MSR 12 dopuszczał, aby jednostka gospodarcza nie ujmowała aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ani nie tworzyła rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jeśli istniały rozsądne dowody na to, że różnice czasowe nie ulegną odwróceniu przez dłuższy okres czasu. MSR 12 (zaktualizowany) wymaga, aby jednostka gospodarcza utworzyła rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub (pod pewnymi warunkami) ujęła składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do wszystkich różnic przejściowych, z pewnymi niżej opisanymi wyjątkami.
3. Pierwotny MSR 12 wymagał, aby:
 - a) aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikające z różnic czasowych były ujmowane, jeśli istnieje uzasadniona możliwość ich zrealizowania; oraz
 - b) aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikające ze strat podatkowych były ujmowane jako aktywa, tylko jeśli istniała pozostająca poza uzasadnionymi wątpliwościami pewność, że przyszły dochód do opodatkowania będzie wystarczający do zrealizowania korzyści wynikających ze straty podatkowej. Pierwotny MSR 12 dopuszczał (lecz nie stawiał wymogu), aby jednostka gospodarcza odraczała ujęcie korzyści wynikających ze straty podatkowej do czasu ich zrealizowania.

MSR 12 (zaktualizowany) wymaga, aby aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego były ujmowane, jeśli jest prawdopodobne, iż będzie dostępny dochód do opodatkowania w takiej wysokości, że pozwoli to na zrealizowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jednostka gospodarcza, która w przeszłości ponosiła straty podatkowe, ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego tylko do wysokości, w jakiej powstały wystarczające dodatnie różnice przejściowe lub istnieją inne, przekonujące dowody na to, że jednostka będzie dysponowała wystarczająco wysokim dochodem do opodatkowania.

4. W drodze wyjątku od ogólnego wymogu zawartego w ww. ust. 2, MSR 12 (zaktualizowany) zabrania tworzenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jak też ujmowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstających w odniesieniu do pewnych składników aktywów lub zobowiązań, których wartość bilansowa w momencie początkowego ich ujęcia różni się od ich początkowej wartości podatkowej. Ponieważ takie okoliczności nie powodują wystąpienia różnic czasowych, zgodnie z pierwotnym MSR 12 nie skutkowały one wystąpieniem aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, czy też rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
5. Pierwotny MSR 12 wymagał, aby zobowiązania podatkowe od nie podzielonego zysku jednostek zależnych i jednostek stowarzyszonych były ujęte, wyjąwszy przypadki, gdy zasadne było założenie, że zyski te nie zostaną podzielone lub, że ich podział nie spowoduje wystąpienia zobowiązania podatkowego. Tym niemniej MSR 12 (zaktualizowany) zabrania tworzenia tego typu rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego (jak również rezerw wynikających z powiązanych z nimi skumulowanych korekt z tytułu różnic kursowych) w zakresie, w którym:
 - a) jednostka dominująca, inwestor, wspólnik wspólnego przedsięwzięcia jest w stanie kontrolować terminy odwracania się różnic przejściowych; oraz
 - b) jest prawdopodobne, że różnice przejściowe nie ulegną odwróceniu w dającej się przewidzieć przyszłości.

Jeśli w wyniku tego zakazu nie zostaną utworzone żadne rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, MSR 12 (zaktualizowany) wymaga, aby jednostka gospodarcza ujawniła łączną kwotę różnic przejściowych, o których mowa.

6. Pierwotny MSR 12 nie odnosił się wyraźnie do korekt dokonanych w momencie połączenia jednostek gospodarczych mających na celu wykazanie składników aktywów i zobowiązań w wartości godziwej. Takie korekty powodują wystąpienie różnic przejściowych i MSR 12 (zaktualizowany) zawiera wymóg, aby jednostka gospodarcza utworzyła wynikającą z powyższego rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub (pod warunkiem spełnienia kryterium prawdopodobieństwa) ujęła składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, korygując odpowiednio wysokość ustalonej wartości firmy lub ujemnej wartości firmy. Jednak MSR 12 (zaktualizowany) zabrania tworzenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikających z samej wartości firmy (jeśli amortyzacja wartości firmy nie jest kosztem uzyskania przychodu) oraz aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikających z ujemnej wartości firmy, która jest zaliczana do przychodów przyszłych okresów.
7. Pierwotny MSR 12 dopuszczał, choć nie nakazywał, aby jednostka gospodarcza tworzyła rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z przeszacowaniem wartości aktywów. MSR 12 (zaktualizowany) wymaga, aby jednostka gospodarcza utworzyła rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z przeszacowaniem wartości aktywów.

8. Skutki podatkowe realizacji wartości bilansowej danego składnika aktywów lub zobowiązań mogą zależeć od sposobu realizacji lub rozliczenia, na przykład:

- a) w niektórych krajach zyski pochodzące ze sprzedaży aktywów trwałych są opodatkowane inną stawką podatkową niż pozostały dochód do opodatkowania; oraz
- b) w niektórych krajach kwota, która stanowi odliczenia dla celów podatkowych przy sprzedaży danego składnika aktywów jest wyższa niż kwota, która może być odliczona z tytułu amortyzacji.

Pierwotny MSR 12 nie dawał w takich przypadkach żadnych wytycznych odnośnie do wyceny rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. MSR 12 (zaktualizowany) wymaga, aby wycena rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego uwzględniała skutki podatkowe, jakich spodziewa się jednostka gospodarcza w wyniku planowanego sposobu realizacji lub rozliczenia wartości bilansowej składników aktywów lub zobowiązań.

9. Pierwotny MSR 12 nie stwierdzał wyraźnie, czy aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego mogą być dyskontowane. MSR 12 (zaktualizowany) zabrania dyskontowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zmiana ust. 39 ppkt i) MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” zabrania dyskontowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego przejętych w ramach połączenia jednostek gospodarczych. Poprzednio ust. 39 ppkt i) MSR 22 ani nie zabraniał, ani nie wprowadzał wymogu dyskontowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z połączenia jednostek gospodarczych.

10. Pierwotny MSR 12 nie określał, czy jednostka gospodarcza powinna zaklasyfikować salda podatku odroczonego do krótkoterminowych czy długoterminowych aktywów i zobowiązań. MSR 12 (zaktualizowany) wymaga, aby jednostka gospodarcza, która stosuje podział na krótkoterminowe i długoterminowe aktywa i zobowiązania, nie zaliczała aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego do aktywów i zobowiązań krótkoterminowych.

11. Pierwotny MSR 12 stwierdzał, że salda debetowe i kredytowe podatku odroczonego mogą być kompensowane. MSR 12 (zaktualizowany) ustanawia bardziej restrykcyjne warunki stosowania kompensat, w dużej mierze oparte na warunkach ustalonych dla aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, zawartych w MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja”.

12. Pierwotny MSR 12 wymagał ujawnienia informacji, które wyjaśniałyby związki zachodzące między obciążeniem podatkowym a wynikiem finansowym brutto, jeśli nie wyjaśniają tego same stawki podatkowe obowiązujące w państwie jednostki gospodarczej sporządzającej sprawozdanie. MSR 12 (zaktualizowany) wymaga, aby wyjaśnienie to przyjęło jedną z dwu lub obydwie z poniższych form:

- i) liczbowe uzgodnienie obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) i iloczynu wyniku finansowego brutto i stosowanej stawki podatkowej;
- ii) liczbowe uzgodnienie średniej efektywnej stawki podatkowej i zastosowanej stawki (stawek) podatkowej.

MSR 12 (zaktualizowany) zawiera ponadto wymóg przedstawienia wyjaśnień dotyczących zmian zastosowanej stawki (stawek) podatkowej w porównaniu z poprzednim okresem obrotowym.

13. Nowe wymogi przewidziane w MSR 12 dotyczące ujawniania informacji obejmują:

- a) w odniesieniu do każdego rodzaju różnic przejściowych, nierozliczonych strat podatkowych i niewykorzystanych ulg podatkowych:
 - i) kwotę ujętych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, oraz
 - ii) kwotę przychodu z tytułu odroczonego podatku lub kosztu ujętego w rachunku zysków i strat, jeśli nie wynika ona w sposób oczywisty ze zmian kwot ujętych w bilansie;

- b) w odniesieniu do działalności zaniechanej, obciążanie podatkowe związane z:
- i) zyskiem lub stratą na zaniechaniu działalności, oraz
 - ii) zyskiem lub stratą na działalności operacyjnej prowadzonej przez działalność zaniechaną; oraz
- c) kwotę aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rodzaj dowodów uzasadniających ich ujęcie, jeśli:
- i) zrealizowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest zależne od uzyskania przyszłego dochodu do opodatkowania w kwocie przekraczającej dochody wynikające z odwracania się dodatnich różnic przejściowych, oraz
 - ii) jednostka gospodarcza poniosła stratę w bieżącym lub poprzednim okresie w tym systemie prawnym, którego dotyczy składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	69
Zakres	70
Definicje	70
Wartość podatkowa	71
Ujmowanie bieżących zobowiązań podatkowych i bieżących należności podatkowych	72
Ujmowanie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego	72
Dodatnie różnice przejściowe	72
Połączenie jednostek gospodarczych	74
Aktywa wykazywane w wartości godziwej	74
Wartość firmy	74
Początkowe ujęcie składnika aktywów lub zobowiązań	75
Ujemne różnice przejściowe	75
Ujemna wartość firmy	78
Początkowe ujęcie składnika aktywów lub zobowiązań	78
Nierozliczone straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe	78
Ponowna ocena nieujętych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego	79
Inwestycje w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i udziały we wspólnych przedsięwzięciach	79
Wycena	80
Ujmowanie podatku bieżącego i podatku odroczonego	83

Rachunek zysków i strat	83
Pozycje bezpośrednio zwiększające lub zmniejszające kapitał własny	83
Podatek odroczony wynikający z połączenia jednostek gospodarczych	85
Prezentacja	86
Należności z tytułu podatku dochodowego i zobowiązania z tytułu podatku	86
Kompensaty	86
Obciążenia podatkowe	87
Obciążenie podatkowe (przychód podatkowy) dotyczące zysku lub straty z działalności gospodarczej	87
Różnice kursowe związane z rezerwami z tytułu zagranicznego odroczonego podatku dochodowego lub z aktywami z tytułu zagranicznego odroczonego podatku dochodowego	87
Ujawnianie informacji	87
Data wejścia w życie	90

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu” do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

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:

- przyszłej realizacji (rozliczenia) wartości bilansowej składników aktywów (zobowiązań) ujętych w bilansie jednostki gospodarczej; oraz
- 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 zobowiązań 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 rachunku zysków i strat, powinny być w nim ujęte również 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 i ujemnej wartości firmy powstającej w wyniku połączenia jednostek gospodarczych.

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 powinien być stosowany dla celów księgowania 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. (Ustęp usunięty)
4. Niniejszy standard nie reguluje kwestii zasad rachunkowości, które powinny znaleźć zastosowanie w przypadku dotacji rządowych (patrz: MSR 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej”) oraz inwestycyjnych ulg podatkowych. Niniejszy standard rozstrzyga natomiast sprawę księgowania różnic przejściowych mogących wynikać z dotacji lub inwestycyjnych ulg podatkowych.

DEFINICJE

5. W niniejszym standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Wynik finansowy brutto jest to zysk lub strata netto 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 netto 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 rozliczon; 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 ⁽¹⁾.
 5. Należność z tytułu pożyczki ma wartość bilansową równą 100. Spłata pożyczki nie spowoduje żadnych skutków podatkowych. Wartość podatkowa pożyczki wynosi 100.
8. Wartością podatkową składnika zobowiązań jest jego wartość bilansowa, pomniejszona o wszystkie kwoty, które będą w przyszłych okresach stanowiły kosztu uzyskania przychodu związane go 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 ⁽²⁾.
5. Zobowiązanie z tytułu pożyczki ma wartość bilansową 100. Spłata pożyczki nie wywoła żadnych skutków podatkowych. Wartość podatkowa pożyczki wynosi 100.

⁽¹⁾ 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.

⁽²⁾ 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 powinna – poza nielicznymi wyjątkami – utworzyć rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego (ująć 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 ust. 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 powinien być ujęty jako zobowiązanie w kwocie, w jakiej nie został zapłacony. Jeśli kwota dotychczas zapłaconą z tytułu podatku bieżącego i za poprzednie okresy przekracza kwotę do zapłaty za te okresy, nadwyżka powinna zostać ujęta jako należność.
13. Korzyści płynące ze straty podatkowej, która może być pokryta z bieżącego podatku za poprzednie okresy, powinny zostać ujęte 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

Dodatknie różnice przejściowe

15. Należy utworzyć 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) wartości firmy, której amortyzacja nie stanowi kosztu uzyskania przychodu; lub
 - b) początkowego ujęcia danego składnika aktywów lub zobowiązań pochodzącego z transakcji, która:
 - i) nie jest połączeniem jednostek gospodarczych, oraz
 - ii) w czasie wystąpienia transakcji nie ma wpływu na wynik finansowy brutto ani na dochód podlegający opodatkowaniu (stratę podatkową).

Tym niemniej zgodnie z ust. 39 należy utworzyć 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 ust. 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 włączanie do dochodu do opodatkowania na zasadzie kasowej. Wartość podatkowa jakiegokolwiek należności ujętej w bilansie z tytułu takich przychodów równa się zero, 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 cenie nabycia, pomniejszonej o wszystkie odliczenia, dopuszczone w związku z tym składnikiem aktywów przez przepisy podatkowe przy ustalaniu dochodu do opodatkowania za bieżący i poprzednie okresy. Dodatkowo różnice przejściowe powstają i powodują utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, gdy amortyzacja podatkowa jest przyśpieszona (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) cena przejęcia w połączeniu jednostek gospodarczych w formie przejęcia jest przypisywany do możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań odpowiednio do ich wartości godziwych, ale nie dokonano równoważnej korekty dla celów podatkowych (patrz: ust. 19);
 - b) przeszacowano aktywa, ale nie dokonano równoważnej korekty dla celów podatkowych (patrz: ust. 20);

- c) na skutek konsolidacji powstaje dodatnia lub ujemna wartość firmy (patrz: ust. 21 i 32);
- 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 (patrz: ust. 22 i 33); lub
- e) wartość bilansowa inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i udziałów we wspólnych przedsięwzięciach staje się różna od wartości podatkowej tych inwestycji lub udziałów (patrz: ust. 38–45).

Połączenie jednostek gospodarczych

19. W przypadku połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia, cena przejęcia jest przypisywana do możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań odpowiednio do ich wartości godziwych na dzień zawarcia transakcji. 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 figurującemu 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 (patrz: ust. 66).

Aktywa wykazywane w wartości godziwej

20. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości dopuszczają wykazywanie niektórych aktywów w wartości godziwej lub ich przeszacowanie (patrz 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. Natomiast zgodnie z innymi przepisami 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. Tym niemniej 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 stanowi nadwyżkę ceny przejęcia jednostki gospodarczej nad przypadającą jednostce przejmującej wartością godziwą możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań. Liczne organy podatkowe przy ustalaniu dochodu do opodatkowania nie uznają amortyzacji wartości firmy za koszt uzyskania przychodu. Co więcej, w myśl tych przepisów koszt wartości firmy często nie stanowi kosztu uzyskania przychodu, gdy jednostka zależna wyzbywa 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. Tym niemniej niniejszy standard nie zezwala na tworzenie wynikającej z powyższego rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ wartość firmy jest to wartość końcowa i utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zwiększyłoby wartość bilansową wartości firmy.

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 księgową stosowaną do takich różnic przejściowych zależy od rodzaju transakcji, która doprowadziła do początkowego ujęcia składnika aktywów:
- w przypadku połączenia spółek jednostka tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub wykazuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, co wpływa na wysokość wartości firmy lub ujemnej wartości firmy (patrz: ust. 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 (patrz: ust. 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 ust. 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 tą 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 (patrz: 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.
23. Zgodnie z MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i 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 ust. 15 lit. 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 ust. 61 odroczonego podatku dochodowego obciąża bezpośrednio wartość bilansową elementu kapitałowego. Zaś zgodnie z ust. 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.

Przykład ilustrujący ust. 22 lit. 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.

Ujemne różnice przejściowe

24. W odniesieniu do wszystkich ujemnych różnic przejściowych należy ująć 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:
- ujemnej wartości firmy, która zgodnie z MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” jest traktowana jako przychód przyszłych okresów; lub

- b) początkowego ujęcia 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).

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego należy jednak, zgodnie z ust. 44, ująć 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, 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. Dla potrzeb podatkowych 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 % z 100). Różnica między wartością bilansową 100 a wartością podatkową równą zero, stanowi ujemną różnicę przejściową w kwocie 100. Dlatego jednostka gospodarcza ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 25 (25 % z 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:
- a) koszty świadczeń emerytalnych mogą zostać 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 przejściowa występuje między 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;
 - b) 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;
 - c) w przypadku połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia, cenę przejęcia jednostki gospodarczej przypisuje się do zidentyfikowanych aktywów i zobowiązań, na podstawie ich wartości godziwych ustalonych na dzień zawarcia transakcji. Jeśli dany składnik zobowiązań jest ujęty w momencie przejęcia, ale związane z nim koszty stanowią koszt uzyskania przychodu dopiero w kolejnym okresie, 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 (patrz: ust. 66); oraz

- d) niektóre składniki aktywów mogą być wykazywane w wartości godziwej, lub mogą być przeszacowane bez przeprowadzenia równoważnej korekty dla celów podatkowych (patrz: ust. 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 ujmuje 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:
- a) 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 dodatnie różnice przejściowe dotyczące podatku płatnego na rzecz tej samej władzy podatkowej i tego samego podatnika są niewystarczające, składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się, 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 zwiększaniu 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 rozszczenia do odliczenia określonych pozycji od dochodu do opodatkowania;
- c) sprzedaż, a następnie przejęcie w leasing zwrotny składników aktywów, które były przeszacowywane, ale ich wartość podatkowa nie została skorygowana w celu odzwierciedlenia tego przeszacowania; 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 ust. 35 i 36.

Ujemna wartość firmy

32. Niniejszy standard nie dopuszcza ujmowania składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikającego z ujemnych różnic przejściowych związanych z ujemną wartością firmy, która zgodnie z MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” traktowana jest jako przychód przyszłych okresów, ze względu na to, że ujemna wartość firmy stanowi wartość końcową i ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego zwiększyłoby wartość bilansową ujemnej wartości firmy.

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, nie potrącana 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 ust. 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. Tym niemniej 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 ust. 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:
- a) 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;
 - b) czy jest prawdopodobne, że osiągnie dochód do opodatkowania zanim wygaśnie prawo do rozliczenia nierozliczonych strat podatkowych lub wykorzystania niewykorzystanych ulg podatkowych;
 - c) czy nierozliczone straty podatkowe wynikają z możliwych do zidentyfikowania przyczyn, których ponowne pojawienie się jest mało prawdopodobne; oraz
 - d) czy ma ona możliwości planowania płatności podatkowych (patrz: ust. 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 nieujęte składniki 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 ust. 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 dzień połączenia jednostek gospodarczych lub okres po nim następujący (patrz: ust. 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:

- a) występowania niepodzielonych zysków jednostek zależnych, oddziałów, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć;
- b) zmiany kursów wymiany walut, jeśli jednostka dominująca i jej jednostki zależne mają siedziby w różnych państwach; oraz
- c) 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 powinna utworzyć 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:

- a) jednostka dominująca, inwestor lub wspólnik wspólnego przedsięwzięcia są w stanie kontrolować terminy odwracania się różnic przejściowych; oraz
- b) 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. Jednostka gospodarcza wykazuje w walucie własnego państwa niepieniężne składniki aktywów i zobowiązań dotyczące działalności zagranicznej, która stanowi integralną część działalności jednostki gospodarczej (patrz: MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”). Jeśli wynikający z działalności zagranicznej dochód do opodatkowania lub strata podatkowa (i w konsekwencji wartość podatkowa niepieniężnych aktywów i zobowiązań) ustalane są w walucie obcej, to zmiany kursu powodują wystąpienie różnic przejściowych. Ponieważ takie różnice dotyczą aktywów i zobowiązań obsługujących działalność zagraniczną, a nie samej inwestycji jednostki sporządzającej sprawozdanie w tą działalność zagraniczną, to tworzy ona wynikającą z powyższego rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub (zgodnie z ust. 24) ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Wynikający z powyższego odroczonego podatku dochodowego powoduje obciążenie lub uznanie rachunku zysków i strat (patrz: ust. 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 powinna ująć 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:
- różnice przejściowe odwrócą się w dającej się przewidzieć przyszłości; oraz
 - zostanie osiągnięty dochód do opodatkowania, od którego będzie można odpisać różnice przejściowe.
45. Podejmując decyzje, czy ująć składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczącego ujemnych różnic przejściowych, związanych z inwestycją w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych, i udziałów we wspólnych przedsięwzięciach, jednostka gospodarcza stosuje wytyczne zawarte w ust. 28–31.

WYCENA

46. Zobowiązania (należności) z tytułu bieżącego podatku za okres bieżący i okresy poprzednie należy wyceniać 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 należy wyceniać 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. (Ustęp 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 sposobów, 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 % z 40), jeśli przewiduje, iż sprzeda składnik aktywów bez dalszego użytkowania, lub tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 12 (30 % z 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 % z 80). Jeśli jednostka gospodarcza przewiduje realizację wartości bilansowej składnika poprzez jego natychmiastową sprzedaż, uzyskując przychód ze sprzedaży w kwocie 150, rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego będzie obliczona następująco:

	Dodatnia różnica przejściowa	Stawka podatkowa	Rezerwa na podatek odroczoney
Amortyzacja podatkowa narastająco	30	30 %	9
Przychody przewyższające cenę nabycia	50	zero	=
Razem	80		9

Uwaga: zgodnie z ust. 61 dodatkowy podatek odroczoney, 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 % z 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 % z 40 plus 30 % z 30). Jeśli w tym przykładzie wartość podatkowa nie wydaje się oczywista, pomocne może okazać się rozważenie podstawowej zasady zawartej w ust. 10.

Uwaga: zgodnie z ust. 61 dodatkowy odroczonego podatek dochodowy, który powstaje w momencie przyszacowania, 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 niepodzielonego zysku lat ubiegłych wypłacona jest 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 niepodzielonego zysku lat ubiegłych wypłacona jest w formie dywidendy 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 ust. 52A skutki podatkowe wynikające z wypłaty dywidend należy ująć w momencie ujęcia zobowiązania 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 ujmuje się w zysku lub stracie netto okresu, zgodnie z wymogami zawartymi w ust. 58, z wyjątkiem sytuacji, gdy skutki podatkowe dywidendy wynikają z okoliczności przedstawionych w punktach a) i b) ust. 58.

Przykład ilustrujący zastosowanie ustępów 52A i 52B

Poniższy przykład dotyczy wyceny bieżących należności i zobowiązań podatkowych oraz aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw na odroczonego podatek dochodowy, 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 zobowiązania 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 nie podzielonych 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. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie powinny być dyskontowane.
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 dyskontowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Dopuszczenie dyskontowania – 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 dyskontowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ani też ich dyskontowania 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 (patrz: MSR 19 „Świadczenia pracownicze”).
56. Wartość bilansowa składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powinna być weryfikowana na każdy dzień bilansowy. Jednostka gospodarcza powinna obniżyć 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 należy skorygować w górę, w zakresie w jakim uzyskanie wystarczającego dochodu do opodatkowania staje się prawdopodobne.

UJMOWANIE PODATKU BIEŻĄCEGO I PODATKU ODROZONEGO

57. Sposób zaksięgowania bieżących i odroczonej skutków podatkowych danej transakcji lub innego zdarzenia musi być spójny ze sposobem zaksięgowania samej transakcji. Ustępy 58–68 wskazują na sposób realizacji tej zasady.

Rachunek zysków i strat

58. Bieżący i odroczonej podatek powinien być ujęty jako przychód lub koszt wpływający na zysk lub stratę netto danego okresu, z wyjątkiem podatków wynikających z:
- transakcji czy zdarzeń, które są ujmowane, bezpośrednio w kapitale, w tym samym lub innym okresie (patrz: ust. 61–65); lub
 - połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia (patrz: ust. 66–68).
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 odroczonej 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 „Wartości niematerialne” 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 powodowane 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 odroczonej ujmuje się w rachunku zysków i strat, z wyjątkiem pozycji, które poprzednio zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny (patrz: ust. 63).

Pozycje bezpośrednio zwiększające lub zmniejszające kapitał własny

61. Podatek bieżący oraz podatek odroczonej powinny bezpośrednio zmniejszyć lub zwiększyć kapitał własny, jeśli podatek dotyczy pozycji, które w tym samym lub innym okresie zmniejszyły lub zwiększyły bezpośrednio kapitał własny.

62. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości wymagają lub dopuszczają, aby pewne pozycje bezpośrednio zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny. Przykładami takich pozycji są:
- zmiana wartości bilansowej spowodowana przeszacowaniem rzeczowych aktywów trwałych (patrz: MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”);
 - korekta salda początkowego nie podzielonego zysku lat ubiegłych wynikająca ze zmiany przyjętych zasad rachunkowości, którą stosuje się retrospektywnie lub korekty podstawowego błędu (patrz: MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”);
 - różnice kursowe spowodowane przekształceniem sprawozdania finansowego jednostki zagranicznej (patrz: MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”); oraz
 - kwoty powstające w momencie początkowego ujęcia elementu kapitałowego złożonego instrumentu finansowego (patrz: ust. 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 podatkowe);
- 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
- 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 „Rzeczowe aktywa trwałe” nie określa szczegółowo, czy jednostka gospodarcza powinna co roku przenosić, z nadwyżki z aktualizacji wyceny na nie podzielony zysk lat ubiegłych, 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, dokonany 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. Tym niemniej jeśli przeszacowanie dla celów podatkowych nie wiąże się z przeszacowaniem bilansowym dokonany w poprzednim okresie lub przeszacowaniem, którego przeprowadzenie jednostka gospodarcza przewiduje w przyszłości, skutki podatkowe korekty wartości podatkowej ujmuje się w rachunku zysków i strat.

- 65A. Jeżeli jednostka gospodarcza wypłaca dywidendy swoim 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 odroczony wynikający z połączenia jednostek gospodarczych

66. Jak wyjaśniono w ust. 19 i ust. 26 lit. c), różnice przejściowe mogą wynikać z połączenia jednostek gospodarczych w formie przejścia. Zgodnie z MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” jednostka gospodarcza ujmuje wszystkie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (w zakresie w jakim spełniają one kryteria ujmovania określone w ust. 24) lub tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jako możliwy do zidentyfikowania na dzień 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 ujemną wartość firmy. Jednak zgodnie z ust. 15 lit. a) i 24 lit. a) jednostka gospodarcza nie tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikającego z samej wartości firmy (jeśli amortyzacja wartości firmy nie jest kosztem uzyskania przychodu), ani też nie ujmuje aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z nie podlegającej opodatkowaniu ujemnej wartości firmy, która jest traktowana jako przychód przyszłych okresów.
67. W wyniku przejścia jednostka przejmująca może uznać za prawdopodobne, że zrealizuje swój składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, który nie był ujęty u tej jednostki 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 i bierze go pod uwagę ustalając wartość firmy i ujemną wartość firmy wynikającą z przejścia.
68. Jeśli jednostka przejmująca nie zakwalifikowała aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jednostki przejętej, jako możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów na dzień połączenia jednostek gospodarczych, a następnie ten składnik aktywów ujmuje w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, wynikający z powyższego podatek odroczony ujmuje się w rachunku zysków i strat. Ponadto jednostka przejmująca:
- koryguje bilansową wartość brutto wartości firmy i związane z nią umorzenie do kwot, które zostałyby zaakceptowane, jeśli na dzień połączenia jednostek gospodarczych składnik aktywów zostałyby zakwalifikowany jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów; oraz
 - zarachowuje w koszty obniżenie wartości bilansowej netto wartości firmy.

Tym niemniej jednostka przejmująca nie ujmuje ujemnej wartości firmy, ani też nie zwiększa wartości bilansowej ujemnej wartości firmy.

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 przy ustalaniu wartości firmy, równej 500 wynikającej z przejścia, zakwalifikowany do możliwych do zidentyfikowania składników aktywów. Wartość firmy amortyzowana jest przez 20 lat. 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 gospodarcza ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 90 (30 % z 300), a w rachunku zysków i strat – przychód z tytułu odroczonego podatku w kwocie 90. Ponadto obniża on wartość początkową (ang. cost) wartości firmy o 90 i umorzenie o 9 (odpowiada to dwuletniej amortyzacji). Saldo równe 81 obciąża koszty w rachunku zysków i strat. W rezultacie wartość firmy i związane z nim umorzenie obniżone są do kwot (410 i 41), które zostałyby wykazane, jeśli składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 90 na dzień połączenia jednostek gospodarczych zostałyby zakwalifikowany do możliwych do zidentyfikowania składników aktywów.

Jeśli stawka podatkowa wzrosła do 40 %, jednostka gospodarcza 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 gospodarcza zmniejszy wartość firmy o 90 i umorzenie o 9 oraz obciąży saldem równym 81 koszty w rachunku zysków i strat.

PREZENTACJA

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

69. Należności podatkowe i zobowiązania podatkowe powinny być prezentowane w bilansie oddzielnie od pozostałych należności i zobowiązań. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego powinny być wyodrębnione z należności i zobowiązań z tytułu bieżącego podatku.
70. Jeśli jednostka gospodarcza w sprawozdaniach finansowych stosuje rozróżnienie na krótkoterminowe i długoterminowe aktywa i zobowiązania, nie powinna zaliczać aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego do należności krótkoterminowych, ani rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego do zobowiązań krótkoterminowych.

Kompensaty

71. Jednostka gospodarcza powinna kompensować należności z zobowiązaniami z tytułu bieżącego podatku wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza:
 - a) posiada możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do przeprowadzania kompensat ujmowanych kwot; oraz
 - b) ma zamiar zapłacić podatek w kwocie netto lub jednocześnie zrealizować należności i rozliczyć 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 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja”. 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 z 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 powinna kompensować ze sobą aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego z rezerwami z tytułu odroczonego podatku dochodowego wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza:
 - a) posiada możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do przeprowadzania kompensat aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego z rezerwami z tytułu odroczonego podatku dochodowego; oraz
 - b) aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczą podatku dochodowego nałożonego przez tę samą władzę podatkową na:
 - i) tego samego podatnika, lub
 - ii) 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, by 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 z 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.

Obciążenia podatkowe

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

77. Obciążenie podatkowe (przychód podatkowy) dotyczące zysku lub straty z działalności gospodarczej powinny być prezentowane 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 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych” 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) należy ujawnić 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;
 - kwotę korzyści wynikającej z poprzednio nieujętej straty podatkowej, ulgi podatkowej lub różnicy przejściowej poprzedniego okresu, która służy zmniejszeniu bieżącego obciążenia podatkowego;
 - kwotę korzyści wynikającej z poprzednio nieujętej straty podatkowej, ulgi podatkowej lub różnicy przejściowej poprzedniego okresu, która służy zmniejszeniu odroczonego obciążenia podatkowego;
 - obciążenie z tytułu podatku odroczonego spowodowane częściowym odpisaniem lub odwróceniem poprzednich odpisów aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z ust. 56; oraz
 - kwotę obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) dotyczącego tych zmian w zasadach rachunkowości i podstawowych błędów, które wpłynęły na ustalenie zysku lub straty netto danego okresu, zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym określonym w MSR 8 „Zysk i strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”.
81. Następujące elementy należy również ujawnić oddzielnie:
- łącznie bieżący i odroczony podatek dotyczący pozycji, które zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny;
 - obciążenie podatkowe (przychód podatkowy) dotyczące pozycji nadzwyczajnych ujętych w danym okresie;
 - wyjaśnienie związków zachodzących między obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a wynikiem finansowym brutto w jednej lub obu niżej podanych formach:
 - 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) podatkowej;
 - d) wyjaśnienie zmian stosowanej stawki (stawek) podatkowej w porównaniu do poprzedniego okresu obrotowego;
 - e) kwota (oraz jeśli występuje – 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 udziałami we wspólnych przedsięwzięciach, na które nie utworzono rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (patrz: ust. 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 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 powinna ujawnić 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 ust. 52A jednostka gospodarcza powinna ujawnić charakter potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy udziałowcom. Ponadto jednostka powinna ujawnić kwoty potencjalnych skutków podatkowych, których kwotowe określenie jest wykonalne w praktyce oraz poinformować o istnieniu potencjalnych skutków podatkowych, których kwotowe określenie jest niewykonalne ze względów praktycznych.
83. Jednostka gospodarcza ujawnia rodzaj i kwotę każdej pozycji nadzwyczajnej w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Jeśli informacje te są ujawniane w informacji dodatkowej, łączną kwotę wszystkich pozycji nadzwyczajnych ujawnia się w rachunku zysków i strat, po odjęciu łącznej kwoty odnośnych obciążeń podatkowych (przychodów podatkowych). Chociaż użytkownicy sprawozdań finansowych mogą uznać wykazanie obciążenia (przychodu) podatkowego w podziale na każdą pozycję nadzwyczajną za użyteczne, przypisanie obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) poszczególnym pozycjom jest czasem trudne. Biorąc pod uwagę tę okoliczność, obciążenie podatkowe (przychód podatkowy) dotyczące pozycji nadzwyczajnych może być ujawniane łącznie.

84. Ujawnienie informacji określonych w ust. 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 nie stanowiące 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). Tym niemniej 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.
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 udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (patrz: ust. 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, zaleca się ujawnianie kwot nieujętych rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ informacja taka może być użyteczna dla użytkowników sprawozdań.
- 87A. Ustęp 82A wymaga od jednostki gospodarczej ujawnienia charakteru potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy udziałowcom. Jednocześnie jednostka powinna ujawnić 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 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 skonsolidowanego niepodzielonego zysku lat ubiegłych. 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, powinna w nim ujawnić potencjalne skutki podatkowe dotyczące nie podzielonego zysku lat ubiegłych jednostki dominującej.
- 87C. Jednostka gospodarcza, od której wymaga się ujawnienia informacji określonych w ust. 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 powinna wziąć ten fakt pod uwagę, przygotowując informacje, których ujawnienia wymaga ust. 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 (patrz: ust. 81 lit. f)). Jeżeli obliczenie kwoty nieujętych w sprawozdaniu finansowym rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest niewykonalne ze względów praktycznych (patrz: ust. 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 nie rozstrzygniętych 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 (patrz: MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”).

Przykład ilustrujący ust. 85

W 19X2 roku jednostka gospodarcza zgodnie z obowiązującym systemem prawnym (państwo A) osiągnęła wynik finansowy brutto równy 1 500 (19X1: 2 000), a 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	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
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	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Obciążenie podatkowe	<u>760</u>	<u>780</u>

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 ust. 81 lit. d).

	19X1	19X2
Wynik finansowy brutto	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Podatek zgodnie ze stawkami krajowymi stosowanymi do zysków osiągniętych w danym państwie	700	750
Podatkowe skutki kosztów księgowych, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodu	<u>60</u>	<u>30</u>
Obciążenie podatkowe	<u>760</u>	<u>780</u>

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

89. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1998 r. i później z zastrzeżeniem ust. 91. Jeśli jednostka gospodarcza zastosuje niniejszy standard przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się wcześniej niż 1 stycznia 1998 r., powinna ujawnić fakt zastosowania niniejszego standardu w miejsce 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 ust. 52A, 52B, 65A, 81 ppkt i), 82A, 87A, 87B, 87C i skreślenie ust. 3 i 50 stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych ⁽¹⁾ za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2001 r. i później. Zalecane jest wcześniejsze stosowanie powyższych ustępów. Jeżeli wcześniejsze zastosowanie tych ustępów wpływa na sprawozdanie finansowe, jednostka gospodarcza powinna ujawnić ten fakt.

⁽¹⁾ Ustęp 91 odnosi się do „rocznych sprawozdań finansowych” zgodnie z uściśloną terminologią stosowaną od 1998 r. we fragmentach dotyczących dat wejścia w życie. Ustęp 89 odnosi się do „sprawozdań finansowych”.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 14 (ZAKTUALIZOWANY W 1997 R.)

Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności

Niniejszy zaktualizowany Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje MSR 14 „Informacje finansowe w podziale na segmenty działalności”, który został zatwierdzony przez Zarząd w wersji przekształconej w 1994 r. Zaktualizowany standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1998 r. i później.

Ustępy 116 i 117 MSR 36 „Utrata wartości aktywów” zawierają pewne wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości wykazywanych w podziale na poszczególne segmenty działalności.

WPROWADZENIE

Niniejszy Standard (MSR 14 (zaktualizowany)) zastępuje MSR 14 „Informacje finansowe w podziale na segmenty działalności” (pierwotny MSR 14). MSR 14 (zaktualizowany) zaczyna obowiązywać przy sporządzaniu sprawozdań finansowych obejmujących okresy rozpoczynające się 1 lipca 1998 r. i później. Do głównych zmian w stosunku do wersji oryginalnej należy, co następuje:

1. Pierwotny MSR 14 dotyczył jednostek gospodarczych, których papiery wartościowe są w publicznym obrocie oraz innych jednostek gospodarczych znaczących w kategoriach ekonomicznych. MSR 14 (zaktualizowany) dotyczy jednostek gospodarczych, których kapitałowe papiery wartościowe oraz dłużne papiery wartościowe znajdują się w obrocie publicznym, łącznie z jednostkami gospodarczymi, które są w trakcie emitowania kapitałowych papierów wartościowych lub dłużnych papierów wartościowych przeznaczonych na giełdowe, publiczne rynki papierów wartościowych, lecz nie dotyczy pozostałych jednostek gospodarczych znaczących w kategoriach ekonomicznych.
2. Pierwotny MSR 14 zawierał wymóg wykazywania informacji na temat segmentów branżowych i segmentów geograficznych. Zawierał on jedynie ogólne wskazówki co do sposobu określenia tego, co stanowi segment przemysłowy i segment geograficzny. Sugerowano, że wewnętrzna struktura organizacyjna jednostki gospodarczej może posłużyć jako podstawa określenia granic pomiędzy segmentami działalności objętymi obowiązkiem sprawozdawczym, lub też, że dla celów sprawozdawczości dotyczącej segmentów konieczne może okazać się przeklasyfikowanie danych. MSR 14 (zaktualizowany) zawiera wymóg wykazywania informacji na temat segmentów branżowych i geograficznych. Dostarcza bardziej szczegółowych wytycznych aniżeli pierwotny MSR 14 w sprawie określenia tego, co stanowi segmenty branżowe i geograficzne. Zgodnie z wymogami standardu jednostka gospodarcza powinna odwołać się do swej wewnętrznej struktury organizacyjnej oraz do wewnętrznego systemu sprawozdawczości w celu określenia tych segmentów. Jeżeli istnienie wewnętrznych segmentów nie opiera się ani o kryterium produktów i usług, ani o kryterium geograficzne, MSR 14 (zaktualizowany) stawia wymóg, aby jednostka gospodarcza odwołała się do następnego niższego poziomu wewnętrznej segmentacji w celu wyodrębnienia segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym.
3. MSR 14 w brzmieniu pierwotnym nakazywał przedstawienie tego samego zakresu informacji zarówno na temat segmentów branżowych jak i geograficznych. MSR 14 (zaktualizowany) zakłada, iż jedno z kryteriów jest podstawowe, a drugie uzupełniające, co powoduje, że wymagana jest znacznie mniejsza ilość informacji w przypadku segmentów uzupełniających.
4. Pierwotny MSR 14 nie określał, czy informacje o segmentach należy przygotowywać, posługując się zasadami (polityką) rachunkowości przyjętymi w stosunku do skonsolidowanych sprawozdań finansowych i odrębnych sprawozdań finansowych jednostki gospodarczej. MSR 14 (zaktualizowany) zawiera wymóg posługiwania się tymi samymi zasadami (polityką) rachunkowości.
5. Pierwotny MSR 14 zezwalał na przyjęcie różnych definicji wyniku segmentu w różnych jednostkach gospodarczych. MSR 14 (zaktualizowany) dostarcza bardziej szczegółowych wytycznych, aniżeli pierwotny MSR 14 co do konkretnych pozycji przychodów i kosztów, które należy włączyć lub wykluczyć z przychodów i kosztów segmentu działalności. Dlatego też MSR 14 (zaktualizowany) przewiduje ujednoczoną wycenę wyników segmentu, lecz jedynie w zakresie, w jakim pozycje przychodów i kosztów operacyjnych mogą być bezpośrednio przyporządkowane lub na rozsądnych zasadach przypisane do segmentów.
6. MSR 14 (zaktualizowany) wymaga zachowania „symetrii” przy włączaniu pozycji do wyniku segmentu oraz do aktywów segmentu. Jeżeli na przykład przy ustalaniu wyniku segmentu uwzględnia się koszty amortyzacji, odnośny składnik aktywów podlegający amortyzacji powinien zostać zaliczony do aktywów danego segmentu działalności. MSR 14 w pierwotnym brzmieniu nie poruszał tej kwestii.

7. W pierwotnym MSR 14 nie rozstrzygnięto tego, czy segment uznany za zbyt mały, by podlegać odrębnej sprawozdawczości, powinien zostać połączony z innymi segmentami, czy też powinien zostać wyłączony ze wszystkich segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym. MSR 14 (zaktualizowany) przewiduje, że małe segmenty podlegające sprawozdawczości wewnętrznej, nieobjęte wymogiem prezentowania odrębnych sprawozdań, mogą być łączone ze sobą, jeżeli wspólnie posiadają znaczącą ilość czynników charakteryzujących segment branżowy lub geograficzny, lub też mogą być łączone z podobnymi do nich znaczącymi segmentami, które podlegają sprawozdawczości wewnętrznej, po spełnieniu pewnych warunków.
8. W pierwotnym MSR 14 nie rozstrzygnięto, czy wydzielenie segmentów geograficznych powinno opierać się o kryterium lokalizacji aktywów jednostki gospodarczej (źródło pochodzenia sprzedaży), czy też o kryterium lokalizacji klientów jednostki gospodarczej (miejsce przeznaczenia sprzedaży). MSR 14 (zaktualizowany) wymaga, aby niezależnie od tego, jakie jest kryterium wydzielenia segmentu geograficznego, prezentować niektóre pozycje danych w oparciu o drugie z kryteriów, w przypadku znaczących różnic.
9. W pierwotnym MSR 14 zakładano konieczność przedstawienia czterech najważniejszych informacji na temat segmentów branżowych i segmentów geograficznych, które dotyczyły:
- sprzedaży oraz innych przychodów z działalności operacyjnej, przy zachowaniu rozróżnienia na przychody pochodzące od klientów spoza jednostki gospodarczej oraz przychody pochodzące z innych segmentów;
 - wyniku segmentu;
 - wykorzystanych aktywów segmentu; oraz
 - metody ustalania cen między segmentami.
- W odniesieniu do podstawowego kryterium organizacji sprawozdawczości dotyczącej segmentów (segmentów branżowych lub geograficznych) MSR 14 (zaktualizowany) zawiera wymóg przedstawienia informacji wymienionych powyżej oraz dodatkowo:
- pasywów segmentu;
 - cen nabycia rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych nabytych w ciągu okresu;
 - kosztów amortyzacji;
 - kosztów niepieniężnych innych niż amortyzacja; oraz
 - udziału jednostki gospodarczej w stracie lub zysku netto jednostki stowarzyszonej, wspólnego przedsięwzięcia lub innej formy inwestycji finansowej konsolidowanej metodą praw własności, jeżeli zasadniczo cała działalność jednostki stowarzyszonej dokonuje się w obrębie tylko tego segmentu, jak również kwoty odnośnej inwestycji.
- W stosunku do uzupełniającego kryterium organizacji sprawozdawczości dotyczącej segmentów działalności MSR 14 (zaktualizowany) znosi wymogi pierwotnego MSR 14 dotyczące wyników segmentu i zastępuje je ceną nabycia rzeczowych aktywów trwałych oraz ceną nabycia wartości niematerialnych nabytych w danym okresie.
10. W pierwotnym MSR 14 nie rozstrzygnięto, czy informacje z wcześniejszych okresów dotyczące segmentów prezentowane dla celów porównawczych należy przekształcić w związku z istotnymi zmianami zasad (polityki) rachunkowości dotyczących segmentów. MSR 14 (zaktualizowany) zawiera wymóg dokonania przekształcenia, chyba że jest to niewykonalne ze względów praktycznych.
11. MSR 14 (zaktualizowany) zawiera wymóg stanowiący, że jeśli ogólne przychody wszystkich połączonych segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym pochodzące od zewnętrznych klientów stanowią mniej niż 75 % ogólnych przychodów jednostki gospodarczej, należy wyodrębnić dodatkowe segmenty objęte obowiązkiem sprawozdawczym, tak aby uzyskać poziom 75 %.
12. W pierwotnym brzmieniu MSR 14 zezwalał, dla celów prezentacji danych, na przyjęcie metod ustalania cen transakcyjnych między segmentami, które były różne od metod rzeczywiście stosowanych do ustalania cen transferowych. MSR 14 (zaktualizowany) zawiera wymóg ustalania cen transferowych między segmentami w oparciu o podstawę rzeczywiście zastosowaną przez jednostkę gospodarczą do ustalenia cen transferowych.
13. MSR 14 (zaktualizowany) zawiera wymóg ujawniania przychodów każdego segmentu uznanego za nie objęty obowiązkiem sprawozdawczym, ze względu na to, że większa część jego przychodów pochodzi ze sprzedaży do pozostałych segmentów, jeżeli przychody tego segmentu ze sprzedaży zewnętrznym klientom stanowią 10 procent lub większą część ogólnych przychodów jednostki gospodarczej. W pierwotnym MSR 14 nie występował żaden porównywalny wymóg.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	93
Zakres	94
Definicje	94
Definicje pochodzące z pozostałych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości	94
Definicje segmentu branżowego i geograficznego	94
Definicje przychodów, kosztów, wyniku, aktywów oraz pasywów segmentu	96
Określenie segmentu działalności objętego obowiązkiem sprawozdawczym	98
Podstawowe i uzupełniające wzory sprawozdawcze stosowane do segmentów działalności	98
Segmenty branżowe i geograficzne	99
Segmenty działalności objęte obowiązkiem sprawozdawczym	100
Zasady (polityki) rachunkowości dotyczące segmentów	102
Ujawnianie informacji	102
Podstawowy wzór sprawozdawczy	102
Uzupełniające informacje na temat segmentu działalności	104
Przykłady informacji na temat segmentów działalności	105
Pozostałe zagadnienia związane z ujawnianiem informacji	105
Data wejścia w życie	107

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu” do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Celem niniejszego standardu jest ustalenie zasad sprawozdawczości finansowej zorganizowanej w podziale na segmenty działalności – czyli zawierającej w sobie informacje na temat różnych rodzajów towarów i usług, które są wytwarzane i świadczone przez jednostkę gospodarczą, oraz na temat różnych obszarów geograficznych, w których działa jednostka gospodarcza – aby w ten sposób pomóc użytkownikom sprawozdań finansowych:

- a) w pełniejszym zrozumieniu uzyskanych wyników działalności jednostki gospodarczej;
- b) w pełniejszej ocenie ryzyka i zwrotów z inwestycji jednostki gospodarczej; oraz
- c) formułowaniu bardziej zasadnych sądów na temat jednostki gospodarczej jako całości.

Wiele jednostek gospodarczych dostarcza różnych grup towarów i usług, lub działa na obszarach geograficznych charakteryzujących się odmiennymi stopami zyskowności, szansami rozwoju, przyszłymi perspektywami gospodarczymi oraz ryzykiem. Informacje dotyczące różnych rodzajów towarów i usług oraz działalności jednostki gospodarczej w różnych obszarach geograficznych – nazywane często informacjami o segmentach – są istotne przy ocenie ryzyka i zwrotów z inwestycji jednostki gospodarczej o zróżnicowanym profilu działalności lub jednostki międzynarodowej, lecz ich uzyskanie może być niemożliwe na podstawie łącznych danych. Dlatego też informacje na temat segmentów działalności powszechnie uznaje się za niezbędne w celu sprostania potrzebom użytkowników sprawozdań finansowych.

ZAKRES

1. Niniejszy standard należy stosować do pełnego sprawozdania finansowego zgodnego z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości.
2. Pełne sprawozdanie finansowe składa się z bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w kapitale własnym oraz z informacji dodatkowej, zgodnie z wymogami przedstawionymi w MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”.
3. Niniejszy standard powinien być stosowany przez jednostki gospodarcze, których kapitałowe papiery wartościowe lub dłużne papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie, lub przez jednostki gospodarcze będące w trakcie emisji kapitałowych papierów wartościowych albo dłużnych papierów wartościowych na publicznych rynkach papierów wartościowych.
4. Jeżeli jednostka gospodarcza nie posiadająca papierów wartościowych w publicznym obrocie sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z wymogami Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, zaleca się, aby ujawniała informacje finansowe na temat segmentów działalności na zasadach dobrowolności.
5. Jeżeli jednostka gospodarcza nie posiadająca papierów wartościowych w publicznym obrocie dobrowolnie decyduje się na ujawnianie informacji na temat segmentów w sprawozdaniu finansowym, które jest zgodne z wymogami Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, taka jednostka gospodarcza powinna w pełni wypełnić wymogi niniejszego standardu.
6. Jeżeli pojedynczy raport finansowy zawiera zarówno skonsolidowane sprawozdanie finansowe jednostki gospodarczej posiadającej papiery wartościowe w publicznym obrocie oraz jednostkowe sprawozdanie finansowe jednostki dominującej, albo jednej lub więcej jednostek zależnych, informacje na temat segmentów działalności należy prezentować tylko w oparciu o skonsolidowane sprawozdanie finansowe. Jeżeli sama jednostka zależna posiada papiery wartościowe w publicznym obrocie, powinna prezentować informacje na temat segmentów we własnym raporcie finansowym.
7. Analogicznie, jeżeli pojedynczy raport finansowy zawiera zarówno sprawozdanie finansowe jednostki gospodarczej, której papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie jak i odrębne sprawozdanie finansowe jednostki stowarzyszonej konsolidowanej metodą praw własności lub wspólnego przedsięwzięcia, w których jednostka gospodarcza posiada udziały finansowe, informacje na temat segmentów działalności powinny być prezentowane jedynie w oparciu o sprawozdania finansowe te same jednostki gospodarczej. Jeżeli jednostka stowarzyszona konsolidowana metodą praw własności lub wspólnego przedsięwzięcia są jednostkami gospodarczymi, których papiery wartościowe znajdują się w obrocie publicznym, niezbędne jest przedstawienie informacji na temat segmentów we własnym, odrębnym raporcie finansowym.

DEFINICJE

Definicje pochodzące z pozostałych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości

8. Poniższe terminy zastosowane w niniejszym Standardzie mają znaczenie określone przez MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości” oraz MSR 18 „Przychody”:

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

Zasady (polityki) rachunkowości są to konkretne zasady, podstawy, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę gospodarczą przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych.

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

Definicje segmentu branżowego i geograficznego

9. Terminy segment branżowy oraz segment geograficzny, którymi posłużono się w niniejszym standardzie mają następujące znaczenie:

Segment branżowy jest dającym się wyodrębnić obszarem jednostki gospodarczej, w ramach którego następuje dystrybucja towarów lub świadczenie usług, lub grupy powiązanych towarów lub usług, który podlega ryzyku i charakteryzuje się poziomem zwrotu z poniesionych nakładów inwestycyjnych różnym od tych, które są właściwe dla innych segmentów branżowych. Do czynników, które należy uwzględnić, określając, czy produkty i usługi są powiązane, należą:

- a) rodzaj towarów lub usług;
- b) rodzaj procesów produkcyjnych;
- c) typ lub klasa użytkowników towarów lub usług;
- d) zastosowane metody dystrybucji towarów lub świadczenia usług; oraz
- e) jeżeli ma to zastosowanie, rodzaj systemu obowiązujących regulacji, na przykład sektor banków, ubezpieczeń czy przedsiębiorstw użyteczności publicznej.

Segment geograficzny jest dającym się wyodrębnić obszarem jednostki gospodarczej, w ramach którego następuje dystrybucja towarów lub świadczenie usług w określonym środowisku ekonomicznym, który podlega ryzyku i charakteryzuje się poziomem zwrotu z poniesionych nakładów inwestycyjnych, różnym od tych, które są właściwe dla innych obszarów działających w odmiennym środowisku ekonomicznym. Do czynników, które należy uwzględnić przy określaniu, co stanowi segment geograficzny, należą:

- a) podobieństwo warunków politycznych i ekonomicznych;
- b) powiązania pomiędzy działalnością prowadzoną na różnych obszarach geograficznych;
- c) bliskość lokalizacji;
- d) szczególny rodzaj ryzyka związany z działalnością w konkretnym obszarze geograficznym;
- e) regulacje dotyczące kontroli wymiany walut; oraz
- f) ryzyko walutowe.

Segment objęty obowiązkiem sprawozdawczym jest segmentem branżowym lub segmentem geograficznym określonym na podstawie powyższych definicji, którego zgodnie z wymogami niniejszego standardu dotyczy wymóg ujawnienia informacji na temat segmentów.

- 10. Przedstawione w ust. 9 czynniki dotyczące sposobów określania tego, co stanowi segmenty branżowe oraz segmenty geograficzne nie zostały wymienione w żadnym określonym porządku.
- 11. Do pojedynczego segmentu branżowego nie należą towary i usługi charakteryzujące się znacząco różnym poziomem ryzyka i osiąganego zwrotu z poniesionych nakładów inwestycyjnych. Mimo możliwości wystąpienia braku podobieństwa co do jednego lub kilku czynników zawartych w definicji segmentu branżowego, oczekuje się jednak, że towary i usługi znajdujące się w jednym segmencie będą spełniały kryterium podobieństwa w odniesieniu do większości czynników.
- 12. Analogicznie, do segmentu geograficznego nie należą działalności prowadzone w środowiskach ekonomicznych charakteryzujących się znacząco różnym ryzykiem i poziomem zwrotu z poniesionych nakładów inwestycyjnych. Segment geograficzny może stanowić jeden kraj, dwa lub więcej krajów lub region w obrębie danego kraju.
- 13. Dominujące źródła ryzyka wpływają na sposób organizacji i zarządzania większością jednostek gospodarczych. Dlatego też ust. 27 niniejszego standardu określa, że struktura organizacyjna jednostki gospodarczej oraz jej wewnętrzny system sprawozdawczości finansowej stanowi podstawę określania granic segmentów. Na poziom ryzyka i zwrotu z poniesionych nakładów inwestycyjnych jednostki gospodarczej wpływa zarówno geograficzna lokalizacja jej działalności (tj. miejsce gdzie wytwarza się towary lub gdzie mieszczą się punkty świadczenia usług) jak i lokalizacja rynków (tj. miejsca gdzie sprzedaje się produkty lub świadczy się usługi). Definicja dopuszcza, aby segmenty geograficzne opierały się o kryterium:
 - a) lokalizacji urządzeń produkcyjnych jednostki gospodarczej lub punktów świadczenia usług oraz lokalizacji innych aktywów; lub
 - b) lokalizacji rynków i klientów jednostki gospodarczej.
- 14. Struktura organizacyjna jednostki gospodarczej oraz struktura sprawozdawczości wewnętrznej zazwyczaj wskazują, czy dominujące źródło geograficznego ryzyka wynika z lokalizacji jej aktywów (pochodzenia sprzedaży), czy z lokalizacji jej klientów (miejsca przeznaczenia sprzedaży). W związku z powyższym jednostka gospodarcza, odwołując się do swej struktury wewnętrznej, ustala, czy segment geograficzny powinien opierać się o kryterium lokalizacji jej aktywów czy lokalizacji jej klientów.

15. Ustalenie składu segmentu branżowego lub geograficznego jest w pewnej mierze sprawą uznaniową. Formułując ocenę własną, kierownictwo jednostki gospodarczej bierze pod uwagę cele prowadzenia sprawozdawczości finansowej dotyczącej segmentów zgodnie z tym, co zostało przedstawione w niniejszym standardzie, oraz cechy jakościowe sprawozdania finansowego określone w „Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych”. Do jakościowych cech zalicza się znaczenie, wiarygodność i porównywalność na przestrzeni czasu informacji finansowych, które zostały wykazane na temat różnych grup towarów i usług jednostki gospodarczej oraz na temat jej działalności na poszczególnych obszarach geograficznych, jak również użyteczność tych informacji dla oceny ryzyka i uzyskiwanego zwrotu z poniesionych nakładów inwestycyjnych dla jednostki gospodarczej jako całości.

Definicje przychodów, kosztów, wyniku, aktywów i pasywów segmentu

16. Poniższymi dodatkowymi terminami posłużono się w standardzie w następującym znaczeniu:

Przychody segmentu są przychodami osiąganymi bądź to ze sprzedaży zewnętrznym klientom, bądź z transakcji z innymi segmentami tej samej jednostki gospodarczej, które są wykazywane w rachunku zysków i strat jednostki gospodarczej i dają się bezpośrednio przyporządkować do danego segmentu wraz z odpowiednią częścią przychodów jednostki gospodarczej, którą w oparciu o racjonalne przesłanki można przypisać do tego segmentu. Do przychodów segmentu nie zalicza się:

- a) zysków nadzwyczajnych;
- b) przychodu z tytułu odsetek lub dywidend, łącznie z odsetkami uzyskanymi z zaliczek przekazanych lub pożyczek udzielonych innym segmentom, chyba że działalność segmentu ma przede wszystkim charakter finansowy; oraz
- c) zyski ze sprzedaży inwestycji lub zyski wynikające z wygaśnięcia zadłużenia, chyba że działalność segmentu ma przede wszystkim charakter finansowy.

Do przychodów segmentu zalicza się udziały jednostki gospodarczej w zyskach lub stratach jednostek stowarzyszonych, wspólnych przedsięwzięć lub pozostałych inwestycji finansowych konsolidowanych metodą praw własności, pod warunkiem jednak, że powyższe pozycje są zawarte w przychodach skonsolidowanych lub przychodach jednostki gospodarczej ogółem.

Do przychodów segmentu zalicza się udział wspólnika wspólnego przedsięwzięcia w przychodach współkontrolowanego podmiotu, konsolidowanego metodą proporcjonalną zgodnie z MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach”.

Koszty segmentu są kosztami składającymi się z kosztów sprzedaży zewnętrznym klientom oraz kosztów transakcji realizowanych z innymi segmentami w ramach tej samej jednostki gospodarczej, które wynikają z działalności operacyjnej danego segmentu i dają się bezpośrednio przyporządkować do tego segmentu wraz z odpowiednią częścią kosztów jednostki gospodarczej, które w oparciu o racjonalne przesłanki można przypisać do danego segmentu. Do kosztów segmentu nie zalicza się:

- a) strat nadzwyczajnych;
- b) odsetek, łącznie z odsetkami z tytułu zaliczek lub pożyczek uzyskanych od innych segmentów, chyba że działalność segmentu ma przede wszystkim charakter finansowy;
- c) strat na sprzedaży inwestycji lub strat poniesionych wskutek wygaśnięcia zadłużenia, chyba że działalność segmentu ma przede wszystkim charakter finansowy;
- d) udziału jednostki gospodarczej w stratach jednostek stowarzyszonych, wspólnych przedsięwzięć lub w innych inwestycjach finansowych konsolidowanych metodą praw własności;
- e) obciążeń z tytułu podatku dochodowego; oraz
- f) ogólnych kosztów administracyjnych, kosztów centrali oraz innych kosztów powstających na poziomie jednostki gospodarczej, które dotyczą jednostki gospodarczej jako całości. Niekiedy jednak koszty następujące na poziomie jednostki gospodarczej ponoszone są na rzecz segmentu. Takie koszty stanowią koszty segmentu, jeżeli dotyczą działalności operacyjnej segmentu i można je w oparciu o racjonalne przesłanki bezpośrednio przyporządkować lub przypisać do segmentu.

Na koszty segmentu składa się przypadająca na wspólnika wspólnego przedsięwzięcia część kosztów poniesionych na rzecz współkontrolowanego podmiotu konsolidowanego metodą proporcjonalną zgodnie z MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach”.

W przypadku działalności segmentu mającej przede wszystkim charakter finansowy, przychody i koszty z tytułu odsetek można dla celów sprawozdawczości dotyczącej segmentów wykazywać w pojedynczej kwocie netto tylko wówczas, gdy pozycje te są wykazywane per saldo w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub w odrębnym sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej.

Wynik segmentu jest różnicą między przychodami segmentu a kosztami segmentu. Wynik segmentu ustala się przed wprowadzeniem korekt z tytułu udziałów mniejszości.

Aktywa segmentu są aktywami operacyjnymi wykorzystywanymi przez segment w działalności operacyjnej, które dają się bezpośrednio przyporządkować do danego segmentu lub w oparciu o racjonalne przesłanki przypisać do tego segmentu.

Jeżeli na wynik segmentu składa się przychód z tytułu odsetek lub dywidend, na aktywa segmentu składają się odpowiednie należności, pożyczki, inwestycje lub inne aktywa powodujące powstawanie przychodów.

Do aktywów segmentu nie zalicza się aktywów powstających z tytułu podatku dochodowego.

Na aktywa segmentu składają się inwestycje finansowe konsolidowane metodą praw własności tylko wówczas, gdy zysk lub strata z tytułu inwestycji finansowych są włączone do przychodów segmentu. Na aktywa segmentu składa się przypadająca na wspólnika wspólnego przedsięwzięcia część aktywów operacyjnych współkontrolowanego podmiotu, konsolidowanego metodą proporcjonalną zgodnie z MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach”.

Aktywa segmentu ustala się po potrąceniu odpowiednich odpisów aktualizujących, które wykazuje się w bilansie jednostki gospodarczej jako bezpośrednie kompensaty.

Pasywa segmentu są pasywami operacyjnymi powstałymi w wyniku działalności operacyjnej segmentu, które dają się bezpośrednio przyporządkować do danego segmentu lub w oparciu o racjonalne przesłanki przypisać do tego segmentu.

Jeżeli na wynik segmentu składają się koszty odsetek, na jego pasywa składają się odpowiadające im oprocentowane zobowiązania.

Na pasywa segmentu składa się przypadająca na wspólnika wspólnego przedsięwzięcia część pasywów współkontrolowanego podmiotu konsolidowanego metodą proporcjonalną zgodnie z MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach”.

Do pasywów segmentu nie zalicza się zobowiązań z tytułu podatku dochodowego.

Zasady (polityka) rachunkowości segmentu są zasadami (polityką) rachunkowości przyjętymi do sporządzania i prezentacji skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej lub jednostki gospodarczej, jak również zasady (polityka) rachunkowości, które odnoszą się konkretnie do sprawozdawczości dotyczącej segmentów.

17. Definicje przychodów, kosztów, aktywów i pasywów segmentu dotyczą wielkości tych pozycji bilansowych, które dają się bezpośrednio przyporządkować do segmentu oraz wielkości takich pozycji, które można przypisać do segmentu w oparciu o racjonalne przesłanki. Jednostka gospodarcza odwołuje się do swego wewnętrznego systemu sprawozdawczości finansowej jako punktu wyjścia do określenia, które pozycje mogą być bezpośrednio przyporządkowane lub przypisane do segmentów w oparciu o rozsądne podstawy. Oznacza to, że przyjmuje się założenie, iż kwoty wyodrębnione w segmentach dla potrzeb wewnętrznej sprawozdawczości finansowej dają się bezpośrednio przyporządkować lub w oparciu o racjonalne przesłanki przypisać do segmentów w celu wyceny przychodów, kosztów, aktywów i pasywów segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym.
18. W pewnych jednakże przypadkach dana pozycja przychodów, kosztów, aktywów lub pasywów mogła zostać przypisana do danego segmentu dla celów wewnętrznej sprawozdawczości finansowej w oparciu o zasady zrozumiałe dla kierownictwa jednostki gospodarczej, które jednak przez zewnętrznych użytkowników sprawozdania finansowego mogą zostać uznane za subiektywne, arbitralne lub trudne do zrozumienia. Taki rodzaj przypisania nie odpowiada kryterium stosowania racjonalnych przesłanek zgodnych z definicjami przychodów, kosztów, aktywów i pasywów segmentu zawartych w niniejszym standardzie. Może też następować sytuacja przeciwna, gdy jednostka gospodarcza decyduje się, by nie przypisywać niektórym pozycjom przychodów, kosztów, aktywów i pasywów segmentu dla celów wewnętrznej sprawozdawczości, mimo iż istnieją ku temu racjonalne przesłanki. Takie pozycje bilansowe przypisuje się (do segmentu) zgodnie z definicjami przychodów, kosztów, aktywów i pasywów segmentu zamieszczonymi w niniejszym standardzie.

19. Do przykładów aktywów segmentu zalicza się aktywa obrotowe wykorzystywane w operacyjnej działalności segmentu, rzeczowe aktywa trwałe, aktywa będące przedmiotem leasingu finansowego (MSR 17 „Leasing”) oraz wartości niematerialne. Jeżeli amortyzacja danego składnika aktywów jest zaliczona do kosztów segmentu, odpowiadający jej składnik aktywów także należy zaliczyć do aktywów segmentu. Do aktywów segmentu nie zalicza się aktywów wykorzystywanych dla ogólnych potrzeb jednostki gospodarczej lub jej centrali. Na aktywa segmentu składają się aktywa operacyjne wykorzystywane wspólnie przez dwa lub więcej segmenty, jeżeli istnieje rozsądna podstawa do dokonania tego rodzaju przypisania. Na aktywa segmentu składa się wartość firmy, którą można bezpośrednio przypisać do tego segmentu w oparciu o racjonalne przesłanki, zaś do kosztów segmentu zalicza się odnośną amortyzację „wartości firmy”.
20. Do przykładów pasywów segmentu zalicza się zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania, rozliczenia międzyokresowe bierne, zaliczki otrzymane od klientów, rezerwy na gwarancje na produkty oraz na innego rodzaju reklamacje dotyczące dostarczanych towarów i świadczonych usług. Na pasywa segmentu nie składają się pożyczki, zobowiązania powiązane z aktywami, które są przedmiotem leasingu finansowego (MSR 17) oraz inne zobowiązania zaciągnięte w związku z działalnością finansową, a nie operacyjną. Jeżeli koszty odsetek są włączone do wyniku segmentu, odnośne oprocentowane zobowiązania zalicza się do pasywów segmentu. Do pasywów segmentu, którego działalność nie jest w pierwszym rzędzie działalnością finansową, nie zalicza się pożyczek oraz podobnych zobowiązań, ponieważ wynik segmentu przedstawia zysk lub stratę operacyjną, a nie zysk lub stratę po uwzględnieniu finansowania. Ponadto, ponieważ zobowiązania finansowe są często zaciągane na poziomie centrali dla danej jednostki gospodarczej jako całości, często niemożliwe jest przyporządkowanie lub przypisanie, w oparciu o racjonalne przesłanki, oprocentowanego zobowiązania do segmentu.
21. Na wycenę aktywów i pasywów segmentu składają się korekty wcześniejszych wartości bilansowych dających się wyodrębnić aktywów i pasywów segmentu firmy nabytej w drodze połączenia jednostek gospodarczych, które jest ujmowane jako zakup, mimo iż korekty te są wprowadzane jedynie dla celów sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego i nie umieszcza się ich w sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, ani też w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki zależnej. Analogicznie, jeżeli rzeczowe aktywa trwałe zostały przeszacowane po nabyciu zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym zawartym w MSR 16, wówczas wycena aktywów segmentu odzwierciedla te przeszacowania.
22. Pewne wytyczne dotyczące przyporządkowania kosztów można znaleźć w innych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. Na przykład ust. 8–16 MSR 2 „Zapasy zawierają” wytyczne dotyczące przyporządkowywania i przypisywania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia do zapasów, zaś ust. 16–21 MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną” zawierają wytyczne dotyczące przyporządkowywania i przypisywania kosztów do poszczególnych umów. Wytyczne te mogą być użyteczne przy przyporządkowywaniu lub przypisywaniu kosztów do segmentów.
23. MSR 7 „Rachunek przepływów pieniężnych” zawiera wytyczne dotyczące rozstrzygnięcia kwestii zaliczania sald debetowych na bankowych rachunkach bieżących do składników środków pieniężnych lub wykazywania ich jako pożyczek.
24. Przychody, koszty, aktywa i pasywa segmentu ustala się zanim w ramach procesu konsolidacji dojdzie do wyłączenia sald rozliczeń oraz transakcji prowadzonych między jednostkami gospodarczymi grupy kapitałowej, z wyjątkiem przypadku gdy tego rodzaju salda rozliczeń oraz transakcje między jednostkami gospodarczymi grupy kapitałowej dokonują się w obrębie jednego segmentu.
25. O ile zasady (polityki) rachunkowości stosowane przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych jednostki gospodarczej jako całości są także fundamentalnymi zasadami (politykami) rachunkowości w przypadku segmentów, to zasady (polityki) rachunkowości dotyczące segmentów składają się dodatkowo z zasad, które odnoszą się w sposób szczególnie do sprawozdawczości dotyczącej segmentów, takie jak określanie tego, co stanowi segment, metoda ustalania cen transferowych między segmentami oraz podstawy przyporządkowywania przychodów i kosztów do poszczególnych segmentów.

OKREŚLENIE SEGMENTU DZIAŁALNOŚCI OBJĘTEGO OBOWIĄZKIEM SPRAWOZDAWCZYM

Podstawowe i uzupełniające wzory sprawozdawcze stosowane do segmentów działalności

26. Dominujące źródło oraz rodzaj ryzyka i poziomu zwrotu z poniesionych nakładów inwestycyjnych jednostki gospodarczej powinny decydować o tym, czy podstawowym wzorem sprawozdawczości stosowanym do segmentów będzie segment branżowy czy też segment geograficzny. Jeżeli na ryzyko i na stopy zwrotu inwestycyjnego jednostki gospodarczej w przeważającym stopniu wpływają różnice istniejące między towarami i usługami, które jednostka dostarcza, za podstawowy wzór sprawozdawczy stosowany do segmentów należy przyjąć segment branżowy, zaś uzupełniające informacje wykazywać w przekroju geograficznym. Analogicznie, jeżeli na ryzyko i stopy zwrotu z poniesionych nakładów inwestycyjnych jednostki gospodarczej w przeważającym stopniu wpływa fakt, iż jednostka gospodarcza działa w różnych krajach lub na różnych obszarach geograficznych, za podstawowy wzór sprawozdawczy stosowany do segmentów należy przyjąć segment geograficzny, zaś informacje na temat grup powiązanych towarów i usług wykazywać jako informacje uzupełniające.

27. Wewnętrzna struktura organizacyjna i struktura zarządzania jednostką gospodarczą oraz jej system wewnętrznej sprawozdawczości finansowej przeznaczonej dla zarządu i dyrektora generalnego powinny zazwyczaj stanowić podstawę do określenia dominujących źródeł i rodzaju ryzyka oraz zróżnicowanych stóp zwrotu z poniesionych nakładów inwestycyjnych charakterystycznych dla jednostki gospodarczej, a zatem umożliwić ustalenie, który z wzorów sprawozdawczych jest wzorem podstawowym, który zaś uzupełniającym, z wyjątkiem sytuacji opisanych poniżej w lit. a) i b):
- a) jeżeli z dowodów uzyskanych dzięki „metodzie matrycowej” zarządzania firmą oraz sprawozdawczości wewnętrznej przeznaczonej dla zarządu i dyrektora generalnego wynika, iż na ryzyko i stopy zwrotu inwestycyjnego równie silnie oddziałują zarówno różnice między produktami i usługami, które jednostka gospodarcza dostarcza, jak i różnice związane z obszarami geograficznymi, na których jednostka gospodarcza działa, wówczas jednostka gospodarcza powinna obrać segment branżowy jako podstawowy wzór sprawozdawczy, zaś segment geograficzny jako uzupełniający wzór sprawozdawczy; oraz
 - b) jeżeli wewnętrzna struktura organizacyjna i struktura zarządzania jednostką gospodarczą oraz jej system wewnętrznej sprawozdawczości finansowej przeznaczonej dla zarządu i dyrektora generalnego nie są oparte ani na poszczególnych towarach lub usługach, ani na grupach powiązanych towarów/usług, ani także na kryterium geograficznym, członkowie organu zarządzającego i kierownictwo jednostki gospodarczej powinno ustalić, czy ryzyko i zwroty inwestycyjne jednostki gospodarczej zależą w większym stopniu od rodzaju towarów i usług, które jednostka gospodarcza dostarcza, czy też od obszaru geograficznego, na którym działa i w konsekwencji obrać segmenty branżowe lub segmenty geograficzne za podstawowy wzór sprawozdawczy stosowany do segmentów danej jednostki gospodarczej, traktując pozostały segment jako uzupełniający wzór sprawozdawczy stosowany do segmentów działalności.
28. Dla większości jednostek o dominującym źródle ryzyka oraz zwrotów inwestycyjnych przesądza sposób organizacji i zarządzania jednostką gospodarczą. Struktura organizacyjna i zarządzania jednostką gospodarczą oraz jej wewnętrzny system sprawozdawczości finansowej dostarczają zazwyczaj najlepszych dowodów na występowanie dominujących źródeł ryzyka i zwrotów z poniesionych nakładów inwestycyjnych dla celów sprawozdawczości dotyczącej segmentów. Dlatego też, z wyjątkiem sporadycznych sytuacji, jednostka gospodarcza wykazuje w sprawozdaniu finansowym informacje na temat segmentów w oparciu o te same podstawy, jakie stosuje w sprawozdawczości wewnętrznej dla kierownictwa najwyższego szczebla. Jej dominujące źródło ryzyka i zwrotów inwestycyjnych staje się jej podstawowym wzorem sprawozdawczym stosowanym do segmentów. Natomiast jej dodatkowe źródło ryzyka i zwrotów inwestycyjnych staje się jej uzupełniającym wzorem sprawozdawczym stosowanym do segmentów.
29. „Prezentacja matrycowa”, zgodnie z którą zarówno segmenty branżowe, jak i segmenty geograficzne traktuje się jako podstawowe wzory sprawozdawcze stosowane do segmentów i ujawnia się na ich temat pełne informacje w oparciu o każdą z podstaw, dostarcza często użytecznych informacji, jeżeli na ryzyko i stopy zwrotu z poniesionych nakładów inwestycyjnych jednostki gospodarczej silny wpływ mają zarówno różnice między produktami i usługami, które jednostka dostarcza, jak i różnice występujące na obszarach geograficznych, w których prowadzi działalność. Niniejszy standard nie nakłada wymogu, ale również nie zakazuje stosowania „prezentacji matrycowej”.
30. W niektórych przypadkach organizacja oraz wewnętrzna sprawozdawczość jednostki gospodarczej mogły rozwinąć się w kierunku niepowiązanych z różnicami w rodzajach dostarczanych przez nią towarów i usług, ani też z obszarami geograficznymi, w których jednostka prowadzi działalność. Na przykład wewnętrzna sprawozdawczość może być zorganizowana wyłącznie na podstawie kryterium osobowości prawnej, czego skutkiem jest istnienie wewnętrznych segmentów złożonych z grup niepowiązanych ze sobą towarów i usług. W takich nietypowych przypadkach dane sprawozdawczości wewnętrznej dotyczącej segmentów nie odpowiadają wymogom niniejszego standardu. W związku z powyższym zastosowanie ma ust. 27 lit. b) nakładający wymóg, aby członkowie organu zarządzającego i kierownictwo jednostki gospodarczej ustalili, czy ryzyko i zwrot z poniesionych nakładów inwestycyjnych jednostki gospodarczej są w większym stopniu zależne od rodzaju towarów/usług czy od kryterium geograficznego oraz obrali segmenty branżowe lub segmenty geograficzne za podstawową zasadę organizacji sprawozdawczości dotyczącej segmentów działalności. Celem jest osiągnięcie racjonalnego stopnia porównywalności z innymi jednostkami gospodarczymi, poprawa zrozumienia wynikających stąd informacji oraz spełnienie zgłaszanych przez inwestorów, wierzycieli oraz inne podmioty postulatów informacyjnych w odniesieniu do ryzyka i zwrotów inwestycyjnych, które uzależnione są od rodzaju towarów/usług lub lokalizacji geograficznej.

Segmenty branżowe i geograficzne

31. Segmenty branżowe i geograficzne jednostki gospodarczej dla celów sprawozdawczości zewnętrznej powinny stanowić te elementy organizacyjne, o których przekazuje się informacje zarządowi oraz dyrektorowi generalnemu w celu umożliwienia im przeprowadzenia oceny wyników działalności obszaru organizacyjnego oraz podejmowania decyzji o przyszłej alokacji (przeznaczeniu) środków, z wyjątkiem sytuacji opisanych w ust. 32.

32. Jeżeli wewnętrzna struktura organizacyjna i struktura zarządzania jednostką gospodarczą oraz jej system wewnętrznej sprawozdawczości finansowej kierowanej do zarządu i dyrektora generalnego nie opierają się na kryterium poszczególnych towarów i usług, ani na kryterium grup powiązanych towarów/usług, ani też na kryterium geograficznym, stosuje się zapisy zawarte w ust. 27 lit. b) nakładające na członków organu zarządzającego i na kierownictwo jednostki gospodarczej wymóg obrania segmentów branżowych lub segmentów geograficznych jako podstawowego wzoru sprawozdawczego stosowanego do segmentów jednostki gospodarczej, w oparciu o własną ocenę tego, co – zdaniem tych organów – stanowi podstawowe źródło ryzyka i zwrotów z poniesionych nakładów inwestycyjnych jednostki gospodarczej, przyjmując drugi segment jako uzupełniający wzór sprawozdawczy stosowany do segmentów. W tej sytuacji członkowie organu zarządzającego oraz kierownictwo jednostki gospodarczej, dla celów sprawozdawczości zewnętrznej, powinni określić, co stanowi segmenty branżowe i geograficzne opierając się raczej na czynnikach uwzględnionych w definicjach zawartych w ust. 9 niniejszego standardu, nie zaś na systemie wewnętrznej sprawozdawczości finansowej jednostki gospodarczej, która opracowana jest na użytek zarządu oraz dyrektora generalnego, zachowując zgodność z następującymi wymogami:
- a) jeżeli jeden segment lub większa ilość segmentów objętych zakresem sprawozdawczości wewnętrznej kierowanej do członków organu zarządzającego i kierownictwa stanowią segmenty geograficzne lub branżowe w oparciu o czynniki uwzględnione w definicjach zawartych w ust. 9, a inne segmenty sprawozdawczości wewnętrznej takich segmentów (geograficznych lub branżowych) nie stanowią, lit. b) poniżej należy stosować tylko do tych wewnętrznych segmentów, które nie spełniają kryteriów definicji zawartych w ust. 9 (co oznacza, że segment objęty zakresem sprawozdawczości wewnętrznej, który spełnia kryteria definicji, nie powinien podlegać dalszej segmentacji),
 - b) w odniesieniu do segmentów objętych zakresem sprawozdawczości wewnętrznej kierowanej do członków organu zarządzającego i kierownictwa, które nie spełniają kryteriów definicji zawartych w ust. 9, kierownictwo jednostki gospodarczej powinno odwołać się do następnego, niższego poziomu wewnętrznej segmentacji, w oparciu o którą wykazywane są odpowiednio informacje zgodnie z kryteriami towarów/usług i kryteriami geograficznymi, na podstawie definicji zawartych w ust. 9; oraz
 - c) jeżeli segment niższego poziomu, objęty zakresem sprawozdawczości wewnętrznej spełnia kryteria definicji segmentu branżowego lub segmentu geograficznego w oparciu o czynniki uwzględnione w ust. 9, do takiego segmentu należy zastosować kryteria zawarte w ust. 34 i 35, dotyczące sposobu określenia tego, co stanowi segment objęty obowiązkiem sprawozdawczym.
33. Zgodnie z niniejszym standardem większość jednostek gospodarczych określi własne segmenty branżowe i geograficzne jako odpowiadające tym elementom organizacyjnym, na temat których informacje przekazywane są zarządowi (w szczególności zaś dyrektorom nadzorującym, pełniącym funkcje niewykonawcze, jeżeli tacy są powołani) i dyrektorowi generalnemu (osobie ulokowanej najwyżej w hierarchii służbowej, która odpowiada za podejmowanie decyzji operacyjnych – funkcję tę w pewnych przypadkach może pełnić organ wieloosobowy) – w celu umożliwienia im przeprowadzenia oceny przeszłych wyników działalności każdego z obszarów organizacyjnych oraz w celu podjęcia decyzji o przyszłej alokacji środków. Nawet w przypadku gdy jednostka musi zastosować wymogi ust. 32, ponieważ jej wewnętrzne segmenty nie są zorganizowane według kryteriów towarów/usług lub według kryteriów geograficznych, powinna odwołać się do następnego, niższego poziomu wewnętrznej segmentacji, w oparciu o którą wykazywane są informacje zgodnie z kryteriami towarów/usług i kryteriami geograficznymi, nie zaś tworzyć segmenty wyłącznie dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej. To podejście polegające na odwoływaniu się do struktury organizacyjnej i struktury zarządzania jednostką gospodarczą oraz do jej wewnętrznego systemu sprawozdawczości finansowej celem określenia segmentów branżowych i geograficznych jednostki gospodarczej dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej, jest czasami określane jako „podejście zarządcze”, zaś składniki organizacyjne w oparciu o które wykazuje się informacje dla potrzeb wewnętrznych nazywa się niekiedy „segmentami operacyjnymi”.

Segmenty działalności objęte obowiązkiem sprawozdawczym

34. Dwa lub większą ilość segmentów branżowych lub geograficznych objętych zakresem sprawozdawczości wewnętrznej, wykazujące znaczne podobieństwa, można połączyć w jeden segment branżowy lub geograficzny. O znacznych podobieństwach większej ilości segmentów branżowych lub geograficznych można mówić wyłącznie, gdy:
- a) charakteryzują się podobnymi długoterminowymi finansowymi wynikami działalności; oraz
 - b) są podobne we wszystkich aspektach ujętych w odpowiednich definicjach zawartych w ust. 9.
35. Segment branżowy lub segment geograficzny należy zaliczyć do segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym, jeżeli większość jego przychodów została uzyskana ze sprzedaży na rzecz klientów zewnętrznych oraz:
- a) przychody segmentu ze sprzedaży na rzecz zewnętrznych klientów lub z transakcji realizowanych z innymi segmentami stanowią 10 % lub więcej łącznych zewnętrznych i wewnętrznych przychodów wszystkich segmentów; lub

- b) wynik segmentu niezależnie od tego, czy jest nim zysk czy strata, stanowi 10 % lub więcej połączonego wyniku wszystkich segmentów, które odnotowały zysk, lub wszystkich segmentów, które poniosły stratę, w zależności od tego, która z tych wartości wyrażona jako wartość bezwzględna jest większa; lub
 - c) aktywa segmentu stanowią 10 % lub więcej ogółu aktywów wszystkich segmentów.
36. Jeżeli segment objęty zakresem sprawozdawczości wewnętrznej nie osiąga żadnego z brzegowych progów wymienionych w ust. 35 wówczas:
- a) taki segment można przyjąć za segment objęty obowiązkiem sprawozdawczym mimo jego rozmiaru;
 - b) jeżeli nie zostanie przyjęty za segment objęty obowiązkiem sprawozdawczym mimo jego rozmiaru, można go połączyć w odrębny segment objęty obowiązkiem sprawozdawczym z jednym lub z większą ilością podobnych segmentów podlegających sprawozdawczości wewnętrznej, także nie osiągniętymi progów wymienionych w ust. 35 (o podobieństwie dwóch lub większej ilości segmentów branżowych lub geograficznych można mówić, jeżeli wspólnie wykazują obecność większości czynników wymienionych w odpowiedniej definicji segmentu zawartej w ust. 9); oraz
 - c) jeżeli ten segment samodzielnie nie jest uwzględniony w sprawozdawczości ani też nie został połączony z innymi segmentami, należy go zaliczyć do nigdzie nie przypisanych pozycji bilansujących (uzgadniających).
37. Jeżeli łączne przychody zewnętrzne, które można przyporządkować do segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym, stanowią mniej niż 75 % skonsolidowanych przychodów lub przychodów jednostki gospodarczej ogółem, należy wyodrębnić dodatkowe segmenty objęte obowiązkiem sprawozdawczym, nawet jeśli nie osiągają one 10-procentowych progów zgodnie z ust. 35, i postępować tak należy aż do momentu, kiedy przychody z segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym osiągną przynajmniej 75 % skonsolidowanych przychodów lub przychodów jednostki gospodarczej ogółem.
38. Przewidziane w niniejszym standardzie progi 10-procentowe nie mają w zamierzeniu stać się wytycznymi do ustalenia istotności jakiegokolwiek z aspektów sprawozdawczości finansowej, z wyjątkiem właśnie wyodrębnienia segmentów branżowych i geograficznych objętych obowiązkiem sprawozdawczym.
39. Zawężając pojęcie segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym do tych, które uzyskują większość swoich przychodów ze sprzedaży prowadzonej na rzecz zewnętrznych klientów, niniejszy standard nie wprowadza wymogu wyodrębniania różnych etapów operacji pionowo zintegrowanych w postaci odrębnych segmentów branżowych. Jednakże w pewnych gałęziach przemysłu praktykowane jest wykazywanie niektórych pionowo zintegrowanych działalności jako odrębnych segmentów branżowych, mimo iż nie uzyskuje się z nich znaczących przychodów ze sprzedaży na rzecz klientów z zewnątrz. Na przykład wiele międzynarodowych firm naftowych wykazuje swoją działalność typu upstream (wydobycie i produkcję) oraz działalność typu downstream (rafinacja i marketing) jako odrębne segmenty branżowe, mimo iż większość lub całość produktów z działalności typu upstream (czysta ropa) jest przekazywana wewnątrz jednostki do rafinacji.
40. W niniejszym standardzie zaleca się, lecz nie wprowadza wymogu, stosowania dobrowolnej sprawozdawczości dotyczącej pionowo zintegrowanej działalności, ujętej w odrębne segmenty, wraz z odpowiednim opisem zasad ustalania cen transferowych pomiędzy segmentami, zgodnie z wymogami ust. 75.
41. Jeżeli w wewnętrznym systemie sprawozdawczości jednostki gospodarczej pionowo zintegrowana działalność traktowana jest jako odrębne segmenty, lecz jednostka gospodarcza nie decyduje się na wykazywanie ich w sprawozdawczości zewnętrznej jako segmentów branżowych, segmenty fazy sprzedaży powinny być dołączone do segmentów fazy zakupu w celu określenia segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym dla potrzeb zewnętrznych, chyba że nie istnieją racjonalne przesłanki ku temu, aby postąpić w ten sposób, w którym to przypadku segment sprzedaży powinien być zaliczony do nigdzie nieprzypisanych pozycji bilansujących (uzgadniających).
42. Segment uznany za segment objęty obowiązkiem sprawozdawczym w okresie bezpośrednio poprzedzającym okres bieżący z racji osiągnięcia właściwych 10-procentowych progów, w dalszym ciągu powinien być zaliczany do segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym w bieżącym okresie, nawet jeśli jego przychody, wynik oraz aktywa nie przekraczają już 10-procentowych progów, jeżeli kierownictwo jednostki gospodarczej oceni ten segment za nadal istotny.
43. Jeżeli segment został uznany za segment objęty obowiązkiem sprawozdawczym w bieżącym okresie z racji osiągnięcia odnośnych 10-procentowych progów, dane z poprzedniego okresu dotyczące segmentu, prezentowane dla celów porównawczych należy przekształcić celem odzwierciedlenia faktu odrębności nowego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym, nawet jeśli w poprzednim okresie segment ten nie spełniał wymogów związanych z osiągnięciem 10-procentowych progów, chyba że dokonanie takiego przekształcenia jest niewykonalne ze względów praktycznych.

ZASADY (POLITYKI) RACHUNKOWOŚCI DOTYCZĄCE SEGMENTÓW

44. Informacje dotyczące segmentów działalności należy sporządzać zgodnie z zasadami (polityką) rachunkowości przyjętymi do sporządzania i prezentacji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy kapitałowej lub sprawozdań jednostki gospodarczej.
45. Przyjmuje się założenie, iż zasady (polityka) rachunkowości przyjęte przez członków organu zarządzającego i kierownictwo jednostki gospodarczej dla celów sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych lub sprawozdań finansowych całej jednostki gospodarczej, zostały uznane przez członków organu zarządzającego i kierownictwo za najbardziej właściwe dla celów sprawozdawczości zewnętrznej. Ponieważ celem informacji o segmentach jest pomoc użytkownikom sprawozdań finansowych w lepszym zrozumieniu i wydawaniu bardziej kompetentnych ocen dotyczących jednostki jako całości, niniejszy standard stawia wymóg posługiwania się przy sporządzaniu informacji na temat segmentów zasadami (polityką) rachunkowości obranymi przez członków organu zarządzającego oraz kierownictwo. Nie oznacza to, by zasady (polityka) rachunkowości związane z konsolidacją sprawozdań finansowych oraz ogólne zasady (polityka) rachunkowości obowiązujące w jednostce gospodarczej, miały być stosowane do segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym w taki sposób, jak gdyby segmenty były odrębnymi, niezwiązanymi jednostkami sprawozdawczymi. Szczegółowe wyliczenie przeprowadzone przy zastosowaniu konkretnej zasady (polityki) rachunkowości na poziomie całej jednostki gospodarczej, może być przypisane do segmentów, jeśli istnieją racjonalne przesłanki do tego, aby tak postąpić. Wyliczenie np. wysokości emerytur przeprowadza się zazwyczaj dla jednostki gospodarczej jako całości, lecz ogólne dane dotyczące jednostki jako całości mogą zostać przyporządkowane do segmentów w oparciu o dane demograficzne i płacowe dotyczące segmentów.
46. Niniejszy Standard nie zabrania ujawniania dodatkowych informacji na temat segmentów, które sporządzono w oparciu o inne zasady (polityki) rachunkowości aniżeli te przyjęte w stosunku do skonsolidowanych sprawozdań finansowych i do jednostkowych sprawozdań finansowych jednostki gospodarczej pod warunkiem, że: a) informacje są wykazywane w ramach wewnętrznej sprawozdawczości adresowanej do zarządu i dyrektora generalnego w celu umożliwienia tym organom podejmowania decyzji dotyczących alokacji środków w ramach segmentu oraz przeprowadzenia oceny jego wyników działalności; i b) podstawa przeprowadzenia wyceny przyjęta w związku z dodatkowymi informacjami jest jasno określona.
47. Aktywa użytkowane wspólnie przez jeden lub przez większą ilość segmentów powinny zostać przypisane do tych segmentów wtedy i tylko wtedy, gdy odnośne przychody i koszty zostały także przypisane do tych segmentów.
48. Sposób, w jaki pozycje aktywów, pasywów, przychodów i kosztów są przypisywane do segmentów, zależy od takich czynników, jak rodzaj tych pozycji bilansowych, działalność prowadzona przez segment oraz względna autonomia danego segmentu. Nie jest ani możliwe, ani odpowiednie określanie jednej zasady służącej przypisywaniu (pozycji), która miałaby być przyjęta przez wszystkie jednostki gospodarcze. Nie jest także właściwe nakazywanie przypisywania pozycji aktywów, pasywów, przychodów i kosztów jednostki gospodarczej, które odnoszą się wspólnie do dwóch lub większej ilości segmentów, jeżeli jedyna podstawa do dokonania tego rodzaju przypisania jest arbitralna lub trudna do zrozumienia. Jednocześnie definicje przychodów, kosztów, aktywów i pasywów segmentu są wzajemnie powiązane i wynikające stąd czynności, które polegają na przypisaniu, powinny być wzajemnie spójne. Zatem wspólnie użytkowane aktywa przypisuje się do segmentów wtedy i tylko wtedy, gdy odnośne przychody i koszty także przypisuje się do tych segmentów. Na przykład, składnik aktywów zalicza się do aktywów segmentu wtedy i tylko wtedy, gdy odpowiednią amortyzację uwzględniono przy ustalaniu wyniku segmentu.

UJAWNIANIE INFORMACJI

49. Ustępy 50–67 precyzują zakres informacji, które należy ujawnić na temat segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym w ramach podstawowego wzoru sprawozdawczego stosowanego do segmentów. W ust. 68–72 określono informacje, które należy ujawnić w odniesieniu do uzupełniającego wzoru sprawozdawczego jednostki gospodarczej. Zalecana jest prezentacja wszystkich informacji dotyczących podstawowego wzoru wymienionych w ust. 50–67 w odniesieniu do każdego uzupełniającego wzoru objętego obowiązkiem sprawozdawczym, mimo iż ust. 68–72 wymagają znacznie mniejszej ilości ujawnianych informacji dla wzoru uzupełniającego. Ustępy 74–83 dotyczą kilku innych zagadnień związanych z ujawnianymi informacjami o segmentach. Załącznik B do niniejszego standardu ilustruje zastosowanie norm dotyczących ujawniania informacji.

Podstawowy wzór sprawozdawczy

50. Wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w ust. 51–67 należy stosować do każdego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym w oparciu o podstawowy wzór sprawozdawczy jednostki gospodarczej.

51. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić przychody każdego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym. Przychody segmentu ze sprzedaży na rzecz klientów zewnętrznych oraz przychody segmentu pochodzące z transakcji realizowanych z innymi segmentami należy wykazać osobno.
52. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić wynik segmentu w przypadku każdego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym.
53. Jeżeli jednostka gospodarcza może obliczyć zysk lub stratę netto lub inny wskaźnik rentowności segmentu różny od wyniku segmentu bez stosowania przypisywania, które miałyby charakter arbitralny, zaleca się wykazywanie tej kwoty dodatkowo oprócz wyniku segmentu, łącznie z odpowiednim wyjaśnieniem. Jeżeli taki wskaźnik ustalono w oparciu o inne zasady (polityki) rachunkowości od zasad przyjętych w stosunku do skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub jednostkowego sprawozdania finansowego jednostki, jednostka gospodarcza powinna zawrzeć w sprawozdaniu finansowym jasny opis zasad takiego pomiaru wyników.
54. Przykładem wskaźnika pomiaru wyników segmentu obszerniejszego od samego wyniku segmentu ujętego w rachunku zysków i strat stanowi marża brutto na sprzedaży. Przykładami wskaźników pomiaru wyników segmentu o węższym zasięgu od wyniku segmentu ujętego w rachunku zysków i strat są zysk lub strata z działalności gospodarczej (przed opodatkowaniem lub po opodatkowaniu) oraz zysk lub strata netto.
55. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić informacje na temat ogólnej wartości bilansowej aktywów każdego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym.
56. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić informacje na temat pasywów każdego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym.
57. W przypadku każdego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym jednostka gospodarcza powinna ujawnić ogólną kwotę kosztów poniesionych w danym okresie w celu nabycia aktywów segmentu (rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych), co do których istnieje oczekiwanie, że będą wykorzystywane przez więcej niż jeden okres. O ile czasami mówi się, iż mamy tu do czynienia z powiększaniem stanu majątkowego lub nakładami na środki trwałe i wartości niematerialne, wycena zgodna z powyższą zasadą powinna opierać się o metodę memoriałową, a nie o metodę kasową.
58. W przypadku każdego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym, jednostka gospodarcza powinna ujawnić ogólną kwotę kosztów uwzględnionych w wyniku segmentu z tytułu odpisów amortyzacyjnych od aktywów segmentu w danym okresie.
59. Zaleca się, lecz nie wprowadza wymogu ujawniania informacji na temat rodzaju oraz kwot pozycji przychodów i kosztów segmentu, których wielkość, rodzaj lub znaczenie sprawiają, iż poinformowanie o nich jest znaczące dla wyjaśnienia wyników wszystkich segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym za dany okres.
60. MSR 8 stawia wymóg mówiący o tym, że jeśli pozycje przychodów i kosztów, które weszły w skład zysku lub straty z działalności gospodarczej, mają taką wielkość, rodzaj bądź znaczenie, że ich ujawnienie jest przydatne z punktu widzenia wyjaśnienia wyników działania jednostki gospodarczej za dany okres, to rodzaj i wartość takich pozycji powinny być ujawnione odrębnie. W MSR 8 wymieniono wiele przykładów, między innymi nieplanowe odpisy wartości zapasów oraz rzeczowych aktywów trwałych, rezerwy na restrukturyzację, likwidację rzeczowych aktywów trwałych i długoterminowych inwestycji, działalność zaniechaną, uregulowanie roszczeń dochodzonych na drodze sądowej oraz rozwiązanie rezerw. Intencją zapisów ust. 59 nie jest zmiana kwalifikacji takich pozycji ze „zwyčajnych” na „nadzwyczajne” (zgodnie z definicją zawartą w MSR 8) ani też zmiana wyceny tych pozycji. Zalecenie ujawniania informacji, o których mowa w tym ustępie zmienia jednak poziom, na którym dokonuje się oceny ważności takich pozycji pod kątem ujawnienia ich w sprawozdaniu. Ocena taka nie odbywa się już na poziomie całej jednostki gospodarczej, lecz segmentu.
61. W przypadku każdego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym jednostka gospodarcza powinna ujawnić łączną kwotę znaczących kosztów niepieniężnych, które obciążą koszty segmentu, a zatem odjęto je przy ustalaniu wyniku finansowego segmentu. Dotyczy to jednak kosztów innych niż amortyzacja, w przypadku której odrębne ujawnienie informacji na jej temat jest wymagane przez ust. 58.
62. MSR 7 stawia wymóg, aby jednostka gospodarcza prezentująca rachunek przepływów pieniężnych odrębnie wykazywała przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej oraz finansowej. W MSR 7 zwraca się uwagę na znaczenie ujawniania informacji na temat przepływów środków pieniężnych w każdym segmencie branżowym i geograficznym objętym obowiązkiem sprawozdawczym z racji ich przydatności dla zrozumienia ogólnej sytuacji finansowej jednostki gospodarczej, jej płynności oraz przepływów środków pieniężnych. W MSR 7 zaleca się ujawnianie tego rodzaju informacji. Niniejszy standard także zaleca ujawnianie informacji na temat przepływów środków pieniężnych w segmentach, co zalecane jest w MSR 7. Ponadto w niniejszym standardzie zaleca się wykazanie istotnych przychodów o charakterze niepieniężnym, które zostały włączone do przychodów segmentu, a zatem uwzględniono je przy ustaleniu wyniku segmentu.

63. Jednostka gospodarcza przedstawiająca informacje na temat przepływów środków pieniężnych w segmencie, co zalecane jest w MSR 7, nie musi jednocześnie ujawniać danych dotyczących amortyzacji zgodnie z wymogami ust. 58 oraz niepieniężnych kosztów, zgodnie z wymogami ust. 61.
64. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić w odniesieniu do każdego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym łączną sumę udziału jednostki gospodarczej w zyskach i stratach netto jednostek stowarzyszonych, wspólnych przedsięwzięć oraz innych inwestycji finansowych konsolidowanych metodą praw własności, jeżeli zasadniczo cała działalność tych jednostek stowarzyszonych wchodzi w zakres jednego segmentu.
65. O ile zgodnie z wymogami poprzedniego ust. ujawniana jest tylko łączna suma, to każdą jednostkę stowarzyszoną, wspólne przedsięwzięcie lub inną inwestycję rozliczaną metodą praw własności ocenia się indywidualnie w celu ustalenia, czy zasadniczo cała jej działalność wchodzi w zakres jednego segmentu działalności.
66. Jeżeli łączny udział jednostki gospodarczej w zysku lub stracie netto jednostek stowarzyszonych, wspólnych przedsięwzięć oraz innych inwestycji finansowych konsolidowanych metodą praw własności jest ujawniany na poziomie segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym, łączna suma inwestycji w tych jednostkach stowarzyszonych i we wspólnych przedsięwzięciach powinna także być ujawniona na poziomie segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym.
67. Jednostka gospodarcza powinna zaprezentować uzgodnienie informacji ujawnianych na poziomie segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym z informacjami zbiorczymi zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej. Przy prezentacji takiego uzgodnienia, przychody segmentu powinny być uzgodnione z przychodami jednostki uzyskanymi od klientów zewnętrznych (wraz z ujawnieniem kwoty przychodów jednostki uzyskanych od klientów zewnętrznych, które nie zostały wliczone do przychodów żadnego z segmentów). Wynik segmentu powinien być uzgodniony z porównywalnym wskaźnikiem (miarą) zysku lub straty operacyjnej oraz zysku lub straty netto jednostki. Aktywa segmentu powinny być uzgodnione z aktywami jednostki a pasywa segmentu powinny być uzgodnione z pasywami jednostki.

Uzupełniające informacje na temat segmentu działalności

68. Ustępy 50–67 określają wymogi dotyczące ujawniania informacji, które należy stosować do każdego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym w oparciu o podstawowy wzór sprawozdawczy jednostki gospodarczej. Ustępy 69–72 określają wymogi dotyczące ujawniania informacji, które należy stosować o każdym segmentu sprawozdawczego w oparciu o uzupełniający wzór sprawozdawczy w następujący sposób:
 - a) jeżeli podstawowy wzór sprawozdawczy przyjęty przez jednostkę stanowi segment branżowy, informacje, które należy ujawnić w kontekście wzoru uzupełniającego określone są w ust. 69;
 - b) jeżeli podstawowy wzór przyjęty przez jednostkę stanowi wzór geograficzny oparty o kryterium lokalizacji aktywów (to jest miejsce wytwarzania towarów lub miejsce gdzie zlokalizowana jest działalność związana ze świadczeniem usług), informacje, które należy ujawnić w kontekście wzoru uzupełniającego, określone są w ust. 70 i 71;
 - c) jeżeli podstawowy wzór przyjęty przez jednostkę gospodarczą stanowi segment geograficzny oparty o kryterium lokalizacji klientów (to jest miejsce sprzedaży towarów lub miejsce świadczenia usług) informacje, które należy ujawnić w kontekście wzoru uzupełniającego określone są w ust. 70 i 72.
69. Jeżeli podstawowym wzorem przyjętym w danej jednostce gospodarczej dla celów sprawozdawczości w zakresie dotyczącym informacji o segmentach są segmenty branżowe, jednostka powinna także wykazywać następujące informacje:
 - a) przy zastosowaniu kryterium geograficznego opierającego się na lokalizacji geograficznej klientów – przychody uzyskane od klientów zewnętrznych każdego segmentu geograficznego, którego przychody ze sprzedaży klientom zewnętrznym stanowią 10 % lub więcej łącznych przychodów jednostki gospodarczej, pochodzących ze sprzedaży wszystkim klientom zewnętrznym;
 - b) przy zastosowaniu kryterium geograficznej lokalizacji aktywów – ogólną wartość bilansową aktywów każdego segmentu geograficznego, którego aktywa stanowią 10 % lub więcej sumy aktywów wszystkich segmentów geograficznych; oraz

- c) przy zastosowaniu kryterium geograficznej lokalizacji aktywów – ogólne koszty poniesione w ciągu okresu w celu nabycia aktywów segmentu (rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych), co do których istnieje oczekiwanie, iż będą wykorzystywane dłużej niż przez jeden okres każdego segmentu geograficznego, pod warunkiem, że aktywa tego segmentu stanowią 10 % lub więcej sumy aktywów wszystkich segmentów geograficznych.
70. Jeżeli podstawowym wzorem przyjętym w danej jednostce gospodarczej dla celów sprawozdawczości w zakresie dotyczącym informacji o segmentach są segmenty geograficzne (niezależnie od tego, czy są one oparte o kryterium lokalizacji aktywów czy lokalizacji klientów), jednostka powinna wykazywać informacje na temat przychodów ze sprzedaży każdego segmentu branżowego, którego przychody ze sprzedaży klientom zewnętrznym stanowią 10 % lub więcej łącznych przychodów jednostki gospodarczej ze sprzedaży wszystkim klientom zewnętrznym, lub którego aktywa (segmentu) stanowią 10 % lub więcej sumy aktywów wszystkich segmentów branżowych:
- a) przychody segmentu ze sprzedaży klientom zewnętrznym;
 - b) wartość bilansowa aktywów segmentu ogółem; oraz
 - c) ogólny koszt poniesiony w ciągu okresu w celu nabycia aktywów segmentu, wobec których oczekuje się, iż będą użytkowane dłużej niż przez jeden okres (rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych).
71. Jeżeli podstawowym wzorem przyjętym w danej jednostce gospodarczej dla celów sprawozdawczości w zakresie dotyczącym informacji o segmentach są segmenty geograficzne opierające się o kryterium lokalizacji aktywów, a lokalizacja klientów jest inna niż lokalizacja aktywów segmentu, wówczas jednostka powinna także wykazywać przychody ze sprzedaży klientom zewnętrznym każdego segmentu geograficznego opierającego się o kryterium lokalizacji klientów, którego przychody ze sprzedaży klientom zewnętrznym wynoszą 10 % lub więcej łącznych przychodów jednostki gospodarczej ze sprzedaży wszystkim klientom zewnętrznym.
72. Jeżeli podstawowym wzorem przyjętym w danej jednostce gospodarczej dla celów sprawozdawczości w zakresie dotyczącym informacji o segmentach są segmenty geograficzne opierające się o kryterium lokalizacji klientów, a aktywa jednostki gospodarczej są rozmieszczone w innych obszarach geograficznych niż jej klienci, wówczas jednostka powinna wykazywać także następujące informacje na temat segmentu w odniesieniu do każdego z segmentów geograficznych opierającego się o kryterium lokalizacji aktywów, którego przychody ze sprzedaży klientom zewnętrznym, lub aktywa segmentu stanowią 10 % lub więcej odnośnych skonsolidowanych lub łącznych kwot dotyczących jednostki gospodarczej:
- a) ogólnej wartości bilansowej aktywów segmentu określonego zgodnie z kryterium lokalizacji geograficznej aktywów; oraz
 - b) przy zastosowaniu kryterium lokalizacji aktywów – łączną kwotę kosztów poniesionych w ciągu okresu w celu nabycia aktywów segmentu (rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne), wobec których oczekuje się, iż będą użytkowane dłużej niż przez jeden okres.

Przykłady informacji na temat segmentów działalności

73. Załącznik B do niniejszego standardu zawiera przykłady ilustrujące sposób spełniania wymogów niniejszego standardu w zakresie ujawniania informacji w kontekście wzoru podstawowego i uzupełniającego.

Pozostałe zagadnienia związane z ujawnianiem informacji

74. Jeżeli segment branżowy lub geograficzny, na temat którego informacje przedstawiane są zarządowi i dyrektorowi naczelnemu nie jest segmentem objętym obowiązkiem sprawozdawczym, ponieważ większa część jego przychodów pochodzi ze sprzedaży innym segmentom, lecz mimo to jego przychody ze sprzedaży klientom zewnętrznym stanowią 10 % lub więcej łącznych przychodów jednostki gospodarczej ze sprzedaży wszystkim klientom zewnętrznym, jednostka gospodarcza powinna ujawnić ten fakt oraz kwoty przychodów: a) ze sprzedaży klientom zewnętrznym; i b) ze sprzedaży wewnątrznych innym segmentom.
75. Przy wycenie i sprawozdawczości dotyczącej przychodów segmentu pochodzących z transakcji z innymi segmentami, tego typu transfery między segmentami powinny być wyceniane w oparciu o podstawę rzeczywiście zastosowaną do ustalania cen transferowych. Podstawy ustalania cen transferowych między segmentami oraz wszelkie ich zmiany należy ujawnić w sprawozdaniu finansowym.

76. Należy ujawnić zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wprowadzone w stosunku do sprawozdawczości dotyczącej segmentów i posiadające istotny wpływ na informacje na temat segmentów, natomiast informacje na temat segmentu za wcześniejsze okresy, prezentowane dla celów porównawczych powinny zostać przekształcone dla celów porównawczych, chyba że jest to niewykonalne ze względów praktycznych. Informacje takie powinny zawierać opis rodzaju wprowadzonej zmiany, przyczynę zmiany, stwierdzenie faktu dokonania przekształcenia danych porównawczych, lub adnotację o tym, że było to niewykonalne ze względów praktycznych oraz finansowy skutek zmiany, jeżeli można go ustalić w oparciu o racjonalne przesłanki. Jeżeli jednostka gospodarcza zmieniła sposób określania tego, co składa się na jej segmenty i nie przekształciła informacji o segmencie za wcześniejsze okresy w oparciu o nową podstawę wydzielenia segmentów, ponieważ okazało się to niewykonalne ze względów praktycznych, wówczas dla celów porównawczych jednostka powinna wykazywać dane o segmencie zarówno w oparciu o starą, jak i nową podstawę segmentacji w roku, w którym zmieniła sposób określania segmentu.
77. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości wprowadzone przez jednostkę gospodarczą zostały omówione w MSR 8. MSR 8 wymaga, aby zmiany zasad (polityki) rachunkowości były wprowadzane tylko wtedy, gdy jest to wymagane przez statut lub przez organizację ustanawiającą standardy rachunkowości, lub też kiedy zmiana odniesie skutek w postaci bardziej odpowiedniej prezentacji zdarzeń lub transakcji w sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej.
78. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości wprowadzone na poziomie jednostki gospodarczej, które oddziałują na informacje na temat segmentów, są regulowane zgodnie z MSR 8. O ile nowy Międzynarodowy Standard Rachunkowości nie postanowi inaczej, w mocy utrzymuje się wymóg MSR 8, aby zmiana zasad (polityki) rachunkowości była stosowana retrospektywnie oraz aby informacje na temat segmentu za wcześniejsze okresy były przekształcane, chyba iż jest to niewykonalne ze względów praktycznych (podejście wzorcowe) lub aby zakumulowana korekta, będąca skutkiem zmiany, była uwzględniona przy ustalaniu zysku lub straty netto jednostki gospodarczej za bieżący okres (dopuszczone podejście alternatywne). Postępując zgodnie z podejściem wzorcowym, informacje na temat segmentu za poprzedni okres powinny być przekształcone. Postępując zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym, zakumulowana korekta uwzględniona przy ustalaniu zysku lub straty netto jednostki gospodarczej jest wliczana do wyniku segmentu, jeżeli stanowi ona pozycję wynikającą z działalności operacyjnej oraz można ją w całości przyporządkować lub w oparciu o racjonalne przesłanki przypisać do segmentów. W tym drugim przypadku może mieć zastosowanie wymóg MSR 8 dotyczący odrębnego ujawnienia tego, czy wielkość, rodzaj lub znaczenie korekty ma znaczenie dla wyjaśnienia wyników działalności jednostki gospodarczej za dany okres.
79. Pewne zmiany zasad (polityki) rachunkowości odnoszą się w sposób szczególny do sprawozdawczości dotyczącej segmentów. Przykłady dotyczą zmian sposobu wydzielenia segmentów oraz zmian podstawy przypisywania przychodów i kosztów do poszczególnych segmentów. Tego rodzaju zmiany mogą mieć znaczący wpływ na wykazywane informacje na temat segmentu, lecz nie zmieniają zbiorczych informacji finansowych wykazywanych na temat całej jednostki gospodarczej. W celu umożliwienia użytkownikom sprawozdań zrozumienia zmian oraz oceny kierunków ich wprowadzania, informacje na temat segmentów za wcześniejsze okresy, które są zawarte w sprawozdaniu finansowym dla celów porównawczych, powinny zostać przekształcone, jeżeli jest to racjonalne, w celu odzwierciedlenia nowych zasad.
80. Ustęp 75 zawiera wymóg, aby dla celów sprawozdawczości dotyczącej segmentów transfery między segmentami były wyceniane w oparciu o podstawę, jaką jednostka gospodarcza rzeczywiście posługiwała się przy ustalaniu cen transferowych. Jeżeli jednostka gospodarcza zmieniła metodę, którą posługiwała się przy ustalaniu cen transferowych między segmentami, nie stanowi to zmiany zasad (polityki) rachunkowości, która zgodnie z wymogami ust. 76 powodowałaby konieczność przekształcenia danych dotyczących segmentów za wcześniejsze okresy. Jednakże ust. 75 wprowadza wymóg ujawnienia takiej zmiany.
81. Jednostka gospodarcza powinna określić rodzaj towarów oraz usług w ramach każdego wykazywanego segmentu branżowego oraz wskazać na skład każdego wykazywanego segmentu geograficznego, zarówno podstawowego jak i uzupełniającego, jeżeli takie informacje nie zostały w inny sposób ujawnione w sprawozdaniu finansowym lub w raporcie finansowym.
82. Aby ocenić wpływ na segment branżowy takich kwestii jak zmiany popytu, zmiany cen zasobów produkcyjnych lub innych czynników produkcji, jak również rozwój alternatywnych towarów i procesów, niezbędna jest znajomość działalności objętej zakresem danego segmentu. Analogicznie, chcąc ocenić wpływ zmian zachodzących w środowisku gospodarczym i politycznym na ryzyko i stopy zwrotu inwestycyjnego segmentu geograficznego, ważna jest znajomość składu takiego segmentu geograficznego.

83. Wcześniej wykazywane segmenty, które nie osiągają progów ilościowych, przestają być osobno wykazywane. Nieosiągnięcie progów może na przykład wynikać ze spadku popytu lub zmiany strategii zarządzania lub ze sprzedaży części działalności danego segmentu lub połączenia jej z innymi segmentami. Wyjaśnienie powodów niepodlegania obowiązkowi sprawozdawczemu w wypadku segmentu, który poprzednio mu podlegał, może być także użyteczne w potwierdzeniu oczekiwań dotyczących zamierzających (szybkich) rynków oraz zmian strategii jednostki gospodarczej.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

84. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1998 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeżeli jednostka gospodarcza zastosowała niniejszy standard przed 1 lipca 1998 r. zamiast pierwotnego standardu MSR 14, powinna ten fakt ujawnić. Jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera dane porównawcze za okresy poprzedzające datę wejścia standardu w życie lub dobrowolnego przyjęcia niniejszego standardu, przekształcenie danych zawartych w tymże sprawozdaniu jest konieczne ze względu na dostosowanie ich do przepisów niniejszego standardu, chyba że jest to niewykonalne ze względów praktycznych, lecz w takim przypadku jednostka gospodarcza powinna fakt ten ujawnić.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 15 (PRZEKSZTAŁCONY W 1994 R.)

Informacje odzwierciedlające skutki zmian cen

Niniejszy przekształcony Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje standard pierwotnie zatwierdzony przez Zarząd w czerwcu 1981 r. Jest on przedstawiony w formie przyjętej dla Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, począwszy od 1991 r. Do pierwotnie zatwierdzonego tekstu nie wprowadzono żadnych merytorycznych zmian. Zmianie uległy jedynie niektóre terminy w celu dostosowania ich do obecnie stosowanej przez KMSR (IASB) terminologii.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Komunikat zarządu z października 1989 r.	
Cele	108
Wyjaśnienie	108
Reakcja na zmiany cen	108
Metoda oparta na ogólnej sile nabywczej	109
Metoda oparta na aktualnej cenie nabycia	109
Stan aktualny	110
Minimalne wymogi dotyczące ujawniania informacji	110
Pozostałe ujawniane informacje	111
Data wejścia w życie	111

KOMUNIKAT ZARZĄDU Z PAŹDZIERNIKA 1989 R.

Podczas zebrania w październiku 1989 roku Zarząd KMSR (IASB) zatwierdził poniższy komunikat jako uzupełnienie do zapisów MSR 15 „Informacje odzwierciedlające skutki zmian cen”:

Zapowiadany w momencie wydania MSR 15 międzynarodowy consensus, dotyczący ujawniania informacji odzwierciedlających skutki zmian cen, nie został osiągnięty. Dlatego też Zarząd KMSR (IASB) zdecydował, że ujawnianie informacji zgodnie z wymogami MSR 15 nie jest konieczne dla uzyskania zgodności sprawozdań finansowych z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości. Tym niemniej, Zarząd postuluje prezentowanie takich informacji oraz zaleca kontynuowanie tym jednostkom, które przyjęły już taką praktykę ujawniania informacji zgodnie z wymogami MSR 15.

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu” do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

1. Niniejszy standard powinien być stosowany dla celów odzwierciedlenia wpływu zmian cen na wycenę służącą ustaleniu wyników i sytuacji finansowej jednostki gospodarczej.
2. Niniejszy MSR 15 „Informacje odzwierciedlające skutki zmian cen” zastępuje MSR 6 „Uwzględnianie zmian cen w rachunkowości”.
3. Niniejszy standard obowiązuje jednostki gospodarcze, których skala przychodów, zysku, aktywów bądź poziom zatrudnienia są znaczące z punktu widzenia środowiska gospodarczego, w którym działają. W przypadku kiedy prezentowane są zarówno sprawozdania finansowe jednostki dominującej, jak i skonsolidowane sprawozdania finansowe, wystarczającą jest prezentacja informacji wymaganych przez niniejszy standard w sprawozdaniach skonsolidowanych.
4. Jeżeli jednostka dominująca prezentuje wymagane na podstawie niniejszego standardu informacje w układzie skonsolidowanym, nie wymaga się podawania podobnych informacji dla jednostek zależnych, działających w kraju będącym także siedzibą jednostki dominującej. Dla spółek zależnych działających w innych krajach niż jednostka dominująca wymagane jest zaprezentowanie informacji zgodnych z postanowieniami niniejszego standardu, o ile w kraju tym istnieje praktyka prezentowania podobnych informacji przez jednostki znaczące z gospodarczego punktu widzenia.
5. Również innym jednostkom gospodarczym zaleca się prezentowanie informacji odzwierciedlających skutki zmian cen, mając na względzie promowanie sprawozdawczości finansowej o większej zawartości informacyjnej.

WYJAŚNIENIE

6. Zmiany cen w czasie są wynikiem działania wielu czynników: społecznych i ekonomicznych, zarówno natury ogólnej, jak i o charakterze bardziej szczegółowym. Czynniki szczegółowe, takie jak zmiany podaży i popytu oraz zmiany technologiczne mogą powodować znaczny wzrost lub spadek poszczególnych, niezwiązanych ze sobą cen. Natomiast czynniki ogólne mogą powodować zmianę ogólnego poziomu cen, i co za tym idzie, zmianę ogólnej siły nabywczej pieniądza.
7. W większości krajów sprawozdania finansowe sporządza się zgodnie z metodą kosztu historycznego bez uwzględniania zmian w ogólnym poziomie cen, ani zmian konkretnych cen aktywów będących w posiadaniu jednostki gospodarczej. Wyjątek stanowią rzeczowe aktywa trwałe, których wartość może zostać przeszacowana, oraz zapasy lub inne aktywa obrotowe, które mogą być przecenione do ich wartości netto możliwej do uzyskania. Informacje wymagane przez niniejszy standard mają na celu przedstawienie użytkownikom sprawozdań finansowych sporządzanych przez jednostki gospodarcze wpływu zmian cen na wyniki działalności jednostek. Jednak sprawozdania finansowe, niezależnie od tego, czy są sporządzane w oparciu o metodę kosztu historycznego, czy metodę uwzględniającą skutki zmian cen, nie mają za zadanie bezpośredniego określenia wartości danej jednostki gospodarczej jako całości.

REAKCJA NA ZMIANY CEN

8. Jednostki gospodarcze, do których stosuje się niniejszy standard, powinny ujawniać informacje dotyczące pozycji wyszczególnionych w ust. 21–23, stosując metody rachunkowości odzwierciedlające skutki zmian cen.

9. Informacje finansowe pomyślane jako reakcja na skutki zmian cen mogą być sporządzane na wiele sposobów. Jeden z nich zakłada prezentowanie informacji finansowych z uwzględnieniem ogólnej siły nabywczej. Innym sposobem jest wykazanie aktualnych cen nabycia w miejsce kosztów historycznych z uwzględnieniem zmian konkretnych cen danych aktywów. Trzeci sposób łączy elementy obu tych metod.
10. Powyższe rozwiązania oparte są na dwóch głównych podejściach do ustalania przychodu. Jeden sposób pozwala na ujęcie przychodu w sprawozdaniu, pod warunkiem, że zachowana zostanie ogólna siła nabywcza kapitału własnego jednostki gospodarczej. Drugi sposób przewiduje, że przychód ujmuje się w sprawozdaniu, pod warunkiem że zachowany zostanie dotychczasowy poziom zdolności operacyjnej jednostki gospodarczej, i może, lecz nie musi, zawierać korektę ogólnego poziomu cen.

Metoda oparta na ogólnej sile nabywczej

11. Metoda oparta na ogólnej sile nabywczej wymaga przeszacowania niektórych bądź wszystkich pozycji sprawozdania finansowego w celu uwzględnienia zmian ogólnego poziomu cen. W propozycjach dotyczących tego zagadnienia podkreślano, że przekształcenia dokonywane z tytułu ogólnej siły nabywczej zmieniają przyjętą jednostkę pomiarową, ale nie zmieniają podstawowych zasad wyceny. Przy przyjęciu metody opartej na ogólnej sile nabywczej, w przychodzie zwykle odzwierciedla się (przy użyciu odpowiedniego indeksu) wpływ zmian ogólnego poziomu cen na amortyzację, koszt własny sprzedaży oraz pozycję pieniężną netto. Przychód wykazywany jest, pod warunkiem zachowania ogólnej siły nabywczej kapitału własnego danej jednostki gospodarczej.

Metoda oparta na aktualnej cenie nabycia

12. Metoda oparta na aktualnej cenie nabycia realizowana jest na wiele różnych sposobów. Ogólnie rzecz biorąc, polegają one na użyciu kosztu odtworzenia jako podstawowego kryterium wyceny. Jeżeli jednak koszt odtworzenia jest wyższy, niż wartość netto możliwa do uzyskania i wartość bieżąca, to zwykle dla celów wyceny przyjmuje się wyższą spośród tych dwóch ostatnich wartości.
13. Koszt odtworzenia konkretnego składnika aktywów otrzymuje się zwykle, przyjmując aktualną cenę nabycia podobnego składnika aktywów, nowego lub używanego, bądź o porównywalnej zdolności produkcyjnej lub potencjale użytkowym. Zwykle wartość netto możliwa do uzyskania odzwierciedla aktualną cenę sprzedaży netto danego składnika aktywów. Wartość aktualna odzwierciedla odpowiednio zdyskontowany aktualny szacunek przyszłych wpływów netto, które można przyporządkować do danego składnika aktywów.
14. Środkiem służącym do ustalenia wysokości aktualnej ceny nabycia danych pozycji są często odpowiednie indeksy cenowe, szczególnie jeśli ostatnio nie przeprowadzono żadnych transakcji z udziałem tych pozycji, a cenniki nie są dostępne lub ich użycie nie jest możliwe.
15. Metoda oparta na aktualnej cenie nabycia generalnie nakłada wymóg uwzględnienia wpływu, jaki wywarły zmiany cen właściwych dla danej jednostki gospodarczej, na amortyzację i koszt własny sprzedaży. Większość metod opartych na aktualnej cenie nabycia wymaga także zastosowania pewnych form korekty, których wspólną cechą jest to, że wynikają z uznania wzajemnego oddziaływania pomiędzy zmianami cen a finansowaniem jednostki gospodarczej. Z opisu zawartego w ust. 16–18 wynika, że panują różne opinie co do tego, jaką formę powinny przybrać te korekty.
16. Niektóre z metod opartych na aktualnej cenie nabycia wymagają zastosowania korekt odzwierciedlających wpływ zmian cen na wszystkie pozycje o charakterze pieniężnym netto, łącznie z zobowiązaniami długoterminowymi, co prowadzi do strat wynikających z posiadania aktywów pieniężnych netto lub zysków wynikających z posiadania zobowiązań pieniężnych netto w czasie, gdy ceny rosną, i vice versa. Inne sposoby ograniczają stosowanie korekt do aktywów pieniężnych i zobowiązań wchodzących w skład kapitału obrotowego jednostki gospodarczej. Stosowanie obu rodzajów korekt wynika z uznania faktu, iż nie tylko aktywa o charakterze niepieniężnym, ale także pozycje pieniężne stanowią ważne elementy zdolności operacyjnej jednostki gospodarczej. Istotną cechą opisanych powyżej metod opartych na aktualnej cenie nabycia jest to, że na ich podstawie dochodzi do ujęcia przychodu w sprawozdaniu, pod warunkiem zachowania zdolności operacyjnej danej jednostki gospodarczej.
17. Według innej opinii w rachunku zysków i strat nie jest potrzebne uwzględnianie dodatkowego kosztu odtworzenia aktywów w zakresie, w jakim są one finansowane z zewnątrz. Metody oparte na tej opinii przewidują, iż do ujęcia przychodu powinno dojść pod warunkiem zachowania tej części zdolności operacyjnej jednostki gospodarczej, która jest finansowana przez jej akcjonariuszy/udziałowców. Można to osiągnąć, na przykład, poprzez redukcję łącznej kwoty korekt amortyzacji, kosztu własnego sprzedaży oraz – jeżeli metoda tego wymaga – pieniężnego kapitału obrotowego, proporcjonalnie do udziału finansowania zewnętrznego w łącznej wartości kapitału obcego i kapitału własnego.

18. Niektóre metody aktualnej ceny nabycia polegają na urealnieniu kwoty kapitału własnego jednostki gospodarczej wskaźnikiem ogólnego poziomu cen. Pozwala to na określenie stopnia, w jakim zachowano wartość kapitału własnego jednostki gospodarczej z punktu widzenia ogólnej siły nabywczej, w przypadku gdy wzrost kosztu odtworzenia aktywów mający miejsce w danym okresie jest mniejszy niż spadek siły nabywczej kapitału własnego w tym samym okresie. Niekiedy obliczenia te są po prostu podawane do wiadomości, by umożliwić porównania pomiędzy aktywami netto wyrażonymi w kategoriach ogólnej siły nabywczej, a aktywami netto wyrażonymi w kategoriach aktualnej ceny nabycia. Według innych metod, które przyjmują, że do ujęcia przychodu może dojść pod warunkiem zachowania ogólnej siły nabywczej kapitału własnego jednostki gospodarczej, różnica pomiędzy obliczonymi w różny sposób wartościami aktywów netto jest traktowana jako zysk lub strata na rzecz akcjonariuszy.

Stan aktualny

19. Mimo iż niekiedy informacje finansowe zamieszczane zarówno w podstawowych, jak i uzupełniających sprawozdaniach finansowych opierają się na różnych spośród wyżej opisanych metod odzwierciedlenia skutków zmian cen, nie osiągnięto jeszcze w tej materii międzynarodowego consensusu. Z tego powodu Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości KMSR (IASB) uważa, iż niezbędne są dalsze kroki, zanim zostanie podjęta decyzja o nałożeniu na jednostki gospodarcze wymogu sporządzania podstawowych sprawozdań finansowych według jednolitego i kompleksowego systemu odzwierciedlenia skutków zmian cen. Postęp prac nad zagadnieniem będzie szybszy, jeżeli jednostki gospodarcze, które prezentują podstawowe sprawozdania finansowe zgodnie z metodą kosztu historycznego, będą także dostarczały informacje uzupełniające, ukazujące skutki zmian cen.
20. Zgłoszono liczne propozycje dotyczące tego, jakie pozycje należy włączyć do tego typu informacji, poczynając od pozycji rachunku zysków i strat, a kończąc na ujawnianiu szczegółowych informacji w rachunku strat i zysków i w bilansie. Pożądane byłoby ustalenie powszechnie akceptowanego minimum pozycji, które należałoby zawrzeć w tego typu informacjach.

MINIMALNE WYMOGI DOTYCZĄCE UJAWNIANIA INFORMACJI

21. Aby spełnić minimalne wymogi dotyczące ujawniania informacji, należy ujawnić następujące pozycje:
- kwotę korekt dotyczących amortyzacji rzeczowych aktywów trwałych lub ich skorygowaną wartość;
 - kwotę korekt dotyczących kosztu własnego sprzedaży bądź jego skorygowaną wartość;
 - korekty dotyczące pozycji pieniężnych, wpływu finansowania zewnętrznego, lub wewnętrznego, jeśli takie korekty były brane pod uwagę przy ustalaniu przychodu według przyjętych zasad rachunkowości; oraz
 - ogólny skutek korekt opisanych w lit. a) i b) oraz, jeżeli jest to zasadne, w lit. c), a także wszelkie inne pozycje odzwierciedlające skutki zmian cen, które są wykazywane według przyjętych zasad rachunkowości.
22. W wypadku stosowania metody aktualnej ceny nabycia, należy ponadto ujawnić aktualną cenę nabycia rzeczowych aktywów trwałych i zapasów.
23. Jednostki gospodarcze powinny opisać metody przyjęte przy dokonywaniu wyliczeń służących przygotowaniu informacji wymaganych w ust. 21 i 22, włączając w to opis rodzaju wszelkich użytych współczynników.
24. Informacje określone w ust. 21–23 powinny zostać przedstawione jako uzupełniające, chyba że zostały zawarte w podstawowym sprawozdaniu finansowym.
25. W większości krajów, informacje tego typu są informacjami uzupełniającymi i nie są zawarte w podstawowych sprawozdaniach finansowych. Niniejszego standardu nie stosuje się do zasad (polityki) rachunkowości i sprawozdawczości, których stosowanie jest obowiązkowe dla jednostek gospodarczych sporządzających swoje podstawowe sprawozdania finansowe, chyba że sprawozdania te są sporządzane na podstawie metod uwzględniających skutki zmian cen.

POZOSTAŁE UJAWNIANE INFORMACJE

26. Postuluje się, aby jednostki gospodarcze ujawniały dodatkowe informacje, a w szczególności omówienie znaczenia podanych informacji z perspektywy środowiska, w jakim działa dana jednostka gospodarcza. W tym kontekście za pomocne uważa się zwykle ujawnianie informacji dotyczących wpływu korekt na stan obciążeń podatkowych lub sald rozrachunkowych podatku.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

27. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje MSR 6 „Uwzględnianie zmian cen w rachunkowości” i stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1983 r. i później.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 16
(ZAKTUALIZOWANY W 1998 R.)**

Rzeczowe aktywa trwałe

MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” został zatwierdzony w marcu 1982 r.

W grudniu 1993 r. MSR 16 został zaktualizowany w ramach projektu poświęconego zwiększeniu porównywalności i poprawie jakości sprawozdań finansowych. W ten sposób powstał MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” (MSR 16 (zaktualizowany w 1993 r.)).

W lipcu 1997 r., a więc w momencie zatwierdzenia MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, poprawiono ust. 66 lit. e) MSR 16 (zaktualizowanego w 1993 r.) [odpowiada on ust. 60 lit. e) niniejszego standardu].

W kwietniu i lipcu 1998 r. różne ustępy MSR 16 (zaktualizowanego w 1993 r.) zostały zaktualizowane w celu uzgodnienia ich z zapisami MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” (zaktualizowanego w 1998 r.), MSR 36 „Utrata wartości aktywów” i MSR 37 „Rezerwy, obowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”. Zaktualizowany standard [MSR 16 (zaktualizowany w 1998 r.)] stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później.

W kwietniu 2000 r. na mocy postanowień MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne” wprowadzono poprawki do ust. 4. MSR 40 stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2001 r. i później.

W styczniu 2001 r. na mocy postanowień MSR 41 „Rolnictwo” wprowadzono poprawki do ust. 2. MSR 41 stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okres rozpoczynający się 1 stycznia 2003 r. i później.

Następujące interpretacje SKI dotyczą MSR 16:

- SKI-14 „Rzeczowe aktywa trwałe – odszkodowania dotyczące utraty wartości poszczególnych składników aktywów lub ich utracenia przez jednostkę”.
- SKI-23 „Rzeczowe aktywa trwałe – koszty generalnych przeglądów i remontów”.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	112
Zakres	112
Definicje	113
Ujmowanie rzeczowych aktywów trwałych	113
Początkowa wycena rzeczowych aktywów trwałych	114
Składniki ceny nabycia lub kosztu wytworzenia	114

Wymiana aktywów	115
Nakłady ponoszone w terminie późniejszym	115
Wycena następująca po początkowym ujęciu	116
Podejście wzorcowe	116
Dopuszczone podejście alternatywne	116
Przeszacowania	116
Amortyzacja	118
Weryfikacja okresu użytkowania	119
Weryfikacja metody amortyzacji	119
Możliwość odzyskania wartości bilansowej – odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości	119
Wycofanie z użycia oraz zbycie	120
Ujawnianie informacji	120
Data wejścia w życie	122

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Celem niniejszego standardu jest uregulowanie sposobu księgowania rzeczowych aktywów trwałych. Najważniejszymi zagadnieniami księgowymi dotyczącymi rzeczowych aktywów trwałych jest określenie momentu, w którym należy ujawnić aktywa, ustalenie ich wartości bilansowej oraz ustalenie odpisów amortyzacyjnych, które w związku z nimi należy ująć.

Niniejszy standard zawiera wymóg ujmowania pozycji rzeczowych aktywów trwałych jako składnika aktywów pod warunkiem, iż odpowiada on definicji składnika aktywów oraz spełnia kryteria ujmowania pozycji jako składnika aktywów, które są zawarte w „Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych”.

ZAKRES

1. Niniejszy standard należy stosować do księgowania rzeczowych aktywów trwałych, chyba że inny Międzynarodowy Standard Rachunkowości nakłada wymóg lub zezwala na zastosowanie innego podejścia księgowego.
2. Niniejszy standard nie dotyczy:
 - a) aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą (patrz: MSR 41 „Rolnictwo”); oraz
 - b) praw do zasobów mineralnych, poszukiwania i wydobycia minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego i podobnych nieodnawialnych zasobów naturalnych.

Standard niniejszy dotyczy natomiast rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywanych do rozwijania lub utrzymywania działalności lub aktywów, o których mowa w lit. a) lub b), jeśli aktywa te można oddzielić od tejsze działalności lub aktywów.

3. W pewnych okolicznościach Międzynarodowe Standardy Rachunkowości zezwalają na początkowe ujęcie wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych ustalonej w oparciu o metodę inną niż przewidywana w niniejszym standardzie. Na przykład, MSR 22 (zaktualizowany w 1998 r.) „Połączenie jednostek gospodarczych” wymaga, aby rzeczowe aktywa trwałe nabyte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych były początkowo wyceniane według wartości godziwej, nawet jeśli przewyższa ona cenę nabycia. Jednakże w takich przypadkach wszystkie inne aspekty podejścia księgowego do tych aktywów, łącznie z amortyzacją są regulowane przez wymogi niniejszego standardu.

4. W odniesieniu należących do jednostki gospodarczej nieruchomości inwestycyjnych zamiast niniejszego standardu, jednostka powinna stosować MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”. Jednostka gospodarcza powinna zastosować niniejszy standard do nieruchomości będących w trakcie budowy lub dostosowywania do przyszłego użytkowania w charakterze nieruchomości inwestycyjnych. Po zakończeniu budowy lub dostosowywania jednostka gospodarcza powinna zacząć stosować MSR 40. MSR 40 ma również zastosowanie do istniejących nieruchomości inwestycyjnych, poddawanych zabiegom adaptacyjnym mającym na celu uczynienie z nich w przyszłości na stałe nieruchomości inwestycyjnych.
5. Niniejszy Standard nie dotyczy niektórych aspektów zastosowania ogólnego systemu odzwierciedlenia skutków zmian cen (patrz: MSR 15 „Informacje odzwierciedlające skutki zmian cen” oraz MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”). Od jednostek gospodarczych stosujących ten system wymaga się jednakże zachowania zgodności ze wszystkimi aspektami niniejszego standardu z wyjątkiem tych, które dotyczą wyceny rzeczowych aktywów trwałych następującej po ich początkowym ujęciu.

DEFINICJE

6. W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Rzeczowe aktywa trwałe to środki trwałe:

- a) które są utrzymywane przez jednostkę gospodarczą w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach towarów 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.

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

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.

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.

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.

Wartość końcowa jest kwotą netto, którą jednostka gospodarcza spodziewa się uzyskać na zakończenie okresu użytkowania składnika aktywów, po odliczeniu oczekiwanych kosztów zbycia.

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 nad jego wartością odzyskiwalną.

Wartość bilansowa jest wartością w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w bilansie, po odliczeniu umorzenia oraz łącznej kwoty odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

UJMOWANIE RZECZOWYCH AKTYWÓW TRWAŁYCH

7. Pozycję rzeczowych aktywów trwałych należy ująć jako składnik aktywów, jeżeli:
 - a) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów; oraz
 - b) cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą można wycenić w wiarygodny sposób.
8. Rzeczowe aktywa trwałe często stanowią dużą część wszystkich aktywów jednostki gospodarczej i dlatego mają istotne znaczenie w kontekście prezentacji jej sytuacji finansowej. Co więcej, ustalenie tego, czy poniesione nakłady stanowią składnik aktywów, czy też koszty okresu, może mieć istotny wpływ na wykazywane wyniki działalności jednostki gospodarczej.

9. Przy ustalaniu, czy dana pozycja rzeczowych aktywów trwałych spełnia pierwsze kryterium ujmowania aktywów, jednostka gospodarcza musi ocenić stopień pewności związany z uzyskaniem przyszłych korzyści ekonomicznych, w oparciu o dowody dostępne w momencie początkowego ujęcia tej pozycji. Aby móc mówić o wystarczającej pewności uzyskania przez jednostkę gospodarczą przyszłych korzyści ekonomicznych, konieczne jest uzyskanie zapewnienia, iż jednostka gospodarcza istotnie będzie czerpała korzyści związane ze składnikiem aktywów oraz przejmie na siebie towarzyszące mu ryzyko. Tego rodzaju pewność można zazwyczaj osiągnąć dopiero z chwilą faktycznego przekazania jednostce gospodarczej tegoż ryzyka oraz korzyści. Zanim to nastąpi, transakcja nabycia składnika aktywów może zazwyczaj ulec anulowaniu bez towarzyszących temu znaczących kar, a zatem do tego czasu składnik aktywów nie jest ujmowany w bilansie.
10. Drugie z kryteriów ujmowania zazwyczaj może zostać łatwo spełnione, ponieważ transakcja wymiany potwierdzająca kupno składnika aktywów pozwala na określenie jego ceny nabycia. W przypadku składnika aktywów wytworzonego przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie, wiarygodną wycenę jego kosztu wytworzenia można przeprowadzić na podstawie transakcji zawartych z podmiotami z zewnątrz, opierając się o koszty związane z nabyciem materiałów, robocizny oraz innych czynników wykorzystanych w procesie konstrukcji składnika aktywów.
11. W procesie wydzielania odrębnych pozycji rzeczowych aktywów trwałych, w celu zastosowania kryteriów definicji do konkretnych warunków lub konkretnych rodzajów jednostek gospodarczych, należy odwołać się do oceny własnej. Odpowiednie może być połączenie w jedną pozycję poszczególnych pozycji takich jak odlewy, narzędzia i matryce, które w oderwaniu od siebie nie są istotne, oraz zastosowanie kryteriów do ich wartości łącznej. Zazwyczaj większość części zapasowych oraz sprzęt serwisujący wykazuje się jako zapasy i ujmuje się je jako koszty danego okresu po ich wykorzystaniu. Jednakże główne części zapasowe oraz sprzęt rezerwowo zalicza się do rzeczowych aktywów trwałych, jeśli jednostka gospodarcza oczekuje, iż będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres. Analogicznie, jeżeli części zapasowe oraz sprzęt serwisujący można wykorzystywać tylko w powiązaniu z pozycją rzeczowych aktywów trwałych oraz oczekuje się, że ich wykorzystywanie będzie miało charakter nieregularny, wówczas księguje się je jako rzeczowe aktywa trwałe i amortyzuje na przestrzeni okresu nie przekraczającego okresu użytkowania odnośnego składnika aktywów.
12. W pewnych okolicznościach odpowiednie jest rozłożenie całości nakładów na składnik aktywów pomiędzy jego części składowe i osobne zaksięgowanie każdej części składowej. Sytuacja taka ma miejsce wówczas, gdy części składowe składnika aktywów posiadają różne okresy użytkowania, lub każda z nich dostarcza korzyści jednostce gospodarczej w innym trybie, co wymaga zastosowania różnych stawek amortyzacyjnych i metod amortyzacji. Na przykład samolot oraz silniki tego samolotu należy traktować jako odrębne aktywa podlegające amortyzacji, jeżeli posiadają one różne okresy użytkowania.
13. Rzeczowe aktywa trwałe mogą zostać nabyte ze 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 okazać się niezbędne dla jednostki gospodarczej w związku z uzyskaniem 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. Jednakże tego rodzaju aktywa ujmuje się tylko w takim zakresie, w jakim wartość bilansowa takich aktywów i powiązanych aktywów nie przewyższa łącznej wartości odzyskiwalnej tychże aktywów i powiązanych aktywów. Na przykład, producent środków chemicznych może być zmuszony do zainstalowania pewnych nowych procesów eksploatacji chemicznej, w celu sprostania wymogom dotyczącym ochrony środowiska w zakresie obejmującym produkcję i przechowywanie niebezpiecznych chemikaliów. Takie ulepszenie urządzeń ujmuje się jako składnik aktywów w zakresie, w jakim istnieje możliwość ich odzyskania, gdyż przy braku takich ulepszeń jednostka gospodarcza nie miałaby możliwości produkowania i sprzedawania chemikaliów.

POCZĄTKOWA WYCENA RZECZOWYCH AKTYWÓW TRWAŁYCH

14. Pozycja rzeczowych aktywów trwałych, która kwalifikuje się do ujęcia jako składnik aktywów, powinna być początkowo wyceniona według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.

Składniki ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

15. Na cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych składa się cena zakupu, łącznie z cla i importowymi i bezzwrotnymi podatkami od zakupu i wszystkimi innymi pozwalającymi się bezpośrednio przyporządkować kosztami poniesionymi w celu doprowadzenia składnika aktywów do stanu zdolności użytkowej, który jest zgodny z jego zamierzonym wykorzystaniem. Wszystkie opusty handlowe i rabaty odejmuje się w celu uzyskania ceny zakupu. Przykładami kosztów dających się bezpośrednio przyporządkować są:
 - a) koszt przygotowania miejsca (użytkowania składnika aktywów);
 - b) koszty początkowej dostawy oraz koszty załadunku i rozładunku;

- c) koszty instalacji;
 - d) honoraria za profesjonalne usługi, na przykład architektów i inżynierów; oraz
 - e) szacunkowe koszty demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszty przeprowadzenia renowacji miejsca, w którym się znajdował, w stopniu w jakim ujmuje się je jako rezerwę zgodnie z MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”.
16. Jeżeli płatność dotycząca określonej pozycji rzeczowych aktywów trwałych jest odroczone na okres dłuższy od normalnego terminu spłaty kredytu kupieckiego, jej cena nabycia stanowi ekwiwalent ceny gotówkowej. Różnicę pomiędzy tą kwotą oraz 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 „Koszty finansowania zewnętrznego”.
17. Koszty administracyjne oraz inne ogólne koszty pośrednie nie są częściami składowymi ceny nabycia lub kosztu wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych, chyba że można je bezpośrednio przyporządkować do nabycia składnika aktywów lub doprowadzenia go do stanu zdolności użytkowej. Analogicznie, koszty związane z rozpoczęciem produkcji oraz zbliżone koszty przedprodukcyjne nie stanowią części kosztu wytworzenia składnika aktywów, chyba że ich poniesienie jest konieczne celem doprowadzenia składnika aktywów do stanu zdolności użytkowej. Początkowe straty operacyjne poniesione przed momentem osiągnięcia przez dany składnik aktywów planowanych wyników, ujmuje się jako koszty danego okresu.
18. 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 z zewnątrz. 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 (patrz: MSR 2 „Zapasy”). Zatem w celu uzyskania kwoty kosztu wytworzenia eliminuje się kwoty zysków wewnętrznych. 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 części składowe kosztu wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych.
19. Cenę nabycia składnika aktywów będącego w posiadaniu leasingobiorcy w ramach leasingu finansowego ustala się przy użyciu zasad przedstawionych w MSR 17 „Leasing”.
20. Wartość bilansowa rzeczowych aktywów trwałych może zostać zmniejszona o kwotę odnoszących się doń dotacji rządowych zgodnie z MSR 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządu”.

Wymiana aktywów

21. Pozycja rzeczowych aktywów trwałych może być nabyta w drodze wymiany lub częściowej wymiany w zamian za inną pozycję rzeczowych aktywów trwałych lub inny składnik aktywów. Cenę nabycia takiej pozycji wycenia się w wartości godziwej otrzymanego składnika aktywów, która stanowi ekwiwalent wartości godziwej składnika aktywów oddanego w ramach wymiany, skorygowanej o kwotę przekazanych środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych.
22. Pozycja rzeczowych aktywów trwałych może być nabyta w drodze wymiany na podobny składnik aktywów posiadający podobne zastosowanie w tym samym rodzaju działalności i mający podobną wartość godziwą. Pozycja rzeczowych aktywów trwałych może również zostać sprzedana w zamian za udziały kapitałowe w podobnym składniku aktywów. W obydwu przypadkach, ze względu na to, że proces pozyskiwania dochodów nie jest zakończony, z tytułu tego rodzaju transakcji nie ujmuje się ani zysku, ani straty. W zamian za to cenę nabycia nowego składnika aktywów stanowi wartość bilansowa składnika aktywów oddanego w ramach wymiany. Jednakże wartość godziwa otrzymanego składnika aktywów może dostarczyć dowodów na utratę wartości składnika aktywów oddanego w ramach wymiany. W takich okolicznościach odpisuje się wartość składnika aktywów przekazanego w ramach wymiany, zaś kwotę odpisu przypisuje się do nowego składnika aktywów. Przykłady wymiany podobnych składników aktywów dotyczą wymiany samolotów, hoteli, stacji obsługi i innych nieruchomości. Jeżeli część transakcji wymiany stanowią inne aktywa, takie jak środki pieniężne, może to wskazywać na to, że pozycje będące przedmiotem wymiany nie posiadają podobnej wartości.

NAKLADY PONOSZONE W TERMINIE PÓŹNIEJSZYM

23. Późniejsze nakłady na pozycję rzeczowych aktywów trwałych, która już została ujęta jako składnik aktywów, powinny zostać dodane do wartości bilansowej tego składnika aktywów, o ile jest prawdopodobne, że jednostka gospodarcza uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne, które przewyższą korzyści możliwe do osiągnięcia w ramach pierwotnie oszacowanych korzyści uzyskiwanych z już posiadanego składnika aktywów. Wszelkie pozostałe późniejsze nakłady należy ujmować jako koszty okresu, w którym zostały poniesione.

24. Późniejsze nakłady na rzeczowe aktywa trwałe ujmuje się jako składnik aktywów dopiero wtedy, gdy nakłady te poprawiają stan składnika aktywów, prowadząc do przewyższenia pierwotnie oszacowanych korzyści. Do przykładów ulepszeń skutkujących zwiększeniem przyszłych korzyści należą:
- modyfikacja poszczególnych urządzeń powodująca przedłużenie ich okresu użytkowania, łącznie ze zwiększeniem zdolności produkcyjnej;
 - udoskonalenie części maszyny w celu uzyskania znaczącej poprawy jakości produkcji; oraz
 - przyjęcie nowych procesów produkcyjnych umożliwiających znaczną redukcję poprzednio oszacowanych kosztów operacyjnych.
25. Nakłady na remonty i konserwacje rzeczowych aktywów trwałych ponosi się w celu przywrócenia lub utrzymania przyszłych korzyści ekonomicznych, jakich jednostka gospodarcza może oczekiwać w oparciu o pierwotnie oszacowane korzyści uzyskiwane z danego składnika aktywów. Nakłady tego typu ujmuje się zazwyczaj jako koszty w momencie poniesienia. Na przykład koszt obsługi lub przeprowadzenia kapitalnego remontu urządzeń i wyposażenia stanowią zazwyczaj koszty danego okresu, gdyż raczej przywracają one, aniżeli powodują wzrost poziomu pierwotnie oszacowanych korzyści.
26. Odpowiednie podejście księgowe do nakładów poniesionych po dniu nabycia pozycji rzeczowych aktywów trwałych zależy od okoliczności, które wzięto pod uwagę przy początkowej wycenie i przy początkowym ujęciu odnośnych pozycji rzeczowych aktywów trwałych oraz od tego, czy istnieje możliwość odzyskania poniesionych nakładów. Jeżeli na przykład w wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych uwzględniono stratę z tytułu zmniejszenia korzyści ekonomicznych, wówczas później ponoszone nakłady w celu przywrócenia przyszłych korzyści ekonomicznych, co do których istnieje oczekiwanie, iż zostaną uzyskane ze składnika aktywów, aktywuje się pod warunkiem że wartość bilansowa nie przewyższa wartości odzyskiwalnej składnika aktywów. Dzieje się tak również w przypadku gdy cena zakupu składnika aktywów odzwierciedla obowiązek (zobowiązanie) jednostki gospodarczej do poniesienia w przyszłości nakładów niezbędnych do tego, by doprowadzić składnik aktywów do stanu zdolności użytkowej. Przykład może stanowić nabycie budynku wymagającego renowacji. W takich okolicznościach późniejsze nakłady dodaje się do wartości bilansowej składnika aktywów w zakresie, w jakim można będzie je odzyskać w wyniku wykorzystywania tego składnika aktywów w przyszłości.
27. Główne części składowe niektórych pozycji rzeczowych aktywów trwałych mogą wymagać wymiany w regularnych odstępach czasu. Na przykład, wyłożenie pieca hutniczego może wymagać wymiany po przepracowaniu określonej ilości godzin lub wyposażenie samolotu takie jak fotele lub kuchnia muszą być kilkakrotnie wymieniane w ciągu okresu użytkowania samolotu. Tego rodzaju części składowe księguje się jako odrębne aktywa, ponieważ ich okresy użytkowania są różne od okresu użytkowania pozycji rzeczowych aktywów trwałych, z którymi są powiązane. Jeżeli zatem kryteria ujmowania zawarte w ust. 7 są spełnione, nakłady poniesione z tytułu zamiany lub odnowienia części składowej księguje się jako nabycie odrębnego składnika aktywów, zaś wymienione aktywa są spisywane.

WYCENA NASTĘPUJĄCA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU

Podejście wzorcowe

28. Po początkowym ujęciu pozycji rzeczowych aktywów trwałych jako składnika aktywów należy wykazywać ją według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszonego o zakumulowaną amortyzację oraz o zakumulowane odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.

Dopuszczone podejście alternatywne

29. Po początkowym ujęciu pozycji rzeczowych aktywów trwałych jako składnika aktywów należy wykazywać ją w wartości przeszacowanej, stanowiącej wartość godziwą danego składnika aktywów trwałych na dzień przeszacowania, pomniejszonej o kwotę późniejszej zakumulowanej amortyzacji i późniejszych zakumulowanych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Przeszacowania należy przeprowadzać na tyle regularnie, aby wartość bilansowa nie różniła się w sposób istotny od wartości, która zostałaby ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej na dzień bilansowy.

Przeszacowania

30. Wartość godziwą gruntów oraz budynków stanowi zazwyczaj ich wartość rynkowa. Wartość ta ustalana jest na podstawie wyceny dokonywanej zazwyczaj przez profesjonalnych rzeczoznawców.

31. Wartość godziwą maszyn i urządzeń stanowi zazwyczaj ich wartość rynkowa ustalona na podstawie wyceny rzeczoznawców. W przypadku braku dowodów dokumentujących wartość rynkową 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, wartość ich określa się na podstawie zamortyzowanego kosztu odtworzenia.
32. 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, istnieje potrzeba przeprowadzenia 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.
33. Jeżeli pozycja rzeczowych aktywów trwałych jest przeszacowywana, zakumulowana amortyzacja w dniu przeszacowania jest:
- proporcjonalnie przeliczana 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 wysokości zamortyzowanego kosztu odtworzenia; lub
 - eliminowana z wartości bilansowej brutto składnika aktywów, a wartość bilansowa netto korygowana do wartości przeszacowanej składnika aktywów. Metodę tę stosuje na przykład w odniesieniu do budynków, które przeszacowuje się do ich wartości rynkowej.
- Kwota korekty wynikającej z przeliczenia lub eliminacji zakumulowanej amortyzacji tworzy część zwiększenia lub zmniejszenia wartości bilansowej, którą ujmuje się zgodnie z ust. 37 i 38.
34. Jeżeli pozycja rzeczowych aktywów trwałych jest przeszacowywana, cała grupa rzeczowych aktywów trwałych, do której przynależy dany składnik aktywów, powinna zostać przeszacowana.
35. Grupę rzeczowych aktywów trwałych tworzą aktywa o podobnym rodzaju i zastosowaniu w działalności jednostki gospodarczej. Przykłady odrębnych grup stanowią:
- grunty;
 - grunty oraz budynki i budowle;
 - maszyny;
 - statki;
 - samoloty;
 - pojazdy mechaniczne;
 - meble i instalacje;
 - wyposażenie biurowe.
36. 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 etapami, pod warunkiem że przeszacowanie danej grupy rzeczowych aktywów trwałych jest zakończone w obrębie krótkiego okresu czasu oraz że przeszacowania są aktualizowane.
37. Jeżeli wartość bilansowa składnika aktywów wzrosła wskutek przeszacowania, zwiększenie należy zaliczyć bezpośrednio do kapitału własnego jako nadwyżkę z przeszacowania. Jednakże zwiększenie wartości wynikające z przeszacowania powinno zostać ujęte jako przychód w takim zakresie, w jakim odwraca ono zmniejszenie wartości z tytułu przeszacowania tego samego składnika aktywów, które poprzednio ujęto jako koszt danego okresu.

38. Jeżeli wartość bilansowa składnika aktywów zmniejszyła się wskutek przeszacowania, zmniejszenie należy ująć jako koszt danego okresu. Jednakże zmniejszenie wynikające z przeszacowania należy bezpośrednio rozliczyć z odnośną nadwyżką z przeszacowania w zakresie, w jakim zmniejszenie nie przewyższa kwoty figurującej jako nadwyżka z przeszacowania dotyczącej tego samego składnika aktywów.
39. Nadwyżkę z przeszacowania zaliczoną do kapitału własnego można przenieść bezpośrednio do niepodzielonego zysku lat ubiegłych w momencie zrealizowania nadwyżki. Całość nadwyżki można zrealizować w momencie wycofania z użycia lub zbycia składnika aktywów. Jednakże część nadwyżki można zrealizować w trakcie używania składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą. W takim przypadku kwota zrealizowanej nadwyżki stanowi różnicę między amortyzacją opartą na przeszacowanej wartości bilansowej składnika aktywów a amortyzacją opartą na początkowej cenie nabycia lub koszcie wytworzenia składnika aktywów. Przeniesienia z pozycji „nadwyżka” z przeszacowania na pozycję „niepodzielony wynik lat ubiegłych” nie dokonuje się poprzez rachunek zysków i strat.
40. Wpływ przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych na podatek dochodowy, o ile zaistnieje, należy ujmować zgodnie z MSR 12 „Podatek dochodowy”.

AMORTYZACJA

41. Podlegającą amortyzacji wartość pozycji rzeczowych aktywów trwałych należy rozkładać w sposób systematyczny na przestrzeni okresu użytkowania. Zastosowana metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać tryb konsumowania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów. Odpisy amortyzacyjne za każdy okres powinny być ujmowane jako koszt danego okresu, o ile nie są wliczone w wartość bilansową innego składnika aktywów.
42. W miarę konsumowania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych wynikających ze składnika aktywów obniża się wartość bilansową składnika aktywów w celu odzwierciedlenia tego faktu, a dzieje się to zazwyczaj przez naliczanie kosztów z tytułu amortyzacji. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się nawet wtedy, gdy wartość składnika aktywów przewyższa jego wartość bilansową.
43. Korzyści ekonomiczne pochodzące z pozycji rzeczowych aktywów trwałych konsumowane są przez jednostkę gospodarczą przede wszystkim w drodze użytkowania składnika aktywów. Jednakże inne czynniki, takie jak technologiczna utrata przydatności i zużycie związane z nieużywaniem 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 przez jednostkę gospodarczą. 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 w danej jednostce gospodarczej oraz zabezpieczenie i konserwacja składnika aktywów w okresie przestoju;
 - technologiczną 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 użytkowania składnika aktywów, takie jak wygaśnięcie terminu użytkowania z tytułu odnośnych umów leasingowych.
44. Okres użytkowania składnika aktywów definiuje się w kategoriach oczekiwanej przydatności składnika aktywów dla jednostki gospodarczej. Program jednostki gospodarczej 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 danej pozycji rzeczowych aktywów trwałych jest kwestią oceny własnej jednostki gospodarczej opartej na jej doświadczeniu z podobnymi aktywami.
45. Grunty i budynki są odrębnymi aktywami i dla celów księgowych traktowane są rozłącznie, nawet jeśli zostały nabyte razem. Grunty posiadają zazwyczaj 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 okresu użytkowania budynku.

46. 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. Jeżeli przyjmuje się podejście wzorcowe oraz gdy istnieje prawdopodobieństwo, że wartość końcowa będzie znacząca, wartość końcową szacuje się na dzień nabycia i nie podlega ona późniejszym zwiększeniom w wyniku zmian cen. Jeżeli jednak przyjmuje się dopuszczone podejście alternatywne, nowe oszacowanie wartości końcowej przeprowadza się na dzień każdego kolejnego przeszacowania wartości składnika aktywów. Oszacowanie opiera się na wartości końcowej przeważającej na dzień przeprowadzania szacunków dla innych podobnych aktywów, które osiągnęły koniec okresu użytkowania i były wykorzystywane w warunkach podobnych do tych, w których będzie wykorzystywany dany składnik aktywów.
47. 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 zróżnicowanego odpisu. Metoda liniowa zakłada stosowanie stałych odpisów amortyzacyjnych na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów. Metoda degresywna skutkuje stałym zmniejszaniem odpisów amortyzacyjnych na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów, zaś metoda zróżnicowanego odpisu opiera się na ustaleniu odpisu amortyzacyjnego na podstawie oczekiwanego użycia składnika aktywów lub wyniku produkcyjnego. Wybór konkretnej metody w stosunku do danego składnika aktywów jest uzależniony od oczekiwanego trybu uzyskiwania korzyści ekonomicznych. Metodę taką stosuje się spójnie w kolejnych okresach, chyba że zaistniała zmiana w oczekiwanym trybie uzyskiwania korzyści ekonomicznych z tego składnika aktywów.
48. 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 i nie powodują powstania kosztu. 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 (patrz: MSR 2 „Zapasy”). 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”.

Weryfikacja okresu użytkowania

49. Okres użytkowania pozycji rzeczowych aktywów trwałych powinien być okresowo weryfikowany i jeżeli oczekiwania znacząco różnią się od wcześniejszych szacunków, odpisy amortyzacyjne za bieżące i przyszłe okresy powinny zostać skorygowane.
50. W trakcie okresu użytkowania składnika aktywów może się okazać, że szacunek okresu użytkowania jest nieodpowiedni. Na przykład okres użytkowania składnika aktywów mógł się wydłużyć na skutek później dokonywanych nakładów, poprawiających stan tego składnika aktywów ponad pierwotnie oszacowane korzyści. Przeciwnie, zmiany technologiczne lub zmiany rynkowe dotyczące produktu mogą skrócić okres użytkowania składnika aktywów. W takich przypadkach okres użytkowania, a także stawkę amortyzacji koryguje się dla bieżącego i przyszłych okresów.
51. Program remontów i konserwacji w danej jednostce gospodarczej może także wpływać na okres użytkowania składnika aktywów. Program ten może spowodować wydłużenie okresu użytkowania składnika aktywów lub zwiększenie jego wartości końcowej. Jednakże przyjęcie takiego programu nie wyklucza potrzeby dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Weryfikacja metody amortyzacji

52. Metoda amortyzacji zastosowana do rzeczowych aktywów trwałych powinna być okresowo weryfikowana i jeżeli zaszła znacząca zmiana w oczekiwanym trybie uzyskiwania korzyści ekonomicznych z tych aktywów, metodę należy zmienić w taki sposób, aby odzwierciedlała zmianę zaistniałą w sposobach uzyskiwania tychże korzyści. Jeżeli zmiana metody amortyzacji jest konieczna, zmiana taka powinna być zaksięgowana jako zmiana wartości szacunkowej, zaś odpisy amortyzacyjne za bieżące i przyszłe okresy powinny zostać skorygowane.

MOŻLIWOŚĆ ODZYSKANIA WARTOŚCI BILANSOWEJ – ODPISY AKTUALIZUJĄCE Z TYTUŁU UTRATY WARTOŚCI

53. W celu ustalenia, czy nastąpiła utrata wartości pozycji rzeczowych aktywów trwałych, jednostka gospodarcza powinna zastosować 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⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-14 „Rzeczowe aktywa trwałe – odszkodowania dotyczące utraty wartości poszczególnych składników aktywów lub ich utracenia przez jednostkę”.

54. W MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” znajduje się wyjaśnienie sposobu postępowania z odpisem aktualizującym z tytułu utraty wartości, który został ujęty przed końcem pierwszego rocznego okresu obrotowego rozpoczynającego się po połączeniu się jednostek gospodarczych w formie przejęcia.

WYCOFANIE Z UŻYWANIA ORAZ ZBYCIE

55. Pozycja rzeczowych aktywów trwałych powinna zostać usunięta z bilansu w chwili jej zbycia lub kiedy składnik aktywów został na stałe wycofany zużywania i nie oczekuje się żadnych przyszłych korzyści ekonomicznych z tytułu jego zbycia.
56. Zyski i straty, wynikające z faktu wycofania pozycji rzeczowych aktywów trwałych zużywania lub z racji jego zbycia, powinny być ustalone jako różnica między oszacowanymi przychodami netto ze zbycia a wartością bilansową składnika aktywów, i powinny zostać ujęte jako przychód lub koszt w rachunku zysków i strat.
57. Jeżeli pozycja rzeczowych aktywów trwałych jest wymieniona na podobny składnik aktywów w okolicznościach opisanych w ust. 22, cena nabycia nabytego składnika aktywów równa się wartości bilansowej oddanego w ramach wymiany składnika aktywów i nie powstaje ani zysk ani strata.
58. Transakcje sprzedaży połączonej z przyjęciem w leasing tych samych dóbr księguje się zgodnie z MSR 17 „Leasing”.
59. Rzeczowe aktywa trwałe, które zostały wycofane z używania lub są przeznaczone do zbycia, wykazuje się w wartości bilansowej na dzień wycofania składnika aktywów z aktywnego używania. Przynajmniej raz na koniec każdego roku obrotowego jednostka gospodarcza powinna przeprowadzić test na utratę wartości składnika aktywów, zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów”, oraz ująć wszelkie wynikające z tego odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.

UJAWNIANIE INFORMACJI

60. W sprawozdaniu finansowym dla każdej grupy rzeczowych aktywów trwałych należy ujawnić:
- metody wyceny zastosowane do ustalenia wartości bilansowej brutto. Jeśli użyto więcej niż jedną metodę, należy ujawnić wartość bilansową brutto każdej kategorii aktywów, obliczonej według każdej z metod;
 - zastosowane metody amortyzacji;
 - przyjęte okresy użytkowania lub zastosowane stawki amortyzacyjne;
 - wartość bilansową brutto oraz zakumulowaną amortyzację (w łącznej kwocie z zakumulowanymi odpisami aktualizującymi z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu;
 - uzgodnienie wartości bilansowej na początku okresu z wartością na koniec okresu wykazujące:
 - zwiększenia,
 - zbycia (zmniejszenia),
 - nabycie wskutek połączenia jednostek gospodarczych,
 - zwiększenia oraz zmniejszenia w ciągu okresu wynikające z przeszacowania zgodnie z ust. 29, 37 i 38, oraz z odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości, które zostały ujęte w kapitale lub odwrócone bezpośrednio z kapitałem, zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów” (jeżeli takowe wystąpiły),
 - odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w rachunku zysków i strat w ciągu okresu, zgodnie z MSR 36 (jeżeli takowe wystąpiły),
 - odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości, które zostały odwrócone w rachunku zysków i strat na przestrzeni okresu zgodnie z MSR 36 (jeżeli takowe wystąpiły),
 - amortyzację,
 - różnice kursowe netto wynikające z faktu przekształcenia sprawozdania finansowego podmiotu zagranicznego, oraz
 - inne zmiany.

Dane porównawcze nie są wymagane dla celów uzgodnienia z powyższą lit. e).

61. W sprawozdaniu finansowym należy także ujawnić:
- fakt istnienia oraz kwoty ograniczeń dotyczących tytułu prawnego jednostki gospodarczej oraz informację o zastawieniu rzeczowych aktywów trwałych tytułem zabezpieczenia zobowiązań;
 - zasady (polityka) rachunkowości przyjęte w zakresie szacowanych kosztów renowacji miejsca, w którym znajdowały się pozycje rzeczowych aktywów trwałych;
 - kwoty nakładów poniesionych na konto rzeczowych aktywów trwałych w toku budowy; oraz
 - kwoty zobowiązań umownych zaciągniętych w związku z nabyciem rzeczowych aktywów trwałych.
62. Wybór metody amortyzacji oraz oszacowanie okresu użytkowania aktywów jest przedmiotem oceny własnej. 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 oraz zakumulowanej amortyzacji na koniec tego okresu.
63. Jednostka gospodarcza ujawnia informacje na temat rodzaju oraz skutków zmian szacunków księgowych, które wywierają istotny wpływ w bieżącym okresie lub, jak się oczekuje, będą wywierały istotny wpływ w kolejnych okresach, zgodnie z MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”. Konieczność ujawniania informacji może wynikać ze zmian szacunków odnoszących się do:
- wartości końcowych;
 - szacowanych kosztów demontażu i przemieszczenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych oraz renowacji miejsca, w którym się znajdowały;
 - okresów użytkowania; oraz
 - metody amortyzacji.
64. Jeżeli pozycje rzeczowych aktywów trwałych są wykazywane w wartościach przeszacowanych, należy poinformować o:
- metodzie zastosowanej do przeszacowania aktywów;
 - dacie przeprowadzenia przeszacowania;
 - tym czy został powołany niezależny rzeczoznawca;
 - rodzaju wszystkich współczynników zastosowanych do ustalenia kosztów odtworzenia;
 - wartości bilansowej każdej grupy rzeczowych aktywów trwałych, która figurowałaby w sprawozdaniu finansowym, gdyby aktywa były wykazywane zgodnie z podejściem wzorcowym zawartym w ust. 28; oraz
 - nadwyżce z przeszacowania, podając zmiany zachodzące w okresie oraz ograniczenia dotyczące podziału nadwyżki pomiędzy udziałowców.
65. Oprócz informacji wymaganych w ust. 60 lit. e) ppkt iv)–vi) jednostka gospodarcza ujawnia informacje na temat utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów”.
66. Użytkownicy sprawozdania finansowego za przydatne w kontekście własnych potrzeb uznają także następujące informacje:
- wartość bilansową czasowo nieużywanych rzeczowych aktywów trwałych (w przestoju);
 - wartość bilansową brutto wszystkich, w pełni zamortyzowanych, rzeczowych aktywów trwałych będących nadal w używaniu;
 - wartość bilansową rzeczowych aktywów trwałych wycofanych z używania i przeznaczonych do zbycia; oraz
 - w przypadku stosowania podejścia wzorcowego – 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.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

67. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeżeli jednostka gospodarcza stosuje niniejszy standard przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się przed 1 lipca 1999 r., jest zobowiązana, aby:
- ujawnić ten fakt; oraz
 - przyjąć jednocześnie MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” (zaktualizowany w 1998 r.), MSR 36 „Utrata wartości aktywów”, MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”
68. Niniejszy standard zastępuje MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”, zatwierdzony w 1993 r.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 17
(ZAKTUALIZOWANY W 1997 R.)****Leasing**

Niniejszy zaktualizowany Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje MSR 17 „Rachunkowość leasingu”, który został zatwierdzony przez Zarząd w wersji przekształconej w 1994 r. Zaktualizowany standard zastosowano przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. i później.

W kwietniu 2000 r. na mocy postanowień MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne” wprowadzono poprawki do ust. 1, 19, 24, 45 i 48 oraz dodano ust. 48A. MSR 40 zastosowano przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2001 r. i później.

W styczniu 2001 r., na mocy postanowień MSR 41 „Rolnictwo”, wprowadzono poprawki do ust. 1, 24 i 48A. MSR 41 stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2003 r. i później.

Następująca interpretacja SKI dotyczy MSR 17:

- SKI-15 „Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne”,
- SKI-27 „Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu”.

WPROWADZENIE

Niniejszy standard [MSR 17 (zaktualizowany)] zastępuje MSR 17 „Rachunkowość leasingu” („pierwotny MSR 17”). MSR 17 (zaktualizowany) stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. i później.

Niniejszy standard wprowadza pewne ulepszenia w stosunku do zastępowanego pierwotnego MSR 17. Polegają one na ograniczonej zmianie pierwotnej wersji, której dokonano po przeprowadzeniu przeglądu i określeniu zmian mających zasadnicze znaczenie dla możliwości opracowania zestawu podstawowych standardów, które mogłyby zostać przyjęte dla potrzeb pozyskiwania funduszy z zagranicy i notowania akcji na giełdzie. Zarząd KMSR (IASB) zobowiązał się do przeprowadzenia bardziej zasadniczej reformy w zakresie standardów rachunkowości dotyczących leasingu.

Główne zmiany w stosunku do pierwotnego MSR 17 dotyczą następujących zagadnień:

1. W pierwotnym MSR 17 zdefiniowano leasing jako umowę, na mocy której w zamian za czynsz leasingodawca przekazuje leasingobiorcy prawo do użytkowania danego składnika aktywów. MSR 17 (zaktualizowany) zmienia tę definicję poprzez zastąpienie terminu „czynsz” terminem „opłata lub seria opłat”.

2. Ponieważ w pierwotnym MSR 17 przyjęto zasadę, że klasyfikacja leasingu powinna być oparta na określeniu, w jakim zakresie ryzyko lub korzyści wynikające z posiadania przedmiotu leasingu przypadają w udziale leasingodawcy, a w jakim leasingobiorcy, co było uzasadnione zastosowaniem zasady przewagi treści ekonomicznej nad formą, podano w nim przykłady sytuacji wskazujących, że dana umowa leasingowa powinna zostać zaliczona do leasingu finansowego. W MSR 17 (zaktualizowanym) zwiększono liczbę wskazówek klasyfikacyjnych, co ma dodatkowo ułatwić proces klasyfikacji leasingu.
3. W pierwotnym MSR 17 używano terminu „okres użytkowania” w przykładach, o których była mowa powyżej, gdzie wykorzystywano go dla potrzeb porównania z „okresem leasingu” w procesie klasyfikacji leasingu. W MSR 17 (zaktualizowanym) używany jest termin „ekonomiczny okres użytkowania”, zważywszy na to, że składnik aktywów może być użytkowany przez jednego lub więcej użytkowników.
4. W pierwotnym MSR 17 istniał wymóg ujawniania warunkowych opłat leasingowych, ale brakowało stwierdzenia, czy warunkowe opłaty leasingowe należy uwzględnić czy też nie przy obliczaniu minimalnych opłat leasingowych. W MSR 17 (zaktualizowanym) istnieje wymóg nieuwzględniania warunkowych opłat leasingowych w minimalnych opłatach leasingowych.
5. W pierwotnym MSR 17 nie było określenia zasad rachunkowości dotyczących wstępnych kosztów bezpośrednich ponoszonych przez leasingobiorcę podczas negocjacji i działań służących doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej. MSR 17 dostarcza wskazówek w tym zakresie, wprowadzając wymóg, aby koszty, które można bezpośrednio przyporządkować czynnościom leasingobiorcy służącym doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingu finansowego, powiększały wartość przedmiotu leasingu.
6. Pierwotny MSR 17 dawał leasingodawcy możliwość wyboru metody rozliczania przychodów finansowych, to znaczy takiego sposobu rozłożenia w czasie ujemowanych przychodów, które odzwierciedlały stałą okresową stopę zwrotu obliczaną na podstawie:
 - a) nierozliczonej części inwestycji leasingowej netto leasingodawcy z tytułu leasingu finansowego; lub
 - b) nierozliczonej części pieniężnej inwestycji leasingowej netto leasingodawcy z tytułu leasingu finansowego.

MSR 17 (zaktualizowany) zawiera wymóg ujmowania przychodów finansowych w oparciu o stałą okresową stopę zwrotu obliczoną na podstawie tylko jednej metody, a mianowicie na podstawie nie rozliczonej części inwestycji leasingowej netto leasingodawcy z tytułu leasingu finansowego.
7. MSR 17 (zaktualizowany) nawiązuje do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości dotyczącego utraty wartości aktywów, dostarczając wskazówek dotyczących potrzeby dokonania oceny możliwości wystąpienia utraty wartości aktywów. Pierwotny MSR 17 nie zajmował się tym problemem.
8. MSR 17 (zaktualizowany) wymaga ujawniania przez leasingobiorców i leasingodawców dodatkowych informacji dotyczących leasingu finansowego i operacyjnego, zaznaczonych tłustym drukiem w odróżnieniu od informacji, których ujawnienia wymagał pierwotny MSR 17.

Dodatkowe informacje, których ujawnienia wymaga MSR 17 (zaktualizowany), obejmują:

- a) łączną kwotę minimalnych opłat leasingowych uzgodnioną z wartością bieżącą zobowiązań leasingowych w trzech przedziałach czasowych: do roku, od roku do pięciu lat i powyżej pięciu lat (wymóg obowiązujący leasingobiorcę);
- b) łączną kwotę inwestycji leasingowej brutto uzgodnioną z wartością bieżącą należnych minimalnych opłat leasingowych w trzech przedziałach czasowych: do roku, od roku do pięciu lat i powyżej pięciu lat (wymóg obowiązujący leasingodawcę);
- c) odnośne koszty finansowe dotyczące lit. a) i b);
- d) przyszłe minimalne opłaty z tytułu subleasingu, których uzyskania oczekuje się z tytułu obowiązujących na dzień bilansowy nieodwołalnych umów subleasingowych;
- e) łączną rezerwę na nieściągalne należności z tytułu minimalnych opłat leasingowych;
- f) warunkowe opłaty leasingowe ujęte przez leasingodawców w przychodach.

9. Pierwotny MSR 17 zawierał załączniki 1–3 przytaczające przykłady sytuacji, w których umowa leasingowa jest zazwyczaj zaliczana do leasingu finansowego. W MSR 17 (zaktualizowanym) załączniki te zostały pominięte, ponieważ zamieszczono dodatkowe wskazówki mające na celu dalsze ułatwienie procesu klasyfikacji leasingu.
10. Należy zaznaczyć, że postanowienia dotyczące transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego, w szczególności wymogi stawiane przy operacyjnym leasingu zwrotnym, zawierają zasady, które określają szereg warunków, opartych na względnych kwotach wartości godziwej, wartości bilansowej i ceny sprzedaży. MSR 17 (zaktualizowany) zawiera załącznik, który ma dodatkowo pomóc w interpretacji tych wymogów.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	124
Zakres	124
Definicje	125
Klasyfikacja leasingu	127
Leasing w sprawozdaniach finansowych leasingobiorców	128
Leasing finansowy	128
Leasing operacyjny	130
Leasing w sprawozdaniach finansowych leasingodawców	130
Leasing finansowy	130
Leasing operacyjny	132
Sprzedaż i leasing zwrotny	133
Przepisy przejściowe	133
Data wejścia w życie	133

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Celem niniejszego standardu jest określenie prawidłowych zasad rachunkowości obowiązujących leasingobiorców i leasingodawców i zakresu informacji do ujawnienia, dotyczących leasingu finansowego i operacyjnego.

ZAKRES

1. Niniejszy standard powinien być stosowany w rachunkowości wszystkich rodzajów leasingu, z wyjątkiem:
 - a) umów leasingowych dotyczących poszukiwania lub wykorzystywania minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego oraz analogicznych nieodnawialnych zasobów; oraz
 - b) umów licencyjnych dotyczących takich pozycji, jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki teatralne, rękopisy, patenty i prawa autorskie.

Niniejszy standard nie powinien być jednak stosowany przy wycenie dokonywanej przez:

- a) leasingobiorców w odniesieniu do nieruchomości inwestycyjnych posiadanych na podstawie umów leasingu finansowego (patrz: MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”);
 - b) leasingodawców w odniesieniu do nieruchomości inwestycyjnych oddawanych w leasing na podstawie umów leasingu operacyjnego (patrz: MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”);
 - c) leasingobiorców biorących aktywa biologiczne w leasing finansowy (patrz: MSR 41 „Rolnictwo”); lub
 - d) leasingodawców oddających aktywa biologiczne w leasing operacyjny (patrz: MSR 41 „Rolnictwo”).
2. Postanowienia niniejszego standardu mają zastosowanie do umów, które powodują przeniesienie prawa do użytkowania aktywów, nawet jeśli na leasingodawcy może nadal ciążyć obowiązek wykonywania znaczących usług związanych z obsługą lub konserwacją takich aktywów. Z drugiej strony jednak, 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

3. W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Umowa leasingowa jest to umowa, na mocy której w zamian za opłatę lub serię 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 korzyści 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:

- a) zaistnienia bardzo mało prawdopodobnego zdarzenia warunkowego;
- b) zgody leasingodawcy;
- c) zawarcia przez leasingobiorcę z tym samym leasingodawcą nowej umowy leasingowej na taki sam lub równoważny składnik aktywów; lub
- d) dokonania przez leasingobiorcę takiej wpłaty dodatkowej kwoty w chwili rozpoczęcia leasingu, 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.

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 mu zwracanych, 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 stroną trzecią zdolną finansowo do realizacji gwarancji.

Jeżeli jednak leasingobiorca ma prawo zakupu składnika aktywów za cenę, która – według przewidywań – będzie na tyle niższa od wartości godziwej ustalonej na dzień, gdy prawo to będzie mogło zostać zrealizowane, że 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 oraz opłatę, której uiszczenie jest wymagane dla potrzeb realizacji prawa zakupu danego składnika majątku.

Wartość godziwa jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone, 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.

Inwestycja leasingowa brutto jest to suma minimalnych, z punktu widzenia leasingodawcy, opłat leasingowych wynikających z umowy leasingu finansowego oraz ewentualnej niegwarantowanej wartości końcowej należnej leasingodawcy.

Niezrealizowane przychody finansowe stanowią różnicę pomiędzy:

- a) sumą minimalnych, z punktu widzenia leasingodawcy, opłat leasingowych, wynikających z umowy leasingu finansowego i niegwarantowanej wartości końcowej należnej leasingodawcy; a
- b) wartością bieżącą kwoty z lit. a), ustaloną przy zastosowaniu stopy procentowej leasingu.

Inwestycja leasingowa netto jest to inwestycja leasingowa brutto pomniejszona o niezrealizowane przychody finansowe.

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 wartości godziwej przedmiotu leasingu.

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 czynnika innego niż tylko upływ czasu (stanowiąc np. udział w przychodach ze sprzedaży, stopień zużycia, indeksy cen, rynkowe stopy procentowe).

4. 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.

KLASYFIKACJA LEASINGU

5. 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 przynoszącego zyski funkcjonowania składnika aktywów przez ekonomiczny okres użytkowania oraz oczekiwanie na zysk wynikający ze wzrostu jego wartości lub realizacji wartości końcowej.
6. Umowa leasingowa zaliczana jest do leasingu finansowego, jeżeli następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i korzyści z tytułu posiadania przedmiotu leasingu. Umowa leasingowa zaliczana jest do leasingu operacyjnego, jeżeli nie następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i korzyści z tytułu posiadania przedmiotu leasingu.
7. Ponieważ transakcja pomiędzy leasingodawcą a leasingobiorcą opiera się na umowie leasingowej, wspólnej dla obydwu stron, należy używać jednoznacznych (spójnych) definicji. Zastosowanie tych samych definicji w różnych okolicznościach, w jakich działają obie strony, może czasami sprawić, że ta sama umowa leasingowa zostanie inaczej sklasyfikowana przez leasingodawcę, a inaczej przez leasingobiorcę.
8. To, czy dana umowa leasingowa jest leasingiem finansowym czy też leasingiem operacyjnym, zależy od treści ekonomicznej transakcji, a nie od formy umowy ⁽¹⁾. Poniżej podane są przykłady sytuacji, w których umowa leasingu zostanie zazwyczaj zaliczona do leasingu finansowego:
 - a) na mocy umowy leasingowej następuje przeniesienie na leasingobiorcę własności danego składnika z 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 z możliwości tej skorzysta;
 - 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.
9. Poniżej podane są 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.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-27 „Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu”.

10. Klasyfikacji leasingu dokonuje się na dzień rozpoczęcia leasingu. Jeżeli w jakimkolwiek momencie leasingobiorca i leasingodawca postanawiają zmienić warunki umowy leasingowej, z wyjątkiem jej przedłużenia, w sposób który prowadziłby do zmiany jej klasyfikacji zgodnie z kryteriami określonymi w ust. 5–9, gdyby tak zmienione warunki obowiązywałyby od dnia rozpoczęcia leasingu, zmienioną umowę uznaje się za nową umowę przez okres jej obowiązywania. 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.
11. 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, nie jest także przenoszony na leasingobiorcę ani całe ryzyko, ani korzyści z tytułu własności. 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.

LEASING W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH LEASINGOBIORCÓW

Leasing finansowy

12. Leasingobiorcy powinni ujmować 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, 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 należy stosować krańcową stopę procentową leasingobiorcy.
13. 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 do wartości godziwej składnika aktywów i odnośnych kosztów finansowych.
14. Jeżeli takie transakcje leasingowe nie są uwzględniane w bilansie leasingobiorcy, zasoby ekonomiczne oraz poziom ciężących na jednostce gospodarczej obowiązków (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 leasingu składnik aktywów i zobowiązanie do zapłaty przyszłych opłat leasingowych są ujmowane w bilansie w tych samych kwotach.
15. Nie jest właściwe prezentowanie w sprawozdaniu finansowym zobowiązań dotyczących aktywów będących przedmiotem leasingu jako zmniejszenia wartości tych aktywów. Jeżeli dla celów prezentacji bilansowej stosuje się rozróżnienie na zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe, takie samo rozróżnienie stosuje się do zobowiązań leasingowych.
16. W związku z konkretnymi związanymi z leasingiem czynnościami, takimi jak negocjacje i działania służące doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej, często ponoszone są wstępne koszty bezpośrednie. Koszty, które można bezpośrednio przypisać czynnościom wykonywanym przez leasingobiorcę w celu zawarcia umowy leasingu finansowego, powiększają wartość przedmiotu leasingu.
17. Opłaty leasingowe powinny zostać rozdzielone pomiędzy koszty finansowe i zmniejszenie niespłaconego salda zobowiązania. Koszty finansowe powinny być w taki sposób rozliczane na poszczególne okresy objęte okresem leasingu, aby uzyskać stałą okresową stopę procentową w stosunku do niespłaconego salda zobowiązania w każdym z okresów obrotowych.
18. W praktyce przy rozliczaniu kosztów finansowych na poszczególne okresy obrotowe objęte okresem leasingu możliwe jest stosowanie pewnych przybliżeń w celu uproszczenia obliczeń.

19. Leasing finansowy powoduje naliczanie amortyzacji podlegających amortyzacji aktywów, a także kosztów finansowych w każdym z okresów obrotowych. Zasady amortyzacji podlegających amortyzacji aktywów będących przedmiotem leasingu powinny być spójne z zasadami stosowanymi przy amortyzacji podlegających amortyzacji własnych aktywów jednostki, zaś amortyzacja ujmowana w sprawozdaniu powinna być obliczana zgodnie z postanowieniami MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” i MSR 38 „Wartości niematerialne”. Przy braku wystarczającej pewności, że leasingobiorca składnika aktywów uzyska tytuł własności z końcem okresu leasingu, należy dany składnik aktywów w całości umorzyć przez krótszy z dwóch okresów: okres leasingu lub okres użytkowania.
20. W okresie przewidywanego używania podlegająca amortyzacji wartość przedmiotu leasingu, w sposób systematyczny odpisywana jest 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 danego składnika aktywów z końcem okresu leasingu, to okres przewidywanego używania składnika aktywów równy jest jego okresowi jego użytkowania. W przeciwnym razie należy go amortyzować przez krótszy z dwóch okresów: okres leasingu lub okres użytkowania.
21. 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 leasingu składnik aktywów i dotyczące go zobowiązanie były równe co do wartości.
22. Aby określić, czy nastąpiła utrata wartości przedmiotu leasingu, czyli czy oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne z tytułu tego składnika aktywów są niższe od jego wartości bilansowej, jednostka stosuje Międzynarodowy Standard Rachunkowości dotyczący utraty wartości aktywów, który ustala wymogi dotyczące weryfikacji przez jednostkę wartości bilansowej aktywów, ustalania wartości odzyskiwalnej aktywów oraz tego, kiedy jednostka powinna ujmować i odwracać odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości aktywów.
23. Oprócz spełnienia wymogów MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja” leasingobiorcy powinni ujawniać następujące informacje dotyczące leasingu finansowego:
 - a) wartość bilansową netto na dzień bilansowy dla każdej grupy aktywów;
 - b) uzgodnienie różnicy pomiędzy łączną kwotą minimalnych opłat leasingowych na dzień bilansowy a ich wartością bieżącą. Ponadto jednostka powinna ujawniać łączną kwotę minimalnych opłat leasingowych na dzień bilansowy oraz ich wartość bieżącą, płatnych w każdym z poniższych okresów:
 - i) do roku,
 - ii) od roku do pięciu lat,
 - iii) powyżej pięciu lat,
 - c) warunkowe opłaty leasingowe ujęte w rachunku zysków i strat danego okresu obrotowego;
 - d) ustaloną na dzień bilansowy sumę przyszłych minimalnych opłat subleasingowych, których uzyskanie przewiduje się z tytułu nieodwołalnych umów subleasingowych; oraz
 - e) ogólny opis ważniejszych postanowień zawartych przez leasingobiorcę umów leasingowych. Opis powinien zawierać następujące dane (lecz nie musi się do nich ograniczać):
 - i) podstawę ustalania kwoty warunkowych 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.
24. Ponadto do kwot dotyczących aktywów będących przedmiotem leasingu finansowego, które są wykazywane przez leasingobiorcę jako nabycie aktywów, mają zastosowanie wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”, MSR 36 „Utrata wartości przez aktywa”, MSR 38 „Wartości niematerialne”, MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne” i MSR 41 „Rolnictwo”.

Leasing operacyjny

25. Opłaty leasingowe z tytułu leasingu operacyjnego należy ujmować jako koszty w rachunku zysków i strat metodą liniową przez okres leasingu, chyba że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie korzyści czerpanych przez użytkownika (¹).
26. W przypadku leasingu operacyjnego opłaty leasingowe (z wyłączeniem kosztów takich usług jak ubezpieczenie czy konserwacja) ujmowane są jako koszty w rachunku zysków i strat 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 nie odpowiadający tej metodzie.
27. Oprócz spełniania wymogów określonych w MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja”, leasingobiorcy powinni ujawniać następujące informacje dotyczące leasingu operacyjnego:
 - a) łączną kwotę przyszłych minimalnych opłat leasingowych z tytułu nieodwoływalnego leasingu operacyjnego dla każdego z poniższych okresów:
 - i) do roku,
 - ii) od roku do pięciu lat,
 - iii) powyżej pięciu lat;
 - b) ustaloną na dzień bilansowy sumę przyszłych minimalnych opłat subleasingowych, których uzyskania przewiduje się z tytułu nieodwoływalnych umów subleasingowych;
 - c) opłaty leasingowe i subleasingowe ujęte w rachunku zysków i strat danego okresu, z podziałem na minimalne opłaty leasingowe, warunkowe opłaty leasingowe i opłaty subleasingowe;
 - d) ogólny opis ważniejszych postanowień zawartych przez leasingobiorcę umów leasingowych. Opis powinien zawierać następujące dane (lecz nie musi się do nich ograniczać):
 - i) podstawę ustalania kwoty warunkowych opłat leasingowych,
 - ii) istnienie i warunki przedłużenia umowy lub wykorzystania możliwości zakupu oraz klauzul dotyczących indeksacji 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

28. Leasingodawcy powinni ujmować aktywa oddane w leasing finansowy w bilansie i prezentować je jako należności w kwocie równej inwestycji leasingowej netto.
29. 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.
30. Ujmowanie przychodów finansowych powinno przebiegać w sposób odzwierciedlający stałą okresową stopę zwrotu na nie rozliczonej części inwestycji leasingowej netto dokonanej przez leasingodawcę w ramach leasingu finansowego.
31. Leasingodawca powinien przyporządkowywać przychody finansowe przez okres leasingu w systematyczny i racjonalny sposób. Przyporządkowanie przychodów rozłożone jest w czasie w sposób odzwierciedlający stałą okresową stopę zwrotu na nierozliczonej części wartości 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.

(¹) Patrz także: SKI-15 „Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne”.

32. Szacunkowe niegwarantowane wartości końcowe, przyjęte do wyliczenia wartości inwestycji leasingowej brutto leasingodawcy, powinny być regularnie weryfikowane. Jeżeli nastąpiło zmniejszenie szacunkowych niegwarantowanych wartości końcowych, modyfikuje się sposób rozliczenia w czasie przychodów przez okres leasingu i od razu ujmuje się ewentualne zmniejszenie kwot już zarachowanych.
33. Często leasingodawcy ponoszą wstępne koszty bezpośrednie związane z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej, takie jak prowizje i opłaty za obsługę prawną. W przypadku leasingu finansowego wstępne koszty bezpośrednie ponosi się w celu uzyskania przychodów finansowych i koszty te albo od razu ujmuje się w ciężar kosztów rachunku zysków i strat, albo rozlicza się w czasie przez okres leasingu. Aby zastosować drugie rozwiązanie, należy ująć poniesione wydatki jako koszty w rachunku zysków i strat z chwilą poniesienia i w tym samym okresie ująć jako przychód część niezrealizowanych przychodów finansowych odpowiadającą wstępnym kosztom bezpośrednim.
34. Leasingodawcy będący producentami lub pośrednikami powinni ujmować zyski lub straty ze sprzedaży w rachunku zysków i strat danego okresu, zgodnie z zasadami stosowanymi przez daną jednostkę w przypadku zwykłej sprzedaży. Jeżeli stosowane są sztucznie zaniżone stopy procentowe, zyski ze sprzedaży powinny być ograniczone do kwoty, która zostałaby uzyskana w przypadku obciążenia klienta według rynkowej stopy procentowej. Wstępne koszty bezpośrednie powinny być ujmowane jako koszty w rachunku zysków i strat w momencie rozpoczęcia leasingu.
35. 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:
- zysku lub straty odpowiadających zyskowi lub stracie na zwykłej sprzedaży przedmiotu leasingu po normalnych cenach sprzedaży uwzględniających wszelkie stosowane rabaty ilościowe lub handlowe; oraz
 - przychodów finansowych uzyskiwanych przez okres leasingu.
36. Przychody ze sprzedaży, ujęte w sprawozdaniu w momencie rozpoczęcia okresu leasingu finansowego przez leasingodawcę będącego producentem lub pośrednikiem, odpowiadają wartości godziwej składnika aktywów oddanego w leasing lub wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych przypadających leasingodawcy, ustalonych według rynkowej stopy procentowej, jeżeli wartość ta jest niższa od wartości godziwej. Za koszt własny sprzedaży ujęty w sprawozdaniu 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. Różnica pomiędzy przychodami ze sprzedaży a kosztem własnym sprzedaży stanowi zysk ze sprzedaży, który ujmuje się zgodnie z przyjętymi przez jednostkę zasadami rachunkowości dotyczącymi sprzedaży.
37. 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, zysk ze sprzedaży powinien być ograniczony do kwoty, która zostałaby uzyskana w razie obciążenia klienta według rynkowej stopy procentowej.
38. Wstępne koszty bezpośrednie są zazwyczaj ujmowane jako koszty w rachunku zysków i strat w momencie rozpoczęcia okresu leasingu, ponieważ są one głównie związane z uzyskaniem przez producenta lub pośrednika zysku ze sprzedaży.
39. Oprócz spełnienia wymogów określonych w MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja”, leasingodawcy powinni ujawniać następujące informacje dotyczące leasingu finansowego:
- uzgodnienie łącznej kwoty inwestycji leasingowej brutto na dzień bilansowy z wartością bieżącą minimalnych opłat leasingowych należnych na dany dzień bilansowy. Ponadto jednostka powinna ujawniać łączną kwotę inwestycji leasingowej brutto i wartość bieżącą minimalnych opłat leasingowych należnych na dzień bilansowy dla każdego z poniższych okresów:
 - do roku,
 - od roku do pięciu lat,
 - powyżej pięciu lat;
 - niezrealizowane przychody finansowe;
 - niegwarantowane wartości końcowe przypadające leasingodawcy;
 - łączne rezerwy nanieściagalne należności z tytułu minimalnych opłat leasingowych;

- e) warunkowe opłaty leasingowe ujęte w rachunku zysków i strat; oraz
 - f) ogólny opis ważniejszych postanowień zawartych przez leasingodawcę umów leasingowych
40. Często użyteczne może okazać się ujawnienie – jako wskaźnika rozwoju – inwestycji brutto pomniejszonej o niezrealizowane przychody z tytułu nowych umów leasingowych zawartych podczas okresu obrotowego, po potrąceniu odpowiedniej kwoty z tytułu rozwiązanych umów leasingowych.

Leasing operacyjny

41. Leasingodawcy powinni w swoim bilansie prezentować aktywa oddane w leasing operacyjny odpowiednio do charakteru tych aktywów.
42. Przychody z tytułu leasingu operacyjnego należy ujmować w rachunku zysków i strat 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⁽¹⁾
43. Koszty, łącznie z amortyzacją, poniesione w celu uzyskania przychodów z tytułu leasingu, obciążają koszty w rachunku zysków i strat. Przychody z tytułu leasingu (z wyłączeniem wpływów z tytułu świadczonych usług, takich jak ubezpieczenie i konserwacja) ujmuje się w rachunku zysków i strat 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.
44. Wstępne koszty bezpośrednie poniesione specjalnie w celu uzyskania przychodów z tytułu leasingu operacyjnego są rozliczane w czasie i obciążają rachunek zysków i strat przez okres leasingu proporcjonalnie do ujmowania przychodów z tytułu opłat leasingowych albo są ujmowane jako koszty w rachunku zysków i strat w momencie, w którym zostały poniesione.
45. Sposób amortyzowania podlegających amortyzacji oddanych w leasing składników aktywów powinien być zgodny ze zwykłymi zasadami amortyzacji przyjętymi przez leasingodawcę w odniesieniu do zbliżonych aktywów, zaś odpisy amortyzacyjne powinny być obliczane zgodnie z postanowieniami MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” i MSR 38 „Wartości niematerialne”.
46. Aby określić, czy nastąpiła utrata wartości przedmiotu leasingu, czyli czy oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne z tytułu składnika aktywów są niższe od jego wartości bilansowej, jednostka stosuje Międzynarodowy Standard Rachunkowości dotyczący utraty wartości aktywów, który ustala wymogi dotyczące weryfikacji wartości bilansowej aktywów jednostek, ustalania wartości odzyskiwalnej aktywów oraz tego, kiedy jednostka powinna ujmować lub odwracać odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.
47. Leasingodawca będący producentem lub pośrednikiem nie ujmuje żadnych zysków ze sprzedaży przy zawarciu umowy leasingu operacyjnego, ponieważ nie jest ona równoważna sprzedaży.
48. Oprócz spełnienia wymogów określonych w MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja” leasingodawcy powinni ujawniać następujące informacje dotyczące leasingu operacyjnego:
- a) przyszłe minimalne opłaty leasingowe z tytułu nieodwoływalnego leasingu operacyjnego – łączna kwota 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 w rachunku zysków i strat; oraz
 - c) ogólny opis ważniejszych postanowień zawartych przez leasingodawcę umów leasingowych.
- 48A. Ponadto w odniesieniu do aktywów oddanych w leasing na podstawie umów leasingu operacyjnego zastosowanie mają wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”, MSR 36 „Utrata wartości aktywów”, MSR 38 „Wartości niematerialne”, MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne” i MSR 41 „Rolnictwo”.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-15 „Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne”.

SPRZEDAŻ I LEASING ZWROTNY

49. Sprzedaż i leasing zwrotny polega na sprzedaży składnika aktywów przez sprzedającego i jednoczesnym oddaniu mu 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.
50. Jeżeli sprzedaż i leasing zwrotny ma charakter leasingu finansowego, ta część kwoty przychodów ze sprzedaży, która przekracza wartość bilansową, nie powinna być ujmowana od razu w przychodach w sprawozdaniu finansowym sprzedawcy/leasingobiorcy. Taka nadwyżka powinna być natomiast rozliczana w czasie i odpisywana przez okres leasingu.
51. Jeżeli leasing zwrotny ma charakter leasingu finansowego, 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.
52. Jeżeli sprzedaż i leasing zwrotny ma charakter leasingu operacyjnego i jeżeli jest jasne, że transakcja została zawarta w cenach odpowiadających wartości godziwej, należy od razu ująć ewentualne zyski lub straty. Jeżeli cena sprzedaży jest niższa od wartości godziwej, należy od razu ująć ewentualne zyski lub straty, z wyjątkiem sytuacji gdy stratę kompensują przyszłe opłaty leasingowe niższe od cen rynkowych. W takim wypadku stratę należy rozliczać w czasie i odpisywać proporcjonalnie do opłat leasingowych przez okres przewidywanego użytkowania składnika aktywów. Jeżeli cena sprzedaży przewyższa wartość godziwą, kwotę przekraczającą wartość godziwą należy rozliczać w czasie i amortyzować przez okres przewidywanego użytkowania składnika aktywów.
53. Jeżeli leasing zwrotny ma charakter leasingu operacyjnego, a opłaty leasingowe i cena sprzedaży zostały ustalone na poziomie wartości godziwej, w praktyce doszło do zawarcia normalnej transakcji sprzedaży, zaś ewentualne zyski lub straty są ujmowane od razu.
54. Jeżeli w przypadku leasingu operacyjnego wartość godziwa w momencie zawarcia transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego jest niższa od wartości bilansowej danego składnika aktywów, należy od razu ująć stratę równą różnicy pomiędzy wartością bilansową a wartością godziwą.
55. 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 Międzynarodowym Standardem Rachunkowości dotyczącym utraty wartości aktywów.
56. Wymogi dotyczące ujawniania informacji przez leasingobiorców i leasingodawców mają również zastosowanie do transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego. Wymagany opis ważniejszych postanowień zawartych umów leasingowych prowadzi do ujawnienia wyjątkowych i nietypowych postanowień umowy lub warunków sprzedaży i leasingu zwrotnego.
57. Transakcje sprzedaży i leasingu zwrotnego mogą spełniać kryteria – odrębnego ujawniania informacji zawarte w ust. 16 MSR 8 „Wynik finansowy netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

58. Zachęca się do stosowania niniejszego standardu retrospektywnie, choć nie jest to wymagane. Jeżeli standard nie jest stosowany z mocą wsteczną, saldo każdego dotychczas obowiązującego leasingu finansowego uznaje się za prawidłowo ustalone przez leasingodawcę i od tej pory rozlicza się zgodnie z postanowieniami niniejszego standardu.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

59. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. i później. Jeżeli jednostka gospodarcza stosuje niniejszy standard przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się przed 1 stycznia 1999 r., powinna ujawnić, że zastosowała niniejszy standard zamiast MSR 17 „Rachunkowość leasingu” zatwierdzonego w 1982 r.
60. Niniejszy standard zastępuje MSR 17 „Rachunkowość leasingu”, zatwierdzony w 1982 r.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 18
(ZAKTUALIZOWANY W 1993 R.)**

Przychody

W 1998 r. na mocy postanowień MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena” do ust. 11 MSR 18 wprowadzono poprawkę poprzez dodanie odsyłaczy do MSR 39.

W maju 1999 r. na mocy postanowień MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” wprowadzono poprawkę do ust. 36. Poprawiony tekst wszedł w życie przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2000 r. i później.

W styczniu 2001 r. na mocy postanowień MSR 41 „Rolnictwo” wprowadzono poprawkę do ust. 6. MSR 41 stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2003 r. i później.

Następujące interpretacje SKI dotyczą MSR 18:

- SKI-27 „Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu”.
- SKI-31 „Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe”.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	
Zakres	135
Definicje	136
Ustalenie wysokości przychodów	136
Identyfikacja transakcji	137
Sprzedaż towarów	137
Świadczenie usług	138
Odsetki, tantiemy i dywideny	139
Ujawnianie informacji	140
Data wejścia w życie	140

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu” do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Przychód w „Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych” zdefiniowany został 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 gospodarcza 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 powinien być stosowany przy księgowaniu przychodów powstających w wyniku następujących transakcji i zdarzeń:
 - a) sprzedaży towarów;
 - 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 towarów zaliczamy produkty, które jednostka gospodarcza wytworzyła w celu ich sprzedaży oraz towary zakupione z zamiarem ich odsprzedaży, jak na przykład towary 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 usługę budowlaną, 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 usługę budowlaną 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 posiadaczami inwestycji kapitałowych proporcjonalnie do ich stanu posiadania poszczególnych rodzajów kapitału.
6. Niniejszy standard nie dotyczy przychodów z:
 - a) umów leasingowych (patrz: MSR 17 „Leasing”);
 - b) dywidend z tytułu inwestycji rozliczanych zgodnie z metodą praw własności (patrz: MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”);
 - c) umów ubezpieczeniowych zawartych przez zakłady ubezpieczeń;
 - d) zmian wartości godziwej aktywów finansowych i zobowiązań finansowych oraz z tytułu ich likwidacji (patrz: 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 (patrz: MSR 41 „Rolnictwo”);
 - g) początkowego ujęcia produktów rolniczych (patrz: MSR 41 „Rolnictwo”);
 - h) tytułu wydobycia rud mineralnych.

DEFINICJE

7. W niniejszym 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 zaspokojone, 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 towary 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 agencyjnej, wpływy 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 należy ustalać według wartości godziwej zapłaty otrzymanej bądź należnej ⁽¹⁾.
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 gospodarcza może na przykład udzielić kupującemu nieoprocentowanego kredytu lub jako formę zapłaty za zakupione towary 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 towarów lub usług.

Różnicę między wartością godziwą i nominalną wartością zapłaty ujmuje się jako przychody z tytułu odsetek zgodnie z ust. 29 i 30 oraz zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.

12. Jeżeli towary lub usługi są wymieniane w drodze zwykłej wymiany lub za pomocą transakcji typu „swap” na towary 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 towary lub świadczy usługi w zamian za odmienne towary lub usługi, taki rodzaj wymiany uznaje się za transakcję powodującą powstanie przychodów. Przychody wycenia się według wartości godziwej otrzymanych towarów lub usług, skorygowanej o kwotę otrzymanych środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych. Jeżeli przeprowadzenie wiarygodnej wyceny wartości godziwej otrzymanych towarów lub usług nie jest możliwe, przychody wycenia się w oparciu o wartość godziwą towarów i usług przekazanych, skorygowaną o kwotę otrzymanych środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych.

⁽¹⁾ Patrz także: 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 gospodarcza może na przykład sprzedawać towary i jednocześnie zawierać umowy dotyczące odkupienia tych towarów w późniejszym terminie, znosząc w ten sposób zasadniczy skutek transakcji. W takim przypadku obie transakcje rozlicza się łącznie.

SPRZEDAŻ TOWARÓW

14. Przychody ze sprzedaży należy ująć, jeżeli spełnione zostały następujące warunki:
- jednostka gospodarcza przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści wynikające z praw własności do towarów;
 - jednostka gospodarcza przestaje być trwale zaangażowana w zarządzanie sprzedanymi towarami w stopniu w jakim zazwyczaj funkcję taką realizuje się wobec towarów, 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 gospodarcza uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu 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 gospodarcza 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 gospodarcza podlega obowiązkom związane mu z roszczeniami wiążącymi się z niezadowalającą jakością, nie objętą zwykłymi przepisami gwarancyjnymi;
 - wpływ przychodów z tytułu sprzedaży towarów jest uzależniony od uzyskania przychodów ze sprzedaży tych towarów przez ich nabywcę;
 - towary 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 gospodarcza nie ma pewności co do prawdopodobieństwa wystąpienia zwrotu zakupów.
17. Jeżeli na jednostce gospodarczej ciąży tylko nieznaczące ryzyko związane z własnością, transakcję uznaje się za sprzedaż i przychody są ujmowane. Na przykład strona sprzedająca może zachować prawny tytuł własności do towarów wyłącznie w celu zapewnienia sobie ściągalności należnych kwot. W takim przypadku jednostka gospodarcza przekazuje znaczące ryzyko i korzyści wynikające z własności, zatem transakcja ma cechy sprzedaży i można ująć przychody. Innym przykładem sytuacji, w której na jednostce gospodarczej ciąży nieznaczące ryzyko związane z własnością może stanowić sprzedaż detaliczna z możliwością zwrotu pieniędzy, jeżeli klient wyrazi niezadowolenie 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 są ujmowane tylko wówczas gdy istnieje prawdopodobieństwo uzyskania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych związanych z przeprowadzoną transakcją. 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 władze obcego państwa na przełanie 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 towarów, 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 towarów ujmuje się jako zobowiązanie.

ŚWIADCZENIE USŁUG

20. Jeżeli wynik transakcji dotyczącej świadczenia usług można oszacować w wiarygodny sposób, przychody z transakcji należy ująć na podstawie stopnia zaawansowania realizacji transakcji na dzień bilansowy. Wynik transakcji można ocenić w wiarygodny sposób, jeżeli zostaną spełnione wszystkie następujące warunki:
- kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób;
 - istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji;
 - stopień realizacji transakcji na dzień bilansowy może być określony w wiarygodny sposób; oraz
 - koszty poniesione w związku z transakcją oraz koszty zakończenia transakcji mogą być wycenione w wiarygodny sposób ⁽¹⁾ ⁽²⁾.
21. Ujęcie przychodów poprzez odwołanie się do stopnia zaawansowania realizacji transakcji jest często określane jako metoda stopnia 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 są ujmowane tylko wówczas, gdy istnieje prawdopodobieństwo uzyskania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych z tytułu przeprowadzonej transakcji. 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.
23. Jednostka gospodarcza jest na ogół zdolna do przeprowadzenia wiarygodnych szacunków, jeżeli z innymi stronami transakcji ustaliła:
- podlegające egzekucji prawa każdej ze stron umowy dotyczące usług, które mają być zrealizowane przez i na rzecz każdej ze stron;
 - kwotę zapłaty, która ma być uiszczona; oraz
 - sposób i warunki rozliczenia transakcji.

Jeśli także zazwyczaj rzeczą konieczną, aby jednostka gospodarcza posiadała sprawnie działający wewnętrzny system budżetowania finansowego oraz sprawozdawczości. Jednostka gospodarcza 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.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-27 „Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu”.

⁽²⁾ Patrz także: SKI-31 „Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe”.

24. Stopień zaawansowania realizacji transakcji można ustalić w oparciu o różnorodne metody. Jednostka gospodarcza 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.
25. Jeżeli na świadczenie usług składa się nie dająca 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 należy ująć tylko do wysokości poniesionych kosztów, które jednostka gospodarcza 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 gospodarcza odzyska poniesione koszty transakcji. Z tego względu przychody ujmuje się do wysokości kwoty odpowiadającej kwocie poniesionych kosztów, które jednostka gospodarcza 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 ust. 20, a nie ust. 26.

ODSETKI, TANTIEMY I DYWIDENDY

29. Przychody powstające w wyniku użytkowania przez inne podmioty gospodarcze aktywów jednostki gospodarczej przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy, powinny być ujmowane zgodnie z zasadami przedstawionymi w ust. 30, o ile:
- a) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska korzyści ekonomiczne związane z przeprowadzoną transakcją; oraz
 - b) kwota przychodów może być wyceniona w wiarygodny sposób.
30. Przychody należy ujmować w oparciu o następujące zasady:
- a) odsetki należy ujmować sukcesywnie w miarę upływu czasu z uwzględnieniem efektywnej rentowności osiągniętej z tytułu użytkowania aktywów;
 - b) tantiemy należy ujmować w oparciu o zasadę memoriału, zgodnie z istotą stosownej umowy; oraz
 - c) dywidendy należy ujmować w momencie ustalenia praw udziałowców do ich otrzymania.
31. Efektywna rentowność aktywów stanowi stopę procentową niezbędną dla zdyskontowania przyszłych wpływów środków pieniężnych, oczekiwanych na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów w celu zrównania ich z początkową wartością bilansową składnika aktywów. Przychody z odsetek ustala się uwzględniając amortyzację dyskonta, premii oraz innych różnic między początkową wartością bilansową dłużnego papieru wartościowego a jego wartością w terminie płatności.

32. Jeżeli niezapłacone odsetki narosły w okresie przed nabyciem oprocentowanej inwestycji, a kolejne wpływy odsetek dotyczą okresów przed nabyciem i po nabyciu inwestycji, 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 ściągłości 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 gospodarcza powinna ujawnić informacje o:
- zasadach (polityce) rachunkowości przyjętych dla celów ujmowania przychodów, łącznie z metodami przyjętymi do określania stopnia zaawansowania realizacji transakcji dotyczących świadczenia usług;
 - kwotach wszystkich istotnych kategorii przychodów ujętych w danym okresie w tym przychodów z tytułu:
 - sprzedaży towarów,
 - świadczenia usług,
 - odsetek,
 - tantiem,
 - dywidend; oraz
 - kwocie przychodów powstających w wyniku wymiany towarów lub usług w ramach każdej znaczącej kategorii przychodów.
36. Jednostka gospodarcza 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 Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1995 r. i później.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 19 (ZAKTUALIZOWANY W 2000 R.)

Świadczenia pracownicze

Niniejszy zaktualizowany Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje MSR 19 „Koszty świadczeń emerytalnych”, który został zatwierdzony przez Zarząd w wersji zaktualizowanej w 1993 r. Niniejszy zaktualizowany standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. i później.

W maju 1999 r. na mocy postanowień MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.) wprowadzono poprawki do ust. 20 lit. b), 35, 125 i 141. Poprawiony tekst stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2000 r. i później.

Niniejszy standard został poprawiony w 2000 r. w celu wprowadzenia zmiany definicji aktywów programu świadczeń pracowniczych oraz wymogów dotyczących ujmowania, wyceny i ujawniania informacji na temat zwrotu kosztów. Poprawki te stosuje się w odniesieniu do okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2001 r. i później.

Kolejne poprawki wprowadzono w 2002 r., aby zapobiec ujmowaniu zysków powstałych wyłącznie w wyniku strat aktuarialnych lub kosztów przeszłego zatrudnienia oraz ujmowaniu strat powstałych wyłącznie w wyniku zysków aktuarialnych. Poprawki stosuje się w odniesieniu do okresów rozpoczynających się 31 maja 2002 r. Zaleca się wcześniejsze ich stosowanie.

WPROWADZENIE

1. Niniejszy standard określa zasady rachunkowości i ujawniania informacji dotyczące świadczeń pracowniczych obowiązujące pracodawców. Zastępuje on MSR 19 „Koszty świadczeń emerytalnych”, który został zatwierdzony w 1993 r. Główne zmiany w stosunku do starego MSR 19 przedstawione są w ust. 3 załącznika C („Uzasadnienie wniosków”), który nie jest zamieszczony w niniejszym jednotomowym zbiorze Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, lecz który można znaleźć w odrębnej broszurze zawierającej MSR 19, wydanej w lutym 1998 r. Standard nie zajmuje się sprawozdawczością programów świadczeń pracowniczych (patrz: MSR 26 „Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych”).
2. Standard wyróżnia pięć kategorii świadczeń pracowniczych:
 - a) krótkoterminowe świadczenia pracownicze, takie jak wynagrodzenia i składki na ubezpieczenie społeczne, płatne urlopy wypoczynkowe i płatne zwolnienia chorobowe, wypłaty z zysku i premie (jeśli przypadają do zapłaty w ciągu dwunastu miesięcy od końca okresu) oraz świadczenia niepieniężne (takie, jak opieka medyczna, mieszkania służbowe, samochody i inne nieodpłatnie przekazane lub subsydiowane rzeczy lub usługi) dla aktualnie zatrudnionych pracowników;
 - b) świadczenia po okresie zatrudnienia, takie jak emerytury i inne świadczenia emerytalne, ubezpieczenie na życie po okresie zatrudnienia oraz opieka medyczna po okresie zatrudnienia;
 - c) inne długoterminowe świadczenia pracownicze, w tym urlop z tytułu długiego stażu pracy, urlop naukowy, nagrody jubileuszowe i inne świadczenia z tytułu długiego stażu pracy, renty inwalidzkie oraz, jeśli przypadają one do wypłaty dwanaście lub więcej miesięcy po zakończeniu okresu, wypłaty z zysku, premie i odroczone wynagrodzenia;
 - d) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy; oraz
 - e) kapitałowe świadczenia pracownicze.
3. Standard nakłada na jednostkę obowiązek ujmowania krótkoterminowych świadczeń pracowniczych, gdy pracownik wykonał pracę w zamian za te świadczenia.
4. Programy świadczeń po okresie zatrudnienia dzielą się na programy określonych składek i programy określonych świadczeń. Standard udziela szczegółowych wskazówek co do klasyfikacji programów wielozakładowych, programów państwowych i programów świadczeniach w formie ubezpieczenia.
5. W ramach programów określonych składek jednostka płaci stałe składki na rzecz odrębnego podmiotu (funduszu) i nie ciąży na niej prawne ani zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie do zapłaty dodatkowych składek, jeśli fundusz nie posiada aktywów w wysokości wystarczającej do zapłaty wszystkich świadczeń pracowniczych dotyczących pracy wykonanej przez pracownika w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych. Standard zobowiązuje jednostki do ujmowania składek na rzecz programu określonych świadczeń składek, gdy pracownik wykonał pracę w zamian za te świadczenia.
6. Wszystkie pozostałe programy świadczeń po okresie zatrudnienia są określane mianem programów określonych świadczeń. Programy określonych świadczeń mogą być programami, na funkcjonowanie których nie odprowadza się środków do odrębnego od jednostki funduszu lub programami, których funkcjonowanie w całości lub w części oparte jest na środkach przekazywanych do odrębnego od jednostki funduszu. Standard wymaga od jednostki:
 - a) wywiązania się nie tylko z zobowiązań prawnych, lecz również z wszelkich zwyczajowo oczekiwanych zobowiązań wynikających z praktyki stosowanej przez jednostkę;

- b) ustalania wartości bieżącej zobowiązań z tytułu określonych świadczeń i wartości godziwej aktywów programu na tyle często, aby kwoty ujmowane w sprawozdaniu finansowym nie różniły się istotnie od kwot, jakie zostałyby ustalone na dzień bilansowy;
- c) stosowania metody prognozowanych uprawnień jednostkowych (ang. Projected Unit Credit Method) przy ustalaniu zobowiązań i kosztów jednostki;
- d) przyporządkowywania świadczeń do poszczególnych okresów zatrudnienia zgodnie ze wzorem służącym do ustalania wysokości świadczeń z tytułu programu, chyba że praca w późniejszych latach będzie prowadziła do istotnie wyższego poziomu świadczeń niż praca w latach wcześniejszych;
- e) stosowania bezstronnych i wzajemnie dopasowanych (spójnych) założeń aktuarialnych dotyczących zmiennych demograficznych (takich jak rotacja pracowników i umieralność) oraz zmiennych finansowych (takich jak przyszły wzrost wynagrodzeń, zmiany wysokości kosztów leczenia i niektóre zmiany świadczeń państwowych). Założenia finansowe powinny być oparte na rynkowych oczekiwaniach na dzień bilansowy, dotyczących okresu, w którym ma nastąpić wywiązanie się z zobowiązań;
- f) ustalania stopy dyskontowej w oparciu o występujące na dzień bilansowy rynkowe stopy zwrotu z wysoko ocenianych obligacji przedsiębiorstw (lub, w krajach, gdzie nie istnieje rozwinięty rynek takich obligacji, na obligacjach skarbowych), przy czym waluta i termin wykupu powinny być spójne z walutą i terminem wywiązania się ze zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia,
- g) odliczania wartości godziwej aktywów programu od wartości bilansowej zobowiązania. Pewne prawa do rekompensaty, które nie spełniają definicji aktywów programu, traktuje się w taki sam sposób jak aktywa programu poza tym, że prezentuje się je jako odrębny składnik aktywów, a nie jako pomniejszenie wielkości zobowiązania;
- h) ograniczania wartości bilansowej składnika aktywów, tak aby nie nastąpiło przekroczenie sumy:
 - i) nie ujętych kosztów przeszłego zatrudnienia i strat aktuarialnych, oraz
 - ii) wartości bieżącej ewentualnych korzyści ekonomicznych dostępnych w formie refundacji z programu świadczeń lub obniżek przyszłych składek na rzecz programu świadczeń;
- i) ujmowania kosztów przeszłego zatrudnienia metodą liniową przez średni okres, jaki upłynie do dnia nabycia uprawnień do zmienionych świadczeń;
- j) ujmowania zysków i strat z tytułu ograniczenia lub rozliczenia programu określonych świadczeń w dniu takiego ograniczenia lub rozliczenia. Zysk lub strata powinna obejmować wynikającą z tego ewentualną zmianę wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń i wartości godziwej aktywów programu oraz nie ujętą część ewentualnych zysków i strat aktuarialnych oraz kosztów przeszłego zatrudnienia;
- k) ujmowania ustalonej części skumulowanej wartości netto zysków i strat aktuarialnych, przekraczającej wyższą z następujących dwóch kwot:
 - i) 10 % wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń (przed odliczeniem aktywów programu), oraz
 - ii) 10 % wartości godziwej aktywów programu.

Częścią zysków i strat aktuarialnych, która ma zostać ujęta w odniesieniu do każdego programu określonych świadczeń jest iloraz kwoty wykraczającej na poprzedni dzień sprawozdawczy poza przedział 10 % i przewidywanych, średnich, pozostałych okresów zatrudnienia pracowników uczestniczących w programie.

Standard dopuszcza także stosowanie systematycznych metod szybszego ujmowania tych zysków i strat, pod warunkiem, że takie same zasady stosuje się zarówno w stosunku do zysków, jak i do strat oraz że zasady te stosuje się w sposób ciągły w kolejnych okresach. Do takich dopuszczalnych metod zalicza się niezwłoczne ujmowanie wszystkich zysków i strat aktuarialnych.

7. Przy rozliczaniu pozostałych długoterminowych świadczeń pracowniczych standard wymaga stosowania prostszej metody niż przy rozliczaniu świadczeń po okresie zatrudnienia: zyski i straty aktuarialne oraz koszty przeszłego zatrudnienia ujmują się niezwłocznie.
8. Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy to świadczenia pracownicze, które stają się płatne w następstwie decyzji jednostki o rozwiązaniu stosunku pracy z pracownikiem przed osiągnięciem przezeń wieku emerytalnego lub w wyniku decyzji pracownika o przyjęciu proponowanego dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy w zamian za te świadczenia. Zdarzeniem, które powoduje powstanie zobowiązania jest zakończenie stosunku pracy, a nie wykonywana praca. W związku z tym jednostka powinna ująć świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy 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.
9. Jednostka jest zdecydowana w możliwy do udowodnienia sposób rozwiązać stosunek pracy wtedy i tylko wtedy, gdy posiada szczegółowy, sformalizowany plan (o określonym minimalnym zakresie) rozwiązania stosunku pracy, nie mając jednocześnie realnej możliwości wycofania się z tego planu.
10. Jeśli świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy stają się należne później niż 12 miesięcy po dniu bilansowym, należy je zdyskontować. W razie złożenia propozycji zachęcającej do dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy, świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy ustalić należy w oparciu o przewidywaną liczbę pracowników, którzy przyjmą tę propozycję.
11. Kapitałowe świadczenia pracownicze to świadczenia pracownicze, w ramach których pracownicy uprawnieni są do otrzymania kapitałowych instrumentów finansowych wyemitowanych przez jednostkę (lub jej jednostkę dominującą) albo wymiar zobowiązań jednostki wobec pracowników zależy od przyszłej ceny kapitałowych instrumentów finansowych wyemitowanych przez jednostkę. Standard wymaga ujawnienia pewnych informacji na temat takich świadczeń, lecz nie określa szczegółowych wymogów dotyczących ich ujmowania i wyceny.
12. Standard stosuje się po raz pierwszy przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy obrotowe rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Przy pierwszym zastosowaniu standardu jednostka może rozłożyć ujmowanie ewentualnego wynikającego z tego tytułu wzrostu zobowiązania z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia na okres nie dłuższy niż pięć lat. Jeśli zastosowanie standardu powoduje spadek zobowiązania, jednostka musi go ująć od razu.
13. W 2000 r. do niniejszego standardu wprowadzone zostały poprawki, których celem była zmiana definicji aktywów programu świadczeń pracowniczych i wprowadzenie wymogów dotyczących ujmowania, wyceny i ujawniania informacji na temat rekompensat. Wymogi stosuje się w odniesieniu do okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2001 r. i później. Zaleca się wcześniejsze ich stosowanie.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	145
Zakres	145
Definicje	146
Krótkoterminowe świadczenia pracownicze	149
Ujmowanie i wycena	149
Wszystkie krótkoterminowe świadczenia pracownicze	149
Krótkoterminowe płatne nieobecności	149
Programy dotyczące wypłat z zysku i systemy premiowe	150

Ujawnianie informacji	151
Świadczenia po okresie zatrudnienia: rozróżnienie pomiędzy programami określonych składek i programami określonych świadczeń	151
Programy wielozakładowe	152
Programy państwowe	154
Świadczenia ubezpieczone	154
Świadczenia po okresie zatrudnienia: programy określonych składek	155
Ujmowanie i wycena	155
Ujawnianie informacji	155
Świadczenia po okresie zatrudnienia: programy określonych świadczeń	155
Ujmowanie i wycena	156
Rozliczanie zwyczajowo oczekiwanego zobowiązania	156
Bilans	156
Rachunek zysków i strat	159
Ujmowanie i wycena: wartość bieżąca zobowiązań z tytułu określonych świadczeń i kosztów bieżącego zatrudnienia	159
Metoda wyceny aktuarialnej	159
Przyporządkowanie świadczeń do poszczególnych okresów zatrudnienia	160
Założenia aktuarialne	163
Założenia aktuarialne: stopa dyskontowa	164
Założenia aktuarialne: wynagrodzenia, świadczenia i koszty leczenia	164
Zyski i straty aktuarialne	166
Koszty przeszłego zatrudnienia	167
Ujmowanie i wycena: aktywa programu	168
Wartość godziwa aktywów programu	168
Rekompensaty	168
Zwrot z aktywów programu	169
Połączenie jednostek gospodarczych	170
Ograniczenia i rozliczenia programów świadczeń	170
Prezentacja	172

Kompensowanie	172
Podział na pozycje krótkoterminowe i długoterminowe	172
Finansowe składniki kosztów świadczeń po okresie zatrudnienia	172
Ujawnianie informacji	172
Inne długoterminowe świadczenia pracownicze	174
Ujmowanie i wycena	175
Ujawnianie informacji	175
Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy	176
Ujmowanie	176
Wycena	177
Ujawnianie informacji	177
Kapitałowe świadczenia pracownicze	177
Ujmowanie i wycena	177
Ujawnianie informacji	177
Przepisy przejściowe	179
Data wejścia w życie	180

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

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

- 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 powinien być stosowany przez pracodawców w rachunkowości świadczeń pracowniczych.
2. Sprawozdawczość z punktu widzenia samych programów świadczeń pracowniczych nie jest przedmiotem niniejszego standardu (patrz: MSR 26 „Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych”).
3. Niniejszy standard ma zastosowanie do wszystkich świadczeń pracowniczych, w tym do świadczeń wynikających 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 zobowiązania. Niesformalizowane praktyki powodują powstanie zwyczajowo oczekiwanego zobowiązania w razie gdy jednostka nie ma realnej możliwości niezapłacenia świadczeń pracowniczych. Przykładem zwyczajowo oczekiwanego zobowiązania jest sytuacja, gdy zmiana nie sformalizowanych praktyk jednostki powoduje niemożliwe do zaakceptowania pogorszenie stosunków z pracownikami.
4. Świadczenia pracownicze obejmują:
- a) krótkoterminowe świadczenia pracownicze, takie jak wynagrodzenia i składki na ubezpieczenie społeczne, płatne urlopy wypoczynkowe i zwolnienia lekarskie, wypłaty z zysku i premie (jeśli podlegają wypłacie w ciągu dwunastu miesięcy od końca okresu) oraz świadczenia niepieniężne (takie jak opieka medyczna, mieszkania służbowe, samochody i inne nieodpłatnie przekazane lub subsydiowane rzeczy lub usługi) dla aktualnie zatrudnionych pracowników;
 - b) świadczenia po okresie zatrudnienia, takie jak emerytury i inne świadczenia emerytalne, ubezpieczenie na życie po okresie zatrudnienia oraz opieka medyczna po okresie zatrudnienia;
 - c) inne długoterminowe świadczenia pracownicze, w tym urlopy z tytułu długiego stażu pracy, urlopy naukowe, nagrody jubileuszowe i inne świadczenia z tytułu długiego stażu pracy, długoterminowe renty inwalidzkie oraz, jeśli nie podlegają one w całości wypłacie w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, wypłaty z zysku, premie i odroczone wynagrodzenia;
 - d) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy; oraz
 - e) kapitałowe świadczenia pracownicze.

Ponieważ każda kategoria określona w lit. a)–e) 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. Dla potrzeb niniejszego standardu zarówno członkowie organu zarządzającego, jak i pozostali członkowie kadry kierowniczej uważani są za pracowników.

DEFINICJE

7. W niniejszym 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 i świadczenia kapitałowe), 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 i świadczeń kapitałowych), które są należne po zakończeniu zatrudnienia.

Programy świadczeń po okresie zatrudnienia to sformalizowane lub nie sformalizowane 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 ciążyło na niej prawne ani zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie do 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, nie będące 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 niż świadczenia po okresie zatrudnienia, świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy oraz świadczenia kapitałowe), 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 następnym:

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

Świadczenia kapitałowe to świadczenia pracownicze, w ramach których:

- a) pracownicy uprawnieni są do otrzymania kapitałowych instrumentów finansowych wyemitowanych przez jednostkę (lub jej jednostkę dominującą); lub
- b) wymiar zobowiązań jednostki wobec pracowników zależy od przyszłej ceny kapitałowych instrumentów finansowych wyemitowanych przez tę jednostkę.

Programy kapitałowych świadczeń pracowniczych to sformalizowane lub nie sformalizowane ustalenia, na podstawie których jednostka zapewnia świadczenia kapitałowe jednemu lub więcej pracownikom.

Nabyte świadczenia pracownicze to świadczenia pracownicze niezależne od przyszłego zatrudnienia.

Wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń to wartość bieżąca – nie pomniejszona 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 przenieść), 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 dla potrzeb 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 wystawiona przez zakład ubezpieczeń, który nie jest podmiotem powiązany (w rozumieniu MSR 24 „Informacje ujawniane na temat podmiotów powiązanych”) jednostki sprawozdawczej, jeżeli wypłaty na podstawie tej polisy:

- a) mogą być wykorzystane wyłącznie do wypłaty lub sfinansowania świadczeń pracowniczych w ramach programu określonych świadczeń;
- 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 nie zrealizowanymi 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.

Ujmowanie i wycena

Wszystkie krótkoterminowe świadczenia pracownicze

10. Jeśli pracownik wykonywał pracę na rzecz jednostki gospodarczej w ciągu okresu obrotowego, jednostka powinna ująć przewidywaną niezdykontowaną wartość krótkoterminowych świadczeń, które zostaną wypłacone w zamian za tę pracę:
- a) jako zobowiązanie (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów), po potrąceniu wszelkich kwot już zapłaconych. Jeśli kwota już zapłacona przekracza nie zdyskontowaną wartość świadczeń, jednostka powinna ująć 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
 - b) jako koszty, chyba że inny Międzynarodowy Standard Rachunkowości wymaga uwzględnienia tych świadczeń w koszcie wytworzenia składnika aktywów (patrz: na przykład MSR 2 „Zapasy” i MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”) lub to dopuszcza.

Ustępy 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 ust. 10 w następujący sposób:
- a) w przypadku kumulowanych płatnych nieobecności – gdy pracownicy wykonywali pracę, która zwiększa ich uprawnienia do przyszłych płatnych nieobecności; oraz
 - b) 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:
- a) kumulowane; oraz
 - b) niekumulowane.

13. Kumulowane płatne nieobecności to nieobecności, uprawnienia do których 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 powinna ustalać 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 ustępie 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 nie wykorzystanych płatnych nieobecności. Na przykład prawdopodobne jest, że zobowiązanie dotyczące zwolnień chorobowych będzie istotne tylko wówczas, gdy istnieją sformalizowane lub nie sformalizowane ustalenia, że niewykorzystane zwolnienie chorobowe wykorzystać będzie można w formie płatnego urlopu wypoczynkowego.

Przykład ilustrujący ust. 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 przyszołpierwsze wyszło). Na dzień 31 grudnia 20X1 roku średnie niewykorzystane uprawnienia odpowiadają dwóm dniom 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 nie wykorzystanych uprawnień, które narosły na dzień 31 grudnia 20X1 roku (półtora dnia na każdego z ośmiu pracowników). W związku z tym jednostka ujmuje zobowiązanie odpowiadające 12 dniom wynagrodzenia za czas choroby.

16. Niekumulowane płatne nieobecności nie mogą być przenoszone na kolejne okresy. 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 nie wykorzystane 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 systemu premiowe

17. Jednostka gospodarcza powinna ujmować przewidywane koszty wypłat z zysku i premii zgodnie z ust. 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 zobowiązania 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 zobowiązania powinna uwzględniać możliwość, że niektórzy pracownicy odejdą z jednostki bez otrzymania wypłat z zysku.

Przykład ilustrujący ust. 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. Tym niemniej 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 zobowiązania 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:
- sformalizowane zasady funkcjonowania programu zawierają wzór służący ustaleniu kwoty świadczenia;
 - jednostka ustala kwoty do zapłaty przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji; lub
 - dotychczasowa praktyka jasno wskazuje na wymiar zwyczajowo oczekiwanego zobowiązania.
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 premiowymi 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 (patrz: ust. 126–131). Jeśli wypłaty z zysku i płatności z tytułu premii mieszczą się w definicji kapitałowych świadczeń pracowniczych, jednostka traktuje je w sposób określony w ust. 144–152.

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, w razie gdy wymaga tego MSR 24 „Informacje ujawniane na temat podmiotów powiązanych”, jednostka ujawnia informacje dotyczące świadczeń pracowniczych dla kluczowych członków kadry kierowniczej. MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” wymaga od jednostki ujawnienia kosztów wynagrodzeń i 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:
- a) 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
 - b) 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. Do przykładów przypadków gdy zobowiązanie jednostki nie jest ograniczone do ustalonej kwoty składek wpłacanych do funduszu, należą sytuacje, gdy jednostka podlega prawnemu lub zwyczajowo oczekiwanemu zobowiązaniu wynikającemu z:
- a) podstawy ustalania kwoty świadczenia w ramach programu, która nie jest powiązana tylko z wymiarem składek;
 - b) gwarancji – pośredniej, czyli poprzez program, lub bezpośredniej – uzyskania określonego zwrotu inwestycyjnego ze składek; lub
 - c) niesformalizowanych rozwiązań przyjętych w praktyce, które powodują powstanie zwyczajowo oczekiwanego zobowiązania. 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:
- a) obowiązkiem jednostki gospodarczej jest wypłata ustalonych świadczeń na rzecz aktualnie zatrudnionych i byłych pracowników; oraz
 - b) 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. Ustępy 29–42 wyjaśniają rozróżnienie pomiędzy programami określonych składek i programami określonych świadczeń w kontekście programów wielozakładowych, państwowych oraz świadczeń ubezpieczonych.

Programy wielozakładowe

29. Jednostka gospodarcza powinna zaliczyć 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 powinna:
- a) zaliczyć 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
 - b) ujawnić informacje zgodnie z wymogiem zawartym w ust. 120.

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 gospodacza powinna:
- rozliczać program zgodnie z ust. 44–46, tak jak gdyby był to program określonych składek;
 - ujawnić:
 - to, że program ten jest programem określonych świadczeń, oraz
 - powód, dla którego nie ma wystarczających informacji, które umożliwiłyby jednostce rozliczenie tego programu jako programu określonych świadczeń; oraz
 - jeżeli nadwyżka lub niedobór w programie wpłynąć mogą na wielkość przyszłych składek, ujawnić dodatkowo:
 - wszelkie dostępne informacje na temat tej nadwyżki lub niedoboru,
 - podstawę ustalenia wysokości tej nadwyżki lub niedoboru, oraz
 - ewentualne konsekwencje dla jednostki.
31. Jednym z przykładów wielozakładowego programu określonych świadczeń jest program następujący:
- 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
 - 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 dla potrzeb księgowych. Może tak być, gdy:
- jednostka nie ma dostępu do informacji na temat programu, które spełniałyby wymogi niniejszego standardu; lub
 - 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 ust. 30.
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 dla potrzeb inwestycyjnych, 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 zadość uczynić wymogom definicyjnym 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).

34. Programy określonych świadczeń, które łączą aktywa wniesione przez różne jednostki gospodarcze będące pod wspólną kontrolą, na przykład przez jednostkę dominującą i jej jednostki zależne, nie są programami wielozakładowymi. Jednostka powinna zatem traktować wszystkie takie programy jako programy określonych świadczeń.
35. 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 uczestniczących w programie jednostek, 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.

Programy państwowe

36. Jednostka gospodarcza powinna traktować program państwowy w taki sam sposób jak program wielozakładowy (patrz: ust. 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. Tym niemniej, 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 ust. 29 i 30.

Świadczenia ubezpieczone

39. Jednostka gospodarcza może opłacać składki ubezpieczeniowe tytułem finansowania programu świadczeń po okresie zatrudnienia. Jednostka powinna traktować 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:
- a) rozlicza kwalifikującą się polisę ubezpieczeniową jako składnik aktywów programu (patrz: ust. 7); oraz
 - b) ujmuje inne polisy ubezpieczeniowe jako prawa do rekompensaty (jeżeli polisy te spełniają kryteria określone w ust. 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 powinna ująć składkę płatną do programu określonych składek w zamian za tę pracę:
- a) jako zobowiązanie (bierne rozliczenia międzyokresowe 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 międzyokresowe 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 Międzynarodowy Standard Rachunkowości wymaga uwzględnienia tych składek w koszcie wytworzenia składnika aktywów lub je dopuszcza (patrz: na 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 ust. 78.

Ujawnianie informacji

46. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić kwotę, która obciążyla koszty z tytułu programów określonych składek.
47. Jeśli jest to wymagane na podstawie MSR 24 „Informacje ujawniane 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. Wpłata 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 konieczne 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 (patrz: ust. 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 (patrz: ust. 72–91);
 - zdyskontowanie świadczenia metodą prognozowanych uprawnień jednostkowych w celu ustalenia wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń i kosztów bieżącego zatrudnienia (patrz: ust. 64–66);
 - ustalenie wartości godziwej aktywów programu (patrz: ust. 102–104),
 - ustalenie łącznej kwoty zysków i strat aktuarialnych oraz kwoty tych zysków i strat aktuarialnych, które powinny zostać ujęte (patrz: ust. 92–95);
 - jeśli program został wprowadzony lub zmieniony, ustalenie wynikających z tego kosztów przeszłego zatrudnienia (patrz: ust. 96–101); oraz
 - jeśli program został ograniczony lub rozliczony, ustalenie wynikającego z tego zysku lub straty (patrz: ust. 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 wyliczeń przedstawionych w niniejszym standardzie.

Rozliczanie zwyczajowo oczekiwanego zobowiązania

52. Jednostka gospodarcza powinna rozliczać nie tylko swoje prawne zobowiązanie wynikające ze sformalizowanych zasad programu określonych świadczeń, lecz również wszelkie zwyczajowo oczekiwane zobowiązania, które powstają na skutek nie sformalizowanej praktyki jednostki. Niesformalizowana praktyka powoduje powstanie zwyczajowo oczekiwanego zobowiązania w wypadku gdy jednostka nie ma realnej możliwości zapłacenia świadczeń pracowniczych. Przykład zwyczajowo oczekiwanego zobowiązania 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. Tym niemniej 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 (patrz: ust. 64);

- b) plus wszelkie zyski aktuarialne (minus wszelkie straty aktuarialne) nieujęte ze względu na przyjęcie podejścia opisanego w ust. 92–93;
 - c) minus pełna wysokość dotychczas nieujętego kosztu przeszłego zatrudnienia (patrz: ust. 96);
 - d) minus wartość godziwa na dzień bilansowy aktywów programu, z których zobowiązania mają być bezpośrednio regulowane (patrz: ust. 102–104).
55. Wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń to zobowiązanie brutto, tzn. przed odliczeniem wartości godziwej aktywów programu.
56. Jednostka gospodarcza powinna ustalać 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 aktuarium w zakresie wyceny wszelkich istotnych zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia. Ze względów praktycznych jednostka może zwrócić się do wykwalifikowanego aktuarium o przeprowadzenie szczegółowego ustalenia wysokości zobowiązania przed dniem bilansowym. Tym niemniej 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 ust. 54 może być wartością ujemną (składnikiem aktywów). Jednostka gospodarcza powinna wyceniać tak uzyskany składnik aktywów w wysokości niższej z dwóch kwot:
- a) kwoty ustalonej zgodnie z ust. 54; oraz
 - b) sumy:
 - i) wszelkich łącznych nie ujętych strat aktuarialnych netto i kosztów przeszłego zatrudnienia (patrz: ust. 92, 93 i 96), oraz
 - ii) wartości bieżącej korzyści ekonomicznych dostępnych w formie refundacji z programu lub obniżki przyszłych składek na rzecz programu. Wartość bieżąca tych korzyści ekonomicznych powinna być ustalana według stopy dyskontowej podanej w ust. 78.
- 58A. Zastosowanie ust. 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 powinna ująć bezzwłocznie zgodnie z ust. 54 następujące pozycje, w zakresie, w jakim powstają one podczas ustalania zgodnie z ust. 58 lit. b) składnika aktywów z tytułu określonych świadczeń:
- a) 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 ust. 58 lit. b) ppkt 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 ust. 54;
 - b) zyski aktuarialne netto bieżącego okresu po odjęciu kosztów przeszłego zatrudnienia bieżącego okresu, w zakresie, w jakim przewyższają one wzrost w wartości bieżącej korzyści ekonomicznych określonych w ust. 58 lit. b) ppkt 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 ust. 54.
- 58B. Ustęp 58A ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy jednostka wykazuje na początku lub końcu okresu obrotowego nadwyżkę ⁽¹⁾ 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 ust. 54, podwyższą kwotę określoną w ust. 58 lit. b) ppkt i). Jeśli wzrost ten nie jest kompensowany przez równy spadek wartości bieżącej korzyści ekonomicznych kwalifikujących się do ujęcia zgodnie z ust. 58 lit. b) ppkt ii), wystąpi wzrost w wartości netto

(1) Nadwyżka to część wartości godziwej aktywów programu ponad bieżącą wartością zobowiązania z tytułu określonych świadczeń.

sumy określonej w ust. 58 lit. b) i stąd w ujętym zysku. Ustęp 58A zabrania ujmowania zysku w takich okolicznościach. Odwrotny rezultat powstaje w przypadku zysków aktuarialnych, które powstają w okresie, a ujęcie których jest odroczone zgodnie z ust. 54 w zakresie, w jakim zyski aktuarialne zmniejszają skumulowane nieujęte aktuarialne straty. Ustęp 58A zabrania ujmowania strat w takich okolicznościach. Przykłady obrazujące zastosowanie tego ust. 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 ust. 58 lit. b) nie zwalnia z konieczności stosowania zasady opóźnionego ujmowania niektórych strat aktuarialnych (patrz: ust. 92 i 93) i niektórych kosztów przeszłego zatrudnienia (patrz: ust. 96), innych niż te, o których mowa w ust. 58 A. Przyjęcie tego limitu znosi jednak przejściową możliwość określoną w ust. 155 lit. b). Ustęp 120 lit. c) ppkt vi) wymaga od jednostki, aby ujawniała informacje o wszelkich wielkościach nieujętych jako składnik aktywów właśnie z uwagi na limit określony w ust. 58 lit. b).

Przykład ilustrujący ust. 60

Program określonych świadczeń charakteryzują następujące dane:

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

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 40 [patrz: ust. 120 lit. c) ppkt vi)].

Rachunek zysków i strat

61. Jednostka gospodarcza powinna powiększyć koszty lub (z zastrzeżeniem limitu określonego w ust. 58 lit. b)) przychody o sumę poniższych kwot, z wyjątkiem sytuacji, gdy inny Międzynarodowy Standard Rachunkowości wymaga ich uwzględnienia w koszcie wytworzenia składnika aktywów lub to dopuszcza:
- a) koszty bieżącego zatrudnienia (patrz: ust. 63-91);
 - b) koszty odsetek (patrz: ust. 82);
 - c) przewidywany zwrot z aktywów programu (patrz: ust. 105–107) oraz z ewentualnych praw do rekompensaty (patrz: ust. 104A);
 - d) zyski i straty aktuarialne, o ile zostały ujęte zgodnie z ust. 92 i 93;
 - e) koszty przeszłego zatrudnienia, o ile ust. 96 wymaga od jednostki ich ujęcia; oraz
 - f) skutek ograniczenia lub rozliczenia programu świadczeń (patrz: ust. 109 i 110).
62. Inne Międzynarodowe Standardy Rachunkowości wymagają uwzględniania pewnych kosztów świadczeń pracowniczych w koszcie wytworzenia takich aktywów jak zapasy lub rzeczowe aktywa trwałe (patrz 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 ust. 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:
- a) zastosowanie metody wyceny aktuarialnej (patrz: ust. 64–66);
 - b) przyporządkowanie świadczenia do poszczególnych okresów zatrudnienia (patrz: ust. 67–71); oraz
 - c) przyjęcie założeń aktuarialnych (patrz: ust. 72–91).

Metoda wyceny aktuarialnej

64. Jednostka gospodarcza powinna zastosować 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 znaną 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 (patrz: ust. 67–71) i każda jednostka uprawnienia do świadczeń wyliczana jest oddzielnie przed wejściem w skład ostatecznego zobowiązania (patrz: ust. 72–91).
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.

Przykład ilustrujący ust. 65

Zwyczajowe 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)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
— 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
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: 1. Saldo początkowe zobowiązania jest wartością bieżącą świadczenia przyporządkowaną do lat ubiegłych.
 2. Koszty bieżącego zatrudnienia są wartością bieżącą świadczenia przyporządkowaną do bieżącego roku.
 3. Saldo końcowe zobowiązania jest wartością bieżącą świadczenia przyporządkowaną do roku bieżącego i do lat ubiegłych.

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 powinna przyporządkować świadczenia do poszczególnych okresów zatrudnienia zgodnie ze wzorem przyjętym w programie świadczeń. Jeśli jednak praca w latach późniejszych prowadzić będzie do istotnie wyższego poziomu świadczeń niż w latach wcześniejszych, jednostka powinna przyporządkować świadczenie metodą liniową począwszy od:
- dnia, gdy praca wykonywana przez pracownika uprawniała 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 ust. 68

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

Świadczenie w wysokości 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.

2. 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 bieżąca 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 zobowiązania, 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 uwzględni 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 ust. 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 od razu.

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 ust. 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 po okresie pracy dłuższym niż dziesięć i krótszym niż dwadzieścia lat oraz 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 przepracowanych 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 żadnego świadczenia.

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 ust. 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:
- dla potrzeb ust. 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 ust. 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 określają 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
 - założenia finansowe dotyczące takich zagadnień, jak:
 - stopa dyskontowa (patrz: ust. 78–82),
 - poziom przyszłego wynagrodzenia i przyszłych świadczeń (patrz: ust. 83–87),
 - w przypadku świadczeń medycznych, przyszłych kosztów leczenia, łącznie z kosztami obsługi roszczeń i płatności świadczeń (o ile jest to pozycja istotna) (patrz: ust. 88–91), oraz
 - przewidywana stopa zwrotu z aktywów programu (patrz: ust. 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 (patrz: 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. Założenia finansowe powinny być oparte na określanych na dzień bilansowy rynkowych oczekiwaniach odnoszących się do okresu, w którym przewiduje się uregulowanie zobowiązań.

Założenia aktuarialne: stopa dyskontowa

78. Stopa stosowana do dyskontowania zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia (zarówno realizowanych za pośrednictwem funduszu, jak i bez funduszu) powinna być ustalona na podstawie występujących na dzień bilansowy rynkowych stóp zwrotu z wysoko ocenianych obligacji przedsiębiorstw. W krajach, w których brak jest rozwiniętego rynku takich obligacji, należy zastosować występujące na dzień 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 powinny być wyliczane metodą odzwierciedlającą:
 - 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 zwykle 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 zobowiązania wykraczającego poza te zasady) lub na mocy prawa do wykorzystania nadwyżki uzyskanej w programie na rzecz uczestników programu [patrz: ust. 98 lit. 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 zobowiązania) 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 należy uwzględniać 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 zobowiązania 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 (patrz: ust. 83 lit. c) i 87).

Zyski i straty aktuarialne

92. Ustalając zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń zgodnie z ust. 54, jednostka gospodarcza powinna, na podstawie postanowień ust. 58A, ujmować część (określoną na podstawie ust. 93) zysków i strat aktuarialnych jako przychody lub koszty, jeśli wartość netto skumulowanych nie ujętych 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 należy wyliczać i stosować 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 ust. 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 ust. 92.

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:

- a) nieoczekiwanie wysokie lub nieoczekiwanie niskie wskaźniki rotacji pracowników, wcześniejszego przechodzenia na emeryturę, śmiertelności, wzrostu wynagrodzeń, świadczeń (jeśli sformalizowane lub zwyczajowo oczekiwane warunki programu przewidują podwyższenie świadczeń ze względu na inflację) lub kosztów leczenia;
- b) wpływ zmian oszacowań dotyczących wskaźników rotacji pracowników, wcześniejszego przechodzenia na emeryturę, umieralności, wzrostu wynagrodzeń, świadczeń (jeśli sformalizowane lub zwyczajowo oczekiwane zasady funkcjonowania programu przewidują podwyższenie świadczeń ze względu na inflację) lub kosztów leczenia;
- c) wpływ zmian stopy dyskontowej; oraz
- d) różnice pomiędzy rzeczywistym zwrotem z aktywów programu, a przewidywanym zwrotem z aktywów programu (patrz: ust. 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 najlepiej jest 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 ust. 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 ust. 155 lit. b) ppkt iii) przedstawiono wyjaśnienie potrzeby uwzględnienia przy rozliczaniu kolejnych zysków aktuarialnych wszelkich nie ujętych części przejściowego zobowiązania.

Koszty przeszłego zatrudnienia

96. Ustalając swoje zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń zgodnie z ust. 54, jednostka gospodarcza powinna, na podstawie postanowień ust. 58A, ujmować 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 powinna niezwłocznie ująć 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 (patrz: ust. 64).

Przykład ilustrujący ust. 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 r. jednostka podwyższyła emeryturę do 2,5 % końcowego wynagrodzenia za każdy rok pracy, począwszy od 1 stycznia 20X1 r. W momencie wprowadzenia tej zmiany wartość bieżąca dodatkowych świadczeń za pracę w okresie od 1 stycznia 20X1 r. do 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)	<u>120</u>
---	------------

	<u>270</u>
--	------------

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

98. Z kosztów przeszłego zatrudnienia wyłączone są:
- a) wpływ, jaki różnice między rzeczywistym i poprzednio przyjętym wzrostem wynagrodzeń wywierają na zobowiązanie do zapłaty świadczeń za pracę z ubiegłych lat (nie powstają koszty przeszłego zatrudnienia ze względu to, że założenia aktuarialne uwzględniają prognozowane wynagrodzenia);
 - b) 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);
 - c) 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 – patrz: ust. 85 lit. b)];
 - d) podwyżki świadczeń, do których uprawnienia zostały już nabyte, jeśli przy braku nowych lub lepszych świadczeń pracownicy spełniają 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

- e) 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 ust. 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 nie zapłacone składki należne funduszowi od jednostki sprawozdawczej oraz instrumenty finansowe, tytułu własności do których 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 ust. 54 (z zastrzeżeniem wymogu dokonania jej pomniejszenia, w razie gdy kwoty należne na podstawie polis ubezpieczeniowych nie są w całości możliwe do uzyskania).

Rekompensaty

- 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 może ująć swoje prawo do rekompensaty jako odrębny składnik aktywów. Jednostka powinna wycenić taki składnik aktywów według wartości godziwej. We wszystkich innych aspektach jednostka powinna traktować 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 ust. 7, stanowią aktywa programu. Jednostka rozlicza kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe w taki sam sposób jak wszystkie inne aktywa programu i ust. 104A nie ma w tym wypadku zastosowania (patrz: ust. 39–42 i 104).

- 104C. Nie kwalifikująca się polisa ubezpieczeniowa nie stanowi składnika aktywów programu. W takim wypadku zastosowanie ma ust. 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 ust. 54. We wszystkich innych aspektach jednostka traktuje taki składnik aktywów w taki sam sposób jak aktywa programu. W szczególności zobowiązanie ujmowane stosownie do ust. 54 powiększa się (pomniejsza się) nieujęte, zgodnie z ust. ami 92 i 93, skumulowane zyski (straty) aktuarialne wynikające z zobowiązania z tytułu określonych świadczeń oraz odnośnego prawa do rekompensaty. Ustęp 120 lit. c) ppkt vii) wymaga od jednostki ujawnienia zwięzłego opisu związku pomiędzy prawem do rekompensaty i odnośnym zobowiązaniem.

Przykład ilustrujący ust. 104 A–C

Wartość bieżąca zobowiązania	1 241
Nie ujęte 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 ust. 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 stanowi zysk aktuarialny lub stratę aktuarialną. Łączy się je z zyskami i stratami aktuarialnymi dotyczącymi zobowiązań z tytułu określonych świadczeń dla potrzeb ustalania kwoty netto, która jest porównywana z granicami dziesięcioprocentowego „przedziału” określonego w ust. 92.
106. Przewidywany zwrot z aktywów programu oparty jest na rynkowych oczekiwaniach formułowanych na początku okresu, dotyczących zwrotów uzyskiwanych przez cały okres trwania związane go 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.
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.

Przykład ilustrujący ust. 106

Na dzień 1 stycznia 20X1 r. wartość godziwa aktywów programu wynosiła 10 000, zaś kwota netto skumulowanych nie ujętych 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 nie zrealizowane zyski z aktywów programu (po opodatkowaniu)	2,00
Koszty administracyjne	<u>(1,00)</u>
Przewidywana stopa zwrotu	<u>10,25</u>
Za rok 20X1 przewidywany i rzeczywisty zwrot z aktywów programu przedstawia się następująco:	
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)	<u>150</u>
Przewidywany zwrot z aktywów programu za rok 20X1	<u>1 175</u>
Wartość godziwa aktywów programu na 31 grudnia 20X1 r.	15 000
Minus wartość godziwa aktywów programu na 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 ust. 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 sformułowanych na dzień 1/1/X2 odnośnie do zwrotów uzyskiwanych w ciągu całego okresu trwania zobowiązania.

Połączenie jednostek gospodarczych

108. W razie połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia, jednostka ujmuje aktywa i zobowiązania wynikające ze świadczeń po okresie zatrudnienia w wartości bieżącej zobowiązania, pomniejszonej o wartość godziwą aktywów programu (patrz: MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych”). Wartość bieżąca zobowiązania zawiera w sobie wszystkie niżej podane pozycje, nawet jeśli jednostka przejmowana jeszcze ich nie ujęła na dzień przejęcia:
- zyski i straty aktuarialne, które powstały przed dniem przejęcia (niezależnie od tego, czy mieszczą się one w dziesięcioprocentowym „przedziale”);
 - koszty przeszłego zatrudnienia, które powstały przed dniem przejęcia z powodu zmian świadczeń lub z powodu wprowadzenia programu świadczeń; oraz
 - kwoty, które zgodnie z przepisami przejściowymi ust. 155 lit. b), nie zostały ujęte przez przejętą jednostkę gospodarczą.

Ograniczenia i rozliczenia programów świadczeń

109. Jednostka gospodarcza powinna ujmować 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 należy zaliczać:
- wszelkie wynikające z nich zmiany wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń;

- b) wszelkie wynikające z nich zmiany wartości godziwej aktywów programu;
- c) wszelkie związane z nimi zyski i straty aktuarialne oraz koszty przeszłego zatrudnienia, które zgodnie z ust. 92 i 96 nie zostały dotychczas ujęte.
110. Przed ustaleniem skutków ograniczenia lub rozliczenia programu, jednostka gospodarcza powinna ponownie ustalić 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:
- a) jest zdecydowana w możliwy do udowodnienia sposób istotnie zmniejszyć liczbę pracowników objętych programem; lub
- b) 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 restrukturyzacją.
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 (patrz: ust. 39) wpłacenia dalszych kwot, jeśli zakład ubezpieczeń nie wypłaci świadczeń pracowniczych określonych w polisie ubezpieczeniowej. Ustępy 104 A–D dotyczą ujmowania i wyceny praw do rekompensaty z tytułu polis ubezpieczeniowych nie stanowiących 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 nie ujętych kosztów przeszłego zatrudnienia oraz zysków i strat aktuarialnych (oraz przejściowe kwoty, które pozostają nadal nie ujęte zgodnie z ust. 155 lit. 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 nie ujętymi kosztami przeszłego zatrudnienia dotyczącymi tego samego programu.

Przykład ilustrujący ust. 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 nie ujęte 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 [patrz: ust. 155 lit. b)]. Ograniczenie powoduje obniżenie wartości bieżącej netto zobowiązania o 100, czyli do poziomu 900.

10 % (100/1 000) z poprzednio nieuwjętych 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 powinna kompensować 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: ujawnianie i 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 gospodarcza powinna ujawniać następujące informacje na temat programów określonych świadczeń:
- przyjęte przez nią zasady rachunkowości dotyczące ujmowania zysków i strat aktuarialnych;
 - ogólny opis rodzaju programu;

- c) uzgodnienie aktywów i zobowiązań ujętych w bilansie, zawierające co najmniej:
- i) wartość bieżącą na dzień bilansowy zobowiązań z tytułu określonych świadczeń, nie regulowanych za pośrednictwem funduszu,
 - ii) wartość bieżącą na dzień bilansowy (przed odliczeniem wartości godziwej aktywów programu) zobowiązań z tytułu określonych świadczeń w całości lub w części regulowanych za pośrednictwem funduszu,
 - iii) wartość godziwą aktywów programu na dzień bilansowy,
 - iv) zyski lub straty aktuarialne netto, nie ujęte w bilansie (patrz: ust. 92),
 - v) koszty przeszłego zatrudnienia jeszcze nie ujęte w bilansie (patrz: ust. 96),
 - vi) ewentualne kwoty nieujęte jako składnik aktywów ze względu na limit przedstawiony w ust. 58 b),
 - vii) wartość godziwą na dzień bilansowy ewentualnego prawa do rekompensaty ujętego jako składnik aktywów zgodnie z ust. 104A (wraz ze związłym opisem związku pomiędzy prawem do rekompensaty, a odnośnym zobowiązaniem), oraz
- viii) inne kwoty ujęte w bilansie;
- d) kwoty wchodzące w skład wartości godziwej aktywów programu z tytułu:
- i) każdej kategorii własnych instrumentów finansowych jednostki sprawozdawczej, oraz
 - ii) wszelkich nieruchomości wykorzystywanych przez jednostkę sprawozdawczą lub innych używanych przez nią aktywów;
- e) zestawienie przedstawiające zmiany w ciągu okresu kwoty zobowiązania netto (lub składnika aktywów netto) ujętego w bilansie;
- f) łączną kwotę kosztów ujętych w rachunku zysków i strat odnoszącą się do każdej z niżej podanych pozycji, łącznie z informacją o tym, do której pozycji rachunku zysków i strat 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 ust. 104A,
 - v) zyski i straty aktuarialne,
 - vi) koszty przeszłego zatrudnienia, oraz
 - vii) wpływ ewentualnych ograniczeń lub rozliczeń programu;
- g) rzeczywisty zwrot z aktywów programu, a także rzeczywisty zwrot z ewentualnego prawa do rekompensaty ujętego jako składnik aktywów zgodnie z ust. 104A; oraz
- h) 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 ust. 104A, za okresy prezentowane w sprawozdaniu finansowym,
- 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 powinna ujawniać 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.

121. W ust. 120 lit. 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. Nie wymaga się ujawniania bardziej szczegółowych informacji.
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 ust. 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 „Informacje ujawniane” 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;
 - 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 od razu 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 (patrz: ust. 64);
 - b) a wartością godziwą ewentualnych aktywów programu na dzień bilansowy, z których to aktywów zobowiązania mają zostać bezpośrednio uregulowane (patrz: ust. 102–104).
- Ustalając wysokość zobowiązania, jednostka powinna zastosować ust. 49–91, z wyłączeniem ust. 54 i 61. Ujmując i wyceniając ewentualne prawo do rekompensaty, jednostka powinna stosować ust. 104 A.
129. W odniesieniu do innych długoterminowych świadczeń pracowniczych, jednostka powinna powiększyć koszty lub (z zastrzeżeniem ust. 58) przychody, o sumę niższą podanych kwot, z wyjątkiem sytuacji, gdy inny Międzynarodowy Standard Rachunkowości wymaga uwzględnienia ich w koszcie wytworzenia składnika aktywów lub to dopuszcza:
- a) koszty bieżącego zatrudnienia (patrz: ust. 63–91);
 - b) koszty odsetek (patrz: ust. 82);
 - c) przewidywany zwrot z aktywów programu (patrz: ust. 105–107) oraz ewentualne prawa do rekompensaty ujęte jako składnik aktywów (patrz: ust. 104 A);
 - d) zyski i straty aktuarialne, które powinny być w całości od razu ujęte;
 - e) koszty przeszłego zatrudnienia, które powinny być w całości od razu ujęte; oraz
 - f) wpływ ewentualnych ograniczeń lub rozliczeń programu (patrz: ust. 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 Międzynarodowy Standard Rachunkowości może zawierać wymóg ujawnienia informacji na przykład wówczas gdy koszty wynikające z takich świadczeń osiągnęły takie rozmiary, mają taki charakter lub częstotliwość, że ujawnienie ich może być przydatne z punktu widzenia dostarczenia wyjaśnień na temat uzyskanych przez jednostkę wyników w danym okresie (patrz: MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego”, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości. Jeśli wymaga tego MSR 24 „Informacje ujawniane 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 powinna ujmować świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy jako zobowiązanie i koszt wtedy i tylko wtedy, gdy jest zdecydowana w możliwy do udowodnienia sposób:
- rozwiązać stosunek pracy z pracownikiem lub grupą pracowników przed osiągnięciem przez nich wieku emerytalnego; lub
 - 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 do udowodnienia 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:
- lokalizację (zakład), pion/dział i przybliżoną liczbę pracowników, z którymi ma zostać rozwiązany stosunek pracy;
 - świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy w podziale na stanowiska i pion/działy; oraz
 - 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. Zobligowanie 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 zobowiązania 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:
- zwiększenia świadczeń emerytalnych lub innych świadczeń po okresie zatrudnienia, czy to pośrednio poprzez program świadczeń pracowniczych, czy też bezpośrednio; oraz
 - 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 od razu 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 (patrz: ust. 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 ust. 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 wpływu środków z tytułu rozliczenia programu świadczeń jest znikoma.
142. Zgodnie z wymogami MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości,” jednostka ujawnia charakter i kwotę kosztów, jeśli ich wysokość, charakter lub częstotliwość są takie, że ujawnienie ich będzie przydatne z punktu widzenia wyjaśnienia osiągniętych przez jednostkę wyników za dany okres. 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 „Informacje ujawniane na temat podmiotów powiązanych,” jednostka ujawnia informacje na temat świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy dla kluczowych członków kadry kierowniczej.

KAPITAŁOWE ŚWIADCZENIA PRACOWNICZE

144. Do kapitałowych świadczeń pracowniczych zaliczane są świadczenia w takich formach, jak:
- a) udziały/akcje, opcje i inne instrumenty kapitałowe, wyemitowane dla pracowników po cenach niższych od wartości godziwej, po której nastąpiłaby emisja przeznaczona dla osoby trzeciej; oraz
 - b) płatności pieniężne, których kwota będzie zależała od przyszłej ceny rynkowej udziałów/akcji jednostki sprawozdawczej.

Ujmowanie i wycena

145. Niniejszy standard nie reguluje ujmowania i wyceny kapitałowych świadczeń pracowniczych.

Ujawnianie informacji

146. Poniżej podane informacje, które jednostka powinna ujawnić, mają umożliwić użytkownikom sprawozdania finansowego ocenę wpływu kapitałowych świadczeń pracowniczych na sytuację finansową jednostki, osiągnięte wyniki i przepływy środków pieniężnych. Kapitałowe świadczenia pracownicze mogą wpływać na:
- a) sytuację finansową jednostki, poprzez nałożenie na jednostkę obowiązku wyemitowania kapitałowych instrumentów finansowych lub zamiany instrumentów finansowych, na przykład gdy pracownicy lub programy kapitałowych świadczeń pracowniczych posiadają opcje na akcje lub częściowo spełnili kryteria nabycia uprawnień do świadczeń, które w przyszłości umożliwią im objęcie opcji; oraz
 - b) wyniki jednostki i przepływy środków pieniężnych, poprzez obniżenie kwoty środków pieniężnych lub innych świadczeń pracowniczych, jakie jednostka zapewnia pracownikom w zamian za ich pracę.

147. Jednostka gospodarcza powinna ujawniać następujące informacje:
- a) charakter i zasady funkcjonowania (łącznie z kryteriami nabywania uprawnień do świadczeń) programów kapitałowych świadczeń pracowniczych;
 - b) zasady rachunkowości stosowane w odniesieniu do programów kapitałowych świadczeń pracowniczych;
 - c) kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym z tytułu programów kapitałowych świadczeń pracowniczych;
 - d) liczbę i warunki (obejmujące – tam gdzie ma to zastosowanie – prawa do dywidend i prawa głosu, prawa do zamiany, terminy realizacji, ceny realizacji i daty wygaśnięcia) własnych kapitałowych instrumentów finansowych jednostki, które są posiadane przez programy kapitałowych świadczeń pracowniczych (i – w przypadku opcji – przez pracowników) na początek i na koniec okresu. Należy podać także, w jakim zakresie pracownicy uzyskują uprawnienia do powyższych instrumentów na początku i na końcu roku;
 - e) liczbę i warunki (obejmujące – tam gdzie ma to zastosowanie – prawa do dywidend i prawa głosu, prawa do zamiany, terminy realizacji, ceny realizacji, i daty wygaśnięcia) kapitałowych instrumentów finansowych wyemitowanych przez jednostkę na rzecz programów kapitałowych świadczeń pracowniczych lub pracowników (albo własnych kapitałowych instrumentów finansowych rozprowadzanych wśród pracowników przez programy kapitałowych świadczeń pracowniczych) w ciągu okresu oraz wartość godziwą ewentualnych opłat (pieniężnych lub niepieniężnych) uzyskanych od programów kapitałowych świadczeń pracowniczych lub od pracowników;
 - f) liczbę, terminy realizacji i ceny realizacji opcji zrealizowanych w ciągu okresu w ramach programów kapitałowych świadczeń pracowniczych; oraz
 - g) liczbę opcji posiadanych przez programy kapitałowych świadczeń pracowniczych lub pracowników w ramach takich programów, które wygasły w ciągu okresu; oraz
 - h) kwotę i najważniejsze warunki wszelkich pożyczek lub gwarancji udzielonych przez jednostkę sprawozdawczą programom kapitałowych świadczeń pracowniczych lub w ich imieniu.
148. Jednostka gospodarcza powinna ponadto ujawnić:
- a) wartość godziwą na początek i na koniec okresu własnych kapitałowych instrumentów finansowych jednostki (poza opcjami) posiadanych przez programy kapitałowych świadczeń pracowniczych; oraz
 - b) wartość godziwą, na dzień emisji, kapitałowych instrumentów finansowych jednostki (poza opcjami) wyemitowanych w ciągu okresu przez jednostkę dla programów kapitałowych świadczeń pracowniczych lub dla pracowników, albo przez programy kapitałowych świadczeń pracowniczych dla pracowników.
- Jeśli ustalenie wartości godziwej kapitałowych instrumentów finansowych (poza opcjami) nie jest wykonalne, należy to ujawnić.
149. Jeśli jednostka prowadzi więcej niż jeden program kapitałowych świadczeń pracowniczych, informacje mogą być ujawniane sumarycznie, oddzielnie dla każdego z programów lub pogrupowane w taki sposób, który zostanie uznany za najbardziej użyteczny dla potrzeb oceny zobowiązań jednostki dotyczących emitowania kapitałowych instrumentów finansowych w ramach takich programów kapitałowych świadczeń pracowniczych oraz zmian tych zobowiązań w ciągu bieżącego okresu. Grupując dane, można na przykład zastosować kryterium lokalizacji (zakładu) lub stażu pracy grup pracowników objętych programami. Jeśli jednostka podaje kwoty sumaryczne dotyczące wielu programów, należy zastosować formę średnich ważonych lub stosunkowo wąskich przedziałów.
150. Jeśli jednostka wyemitowała opcje dla pracowników lub dla programów kapitałowych świadczeń pracowniczych, informacje o tym mogą być ujawnione sumarycznie lub dane mogą być pogrupowane w taki sposób, który zostanie uznany za najbardziej użyteczny dla potrzeb oceny liczby akcji, które mogą być wyemitowane, terminów emisji oraz wpływów, jakie mogą zostać z tego tytułu uzyskane. Na przykład, użyteczny może być podział opcji na „poza rynkiem” (gdy cena realizacji przewyższa bieżącą cenę rynkową) i „w rynku” (gdy bieżąca cena rynkowa przewyższa cenę realizacji). Ponadto użyteczne może być połączenie informacji ujawnianych w podziale na takie grupy danych, które nie obejmowałyby opcji o szerokim zakresie cen realizacji lub terminów realizacji.

151. Ujawnianie informacji zgodnie z ust. 147 i 148 służy spełnieniu celów niniejszego standardu. Aby spełnić wymogi zawarte w MSR 24 „Informacje ujawniane na temat podmiotów powiązanych,” konieczne może być ujawnienie dodatkowych informacji, jeśli jednostka:
- zapewnia kapitałowe świadczenia pracownicze na rzecz kluczowych członków kadry kierowniczej;
 - zapewnia kapitałowe świadczenia pracownicze w formie instrumentów wyemitowanych przez jej jednostkę dominującą; lub
 - zawiera transakcje z powiązanymi programami kapitałowych świadczeń pracowniczych.
152. Przy braku szczegółowych wymogów dotyczących ujmowania i wyceny programów kapitałowych świadczeń pracowniczych, informacje o wartości godziwej instrumentów finansowych jednostki używanych w takich programach mogą być użyteczne dla użytkowników sprawozdań finansowych. Jednak ze względu na to, że nie udało się osiągnąć porozumienia odnośnie odpowiedniego sposobu ustalania wartości godziwej opcji, niniejszy standard nie nakłada na jednostkę obowiązku ujawniania informacji dotyczącej ich wartości godziwej.

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 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”.
154. Stosując niniejszy standard po raz pierwszy, jednostka gospodarcza powinna ustalić wysokość przejściowego zobowiązania z tytułu programu określonych świadczeń na ten dzień według następującego wzoru:
- wartość bieżąca zobowiązania (patrz: ust. 64) na dzień zastosowania standardu;
 - minus wartość godziwa, na dzień zastosowania standardu, ewentualnych aktywów programu, z których nastąpi bezpośrednie uregulowanie zobowiązań (patrz: ust. 102—104);
 - minus ewentualne koszty przeszłego zatrudnienia, które zgodnie z ust. 96 powinny zostać ujęte 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 ust. 54 jednostka gospodarcza powinna dokonać nieodwracalnego wyboru, polegającego na ujęciu tego zwiększenia jako części zobowiązania z tytułu określonych świadczeń:
- czyniąc to od razu na podstawie MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”; lub
 - ujmując je w koszty metodą liniową przez okres maksymalnie pięciu lat od dnia pierwszego zastosowania standardu. Jeśli jednostka wybierze możliwość b), powinna:
 - zastosować limit opisany w ust. 58 b) do ustalania wartości wszelkich aktywów ujmowanych w bilansie,
 - na każdy dzień bilansowy ujawniać: 1) kwotę zwiększenia, która pozostaje nie ujęta oraz 2) kwotę ujętą w bieżącym okresie,
 - ograniczyć ujmowanie późniejszych zysków aktuarialnych (lecz nie ujemnych kosztów przeszłego zatrudnienia) w następujący sposób. Jeśli zysk aktuarialny ma być ujęty zgodnie z ust. 92 i 93, jednostka powinna ujmować go tylko w kwocie, o którą wartość skumulowanych nie ujętych zysków aktuarialnych netto (przed ujęciem tego zysku aktuarialnego) przewyższa nie ujętą część przejściowego zobowiązania, oraz
 - uwzględnić odnośną część nie ujętego 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 powinna niezwłocznie ująć 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 dziesięcioprocentowym „przedziale” określonym w ust. 92.

Przykład ilustrujący ust. 154–156

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: $(160 \times 4/10)$	<u>(64)</u>
Przejściowe obowiązan	236
Zobowiązanie już ujęte	<u>(100)</u>
Zwiększenie zobowiązania	<u>136</u>

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 zezwala ust. 93.

Wpływ istnienia limitu określonego w ust. 155 lit. b) ppkt iii) jest następujący.

Skumulowane nie ujęte zyski aktuarialne netto	120
Nie ujęta część przejściowego zobowiązania $(136 \times 4/5)$	<u>(109)</u>
Maksymalny zysk do ujęcia (ust. 155 b) iii)	<u>11</u>

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

157. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jednostka, która stosuje niniejszy standard przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się przed 1 stycznia 1999 r., z zastrzeżeniem ust. 159 i 159A, powinna poinformować o tym, 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⁽¹⁾ za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2001 r. i później:
- a) zmienioną definicję aktywów programu określoną w ust. 7 oraz odnośne definicje aktywów posiadanych przez długoterminowy fundusz określonych świadczeń i kwalifikującej się polisy ubezpieczeniowej;

⁽¹⁾ Ustępy 159 i 159 A mówią o „rocznych sprawozdaniach finansowych” zgodnie z uściśloną terminologią stosowaną od 1998 r. we fragmentach dotyczących dat wejścia w życie. Ustęp 157 mówi o „sprawozdaniach finansowych”.

- b) wymogi dotyczące ujmowania i wyceny rekompensat określone w ust. 104A, 128 i 129 oraz odnośne wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w ust. 120 lit. c) ppkt vii), 120 lit. f) ppkt iv), 120 lit. g) i 120 lit. h) ppkt iii).

Zachęca się do wcześniejszego stosowania tych wymogów. W razie gdy ich wcześniejsze zastosowanie ma wpływ na sprawozdanie finansowe, jednostka powinna ujawnić ten fakt.

- 159A. Poprawki wprowadzone przez ust. 58 A stosuje się w odniesieniu do rocznych sprawozdań finansowych⁽¹⁾ za okresy zakończone 31 maja 2002 r. i później. Zaleca się wcześniejsze ich zastosowanie. Jeśli wcześniejsze zastosowanie wpływa na sprawozdanie finansowe, jednostka powinna ten fakt ujawnić.
160. MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości” stosuje się, gdy jednostka dokonuje zmiany swoich zasad rachunkowości w celu uwzględnienia zmian określonych w ust. 159 i 159A. Przy retrospektywnym wprowadzaniu tych zmian, czego wymaga podejście wzorcowe i dopuszczone podejście alternatywne, określone przez MSR 8, jednostka traktuje takie zmiany jak gdyby zostały wprowadzone w tym samym momencie, co reszta standardu.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 20 (PRZEKSZTAŁCONY W 1994 R.)

Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej

Niniejszy przekształcony Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje standard pierwotnie zatwierdzony przez Zarząd w listopadzie 1982 r. Jest on przedstawiony w formie przyjętej dla Międzynarodowych Standardów Rachunkowości począwszy od 1991 r. Do pierwotnie zatwierdzonego tekstu nie wprowadzono żadnych merytorycznych zmian. Zmianie uległy jedynie niektóre terminy w celu dostosowania ich do obecnie stosowanej przez KMSR (IASB) terminologii.

W maju 1999 r. na mocy postanowień MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” wprowadzono poprawkę do ust. 11. Poprawiony tekst stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2000 r. i później.

W styczniu 2001 r. na mocy postanowień MSR 41 „Rolnictwo” wprowadzono poprawki do ust. 2. Poprawiony tekst stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2003 r. i później.

Następująca interpretacja SKI dotyczy MSR 20:

— SKI-10 „Pomoc rządowa — brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną” .

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Zakres	182
Definicje	182
Dotacje rządowe	183
Niepieniężne dotacje rządowe	185
Prezentacja dotacji do aktywów	185
Prezentacja dotacji do przychodu	185
Splata dotacji rządowych	185

⁽¹⁾ Ustępy 159 i 159 A mówią o „rocznych sprawozdaniach finansowych” zgodnie z uściśloną terminologią stosowaną od 1998 r. we fragmentach dotyczących dat wejścia w życie. Ustęp 157 mówi o „sprawozdaniach finansowych”.

Pomoc rządowa	186
Ujawnianie informacji	186
Przepisy przejściowe	186
Data wejścia w życie	186

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

ZAKRES

1. Niniejszy standard należy stosować przy księgowaniu oraz ujawnianiu informacji na temat dotacji rządowych oraz w związku z informowaniem o innych formach pomocy rządowej.
2. Niniejszy standard 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 ⁽¹⁾.

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.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-10 „Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną”.

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 oraz 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.

DOTACJE RZĄDOWE

7. Dotacji rządowych, łącznie z niepieniężnymi dotacjami wykazywanymi w wartości godziwej, nie należy ujmować dopóki nie istnieje wystarczająca pewność, iż:
 - a) jednostka gospodarcza spełni warunki związane z dotacjami; oraz
 - b) 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 dotacje nie stanowi sam w sobie przekonywującego 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 sprostą 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 należy w systematyczny sposób ujmować jako przychód w poszczególnych okresach, aby zapewnić ich współmierność z odnośnymi kosztami, które dotacje mają w zamierzeniu kompensować. Nie powinny one bezpośrednio zwiększać 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:
 - a) 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

- b) 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:
- a) 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;
- b) 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
- c) 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 (patrz: MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”) i mogłoby być przyjęte 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. Słusznym może być przypisanie jednej części dotacji do poszczególnych okresów w oparciu o jedną metodę, a drugiej części przy zastosowaniu drugiej z metod.
20. Dotacja rządowa, 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, powinna zostać ujęta jako przychód w okresie, w którym stała się należna, lub jeśli jest to właściwe jako zysk nadzwyczajny [patrz: MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”].
21. W pewnych okolicznościach dotacje rządowe mogą być przyznawane w celu udzielenia jednostce gospodarczej natychmiastowego wsparcia finansowego, a nie w celu 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, a także – jeśli jest to słuszne – jako zysku nadzwyczajnego, 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 — a jeśli jest to właściwe — jako zysk nadzwyczajny, 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 należy prezentować w bilansie jako przychody przyszłych okresów lub odejmować 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”. Dotacje mogą także pomniejszać odnośne koszty.
30. Zwolennicy pierwszej metody twierdzą, że saldowanie pozycji przychodów i kosztów jest niewłaściwym podejściem oraz, że oddzielenie dotacji od kosztów ułatwia porównanie z innymi kosztami nie związanymi 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 spłatom należy księgować jako uaktualnienie szacunków księgowych [patrz: MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”]. Spłaty dotacji do przychodu należy rozliczać w pierwszej kolejności z niezamortyzowanymi rozliczeniami międzyokresowymi powstałymi w związku z dotacją. W stopniu, w jakim spłata przewyższa rozliczenia międzyokresowe lub jeżeli rozliczenia międzyokresowe nie występują, spłatę taką należy bezzwłocznie ująć jako koszt. Spłatę dotacji do aktywów ujmuje się w formie zwiększenia wartości bilansowej lub zmniejszenia salda przychodu przyszłych okresów o kwotę podlegającą spłacie. Zakumulowaną dodatkową amortyzację, która zostałaby ujęta do danego dnia jako koszt, zważywszy na brak dotacji ujmuje się bezzwłocznie w kosztach.

33. Okoliczności, które doprowadziły do spłaty 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 ust. 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 jakakolwiek 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 należy ujawniać 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 sprawdzaniu pomocą rządową.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

40. Jednostka gospodarcza stosująca niniejszy standard po raz pierwszy powinna:
- spełniać wymogi związane z ujawnieniem informacji, tam gdzie ma to zastosowanie; oraz
 - alternatywnie:
 - skorygować sprawozdanie finansowe z tytułu wprowadzonych zmian zasad (polityki) rachunkowości, zgodnie z MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”, lub
 - zastosować przepisy księgowo 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 Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1984 r. i później.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 21
(ZAKTUALIZOWANY W 1993 R.)**

Skutki zmian kursów wymiany walut obcych

Niniejszy zaktualizowany Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje MSR 21 „Rachunkowość skutków zmian kursów walut obcych” i stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1995 r. i później.

MSR 21 nie dotyczy rachunkowości zabezpieczeń w odniesieniu do pozycji wyrażonych w walucie obcej (z wyjątkiem pozycji zabezpieczających inwestycje netto w podmiocie zagranicznym). MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena” reguluje to zagadnienie.

W 1998 r. poprawiono ust. 2 MSR 21 poprzez wprowadzenie odsyłacza do MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.

W 1999 r. wprowadzono poprawki do ust. 46 w celu zastąpienia odsyłaczy do MSR 10 „Zdarzenia warunkowe oraz zdarzenia następujące po dniu bilansowym” odsyłaczami do MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”.

Następujące interpretacje SKI dotyczą MSR 21:

- SKI-7 „Wprowadzenie waluty euro”,
- 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”,
- SKI-30 „Waluta sprawozdawcza – przeliczenie waluty wyceny na walutę prezentacji”.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	
Zakres	188
Definicje	189
Transakcje w walucie obcej	189
Ujęcie początkowe	189
Sprawozdawczość na kolejne dni bilansowe	190
Ujmowanie różnic kursowych	190
Inwestycje netto w podmiocie zagranicznym	191
Dopuszczone podejście alternatywne	191
Sprawozdania finansowe jednostek działających za granicą	191
Klasyfikacja jednostek działających za granicą	191
Jednostki działające za granicą stanowiące integralną część działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe	192
Podmioty zagraniczne	193
Wyzbycie się podmiotu zagranicznego	194

Zmiana klasyfikacji jednostek działających za granicą	194
Wszystkie zmiany kursów wymiany walut obcych	195
Skutki podatkowe różnic kursowych	195
Ujawnianie informacji	195
Przepisy przejściowe	196
Data wejścia w życie	196

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu” do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Jednostka gospodarcza może prowadzić działalność gospodarczą za granicą w dwojaki sposób. Może przeprowadzać transakcje w walutach obcych lub być w posiadaniu jednostek działających za granicą. W celu ujęcia transakcji prowadzonych w walutach obcych oraz działalności jednostek działających za granicą w sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej, transakcje należy przeliczyć na walutę sprawozdawczą te same jednostki, zaś sprawozdania finansowe jednostek działających za granicą powinny być przeliczone na walutę sprawozdawczą jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe.

Najważniejszymi zagadnieniami dotyczącymi księgowania transakcji w walutach obcych oraz działalności jednostek działających za granicą jest podjęcie decyzji o tym, jaki kurs wymiany walut obcych należy zastosować i w jaki sposób ujmować w sprawozdaniu finansowym skutki finansowe zmian kursów wymiany.

ZAKRES

1. Niniejszy standard należy stosować do:
 - a) księgowania transakcji prowadzonych w walutach obcych; oraz
 - b) przeliczania sprawozdań finansowych jednostek działających za granicą włączonych do sprawozdań jednostki dominującej w drodze konsolidacji pełnej, konsolidacji proporcjonalnej lub metodą praw własności ⁽¹⁾.
2. Niniejszy standard nie dotyczy zagadnień księgowych odnoszących się do zabezpieczeń pozycji w walucie obcej z wyjątkiem tych, które zostały uznane za różnice kursowe z tytułu zobowiązań w walucie obcej, ujmowanych jako zabezpieczenie inwestycji netto w podmiocie zagranicznym. Pozostałe aspekty zagadnień księgowych odnoszących się do zabezpieczeń, łącznie z kryteriami ich zastosowania omawia MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.
3. Niniejszy standard zastępuje MSR 21 „Rachunkowość skutków zmian kursów wymiany walut obcych”, zatwierdzony w 1983 r.
4. Niniejszy standard nie określa waluty, w której jednostka gospodarcza powinna prezentować swoje sprawozdanie finansowe. Zazwyczaj jednak jednostka gospodarcza posługuje się walutą kraju, w którym ma siedzibę. Jeżeli jednak jednostka gospodarcza posługuje się inną walutą, niniejszy standard wymaga ujawnienia przyczyny zastosowania innej waluty. Niniejszy standard stawia ponadto wymaganie dotyczące ujawnienia przyczyn wprowadzenia jakichkolwiek zmian w walucie sprawozdawczej ⁽²⁾.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-7 „Wprowadzenie waluty euro”.

⁽²⁾ Patrz także: SKI-19 „Waluta sprawozdawcza” – wycena i prezentacja sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 21 i MSR 29.

5. Niniejszy standard nie dotyczy przekształcania sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej z jednej waluty sprawozdawczej na inną walutę, dokonywanego ze względu na wygodę użytkowników sprawozdań przyzwyuczajonych do tejże waluty lub z innych podobnych przyczyn⁽¹⁾.
6. Niniejszy standard nie dotyczy, ujętej w rachunku przepływów pieniężnych, prezentacji przepływów środków pieniężnych z transakcji przeprowadzanych w walutach obcych oraz przeliczania przepływów środków pieniężnych jednostek działających za granicą (patrz: MSR 7 „Rachunek przepływów pieniężnych”).

DEFINICJE

7. Poniższe terminy zostały użyte w standardzie w następującym znaczeniu:

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

Podmiot zagraniczny jest jednostką działającą za granicą, której działalność nie stanowi integralnej części działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe.

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

Waluta obca jest walutą inną niż waluta sprawozdawcza jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe.

Kurs wymiany jest wskaźnikiem stosowanym przy wymianie dwóch walut.

Różnica kursowa jest różnicą, która wynika z wykazywania w walucie sprawozdawczej tej samej liczby jednostek waluty obcej po różnych kursach wymiany.

Kurs zamknięcia stanowi kurs natychmiastowego wykonania na dzień bilansowy.

Inwestycja netto w podmiocie zagranicznym jest udziałem jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w aktywach netto tego podmiotu.

Pozycje pieniężne stanowią pieniądze oraz należności i zobowiązania przypadające do otrzymania lub zapłaty w ustalonej lub w możliwej do ustalenia kwocie pieniędzy.

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

TRANSAKCJE W WALUCIE OBCEJ

Ujęcie początkowe

8. Transakcja w walucie obcej jest transakcją, która jest wyrażona lub wymaga uregulowania w walucie obcej, łącznie z transakcjami powstającymi wówczas, gdy jednostka gospodarcza:
 - a) nabywa lub sprzedaje towary lub usługi, których cena została wyrażona w walucie obcej;
 - b) pożyczka lub udziela pożyczek środków, których kwoty są płatne lub należne w walucie obcej;
 - c) staje się stroną niezrealizowanej umowy walutowej; lub
 - d) w inny sposób nabywa lub pozbywa się aktywów, zaciąga lub reguluje zobowiązania wyrażone w walucie obcej.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-30 „Waluta sprawozdawcza – przeliczenie waluty wyceny na walutę prezentacji”.

9. Transakcje w walucie obcej początkowo należy ująć w walucie sprawozdawczej, stosując do przeliczenia kwoty w walucie obcej, kurs wymiany między walutą sprawozdawczą a walutą obcą, obowiązujący na dzień transakcji.
10. O kursie wymiany obowiązującym na dzień transakcji mówi się często jako o kursie natychmiastowego wykonania. Ze względów praktycznych stosuje się często kurs przybliżony do rzeczywistego kursu z dnia transakcji. Można na przykład stosować średni kurs tygodniowy lub miesięczny dla wszystkich transakcji odbywających się we wszystkich walutach, właśnie w tym okresie czasu. Jeżeli jednak kursy wymiany podlegają znaczącym wahaniom, stosowanie średniego kursu za dany okres nie jest wiarygodne.

Sprawozdawczość na kolejne dni bilansowe

11. Na każdy dzień bilansowy:
 - a) pozycje pieniężne w walucie obcej powinny być wykazywane przy zastosowaniu kursu zamknięcia;
 - b) niepieniężne pozycje bilansowe ewidencjonowane według kosztu historycznego wyrażonego w walucie obcej, powinny być wykazywane przy zastosowaniu kursu wymiany z dnia transakcji; oraz
 - c) niepieniężne pozycje bilansowe ewidencjonowane w wartości godziwej wyrażonej w walucie obcej, powinny być wykazywane przy zastosowaniu kursów wymiany, które obowiązywały w czasie ustalania wartości godziwej.
12. Wartość bilansową pozycji ustala się zgodnie z stosownymi Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości. Na przykład pewne instrumenty finansowe oraz składniki rzeczowych aktywów trwałych mogą zostać wycenione w wartości godziwej lub według kosztu historycznego. Niezależnie od tego, czy wartość bilansową ustalono w oparciu o koszt historyczny, czy o wartość godziwą, kwoty ustalone w ten sposób dla pozycji wyrażonych w walucie obcej są następnie, zgodnie z niniejszym standardem, wykazywane w sprawozdaniu finansowym w walucie sprawozdawczej.

Ujmowanie różnic kursowych

13. Ustępy 15–18 zawierają omówienie podejścia księgowego – które jest zgodne z wymogami niniejszego standardu – do różnic kursowych z tytułu transakcji przeprowadzanych w walucie obcej. Wymienione ustępy zawierają podejście wzorcowe do różnic kursowych będących skutkiem znacznej dewaluacji lub deprecjacji waluty, przed którą nie istnieją praktyczne środki zabezpieczenia. Wpływa to na zobowiązania, których nie można uregulować i które wynikają bezpośrednio z niedawnego nabycia aktywów zafakturowanych w walucie obcej. Dopuszczone podejście alternatywne do różnic kursowych, o którym mowa powyżej, zostało omówione w ust. 21.
14. Niniejszy standard nie dotyczy rachunkowości zabezpieczeń pozycji w walucie obcej, różnych od pozycji zaliczonych do różnic kursowych wynikających ze Zobowiązania w walucie obcej, które ewidencjonuje się jako zabezpieczenie inwestycji netto w podmiocie zagranicznym. Pozostałe aspekty zagadnień księgowych odnoszących się do zabezpieczeń, łącznie z kryteriami ich zastosowania omawia MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.
15. Różnice kursowe powstające z tytułu rozliczania pozycji pieniężnych lub z tytułu wykazywania pozycji pieniężnych w sprawozdaniu finansowym po kursach innych niż te, w których zostały po raz pierwszy ujęte w danym okresie, lub w których wykazywano je w poprzednich sprawozdaniach finansowych, należy ujmować jako przychód lub koszt w okresie, w którym powstają, z wyjątkiem różnic kursowych omówionych w ust. 17 i 19.
16. Różnice kursowe powstają wówczas, gdy zachodzi zmiana kursu wymiany w okresie między dniem zawarcia transakcji a dniem rozliczenia pozycji pieniężnych powstających w wyniku zawarcia transakcji w walucie obcej. Jeżeli transakcja została rozliczona 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 następowały w tym okresie czasu.

Inwestycje netto w podmiocie zagranicznym

17. Różnice kursowe wynikające z pozycji pieniężnych, które w rzeczywistości stanowią część inwestycji/udziałów netto jednostki w podmiocie zagranicznym, powinny być w sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej zaliczone do kapitału własnego, aż do momentu zbycia inwestycji/udziałów netto, które wówczas powinny zostać ujęte jako przychód lub koszt, zgodnie z ust. 37.
18. Jednostka gospodarcza może posiadać pozycję pieniężną, która ma charakter należności lub zobowiązania w stosunku do podmiotu zagranicznego. Pozycja pieniężna, której rozliczenie nie jest planowane bądź prawdopodobne w dającej się przewidzieć przyszłości, jest – w rzeczywistości – zwiększeniem lub zmniejszeniem inwestycji/udziałów netto jednostki gospodarczej w tym podmiocie zagranicznym. Przykładami takich pozycji mogą być długoterminowe należności lub pożyczki, ale nie należności i zobowiązania z tytułu dostaw i usług.
19. Różnice kursowe wynikające ze zobowiązań w walucie obcej, księgowanych jako zabezpieczenia inwestycji/udziałów netto jednostki gospodarczej w podmiocie zagranicznym, powinny być w sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej zaliczone do kapitału własnego, aż do momentu zbycia inwestycji/udziałów netto, które wówczas powinny zostać ujęte jako przychód lub koszt, zgodnie z ust. 37.

Dopuszczone podejście alternatywne

20. Podejście wzorcowe do różnic kursowych, o których mowa w ust. 21, zostało przedstawione w ust. 15.
21. Różnice kursowe mogą powstawać na skutek znacznej dewaluacji lub deprecjacji waluty, przed którą nie istnieją praktyczne środki zabezpieczenia, co wpływa na Zobowiązania, których nie można uregulować i które wynikają bezpośrednio z niedawnego nabycia aktywów zafakturowanych w walucie obcej. Różnice kursowe tego typu powinny zostać włączone do wartości bilansowej odnośnych aktywów, pod warunkiem jednak, że skorygowana wartość bilansowa nie przewyższa kwoty kosztów odtworzenia lub kwoty możliwej do uzyskania ze sprzedaży lub użytkowania składnika aktywów, w zależności od tego która z kwot jest niższa ⁽¹⁾.
22. Różnic kursowych nie wlicza się do wartości bilansowej składnika aktywów, jeżeli jednostka gospodarcza jest w stanie uregulować lub zabezpieczyć zobowiązanie w walucie obcej, powstałe z tytułu nabycia tego składnika aktywów. Natomiast straty z tytułu różnic kursowych stanowią część kosztów dających się bezpośrednio przyporządkować do ceny nabycia składnika aktywów wówczas, gdy nie ma możliwości uregulowania zobowiązań oraz nie istnieją praktyczne środki jego zabezpieczenia, na przykład wtedy, kiedy w wyniku kontroli wymiany walut ma miejsce opóźnienie ich otrzymania. Zatem zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym cenę nabycia składnika aktywów zafakturowanego w walucie obcej traktuje się jako kwotę w walucie sprawozdawczej, którą jednostka musi ostatecznie zapłacić w celu uregulowania zobowiązań wynikających bezpośrednio z niedawnego nabycia składnika aktywów.

SPRAWOZDANIA FINANSOWE JEDNOSTEK DZIAŁAJĄCYCH ZA GRANICĄ

Klasyfikacja jednostek działających za granicą

23. Metoda stosowana do przeliczania sprawozdania finansowego jednostki działającej za granicą zależy od sposobu jej finansowania oraz rodzaju działalności, jaką prowadzi w odniesieniu do jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe. Z tego względu jednostki działające za granicą dzieli się na:
„jednostki działające za granicą, których działalność stanowi integralną część działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe” oraz na „podmioty zagraniczne”.
24. Jednostka działająca za granicą, której działalność stanowi integralną część działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, prowadzi swoją działalność w taki sposób, jak gdyby stanowiła ona przedłużenie działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe. Tego rodzaju jednostka działająca za granicą może, na przykład, sprzedawać jedynie towary importowane z jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe oraz przekazywać jej osiągnięte z tego tytułu wpływy. W takim przypadku zmiany kursów wymiany między walutą sprawozdawczą a walutą kraju, w którym prowadzi działalność jednostka działająca za granicą, wywołują niemalże natychmiastowy wpływ na przepływy środków pieniężnych jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe z tytułu prowadzonych transakcji. Zatem zmiany kursów wymiany wpływają raczej na poszczególne pozycje pieniężne będące w posiadaniu jednostki działającej za granicą niż na inwestycje/udziały jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w jednostce działającej za granicą.

(¹) Patrz także: SKI-11 „Wymiana walut – kapitalizacja strat wynikających ze znacznej dewaluacji waluty”.

25. W przeciwnej sytuacji, podmiot zagraniczny gromadzi środki pieniężne oraz inne pozycje pieniężne, ponosi koszty, wytwarza przychód i być może zaciąga pożyczki, i wszystkie te działania prowadzi zasadniczo w walucie lokalnej. Może także zawierać transakcje w walutach obcych, łącznie z transakcjami w walucie sprawozdawczej. Wystąpienie zmiany kursów wymiany między walutą sprawozdawczą a walutą lokalną, nie wywołuje istotnego lub bezpośredniego wpływu na obecne i przyszłe przepływy środków pieniężnych z tytułu operacji zarówno podmiotu zagranicznego jak i jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe. Zmiana kursów wymiany wpływa więc na inwestycje netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w podmiocie zagranicznym, a nie na poszczególne pieniężne i niepieniężne pozycje znajdujące się w posiadaniu podmiotu zagranicznego.
26. Poniższe elementy pozwalają na określenie tego, kiedy jednostka działająca za granicą jest podmiotem zagranicznym, a nie jednostką działającą za granicą będącą integralną częścią działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe:
- a) o ile jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe jest w stanie kontrolować jednostkę działającą za granicą, to jednostka działająca za granicą prowadzi swą działalność z dużym stopniem niezależności od działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe;
 - b) transakcje z jednostką sporządzającą sprawozdanie finansowe nie dominują w działalności jednostki działającej za granicą;
 - c) działalność jednostki działającej za granicą jest finansowana głównie z własnej działalności lub poprzez pożyczki zaciągane lokalnie, a nie przez jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe;
 - d) koszty robocizny, materiałów oraz innych składników towarów i usług jednostki działającej za granicą są płacone lub regulowane przede wszystkim w walucie lokalnej, a nie w walucie sprawozdawczej;
 - e) przychody ze sprzedaży jednostki działającej za granicą realizowane są głównie w walutach innych niż waluta sprawozdawcza; oraz
 - f) przepływy środków pieniężnych jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe są oddzielone od codziennej działalności jednostki działającej za granicą, i nie znajdują się pod bezpośrednim wpływem działalności jednostki działającej za granicą.

Właściwa klasyfikacja każdej jednostki działającej za granicą może być – w zasadzie – ustalona w oparciu o stan faktyczny powiązany ze wskazaniami wymienionymi powyżej. W pewnych przypadkach klasyfikacja jednostki działającej za granicą jako podmiotu zagranicznego lub jako jednostki będącej integralną częścią jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, może nie być oczywista. Wówczas w celu dokonania odpowiedniej klasyfikacji niezbędne jest dokonanie samodzielnego osądu.

Jednostki działające za granicą stanowiące integralną część działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe

27. Sprawozdanie finansowe jednostki działającej za granicą, która jest integralną częścią działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, powinno być przeliczone przy zastosowaniu standardów i procedur zawartych w ust. 8–22, jak gdyby transakcje jednostki działającej za granicą były transakcjami samej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe.
28. Poszczególne pozycje sprawozdania finansowego jednostki działającej za granicą są przeliczane, jak gdyby wszystkie jej transakcje były prowadzone przez samą jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe. Cena nabycia lub koszt wytworzenia i amortyzacja rzeczowych aktywów trwałych są przeliczane przy zastosowaniu kursu wymiany z dnia zakupu składnika aktywów lub jeżeli składnik aktywów jest wykazywany w wartości godziwej, przy zastosowaniu kursu wymiany obowiązującego na dzień wyceny. Cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów przelicza się przy zastosowaniu kursu wymiany obowiązującego w czasie ponoszenia kosztów. Wartość odzyskiwalną lub możliwą do uzyskania wartość danego składnika aktywów przelicza się przy zastosowaniu kursu wymiany obowiązującego w czasie ustalania wartości odzyskiwalnej lub wartości netto możliwej do uzyskania. Jeżeli na przykład możliwa do uzyskania wartość netto danego składnika zapasów została ustalona w walucie obcej, wartość tę przelicza się, stosując kurs wymiany z dnia ustalenia wartości netto możliwej do uzyskania. Zastosowany kurs jest zatem zazwyczaj kursem zamknięcia. W sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w celu obniżenia wartości bilansowej składnika aktywów do poziomu jego wartości

odzyskiwalnej lub wartości netto możliwej do uzyskania, może istnieć wymóg wprowadzenia korekty, mimo iż wprowadzenie tego rodzaju korekty nie jest wymagane w sprawozdaniu finansowym jednostki działającej za granicą. Alternatywą dla tego rozwiązania jest wymóg odwrócenia korekty, która została wprowadzona w sprawozdaniu finansowym jednostki działającej za granicą, ze sprawozdania finansowego jednostki sporządzającego sprawozdania finansowe.

29. Ze względów praktycznych stosuje się często kurs przybliżony do rzeczywistego kursu z dnia transakcji. Można na przykład stosować średni kurs tygodniowy lub kurs miesięczny dla wszystkich transakcji odbywających się we wszystkich walutach właśnie w tym okresie czasu. Jeżeli jednak kursy wymiany podlegają znaczącym wahaniom, stosowanie średniego kursu za dany okres nie jest wiarygodne.

Podmioty zagraniczne

30. Przy przeliczaniu sprawozdania finansowego podmiotu zagranicznego, w celu włączenia go do własnego sprawozdania finansowego, jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe powinna zastosować następujące procedury:

- a) aktywa i pasywa, zarówno pieniężne jak i niepieniężne należy przeliczyć po kursie zamknięcia;
- b) pozycje przychodów i kosztów podmiotu zagranicznego należy przeliczyć po kursie wymiany na dzień zawarcia transakcji, z wyjątkiem sytuacji, gdy podmiot zagraniczny sporządza sprawozdanie w walucie gospodarki hiperinflacyjnej. Wówczas pozycje przychodów i kosztów należy przeliczyć po kursie zamknięcia; oraz
- c) wszystkie powstałe różnice kursowe należy zaliczyć do kapitału własnego, aż do momentu zbycia inwestycji netto.

31. Z przyczyn praktycznych w celu przeliczenia pozycji przychodów i kosztów podmiotu zagranicznego, często stosuje się kurs wymiany zbliżony do rzeczywistego kursu wymiany, na przykład średni kurs wymiany danego okresu.

32. Przeliczenie sprawozdania finansowego podmiotu zagranicznego skutkuje ujęciem różnic kursowych wynikających z:

- a) przeliczenia pozycji przychodów i kosztów po kursach wymiany na dzień zawarcia transakcji oraz aktywów i pasywów po kursie zamknięcia;
- b) przeliczenia salda otwarcia – inwestycji/udziałów netto w podmiocie zagranicznym po kursie wymiany innym niż ten, w którym inwestycje /udziały zostały poprzednio wykazane w sprawozdaniu finansowym; oraz
- c) innych zmian w kapitale własnym podmiotu zagranicznego.

Różnic kursowych nie ujmuje się jako przychodu lub kosztu za dany okres, ponieważ zmiany w kursach wymiany posiadają niewielki lub pośredni wpływ na bieżące i przyszłe przepływy środków pieniężnych z działalności podmiotu zagranicznego, czy też jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe. Jeżeli podmiot zagraniczny podlega konsolidacji, ale nie jest w całości własnością jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, zakumulowane różnice kursowe wynikające z przeliczenia i możliwe do przyporządkowania do udziałów mniejszości, przypisuje się do udziałów mniejszości i wykazuje w skonsolidowanym bilansie jako część udziałów mniejszości.

33. Wartość firmy powstająca w wyniku przejęcia podmiotu zagranicznego oraz jakiegokolwiek korekty wartości bilansowej aktywów i pasywów do poziomu wartości godziwej, powstałe w drodze przejęcia podmiotu zagranicznego traktuje się jako:

- a) aktywa i pasywa podmiotu zagranicznego i przelicza po kursie zamknięcia zgodnie z ust. 30; lub
- b) aktywa i pasywa jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, które zostały wyrażone w walucie sprawozdawczej lub stanowią niepieniężne pozycje w walucie obcej, które wykazuje się w sprawozdaniu finansowym stosując kurs wymiany obowiązujący na dzień transakcji, zgodnie z ust. 11 lit. b).

34. Włączenie sprawozdania finansowego podmiotu zagranicznego do sprawozdania jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe opiera się o zwykłe procedury konsolidacyjne, takie jak wyłączenie sald wzajemnych rozliczeń między jednostkami grupy kapitałowej oraz transakcji w ramach grupy kapitałowej z jednostką zależną (patrz: MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych” oraz MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach”). Jednak różnic kursowych powstających z tytułu pozycji pieniężnych wewnątrz grupy kapitałowej, niezależnie od tego czy są one krótkoterminowe czy długoterminowe, nie można wyeliminować w korespondencji z kwotą powstającą w związku z saldami rozliczeń między jednostkami grupy kapitałowej, ponieważ pozycje pieniężne stanowią zobowiązanie do przekształcenia jednej waluty w drugą, a zatem narażają jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe na zyski lub straty ze względu na wahania kursów walut. W związku z tym, tego rodzaju różnice kursowe w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe ujmuje się jako przychody lub koszty lub, jeżeli powstają w okolicznościach przedstawionych w ust. 17 i 19, zalicza się je do kapitału własnego, aż do momentu sprzedaży inwestycji/udziałów netto.
35. Jeżeli sprawozdanie finansowe podmiotu zagranicznego sporządzane jest na inny dzień niż sprawozdanie jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, podmiot zagraniczny dla celów włączenia jego sprawozdania do sprawozdania finansowego jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, sporządza często swoje sprawozdanie finansowe na ten sam dzień co jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe. Jeżeli jest to niemożliwe do wykonania, MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych” zezwala na wykorzystanie sprawozdań sporządzonych na różne dni sprawozdawcze pod warunkiem jednak, że odległość czasowa między tymi dniami nie wynosi więcej niż trzy miesiące. W takiej sytuacji aktywa i pasywa podmiotu zagranicznego są przeliczane po kursie wymiany obowiązującym na dzień bilansowy podmiotu zagranicznego. Jeżeli jest to niezbędne, należy dokonać korekt o istotne zmiany kursów wymiany, aż do dnia bilansowego jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, zgodnie z MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych” oraz MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”.
36. Sprawozdanie finansowe podmiotu zagranicznego, który sporządza sprawozdanie finansowe w walucie kraju dotkniętego hiperinflacją, zanim zostanie przeliczone na walutę sprawozdawczą jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, powinno być przekształcone zgodnie z MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”. Jeżeli kraj nie znajduje się już w stanie hiperinflacji, a podmiot zagraniczny zaprzestaje sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”, to powinien on posłużyć się kwotami wyrażonymi w bieżących jednostkach pomiarowych na dzień zaprzestania sporządzania sprawozdań, jako kosztem historycznym podlegającym przeliczeniu na walutę sprawozdawczą jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe.

Wyzbycie się podmiotu zagranicznego

37. W momencie wyzbycia się podmiotu zagranicznego zakumulowaną kwotę odroczonej różnicy kursowych dotyczącej tego podmiotu zagranicznego, należy ująć jako przychody lub koszty tego samego okresu, w którym ujęto zysk lub stratę z tytułu wyzbycia się podmiotu zagranicznego.
38. Jednostka gospodarcza może wyzbyć się udziałów w podmiocie zagranicznym poprzez sprzedaż, likwidację, spłatę kapitału udziałowego (akcyjnego) lub zrzeczenie się części lub całości podmiotu. Wypłata dywidendy stanowi część wyzbycia się tylko wtedy, jeżeli jest zwrotem z inwestycji. W przypadku wyzbycia częściowego, do zysku lub straty zalicza się tylko proporcjonalną część odnośnych, zakumulowanych różnic kursowych. Odpisy od wartości bilansowej podmiotu zagranicznego nie stanowią wyzbycia częściowego. Zatem w momencie odpisania wartości nie ujmuje się żadnej części odroczonego zysku lub straty z tytułu różnic kursowych.

Zmiana klasyfikacji jednostek działających za granicą

39. Jeżeli nastąpiła zmiana klasyfikacji jednostki działającej za granicą, procedury przeliczeniowe mające zastosowanie do zaktualizowanej klasyfikacji, powinny być stosowane począwszy od daty wprowadzenia zmiany do klasyfikacji.
40. Zmiana dotycząca sposobu, w jaki jednostka działająca za granicą jest finansowana oraz prowadzi działalność w odniesieniu do jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, może spowodować zmianę klasyfikacji jednostki działającej za granicą. Jeżeli jednostka działająca za granicą, stanowiąca integralną część działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, została przeklasyfikowana i zaliczona do kategorii podmiotów zagranicznych, różnice kursowe powstające w dniu dokonania przeklasyfikowania z tytułu przeliczenia aktywów niepieniężnych, zalicza się do kapitału własnego. Jeżeli podmiot zagraniczny

zostaje przeklasyfikowany i zaliczony do kategorii jednostek działających za granicą, stanowiących integralną część działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, przeliczone kwoty pozycji niepieniężnych w dniu dokonania zmiany traktuje się jako koszt historyczny tych pozycji w okresie dokonania zmiany oraz w kolejnych okresach. Różnic kursowych, które zostały odroczone, nie ujmuje się jako przychodów lub kosztów, aż do momentu wyzbycia się jednostki działającej za granicą.

WSZYSTKIE ZMIANY KURSÓW WYMIANY WALUT OBCYCH

Skutki podatkowe różnic kursowych

41. Zyski i straty z tytułu transakcji w walutach obcych oraz różnic kursowych powstających przy przeliczeniu sprawozdań finansowych jednostek działających za granicą mogą mieć wpływ na podatek, który księguje się zgodnie z MSR 12 „Podatek dochodowy”.

UJAWNIANIE INFORMACJI

42. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić:
- a) kwotę różnic kursowych zaliczoną do zysku lub straty netto za dany okres;
 - b) różnice kursowe netto zaliczone do kapitału własnego, jako odrębny składnik kapitału oraz uzgodnienie kwoty tego rodzaju różnic kursowych na początek i na koniec okresu; oraz
 - c) kwotę różnic kursowych powstałą w danym okresie, włączoną do wartości bilansowej składnika aktywów, zgodnie z dopuszczonym rozwiązaniem alternatywnym zawartym w ust. 21.
43. Jeżeli waluta sprawozdawcza różni się od waluty kraju, w którym jednostka gospodarcza ma siedzibę, należy ujawnić przyczyny zastosowania innej waluty. Należy także ujawnić przyczyny wprowadzenia innych zmian związanych z walutą sprawozdawczą⁽¹⁾.
44. Jeżeli następuje zmiana klasyfikacji znaczących jednostek działających za granicą, jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe powinna ujawnić:
- a) rodzaj zmiany wprowadzonej do klasyfikacji;
 - b) powód zmiany;
 - c) wpływ zmiany związanej z klasyfikacją na kapitał własny; oraz
 - d) wpływ na zysk lub stratę netto w każdym z poprzednio prezentowanych okresów, jeżeli zmiana klasyfikacji miałyby miejsce na początku najwcześniejszego prezentowanego okresu.
45. Jednostka powinna ujawnić metodę wybraną zgodnie z ust. 33 w celu przeliczenia wartości firmy oraz korekt do wysokości wartości godziwej wynikających z przejęcia podmiotu zagranicznego.
46. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić skutki następujących po dniu bilansowym zmian kursów wymiany, wpływających na pozycje pieniężne w walucie obcej oraz na sprawozdanie finansowe jednostki działającej za granicą, jeżeli zmiany są na tyle ważne, iż ich nieujawnienie wpłynęłoby negatywnie na zdolność użytkowników sprawozdania finansowego do dokonania właściwych ocen i podjęcia odpowiednich decyzji (patrz: MSR 10 „Zdarzenia warunkowe oraz zdarzenia następujące po dniu bilansowym”).
47. Zaleca się ujawnianie informacji dotyczących polityki zarządzania ryzykiem walutowym w jednostce gospodarczej.

(¹) Patrz także: SKI-30 „Waluta sprawozdawcza – przeliczenie waluty wyceny na walutę prezentacji”.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

48. Stosując niniejszy standard po raz pierwszy, jednostka gospodarcza powinna odrębnie sklasyfikować i wykazać na początku okresu, o ile kwotę tę można w sposób rozsądny ustalić, zakumulowane saldo odroczonej różnic kursowych, zaliczanych w poprzednich okresach do kapitału własnego.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

49. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1995 r. i później.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 22
(ZAKTUALIZOWANY W 1998 R.)**

Połączenie jednostek gospodarczych

MSR 22 „Rachunkowość połączeń jednostek gospodarczych” został zatwierdzony w listopadzie 1983 r.

W grudniu 1993 r. MSR 22 został zaktualizowany w ramach projektu poświęconego zwiększeniu porównywalności i poprawie jakości sprawozdań finansowych. W wyniku aktualizacji przyjęto MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” (MSR 22 (zaktualizowany w 1993 r.)).

W październiku 1996 r. zaktualizowano treści ust. 39 lit. i) i 69 MSR 22 (tj. ust. 39 lit. i) oraz 85 niniejszego standardu) w celu zapewnienia spójności z postanowieniami MSR 12 (zaktualizowanego w 1996 r.) „Podatek dochodowy”. Zmiany te mają zastosowanie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1998 r. i później.

W lipcu 1998 r. zaktualizowano szereg ust. MSR 22 w celu zapewnienia spójności z postanowieniami MSR 36 „Utrata wartości aktywów”, MSR 37 „Rezerwy”, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe oraz MSR 38 „Wartości niematerialne”. Zaktualizowano także zapisy dotyczące ujemnej wartości firmy. Zaktualizowany standard [MSR 22 (zaktualizowany w 1998 r.)] stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później.

W październiku 1998 r. pracownicy KMSR (IASB) opracowali osobną publikację pt. „Uzasadnienie wniosków” do MSR 38 „Wartości niematerialne” oraz do MSR 22 (zaktualizowanego w 1998 r.). Fragment „Uzasadnienia wniosków” dotyczący zmian aktualizujących MSR 22, które zostały wprowadzone w 1998 r., jest zamieszczony w niniejszym zbiorczym wydaniu jako Załącznik 1.

W 1999 r. wprowadzono poprawki do ust. 97 w celu zastąpienia odsyłaczy do MSR 10 „Zdarzenia warunkowe oraz zdarzenia następujące po dniu bilansowym”, odsyłaczami do MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym. Ponadto wprowadzono poprawki do ust. 30 i 31 c”) w celu zapewnienia spójności z postanowieniami MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.). Poprawiony tekst stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2000 r. i później.

Następujące interpretacje SKI dotyczą MSR 22:

- SKI-9 „Połączenie jednostek gospodarczych” – podział na przejęcia i łączenia udziałów,
- SKI-22 „Połączenie jednostek gospodarczych” – późniejsze korekty wykazanej początkowo wartości godziwej i wartości firmy,
- SKI-28 „Połączenie jednostek gospodarczych” – data wymiany „oraz wartość godziwa instrumentów kapitałowych”.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	198
Zakres	198
Definicje	199
Rodzaje połączeń jednostek gospodarczych	200
Przejęcia	200
Przejęcia odwrotne	200
Łączenie udziałów	201
Przejęcia	201
Księgowanie przejęć	201
Data przejęcia	202
Cena przejęcia	202
Ujmowanie możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań	203
Przypisanie ceny przejęcia	204
Podejście wzorcowe	204
Dopuszczone podejście alternatywne	205
Następujące po sobie zakupy udziałów/akcji	205
Ustalanie wartości godziwych możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów i zobowiązań	205
Wartość firmy powstająca w wyniku przejęcia	207
Ujmowanie i wycena	207
Amortyzacja	207
Odzyskiwalność wartości bilansowej – odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości	209
Ujemna wartość firmy powstająca w wyniku przejęcia	209
Ujmowanie i wycena	209
Prezentacja	210
Korekty kwoty zapłaty za nabycie uwarunkowane przyszłymi zdarzeniami	210
Późniejsze zmiany ceny przejęcia	210
Późniejsza identyfikacja lub zmiany wartości możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań	210
Łączenie udziałów	211

Księgowanie łączenia udziałów	211
Wszystkie połączenia jednostek gospodarczych	212
Podatek dochodowy	212
Ujawnianie informacji	213
Przepisy przejściowe	215
Data wejścia w życie	218

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Celem niniejszego standardu jest określenie podejścia księgowego, które należy zastosować w odniesieniu do połączenia jednostek gospodarczych. Standard dotyczy zarówno przejęcia danej jednostki gospodarczej przez inną jednostkę, jak również rzadkich przypadków łączenia udziałów, w przypadku którego nie można określić która z jednostek stanowi jednostkę przejmującą. Księgowanie przejęć obejmuje ustalenie ceny przejęcia, przypisanie ceny przejęcia do możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań przejętej jednostki, oraz księgowanie wynikającej z tego wartości firmy lub ujemnej wartości firmy, zarówno tej powstającej w momencie przejęcia, jak i w terminie późniejszym. Inne zagadnienia księgowe dotyczą: ustalania wartości kapitałów mniejszości, księgowania przejęć, które dokonują się na przestrzeni okresu czasu, późniejszych zmian w cenie przejęcia i w zidentyfikowanych aktywach i zobowiązaniach, oraz informacji, których ujawnienie w sprawozdaniu jest wymagane.

ZAKRES

1. Niniejszy standard powinien być stosowany dla celów księgowania połączeń jednostek gospodarczych.
2. Połączenie jednostek gospodarczych może przybierać różne formy ze względu na przyczyny natury prawnej, kwestie podatkowe czy inne. Połączenie może polegać na zakupieniu przez jednostkę gospodarczą udziałów/akcji innej jednostki gospodarczej, lub na zakupieniu aktywów netto danej jednostki. Może ono nastąpić w drodze emisji udziałów/akcji, przekazania środków pieniężnych, ekwiwalentów środków pieniężnych lub innych aktywów. Transakcja może zostać zrealizowana pomiędzy udziałowcami/akcjonariuszami łączących się jednostek gospodarczych, albo pomiędzy daną jednostką gospodarczą, a udziałowcami/akcjonariuszami innej jednostki. Połączenie jednostek gospodarczych może oznaczać także powołanie nowej jednostki gospodarczej w celu sprawowania kontroli nad łączącymi się jednostkami, przekazanie aktywów netto jednej lub wielu łączących się jednostek gospodarczych do innej jednostki, albo też likwidację jednej lub wielu łączących się jednostek gospodarczych. Jeśli treść transakcji jest zgodna z definicją połączenia jednostek gospodarczych prezentowaną w niniejszym standardzie, to zawarte w nim wymagania odnoszące się do księgowania pozycji i ujawniania informacji są właściwe – niezależnie od poszczególnych form zastosowanych przy połączeniu.
3. Połączenie jednostek gospodarczych może doprowadzić do powstania relacji jednostka dominująca – jednostka zależna, gdzie jednostka przejmująca jest jednostką dominującą, a jednostka przejęta – jednostką zależną jednostki przejmującej. W takich przypadkach jednostka przejmująca powinna zastosować niniejszy standard przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego. W jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostka przejmująca wykazuje udziały/akcje w przejętej jednostce jako inwestycję w jednostce zależnej (patrz: MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych”).

4. Połączenie jednostek gospodarczych może polegać na nabyciu aktywów netto jednostki gospodarczej, łącznie z wartością firmy, aniżeli na nabyciu udziałów/akcji innej jednostki. Tego typu połączenie jednostek nie powoduje powstania relacji jednostka zależna - jednostka dominująca. W takich przypadkach jednostka przejmująca powinna zastosować niniejszy standard przy sporządzaniu jednostkowego sprawozdania finansowego i w konsekwencji także swojego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
5. Połączenie jednostek gospodarczych może prowadzić do połączenia w rozumieniu prawa. Nawet jeśli przepisy dotyczące połączenia w rozumieniu prawa różnią się w poszczególnych krajach, to zwykle jest to połączenie dwóch jednostek, podczas której zachodzą następujące zdarzenia:
 - a) aktywa i zobowiązania jednej jednostki są przekazywane innej jednostce, a pierwsza jednostka ulega likwidacji; lub
 - b) aktywa i zobowiązania obydwu jednostek są przekazywane nowo zawiązanej jednostce, a obydwie pierwotne jednostki ulegają likwidacji.

Do wielu połączeń w rozumieniu prawa dochodzi w ramach procesów restrukturyzacyjnych czy reorganizacyjnych wewnątrz danej grupy. Do takich połączeń będących transakcjami pomiędzy jednostkami gospodarczymi, będącymi pod kontrolą tego samego podmiotu (tych samych podmiotów), nie stosuje się niniejszego standardu. Jednak wszelkie połączenia jednostek gospodarczych, które sprawiają, że dwie różne jednostki stają się członkami tej samej grupy, traktowane są jako przejęcia lub łączenie udziałów, które wykazuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym na podstawie wymogów niniejszego standardu.
6. Niniejszy standard nie dotyczy jednostkowych sprawozdań finansowych jednostek dominujących, innych niż sprawozdania opisane w ust. 4. Przy sporządzaniu jednostkowych sprawozdań finansowych stosowane są różne metody sprawozdawcze w różnych krajach, co wynika z konieczności sprostania różnym potrzebom użytkowników sprawozdań.
7. Niniejszy standard nie dotyczy:
 - a) transakcji przeprowadzanych pomiędzy jednostkami gospodarczymi będącymi pod kontrolą tego samego podmiotu (tych samych podmiotów); oraz
 - b) udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (patrz: MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach”) oraz sprawozdań finansowych wspólnych przedsięwzięć.

DEFINICJE

8. W niniejszym standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Połączenie jednostek gospodarczych – jest to połączenie odrębnych jednostek gospodarczych w jeden podmiot gospodarczy, które następuje w wyniku połączenia aktywów netto i działalności jednej jednostki z inną jednostką gospodarczą, lub w wyniku przejęcia przez daną jednostkę kontroli nad aktywami netto i działalnością innej jednostki gospodarczej.

Przejęcie jest to takie połączenie jednostek gospodarczych, w przypadku którego jedna z jednostek – jednostka przejmująca – przejmuje kontrolę nad aktywami netto i działalnością innej jednostki gospodarczej, będącej jednostką przejętą w zamian za przekazanie aktywów, powstanie zobowiązania lub emisję akcji udziałów.

Łączenie udziałów jest to takie połączenie jednostek gospodarczych, w przypadku którego udziałowcy, akcjonariusze łączących się jednostek łączą swoją kontrolę nad całością, lub niemalże całością swoich aktywów netto oraz prowadzoną działalnością w celu uzyskania ciągłego, wzajemnego podziału ryzyka i korzyści związanych z połączoną jednostką, co sprawia, że żadnej ze stron nie można uznać za jednostkę przejmującą.

Kontrola (dla celów niniejszego standardu) jest to zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki gospodarczej w celu czerpania korzyści wynikających z jej działalności.

Jednostka zależna jest to jednostka gospodarcza, która jest kontrolowana przez inną jednostkę (nazywaną jednostką dominującą).

Jednostka dominująca jest to jednostka gospodarcza posiadająca jedną lub więcej jednostek zależnych.

Kapitały mniejszości stanowią tę część wyników netto uzyskanych z działalności oraz aktywów netto jednostki zależnej, które można przyporządkować do udziałów nienależących (bezpośrednio lub pośrednio za pośrednictwem jednostek zależnych) do jednostki dominującej.

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

Aktywa pieniężne są to pieniądze w posiadaniu jednostki oraz aktywa, które zostaną otrzymane w ustalonych lub możliwych do ustalenia kwotach pieniężnych.

Data przejęcia jest to moment faktycznego przekazania jednostce przejmującej kontroli nad aktywami netto i działalnością jednostki przejętej.

RODZAJE POŁĄCZEŃ JEDNOSTEK GOSPODARCZYCH

9. Z punktu widzenia księgowego połączeń jednostek gospodarczych przejęcie różni się w swej treści od łączenia udziałów i to właśnie ta treść transakcji powinna zostać odzwierciedlona w sprawozdaniu finansowym⁽¹⁾. Zgodnie z powyższym określono różne podejścia księgowe, które należy zastosować w odniesieniu do tych rodzajów transakcji.

Przejęcia

10. Zasadniczo przy wszystkich połączeniach jednostek gospodarczych jedna z łączonych jednostek gospodarczych uzyskuje kontrolę nad inną łączącą się jednostką, co umożliwia identyfikację jednostki przejmującej. O sprawowaniu kontroli mówimy, jeśli jedna z łączących się jednostek nabywa więcej niż połowę praw głosu w innej łączącej się jednostce – za wyjątkiem rzadkich okoliczności, kiedy można wyraźnie udowodnić, iż posiadanie takiej ilości głosów nie oznacza sprawowania kontroli. Nawet wówczas gdy jedna z łączących się jednostek gospodarczych nie uzyska ponad połowy praw głosu innej łączącej się jednostki, nadal istnieje możliwość zidentyfikowania jednostki przejmującej – jeśli jedna z łączących się jednostek w rezultacie połączenia:
- a) dysponuje więcej niż połową praw głosu na mocy umowy z innymi inwestorami;
 - b) ma zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki gospodarczej na mocy statutu lub umowy;
 - c) ma zdolność do mianowania i usuwania większości członków zarządu lub członków odpowiadającego mu organu zarządzającego; lub
 - d) dysponuje większością głosów na posiedzeniach zarządu lub odpowiadającego mu organu zarządzającego.
11. Mimo iż czasami zidentyfikowanie jednostki przejmującej jest trudne, to zwykle istnieją pewne przesłanki pomagające stwierdzić, iż taka jednostka istnieje. Na przykład:
- a) wartość godziwa jednej z łączących się jednostek gospodarczych jest znacząco wyższa, niż wartość godziwa innej łączącej się jednostki. W takim przypadku większa jednostka będzie jednostką przejmującą;
 - b) połączenie jednostek gospodarczych następuje poprzez wymianę akcji udziałów zwykłych z prawem głosu na środki pieniężne. W tym przypadku jednostką przejmującą będzie jednostka przekazująca środki pieniężne; lub
 - c) połączenie jednostek gospodarczych powoduje, że zarząd jednej z jednostek ma możliwość kontrolowania doboru zespołu kierowniczego jednostki utworzonej w wyniku połączenia. W takim przypadku jednostka mająca takie możliwości będzie jednostką przejmującą.

Przejęcia odwrotne

12. Czasami jednostka gospodarcza nabywa udziały/akcje w innej jednostce, jednak w ramach transakcji wymiany jednostka ta emituje jako zapłatę taką ilość udziałów/akcji z prawem głosu, że kontrolę nad połączoną jednostką przejmują właściciele jednostki, której udziały/akcje zostały nabyte. Taką sytuację nazywamy przejęciem odwrotnym. Mimo że z punktu widzenia prawa jednostka gospodarcza emitująca udziały może być uważana za jednostkę dominującą lub jednostkę kontynuującą działalność, to jednak

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-9 „Połączenie jednostek gospodarczych” – podział na przejęcia i łączenia udziałów.

jednostka, której udziałowcy/akcjonariusze kontrolują obecnie jednostkę połączoną, jest jednostką przejmującą mającą prawa głosu lub inne prawa wymienione w ust. 10. Jednostkę emitującą udziały/akcje uznaje się w tym przypadku za przejętą przez inną jednostkę, którą uważa się za jednostkę przejmującą. Jednostka przejmująca powinna zastosować metodę nabycia w stosunku do aktywów i zobowiązań jednostki, która wyemitowała udziały/akcje.

Łączenie udziałów

13. W wyjątkowych okolicznościach zidentyfikowanie jednostki przejmującej może okazać się niemożliwe. Zamiast ustalenia wiodącej strony udziałowcy akcjonariusze łączących się jednostek gospodarczych zawierają porozumienie o równym podziale kontroli nad całością (lub niemalże całością) swoich aktywów netto oraz prowadzoną działalnością. Ponadto przedstawiciele kierownictwa łączących się jednostek gospodarczych wchodzi w skład kierownictwa połączonej jednostki gospodarczej, w rezultacie czego udziałowcy/akcjonariusze łączących się jednostek dzielą się wzajemnie ryzykiem i korzyściami związanymi z połączoną jednostką. Taki rodzaj połączenia jednostek gospodarczych powinien zostać ujęty jako łączenie udziałów.
14. Zazwyczaj wzajemne dzielenie ryzyka i korzyści nie jest możliwe bez wymiany pomiędzy łączącymi się jednostkami akcji zwykłych z prawem głosu w zasadniczo równych proporcjach. Taka wymiana gwarantuje zachowanie odpowiednich udziałów we własności łączących się jednostek gospodarczych, i w konsekwencji odpowiedniego podziału ryzyka czy korzyści związanych z połączoną jednostką, jak również zachowanie możliwości podejmowania decyzji przez strony. Aby zapewnić zasadniczo równą wymianę udziałów, nie należy w znaczący sposób ograniczać praw związanych z udziałami akcjami jednej z jednostek, jako że prowadziłoby to do osłabienia wpływu tej jednostki.
15. W celu doprowadzenia do wzajemnego podzielenia się ryzykiem i korzyściami związanymi z połączoną jednostką:
 - a) znacząca większość, jeśli nie całość, akcji/udziałów zwykłych z prawem głosu powinna zostać wymieniona lub scalona przez łączące się jednostki;
 - b) wartość godziwa jednej jednostki gospodarczej nie powinna znacząco różnić się od wartości godziwej innej jednostki; oraz
 - c) udziałowcy/akcjonariusze każdej z jednostek gospodarczych po połączeniu powinni zachować zasadniczo takie same prawa głosu i udziały/akcje w połączonej jednostce (w odpowiedniej proporcji), jakie mieli przed połączeniem.
16. Stopień wzajemnego podziału ryzyka i korzyści płynących z połączonej jednostki zmniejsza się, a możliwość identyfikacji jednostki będącej jednostką przejmującą wzrasta, jeśli:
 - a) zanika względna równość wartości godziwych łączących się jednostek, oraz spada udział procentowy akcji/udziałów zwykłych z prawem głosu, które zostały wymienione;
 - b) ustalenia finansowe zapewniają względną przewagę jednej grupie udziałowców/akcjonariuszy nad innymi udziałowcami/akcjonariuszami. Takie ustalenia mogą zostać przyjęte przed, lub po połączeniu jednostek; oraz
 - c) udział jednej ze stron w kapitale własnym połączonej jednostki zależy od tego, jakie wyniki będą uzyskiwane na działalności uprzednio kontrolowanej przez tą stronę już po połączeniu jednostek.

PRZEJĘCIA

Księgowanie przejęć

17. Połączenia jednostek gospodarczych w drodze przejęcia należy ująć zgodnie z metodą nabycia przedstawioną w ust. od 19 do 76 niniejszego standardu.
18. Zastosowanie metody nabycia w odniesieniu do przejęcia jednostki gospodarczej sprawia, że przejęcie jest księgowane podobnie do zakupu innych aktywów. Metoda ta jest właściwa, jako że przejęcie jest transakcją, w której w zamian za uzyskanie kontroli nad aktywami netto i działalnością danej jednostki gospodarczej, jednostka przejmująca dokonuje przekazania aktywów, zaciąga zobowiązania lub emituje akcje/udziały. Metoda nabycia za podstawę księgowania przejęcia przyjmuje cenę przejęcia i dla celów ustalenia wysokości ceny przejęcia opiera się na transakcji wymiany, która sprawiła, iż doszło do przejęcia.

Data przejęcia

19. Z chwilą dokonania przejęcia jednostka przejmująca powinna:
- włączyć do rachunku zysków i strat wynik działalności jednostki przejętej; oraz
 - ująć w bilansie możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania jednostki przejętej oraz wszelką wartość firmy lub ujemną wartość firmy powstającą w wyniku przejęcia.
20. Data przejęcia jest momentem, w którym następuje faktyczne przekazanie jednostce przejmującej kontroli nad aktywami netto i działalnością jednostki przejętej, jak też momentem, od którego należy zacząć stosowanie metody nabycia. Wynik działalności gospodarczej jednostki przejętej zostaje włączony do sprawozdania finansowego jednostki przejmującej od daty przejęcia, czyli od momentu, w którym następuje faktyczne przekazanie jednostce przejmującej kontroli nad jednostką przejętą. W istocie data przejęcia jest momentem, od którego jednostka przejmująca ma prawo do zarządzania strategią finansową i operacyjną przejętej jednostki w celu czerpania korzyści z jej działalności. Natomiast dopóki wszelkie warunki niezbędne do zabezpieczenia interesów stron zaangażowanych w przejęcie nie zostaną spełnione, dotąd nie można uznać, że nastąpiło przekazanie kontroli jednostce przejmującej. Nie musi to jednak oznaczać, aby przed faktycznym przekazaniem kontroli jednostce przejmującej konieczne było zakończenie lub sfinalizowanie transakcji w świetle prawa. Oceniając, czy nastąpiło faktyczne przekazanie kontroli, należy wziąć pod uwagę treść ekonomiczną transakcji przejęcia.

Cena przejęcia

21. Przejęcie należy zaksięgować według ceny równej kwocie zapłaconych środków pieniężnych, lub ekwiwalentów środków pieniężnych, lub wartości godziwej ustalonej na dzień wymiany, lub innej formie zapłaty za nabycie uiszczonej przez jednostkę przejmującą w zamian za przejęcie kontroli nad aktywami netto innej jednostki gospodarczej. Kwotę tę powiększa się o wszelkie dodatkowe koszty, które można bezpośrednio przyporządkować do transakcji przejęcia ⁽¹⁾.
22. Jeśli transakcja przejęcia obejmuje więcej niż jedną transakcję wymiany, to cena przejęcia jest łączną sumą cen poszczególnych transakcji. Jeśli do przejęcia dochodzi etapami, to ważne jest rozróżnienie pomiędzy datą przejęcia, a datą transakcji wymiany. Mimo iż księgowanie przejęcia zaczyna się od daty przejęcia, wykorzystuje się informacje dotyczące ceny przejęcia i wartości godziwej, ustalone na dzień każdej transakcji wymiany.
23. Otrzymane aktywa pieniężne oraz zaciągnięte zobowiązania są wyceniane według ich wartości godziwych ustalonych na dzień transakcji wymiany. W przypadku odroczenia terminu uregulowania zapłaty za nabycie, ceną przejęcia nie będzie wartość nominalna kwoty przypadającej do zapłaty, lecz wartość bieżąca tej zapłaty, łącznie z uwzględnieniem wszelkich premii czy dyskonta, które prawdopodobnie pojawią się przy wnoszeniu zapłaty.
24. Ustalając cenę przejęcia, wartość wyemitowanych przez jednostkę przejmującą przeznaczonych do obrotu papierów wartościowych wycenia się według ich wartości godziwych, które będą w tym przypadku odpowiadały ich cenie rynkowej na dzień zawarcia transakcji wymiany, pod warunkiem że takie czynniki jak np. gwałtowne wahania na rynku czy płytkość rynku nie spowodują, że cena rynkowa stanie się niewiarygodnym wskaźnikiem. Jeśli w danym momencie cena rynkowa nie jest wiarygodnym wskaźnikiem, należy prześledzić ruchy cen w rozsądnym okresie przed i po ogłoszeniu warunków przejęcia. Jeśli rynek nie jest wiarygodny, lub nie istnieją odpowiednie notowania cen rynkowych, to wartość godziwą papierów wartościowych wyemitowanych przez jednostkę przejmującą wycenia się szacunkowo na podstawie ich udziału procentowego w wartości godziwej jednostki przejmującej, lub na podstawie ich udziału procentowego w wartości godziwej jednostki przejętej, w zależności od tego, który sposób jest bardziej oczywisty. Zapłata za nabycie przekazana w gotówce udziałowcom/akcjonariuszom jednostki przejętej,

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-28 Połączenie jednostek gospodarczych – data wymiany „oraz wartość godziwa instrumentów kapitałowych”.

będąca alternatywą do papierów wartościowych, może być także dowodem służącym ustaleniu ogólnej wartości godziwej przekazanej zapłaty. Należy rozważyć wszystkie aspekty przejęcia, włącznie z istotnymi czynnikami wpływającymi na wynik negocjacji. Użytecznym środkiem pomagającym w ustaleniu wartości godziwej wyemitowanych papierów wartościowych mogą być także wycena wykonana przez niezależnych rzeczoznawców.

25. Oprócz zapłaty za nabycie, jednostka przejmująca może ponieść także bezpośrednie koszty związane z samą transakcją przejęcia. Obejmują one koszty rejestracji i emisji kapitałowych papierów wartościowych, oraz wynagrodzeń wypłaconych księgowym, doradcom prawnym, rzeczoznawcom i innym konsultantom, których usługi służą doprowadzeniu transakcji przejęcia do skutku. Przy księgowaniu ceny przejęcia nie uwzględnia się ogólnych kosztów administracyjnych, do których zalicza się także koszty utrzymania działu odpowiedzialnego za przejęcia i innych kosztów, które nie mogą być bezpośrednio przyporządkowane do księgowanej transakcji. Koszty te obciążają koszty w rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia.

Ujmowanie możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań

26. Możliwe do zidentyfikowania przejęte aktywa i zobowiązania, które ujmuje się na podstawie ust. 19, odpowiadają aktywom i zobowiązaniom, które istniały w przejętej jednostce na dzień przejęcia, łącznie z wszelkimi zobowiązaniami ujętymi na podstawie ust. 31. Powinny one zostać oddzielnie ujęte na dzień ich przejęcia, wtedy i tylko wtedy, gdy:
- a) istnieje prawdopodobieństwo przepływu (związanych z przejęciem) przyszłych korzyści ekonomicznych lub zasobów zawierających korzyści ekonomiczne z jednostki przejmującej; oraz
 - b) możliwe jest wiarygodne określenie ich ceny nabycia lub wartości godziwej przez jednostkę przejmującą.
27. Aktywa i zobowiązania ujęte na podstawie ust. 26 niniejszego standardu określane są mianem możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań. W zakresie, w jakim przejęte aktywa i zobowiązania nie spełniają tych kryteriów, wpływają one na kwotę wartości firmy lub ujemnej wartości firmy powstającą w wyniku przejęcia jednostki, ponieważ wartość firmy lub ujemną wartość firmy określa się jako wartość końcową, która pozostaje po odjęciu od ceny przejęcia możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań.
28. Do możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań, nad którymi jednostka przejmująca obejmuje kontrolę mogą zaliczać się także aktywa i zobowiązania nie ujęte uprzednio w sprawozdaniu finansowym jednostki przejętej. Może tak się dziać, ponieważ przed dokonaniem przejęcia mogły one nie spełniać warunków koniecznych do ujęcia ich w sprawozdaniu finansowym. Tak jest na przykład w przypadku gdy korzyści podatkowe wynikające ze straty podatkowej poniesionej przez jednostkę przejętą zaczęły spełniać warunki umożliwiające ich ujęcie jako składnika aktywów, na skutek tego, że jednostka przejmująca wypracowuje wystarczający dochód podlegający opodatkowaniu.
29. Z zastrzeżeniem ust. 31, na dzień przejęcia nie należy ujmować zobowiązań, jeśli wynikają one z zamiarów lub działań jednostki przejmującej. Nie należy również ujmować zobowiązań z tytułu przyszłych strat lub innych kosztów, których poniesienia oczekuje się w wyniku przejęcia, niezależnie od tego, czy dotyczą one jednostki przejmującej czy też jednostki przejętej.
30. Zobowiązania, o których mowa w ust. 29, nie są zobowiązaniami jednostki przejętej na dzień przejęcia. W związku z tym nie mają one wpływu na przypisanie ceny przejęcia. Tym niemniej niniejszy standard zawiera jeden szczegółowy wyjątek od tej ogólnej zasady. Wyjątek ten ma zastosowanie, gdy jednostka przejmująca opracowała plany, które dotyczą działalności jednostki przejętej, i zobowiązanie powstaje w bezpośredniej konsekwencji przejęcia. Ponieważ plany te stanowią integralną część planu przejęcia opracowanego przez jednostkę przejmującą, niniejszy standard nakłada na jednostkę gospodarczą wymóg utworzenia rezerwy na wynikające z powyższego koszty (patrz: ust. 31). Dla celów niniejszego standardu możliwe do zidentyfikowania przejęte aktywa i zobowiązania obejmują rezerwy utworzone na podstawie ust. 31. Ustęp 31 określa ściśle warunki, które mają służyć potwierdzeniu, że takie plany rzeczywiście były integralną częścią przejęcia i że w krótkim okresie czasu (po upływie trzech miesięcy od dnia przejęcia lub w dniu zatwierdzenia do publikacji sprawozdania finansowego, w zależności od tego, który z tych dni następuje wcześniej) jednostka przejmująca opracowała plany, których istnienie sprawia, że do jednostki zacznie mieć zastosowanie wymóg utworzenia rezerwy na koszty restrukturyzacji na mocy MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”. Niniejszy standard nakłada ponadto na jednostkę obowiązek rozwiązania takich rezerw, jeśli plan nie został wdrożony w oczekiwany sposób lub w pierwotnie oczekiwanym terminie (patrz: ust. 75), jak również ujawnienia informacji na temat takich rezerw (patrz: ust. 92).

31. Na dzień przejęcia jednostka przejmująca powinna utworzyć rezerwę, która na ten dzień nie stanowiła zobowiązania przejętej jednostki, wtedy i tylko wtedy, gdy przejmująca jednostka:
- a) na dzień przejęcia lub przed tym dniem opracowała główne elementy planu, który przewiduje zakończenie lub ograniczenie rozmiarów działalności prowadzonej przez przejętą jednostkę, który to plan dotyczy:
 - i) świadczeń dla pracowników przejętej jednostki wynikających z zakończenia stosunku pracy,
 - ii) zamknięcia zakładów przejętej jednostki,
 - iii) eliminacji linii produkcyjnych przejętej jednostki, lub
 - iv) rozwiązania umów podpisanych przez przejętą jednostkę, które stały się umowami rodzącymi obciążenia, ponieważ jednostka przejmująca w dniu przejęcia, lub wcześniej poinformowała strony umów o tym, że nastąpi rozwiązanie umowy;
 - b) powiadamiając o głównych elementach planu w dniu przejęcia lub wcześniej wzbudziła uzasadnione oczekiwania wśród osób, na które plan wywiera wpływ, że rzeczywiście plan ten zrealizuje; oraz
 - c) po upływie trzech miesięcy od dnia przejęcia lub w dniu zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji, w zależności od tego, który z tych dni następuje wcześniej, sporządziła na podstawie tych głównych elementów szczegółowy, formalny plan, w którym zawarto co najmniej następujące informacje:
 - i) działalność lub część działalności, której plan dotyczy,
 - ii) główne lokalizacje objęte planem,
 - iii) lokalizację, funkcję i przybliżoną liczbę pracowników, którzy uzyskają świadczenia w zamian za rozwiązanie stosunku pracy,
 - iv) nakłady, jakie zostaną poniesione,
 - v) termin wdrożenia planu.

Wszelkie rezerwy utworzone na podstawie niniejszego ustępu powinny obejmować tylko koszty wynikające z pozycji wymienionych w powyższych lit. a) ppkt i)–iv).

Przypisanie ceny przejęcia

Podejście wzorcowe

32. Możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania ujęte w sprawozdaniu na podstawie ust. 26 powinny zostać wycenione jako suma:
- a) ustalonej na dzień transakcji wymiany wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań przejętych — w zakresie odpowiadającym udziałom jednostki przejmującej otrzymanym w wyniku transakcji wymiany; oraz
 - b) przypadającej na kapitały mniejszości ustalonej przed przejęciem części wartości bilansowej możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań jednostki.

Wszelka wartość firmy lub ujemna wartość firmy powinna zostać zaksięgowana zgodnie z postanowieniami niniejszego standardu.

33. Cenę przejęcia przypisuje się do możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań ujętych w sprawozdaniu na podstawie ust. 26 na podstawie ich wartości godziwych na dzień transakcji wymiany. Jednak cena przejęcia odnosi się tylko do tej części procentowej możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań, które zostały zakupione przez jednostkę przejmującą. W konsekwencji, jeśli jednostka przejmująca nie przejmuje wszystkich udziałów innej jednostki gospodarczej, powstające w ten sposób kapitały mniejszości są wykazywane w części wartości bilansowej możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki zależnej sprzed przejęcia, przypadającej na kapitały mniejszości. Dzieje się tak, ponieważ ta część udziałów, która przypada na kapitały mniejszości, nie wchodzi do transakcji wymiany, której skutkiem jest przejęcie.

Dopuszczone podejście alternatywne

34. Możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania ujęte w sprawozdaniu na podstawie ust. 26 powinny zostać wycenione według ich wartości godziwych na dzień przejścia. Wszelka wartość firmy lub ujemna wartość firmy powinna zostać zaksięgowana na podstawie niniejszego standardu. Jakikolwiek kapitały mniejszości powinny zostać wykazane w części wartości godziwych możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań ujętych w sprawozdaniu na podstawie ust. 26, przypadającej na kapitały mniejszości.
35. Zgodnie z tym podejściem możliwe do zidentyfikowania aktywa netto, nad którymi jednostka przejmująca objęła kontrolę, są wykazywane w wartościach godziwych, niezależnie od tego, czy jednostka przejmująca przejęła cały kapitał, czy tylko część kapitału innej jednostki gospodarczej, czy też bezpośrednio przejęła aktywa. W konsekwencji, jakiegokolwiek kapitały mniejszości powinny zostać wykazane w przypadającej na kapitały mniejszości części wartości godziwych możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki zależnej.

Następujące po sobie zakupy udziałów/akcji

36. Proces przejścia może obejmować więcej niż tylko jedną transakcję wymiany, na przykład kiedy odbywa się etapami poprzez następujące po sobie zakupy akcji na giełdzie papierów wartościowych. W takim przypadku, poszczególne, znaczące zakupy powinny być traktowane jako oddzielne transakcje dla celów ustalenia wartości godziwych możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów i zobowiązań, oraz ustalenia kwoty wszelkiej wartości firmy lub ujemnej wartości firmy dla danej transakcji. Daje to możliwość indywidualnego porównywania ceny przejścia poszczególnych inwestycji z udziałem procentowym jednostki przejmującej w wartościach godziwych możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań nabytych w wyniku każdej ze znaczących transakcji.
37. Jeśli doszło do przejścia poprzez następujące po sobie zakupy udziałów/akcji, to wartości godziwe możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań mogą być różne na każdy kolejny dzień transakcji wymiany. Jeśli wszystkie możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania związane z przejściem są przekształcane do wartości godziwych podczas kolejnych, następujących po sobie zakupów, to wszelkie korekty związane z uprzednio już posiadanymi przez jednostkę przejmującą udziałami /akcjami uważa się za przeszacowanie, i tak też się je księguje.
38. Zanim dana transakcja zostanie zakwalifikowana jako przejście, może być ona wcześniej zakwalifikowana jako inwestycja w jednostce stowarzyszonej i zaksięgowana na podstawie metody praw własności na podstawie MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”. W takim przypadku ustalenie wartości godziwych możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów i zobowiązań oraz ujęcie w sprawozdaniu wartości firmy lub ujemnej wartości firmy teoretycznie przeprowadza się już od daty zastosowania metody praw własności. Jeśli inwestycja wcześniej nie mogła być zakwalifikowana jako inwestycja w jednostce stowarzyszonej, to wartości godziwe możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań ustala się na dzień każdej znaczącej transakcji zakupu, a wartość firmy lub ujemną wartość firmy ujmuje się w sprawozdaniu począwszy od daty przejścia.

Ustalenie wartości godziwych możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów i zobowiązań

39. Przy ustalaniu wartości godziwych przejętych możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań należy kierować się poniższymi wskazówkami:
 - a) przeznaczone do obrotu papiery wartościowe – według ich aktualnej wartości rynkowej;
 - b) nie przeznaczone do obrotu papiery wartościowe – według ich szacunkowej wartości uwzględniającej takie wskaźniki, jak: współczynniki cena/zysk, stopa dywidendy, oczekiwana stopa wzrostu wartości porównywalnych papierów wartościowych jednostek gospodarczych o podobnej charakterystyce;
 - c) należności – według wartości bieżącej należnych kwot, ustalonej przy odpowiednich aktualnych stopach procentowych, pomniejszonych – jeśli zachodzi taka konieczność – o odpisy aktualizujące z tytułu nieściągalnych kwot oraz koszty ich windykacji. Nie wymaga się jednak dyskontowania należności krótkoterminowych, jeśli różnica pomiędzy kwotą nominalną należności, a kwotą zdyskontowaną jest nieistotna;

- d) wartość zapasów:
- i) wartość wyrobów gotowych i towarów – według cen sprzedaży pomniejszych o sumę: a) kosztów zbycia; oraz b) rozsądnej marży zysku za poczynione przez jednostkę przejmującą wysiłki w celu sprzedaży, opartej na zysku uzyskiwanym na sprzedaży podobnych wyrobów gotowych i towarów,
 - ii) wartość produkcji w toku – według cen sprzedaży wyrobów gotowych pomniejszych o: a) koszty dokończenia produkcji; b) koszty zbycia; i c) rozsądną marżę zysku za poczynione wysiłki zakończenia produkcji i sprzedaży, opartą na zysku uzyskiwanym na sprzedaży podobnych wyrobów gotowych, oraz
 - iii) surowce – według aktualnego kosztu odtworzenia;
- e) wartość gruntów i budynków według ich cen rynkowych;
- f) wartość maszyn i urządzeń według ich cen rynkowych zazwyczaj ustalonych na podstawie wyceny rzeczoznawcy. W przypadku braku dowodów umożliwiających wycenę rynkową ze względu na szczególnie charakter maszyn i urządzeń, lub z związku z tym, że pozycje tego rodzaju są rzadko sprzedawane (jeśli nie liczyć ich sprzedaży w ramach kontynuującej działalność zorganizowanej struktury) maszyny i urządzenia wycenia się w wysokości umorzonego kosztu odtworzenia;
- g) wartości niematerialne, zgodne z definicją zawartą w MSR 38 „Wartości niematerialne” według wartości godziwej ustalonej:
- i) na podstawie aktywnego rynku, zgodnego z definicją zawartą w MSR 38, oraz
 - ii) w wypadku braku aktywnego rynku – zgodnie z zasadą, która odzwierciedla kwotę, jaką jednostka zapłaciłaby za dany składnik aktywów w ramach przeprowadzonej na warunkach rynkowych transakcji, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, w oparciu o jak najbardziej właściwe dostępne informacje (patrz: MSR 38 w sprawie dodatkowych wskazówek dotyczących ustalania wartości godziwej składnika wartości niematerialnych nabytego w ramach połączenia jednostek gospodarczych);
- h) aktywa netto z tytułu świadczeń pracowniczych lub zobowiązania związane z określonymi programami świadczeń pracowniczych – według bieżącej wartości zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, pomniejszonej o wartość godziwą wszelkich składników aktywów należących do programów. Składnik aktywów można jednak ująć w sprawozdaniu tylko do takiej wysokości, jaka prawdopodobnie będzie w dyspozycji danej jednostki gospodarczej, w postaci refundacji z programu świadczeń lub obniżki przyszłych składek;
- i) aktywa podatkowe i zobowiązania podatkowe – według wartości korzyści podatkowych wynikających ze strat podatkowych lub z kwot podatków podlegających zapłacie w związku z zyskiem lub stratą netto, ocenianych z perspektywy połączonej jednostki, lub grupy jednostek powstałych w wyniku przejęcia. Kwotę aktywów z tytułu podatku lub zobowiązań podatkowych ustala się po uwzględnieniu skutków podatkowych przekształcenia możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań do wysokości ich wartości godziwej i nie dyskontuje się jej. Aktywa z tytułu podatku obejmują wszelkie składniki aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jednostki przejmującej, które nie zostały ujęte w sprawozdaniu przed połączeniem jednostek gospodarczych, natomiast na skutek połączenia jednostek zaczynają spełniać kryteria ujmowania określone w MSR 12 „Podatek dochodowy”;
- j) dłużne papiery do zapłaty, pożyczki/kredyty długoterminowe, zobowiązania, rozliczenia międzyokresowe bierne i inne roszczenia podlegające zapłacie – według bieżącej wartości kwot służących spłaceniu zobowiązania, którego wysokość ustala się przy pomocy odpowiednich, bieżących stóp procentowych. Nie wymaga się jednak dyskontowania zobowiązań krótkoterminowych, jeśli różnica pomiędzy kwotą nominalną zobowiązania, a kwotą zdyskontowaną jest nieistotna; oraz
- k) umowy rodzące obciążenia oraz inne możliwe do zidentyfikowania zobowiązania przejętej jednostki gospodarczej – według bieżącej wartości kwot do zapłacenia w celu spłacenia obowiązku (zobowiązania), którego wysokość ustala się przy pomocy odpowiednich, bieżących stóp procentowych; oraz
- l) rezerwy na koszty zakończenia lub ograniczenia działalności przejętej jednostki, które ujmuje się zgodnie z ust. 31, w kwocie określonej na podstawie MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”.

W części powyższych wytycznych przyjęto założenie, że wartość godziwa będzie ustalana z zastosowaniem dyskontowania. Jeśli wskazówki nie zawierają odniesień do dyskontowania, oznacza to, że dyskontowanie może, choć nie musi, zostać zastosowane przy ustalaniu wartości godziwych możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań.

40. Jeśli wartość godziwa składnika wartości niematerialnych nie może zostać wyceniona na podstawie aktywnego rynku (zgodnie z definicją zawartą w MSR 38 „Wartości niematerialne”), wysokość kwoty ujętej jako składnik wartości niematerialnych na dzień przejścia ograniczona jest do kwoty, która nie powoduje powstania lub zwiększenia ujemnej wartości firmy, powstającej w wyniku transakcji przejścia (patrz: ust. 59).

Wartość firmy powstająca w wyniku przejścia

Ujmowanie i wycena

41. Wszelkie nadwyżki ceny przejścia nad (wartością) udziału jednostki przejmującej w ustalonych na dzień transakcji wymiany wartościach godziwych możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań, powinny zostać uznane za wartość firmy i ujęte jako składnik aktywów.
42. Wartość firmy powstająca w wyniku przejścia odpowiada kwocie zapłaconej przez jednostkę przejmującą za oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne. Przyszłe korzyści ekonomiczne mogą wynikać z efektu synergii zachodzącego pomiędzy możliwymi do zidentyfikowania, nabytymi aktywami, lub z aktywów, które pojedynczo nie kwalifikują się do ujęcia w sprawozdaniach finansowych, lecz za których przejście jednostka przejmująca jest gotowa zapłacić przy przejściu.
43. Wartość firmy należy wykazać według wartości początkowej (ang. cost) pomniejszonej o umorzenie i wszelkie zakumulowane odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.

Amortyzacja

44. Wartość firmy powinna być amortyzowana w sposób systematyczny, na przestrzeni jej okresu użytkowania. Okres amortyzacji powinien odzwierciedlać najlepszy szacunek okresu, w którym – według przewidywań – jednostka gospodarcza uzyska korzyści ekonomiczne. Przyjmuje się założenie (które jednak w pewnych warunkach może być odrzucone), że okres użytkowania wartości firmy nie przekroczy dwudziestu lat od czasu jej początkowego ujęcia.
45. Stosowana metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać oczekiwania, co do rozkładu uzyskiwania przyszłych korzyści ekonomicznych wynikających z wartości firmy. Należy zastosować metodę liniową, chyba że istnieją przekonujące dowody na to, że inna metoda będzie bardziej odpowiadała danym okolicznościom.
46. Amortyzacja każdego okresu odnoszona jest w ciężar kosztów.
47. Wraz z upływem czasu wartość firmy ulega zmniejszeniu, co stanowi odzwierciedlenie faktu, iż jej potencjał użytkowy ulega zmniejszeniu. W niektórych przypadkach, może wydawać się, że wartość wartości firmy nie zmniejsza się w miarę upływu czasu. Jest tak dlatego, że potencjał uzyskiwania korzyści ekonomicznych, który pierwotnie był przedmiotem zakupu, jest w coraz większym stopniu zastępowany przez potencjał uzyskiwania korzyści ekonomicznych wynikający ze zwiększeń wartości firmy następujących w terminie późniejszym. Innymi słowy, wartość firmy, która została zakupiona, zastępowana jest przez wartość firmy wytworzoną przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie. MSR 38 zabrania ujmowania w sprawozdaniu jako składnika aktywów wartości firmy, która została wytworzona przez jednostkę we własnym zakresie. Dlatego też właściwa jest systematyczna amortyzacja wartości firmy na przestrzeni jak najlepiej oszacowanego okresu jej użytkowania.
48. Do licznych czynników, które należy rozważyć przy szacowaniu okresu użytkowania wartości firmy, zalicza się są:
- rodzaj i przewidywany okres działania przejętej firmy;
 - stabilność i przewidywalny okres funkcjonowania gałęzi przemysłu, do której wartość firmy się odnosi;
 - ogólnie dostępne informacje na temat cech wartości firmy w podobnych firmach i gałęziach przemysłu oraz typowych cyklach funkcjonowania podobnych firm;
 - skutki utraty przydatności produktów, zmiany popytu i inne czynniki gospodarcze dla przejętej firmy;

- e) przewidywany okres zatrudnienia kluczowych pracowników lub grup pracowników, oraz czy przejęta firma mogłaby być efektywnie zarządzana przez inny zespół kierowniczy;
 - f) poziom nakładów na utrzymanie lub finansowania wymaganego do uzyskania przyszłych korzyści ekonomicznych z przejętej firmy oraz możliwości i zamiary jednostki, jeśli chodzi o osiągnięcie takiego poziomu;
 - g) przewidywane działania konkurentów lub potencjalnych konkurentów; oraz
 - h) okres sprawowania kontroli nad przejętą firmą oraz regulacje prawne lub wynikające z umów i przepisów uwarunkowania, które mają wpływ na jej okres użytkowania.
49. Oszacowanie okresu użytkowania wartości firmy jest trudne, ponieważ wartość firmy odpowiada między innymi przyszłym korzyściom ekonomicznym wynikającym z efektu synergii lub z aktywów, które nie mogą zostać oddzielnie ujęte. Szacunki długości okresu użytkowania stają się mniej wiarygodne w miarę wydłużania się tego okresu. Niniejszy standard zakłada, że zwykle okres użytkowania wartości firmy nie przekracza dwudziestu lat, od momentu początkowego jej ujęcia.
50. W rzadkich przypadkach mogą istnieć przekonujące dowody na to, że okres użytkowania wartości firmy będzie odpowiadał pewnemu konkretnemu okresowi, dłuższemu niż dwadzieścia lat. Mimo iż podanie przykładów takich sytuacji jest trudne, może się tak zdarzyć, że wartość firmy będzie w sposób wyraźny powiązana z możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów lub grupą możliwych do zidentyfikowania aktywów, i uzasadnione będzie założenie, że będzie przynosić korzyści jednostce przejmującej przez okres użytkowania możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów lub grupy aktywów. W takich przypadkach odrzuca się założenie, że okres użytkowania wartości firmy nie może przekroczyć dwudziestu lat, a jednostka gospodarcza:
- a) amortyzuje wartość firmy na przestrzeni najlepiej oszacowanego jej okresu użytkowania;
 - b) szacuje wartość odzyskiwalną wartości firmy co najmniej raz na rok, w celu zidentyfikowania konieczności dokonania odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości (patrz: ust. 56); oraz
 - c) ujawnia powody, dla których założenie zostało odrzucone oraz czynniki, które odegrały znaczącą rolę w ustaleniu długości okresu użytkowania wartości firmy [patrz: ust. 88 lit. b)].
51. Okres użytkowania wartości firmy jest zawsze ograniczony. Stan niepewności stanowi uzasadnienie dla oszacowania okresu użytkowania wartości firmy zgodnie z zasadą ostrożności, ale nie usprawiedliwia przyjęcia nierealistycznie krótkiego okresu użytkowania.
52. Rzadko, jeśli w ogóle, będą istniały przekonujące dowody na słuszność przyjęcia innej metody amortyzacji wartości firmy aniżeli metoda liniowa, szczególnie jeśli ta inna metoda będzie skutkowałą powstaniem niższych kwot umorzenia niż metoda liniowa. Metodę amortyzacji stosuje się w sposób ciągły w kolejnych okresach, chyba że zaistniała zmiana w oczekiwanym rozkładzie pozyskiwania korzyści ekonomicznych z wartości firmy.
53. Podczas księgowania przejęcia, mogą zaistnieć okoliczności sprawiające, iż wartość firmy wynikająca z przejęcia nie będzie odzwierciedlała przyszłych korzyści ekonomicznych, których uzyskania spodziewać się może jednostka przejmująca. Przykładowo, od czasu, w którym negocjowano kwotę zapłaty za nabycie mógł nastąpić spadek oczekiwanych przyszłych przepływów środków pieniężnych z możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów netto. W takim przypadku jednostka gospodarcza przeprowadza test sprawdzający, czy nie nastąpiła utrata wartości firmy na podstawie MSR 36 „Utrata wartości aktywów” i odpowiednio ujmuje w sprawozdaniu odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.
54. Okres amortyzacji i metoda amortyzacji powinny zostać zweryfikowane nie rzadziej niż na koniec każdego roku obrotowego. Jeśli oczekiwany okres użytkowania wartości firmy różni się znacząco od poprzednich szacunków, okres umarzania powinien zostać odpowiednio zmieniony. Jeśli nastąpiła znacząca zmiana w oczekiwanym rozkładzie uzyskiwania korzyści ekonomicznych z wartości firmy, metoda taka powinna zostać zmieniona w taki sposób, aby odzwierciedlała ona zmieniony rozkład. Powyższe zmiany powinny zostać ujęte w sprawozdaniu jako zmiany wartości szacunkowych na podstawie MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”, poprzez skorygowanie odpisów amortyzacyjnych dotyczących okresu bieżącego i okresów przyszłych.

Odzyskiwalność wartości bilansowej – odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości

55. Określając, czy nastąpiła utrata wartości firmy, jednostka gospodarcza stosuje MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. W MSR 36 wyjaśnia się, jak jednostka gospodarcza weryfikuje wartość bilansową swoich aktywów, jak ustala wartość odzyskiwalną składnika aktywów, oraz kiedy ujmuje i odwraca odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.
56. Oprócz przestrzegania wymogów zawartych w MSR 36 „Utrata wartości aktywów” jednostka gospodarcza powinna nie rzadziej niż na koniec każdego roku obrotowego, oszacować na podstawie MSR 36 wartość odzyskiwalną wartości firmy, która jest amortyzowana na przestrzeni okresu dłuższego niż dwadzieścia lat od momentu początkowego jej ujęcia, nawet jeśli brakuje przesłanek, by sądzić, iż nastąpiła utrata wartości takiej wartości firmy.
57. Czasami trudno jest określić, czy nastąpiła utrata wartości firmy. Jest tak szczególnie wówczas, gdy posiada ona długi okres użytkowania. W rezultacie niniejszy standard wymaga, jako minimum, obliczenia, raz do roku wartości odzyskiwalnej wartości firmy, jeśli jej okres użytkowania przekracza dwadzieścia lat od momentu jej początkowego ujęcia.
58. Wymóg przeprowadzania raz do roku testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości firmy ma zastosowanie zawsze wówczas, gdy szacunkowy okres użytkowania wartości firmy przekracza dwadzieścia lat od momentu jej początkowego ujęcia. W związku z tym, jeśli okres użytkowania wartości firmy został początkowo oszacowany na okres krótszy niż dwadzieścia lat od początkowego ujęcia, a następnie okres ten jest wydłużony, w wyniku czego przekracza dwadzieścia lat od momentu początkowego ujęcia, jednostka gospodarcza przeprowadza test sprawdzający, czy nastąpiła utrata wartości na podstawie ust. 56 i ujawnia informacje na podstawie ust. 88 lit. b).

Ujemna wartość firmy powstająca w wyniku przejęcia

Ujmowanie i wycena

59. Wszelka nadwyżka, na dzień transakcji wymiany, (wartości) udziału jednostki przejmującej w wartościach godziwych możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań, nad ceną przejęcia, powinna zostać ujęta jako ujemna wartość firmy.
60. Istnienie ujemnej wartości firmy może wskazywać na to, że wartość możliwych do zidentyfikowania aktywów została zawyżona oraz wartość możliwych do zidentyfikowania zobowiązań została zaniżona lub zobowiązania te zostały pominięte. Upewnienie się, że powyższa sytuacja nie zaistniała, jest rzeczą ważną przed ujęciem ujemnej wartości firmy.
61. W zakresie, w jakim ujemna wartość firmy odnosi się do oczekiwanych do poniesienia przyszłych strat i kosztów – które uwzględniono w planie przejęcia opracowanym przez jednostkę przejmującą i które można wiarygodnie wycenić oraz która nie odnosi się do możliwych do zidentyfikowania zobowiązań na dzień przejęcia (patrz: ust. 26) – należy ująć ją (odpowiednią część ujemnej wartości firmy) jako przychód w rachunku zysków i strat w momencie, gdy dojdzie do ujęcia w sprawozdaniu powyższych przyszłych strat i kosztów. Jeśli te możliwe do zidentyfikowania przyszłe straty i koszty nie zostaną ujęte w oczekiwanym terminie, z ujemną wartością firmy należy postąpić zgodnie z ust. 62 a) i b).
62. W zakresie, w jakim ujemna wartość firmy nie odnosi się do oczekiwanych przyszłych strat i kosztów – które można wiarygodnie wycenić na dzień przejęcia – ujemną wartość firmy należy ująć jako przychód w rachunku zysków i strat w następujący sposób:
 - a) kwotę ujemnej wartości firmy nie przekraczającą wartości godziwych przejętych, możliwych do zidentyfikowania aktywów niepieniężnych należy systematycznie ujmować jako przychód na przestrzeni czasu odpowiadającego średniej ważonej pozostającego okresu użytkowania możliwych do zidentyfikowania, przejętych i umarzalnych aktywów; oraz
 - b) nadwyżkę ujemnej wartości firmy ponad wartości godziwe przejętych, możliwych do zidentyfikowania aktywów niepieniężnych, należy bezzwłocznie ująć jako przychód.
63. W zakresie, w jakim ujemna wartość firmy nie odnosi się do oczekiwanych do poniesienia przyszłych strat i kosztów, które uwzględniono w planie przejęcia opracowanym przez jednostkę przejmującą, i które można wiarygodnie wycenić, ujemna wartość firmy jest dochodem ujętym w rachunku zysków i strat w momencie, w którym konsumowane są przyszłe korzyści ekonomiczne zawarte w możliwych do zidentyfikowania umarzalnych aktywach. W odniesieniu do aktywów pieniężnych dochód jest bezzwłocznie ujmowany w rachunku zysków i strat.

Prezentacja

64. Ujemną wartość firmy należy zaprezentować jako kwotę zmniejszającą wartość aktywów jednostki gospodarczej sporządzającej sprawozdanie, w takim samym układzie jak wartość firmy.

Korekty kwoty zapłaty za nabycie uwarunkowane przyszłymi zdarzeniami

65. W przypadku gdy porozumienie dotyczące przejęcia przewiduje dokonanie korekty kwoty zapłaty za nabycie, uwarunkowanej przyszłym zdarzeniem lub większą ilością przyszłych zdarzeń, kwota korekty powinna być uwzględniona w cenie przejęcia na dzień przejęcia, jeśli dokonanie korekty jest prawdopodobne, a jej kwotę można wiarygodnie wycenić.
66. Porozumienia dotyczące przejęcia mogą zezwalać na dokonywanie korekt kwoty zapłaty za nabycie, w wyniku przyszłego zdarzenia lub większej ilości przyszłych zdarzeń. Korekty mogą być uwarunkowane utrzymaniem lub osiągnięciem w przyszłości określonego poziomu dochodów, lub też utrzymaniem się ceny rynkowej papierów wartościowych wyemitowanych w ramach uiszczenia części zapłaty za nabycie.
67. Podczas początkowego księgowania transakcji przejęcia zwykle możliwe jest oszacowanie wszelkich korekt kwoty zapłaty za nabycie i nawet, jeśli towarzyszy temu pewna niepewność, to informacje nie tracą wiarygodności. Jeżeli przyszłe zdarzenia nie wystąpią lub istnieje potrzeba zweryfikowania dokonanych szacunków, cena przejęcia jest korygowana, co wpływa odpowiednio na wartość firmy lub ujemną wartość firmy (w zależności od przypadku).

Późniejsze zmiany ceny przejęcia

68. Cena przejęcia powinna zostać skorygowana, jeżeli zdarzenie warunkowe wpływające na kwotę zapłaty za nabycie nastąpi po dacie przejęcia, sprawiając, iż płatność stanie się prawdopodobna i można będzie wiarygodnie oszacować jej kwotę.
69. Warunki przejęcia mogą przewidywać możliwość dokonania korekty kwoty zapłaty za nabycie w przypadku, gdy już po przejęciu wyniki działalności przejętej jednostki przekroczą uzgodniony poziom lub nie osiągną tego uzgodnionego poziomu. Gdy w późniejszym terminie korekta staje się prawdopodobna i można dokonać wiarygodnego szacunku jej kwoty, jednostka przejmująca traktuje dodatkową zapłatę jako korektę do ceny przejęcia, co wpływa odpowiednio na wartość firmy lub ujemną wartość firmy (w zależności od przypadku).
70. W pewnych przypadkach jednostka przejmująca musi dokonać na rzecz sprzedawcy płatności w późniejszym terminie, które są rekompensatą za zmniejszenie wartości zapłaty za nabycie. Tak się dzieje, kiedy jednostka przejmująca zagwarantowała cenę rynkową papierów wartościowych lub instrumentów dłużnych wyemitowanych jako zapłata i musi dokonać kolejnej emisji papierów wartościowych lub papierów dłużnych w celu przywrócenia początkowo ustalonej ceny przejęcia. W takich przypadkach cena przejęcia nie zwiększa się, a co za tym idzie, nie dokonuje się korekt w wartości firmy lub ujemnej wartości firmy. Wzrost wartości wyemitowanych papierów wartościowych lub instrumentów dłużnych stanowi natomiast zmniejszenie premii lub zwiększenie dyskonta odnoszącego się do początkowej emisji.

Późniejsza identyfikacja lub zmiany wartości możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań ⁽¹⁾

71. Możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania, które zostały przejęte, lecz w momencie początkowego księgowania przejęcia nie spełniają kryteriów umożliwiających oddzielne ujęcie, określonych w ust. 26, powinny zostać ujęte w okresach, w których dojdzie do spełnienia powyższych kryteriów. Wartości bilansowe możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów i zobowiązań powinny zostać skorygowane, jeżeli po przejęciu uzyskano dodatkowe dowody pomagające w oszacowaniu kwot, które zostały przypisane tym możliwym do zidentyfikowania aktywom i zobowiązaniom, kiedy początkowo zaksięgowano przejęcie. Kwota przypisana do wartości firmy lub ujemnej wartości firmy powinna także zostać skorygowana, jeżeli zajdzie taka potrzeba, w zakresie, w jakim:

- a) korekta nie zwiększa wartości bilansowej wartości firmy ponad wartość odzyskiwalną zdefiniowaną w MSR 36 „Utrata wartości aktywów”; oraz

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-22 „Połączenie jednostek gospodarczych” – późniejsze korekty wykazanej początkowo wartości godziwej i wartości firmy.

- b) taka korekta zostanie dokonana przed końcem pierwszego okresu obrotowego, rozpoczętego już po przejęciu (za wyjątkiem ujęcia możliwego do zidentyfikowania zobowiązania zgodnie z ust. 31, dla którego stosuje się ograniczenia czasowe opisane w ust. 31 lit. c);

w innym wypadku korekty możliwych do zidentyfikowania aktywów i pasywów należy ująć jako przychód lub koszt.

72. Możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania jednostki przejętej mogły nie zostać ujęte w momencie przejęcia, ponieważ mogły nie spełniać kryteriów ujmowania przewidzianych dla możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań, lub też jednostka przejmująca mogła nie być świadoma ich istnienia. Podobnie potrzebne może okazać się dokonanie korekty wartości godziwych przypisanych możliwym do zidentyfikowania przejętym aktywom i zobowiązaniom na dzień przejęcia, gdy dostępne staną się dodatkowe dowody pomagające w oszacowaniu wartości tych możliwych do zidentyfikowania aktywów lub zobowiązań na dzień przejęcia. W przypadku ujęcia możliwych do zidentyfikowania aktywów lub zobowiązań (albo korekty wartości bilansowych) po zakończeniu pierwszego okresu obrotowego rozpoczętego już po przejęciu (z wyjątkiem okresów śródrocznych), ujmuje się przychód lub koszt w rachunku zysków i strat, natomiast nie koryguje się wartości firmy lub ujemnej wartości firmy. To ograniczenie w czasie, mimo że zostało wyznaczone arbitralnie, uniemożliwia wprowadzanie korekt wartości firmy lub ujemnej wartości firmy bez ograniczeń czasowych.
73. Zgodnie z ust. 71 wartość bilansową wartości firmy (lub ujemnej wartości firmy) koryguje się jeśli, na przykład, nastąpiła utrata wartości przed końcem pierwszego okresu obrotowego rozpoczynającego się już po przejęciu możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów, a utrata wartości nie odnosi się do specyficznych zdarzeń lub zmian warunków zewnętrznych następujących po dacie przejęcia.
74. Jeżeli po przejęciu, ale przed końcem pierwszego roku obrotowego rozpoczętego już po przejęciu, jednostka przejmująca zda sobie sprawę z istnienia zobowiązań, które istniały już w momencie przejęcia, lub konieczności dokonania odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, która nie dotyczy specyficznych zdarzeń lub zmian warunków następujących po dniu przejęcia, nie można zwiększyć wartości firmy powyżej jej wartości odzyskiwalnej ustalonej zgodnie z MSR 36.
75. Jeżeli rezerwy utworzone na koszty zakończenia lub ograniczenia zakresu działalności przejętej jednostki zostały ujęte na podstawie ust. 31, to rezerwy te powinny zostać odwrócone (rozwiązane) wtedy i tylko wtedy, gdy:
- a) odpływ korzyści ekonomicznych przestał być prawdopodobny; lub
 - b) nie wdrożono szczegółowego, formalnego planu:
 - i) w sposób określony w szczegółowym formalnym planie, lub
 - ii) w okresie czasu ustalonym w szczegółowym formalnym planie.

Takie odwrócenie (rozwiązanie) rezerwy powinno zostać odzwierciedlone jako kwota korygująca wartość firmy lub ujemną wartość firmy (oraz kapitały mniejszości, jeżeli występują), tak aby w związku z tym odwróceniem nie ujmowano ani przychodu, ani kosztu. Skorygowana kwota wartości firmy powinna być w przyszłości amortyzowana na przestrzeni pozostającego okresu użytkowania. Sposób postępowania ze skorygowaną kwotą ujemnej wartości firmy określa ust. 62 lit. a) i b).

76. W przypadku rezerw ujętych na podstawie ust. 31 dokonywanie ich późniejszych korekt zazwyczaj nie jest konieczne, ponieważ przy opracowaniu szczegółowego formalnego planu konieczne jest zidentyfikowanie wydatków, które będą poniesione. Jeżeli nie poniesiono wydatków w przewidzianym okresie, lub nie przewiduje się już ich poniesienia, należy skorygować rezerwę na koszty zakończenia lub ograniczenia zakresu działalności przejętej jednostki, w korespondencji z wartością firmy lub ujemną wartością firmy (i kapitały mniejszości, jeżeli występują). Jeżeli w terminie późniejszym na jednostce zaciąży obowiązek (zobowiązanie), którego ujęcie jest wymagane przez MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”, to jednostka gospodarcza ujmuje z tego tytułu koszt.

ŁĄCZENIE UDZIAŁÓW

Księgowanie łączenia udziałów

77. Łączenie udziałów należy księgować z zastosowaniem metody łączenia udziałów określonej w ust. 78, 79 i 82.

78. Przy stosowaniu metody łączenia udziałów pozycje sprawozdań finansowych łączących się jednostek gospodarczych za okres, w którym dokonuje się łączenie jednostek i za wszelkie okresy ujawnione dla celów porównawczych, powinny zostać włączone do sprawozdań finansowych połączonych jednostek w taki sposób, jak gdyby jednostki te połączyły się z początkiem najwcześniejszego z prezentowanych okresów. Sprawozdanie finansowe jednostki nie powinno uwzględniać łączenia udziałów, którego stroną jest dana jednostka, jeżeli data łączenia udziałów jest późniejsza od najpóźniejszej daty, na którą został sporządzony bilans ujęty w sprawozdaniu.
79. Wszelkie różnice pomiędzy kwotą wykazaną jako wyemitowany kapitał podstawowy powiększoną o wszelkie dodatkowe zapłaty w formie środków pieniężnych lub innych aktywów, a kwotą wykazaną jako przejęty kapitał podstawowy, powinny zostać skorygowane poprzez odpowiednie zmiany w kapitale własnym.
80. Treścią transakcji łączenia udziałów jest to, że nie doszło do przejęcia, natomiast kontynuuje się wzajemne dzielenie ryzyka i korzyści, co miało miejsce już wcześniej, przed połączeniem jednostek gospodarczych. Zastosowanie metody łączenia udziałów pozwala na uznanie tego stanu i przyjęcie takiego rozwiązania księgowego, które umożliwia takie wykazanie połączonych jednostek, jakby istniały nadal oddzielne firmy, lecz obecnie już we wspólnym posiadaniu i wspólnie zarządzane. W związku z powyższym dokonuje się tylko minimalnych zmian przy sumowaniu pozycji indywidualnych sprawozdań finansowych.
81. Ponieważ łączenie udziałów skutkuje powstaniem jednej, połączonej jednostki gospodarczej, jednostka ta powinna zastosować jeden, jednolity zbiór zasad (polityki) rachunkowości. Dlatego też połączona jednostka gospodarcza ujmuje aktywa, zobowiązania i kapitał własny łączących się jednostek według ich dotychczasowej wartości bilansowej, skorygowanej tylko ze względu na dostosowanie do siebie zasad (polityki) rachunkowości łączących się jednostek i zastosowania tych zasad do wszystkich prezentowanych okresów. Nie ujmuje się żadnej nowej wartości firmy czy ujemnej wartości firmy. I analogicznie, skutki wszystkich transakcji przeprowadzonych pomiędzy łączącymi się jednostkami gospodarczymi (niezależnie od tego, czy mają one miejsce przed, czy połączeniu udziałów) są wyłączone przy sporządzaniu sprawozdania finansowego połączonej jednostki.
82. Wydatki poniesione w związku z łączeniem udziałów powinny obciążać koszty w okresie, w którym zostały poniesione.
83. Wydatki poniesione w związku z łączeniem udziałów obejmują opłaty rejestracyjne, wydatki związane z dostarczeniem udziałowcom/akcjonariuszom odpowiednich informacji, wynagrodzenia konsultantów i analityków, płace oraz inne wydatki związane z pracą pracowników zaangażowanych w połączenie jednostek gospodarczych. Wydatki obejmują też wszelkie nakłady lub straty poniesione podczas łączenia działalności poprzednio oddzielnych firm.

WSZYSTKIE POŁĄCZENIA JEDNOSTEK GOSPODARCZYCH

Podatek dochodowy

84. W wielu krajach podejście księgowe do połączeń jednostek gospodarczych może różnić się od podejścia stosowanego zgodnie z odpowiednimi regulacjami dotyczącymi podatku dochodowego. Wszelkie wynikające z powyższego rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywa z tytułu podatku odroczonego należy ująć na podstawie MSR 12 „Podatek dochodowy”.
85. Potencjalne korzyści z przeniesienia straty podatkowej na następne okresy, lub innych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego przejętej jednostki, które nie zostały ujęte przez jednostkę przejmującą w dniu przejęcia jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów, mogą zostać zrealizowane w kolejnych okresach obrotowych. Jeśli tak się stanie, jednostka przejmująca ujmuje w sprawozdaniu uzyskaną w ten sposób korzyść jako dochód na podstawie MSR 12 „Podatek dochodowy”. Ponadto jednostka przejmująca:
- koryguje wartość bilansową brutto kwoty wartości firmy i odnośnego umorzenia do kwot, które zostałyby wykazane, gdyby składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego został ujęty jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów w momencie połączenia jednostek gospodarczych; oraz
 - ujmuje spadek wartości bilansowej netto wartości firmy jako koszt w rachunku zysków i strat.

Procedura ta jednak nie powoduje powstania ujemnej wartości firmy, ani nie zwiększa wartości bilansowej ujemnej wartości firmy.

UJAWNIANIE INFORMACJI

86. W przypadku wszystkich połączeń jednostek gospodarczych w sprawozdaniu finansowym dotyczącym okresu, w którym doszło do połączenia, należy ujawnić następujące informacje:
- nazwy i opis łączących się jednostek gospodarczych;
 - metodę rachunkową zastosowaną przy zaksięgowaniu połączenia;
 - datę wejścia w życie połączenia jednostek gospodarczych dla celów rachunkowych; oraz
 - działalność wynikającą z połączenia jednostek, którą połączona jednostka zdecydowała się zakończyć.
87. W przypadku połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia należy ujawnić następujące dodatkowe informacje w sprawozdaniu finansowym dotyczącym okresu, w którym doszło do połączenia:
- udział procentowy nabytych praw głosu; oraz
 - cenę przejęcia oraz opis uiszczonej zapłaty za nabycie (także takiej, której uiszczenie jest warunkowe).
88. W odniesieniu do wartości firmy w sprawozdaniu finansowym należy ujawnić następujące informacje:
- przyjęty okres (okresy) amortyzacji;
 - jeżeli wartość firmy jest amortyzowana w okresie dłuższym od dwudziestu lat, należy ujawnić przyczyny, dla których odrzucono założenie, że okres użytkowania wartości firmy nie przekroczy dwudziestu lat od momentu początkowego jej ujęcia. Podając te przyczyny, jednostka gospodarcza powinna opisać wszystkie czynniki, które odegrały znaczącą rolę przy ustalaniu okresu użytkowania wartości firmy;
 - jeżeli wartość firmy nie jest amortyzowana zgodnie z metodą liniową – przyjętą metodę oraz powód, dla którego zastosowano właśnie tę metodę w miejsce metody liniowej; oraz
 - pozycję (pozycje) rachunku zysku i strat, w której (w których) uwzględniono amortyzację wartości firmy; oraz
 - uzgodnienie wartości bilansowej wartości firmy, na początek i na koniec okresu wykazując:
 - wartość brutto i umorzenie (łącznie z wszelkimi odpisami aktualizującymi) na początek okresu,
 - wszelkie zwiększenia wartości firmy ujęte w danym okresie,
 - wszelkie korekty wynikające z zidentyfikowanych w terminie późniejszym aktywów i zobowiązań lub zmian wartości możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań,
 - wszelką wartość firmy wyeliminowaną w danym okresie ze sprawozdania ze względu na zbycie całości lub części działalności gospodarczej, do której ta wartość odnosiła się,
 - amortyzację ujętą w danym okresie,
 - odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w danym okresie na podstawie MSR 36 „Utrata wartości aktywów” (jeżeli takowe wystąpiły),
 - odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości odwrócone w danym okresie na podstawie MSR 36 (jeżeli takowe wystąpiły),
 - inne zmiany wartości bilansowej w danym okresie (jeżeli takowe wystąpiły), oraz
 - wartość brutto i umorzenie (łącznie z wszelkimi odpisami aktualizującymi) na koniec okresu.

Nie wymaga się podawania danych porównawczych.

89. Jednostka gospodarcza opisując czynnik (czynniki), który odegrał (które odegrały) znaczącą rolę przy ustalaniu okresu użytkowania wartości firmy, która jest amortyzowana przez okres dłuższy od dwudziestu lat, powinna rozważyć listę czynników wymienionych w ust. 48.
90. Jednostka gospodarcza ujawnia informacje na temat utraty wartości firmy na podstawie MSR 36, jako uzupełnienie wymogów informacyjnych wynikających z ust. 88 lit. e) pkt vi) i vii).
91. W odniesieniu do ujemnej wartości firmy w sprawozdaniu finansowym należy ujawnić następujące informacje:
- w zakresie, w jakim ujemną wartość firmy ujęto w sposób, jaki przewiduje ust. 61, opis, kwotę oraz terminy powstawania przewidywanych przyszłych strat i kosztów;
 - okres (okresy), w którym ujemna wartość firmy ujmowana jest w przychodach;
 - pozycję (pozycje) rachunku strat i zysków, w której ujęto ujemną wartość firmy jako przychód; oraz
 - uzgodnienie wartości bilansowej ujemnej wartości firmy na początek i na koniec okresu wykazując:
 - kwotę brutto ujemnej wartości firmy oraz zakumulowaną kwotę ujemnej wartości firmy ujętej do tej pory w przychodach, na początku okresu,
 - wszelkie zwiększenia ujemnej wartości firmy, ujęte w danym okresie,
 - wszelkie korekty wynikające z późniejszej identyfikacji lub zmian wartości możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań,
 - ujemną wartość firmy wyeliminowaną w danym okresie ze sprawozdania finansowego z tytułu zbycia całości lub części firmy, do której odnosiła się ta wartość,
 - ujemną wartość firmy ujętą jako przychód w danym okresie, z wydzieleniem tej części ujemnej wartości firmy, która została ujęta jako przychód zgodnie z ust. 61 (jeżeli miało to miejsce),
 - inne zmiany wartości bilansowej w trakcie okresu (jeżeli wystąpiły), oraz
 - kwotę brutto ujemnej wartości firmy oraz zakumulowaną kwotę ujemnej wartości firmy ujętej do tej pory w przychodach, na koniec okresu.

Nie wymaga się podawania danych porównawczych.

92. Wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” mają zastosowanie do rezerw ujętych zgodnie z ust. 31 z tytułu zakończenia lub ograniczenia zakresu działalności przejętej jednostki. Rezerwy te należy traktować jako odrębny rodzaj rezerw dla celów ujawniania informacji na podstawie MSR 37. Ponadto należy ujawnić informacje o łącznej kwocie wartości bilansowej tych rezerw dotyczących poszczególnych połączeń jednostek gospodarczych.
93. Jeżeli przy przejęciu wartość godziwa możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań lub zapłata za nabycie mogą być ustalone tylko jako wartości przejściowe na koniec okresu, w którym doszło do przejęcia - to należy poinformować o tym fakcie oraz jego przyczynach. W przypadku dokonywania w terminie późniejszym korekt takich przejściowych wartości godziwych należy ujawnić ten fakt i wyjaśnić przyczyny dokonania korekt w sprawozdaniu finansowym dotyczącego okresu, w którym dokonano korekt.
94. W przypadku połączenia jednostek gospodarczych w formie łączenia udziałów, w sprawozdaniu finansowym dotyczącym okresu, w którym doszło do łączenia udziałów, należy dodatkowo ujawnić następujące informacje:
- opis i liczbę wyemitowanych udziałów/akcji, oraz wielkość procentową udziałów/akcji z prawem głosu każdej z jednostek, wymienionych w celu doprowadzenia do łączenia udziałów;
 - kwoty aktywów i zobowiązań wniesionych przez każdą jednostkę gospodarczą; oraz
 - przychody ze sprzedaży, inne przychody z działalności operacyjnej, pozycje nadzwyczajne oraz zyski lub straty netto każdej jednostki odnotowane przed datą połączenia, które zostały włączone do zysków lub strat netto wykazywanych w sprawozdaniu finansowym połączonej jednostki.

95. Wymogi dotyczące ujawniania ogólnych informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym określa MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych”.
96. W przypadku połączenia jednostek gospodarczych, które weszło w życie po dniu bilansowym, należy ujawnić informacje wymagane w ust. od 86–94. Jeżeli ujawnienie którejs z tych informacji jest niewykonalne ze względów praktycznych, to należy ten fakt ujawnić.
97. W przypadku połączenia jednostek gospodarczych, które weszło w życie po dniu bilansowym, ale przed datą zatwierdzenia do publikacji sprawozdania finansowego jednej z łączących się jednostek, fakt połączenia należy ujawnić, jeżeli ma taką wagę, że zaniechanie ujawnienia tej informacji miałoby wpływ na zdolność użytkowników sprawozdań finansowych do prawidłowej oceny sprawozdań oraz podejmowania decyzji (patrz: MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”).
98. W pewnych okolicznościach połączenie może umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego przez połączoną jednostkę zgodnie z założeniem kontynuacji działalności. Sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z założeniem kontynuacji działalności mogło być niemożliwe dla jednej lub obu łączących się jednostek. Przypadek taki ma miejsce, jeżeli na przykład jednostka gospodarcza mająca trudności z przepływami środków pieniężnych łączy się z jednostką mającą dostęp do ośrodków pieniężnych, które mogą być wykorzystane przez jednostkę, która tych środków potrzebuje. Jeżeli tak się dzieje, stosowne będzie ujawnienie tej informacji w sprawozdaniu finansowym jednostki mającej trudności z przepływami środków pieniężnych.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

99. W dniu, w którym niniejszy standard wchodzi w życie (lub w dniu jego zastosowania, jeśli jest on wcześniejszy), należy zastosować go w sposób określony w poniższych tabelach. We wszystkich przypadkach różnych od tych uwzględnionych w tabelach, niniejszy standard należy zastosować z mocą wsteczną, chyba że jest to, ze względów praktycznych, niewykonalne.
100. Skutki zastosowania niniejszego standardu od jego dnia wejścia w życie (lub wcześniejszego) powinny być ujęte na podstawie MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”, to jest w postaci korekty salda początkowego nie podzielonego zysku lat ubiegłych najwcześniejszego z prezentowanych okresów (podejście wzorcowe przewidziane w MSR 8), albo w postaci korekty zysku lub straty netto bieżącego okresu (dopuszczone podejście alternatywne w MSR 8).
101. W pierwszym rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z niniejszym standardem, jednostka gospodarcza powinna ujawnić informację o przyjętych przepisach przejściowych w przypadkach, gdy przepisy przejściowe niniejszego standardu przewidują możliwość wyboru.

Przepisy przejściowe – Przekształcenie wartości firmy i ujemnej wartości firmy

Okoliczności	Wymogi
1. Połączenie jednostek gospodarczych, które miało formę przejęcia i było wykazane w rocznym sprawozdaniu finansowym za okresy rozpoczynające się przed 1 stycznia 1995 r.	
a) Wartość firmy (ujemna wartość firmy) została odpisana w ciężar kapitałów zapasowych (rezerwowych).	<p>Zaleca się przekształcenie wartości firmy (ujemnej wartości firmy), choć nie jest ono wymagane. Jeżeli przekształca się wartość firmy (ujemną wartość firmy), należy wykonać następujące czynności:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) przekształcić wartość firmy oraz ujemną wartość firmy w odniesieniu do wszystkich przejęć, które nastąpiły przed 1 stycznia 1995 r., ii) ustalić kwotę przypisaną do wartości firmy (ujemnej wartości firmy) na dzień przejęcia na podstawie ust. 41 (59) niniejszego standardu oraz odpowiednio ująć wartość firmy (ujemną wartość firmy), oraz iii) ustalić wartość umorzenia wartości firmy (zakumulowaną kwotę ujemnej wartości firmy ujętej w przychodach) zaksięgowaną od daty przejęcia na podstawie ust. 44–54 (61–63) niniejszego standardu oraz odpowiednio ją ująć.

- | | | |
|--|--|--|
| b) | Wartość firmy (ujemna wartość firmy) została początkowo ujęta jako składnik aktywów (przychody przyszłych okresów), lecz nie w kwocie, która zostałaby jej przypisana na podstawie ust. 41 (59) niniejszego standardu. | <p>Zaleca się przekształcenie wartości firmy (ujemnej wartości firmy), choć nie jest ono wymagane.</p> <p>Jeżeli przekształca się wartość firmy (ujemną wartość firmy), należy zastosować się do takich samych wymogów jak w przypadku okoliczności opisanych powyżej w punkcie 1 lit. a).</p> <p>Jeżeli nie przekształca się wartości firmy (ujemnej wartości firmy), to uznaje się, iż kwota przypisana do wartości firmy (ujemnej wartości firmy) na dzień przejęcia została ustalona prawidłowo. W odniesieniu do ujęcia amortyzacji wartości firmy (ujemnej wartości firmy w przychodach) należy postąpić tak, jak w przypadku poniżej opisanych okoliczności 3 i 4.</p> |
| 2. | | |
| Połączenie jednostek gospodarczych, które miało formę przejęcia i było wykazane w rocznym sprawozdaniu finansowym za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1995 r. i później, choć jednak przed dniem wejścia w życie niniejszego standardu (lub przed dniem zastosowania niniejszego standardu, jeśli jest on wcześniejszy). | | |
| a) | Na dzień przejęcia cena przejęcia przewyższała udział jednostki przejmującej wyrażony w wartościach godziwych możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań. | <p>Jeżeli wartość firmy została ujęta jako składnik aktywów, a kwota do niej przypisana na dzień przejęcia została ustalona zgodnie z ust. 41 niniejszego standardu, należy zastosować takie przepisy przejściowe, jak przepisy przewidziane dla opisanych poniżej okoliczności 3 i 4.</p> <p>W przeciwnym wypadku należy:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) ustalić kwotę, która byłaby przypisana do wartości firmy na dzień przejęcia, jeśli ustalono ją na podstawie ust. 41 niniejszego standardu i odpowiednio ująć wartość firmy, ii) ustalić odnośne umorzenie wartości firmy, które zostałyby ujęte na podstawie MSR 22 (zaktualizowanego w 1993 r.) i odpowiednio je ująć (w MSR zaktualizowanym w 1993 r.) przyjmuje się limit dwudziestoletni), oraz iii) amortyzować wszelką pozostałą część wartości bilansowej wartości firmy na przestrzeni pozostającego okresu jej użytkowania, ustalonego na podstawie niniejszego standardu (podejście takie jak w przypadku wystąpienia okoliczności 4, opisanej poniżej). |
| b) | na dzień przejęcia: | Zaleca się przekształcenie ujemnej wartości firmy, choć nie jest to wymagane. Jeżeli przekształca się ujemną wartość firmy należy: |
| i) | cena przejęcia była niższa, niż udział jednostki przejmującej w wartościach godziwych możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań oraz | <ul style="list-style-type: none"> i) przekształcić ujemną wartość firmy w odniesieniu do wszystkich przejęć, które nastąpiły po 1 stycznia 1995 r., ii) ustalić kwotę, która zostałaby przypisana do ujemnej wartości firmy na dzień przejęcia na podstawie ust. 59 niniejszego standardu oraz odpowiednio ująć ujemną wartość firmy, oraz iii) ustalić odnośną zakumulowaną kwotę ujemnej wartości firmy, która zostałaby ujęta w przychodach na podstawie MSR 22 (zaktualizowanego w 1993 r.) i odpowiednio ująć tę kwotę, oraz iv) ująć wszelką pozostałą część wartości bilansowej ujemnej wartości firmy w przychodach na przestrzeni czasu odpowiadającego średniej ważonej pozostającego okresu użytkowania możliwych do zidentyfikowania, przejętych i umarzalnych aktywów niemonetarnych (podejście takie jak w razie wystąpienia opisanej poniżej okoliczności 4). |
| ii) | wartości godziwe nabytych, możliwych do zidentyfikowania aktywów niemonetarnych zostały zmniejszone, aż do wyeliminowania nadwyżki [podejście wzorcowe na podstawie MSR 22 (zaktualizowanego w 1993 r.)]. | |

	<p>Jeżeli nie przekształca się ujemnej wartości firmy, to uznaje się, iż kwota przypisana wartości ujemnej firmy (jeżeli taka występuje) na dzień przejęcia została ustalona prawidłowo. W odniesieniu do ujęcia ujemnej wartości firmy w przychodach należy postąpić, jak w okolicznościach 3 i 4 opisanych poniżej.</p>
<p>c) Na dzień przejęcia:</p> <p>i) cena przejęcia była niższa, niż udział jednostki przejmującej w wartościach godziwych możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań, oraz</p> <p>ii) wartości godziwe nabytych, możliwych do zidentyfikowania aktywów niemonetarnych nie zostały zmniejszone w celu wyeliminowania nadwyżki [dopuszczone podejście alternatywne na podstawie MSR 22 (zaktualizowanego w 1993 r.)].</p>	<p>Jeżeli ujemna wartość firmy została ujęta, a kwota do niej przypisana na dzień przejęcia została ustalona na podstawie ust. 59 niniejszego standardu, to należy stosować przepisy przejściowe dla ujmowania ujemnej wartości firmy w przychodach w okolicznościach 3 i 4 opisanych poniżej. W przeciwnym wypadku należy:</p> <p>i) ustalić kwotę, która zostałaby przypisana do ujemnej wartości firmy na dzień przejęcia na podstawie ust. 59 niniejszego standardu oraz odpowiednio ująć ujemną wartość firmy,</p> <p>ii) ustalić odnośną zakumulowaną kwotę ujemnej wartości firmy, która zostałaby ujęta w przychodach na podstawie MSR 22 (zaktualizowanego w 1993 r.) i odpowiednio ująć tę kwotę, oraz</p> <p>iii) ująć wszelką pozostałą część wartości bilansowej ujemnej wartości firmy w przychodach na przestrzeni czasu odpowiadającego średniej ważonej pozostającego okresu użytkowania możliwych do zidentyfikowania, przejętych i umarzalnych aktywów niemonetarnych (podejście takie jak w razie wystąpienia opisanej poniżej okoliczności 4).</p>
<p>3. Wartość firmy została ujęta jako składnik aktywów, lecz nie była uprzednio amortyzowana, albo zastosowano zerowe odpisy amortyzacyjne.</p> <p>Ujemna wartość firmy była początkowo ujęta jako odrębna pozycja w bilansie, lecz w późniejszym terminie nie była ujmowana w przychodach, albo uznano, że kwota ujemnej wartości firmy kwalifikująca się do ujęcia w przychodach równa się zeru.</p>	<p>Należy przekształcić wartość bilansową wartości firmy (ujemnej wartości firmy) tak, jakby amortyzacja wartości firmy (kwota ujemnej wartości firmy ujmowana w przychodach) zawsze była ustalana na podstawie niniejszego standardu [patrz: ust. 44–45 (61–63)].</p>
<p>4. Wartość firmy (ujemna wartość firmy) została uprzednio amortyzowana (ujmowana w przychodach).</p>	<p>Nie należy przekształcać wartości bilansowej wartości firmy (ujemnej wartości firmy) ze względu na jakiegokolwiek różnice pomiędzy umorzeniem (zakumulowaną ujemną wartością firmy ujętą w przychodach) w poprzednich latach, a odpowiednimi kwotami obliczonymi na podstawie niniejszego standardu. Należy natomiast:</p> <p>i) amortyzować wszelką wartość bilansową wartości firmy na przestrzeni pozostającego okresu jej użytkowania, ustalonego na podstawie niniejszego standardu (patrz: ust. 44–54), oraz</p> <p>ii) ująć wszelką wartość bilansową ujemnej wartości firmy w przychodach na przestrzeni czasu odpowiadającego średniej ważonej pozostającego okresu użytkowania możliwych do zidentyfikowania, przejętych umarzalnych aktywów niemonetarnych [ust. 62 lit. a)];</p> <p>(to jest wszelkie zmiany należy traktować w taki sam sposób, jak zmiany wartości szacunkowej na podstawie MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu, podstawowe błędy i zmiany zasad rachunkowości”).</p>

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

102. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później. Zalecane jest wcześniejsze stosowanie standardu. Jeżeli jednostka gospodarcza zacznie stosować niniejszy standard przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się przed 1 lipca 1999 r., wówczas jednostka ta powinna:
- ujawnić ten fakt; oraz
 - przyjąć w tym samym czasie następujące standardy: MSR 36 „Utrata wartości aktywów”, MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” oraz „MSR 38 Wartości niematerialne i prawne”.
103. Niniejszy standard zastępuje MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych”, zatwierdzony w 1993 r.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 23
(ZAKTUALIZOWANY W 1993 R.)**

Koszty finansowania zewnętrznego

Niniejszy zaktualizowany Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje MSR 23 „Kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego” zatwierdzony przez Zarząd w marcu 1984 r. Niniejszy zaktualizowany standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1995 r. i później.

Następująca interpretacja SKI dotyczy MSR 23:

— SKI-2 „Spójność” – kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	219
Zakres	219
Definicje	219
Koszty finansowania zewnętrznego – podejście wzorcowe	220
Ujmowanie	220
Ujawnianie informacji	220
Koszty finansowania zewnętrznego – dopuszczone podejście alternatywne	220
Ujmowanie	220
Koszty finansowania zewnętrznego, które mogą być aktywowane	220
Nadwyżka wartości bilansowej dostosowywanego składnika aktywów nad wartością odzyskiwalną	221
Rozpoczęcie aktywowania	221
Zawieszenie aktywowania	222
Zaprzestanie aktywowania	222

Ujawnianie informacji	222
Przepisy przejściowe	222
Data wejścia w życie	222

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu” do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

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 należy stosować 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 nie zaliczonym do zobowiązań.

DEFINICJE

4. Poniższe terminy zostały użyte w standardzie w następującym znaczeniu:

Koszty finansowania zewnętrznego są to odsetki oraz inne koszty poniesione przez jednostkę gospodarczą w związku z pożyczaniem 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 „Rachunkowość leasingu”; 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. Pozostałe inwestycje oraz zapasy produkowane w sposób rutynowy lub wytwarzane w dużych ilościach w sposób powtarzalny w ciągu krótkiego okresu czasu, nie są zaliczane do dostosowywanych składników aktywów. Aktywa, które są gotowe do ich zamierzonego użytkowania lub do sprzedaży z chwilą ich nabycia, także nie zaliczają się do aktywów dostosowywanych.

KOSZTY FINANSOWANIA ZEWNĘTRZNEGO – PODEJŚCIE WZORCOWE

Ujmowanie

7. Koszty finansowania zewnętrznego należy ujmować 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 należy ujawnić zasady (politykę) rachunkowości przyjęte do kosztów finansowania zewnętrznego.

KOSZTY FINANSOWANIA ZEWNĘTRZNEGO – DOPUSZCZONE PODEJŚCIE ALTERNATYWNE

Ujmowanie

10. Koszty finansowania zewnętrznego należy ujmować jako koszty w okresie, w którym je poniesiono, z wyjątkiem kosztów aktywowanych zgodnie z ust. 11.
11. Koszty finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu dostosowywanego składnika aktywów, należy aktywować jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia tego składnika aktywów. Kwotę kosztów finansowania zewnętrznego, która może być aktywowana, należy ustalić zgodnie z niniejszym standardem ⁽¹⁾.
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. Tego typu koszty finansowania zewnętrznego aktywuje się jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów, jeżeli istnieje prawdopodobieństwo, że w przyszłości przyniosą one jednostce gospodarczej korzyści ekonomiczne oraz pod warunkiem, że cenę nabycia lub koszt wytworzenia można określić w wiarygodny sposób. Pozostałe koszty finansowania zewnętrznego są ujmowane 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 by uniknąć, gdyby nie zostały poniesione nakłady na dostosowywany składnik aktywów. Jeżeli jednostka gospodarcza pożycza 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 sprawiać 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 gospodarczej jest centralnie koordynowana. Trudności powstają także wówczas, gdy grupa kapitałowa posługuje się całym wachlarzem instrumentów dłużnych celem uzyskania środków o różnych stopach procentowych i następnie pożycza 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 występowania zmian kursów walut. W związku z powyższym w takich przypadkach 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, należy ustalić jako różnicę między rzeczywistymi kosztami finansowania zewnętrznego poniesionymi z tytułu danej pożyczki lub kredytu w danym okresie a przychodami z tytułu tymczasowego zainwestowania pożyczonych środków.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-2 „Spójność” – kapitalizacja kosztów finansowania zewnętrznego.

16. W wyniku umownych ustaleń dotyczących finansowania dostosowywanego składnika aktywów jednostka gospodarcza 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 pożyczają się bez ściśle określonego celu, a następnie przeznacza na pozyskanie dostosowywanego składnika aktywów, kwotę kosztów finansowania zewnętrznego, które mogą być aktywowane, należy ustalać poprzez zastosowanie stopy kapitalizacji do nakładów poniesionych na ten składnik aktywów. Stopa kapitalizacji powinna stanowić średnią ważoną stopę wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego dotyczących pożyczek i kredytów, stanowiących zobowiązania jednostki gospodarczej 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 stosowanie dla każdej jednostki zależnej średniej ważonej kosztów finansowania zewnętrznego dotyczącej jej własnych pożyczek i kredytów.

Nadwyżka wartości bilansowej dostosowywanego składnika aktywów nad wartością odzyskiwalną

19. Jeżeli wartość bilansowa lub spodziewana ostateczna cena nabycia lub koszt wytworzenia dostosowywanego składnika aktywów przewyższa jego wartość odzyskiwalną lub wartość netto możliwą do uzyskania, wartość bilansową należy obniżyć zgodnie z wymaganiami innych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. W pewnych okolicznościach, zgodnie z innymi Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, cofa się dokonane obniżenia.

Rozpoczęcie aktywowania

20. Aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego jako części ceny nabycia lub kosztu wytworzenia dostosowywanego składnika aktywów należy rozpocząć, gdy:
 - a) ponoszone są nakłady na ten składnik aktywów;
 - b) 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 (patrz: 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, składają się z większej ilości czynności aniżeli tylko z tych, które wiążą się z jego fizyczną budową. Składają się na nie także prace techniczne i administracyjne mające miejsce przed przystąpieniem do fizycznej budowy, takie jak działania podjęte przed rozpoczęciem fizycznej budowy związane z otrzymaniem pozwoleń. 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 podejmowane są działania związane z prowadzeniem tej inwestycji. Jednakże koszty finansowania zewnętrznego poniesione wówczas, gdy grunt nabyty dla celów budowlanych jest utrzymywany bez żadnych towarzyszących temu prac związanych z przyszłą inwestycją, nie mogą być aktywowane.

Zawieszenie aktywowania

23. Aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego powinno zostać zawieszono 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 jednakże zazwyczaj 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. Należy zaprzestać aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego wówczas, gdy zasadniczo wszystkie działania niezbędne do przygotowania dostosowywanego składnika aktywów do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży są 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 jedynymi 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, powinno zaprzestać 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 należy ujawniać:
 - a) zasady (politykę) rachunkowości zastosowane do kosztów finansowania zewnętrznego;
 - b) kwotę kosztów finansowania zewnętrznego aktywowaną w danym okresie; oraz
 - c) 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, zalecane jest skorygowanie sprawozdania finansowego zgodnie z MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”. Inna możliwość przewiduje, że jednostka gospodarcza postępująca zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym powinna aktywować tylko te koszty finansowania zewnętrznego poniesione po dacie wejścia w życie niniejszego standardu, które spełniają kryteria związane z aktywowaniem.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

31. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1995 r. i później.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 24
(PRZEKSZTAŁCONY W 1994 R.)**

Informacje ujawniane na temat podmiotów powiązanych

Niniejszy przekształcony Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje standard pierwotnie zatwierdzony przez Zarząd w marcu 1984 r. Jest on przedstawiony w formie przyjętej dla Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, począwszy od 1991 r. Do pierwotnie zatwierzonego tekstu nie wprowadzono żadnych merytorycznych zmian. Zmianie uległy jedynie niektóre terminy w celu dostosowania ich do obecnie stosowanej przez KMSR (IASB) terminologii.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Zakres	223
Definicje	224
Zagadnienia dotyczące podmiotów powiązanych	225
Ujawnianie informacji	226
Data wejścia w życie	227

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu” do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

ZAKRES

1. Niniejszy standard należy stosować w odniesieniu do podmiotów powiązanych oraz transakcji prowadzonych między jednostką sporządzającą sprawozdanie finansowe oraz podmiotami powiązanymi z tą jednostką. Wymogi niniejszego standardu dotyczą sprawozdania finansowego każdej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe.
2. Niniejszy standard ma zastosowanie tylko do związków zachodzących między podmiotami powiązanymi opisanymi w ust. 3, z zastrzeżeniem ust. 6.
3. Niniejszy standard dotyczy jedynie związków zachodzących między podmiotami powiązanymi opisanymi w poniższych lit. a)–e):
 - a) jednostki gospodarcze, które w sposób bezpośredni lub pośredni poprzez jednego lub więcej pośredników kontrolują, są kontrolowane lub pozostają pod wspólną kontrolą jednostki sporządzającej sprawozdanie (zaliczają się do nich jednostki dominujące grup kapitałowych, jednostki zależne oraz jednostki zależne tej samej grupy kapitałowej);
 - b) jednostki stowarzyszone (patrz: MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”);
 - c) osoby posiadające, w sposób bezpośredni lub pośredni, udział w prawach głosu w jednostce sporządzającej sprawozdanie finansowe, co umożliwia im wywieranie znaczącego wpływu na jednostkę gospodarczą, a także bliscy członkowie rodzin⁽¹⁾ takich osób;
 - d) kluczowy personel kierowniczy, to znaczy osoby posiadające władzę oraz ponoszące odpowiedzialność za planowanie, kierowanie i kontrolowanie działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, łącznie z członkami organu zarządzającego i wyższym kierownictwem oraz bliskimi członkami rodzin takich osób; oraz

⁽¹⁾ Za bliskich członków rodziny osób, o których mowa, uznaje się tych członków rodziny, co do których istnieje przypuszczenie, że mogą wywierać wpływ lub podlegać wpływowi tychże osób w swoich kontaktach z jednostką gospodarczą.

- e) jednostki gospodarcze, w których znaczny udział w prawie głosu mają w sposób bezpośredni lub pośredni osoby wymienione w punktach c) lub d), lub jednostki gospodarcze, na które osoby te mogą wywierać znaczący wpływ. Zaliczają się do nich jednostki gospodarcze będące własnością członków organu zarządzającego lub głównych udziałowców jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe oraz jednostki posiadające członków na kluczowych stanowiskach, wspólnych z jednostką sporządzającą sprawozdanie finansowe.

Przy rozważaniu wszystkich możliwych form związków z podmiotami powiązanymi należy uwzględnić istotę związku, a nie tylko jego formę prawną.

4. Nie wymaga się ujawniania informacji o przeprowadzonych transakcjach:
- a) w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w przypadku transakcji zachodzących wewnątrz grupy kapitałowej;
 - b) w sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, o ile informacje te są udostępniane lub publikowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym;
 - c) w sprawozdaniu finansowym jednostki zależnej będącej w 100 % własnością jednostki dominującej, jeżeli jednostka dominująca zarejestrowana jest w tym samym kraju i składa skonsolidowane sprawozdanie finansowe w tymże kraju; oraz
 - d) w sprawozdaniu finansowym jednostek gospodarczych kontrolowanych przez państwo w przypadku transakcji z innymi jednostkami gospodarczymi kontrolowanymi przez państwo.

DEFINICJE

5. W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Podmiot powiązany – podmioty uznaje się za powiązane ze sobą, jeżeli jeden z podmiotów posiada zdolność kontrolowania drugiego podmiotu lub wywierania znaczącego wpływu na podejmowane przez drugi podmiot decyzje finansowe i operacyjne.

Transakcje z podmiotami powiązanymi — przekazanie środków lub cedowanie obowiązków (zobowiązań) pomiędzy podmiotami powiązanymi, niezależnie od tego, czy transakcje są odpłatne.

Kontrola – stan posiadania, w sposób bezpośredni lub pośredni przez jednostki zależne, więcej niż połowy praw głosu w jednostce gospodarczej lub znaczny udział w prawie głosu oraz władza, uprawniająca na mocy statutu lub umowy, do kierowania polityką finansową i operacyjną zarządzania jednostką gospodarczą.

Znaczący wpływ (dla celów niniejszego standardu) – udział w podejmowaniu decyzji o polityce finansowej i operacyjnej jednostki gospodarczej, ale niekontrolowanie tej polityki. Znaczący wpływ może być wywierany na kilka sposobów, zazwyczaj poprzez organ zarządzający, lecz także, na przykład, poprzez udział w procesie tworzenia polityki, w istotnych transakcjach wewnątrz firmy, w wewnętrznej wymianie personelu kierowniczego oraz poprzez uzależnienie od informacji technicznych. Znaczący wpływ można uzyskać dzięki posiadaniu udziałów, na mocy statutu lub w drodze umowy. W przypadku posiadania udziałów, znaczący wpływ rozumiany jest zgodnie z definicją zawartą w MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”.

6. W kontekście niniejszego standardu za podmioty powiązane nie uznaje się:
- a) dwóch firm tylko z racji tego, iż posiadają wspólnego członka organu zarządzającego, z zastrzeżeniem powyższego ust. 3 lit. d) i e) (konieczne jest natomiast rozważenie możliwości oraz ocena stopnia prawdopodobieństwa tego, że członek organu zarządzającego byłby w stanie wpływać na politykę obydwu firm w zakresie ich wzajemnych stosunków gospodarczych);

- b) i) instytucji lub osób dostarczających źródeł finansowania,
 - ii) związków zawodowych,
 - iii) jednostek użyteczności publicznej,
 - iv) departamentów i agencji rządowych,
- w odniesieniu do ich rutynowych kontaktów z jednostką gospodarczą, z tytułu jedynie tych kontaktów (mimo iż mogą one ograniczać swobodę działania jednostki lub uczestniczyć w jej procesach decyzyjnych); oraz
- c) pojedynczego odbiorcy, dostawcy, udzielającego koncesji, dystrybutora lub agenta, z którym jednostka gospodarcza prowadzi znaczącą część działalności, na mocy istniejącej zależności ekonomicznej.

ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE PODMIOTÓW POWIĄZANYCH

- 7. Związki z podmiotami powiązаныmi są typową cechą działalności gospodarczej. Na przykład, jednostki gospodarcze często prowadzą pewną część swojej działalności za pośrednictwem jednostek zależnych lub jednostek stowarzyszonych oraz nabywają udziały w innych jednostkach gospodarczych – dla celów inwestycyjnych lub handlowych – w proporcjach wystarczających do zapewnienia im, jako firmom inwestującym, sprawowania kontroli lub wywierania znaczącego wpływu na finansowe i operacyjne decyzje podmiotu, w którym inwestycje zostały dokonane.
- 8. Związki z podmiotami powiązаныmi mogą mieć wpływ na sytuację finansową oraz na wyniki działalności operacyjnej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe. Podmioty powiązane mogą zawierać transakcje, których nie zawarłyby podmioty niebędące podmiotami powiązаныmi. Ponadto transakcje między podmiotami powiązаныmi mogą opiewać na inne kwoty, niż miałyby to miejsce w przypadku podmiotów niepowiązanych.
- 9. Na wyniki działalności operacyjnej i na sytuację finansową jednostki gospodarczej może oddziaływać sam fakt istnienia związku z podmiotami powiązаныmi, mimo iż de facto transakcje z podmiotami powiązаныmi nie mają miejsca. Sam fakt istnienia związku może być wystarczający, aby oddziaływać na transakcje jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe z innymi podmiotami. Na przykład, jednostka zależna może zakończyć kontakty z danym partnerem handlowym w chwili nabycia przez jednostkę dominującą innej jednostki zależnej dokonującej tego samego typu transakcji, co ów partner. Inna możliwość przewiduje, że jedna ze stron może wstrzymać pewne działania z powodu pozostawania pod wpływem innej strony - na przykład jednostka dominująca może polecić jednostce zależnej, aby ta nie podejmowała prac badawczych i rozwojowych.
- 10. Ponieważ zarząd jednostki gospodarczej napotyka na nieuniknione trudności przy ustalaniu skutków wpływów, które nie prowadzą do przeprowadzenia transakcji, dlatego niniejszy standard nie wymaga ujawniania informacji na temat tego typu skutków.
- 11. Ujęcie księgowie przekazania środków opiera się zazwyczaj na cenie ustalonej pomiędzy stronami. W przypadku podmiotów niepowiązanych cena ta jest ceną, jaka występowałaby w transakcji przeprowadzonej na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami. Podmioty powiązane mogą dysponować pewnym stopniem swobody przy ustalaniu ceny, którego nie spotyka się w przypadku transakcji między podmiotami niepowiązаныmi.
- 12. Przy ustalaniu cen w transakcjach między podmiotami powiązаныmi stosuje się różnorodne metody.
- 13. Jednym ze sposobów ustalania ceny w transakcjach z podmiotami powiązаныmi jest przyjęcie metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, zgodnie z którą cenę ustala się poprzez odniesienie do porównywalnych towarów sprzedawanych na ekonomicznie porównywalnych rynkach, w drodze transakcji między niepowiązаныmi ze sobą sprzedającym i kupującym. Metodę tę stosuje się często wtedy, gdy dostarczane towary lub świadczone usługi w ramach transakcji z podmiotami powiązаныmi oraz warunki tych transakcji są podobne do tych występujących w typowych transakcjach handlowych. Metodę tę wykorzystuje się także często przy ustalaniu kosztów finansowania.

14. Jeżeli towary są przekazywane pomiędzy powiązаныmi podmiotami przed ich sprzedażą niezależnemu odbiorcy, stosuje się wówczas metodę ceny odsprzedaży. Zgodnie z tą metodą chcąc otrzymać cenę transferową dla odsprzedażającego, cenę odsprzedaży zmniejsza się o marżę stanowiącą kwotę, którą w normalnych warunkach odsprzedażający ustalałby tak, by pokryła jego koszty i zapewniła mu odpowiedni zysk. Powstaje więc problem ustalenia wysokości zapłaty odpowiadającej wkładowi odsprzedażającego w proces odsprzedaży. Powyższą metodę wykorzystuje się także w przypadku przekazywania innych środków takich jak prawa i usługi.
15. Inną metodą jest metoda „koszt plus”, zgodnie z którą dodaje się odpowiednią marżę do kosztów poniesionych przez dostawcę. Mogą wystąpić trudności zarówno w związku z ustaleniem elementów możliwych do przyporządkowania tu kosztów oraz marży. Miernikami pomocnymi w ustaleniu cen transferowych, są porównywalne wskaźniki rentowności sprzedaży lub rentowności zaangażowanego kapitału, uzyskiwane w podobnych branżach.
16. Niekiedy ceny transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi nie są ustalone w oparciu o żadną z metod scharakteryzowanych w ust. 13–15. Niekiedy nie nalicza się żadnej ceny – jak w przykładach bezpłatnego świadczenia usług zarządzania lub w przypadku nieoprocentowanego odroczenia płatności.
17. Niekiedy transakcje nie doszłyby do skutku, gdyby nie istniały związki pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Na przykład firma, która sprzedała dużą część swojej produkcji jednostce dominującej po kosztach, mogłaby nie znaleźć innego nabywcy, gdyby jednostka dominująca nie zakupiła tych towarów.

UJAWNIANIE INFORMACJI

18. W wielu krajach istnieje prawny wymóg ujawniania w sprawozdaniu finansowym informacji na temat istnienia pewnych kategorii podmiotów powiązanych. W szczególności zaś uwagę skupia się na transakcjach z członkami organów zarządzających jednostek gospodarczych, zwłaszcza zaś na ich wynagrodzeniu oraz na zaciąganych pożyczkach, z uwagi na oparty na zaufaniu charakter ich związku z jednostką gospodarczą, jak również na wymóg ujawniania informacji na temat znaczących transakcji jednostki, inwestycji jednostki oraz sald rozliczeń z jednostkami grupy kapitałowej, spółkami stowarzyszonymi oraz z członkami organów zarządzających. MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe oraz inwestycje w jednostkach zależnych” oraz MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” zawierają wymóg ujawniania wykazu znaczących jednostek zależnych oraz jednostek stowarzyszonych. MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości” zawiera wymóg ujawniania nadzwyczajnych zysków i strat oraz pozycji przychodów i kosztów w rachunku zysków i strat, w części dotyczącej działalności gospodarczej, których wielkość, rodzaj bądź znaczenie sprawia, że ich ujawnienie jest istotne dla wyjaśnienia wyników działalności jednostki gospodarczej za dany okres.
19. Poniżej przedstawione zostały sytuacje, w przypadku których przeprowadzenie transakcji z podmiotami powiązаныmi może prowadzić do konieczności ich ujawnienia przez jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe w okresie, którego dotyczy:
 - zakup lub sprzedaż towarów (gotowych lub nie zakończonych),
 - zakup lub sprzedaż nieruchomości i innych aktywów,
 - świadczenie lub korzystanie z usług,
 - umowy ajencyjne,
 - umowy leasingowe,
 - transfer prac badawczych i rozwojowych,
 - umowy licencyjne,
 - finansowanie (łącznie z pożyczkami i wnoszeniem kapitału w gotówce lub wkładem niepieniężnym),
 - gwarancje i zabezpieczenia,
 - kontrakty menadżerskie.

20. Jeżeli związkom z podmiotami powiązаныmi towarzyszy sprawowanie kontroli, związki te należy ujawnić niezależnie od tego, czy przeprowadzono transakcje z powiązаныmi podmiotami czy też nie.
21. W celu umożliwienia czytelnikowi sprawozdania finansowego wyrobienia sobie poglądu na temat wpływu związków z podmiotami powiązаныmi na jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe, odpowiednie jest ujawnienie tych związków z podmiotami powiązаныmi, w przypadku których można mówić o sprawowaniu kontroli, niezależnie od tego, czy przeprowadzono transakcje z podmiotami powiązаныmi.
22. W przypadku przeprowadzenia transakcji z podmiotami powiązаныmi, jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe powinna ujawnić istotę związków z podmiotami powiązаныmi, jak również typy transakcji oraz ich elementy, które są niezbędne dla zrozumienia sprawozdania finansowego.
23. Elementy transakcji niezbędne dla zrozumienia sprawozdania finansowego powinny zazwyczaj zawierać:
- rozmiary transakcji, wyrażone kwotowo lub procentowo;
 - kwoty lub odpowiednie wartości procentowe pozycji nierozliczonych; oraz
 - zasady ustalania cen.
24. Podobne pozycje mogą być ujawniane łącznie, chyba że ich odrębne ujawnienie jest niezbędne dla zrozumienia wpływu transakcji z podmiotami powiązаныmi na sprawozdanie finansowe jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe.
25. Ujawnienie informacji na temat transakcji przeprowadzonych między członkami grupy kapitałowej nie jest konieczne w przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego, ponieważ skonsolidowane sprawozdanie finansowe przedstawia informacje o jednostce dominującej oraz jej jednostkach zależnych w taki sposób, jak gdyby grupa stanowiła jedną jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe. Transakcje z jednostkami stowarzyszonymi rozliczane metodą praw własności nie są eliminowane, a zatem wymagają odrębnego ujawnienia jako transakcje z podmiotami powiązаныmi.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

26. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1986 r. i później.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 26 (PRZEKSZTAŁCONY W 1994 R.)

Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych

Niniejszy przekształcony Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje standard pierwotnie zatwierdzony przez Zarząd w czerwcu 1986 r. Jest on przedstawiony w układzie przyjętym dla Międzynarodowych Standardów Rachunkowości począwszy od 1991 r. Do pierwotnie zatwierdzonego tekstu nie wprowadzono żadnych merytorycznych zmian. Zmianie uległy jedynie niektóre terminy w celu dostosowania ich do obecnie stosowanej przez KMSR (IASB) terminologii.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Zakres	228
Definicje	229
Programy określonych składek	229

Programy określonych świadczeń	230
Aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych	231
Częstotliwość wyceny aktuarialnej	232
Treść sprawozdania	232
Wszystkie programy	233
Wycena aktywów programu	223
Ujawnianie informacji	233
Data wejścia w życie	234

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

ZAKRES

1. Niniejszy standard stosować należy w odniesieniu do sprawozdań programów świadczeń emerytalnych, o ile sporządza 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 Międzynarodowe Standardy Rachunkowości stosują się do sprawozdań programów świadczeń emerytalnych w takim zakresie, w jakim nie zastępuje ich niniejszy standard.
3. Niniejszy standard dotyczy rachunkowości oraz sprawozdawczości programów dla potrzeb wszystkich uczestników traktowanych jako grupa. Nie dotyczy sporządzanych dla poszczególnych uczestników sprawozdań odnośnie ich uprawnień emerytalnych.
4. MSR 19 „Świadczenia pracownicze” poświęcony jest ustalaniu 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. Poniższe terminy stosuje się w niniejszym standardzie w następującym znaczeniu:

Programy świadczeń emerytalnych to porozumienia, w oparciu o które jednostka gospodarcza 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 przez pracodawcę 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 gospodarczej.

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 gospodarczej pełniącej funkcję pracodawcy w celu spełnienia przyszłych obowiązków (zobowiązań) 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 dla potrzeb 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 finansowane są przez jednostki inne niż pracodawcy. Niniejszy standard ma zastosowanie również do sprawozdań tego rodzaju programów.
10. Większość programów świadczeń emerytalnych opiera się na sformalizowanych porozumieniach. Niektóre programy mają charakter nie sformalizowany, stały się jednak w pewnym stopniu obligatoryjne z racji utrwalonej praktyki stosowania przez pracodawców. Niektóre programy pozwalają pracodawcom na ograniczanie zakresu swoich obowiązków (zobowiązań) w ramach programu, jednak potencjalna likwidacja programu może stwarzać problemy z utrzymaniem pracowników. Zarówno sformalizowane, jak i nie sformalizowane 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. Dla potrzeb niniejszego standardu tego typu programy mieszane uznaje się za programy określonych świadczeń.

PROGRAMY OKREŚLONYCH SKŁADEK

13. Sprawozdanie programu określonych składek zawierać powinno zestawienie aktywów netto dostępnych dla potrzeb 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 (zobowiązanie) 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 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 dotyczących programu i uczestnictwa w nim, jak również jego zasad,
 - b) informacje o transakcjach i wynikach inwestycyjnych danego okresu oraz sytuacji finansowej programu na koniec okresu oraz
 - c) opis polityki inwestycyjnej.

PROGRAMY OKREŚLONYCH ŚWIADCZEŃ

17. Sprawozdanie programu określonych świadczeń zawierać powinno:
 - a) zestawienie przedstawiające:
 - i) aktywa netto dostępne dla potrzeb realizacji świadczeń,
 - ii) aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych w podziale na świadczenia nabyte i jeszcze nie nabyte oraz
 - iii) różnicę stanowiącą nadwyżkę lub niedobór lub
 - b) zestawienie aktywów netto dostępnych dla potrzeb realizacji świadczeń, zawierające:
 - i) komentarz ujawniający aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych, w podziale na świadczenia nabyte i jeszcze nie nabyte lub
 - ii) odnośnik do tego komentarza w załączonym raporcie aktuarialnym.

Jeśli na dzień sporządzenia sprawozdania nie dokonano wyceny aktuarialnej, za podstawę należy przyjąć ostatnio dokonaną wycenę oraz podać datę, na którą została dokonana.

18. Dla potrzeb ust. 17 aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń ustalać należy w oparciu o świadczenia przyrządzone w ramach programu, z tytułu dotychczasowego okresu zatrudnienia, wykorzystując bieżący albo przewidywany poziom wynagrodzeń, wraz z ujawnieniem zastosowanej podstawy. Należy także ujawnić skutki ewentualnych zmian założeń aktuarialnych, które wywarły istotny wpływ na aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych.
19. W sprawozdaniu wyjaśnić należy związek zachodzący między aktuarialną wartością bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych a aktywami netto dostępnymi dla potrzeb 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 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,
 - c) informacje aktuarialne stanowiące część sprawozdania lub przedstawione w odrębnym raporcie,
 - 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 przypadającą 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 (zobowiązaniem) 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 o wynagrodzenia końcowe, poziom świadczeń ustala się w oparciu o poziom wynagrodzenia w chwili przejścia na emeryturę lub w okresie bezpośrednio 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 (zobowiązania) 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 (zobowiązania), 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 informacjach finansowych 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, za podstawę przyjęć należy ostatnią dokonaną wycenę oraz ujawnić datę jej przeprowadzenia.

Treść sprawozdania

28. Informacje dotyczące programu określonych świadczeń przedstawia się w jednym z poniżej przedstawionych układów, odzwierciedlających rozmaite sposoby ujawniania i prezentacji informacji aktuarialnych:
- a) w sprawozdaniu zamieszcza się zestawienie aktywów netto dostępnych dla potrzeb realizacji świadczeń, aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych oraz wynikającą stąd nadwyżkę lub niedobór. Sprawozdanie programu zawiera także zestawienie zmian stanu aktywów netto dostępnych dla potrzeb realizacji świadczeń oraz zestawienie zmian aktuarialnej wartości bieżącej przyrzeczonych świadczeń emerytalnych. Sprawozdanie obejmować może również odrębny raport aktuarialny potwierdzający aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych,
 - b) w sprawozdaniu zamieszcza się zestawienie aktywów netto dostępnych dla potrzeb realizacji świadczeń oraz zestawienie zmian stanu aktywów netto dostępnych dla potrzeb realizacji świadczeń. Aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania. Sprawozdanie obejmować może również raport aktuarialny potwierdzający aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych oraz
 - c) w sprawozdaniu zamieszcza się zestawienie aktywów netto dostępnych dla potrzeb realizacji świadczeń oraz zestawienie zmian stanu aktywów netto dostępnych dla potrzeb realizacji świadczeń. Aktuarialną wartość bieżącą świadczeń emerytalnych ujmuje się w odrębnym raporcie aktuarialnym.

Do sprawozdań zamieszczanych 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 ust. 28 a) i 28 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 przezeń ze swoich obowiązków (zobowiązań). Twierdzą oni także, że raporty finansowe powinny być kompletne same w sobie i nie powinny opierać się na towarzyszących im raportach. Zdaniem niektórych, układ opisywany w ust. 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 ust. 28 c) uważają, że aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych nie powinna być wykazywana w zestawieniu aktywów netto dostępnych dla potrzeb realizacji świadczeń, zgodnie z układem opisanym w ust. 28 a), czy nawet ujawniana w informacji dodatkowej, zgodnie z ust. 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 aktuarium 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 przeciwstawiające się przedstawieniu kwoty aktuarialnej wartości bieżącej przyrzeczonych świadczeń emerytalnych. Układy opisane w ust. 28 a) i 28 b) uznaje się zatem za możliwe do przyjęcia zgodnie z niniejszym standardem, podobnie jak układ opisany w ust. 28 c), o ile informacja finansowa 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 wykazywać należy w wartości godziwej. W przypadku zbywalnych papierów wartościowych wartością godziwą jest wartość rynkowa. Jeżeli program posiada inwestycje, których wartości godziwej oszacować nie można, należy ujawnić przyczyny niezastosowania wartości godziwej.
33. W odniesieniu do zbywalnych papierów wartościowych, 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 (zobowiązań) programu lub określonych części programu, wykazywać można w kwotach ostatecznej ceny wykupu, przy założeniu stałej stopy zwrotu do dnia wykupu. Inwestycje, dla których niemożliwe jest oszacowanie wartości godziwej, takie jak 100 % akcji/udziałów w jednostce gospodarczej, wymagają ujawnienia przyczyn niezastosowania wartości godziwej. W wypadku 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 Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości.

Ujawnianie informacji

34. Sprawozdanie programu świadczeń emerytalnych, niezależnie od tego czy jest to program określonych świadczeń, czy program określonych składek, zawierać powinno ponadto następujące informacje:
- a) zestawienie zmian stanu aktywów netto dostępnych dla potrzeb realizacji świadczeń;
 - b) opis ważniejszych zasad rachunkowości; oraz
 - c) 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:
- a) zestawienie aktywów netto dostępnych dla potrzeb realizacji świadczeń, w którym ujawnia się:
 - i) odpowiednio sklasyfikowane aktywa według stanu na koniec okresu;
 - ii) podstawę wyceny aktywów;
 - iii) szczegółowe dane dotyczące pojedynczych inwestycji przekraczających, odpowiednio, 5 % wartości aktywów netto dostępnych dla potrzeb realizacji świadczeń lub 5 % jakiegokolwiek klasy lub rodzaju papierów wartościowych;
 - iv) szczegółowe dane dotyczące inwestycji w jednostce pracodawcy; oraz
 - v) zobowiązania inne niż aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych,

- b) zestawienie zmian stanu aktywów netto dostępnych dla potrzeb realizacji świadczeń, w którym wykazuje się następujące informacje:
 - i) składki pracodawcy,
 - ii) składki pracowników,
 - iii) przychody z inwestycji, takie jak odsetki i dywidendy,
 - iv) pozostałe przychody,
 - v) świadczenia wypłacone lub należne (podzielone na przykład na świadczenia emerytalne, świadczenia na wypadek śmierci i niezdolności do pracy oraz płatności jednorazowe),
 - vi) koszty administracyjne,
 - vii) pozostałe koszty,
 - viii) podatek dochodowy,
 - ix) zyski i straty na sprzedaży inwestycji i zmiany wartości inwestycji, oraz
 - x) przeniesienia z innych programów oraz do innych programów;
 - c) opis polityki finansowania,
 - d) w odniesieniu do programu określonych świadczeń – aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych (ewentualnie w podziale na świadczenia nabyte i jeszcze nie nabyte), 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 do sprawozdania raporcie aktuarialnym, który należy odczytywać wraz z odnośnymi informacjami finansowymi; 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 w ramach informacji finansowej albo w formie odrębnego raportu. 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 pozycji 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 natomiast tylko informacje dotyczące kolejnych zmian.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

37. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych programów świadczeń emerytalnych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1988 r. i później.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 27
(PRZEKSZTAŁCONY W 1994 R.)**

Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych

Niniejszy przekształcony Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje standard pierwotnie zatwierdzony przez Zarząd w czerwcu 1988 r. Jest on przedstawiony w formie przyjętej dla Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, począwszy od 1991 r. Do pierwotnie zatwierdzonego tekstu nie wprowadzono żadnych merytorycznych zmian. Zmianie uległy jedynie niektóre terminy w celu dostosowania ich do obecnie stosowanej przez KMSR (IASB) terminologii.

W grudniu 1998 r. wprowadzono poprawki do ust. 13, 24, 29 i 30 w celu zastąpienia odsyłaczy do MSR 25 „Inwestycje” odsyłaczami do MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.

W październiku 2000 r. wprowadzono poprawki do ust. 13 w celu zapewnienia spójności z zapisami podobnych ust. zawartych w innych odnośnych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości.

Następujące interpretacje SKI dotyczą MSR 27:

- SKI-12 „Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia”
- SKI-33 „Metoda konsolidacji i metoda praw własności – potencjalne prawa głosu i przyporządkowanie udziałów własnościowych”

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Zakres	235
Definicje	236
Sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego	236
Zakres skonsolidowanego sprawozdania finansowego	237
Procedury konsolidacyjne	237
Księgowanie inwestycji w jednostkach zależnych w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej	239
Ujawnianie informacji	240
Data wejścia w życie	240

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu” do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

ZAKRES

1. Niniejszy standard należy stosować przy sporządzaniu i prezentacji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy jednostek gospodarczych kontrolowanych przez jednostkę dominującą.
2. Niniejszy standard należy także stosować przy księgowaniu inwestycji w jednostkach zależnych, w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej.
3. Niniejszy standard zastępuje MSR 3 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe”, z wyjątkiem tych fragmentów standardu, które dotyczą księgowania inwestycji w jednostkach stowarzyszonych (patrz: MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”).
4. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zawiera się w zakresie znaczeniowym terminu „sprawozdanie finansowe” użytego we „Wstępie do Międzynarodowych” Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Z tego względu skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządza się zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości.

5. Niniejszy standard nie dotyczy:
 - a) zasad rachunkowości stosowanych przy połączeniu jednostek gospodarczych i ich wpływu na konsolidację, łącznie z wartością firmy powstałą w związku z połączeniem jednostek gospodarczych (patrz: MSR 22 (zaktualizowany w 1998 r.) „Połączenie jednostek gospodarczych”);
 - b) księgowania inwestycji w jednostkach stowarzyszonych (patrz: MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”); oraz
 - c) księgowania inwestycji we wspólnych przedsięwzięciach (patrz: MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach”).

DEFINICJE

6. W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Kontrola (dla celów niniejszego standardu) jest to zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki gospodarczej w celu czerpania korzyści wynikających z jej działalności.

Jednostka zależna jest to jednostka gospodarcza, która jest kontrolowana przez inną jednostkę (nazywaną jednostką dominującą).

Jednostka dominująca jest to jednostka gospodarcza posiadająca jedną lub więcej jednostek zależnych.

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

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest to sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej sporządzone w taki sposób, jakby było ono sprawozdaniem pojedynczej jednostki gospodarczej.

Kapitały mniejszości stanowią tę część wyników netto uzyskanych z działalności oraz aktywów netto jednostki zależnej, które można przyporządkować do udziałów nienależących (bezpośrednio lub pośrednio za pośrednictwem jednostek zależnych) do jednostki dominującej.

SPORZĄDZANIE SKONSOLIDOWANEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

7. Jednostka dominująca, z wyjątkiem jednostki dominującej omówionej w ust. 8, powinna sporządzić skonsolidowane sprawozdanie finansowe.
8. Jednostka dominująca będąca w 100 % lub prawie w 100 % własnością innej jednostki, nie musi sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, pod warunkiem że w przypadku jednostki dominującej będącej prawie w 100 % własnością innej jednostki dominującej, taka jednostka dominująca uzyska zgodę właścicieli udziałów mniejszości. Tego rodzaju jednostka dominująca powinna ujawnić powody, które przyczyniły się do tego, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone, oraz podać zasady leżące u podstaw ujęcia inwestycji w jednostkach zależnych w jednostkowym sprawozdaniu finansowym. Powinna także ujawnić nazwę oraz siedzibę jednostki dominującej (wyższego szczebla) publikującej skonsolidowane sprawozdanie finansowe.
9. Użytkownicy sprawozdania finansowego jednostki dominującej są zazwyczaj zainteresowani i powinni być poinformowani o sytuacji finansowej, wynikach działalności i zmianach sytuacji finansowej grupy kapitałowej jako całości. Tę potrzebę zaspokajają skonsolidowane sprawozdanie finansowe, które prezentuje informacje finansowe o grupie kapitałowej w takiej formie, jak gdyby stanowiła ona pojedynczą jednostkę gospodarczą, nie uwzględniając prawnej odrębności poszczególnych podmiotów prawnych.
10. Jednostka dominująca będąca w 100 % własnością innej jednostki gospodarczej nie zawsze sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, gdyż sprawozdanie takie może nie być wymagane przez jednostkę dominującą (wyższego szczebla wobec tejże jednostki dominującej), jak również z tego względu, iż potrzeby innych użytkowników mogą być najlepiej zaspokojone przez skonsolidowane sprawozdanie sporządzone przez (wyższego szczebla) jednostkę dominującą. W niektórych krajach jednostka dominująca może także być zwolniona z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli jest prawie w 100 % własnością innej jednostki gospodarczej oraz uzyskała zgodę właścicieli udziałów mniejszości. Własność „prawie w 100 %” oznacza, że jednostka dominująca posiada 90 % lub więcej praw głosu w tej jednostce.

ZAKRES SKONSOLIDOWANEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

11. Jednostka dominująca publikująca skonsolidowane sprawozdanie finansowe powinna objąć konsolidacją wszystkie zagraniczne i krajowe jednostki zależne, z wyjątkiem jednostek, o których mowa w ust. 13.
12. Skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym objęte są wszystkie jednostki gospodarcze kontrolowane przez jednostkę dominującą, z wyjątkiem jednostek zależnych wyłączonych z konsolidacji z powodów przedstawionych w ust. 13. Przyjmuje się, że jednostka dominująca sprawuje kontrolę, jeżeli posiada bezpośrednio lub pośrednio – poprzez swe jednostki zależne – więcej niż połowę praw głosu w danej jednostce gospodarczej, chyba że w wyjątkowych okolicznościach można w sposób oczywisty udowodnić, iż 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 ⁽¹⁾ ⁽²⁾:
- a) dysponuje więcej niż połową praw głosu na mocy umowy z innymi inwestorami;
 - b) posiada zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki gospodarczej na mocy statutu lub umowy;
 - c) posiada zdolność mianowania i usuwania większości członków zarządu lub członków odpowiadającego mu organu zarządzającego; lub
 - d) dysponuje większością głosów na posiedzeniach zarządu lub odpowiadającego mu organu zarządzającego.
13. Jednostka zależna powinna zostać wyłączona z konsolidacji, jeżeli:
- a) kontrola w zamierzeniu ma charakter tymczasowy ze względu na to, że jednostka zależna została nabyta i jest w posiadaniu wyłącznie z zamiarem jej odsprzedaży w bliskiej przyszłości; lub
 - b) działa w warunkach poważnych, długoterminowych ograniczeń w sprawowaniu kontroli, co w znaczący sposób pomniejsza jej zdolność do przekazywania funduszy do jednostki dominującej.
- Jednostki zależne tego typu należy ewidencjonować, zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.
14. Jednostka zależna nie jest wyłączona z konsolidacji, ze względu na fakt, że jej działalność jest odmienna od działalności innych jednostek zależnych znajdujących się w obrębie tej samej grupy kapitałowej. Bardziej wartościowe informacje uzyskuje się dzięki konsolidacji tego rodzaju spółek zależnych oraz ujawnieniu w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym dodatkowych informacji na temat różnych rodzajów działalności spółek zależnych. Na przykład informacje, które należy ujawnić zgodnie z wymogami MSR 14 „Informacje finansowe w podziale na segmenty działalności”, pomagają w wyjaśnieniu znaczenia różnych rodzajów działalności prowadzonych w ramach grupy kapitałowej.

PROCEDURY KONSOLIDACYJNE

15. Sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego polega na połączeniu sprawozdań finansowych 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 na temat grupy kapitałowej w taki sposób, jak gdyby stanowiła ona pojedynczą jednostkę gospodarczą, należy podjąć następujące kroki ⁽³⁾:
- a) dokonać wyłączenia wartości bilansowej inwestycji jednostki dominującej w każdej z jednostek zależnych oraz tej części kapitału własnego spółek zależnych, która odpowiada udziałowi jednostki dominującej (patrz: MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” (zaktualizowany w 1998 r.), który także opisuje sposób ujęcia powstałej stąd wartości firmy);

⁽¹⁾ Patrz: SKI-12 „Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia.”

⁽²⁾ Patrz: SKI-33 „Metoda konsolidacji i metoda praw własności – potencjalne prawa głosu i przyporządkowanie udziałów własnościowych”.

⁽³⁾ Patrz także: SKI-33 „Metoda konsolidacji i metoda praw własności – potencjalne prawa głosu i przyporządkowanie udziałów własnościowych”.

- b) określić i skorygować z zyskiem netto grupy kapitałowej udziały mniejszości w zysku netto skonsolidowanych jednostek zależnych za dany okres sprawozdawczy w celu uzyskania zysku netto przypadającego właścicielom jednostki dominującej; oraz
- c) określić i zaprezentować w skonsolidowanym bilansie, oddzielnie od zobowiązań oraz kapitału własnego jednostki dominującej, udziały mniejszości w aktywach netto skonsolidowanych jednostek zależnych. Udziały mniejszości w aktywach netto składają się z:
- i) wartości akcji/udziałów z dnia pierwotnego połączenia obliczonej zgodnie z MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych”; oraz
 - ii) zmian w kapitale własnym przypadających na udziały mniejszości, począwszy od dnia połączenia.
16. Podatki do uiszczenia przez jednostkę dominującą lub przez jej jednostki zależne z tytułu przekazania jednostce dominującej zysków zatrzymanych jednostek zależnych, księguje się zgodnie z wymogami MSR 12 „Podatek dochodowy”.
17. Salda rozliczeń między jednostkami grupy kapitałowej oraz transakcje zawierane wewnątrz grupy kapitałowej i wynikające stąd niezrealizowane zyski należy w całości wyłączyć. Niezrealizowane straty wynikające z transakcji zawieranych między jednostkami grupy kapitałowej powinny także zostać wyłączone, chyba że niemożliwe jest odzyskanie kosztów.
18. Salda rozliczeń między jednostkami grupy kapitałowej oraz transakcje zawierane wewnątrz grupy kapitałowej w tym sprzedaż, koszty i dywidendę wyłącza się w całości. Niezrealizowane zyski z tytułu transakcji zawieranych wewnątrz grupy kapitałowej, które są ujęte w wartości bilansowej aktywów, takich jak zapasy lub środki trwałe, wyłącza się w całości. Niezrealizowane straty z tytułu transakcji zawieranych wewnątrz grupy kapitałowej, które eliminuje się w celu uzyskania wartości bilansowej aktywów, są także wyłączone, o ile niemożliwe jest odzyskanie ceny nabycia. Różnice czasowe wynikające z wyłączenia niezrealizowanych zysków i strat z tytułu transakcji zawartych wewnątrz grupy kapitałowej, ujmuje się zgodnie z MSR 12 „Podatek dochodowy”.
19. Jeżeli sprawozdania finansowe objęte konsolidacją są sporządzone na różne dni sprawozdawcze, należy dokonać korekt uwzględniających skutki znaczących transakcji lub innych zdarzeń mających miejsce pomiędzy tymi dniami a dniem sporządzenia sprawozdania finansowego przez jednostkę dominującą. W każdym z przypadków różnica pomiędzy dniami sprawozdawczymi nie powinna być większa niż trzy miesiące.
20. Sprawozdania finansowe jednostki dominującej oraz jej jednostek zależnych wykorzystywane do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, są zazwyczaj sporządzane na ten sam dzień. Jeżeli daty sprawozdawcze są różne, często jednostka zależna – dla celów konsolidacji – sporządza sprawozdanie na ten sam dzień, co grupa kapitałowa. Jeżeli jest to niewykonalne ze względów praktycznych, można wykorzystać sprawozdania finansowe sporządzone na różne daty sprawozdawcze, pod warunkiem jednakże, że odstęp czasowy między nimi nie przekracza trzech miesięcy. Zasada ciągłości wymaga, aby długość okresów sprawozdawczych oraz różnica między dniami sprawozdawczymi były jednakowe w każdym okresie.
21. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe należy sporządzać, stosując ujednoczone zasady (politykę) rachunkowości w odniesieniu do podobnych transakcji oraz innych zdarzeń następujących w zbliżonych okolicznościach. Jeżeli zastosowanie ujednoczonych zasad (polityki) rachunkowości przy sporządzaniu sprawozdań finansowych jest niewykonalne ze względów praktycznych, fakt ten powinien zostać ujawniony wraz z podaniem udziału procentowego pozycji, do których w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym zastosowano inne zasady (politykę) rachunkowości.
22. W wielu przypadkach jeżeli członek grupy kapitałowej posługuje się zasadami rachunkowości odmiennymi niż te, które zostały przyjęte w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w stosunku do podobnych transakcji i zdarzeń następujących w zbliżonych okolicznościach, sprawozdanie finansowe tego członka grupy należy skorygować w trakcie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
23. Wyniki działalności jednostki zależnej wlicza się do skonsolidowanego sprawozdania finansowego począwszy od dnia jej przejęcia, to jest dnia, w którym kupującemu faktycznie została przekazana kontrola nad przejmowaną jednostką zgodnie z MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych”. Wyniki działalności sprzedawanej jednostki zależnej wlicza się do skonsolidowanego rachunku zysków i strat aż do dnia sprzedaży, to jest dnia, w którym jednostka dominująca przestaje sprawować kontrolę nad jednostką zależną. Różnica między przychodami ze sprzedaży jednostki zależnej, a wartością bilansową aktywów,

poniejszą o zobowiązania na dzień sprzedaży, jest ujmowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jako zysk lub strata na sprzedaży jednostki zależnej. W celu zapewnienia porównywalności sprawozdań finansowych w kolejnych okresach obrotowych często ujawnia się informacje uzupełniające odnośnie wpływu przejęcia i sprzedaży jednostek zależnych na sytuację finansową na dzień sprawozdawczy oraz na temat wyników za dany okres sprawozdawczy, jak też informacje dotyczące odpowiadających sobie kwot z poprzedniego okresu.

24. Inwestycja w jednostce gospodarczej powinna być księgowana zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”, począwszy od dnia, w którym przestaje ona odpowiadać definicji jednostki zależnej, nie stając się jednak jednostką stowarzyszoną, zgodnie z definicją zawartą w MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”.
25. Wartość bilansową inwestycji począwszy od dnia, w którym przestaje ona być jednostką zależną, traktuje się jako cenę nabycia.
26. Udziały mniejszości powinny być prezentowane w skonsolidowanym bilansie oddzielnie od zobowiązań oraz kapitału własnego jednostki dominującej. Udziały mniejszości w zysku grupy kapitałowej także należy prezentować odrębnie.
27. Straty dotyczące udziałowców mniejszościowych w skonsolidowanej jednostce zależnej mogą przewyższać udziały mniejszości w kapitale własnym tejże jednostki zależnej. Ta nadwyżka strat oraz dalsze straty dotyczące udziałowców i akcjonariuszy mniejszościowych obciążają udziały większości z wyjątkiem sytuacji, kiedy udziałowcy mniejszościowi mają obowiązek (zobowiązanie) i są zdolni do wyrównania strat. Jeżeli w terminie późniejszym jednostka zależna wykazuje osiągnięcie zysków, zyski te przypisuje się w pełnej wysokości do udziałów większościowych, aż do pokrycia strat przypadających na udziały mniejszości, uprzednio przejętych przez udziałowca większościowego.
28. Jeżeli jednostka zależna wyemitowała akcje uprzywilejowane z prawem do dywidendy podlegającej kumulacji, które nie są własnością grupy, jednostka dominująca oblicza swój udział w zyskach lub stratach jednostki zależnej po skorygowaniu go o dywidendy od akcji uprzywilejowanych, niezależnie od tego, czy dywidendy zostały zadeklarowane, czy też nie.

KSIEGOWANIE INWESTYCJI W JEDNOSTKACH ZALEŻNYCH W JEDNOSTKOWYM SPRAWOZDANIU FINANSOWYM JEDNOSTKI DOMINUJĄCEJ

29. W jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej inwestycje w jednostkach zależnych, włączonych do skonsolidowanego sprawozdania finansowego powinny być:
 - a) wykazywane w cenie nabycia;
 - b) rozliczane przy użyciu metody praw własności przedstawionej w MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”; lub
 - c) rozliczane jak aktywa finansowe dostępne do sprzedaży, opisane w MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.
30. Inwestycje w jednostkach zależnych wyłączonych z konsolidacji, powinny być albo:
 - a) wykazywane w cenie nabycia;
 - b) rozliczane przy użyciu metody praw własności przedstawionej w MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”; lub
 - c) rozliczane jak aktywa finansowe dostępne do sprzedaży, opisane w MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.
31. W wielu krajach jednostka dominująca prezentuje jednostkowe sprawozdanie finansowe w celu spełnienia obowiązujących wymogów prawnych lub innego rodzaju wymogów.

UJAWNIANIE INFORMACJI

32. Obok ujawnienia informacji, które są wymagane na mocy ust. 8 i 21, powinny zostać ujawnione następujące informacje:
- a) w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym należy zamieścić wykaz znaczących jednostek zależnych podając ich nazwę, kraj, w którym są zarejestrowane lub mają siedzibę, udział procentowy posiadanych udziałów oraz, jeżeli jest on różny, udział procentowy posiadanych praw głosu,
 - b) w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, tam gdzie ma to zastosowanie:
 - i) przyczyny leżące u podstaw nieobjęcia jednostki zależnej konsolidacją,
 - ii) rodzaj powiązania między jednostką dominującą a jednostką zależną, w której jednostka dominująca bezpośrednio lub pośrednio – przez jednostki zależne – posiada nie więcej niż połowę głosów,
 - iii) nazwę jednostki gospodarczej, w której jednostka dominująca bezpośrednio lub pośrednio – przez jednostki zależne – posiada więcej niż połowę głosów, lecz która z racji braku sprawowania nad nią kontroli nie jest jednostką zależną, oraz
 - iv) wpływ przejęcia i sprzedaży jednostek zależnych na sytuację finansową na dzień sprawozdawczy, na wyniki za okres sprawozdawczy oraz na odpowiadające im kwoty z poprzedniego okresu; oraz
 - c) w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej opis metod przyjętych do ujęcia jednostek zależnych.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

33. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1990 r. i później.

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 28
(ZAKTUALIZOWANY W 2000 R.)**

Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych

MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” został zatwierdzony przez Zarząd w listopadzie 1988 r.

W listopadzie 1994 r. tekst MSR 28 został przekształcony w celu przedstawienia go w zaktualizowanej formie przyjętej dla Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, począwszy od 1991 r. [MSR 28 (przekształcony w 1994 r.)]. Do pierwotnie zatwierdzonego tekstu nie wprowadzono żadnych merytorycznych zmian. Zmianie uległy jedynie niektóre terminy w celu dostosowania ich do obecnie stosowanej przez KMSR (IASB) terminologii.

W lipcu 1998 r. ust. 23 i 24 MSR 28 (przekształconego w 1994 r.) zostały zaktualizowane w celu uzgodnienia ich z zapisami MSR 36 „Utrata wartości aktywów”.

W grudniu 1998 na mocy MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena” wprowadzono poprawki do ust. 7, 12 oraz 14 MSR 28. Poprawki polegają na zastąpieniu odsyłaczy do MSR 25 „Inwestycje” odsyłaczami do MSR 39.

W marcu 1999 r. do ust. 26 wprowadzono poprawki w celu zastąpienia odsyłaczy do MSR 10 „Zdarzenia warunkowe i zdarzenia następujące po dniu bilansowym” odsyłaczami do MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”, oraz w celu dostosowania jego terminologii do terminologii stosowanej w MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”.

W październiku 2000 r. zaktualizowano ust. 8 w celu zapewnienia spójności z zapisami podobnych ust. zawartych w innych odnośnych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, zaś ust. 10 usunięto. Zmiany dotyczące ust. 8 i 10 MSR 28 zaczynają obowiązywać w momencie zastosowania przez jednostkę po raz pierwszy MSR 39.

Następujące interpretacje SKI dotyczą MSR 28:

- SKI-3 „Wyłączenie niezrealizowanych zysków i strat wynikających z transakcji z jednostkami stowarzyszonymi, oraz”
- SKI-20 „Metoda praw własności — ujmowanie strat,”
- SKI-33 „Metoda konsolidacji i metoda praw własności potencjalne prawa głosu i przyporządkowanie udziałów własnościowych”.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Zakres	241
Definicje	241
Znaczący wpływ	242
Metoda praw własności	242
Metoda ceny nabycia	242
Skonsolidowane sprawozdanie finansowe	243
Jednostkowe sprawozdanie finansowe inwestora	243
Stosowanie metody praw własności	244
Odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości	245
Podatek dochodowy	245
Zdarzenia warunkowe	245
Ujawnianie informacji	245
Data wejścia w życie	246

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu” do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

ZAKRES

1. Niniejszy Standard powinien być stosowany dla celów ujęcia inwestycji w jednostkach stowarzyszonych w sprawozdaniu inwestora.
2. Niniejszy standard zastępuje MSR 3 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe” na fragmentach, dotyczących inwestycji w jednostkach stowarzyszonych.

DEFINICJE

3. W niniejszym standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Jednostka stowarzyszona jest to jednostka gospodarcza, na którą inwestor wywiera znaczący wpływ, i która nie jest ani jednostką zależną od inwestora, ani wspólnym przedsięwzięciem z inwestorem.

Znaczący wpływ jest to prawo do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji na temat polityki operacyjnej i finansowej jednostki gospodarczej, w której dokonano inwestycji, nie polegające jednak na sprawowaniu kontroli nad polityką tej jednostki.

Kontrola (dla celów niniejszego standardu) jest to prawo do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki gospodarczej w celu odniesienia korzyści ekonomicznych z jej działalności.

Jednostka zależna jest to jednostka gospodarcza kontrolowana przez inną jednostkę gospodarczą (nazywaną jednostką dominującą).

Metoda praw własności jest to taka metoda rozliczania, według której inwestycja jest początkowo księgowana według ceny nabycia, a następnie po dniu nabycia jej wartość jest korygowana odpowiednio o udział inwestora w zmianach wartości aktywów netto jednostki, w której dokonano inwestycji. Rachunek zysków i strat odzwierciedla udział inwestora w wynikach działalności jednostki, w której dokonano inwestycji.

Metoda ceny nabycia jest to metoda rozliczania, według której inwestycja jest rozliczana według ceny nabycia. W rachunku zysków i strat uwzględnia się przychód z inwestycji tylko do takiej kwoty, jaką inwestor otrzymał z tytułu podziału niepodzielnych zysków wypracowanych przez jednostkę od momentu jej przejścia przez inwestora.

Znaczący wpływ

4. Jeżeli inwestor posiada bezpośrednio (lub pośrednio poprzez jednostki zależne) 20 % lub więcej głosów w jednostce, w której dokonał inwestycji, to zakłada się, że inwestor wywiera znaczący wpływ na jednostkę gospodarczą chyba, że można wyraźnie wykazać, że tak nie jest. ⁽¹⁾ Natomiast jeśli inwestor posiada mniej niż 20 % głosów w danej jednostce (bezpośrednio lub poprzez jednostki zależne), to można założyć, że nie wywiera on na tę jednostkę znaczącego wpływu chyba, że można wyraźnie taki wpływ wykazać. Posiadanie kontrolnego pakietu lub znaczącej części udziałów przez innego inwestora, nie wyklucza możliwości wywierania znaczącego wpływu na daną jednostkę gospodarczą
5. Znaczący wpływ inwestora na jednostkę gospodarczą zwykle przybiera następujące formy:
 - a) zasiadanie w zarządzie lub równorzędnym organie zarządzającym jednostką, w której inwestor dokonał inwestycji,
 - b) udział w tworzeniu strategii działania (policy making) jednostki;
 - c) istotne transakcje pomiędzy inwestorem a jednostką, w której dokonał inwestycji;
 - d) wzajemna wymiana personelu kierowniczego;lub
 - e) udostępnianie informacji technicznych o zasadniczym znaczeniu.

Metoda praw własności

6. Zgodnie z metodą praw własności inwestycja jest księgowana początkowo według ceny nabycia, a wartość bilansowa jest powiększana lub pomniejszana w celu ujęcia udziałów inwestora w zyskach lub stratach jednostki, w której dokonano inwestycji, zanotowanych przez nią po przejściu. 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 danej jednostce gospodarczej, wynikające ze zmian w kapitale własnym jednostki, w której dokonano inwestycji, które nie były ujmowane w rachunku zysków i strat. Zmiany te mogą także wynikać z przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych i inwestycji, z różnic kursowych, oraz z korekt różnic wynikłych z połączenia jednostek gospodarczych ⁽¹⁾.

Metoda ceny nabycia

7. Zgodnie z metodą ceny nabycia inwestor księguje inwestycję w daną jednostkę gospodarczą według ceny nabycia. Inwestor ujmuje przychód tylko do wysokości wypłat, jakie otrzymał z tytułu podziału niepodzielonych zysków wypracowanych przez jednostkę, w której dokonano inwestycji, powstałych po jej przejściu przez inwestora. Otrzymane wypłaty z zysku, które przewyższają te nie podzielone zyski uważane są za zwrot inwestycji i księgowane jako zmniejszenie ceny nabycia inwestycji.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-33: „Metoda konsolidacji i metoda praw własności potencjalne prawa głosu i przyporządkowanie udziałów własnościowych”.

SKONSOLIDOWANE SPRAWOZDANIA FINANSOWE

8. Inwestycja w jednostce stowarzyszonej powinna być rozliczana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według metody praw własności, za wyjątkiem sytuacji, kiedy:
- udziały zostały nabyte i są w posiadaniu inwestora wyłącznie w celu ich późniejszej sprzedaży w najbliższej przyszłości; lub
 - jednostka działa w warunkach poważnych i długoterminowych ograniczeń, które poważnie utrudniają jej możliwość transferu środków do inwestora.

Takie inwestycje należy rozliczać zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.

9. 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 mały związek z wynikami działalności jednostki stowarzyszonej. Ponieważ inwestor wywiera znaczący wpływ na jednostkę stowarzyszoną, jest on w pewnym stopniu odpowiedzialny za wyniki działalności tej jednostki, i co z tego wynika, za zwrot z inwestycji. Inwestor rozlicza się z tej formy zarządzania rozszerzając zakres skonsolidowanego sprawozdania finansowego o swój udział w wynikach jednostki stowarzyszonej, dostarczając w ten sposób dane dotyczące zysków i inwestycji, na podstawie których można obliczyć odpowiednie wskaźniki. W konsekwencji przyjęcie metody prawa własności prowadzi do zawarcia większej ilości informacji w sprawozdaniach odnośnie aktywów netto i zysku netto inwestora.
10. Ustęp został usunięty.
11. Inwestor powinien zaniechać stosowania metody praw własności od momentu, kiedy:
- przestaje wywierać znaczący wpływ na jednostkę stowarzyszoną, choć zachowuje (w całości lub częściowo) swoje inwestycje; lub
 - dalsze stosowanie metody praw własności nie jest właściwe, gdyż jednostka stowarzyszona działa w warunkach poważnych i długoterminowych ograniczeń, które znacząco zmniejszają możliwości transferu środków do inwestora.

Wartość bilansowa inwestycji od momentu zaniechania stosowania metody praw własności powinna być uważana za cenę nabycia.

JEDNOSTKOWE SPRAWOZDANIE FINANSOWE INWESTORA

12. Inwestycja w jednostkę stowarzyszoną, uwzględniona w jednostkowym sprawozdaniu finansowym inwestora, który publikuje także skonsolidowane sprawozdania finansowe, niebędąca w posiadaniu wyłącznie w celu jej zbycia w najbliższej przyszłości, powinna być:
- wykazywana w cenie nabycia;
 - księgowana zgodnie z metodą praw własności opisaną w niniejszym standardzie; lub
 - księgowana jak składnik aktywów finansowych dostępny do sprzedaży, opisany w MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.
13. Sporządzanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych samo z siebie nie zwalnia inwestora z konieczności sporządzania jednostkowych sprawozdań finansowych.
14. Inwestycja w jednostkę stowarzyszoną uwzględniona w sprawozdaniu finansowym inwestora, który nie publikuje skonsolidowanych sprawozdań finansowych powinna być:
- wykazywana w cenie nabycia;
 - księgowana zgodnie z metodą praw własności opisaną w niniejszym standardzie, jeżeli metoda praw własności byłaby właściwa dla jednostki stowarzyszonej w przypadku publikowania przez inwestora skonsolidowanych sprawozdań finansowych; lub

- c) księgowana zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena” jak składnik aktywów finansowych dostępny do sprzedaży, lub jak składnik aktywów finansowych przeznaczony do obrotu, zgodnie z definicjami zawartymi w MSR 39.
15. Inwestor, który dokonał inwestycji w jednostkę stowarzyszoną, może nie publikować skonsolidowanych sprawozdań finansowych, ponieważ może nie posiadać jednostek zależnych. W takim przypadku inwestor powinien zapewnić takie same informacje dotyczące swoich inwestycji w jednostki stowarzyszone, jak jednostki gospodarcze publikujące skonsolidowane sprawozdania finansowe.

STOSOWANIE METODY PRAW WŁASNOŚCI

16. Wiele procedur właściwych dla metody praw własności jest zbliżonych do procedur konsolidacyjnych przedstawionych w MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych”. Co więcej, wiele zasad leżących u podstaw procedur konsolidacji używanych przy przejmowaniu jednostki zależnej jest stosowanych przy operacjach nabywania inwestycji (udziałów) w jednostkach stowarzyszonych⁽¹⁾.
17. Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych są rozliczane zgodnie z metodą praw własności od dnia, w którym dana jednostka spełnia wymogi definicji jednostki stowarzyszonej. Przy nabyciu inwestycji (udziałów) wszelkie różnice (zarówno dodatnie, jak i ujemne) pomiędzy ceną nabycia a udziałem inwestora w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki stowarzyszonej należy rozliczać zgodnie z postanowieniami MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych”. Należy dokonać odpowiednich korekt do udziału inwestora w zyskach lub stratach, po nabyciu inwestycji, celem uwzględnienia:
- a) amortyzacji aktywów podlegających umorzeniu, opartej na ich wartości godziwej; oraz
 - b) amortyzacji różnicy pomiędzy ceną nabycia inwestycji a udziałem inwestora w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki stowarzyszonej.
18. Stosując metodę praw własności, inwestor powinien użyć najbardziej aktualnego i dostępnego sprawozdania finansowego jednostki stowarzyszonej, zwykle jest ono sporządzane na ten sam dzień, co sprawozdanie finansowe inwestora. W przypadku, kiedy dni bilansowe inwestora i jednostki stowarzyszonej są różne, jednostki stowarzyszone często przygotowują sprawozdania dla użytku inwestora na ten sam dzień, co sprawozdanie finansowe inwestora. Jeżeli jest to ze względów praktycznych niewykonalne, można użyć sprawozdań finansowych sporządzonych na różne dni bilansowe. Zasada ciągłości nakazuje, aby długość trwania okresów sprawozdawczych i wszelkie różnice w zakresie dni bilansowych zachowywały ciągłość z okresu na okres.
19. W przypadku użycia sprawozdań finansowych o różnych dniach bilansowych, powinno się sporządzić korekty uwzględniające skutki wszelkich znaczących zdarzeń lub transakcji pomiędzy inwestorem a jednostką stowarzyszoną, które miały miejsce pomiędzy dniem bilansowym sprawozdania finansowego jednostki stowarzyszonej, a dniem bilansowym sprawozdania inwestora.
20. Sprawozdanie finansowe inwestora zwykle przygotowuje się w oparciu o jednorodne zasady rachunkowości dla zdarzeń lub transakcji występujących w podobnych okolicznościach. W wielu przypadkach, jeżeli jednostka stowarzyszona stosuje zasady rachunkowości, inne od zasad przyjętych przez inwestora dla zdarzeń lub transakcji występujących w podobnych okolicznościach, dokonuje się odpowiednich korekt w sprawozdaniu finansowym jednostki stowarzyszonej, gdy są one używane przez inwestora stosującego metodę praw własności. Jeśli ustalenie wysokości tych korekt jest ze względów praktycznych niewykonalne, to należy tę informację ujawnić.
21. Jeżeli jednostka stowarzyszona wyemitowała uprzywilejowane, zakumulowane akcje które zostały wykupione przez innych akcjonariuszy, to inwestor powinien obliczyć swój udział w zyskach lub stratach po uwzględnieniu korekt z tytułu dywidendy od akcji uprzywilejowanych, niezależnie od tego, czy zadeklarowano taką dywidendę.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-3 „Wyłączenie niezrealizowanych zysków i strat wynikających z transakcji z jednostkami stowarzyszonymi”.

22. Jeżeli inwestor stosuje metodę praw własności i jego udział w stratach jednostki stowarzyszonej jest równy lub przewyższa wartość bilansową inwestycji, to inwestor po prostu przestaje uwzględniać swój udział w dalszych stratach. Inwestycja jest wykazywana w wartości zerowej. Dodatkowe straty uwzględniane są w takiej wysokości, w jakiej inwestor zobowiązał się, lub dokonał płatności w imieniu jednostki stowarzyszonej w celu wypełnienia obowiązków (zobowiązań) jednostki stowarzyszonej, które inwestor gwarantował, lub co do których w inny sposób się zobowiązał. 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 ⁽¹⁾.

Odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości

23. Jeżeli istnieją przesłanki wskazujące na to, że mogło dojść do utraty wartości inwestycji w jednostce stowarzyszonej, jednostka (inwestująca) powinna zastosować MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Ustalając wartość użytkową inwestycji, jednostka gospodarcza powinna oszacować:

- a) swój udział w wartości bieżącej oszacowanych przyszłych przepływów środków pieniężnych, które według przewidywań zostaną wytworzone przez całość jednostki, w której dokonano inwestycji, włącznie z przepływami środków pieniężnych z działalności tej jednostki i wpływami środków pieniężnych pochodzącymi z ostatecznej sprzedaży inwestycji; lub
- b) wartość bieżącą oszacowanych przyszłych przepływów środków pieniężnych, z tytułu dywidend z inwestycji i z tytułu ostatecznej sprzedaży inwestycji.

Przy przyjęciu odpowiednich założeń, obydwie metody dadzą takie same wyniki. Jakakolwiek wynikająca z powyższego utrata wartości inwestycji powinna zostać przypisana zgodnie z MSR 36. Dlatego w pierwszej kolejności należy ją przypisać do nierozliczonej wartości firmy (patrz: ust. 17).

24. Wartość odzyskiwalną inwestycji w jednostce stowarzyszonej należy oceniać odrębnie dla każdej jednostki stowarzyszonej z wyjątkiem sytuacji, gdy dalsze utrzymywanie w posiadaniu danej jednostki stowarzyszonej nie powoduje powstania wpływów środków pieniężnych, które byłyby wyraźnie niezależne od wpływów pochodzących z innych aktywów jednostki gospodarczej sporządzającej sprawozdanie.

PODATEK DOCHODOWY

25. Podatek dochodowy powstały z tytułu inwestycji w jednostki stowarzyszone należy rozliczać zgodnie z MSR 12 „Podatek dochodowy”.

ZDARZENIA WARUNKOWE

26. Zgodnie z MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” inwestor powinien ujawnić następujące informacje:

- a) swój udział w zobowiązaniach warunkowych i zobowiązaniach inwestycyjnych jednostki stowarzyszonej, co do których jest także zobowiązany warunkowo oraz
- b) zobowiązania warunkowe wynikające z solidarnej odpowiedzialności inwestora za zobowiązania jednostki stowarzyszonej.

UJAWNIANIE INFORMACJI

27. Należy ujawnić następujące informacje:

- a) odpowiedni wykaz i opis znaczących jednostek stowarzyszonych włącznie z proporcją posiadanych udziałów, a jeżeli te różnią się od proporcji w prawach głosu, to także rozkład praw głosu; oraz
- b) metody użyte przy ujęciu tych inwestycji.

28. Inwestycje w jednostki stowarzyszone rozliczane przy pomocy metody praw własności powinny być klasyfikowane jako aktywa długoterminowe i ujawniane w oddzielnych pozycjach bilansu. Udział inwestora w zysku lub stracie z tytułu tych inwestycji powinien być ujawniany jako oddzielna pozycja w rachunku zysków i strat. Także informacje na temat udziału inwestora w jakichkolwiek pozycjach nadzwyczajnych lub dotyczących wcześniejszych okresów powinny być odrębnie ujawniane.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-20 „Metoda praw własności — ujmowanie strat”.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

29. Za wyjątkiem ust. 23 i 24 niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1990 r. i później.
30. Ustępy 23 i 24 stosuje się w momencie rozpoczęcia stosowania MSR 36, czyli przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później, chyba że stosowanie MSR 36 rozpoczęto w odniesieniu do wcześniejszych okresów.
31. Ustępy 23 i 24 niniejszego standardu zostały zatwierdzone w lipcu 1998 r. i zastąpiły ust. 23 i 24 MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” (przekształconego w 1994 r.).

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 29
(PRZEKSZTAŁCONY W 1994 R.)**

Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji

Niniejszy przekształcony Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje standard pierwotnie zatwierdzony przez Zarząd w kwietniu 1989 r. Jest on przedstawiony w formie przyjętej dla Międzynarodowych Standardów Rachunkowości począwszy od 1991 r. Do pierwotnie zatwierdzonego tekstu nie wprowadzono żadnych merytorycznych zmian. Zmianie uległy jedynie niektóre terminy w celu dostosowania ich do obecnie stosowanej przez KMSR (IASB) terminologii.

Następujące interpretacje SKI dotyczą MSR 29:

- SKI-19 „Waluta sprawozdawcza – wycena i prezentacja sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 21 i MSR 29”,
- SKI-30 „Waluta sprawozdawcza – przeliczenie waluty wyceny na walutę prezentacji”.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Zakres	247
Przekształcenie sprawozdań finansowych	247
Sprawozdania finansowe oparte na koszcie historycznym	248
Bilans	248
Rachunek zysków i strat	249
Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto	249
Sprawozdania finansowe oparte na aktualnej cenie nabycia	250
Bilans	250
Rachunek zysków i strat	250
Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto	250
Podatki	250
Rachunek przepływów pieniężnych	250
Dane porównawcze	250

Skonsolidowane sprawozdania finansowe	250
Wybór i stosowanie ogólnego indeksu cen	251
Gospodarki, które wydoły się z hiperinflacji	251
Ujawnianie informacji	251
Data wejścia w życie	251

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu” do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

ZAKRES

- Niniejszy standard powinien być stosowany w odniesieniu do podstawowych sprawozdań finansowych (włącznie ze skonsolidowanymi sprawozdaniami finansowymi) wszystkich jednostek gospodarczych, które prowadzą sprawozdawczość w walucie gospodarki ogarniętej hiperinflacją.
- 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 czasu – nawet w tym samym okresie obrotowym – są mylące.
- 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 będzie 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:
 - 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;
 - ogół społeczeństwa wyraża kwoty pieniężne nie w walucie lokalnej, ale w innej relatywnie stabilnej walucie obcej. Także ceny mogą być podawane w walucie obcej;
 - 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;
 - stopy procentowe, wynagrodzenia i ceny są powiązane z indeksacją cen; oraz
 - skumulowana stopa inflacji z okresu trzech lat zbliża się lub przekracza wartość 100 %.
- Wskazane byłoby przyjęcie niniejszego standardu w tym samym czasie przez wszystkie jednostki gospodarcze sporządzające sprawozdania w walucie kraju o gospodarce hiperinflacyjnej. Niemniej jednak standard stosuje się do sprawozdań finansowych jednostek gospodarczych od momentu rozpoczęcia okresu sprawozdawczego, w którym jednostki te stwierdzają zaistnienie hiperinflacji w kraju, w którego walucie sporządzają sprawozdanie.

PRZEKSZTAŁCENIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

- 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.
- W większości krajów podstawowe 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 gospodarcze prezentują podstawowe sprawozdania finansowe w oparciu o zasadę aktualnej ceny nabycia, która odzwierciedla skutki zmian konkretnych cen posiadanych aktywów.

7. W gospodarce hiperinflacyjnej sprawozdania finansowe niezależnie od tego, czy opierają się na metodzie kosztu historycznego czy aktualnej cenie nabycia, są użyteczne tylko wtedy, gdy sporządza się je używając jednostek miary obowiązujących na dzień bilansowy. Tak więc postanowienia niniejszego standardu należy stosować do podstawowych sprawozdań finansowych sporządzanych przez jednostki gospodarcze w walucie gospodarki hiperinflacyjnej. Nie jest dozwolona prezentacja informacji wymaganych zgodnie z niniejszym standardem w formie suplementu do nie przekształconych sprawozdań finansowych. Ponadto nie zaleca się oddzielnej prezentacji sprawozdań finansowych przed dokonaniem przekształcenia.
8. Sprawozdania finansowe jednostki gospodarczej sporządzane w walucie gospodarki hiperinflacyjnej, niezależnie od tego, czy opierają się na metodzie kosztu historycznego czy aktualnej ceny nabycia, powinny być wyrażone 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, powinny być także wyrażone w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy.
9. Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto powinna skorygować przychód netto i zostać oddzielnie ujawniona.
10. Przekształcenie sprawozdań finansowych zgodnie z postanowieniami niniejszego standardu wymaga zastosowania pewnych procedur oraz dokonania własnej oceny. Konsekwencja stosowania tych samych procedur i sposób dokonywania ocen w kolejnych okresach ma większe znaczenie, aniżeli precyzja w ustalaniu kwot prezentowanych w przekształconych sprawozdaniach finansowych.

Sprawozdania finansowe oparte na koszcie historycznym

Bilans

11. Kwoty bilansowe, które nie zostały jeszcze wyrażone w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy, przekształcane są na podstawie ogólnego indeksu cen.
12. Pozycje pieniężne nie są przekształcane, 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, np.: indeksowane obligacje i pożyczki, są korygowane 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 są wykazywane w wartościach obowiązujących na dzień bilansowy (w wartości netto możliwej do uzyskania czy wartości rynkowej), dlatego też nie są one przekształcane. Natomiast wszystkie pozostałe pozycje niepieniężne należy przekształcić.
15. Większość pozycji niepieniężnych wykazywana jest 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 są przekształcane poczynając od dnia ich zakupu. Zapasy półproduktów i wyrobów gotowych przekształcane są 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 wartości tych pozycji, jako podstawą do dalszego 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 rzadkich przypadkach konieczne może być posłużenie się szacunkami opartymi na przykład na zmianach w kursie wymiany waluty, w której sporządzono sprawozdanie finansowe, 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 powinny być przekształcone począwszy od dnia przeszacowania.
19. Przekształconą wartość pozycji niepieniężnej należy obniżyć zgodnie z odpowiednim Międzynarodowym Standardem Rachunkowości, 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, wartość 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 gospodarcza, w której dokonano inwestycji, i która jest ujmowana w sprawozdaniu według metody praw własności, może sporządzać sprawozdanie w walucie gospodarki hiperinflacyjnej. Bilans oraz rachunek zysków i strat jednostki gospodarczej, 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 gospodarczej, w której dokonano inwestycji wyrażone jest w walucie obcej, należy je przeliczyć po kursach zamknięcia.
21. Wpływ inflacji jest zwykle ujmowany w kosztach finansowania zewnętrznego. Nie jest właściwe ani przekształcanie nakładów na środki trwałe i wartości niematerialne 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 gospodarcza 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, należy aktywa te przekształcić począwszy od dnia płatności, a nie od dnia ich zakupu.
23. MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych” pozwala jednostce gospodarczej na włączanie różnic kursowych z tytułu finansowania zewnętrznego do wartości bilansowej aktywów w wypadku bardzo wysokiej i niedawnej dewaluacji. Taka praktyka nie jest właściwa, jeżeli dana jednostka gospodarcza sporządza sprawozdania w walucie gospodarki hiperinflacyjnej, i jeżeli wartość bilansową danego składnika aktywów przekształca się począwszy od dnia jego nabycia.
24. Na początku pierwszego okresu stosowania niniejszego standardu należy przekształcić składniki kapitału własnego (za wyjątkiem nie podzielonego wyniku lat ubiegłych oraz wszelkich nadwyżek z aktualizacji wyceny aktywów), stosując ogólny indeks cen, począwszy od dat, w których kapitały te zostały wniesione, lub powstały w inny sposób. Wszelkie nadwyżki z aktualizacji wyceny aktywów powstałe w ubiegłych okresach powinny zostać wyeliminowane. Przekształcony, niepodzielony wynik lat ubiegłych wynika ze wszystkich pozostałych kwot w przekształconym bilansie.
25. Pod koniec pierwszego okresu stosowania standardu, jak i w okresach kolejnych, należy przekształcić wszystkie składniki kapitału własnego właściciela stosując ogólny indeks cen począwszy od początku okresu, lub od momentu, w którym kapitały te zostały wniesione (jeżeli zostały wniesione później). Informację o zmianach kapitału własnego właściciela 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 należy przekształcić 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 gospodarcza posiadająca nadwyżki aktywów pieniężnych nad zobowiązaniami pieniężnymi traci siłę nabywczą, natomiast jednostka gospodarcza 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 ust. 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 wykazywane według aktualnych cen nabycia nie są przekształcane, ponieważ są one już wyrażone w jednostkach miary obowiązujących na dany dzień bilansowy. Inne pozycje bilansu są przekształcane zgodnie z treścią ust. 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 amortyzacja księgowane są według wartości aktualnych w momencie zużycia (zasobów przez jednostkę), natomiast sprzedaż i inne koszty księgowane są według kwot pieniężnych określonych na chwilę ich dokonania/poniesienia. Dlatego też wszystkie kwoty powinny zostać przekształcone na jednostki miary obowiązujące na dzień bilansowy, z zastosowaniem ogólnego indeksu cen.

Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto

31. Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto jest ujmowana w sprawozdaniu zgodnie z ust. 27 i 28. Jednak rachunek zysków i strat oparty o aktualne ceny nabycia może już uwzględniać korektę odzwierciedlającą wpływ zmian cen na pozycje pieniężne, zgodnie z treścią ust. 16 MSR 15 „Informacje odzwierciedlające skutki zmian cen”. Korekta taka stanowi część zysku lub straty wynikającej z sytuacji pieniężnej netto.

Podatki

32. Przekształcenie sprawozdań finansowych zgodnie z postanowieniami niniejszego standardu może prowadzić do powstania różnic pomiędzy przychodem do opodatkowania a wynikiem finansowym brutto. Różnice te powinny być zaksięgowane 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, należy przekształcić z zastosowaniem ogólnego indeksu cen w taki sposób, aby porównywane sprawozdania finansowe były prezentowane w jednostkach miary obowiązujących na końcu okresu sprawozdawczego. Informacje, które są ujawniane w odniesieniu do wcześniejszych okresów powinny również być prezentowane w jednostkach miary obowiązujących na końcu okresu sprawozdawczego.

Skonsolidowane sprawozdania finansowe

35. Jednostka dominująca, która sporządza sprawozdanie w walucie gospodarki hiperinflacyjnej może posiadać jednostki zależne również sporządzające sprawozdania w walucie gospodarki hiperinflacyjnej. Sprawozdania finansowe każdej takiej jednostki powinny być przekształcone z zastosowaniem ogólnego indeksu cen danego kraju, w walucie, w której sporządzane są sprawozdania, przed włączeniem ich do skonsolidowanego sprawozdania finansowego ogłaszanego przez jednostkę dominującą. W przypadku, gdy jednostka zależna jest jednostką zagraniczną, jej przekształcone sprawozdania finansowe należy przeliczyć po kursach zamknięcia. Zagadnieniom związanym ze sprawozdaniami finansowymi jednostek zależnych, które nie sporządzają sprawozdań w walutach poddanych hiperinflacji zajmuje się MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”.

36. Jeżeli konsolidacja obejmuje sprawozdania finansowe sporządzane na różne dni bilansowe, to wszystkie pozycje, zarówno pieniężne, jak i niepieniężne, powinny być przekształcone 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, należy zastosować ogólny indeks cen odzwierciedlający zmiany w ogólnej sile nabywczej. Zaleca się, aby wszystkie jednostki gospodarcze sporządzające sprawozdania w tej samej walucie stosowały ten sam indeks cen.

GOSPODARKI, KTÓRE WYDOBYŁY SIĘ Z HIPERINFLACJI

38. Jeżeli gospodarka, w której działa jednostka gospodarcza, wydobędzie się z hiperinflacji i jednostka ta zaniecha sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych zgodnie z niniejszym standardem, to powinna ona traktować kwoty wyrażone w jednostkach miary obowiązujących w ubiegłym okresie sprawozdawczym, jako podstawę określenia wartości bilansowej w swoich kolejnych sprawozdaniach finansowych.

UJAWNIANIE INFORMACJI

39. Należy ujawnić następujące informacje ⁽¹⁾:
- a) fakt przekształcenia sprawozdań finansowych i danych porównawczych z ubiegłych okresów z powodu zmian w ogólnej sile nabywczej waluty sprawozdania finansowego oraz, że w wyniku powyższego wyrażone są w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy,
 - b) wybór metody: czy sprawozdania finansowe są sporządzane z zastosowaniem metody kosztów historycznych czy aktualnych cen nabycia oraz
 - c) 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 sprawozdaniach finansowych. Ich intencją jest także zapewnienie informacji niezbędnych dla rozumienia tych zasad i wynikających z tego kwot.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

41. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1990 r. i później.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 30 (PRZEKSZTAŁCONY W 1994 R.)

Ujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych banków i podobnych instytucji finansowych

Niniejszy przekształcony Międzynarodowy Standard Rachunkowości zastępuje standard pierwotnie zatwierdzony przez Zarząd w czerwcu 1990 r. Jest on przedstawiony w formie przyjętej dla Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, począwszy od 1991 r. Do pierwotnie zatwierdzonego tekstu nie wprowadzono żadnych merytorycznych zmian. Zmianie uległy jedynie niektóre terminy w celu dostosowania ich do obecnie stosowanej przez KMSR (IASB) terminologii.

W 1998 r. zmieniono ust. 24 i 25 MSR 30. Poprawki polegają na zastąpieniu odsyłaczy do MSR 25 „Inwestycje” odsyłaczami do MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.

W 1999 r. wprowadzono poprawki do ust. 26, 27, 50 i 51 MSR 30. Poprawki te polegają na zastąpieniu odsyłaczy do MSR 10 „Zdarzenia warunkowe i zdarzenia następujące po dniu bilansowym” odsyłaczami do MSR 37 „Rezerwy”, Zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe oraz dostosowują terminologię MSR 30 do terminologii stosowanej w MSR 37.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-30 „Waluta sprawozdawcza – przeliczenie waluty wyceny na walutę prezentacji”.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Zakres	252
Wprowadzenie	253
Zasady (polityka) rachunkowości	253
Rachunek zysków i strat	253
Bilans	255
Zobowiązania warunkowe i promesy zobowiązań w tym pozycje pozabilansowe	256
Zapadalność aktywów i wymagalność zobowiązań	257
Koncentracja aktywów i zobowiązań oraz pozycji pozabilansowych	258
Straty na kredytach i pożyczkach	258
Ogólne ryzyko bankowe	259
Zabezpieczenia na aktywach	260
Działalność powiernicza	260
Transakcje z podmiotami powiązanymi	260
Data wejścia w życie	261

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

ZAKRES

1. Niniejszy standard powinien być stosowany dla celów sporządzania sprawozdań finansowych przez banki i podobne instytucje finansowe (zwane dalej „bankami”).
2. Dla celów niniejszego standardu termin „bank” oznacza wszystkie instytucje finansowe, których jednym z zasadniczych rodzajów działalności jest przyjmowanie depozytów i zaciąganie pożyczek z zamiarem udzielania kredytów i dokonywania inwestycji, prowadzące działalność na podstawie przepisów prawa bankowego lub przepisów o podobnym charakterze. Postanowienia niniejszego standardu dotyczą tych jednostek gospodarczych niezależnie od tego, czy używają one nazwy „bank”.
3. Na całym świecie banki stanowią znaczący i wpływowy dział gospodarki. Większość osób fizycznych i instytucji korzysta z usług banków, deponując w nich wkłady lub zaciągając kredyty lub pożyczki. Banki odgrywają wiodącą rolę w podtrzymywaniu zaufania do systemu monetarnego dzięki swym ścisłym związkom z organami regulacyjnymi i administracją centralną oraz ze względu na przepisy, jakie te instytucje nakładają na banki. Z tych względów dobra kondycja banków, a w szczególności ich wypłacalność i płynność, oraz względnie niski poziom ryzyka towarzyszący różnym rodzajom ich działalności są przedmiotem znacznego, powszechnego zainteresowania. Działalność, a więc i wymogi dotyczące rachunkowości i sprawozdawczości banków, różni się od działalności innych jednostek gospodarczych. W niniejszym standardzie uwzględniono specyfikę potrzeb banków. W standardzie zawarto ponadto zalecenie umieszczania w sprawozdaniu finansowym komentarzy na temat takich zagadnień jak zarządzanie płynnością i ryzykiem oraz ich kontrola.
4. Niniejszy standard uzupełnia inne Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, które także mają zastosowanie do banków z wyjątkiem przypadków gdy w danym standardzie wyraźnie wyłączono banki z zakresu jego stosowania.

5. Postanowienia niniejszego standardu mają zastosowanie przy sporządzaniu jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków. Jeżeli prowadzenia działalności bankowej podejmuje się grupa kapitałowa, to postanowienia niniejszego standardu stosuje się do skonsolidowanego sprawozdania finansowego tej grupy.

WPROWADZENIE

6. Użytkownicy sprawozdania finansowego banku potrzebują przydatnych, wiarygodnych i porównywalnych informacji, które pomogą im w ocenie sytuacji finansowej banku i wyników jego działalności, a dzięki temu – w podejmowaniu decyzji ekonomicznych. Potrzebują oni także informacji pozwalających im na lepsze zrozumienie specyfiki działalności danego banku. Użytkownicy potrzebują takich informacji mimo że bank podlega nadzorowi ze strony organów regulujących jego działalność i dostarcza im informacji nie zawsze dostępnych dla ogółu społeczeństwa. Dlatego informacje ujawniane przez bank w sprawozdaniu finansowym powinny być wystarczająco wyczerpujące, by zaspokoić potrzeby użytkowników, choć naturalnie stawiane w tym względzie wymagania wobec kierownictwa nie powinny przekraczać pewnych rozsądnych granic.
7. Użytkownicy sprawozdania finansowego banku są zainteresowani jego płynnością i wypłacalnością oraz ryzykiem związanym z aktywami i Zobowiązaniami ujętymi w bilansie, jak również pozycjami pozabilansowymi. Płynność polega na zapewnieniu dostępności odpowiednich środków finansowych, które pokryją zapotrzebowanie na środki wynikające z wycofania depozytów i zaspokojenie promes zobowiązań finansowych innego typu w terminie ich wymagalności. Wypłacalność polega na utrzymaniu nadwyżki aktywów nad zobowiązaniami i tym samym odpowiedniej wysokości kapitału własnego banku. Bank narażony jest na ryzyko (utruty) płynności oraz na ryzyko wynikające ze zmian kursów walutowych, zmian stóp procentowych, zmian cen rynkowych i niewywiązania się kontrahentów z ich zobowiązań. Takie ryzyko może znaleźć odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym, jednak użytkownicy uzyskają pełniejszy jego obraz, gdy kierownictwo opatrzy sprawozdanie komentarzem, w którym przedstawiony zostanie opis sposobu zarządzania ryzykiem związanym z działalnością banku i kontroli nad nim.

ZASADY (POLITYKA) RACHUNKOWOŚCI

8. Banki stosują różne metody ujmowania i wyceny pozycji w sprawozdaniach finansowych. Choć harmonizacja tych metod jest pożądana, nie wchodzi jednak w zakres niniejszego standardu. Aby zapewnić zgodność z MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, i tym samym zapewnić użytkownikom możliwość zrozumienia zasad sporządzania sprawozdania finansowego przez bank, należy ujawnić informacje dotyczące zasad (polityki) rachunkowości mających zastosowanie do następujących zagadnień:
 - a) ujmowanie w sprawozdaniu głównych rodzajów przychodów (patrz: ust. 10 i 11);
 - b) wycena inwestycyjnych (lokacyjnych) i handlowych papierów wartościowych (patrz: ust. 24 i 25);
 - c) rozróżnienie między transakcjami i innymi zdarzeniami, które powodują ujęcie aktywów i zobowiązań w bilansie, a transakcjami i innymi zdarzeniami, które powodują jedynie powstanie zobowiązań warunkowych i promes zobowiązań (patrz: ust. 26 do 29);
 - d) zasady ustalania strat poniesionych na kredytach i pożyczkach oraz z tytułu odpisania nieściągalnych kredytów i pożyczek (patrz: ust. 43 i 49); oraz
 - e) zasady ustalania wysokości odpisów na ogólne ryzyko bankowe oraz sposób ich księgowania (patrz: ust. 50 i 52).

Niektóre z tych zagadnień są przedmiotem dotychczas opublikowanych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, inne natomiast zostaną uregulowane w późniejszym terminie.

RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT

9. Bank powinien przedstawić rachunek zysków i strat, w którym pogrupowano według rodzaju i ujawniono kwoty głównych kategorii przychodów i kosztów.

10. Oprócz spełnienia wymogów innych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego banku należy ujawnić co najmniej następujące pozycje przychodów i kosztów:
 - przychody z tytułu odsetek i przychody o podobnym charakterze,
 - koszty odsetek i podobne koszty,
 - przychody z tytułu dywidend,
 - przychody z tytułu opłat i prowizji,
 - koszty opłat i prowizji,
 - wynik na handlowych papierach wartościowych,
 - wynik na inwestycyjnych (lokacyjnych) papierach wartościowych,
 - wynik z pozycji wymiany,
 - pozostałe przychody operacyjne,
 - straty na kredytach i pożyczkach,
 - ogólne koszty administracyjne, oraz
 - pozostałe koszty operacyjne.
11. Do głównych kategorii przychodów uzyskiwanych z działalności bankowej należą odsetki, prowizje i opłaty otrzymane za świadczone usługi i przychody z transakcji na rynkach pieniężnych i walutowych. Każdą kategorię przychodów ujawnia się oddzielnie, aby użytkownicy informacji mogli ocenić wyniki działań prowadzonych przez bank. Informacje te są ujawniane dodatkowo, oprócz informacji wynikających z wymogów dotyczących ujawniania źródeł przychodów, zawartych w MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”.
12. Do głównych kategorii kosztów ponoszonych w działalności bankowej należą odsetki, prowizje, straty na kredytach i pożyczkach, odpisy z tytułu aktualizacji wartości bilansowej inwestycji i ogólne koszty administracyjne. Każdą kategorię kosztów ujawnia się oddzielnie, aby użytkownicy informacji mogli ocenić wyniki działań prowadzonych przez bank.
13. Nie należy kompensować ze sobą pozycji przychodów i kosztów, z wyjątkiem transakcji zabezpieczających oraz aktywów i zobowiązań, które zostały skompensowane zgodnie z ust. 23.
14. Kompensowanie pozycji innych niż transakcje zabezpieczające lub aktywa i Zobowiązania, które zostały skompensowane zgodnie z ust. 23, uniemożliwia użytkownikom ocenę wyników poszczególnych rodzajów działalności prowadzonej przez bank oraz rentowności poszczególnych grup aktywów.
15. Zyski i straty wynikające z wymienionych poniżej transakcji podaje się zazwyczaj w kwotach netto:
 - a) zbycie i zmiany wartości bilansowej handlowych papierów wartościowych;
 - b) zbycie inwestycyjnych (lokacyjnych) papierów wartościowych; oraz
 - c) transakcje na rynku walutowym.
16. Przychody z tytułu odsetek i koszty odsetek ujawniane są oddzielnie w celu zapewnienia lepszego zrozumienia struktury i przyczyn zmian wyniku z tytułu odsetek.
17. Wynik z tytułu odsetek jest funkcją zarówno stóp procentowych, jak i wysokości kwot udzielonych kredytów i pożyczek oraz zebranych wkładów. Kierownictwo powinno przedstawić komentarz dotyczący średnich stóp procentowych, średniej wartości aktywów pracujących i średniej wartości zobowiązań oprocentowanych w danym okresie. W niektórych państwach administracja centralna udziela pomocy bankom, lokując w nich depozyty i zawierając porozumienia kredytowe z zastosowaniem stóp procentowych znacznie niższych niż obowiązujące na rynku. W takich przypadkach kierownictwo w swoim komentarzu często ujawnia wielkość tego typu depozytów i porozumień kredytowych oraz ich wpływ na wynik finansowy netto.

BILANS

18. Bank powinien przedstawić bilans, w którym pogrupowano aktywa i zobowiązania według rodzajów i uszeregowano pod kątem porównywalnej płynności.
19. W uzupełnieniu wymogów innych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, w bilansie lub w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego należy ujawnić co najmniej następujące aktywa i Zobowiązania:
- Aktywa:
- kasa, środki w banku centralnym,
 - bony skarbowe i inne dłużne papiery wartościowe uprawnione do redyskontowania w banku centralnym,
 - skarbowe dłużne papiery wartościowe i inne handlowe papiery wartościowe,
 - lokaty w innych bankach oraz kredyty i pożyczki udzielone innym bankom,
 - inne lokaty na rynku pieniężnym,
 - kredyty i pożyczki udzielone klientom, oraz
 - inwestycyjne (lokacyjne) papiery wartościowe.
- Zobowiązania:
- depozyty innych banków,
 - inne depozyty pochodzące z rynku pieniężnego,
 - zobowiązania wobec pozostałych depozytariuszy,
 - certyfikaty depozytowe,
 - weksle własne i Zobowiązania z tytułu innych walorów, oraz
 - inne pożyczone środki.
20. Najbardziej użytecznym sposobem przeprowadzenia klasyfikacji aktywów i zobowiązań banku jest pogrupowanie ich według rodzaju i uszeregowanie pod względem ich przybliżonej płynności. Uzyskana kolejność będzie zbliżona do porządku ustalonego zgodnie z kryterium terminu płatności. Pozycje krótkoterminowe i długoterminowe nie są prezentowane oddzielnie, ponieważ większość aktywów i zobowiązań banku może być zrealizowana lub rozliczona w bliskiej przyszłości.
21. Rozróżnienie pomiędzy środkami ulokowanymi w innych bankach, u pozostałych uczestników rynku pieniężnego i pochodzącymi od innych depozytariuszy jest przydatne dla użytkowników, ponieważ umożliwia zrozumienie związków oraz stopnia zależności danego banku od innych banków i pozostałych uczestników rynku pieniężnego. Dlatego też bank powinien oddzielnie ujawnić następujące informacje:
- a) środki w banku centralnym;
 - b) lokaty w innych bankach;
 - c) pozostałe lokaty na rynku pieniężnym;
 - d) depozyty od innych banków;
 - e) inne depozyty pochodzące z rynku pieniężnego; oraz
 - f) pozostałe depozyty.
22. Bank na ogół nie zna tożsamości posiadaczy swoich certyfikatów depozytowych, ponieważ zwykle są one przedmiotem obrotu na otwartym rynku. Bank powinien więc oddzielnie ujawnić informacje o depozytach uzyskanych w wyniku emisji własnych certyfikatów depozytowych czy innych zbywalnych papierów wartościowych.

23. Kwota, w jakiej wykazywany jest w bilansie składnik aktywów lub zobowiązanie, nie powinna być kompensowana poprzez odjęcie od niej innego Zobowiązania lub składnika aktywów, z wyjątkiem sytuacji, gdy istnieje prawo do przeprowadzenia takiej kompensaty, a kompensata taka odzwierciedla oczekiwania jednostki dotyczące realizacji lub rozliczenia danego składnika aktywów lub zobowiązania.
24. Zgodnie z wymogami MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja” oraz MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena bank” powinien ujawnić wartość godziwą każdej kategorii aktywów finansowych i zobowiązań finansowych.
25. MSR 39 wyróżnia cztery kategorie aktywów finansowych: pożyczki udzielone i należności własne, inwestycje utrzymane do terminu zapadalności, aktywa finansowe przeznaczone do obrotu oraz aktywa finansowe dostępne do sprzedaży. Bank powinien co najmniej ujawnić wartość godziwą tych czterech kategorii aktywów finansowych.

ZOBOWIĄZANIA WARUNKOWE I PROMESY ZOBOWIĄZAŃ, W TYM POZYCJE POZABILANSOWE

26. Bank powinien ujawnić następujące informacje dotyczące zdarzeń warunkowych i promes zobowiązań:
 - a) rodzaj i kwotę zobowiązań do przyznania kredytu, które są nieodwołalne, ponieważ bank nie może się z nich wycofać według własnego uznania bez ryzyka poniesienia znacznych kar lub kosztów; oraz
 - b) rodzaj i kwotę następujących zobowiązań warunkowych i promes zobowiązań wynikających z pozycji pozabilansowych, w tym z tytułu:
 - i) bezpośrednich substytutów kredytów i pożyczek, w tym ogólnych gwarancji dotyczących pokrycia zadłużenia, gwarancji bankowych i akredytyw typu „standby”, służących jako gwarancje finansowe kredytów i papierów wartościowych,
 - ii) niektórych zobowiązań warunkowych związanych z konkretnymi transakcjami, w tym gwarancji właściwego wykonania kontraktu, gwarancji przetargowych, rękojmi i akredytyw typu „standby” dotyczących poszczególnych transakcji,
 - iii) krótkoterminowych, samolikwidujących się zobowiązań warunkowych związanych z obrotem towarowym, takich jak akredytywy dokumentowe, przy których dostarczany towar traktowany jest jako zabezpieczenie,
 - iv) umów sprzedaży i odkupu nieujętych w bilansie,
 - v) pozycji związanych ze stopami procentowymi i kursami walutowymi, w tym swapów, transakcji terminowych i opcji, oraz
 - vi) promes zobowiązań innego typu, odnawialnych kredytów finansowanych przez wykup eurowekseli kredytobiorcy i gwarantowanych emisji odnawialnych eurowekseli.
27. Kwestię rozliczania i ujawniania informacji o zobowiązaniach warunkowych całościowo reguluje MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”. Standard ten ma szczególne znaczenie dla banków, ponieważ banki często angażują się w wiele rodzajów zobowiązań warunkowych i promes zobowiązań – zarówno odwołalnych, jak i nieodwołalnych – które często dotyczą znaczących kwot i prowadzone są na znacznie szerszą skalę aniżeli podobne działania innych jednostek gospodarczych.
28. Wiele banków zawiera transakcje, które nie są w danym momencie ujmowane w bilansie jako aktywa lub zobowiązania, natomiast powodują powstanie zobowiązań warunkowych i promes zobowiązań. Pozycje pozabilansowe często odzwierciedlają ważną część działalności banku i mogą mieć znaczący wpływ na poziom ryzyka, na jakie narażony jest bank. Pozycje te mogą zwiększać lub zmniejszać różne rodzaje ryzyka, na przykład poprzez zabezpieczanie aktywów lub zobowiązań wykazywanych w bilansie. Pozycje pozabilansowe mogą wynikać z transakcji przeprowadzanych w imieniu klienta lub transakcji dokonywanych na własny rachunek banku.
29. Użytkownicy sprawozdania finansowego powinni otrzymać informacje dotyczące zobowiązań warunkowych i nieodwołalnych promes zobowiązań banku ze względu na ich potencjalny wpływ na płynność i wypłacalność banku oraz nieodłączne ryzyko strat. Użytkownicy wymagają także adekwatnych informacji o rodzajach i kwotach przeprowadzanych przez bank transakcji pozabilansowych.

ZAPADALNOŚĆ AKTYWÓW I WYMAGALNOŚĆ ZOBOWIĄZAŃ

30. Bank powinien ujawnić w sprawozdaniu finansowym podział aktywów i zobowiązań według przedziałów zapadalności/wymagalności, przyjmując za podstawę okres od dnia bilansowego do umownego terminu ich płatności.
31. Dopasowanie i kontrolowane niedopasowanie zapadalności/wymagalności i stóp procentowych aktywów i zobowiązań stanowią podstawowe zagadnienia zarządzania bankiem. Rzadko zdarza się, by bank charakteryzował się całkowitym dopasowaniem zapadalności aktywów i wymagalności pasywów, jako że transakcje zawierane są często przez banki na czas trudny do dokładnego określenia i są bardzo różnorodne. Niedopasowanie potencjalnie zwiększa rentowność, ale wiąże się z nim także podwyższone ryzyko poniesienia strat.
32. Dopasowanie aktywów i zobowiązań oraz zdolność do zastępowania (po racjonalnych kosztach) zobowiązań oprocentowanych w momencie ich wymagalności stanowią ważne kryteria oceny płynności banku oraz stopnia, w jakim jest on uzależniony od zmian stóp procentowych i kursów walutowych. W celu zapewnienia przydatnych informacji, umożliwiających dokonanie oceny płynności, bank ujawnia co najmniej podział aktywów i zobowiązań według ich zapadalności/wymagalności.
33. Zasady grupowania aktywów i zobowiązań według zapadalności/wymagalności są różne dla poszczególnych banków i dostosowane do specyfiki aktywów i zobowiązań danego banku. Przykładowe przedziały zapadalności/wymagalności stosowane przez banki mogą przedstawiać się w następujący sposób:
- do 1 miesiąca;
 - od 1 do 3 miesięcy;
 - od 3 miesięcy do 1 roku;
 - od 1 roku do 5 lat; oraz
 - powyżej 5 lat.
- Często przedziały te są łączone, na przykład kredyty i pożyczki można podzielić na zapadalne/wymagalne poniżej 1 roku i powyżej 1 roku. Jeżeli spłata rozłożona jest w czasie, poszczególne raty przypisywane są do okresów, które – zgodnie z postanowieniami umownymi lub według oczekiwań – będą okresami dokonania lub otrzymania płatności.
34. Niezbędne jest, aby bank przyjął takie same przedziały dla zapadalności aktywów i wymagalności zobowiązań. Ułatwia to ocenę ich dopasowania, a w konsekwencji – ocenę stopnia uzależnienia banku od zewnętrznych źródeł płynności.
35. Przedziały zapadalności/wymagalności mogą być wyrażone jako:
- okres od dnia bilansowego do terminu spłaty;
 - pierwotny okres do terminu spłaty; lub
 - okres pozostały do następnego terminu, w którym mogą ulec zmianie stopy procentowe.
- Analiza aktywów i zobowiązań według okresu od dnia bilansowego do terminu ich spłaty stanowi najlepszą podstawę oceny płynności banku. Bank może także ujawnić informacje dotyczące zapadalności/wymagalności, podając pierwotny (łączny) okres do terminu spłaty, w celu przedstawienia danych o swojej strategii finansowania i prowadzenia działalności. Ponadto bank może ujawnić informacje dotyczące aktywów i zobowiązań pogrupowanych pod kątem zapadalności/wymagalności biorąc za punkt odniesienia okres pozostały do następnego terminu, w którym może nastąpić zmiana stóp procentowych w celu poinformowania o stopniu narażenia na ryzyko stóp procentowych. W komentarzu do sprawozdania finansowego kierownictwo może także przedstawić informacje o stopniu narażenia na ryzyko stóp procentowych i sposobach zarządzania i kontrolowania tego ryzyka przez bank.
36. W wielu krajach depozyty składane w banku mogą zostać wycofane na żądanie klienta, a udzielone kredyty i pożyczki – zwrócone na żądanie banku. W praktyce jednak depozyty oraz kredyty i pożyczki są często utrzymywane przez dłuższy czas bez wycofywania lub spłaty. Rzeczywisty termin spłaty jest więc późniejszy aniżeli termin uzgodniony w umowie. Mimo to w swoich sprawozdaniach finansowych banki ujawniają informacje odnoszące się do terminów spłat uzgodnionych w umowie, nawet jeżeli umowne terminy płatności nie odpowiadają rzeczywistym terminom, ponieważ umowne terminy płatności odzwierciedlają ryzyko płynności związane z aktywami i zobowiązaniami banku.
37. Niektóre aktywa banku nie posiadają terminów zapadalności uregulowanych w umowie. Zazwyczaj przyjmuje się, że terminem tym jest oczekiwany termin ich realizacji.

38. Przy ocenie płynności banku dokonywanej przez użytkowników na podstawie analizy przedziałów zapadalności/wymagalności, należy uwzględnić miejscową praktykę bankową, w tym dostępność środków finansowych dla potrzeb banków. W niektórych krajach krótkoterminowe środki finansowe są pozyskiwane – w ramach zwyczajnej działalności – z rynku pieniężnego lub – w przypadkach kryzysowych – udostępniane przez bank centralny. W innych krajach tak się nie dzieje.
39. Aby umożliwić użytkownikom pełne zrozumienie sposobu pogrupowania pozycji pod kątem zapadalności/wymagalności, potrzebne może okazać się uzupełnienie informacji ujawnionych w sprawozdaniu finansowym danymi na temat prawdopodobieństwa uzyskania spłat w ciągu okresu pozostałego do terminu płatności. Tak więc kierownictwo może w komentarzu do sprawozdania finansowego podać informacje o efektywnych okresach (spłaty) oraz o sposobie zarządzania i kontroli ryzyka i zagrożeń związanych z niedopasowaniem zapadalności i wymagalności oraz oprocentowania aktywów i zobowiązań.

KONCENTRACJA AKTYWÓW I ZOBOWIĄZAŃ ORAZ POZYCJI POZABILANSOWYCH

40. Bank powinien ujawnić informacje o wszystkich znaczących przypadkach koncentracji aktywów, zobowiązań i pozycji pozabilansowych. Dane takie należy ujawnić w podziale na regiony geograficzne, grupy klientów, sektory gospodarcze lub inne kategorie, w których występuje koncentracja ryzyka. Bank powinien także ujawnić znaczne zaangażowanie walutowe netto.
41. Bank powinien ujawnić przypadki znaczącej koncentracji, jeśli chodzi o rozłożenie aktywów i pochodzenie zobowiązań, ponieważ jest to użyteczna wskazówka przy ocenie potencjalnego ryzyka, nieodłącznie związane go z realizacją aktywów i pozyskaniem środków finansowych, którymi bank dysponuje. Dane takie przedstawia się w podziale na regiony geograficzne, grupy klientów, sektory gospodarcze lub inne kategorie, w których występuje koncentracja ryzyka, właściwe dla specyfiki danego banku. Ważne jest także przeprowadzenie podobnej analizy i udzielenie wyjaśnień w odniesieniu do pozycji pozabilansowych. Regiony geograficzne mogą obejmować pojedyncze kraje, grupy krajów lub regiony jednego kraju. Podział na różnych klientów może obejmować takie sektory jak administracja centralna, władze lokalne, jednostki gospodarcze (przedsiębiorstwa). Uzupełniają one informacje dotyczące segmentów, których podanie jest obowiązkowe w świetle MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”.
42. Ujawnienie informacji na temat znacznego zaangażowania walutowego netto jest także użyteczną wskazówką przy ocenie ryzyka poniesienia strat w wyniku zmian kursów walut.

STRATY NA KREDYTACH I POŻYCZKACH

43. Bank powinien ujawnić następujące informacje:
- a) zasadę rachunkowości, która określa sposób ujmowania nieściągalnych kredytów i pożyczek w kosztach i całkowitego ich odpisywania,
 - b) szczegóły dotyczące zmian stanu rezerw na straty na kredytach i pożyczkach w danym okresie. Bank powinien oddzielnie ujawnić kwotę ujętą w danym okresie jako zwiększenie rezerw na straty na kredytach i pożyczkach, kwotę obciążeń z tytułu kredytów i pożyczek całkowicie odpisanych w danym okresie oraz kwotę uznań w tym okresie z tytułu kredytów i pożyczek uprzednio odpisanych, które zostały jednak odzyskane;
 - c) łączną kwotę rezerw na straty na kredytach i pożyczkach na dzień bilansowy; oraz
 - d) wykazaną w bilansie łączną kwotę kredytów i pożyczek, od których nie są naliczane odsetki oraz metodę zastosowaną do ustalenia wartości bilansowej tych kredytów i pożyczek.
44. Kwoty wydzielone na straty na kredytach i pożyczkach, nie będące odrębnie zidentyfikowanymi stratami, ani potencjalnymi stratami, które – jak pokazuje doświadczenie banku – również istnieją w portfelu kredytów i pożyczek, należy ująć w sprawozdaniu jako wydzieloną część nie podzielonego zysku lat ubiegłych. Wszelkie salda kredytowe wynikające ze zmniejszenia się tych kwot powodują zwiększenie nie podzielonego zysku lat ubiegłych i nie są uwzględniane przy ustalaniu zysku lub straty netto danego okresu.

45. Jest nieuniknione, że w ramach normalnej działalności gospodarczej banki ponoszą straty na kredytach, pożyczkach, i innych instrumentach kredytowych, które stały się częściowo lub w całości nieściągalne. Kwotę strat, które zostały odrębnie zidentyfikowane ujmuje się jako koszt w rachunku zysków i strat oraz odejmuje od wartości bilansowej odpowiedniego rodzaju kredytów i pożyczek, tworząc rezerwę na straty na kredytach i pożyczkach. Kwoty potencjalnych strat, które nie zostały odrębnie zidentyfikowane, ale – jak pokazuje doświadczenie banku – istnieją w portfelu kredytów i pożyczek ujmuje się również jako koszt w rachunku zysków i strat, lecz odejmuje się je od łącznej wartości bilansowej kredytów i pożyczek, tworząc rezerwę na straty na kredytach i pożyczkach. Ocena tych strat należy do decyzji kierownictwa banku. Rzeczą o zasadniczym znaczeniu jest jednak to, aby kryteria oceny stosowane przez kierownictwo były stosowane w sposób ciągły w kolejnych okresach.
46. Miejscowe uwarunkowania lub ustawodawstwo mogą nakładać na bank obowiązek lub dopuszczać wydziałanie przezeń dodatkowych kwot na straty na kredytach i pożyczkach, oprócz kwot dotyczących strat odrębnie zidentyfikowanych lub potencjalnych strat, które – jak pokazuje doświadczenie – również istnieją w portfelu kredytów i pożyczek. Wszelkie takie kwoty nie obciążają kosztów przy ustalaniu zysku lub straty netto danego okresu, lecz są ujmowane w ciężar nie podzielonego zysku lat ubiegłych. Podobnie wszelkie salda kredytowe wynikające ze zmniejszenia się tych kwot powodują zwiększenie nie podzielonego zysku lat ubiegłych i nie są uwzględniane przy ustalaniu zysku lub straty netto danego okresu.
47. Użytkownicy sprawozdań finansowych powinni wiedzieć, jaki wpływ miały straty na kredytach i pożyczkach na wyniki działalności i sytuację finansową banku. Pomoże im to w ocenie efektywności wykorzystywania dostępnych zasobów przez bank. Dlatego też bank ujawnia łączną kwotę rezerw utworzonych na straty na kredytach i pożyczkach na dzień bilansowy oraz zmiany stanu tych rezerw podczas danego okresu obrotowego. Zmiany stanu rezerw, w tym także kwoty wcześniej całkowicie odpisane, a następnie odzyskane podczas danego okresu, należy przedstawić oddzielnie.
48. Bank może zdecydować o zaprzestaniu naliczania odsetek od danego kredytu lub pożyczki, na przykład w sytuacji, gdy kredytobiorca/pożyczkobiorca zalega ze spłatą odsetek lub kwoty kapitałowej kredytu (pożyczki) przez ustalony okres. Na dzień bilansowy bank ujawnia łączną kwotę kredytów i pożyczek, od których nie są naliczane odsetki, oraz sposób ustalenia wartości bilansowej tych kredytów i pożyczek. Pożądane jest także ujawnienie informacji o tym, czy bank ujmuje w sprawozdaniu przychody z tytułu odsetek od takich kredytów i pożyczek oraz wpływu, jaki wywiera zaprzestanie naliczania odsetek na rachunek zysków i strat banku.
49. W sytuacji, kiedy kredyty i pożyczki nie mogą być odzyskane, są one całkowicie odpisywane i obciążają rezerwy na straty na kredytach i pożyczkach. W pewnych przypadkach takich kwot nie można odpisać aż do czasu zakończenia wszelkich niezbędnych czynności prawnych i ostatecznego ustalenia kwoty strat. W innych przypadkach odpisanie kwot odbywa się wcześniej, na przykład wtedy, gdy kredytobiorca/pożyczkobiorca w ustalonym terminie nie spłacił odsetek lub kwoty kapitałowej kredytu (pożyczki). Ponieważ poszczególne banki stosują odmienne okresy, po jakich następuje odpisanie nieściągalnych kredytów i pożyczek, kwoty brutto kredytów i pożyczek oraz rezerw na straty w nawet bardzo podobnych pod innymi względami bankach mogą wyraźnie się między sobą różnić. Z tego powodu banki powinny ujawniać przyjęte zasady (politykę) odpisywania nieściągalnych kredytów i pożyczek.

OGÓLNE RYZYKO BANKOWE

50. Wszelkie kwoty, które zostały wydzielone w związku z ogólnym ryzykiem bankowym (łącznie z przyszłymi stratami i innymi nieprzewidywalnymi rodzajami ryzyka lub zdarzeń warunkowych), powinny być ujawnione oddzielnie jako pomniejszenie nie podzielonego zysku lat ubiegłych. Wszelkie salda kredytowe wynikające ze zmniejszenia tych kwot powodują zwiększenie nie podzielonego zysku lat ubiegłych i nie są uwzględniane przy ustalaniu zysku lub straty netto danego okresu.
51. Miejscowe uwarunkowania lub prawodawstwo mogą nakładać na bank obowiązek lub dopuszczać tworzenie rezerw z tytułu ogólnego ryzyka bankowego, włączywszy w to przyszłe straty i inne nieprzewidywalne rodzaje ryzyka lub zdarzeń warunkowych, oprócz kwoty odpisów na straty na kredytach i pożyczkach, ustalonej zgodnie z ust. 45. Bank może ponadto podlegać obowiązkowi lub mieć możliwość wydziałania pewnych kwot na zdarzenia warunkowe. Tego rodzaju kwoty, ujęte z tytułu ogólnego ryzyka bankowego i zdarzeń warunkowych nie spełniają kryteriów ujęcia jako rezerwy stosownie do MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”. W związku z tym bank ujmuje takie kwoty jako pomniejszenie nie podzielonego zysku lat ubiegłych. Jest to konieczne dla uniknięcia zawyżenia zobowiązań, zaniżenia aktywów lub nieujawnionych biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów i rezerw oraz możliwości zniekształcenia wyniku finansowego netto i kapitału własnego banku.

52. Rachunek zysków i strat nie może przedstawiać przydatnych i wiarygodnych informacji o wynikach działania banku, jeżeli na zysk lub stratę netto danego okresu wpływają nieujawnione kwoty rezerw utworzonych na ogólne ryzyko bankowe lub dodatkowe zdarzenia warunkowe, lub nieujawnione salda kredytowe wynikające z odwrócenia tych kwot. Podobnie bilans nie może dostarczać przydatnych i wiarygodnych informacji o sytuacji finansowej banku, jeżeli zawiera zawyżone zobowiązania, zaniżone aktywa lub nieujawnione bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów i rezerwy.

ZABEZPIECZENIA NA AKTYWACH

53. Bank powinien ujawnić łączną sumę zabezpieczonych zobowiązań oraz rodzaj i wartość bilansową aktywów stanowiących ich zabezpieczenie.
54. W niektórych krajach prawo lub obowiązujące zwyczaje nakładają na banki Obowiązek ustanowienia zabezpieczenia na aktywach dla niektórych depozytów i innych zobowiązań. Odnosne kwoty są często znaczące i dlatego mogą mieć znaczący wpływ na ocenę sytuacji finansowej banku.

DZIAŁALNOŚĆ POWIERNICZA

55. Banki działają powszechnie jako powiernicy lub instytucje o charakterze powierniczym, co sprawia, że przechowują lub lokują aktywa w imieniu osób fizycznych, funduszy powierniczych, programów świadczeń emerytalnych i innych instytucji. Jeżeli instytucja powiernika czy instytucja o podobnym charakterze jest dozwolona przez prawo, to powierzone aktywa nie należą do banku i dlatego nie są uwzględniane w bilansie. Jeżeli bank prowadzi szeroko zakrojoną działalność powierniczą, to ze względu na możliwość powstania potencjalnego Zobowiązania w wypadku niewypełnienia obowiązków związanych z działalnością powierniczą, bank powinien ujawnić ten fakt i podać zakres tej działalności w sprawozdaniu finansowym. Dla celów niniejszego standardu działalność powiernicza nie obejmuje usługi udostępniania skrytek bankowych.

TRANSAKcje Z PODMIOTAMI POWIĄZANYMI

56. MSR 24 „Informacje ujawniane na temat podmiotów powiązanych” reguluje całościowo kwestię ujawniania powiązań pomiędzy podmiotami powiązаныmi i transakcji pomiędzy jednostką sprawozdawczą a jej podmiotami powiązаныmi. W niektórych krajach prawo bądź organy regulacyjne zabraniają bankom dokonywania transakcji z podmiotami powiązаныmi lub je ograniczają, podczas gdy w innych krajach jest to dozwolone. MSR 24 ma szczególne znaczenie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych przez banki w tych krajach, w których prawo zezwala na tego typu transakcje.
57. Niektóre transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi mogą być dokonywane na innych warunkach niż transakcje z podmiotami niepowiązаныmi. Na przykład bank może przyznać podmiotowi powiązanemu kredyt lub pożyczkę w większej wysokości lub o niższym oprocentowaniu, niż miałyby to miejsce w przypadku podmiotu niepowiązanego w identycznych okolicznościach. Również kredyty, pożyczki i depozyty mogą być przekazywane pomiędzy podmiotami powiązаныmi szybciej i przy mniejszych wymaganiach formalnych, niż miałyby to miejsce w przypadku transakcji z podmiotami niepowiązаныmi. Nawet jeżeli transakcje z podmiotami powiązаныmi wynikają w toku normalnej działalności gospodarczej banku, to podawanie informacji o tego typu transakcjach jest przydatne z punktu widzenia potrzeb użytkowników, a ich ujawnianie jest wymagane przez MSR 24.
58. Jeżeli bank przeprowadził transakcje z podmiotami powiązаныmi, to powinien ujawnić charakter powiązania z tymi podmiotami, rodzaje transakcji oraz inne informacje na ich temat, niezbędne do zrozumienia sprawozdania finansowego banku. Informacje, które zwykle są ujawniane zgodnie z wymogami MSR 24, powinny obejmować zasady polityki kredytowej banku względem podmiotów powiązanych oraz kwotę lub udział procentowy przypadający na transakcje z podmiotami powiązаныmi w poniższych pozycjach:
- a) we wszystkich kredytach i pożyczkach, depozytach, wekslach własnych i trasowanych. Ujawnione informacje mogą zawierać łączną kwotę zaangażowania na początek i koniec okresu obrotowego, a także pożyczki, kredyty, depozyty, spłaty i inne zmiany występujące w trakcie danego okresu;

- b) we wszystkich głównych rodzajach przychodów, kosztach odsetek oraz zapłaconych prowizjach;
- c) w kosztach ujętych w danym okresie z tytułu obciążeń spowodowanych stratami na kredytach i pożyczkach oraz w kwocie rezerw na dzień bilansowy;
- d) w nieodwołalnych promesach zobowiązań i zobowiązaniach warunkowych oraz promesach zobowiązań wynikających z pozycji pozabilansowych.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

59. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych banków za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1991 r. i później.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 31 (ZAKTUALIZOWANY W 2000 R.)

Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach

MSR 31 został zatwierdzony przez Zarząd w listopadzie 1990 r.

W listopadzie 1994 r. tekst MSR 31 został przekształcony, a następnie przedstawiony w zaktualizowanej formie przyjętej dla Międzynarodowych Standardów Rachunkowości począwszy od 1991 r. Do pierwotnie zatwierdzonego tekstu nie wprowadzono żadnych merytorycznych zmian. Zmianie uległa jedynie terminologia w celu dostosowania jej do obecnie stosowanej przez KMSR (IASB) terminologii.

W lipcu 1998 r. w celu zapewnienia spójności z zapisami MSR 36 „Utrata wartości aktywów” zaktualizowano ust. 39 i 40 oraz dodano nowy ust. 41. Zaktualizowany tekst [MSR 31 (zaktualizowanego w 1998 r.)] stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później.

W grudniu 1998 r. wprowadzono poprawki do ust. 35 i 42 MSR 31 polegające na zastąpieniu odсыłaczy do MSR 25 „Inwestycje” odсыłaczami do MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.

W marcu 1999 r. na mocy zapisów MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” wprowadzono poprawki do ust. 45 w celu zapewnienia spójności z terminologią w MSR 37 „Rezerwy”, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe.

W październiku 2000 r. ust. 35 został zaktualizowany w celu zapewnienia spójności z zapisami podobnych ust. zawartych w innych odnośnych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. Zmiana ust. 35 zaczyna obowiązywać w momencie zastosowania przez jednostkę po raz pierwszy MSR 39.

Następująca interpretacja SKI dotyczy MSR 31:

— SKI-13 „Współkontrolowane jednostki – niepieniężny wkład wspólników”.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Zakres	262
Definicje	262
Rodzaje wspólnych przedsięwzięć	263
Ustalenia umowne	263

Współkontrolowana działalność	264
Współkontrolowane aktywa	264
Współkontrolowane podmioty	265
Skonsolidowane sprawozdania finansowe wspólników wspólnego przedsięwzięcia	266
Podejście wzorcowe – konsolidacja proporcjonalna	266
Dopuszczone podejście alternatywne – metoda praw własności	267
Wyjątki od podejścia wzorcowego i dopuszczonego podejścia alternatywnego	267
Jednostkowe sprawozdania finansowe wspólników wspólnego przedsięwzięcia	267
Transakcje pomiędzy wspólnikiem wspólnego przedsięwzięcia a wspólnym przedsięwzięciem	268
Wykazywanie udziałów we wspólnych przedsięwzięciach w sprawozdaniach finansowych inwestora	268
Zarządzający we wspólnych przedsięwzięciach	268
Ujawnianie informacji	268
Data wejścia w życie	269

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

ZAKRES

1. Niniejszy standard powinien być stosowany dla celów ewidencjonowania udziałów we wspólnych przedsięwzięciach oraz wykazywania aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów wspólnych przedsięwzięć w sprawozdaniach finansowych wspólników wspólnego przedsięwzięcia i inwestorów, niezależnie od struktury czy formy, w jakiej wspólne przedsięwzięcie prowadzi działalność.

DEFINICJE

2. W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Wspólne przedsięwzięcie jest wynikiem ustaleń umownych, na mocy których dwie lub więcej stron podejmuje działalność gospodarczą podlegającą wspólnej kontroli.

Kontrola jest to prawo do kierowania polityką finansową i operacyjną prowadzonej działalności gospodarczej w celu odniesienia korzyści ekonomicznych z tej działalności.

Wspólna kontrola jest to określony w umowie podział kontroli nad działalnością gospodarczą.

Znaczący wpływ jest to prawo do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji z zakresu polityki finansowej i operacyjnej prowadzonej działalności; nie oznacza on jednak sprawowania kontroli bądź wspólnej kontroli nad tą polityką.

Wspólnik wspólnego przedsięwzięcia jest stroną wspólnego przedsięwzięcia i sprawuje wspólną kontrolę nad tym wspólnym przedsięwzięciem.

Inwestor we wspólnym przedsięwzięciu jest stroną wspólnego przedsięwzięcia, ale nie sprawuje wspólnej kontroli nad tym wspólnym przedsięwzięciem.

Konsolidacja proporcjonalna jest to metoda rachunkowości i sprawozdawczości, zgodnie z którą wszystkie aktywa, zobowiązania, przychody i koszty współkontrolowanego podmiotu przypadające na wspólnika wspólnego przedsięwzięcia są indywidualnie sumowane z podobnymi pozycjami w sprawozdaniach finansowych wspólnika wspólnego przedsięwzięcia, lub wykazywane jako oddzielne pozycje w sprawozdaniach finansowych wspólnika wspólnego przedsięwzięcia.

Metoda praw własności jest to taka metoda rachunkowości i sprawozdawczości, zgodnie z którą udział we współkontrolowanym podmiocie jest początkowo wykazany w cenie nabycia i następnie korygowany odpowiednio o następujące po jego nabyciu zmiany wartości przypadającego na danego wspólnika udziału w aktywach współkontrolowanego podmiotu. W rachunku zysków i strat odzwierciedla się udział wspólnika wspólnego przedsięwzięcia w wynikach działalności współkontrolowanego podmiotu.

Rodzaje wspólnych przedsięwzięć

3. Wspólne przedsięwzięcia przybierają różne formy i mają różną strukturę. W niniejszym standardzie zidentyfikowano trzy najbardziej popularne ich rodzaje: współkontrolowana działalność, współkontrolowane aktywa i współkontrolowane podmioty – które spełniają wymogi definicji wspólnego przedsięwzięcia i najczęściej są określane mianem wspólnych przedsięwzięć. Wszystkie wspólne przedsięwzięcia spełniają poniższe warunki:
 - a) dwóch lub więcej wspólników przedsięwzięcia jest związanych ustaleniami umownymi; oraz
 - b) te ustalenia umowne ustanawiają sprawowanie wspólnej kontroli.

Ustalenia umowne

4. Istnienie ustaleń umownych pozwala na rozróżnienie pomiędzy udziałami upoważniającymi do wspólnej kontroli, a inwestycjami w jednostkach stowarzyszonych, na które inwestor ma znaczący wpływ (patrz: MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”). Działalność nieobjęta ustaleniami umownymi ustanawiającymi wspólną kontrolę nie stanowi w rozumieniu niniejszego standardu wspólnego przedsięwzięcia.
5. Ustalenia umowne można udokumentować na wiele sposobów, na przykład za pomocą umowy pomiędzy wspólnikami wspólnego przedsięwzięcia lub protokołów z dyskusji między wspólnikami. W niektórych przypadkach ustalenia takie są włączone do statutu lub regulaminu wspólnego przedsięwzięcia. Niezależnie od swojej formy, ustalenia umowne zwykle mają formę pisemną i określają następujące zagadnienia:
 - a) zakres działalności, okres trwania i wymogi sprawozdawcze wspólnego przedsięwzięcia;
 - b) mianowanie zarządu lub innego, równorzędnego organu zarządzającego wspólnym przedsięwzięciem oraz prawa głosu wspólników przedsięwzięcia;
 - c) wpłaty na poczet kapitału wniesione przez wspólników wspólnego przedsięwzięcia; oraz
 - d) podział pomiędzy wspólników wspólnego przedsięwzięcia wyników produkcji, przychodów, kosztów lub rezultatów działalności wspólnego przedsięwzięcia.
6. Ustalenia umowne ustanawiają wspólną kontrolę nad wspólnym przedsięwzięciem. Wymóg ten sprawia, że żaden ze wspólników nie może samodzielnie zapewnić sobie jednostronnej kontroli nad działalnością przedsięwzięcia. Ustalenia umowne określają, które decyzje dotyczące dziedzin o zasadniczym znaczeniu dla realizacji celów postawionych przed wspólnym przedsięwzięciem wymagają zgody wszystkich wspólników, a które wymagają zgody określonej większości wspólników.
7. Ustalenia umowne mogą stanowić, iż jeden ze wspólników będzie pełnił funkcję zarządzającego lub kierującego wspólnym przedsięwzięciem. Zarządzający nie kontroluje wspólnego przedsięwzięcia, lecz prowadzi działania w ramach polityki finansowej i operacyjnej uzgodnionej przez wspólników zgodnie z ustaleniami umownymi oraz w ramach uprawnień sędowanych na niego. Jeżeli zarządzający ma prawo do decydowania o polityce finansowej i operacyjnej dotyczącej prowadzonej działalności gospodarczej, wówczas sprawuje on kontrolę nad przedsięwzięciem, które jest w takim wypadku jednostką zależną zarządzającego, a nie wspólnym przedsięwzięciem.

WSPÓŁKONTROLOWANA DZIAŁALNOŚĆ

8. Działalność niektórych wspólnych przedsięwzięć polega w większym stopniu na użytkowaniu aktywów i innych zasobów należących do wspólników wspólnego przedsięwzięcia niż na ustanowieniu osoby prawnej, spółki osobowej czy innego podmiotu lub struktury finansowej odrębnej względem samych wspólników. Każdy ze wspólników używa swoich własnych rzeczowych aktywów trwałych i posiada własne zapasy. Każdy ze wspólników wspólnego przedsięwzięcia ponosi także własne koszty i zaciąga zobowiązania, a także zdobywa środki niezbędne do sfinansowania działalności, co wynika z ciężących na nim zobowiązań. Działalność wspólnego przedsięwzięcia może być prowadzona przez pracowników zatrudnianych przez poszczególnych wspólników łącznie z inną działalnością wspólnika, która ma podobny charakter. Porozumienie o wspólnym przedsięwzięciu zwykle reguluje sposób podziału pomiędzy wspólników przychodów ze sprzedaży wspólnych produktów i wszelkich wspólnie ponoszonych kosztów.
9. Przykładem współkontrolowanej działalności jest połączenie działań dwóch lub więcej wspólników, ich zasobów i doświadczeń w celu wspólnego wytwarzania, wprowadzenia na rynek i dystrybucji danego produktu, na przykład samolotu. Poszczególne etapy procesu wytwarzania są realizowane przez każdego wspólnika. Każdy ze wspólników wspólnego przedsięwzięcia ponosi własne koszty i ma określony udział w przychodach ze sprzedaży samolotu, który to udział jest określony w ustaleniach umownych.
10. W odniesieniu do swoich udziałów we współkontrolowanej działalności, wspólnik wspólnego przedsięwzięcia powinien ująć w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym i odpowiednio w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym:
 - a) aktywa, które kontroluje i zobowiązania, które zaciągnął; oraz
 - b) ponoszone koszty i swój udział w przychodach z tytułu sprzedaży towarów lub usług przez wspólne przedsięwzięcie.
11. Ze względu na to, że aktywa, zobowiązania, przychody i koszty ujmuje się już w jednostkowych sprawozdaniach finansowych wspólników wspólnego przedsięwzięcia i odpowiednio w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, nie ma potrzeby dokonywania korekt czy stosowania innych procedur konsolidacyjnych wobec tych pozycji dla celów prezentacji skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez wspólnika.
12. Nie wymaga się prowadzenia oddzielnej ewidencji księgowej wspólnych przedsięwzięć, ani sporządzania jednostkowych sprawozdań finansowych przez wspólne przedsięwzięcia. Wspólnicy wspólnego przedsięwzięcia mogą jednak sporządzać sprawozdania dla potrzeb zarządzania w celu przeprowadzenia oceny wyników działalności wspólnego przedsięwzięcia.

WSPÓŁKONTROLOWANE AKTYWA

13. W niektórych wspólnych przedsięwzięciach ma miejsce sprawowanie przez wspólników wspólnego przedsięwzięcia wspólnej kontroli oraz często wspólnej własności 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 przez wspólników wspólnego przedsięwzięcia określonych korzyści. Każdy ze wspólników ma swój udział w wynikach produkcji, uzyskanych dzięki aktywom, i na każdego z nich przypada ustalona część poniesionych kosztów.
14. 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 przyszłych korzyści ekonomicznych poprzez posiadane udziały we współkontrolowanym składniku aktywów.
15. Wiele przedsięwzięć w takich branżach, jak wydobywanie ropy, gazu czy surowców mineralnych wykonywanych jest przy współkontrolacji aktywów. Na przykład wiele spółek zajmujących się wydobywaniem i produkcją ropy naftowej może wspólnie kontrolować i obsługiwać rurociąg naftowy. Każdy ze wspólników przedsięwzięcia wykorzystuje rurociąg do transportu swoich własnych produktów, w zamian za co ponosi ustaloną część kosztów wiążących się z utrzymaniem i funkcjonowaniem rurociągu. Innym przykładem współkontrolowanego składnika aktywów jest wspólna kontrola nieruchomości przez dwa przedsiębiorstwa, z których każde ma swój udział w otrzymywanych czynszach oraz ponosi część kosztów.
16. W odniesieniu do swoich udziałów we współkontrolowanych aktywach wspólnik wspólnego przedsięwzięcia powinien ująć w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym i odpowiednio w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym:
 - a) swój udział we współkontrolowanych aktywach, klasyfikowanych według rodzajów tych aktywów;
 - b) wszelkie zaciągnięte przez niego zobowiązania;

- c) swój udział we wszystkich zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie z pozostałymi wspólnikami wspólnego przedsięwzięcia w związku ze wspólnym przedsięwzięciem;
 - d) wszelkie 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
 - e) wszelkie koszty poniesione w związku ze swym uczestnictwem we wspólnym przedsięwzięciu.
17. Każdy wspólnik wspólnego przedsięwzięcia, w odniesieniu do posiadanego udziału we współkontrolowanych aktywach, powinien uwzględnić w swojej ewidencji księgowej i ująć w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym i odpowiednio w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym następujące dane:
- a) swój udział we współkontrolowanych aktywach sklasyfikowanych według rodzajów tych aktywów, a nie jako inwestycje. Przykładowo udział we współkontrolowanym rurociągu naftowym będzie zaliczony do rzeczowych aktywów trwałych;
 - b) wszelkie zaciągnięte przez niego zobowiązania, na przykład zobowiązania zaciągnięte w celu sfinansowania aktywów przypadających jemu w udziale;
 - c) swój udział we wszystkich zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie z pozostałymi wspólnikami wspólnego przedsięwzięcia w związku ze wspólnym przedsięwzięciem;
 - d) wszelkie 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
 - e) wszelkie 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 już w jednostkowych sprawozdaniach finansowych wspólników przedsięwzięcia, i odpowiednio w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, nie ma potrzeby dokonywania korekt czy stosowania innych procedur konsolidacyjnych wobec tych pozycji dla celów prezentacji skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez wspólnika.

18. Podejście do współkontrolowanych 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 oraz kosztów, które ostatecznie obciążą wspólników zgodnie z ustalonymi udziałami. Nie wymaga się sporządzania sprawozdań finansowych wspólnych przedsięwzięć, chociaż wspólnicy wspólnego przedsięwzięcia mogą sporządzać sprawozdania dla potrzeb zarządzania w celu przeprowadzenia oceny wyników działalności wspólnego przedsięwzięcia.

WSPÓLKONTROLOWANE PODMIOTY

19. Współkontrolowanym podmiotem jest wspólne przedsięwzięcie, które wymaga ustanowienia osoby prawnej, spółki osobowej czy innego podmiotu, w którym każdy ze wspólników wspólnego przedsięwzięcia posiada udział. Podmiot taki działa na takich samych zasadach, jak inne jednostki gospodarcze, za wyjątkiem tego, iż ustalenia umowne pomiędzy wspólnikami wspólnego przedsięwzięcia ustanawiają wspólną kontrolę nad działalnością gospodarczą podmiotu.
20. Współkontrolowany podmiot kontroluje aktywa wspólnego przedsięwzięcia, zaciąga zobowiązania, ponosi koszty i generuje przychody. Może on zawierać umowy we własnym imieniu, pozyskiwać środki finansowe w celu przeznaczenia ich na działalność wspólnego przedsięwzięcia. Każdy ze wspólników wspólnego przedsięwzięcia ma prawo do udziału w wynikach działalności wspólnie kontrolowanego podmiotu, chociaż w niektórych jednostkach wspólnicy wspólnego przedsięwzięcia mają również prawo do udziału w produkcji wspólnego przedsięwzięcia.
21. Popularnym przykładem współkontrolowanego podmiotu jest połączenie działań dwóch jednostek gospodarczych w danym segmencie działalności gospodarczej poprzez transfer odpowiednich aktywów i pasywów do współkontrolowanego podmiotu. Innym przykładem jest rozpoczęcie przez daną jednostkę gospodarczą działalności w innym kraju w porozumieniu z władzami czy agendą rządową tego kraju, poprzez ustanowienie oddzielnego podmiotu, który jest współkontrolowany przez tę jednostkę gospodarczą i wspomniany organ rządowy czy agendę.

22. Wiele współkontrolowanych podmiotów jest podobnych w swojej istocie do wspólnych przedsięwzięć przedstawianych jako współkontrolowana działalność, czy wspólnie kontrolowane aktywa. Przykładowo wspólnicy przedsięwzięcia mogą dokonać transferu współkontrolowanych aktywów (takich jak rurociąg naftowy) do wspólnie kontrolowanej jednostki z powodów podatkowych lub innych. Podobnie wspólnicy przedsięwzięcia mogą wnieść do współkontrolowanej jednostki aktywa, które będą wspólnie wykorzystywane. Pewne rodzaje współkontrolowanych działalności obejmują także ustanowienie współkontrolowanych jednostek, które zajmowałyby się szczególnymi aspektami działalności, na przykład: wzornictwem, marketingiem, dystrybucją czy serwisem po sprzedaży produktu.
23. Współkontrolowana jednostka prowadzi swoją własną ewidencję księgową, sporządza i prezentuje sprawozdania finansowe w taki sam sposób, jak inne jednostki gospodarcze, zgodnie z odpowiednimi wymogami krajowymi i Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości.
24. Zwykle każdy wspólnik wnosi wkłady do współkontrolowanej jednostki w postaci środków pieniężnych lub innych zasobów. Wkłady należy uwzględnić w ewidencji księgowej wspólnika i ująć w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jako inwestycję w jednostkę współkontrolowaną.

Skonsolidowane sprawozdania finansowe wspólników przedsięwzięcia

Podejście wzorcowe – konsolidacja proporcjonalna

25. Wspólnik powinien wykazać swoje udziały we współkontrolowanej jednostce w swoich skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych używając jednego z dwóch wzorów (formatów) sprawozdawczych przewidzianych dla konsolidacji proporcjonalnej.
26. Podstawową zasadą przy wykazywaniu w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych udziałów posiadanych we współkontrolowanej jednostce jest to, aby wspólnik wspólnego przedsięwzięcia oddał istotę i realia ekonomiczne ustaleń, a nie strukturę czy formę danego wspólnego przedsięwzięcia. We współkontrolowanej jednostce wspólnik sprawuje kontrolę nad swoim udziałem w przyszłych korzyściach ekonomicznych poprzez swój udział w aktywach i pasywach wspólnego przedsięwzięcia. Ta istota oraz realia ekonomiczne są odzwierciedlone w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych wspólnika, kiedy ten wykazuje swoje udziały w aktywach, pasywach, przychodach i kosztach współkontrolowanej jednostki, wykorzystując jeden z dwóch wzorów (formatów) sprawozdawczych konsolidacji proporcjonalnej opisanych w ust. 28.
27. Zastosowanie konsolidacji proporcjonalnej oznacza, że skonsolidowany bilans wspólnika uwzględni jego udziały w aktywach, które wspólnie kontroluje, oraz jego udziały w zobowiązaniach, za które jest wspólnie odpowiedzialny. Skonsolidowany rachunek zysków i strat wspólnika zawiera jego udziały w przychodach i kosztach współkontrolowanej jednostki. Wiele procedur właściwych dla zastosowania konsolidacji proporcjonalnej jest podobnych do procedur właściwych dla konsolidacji inwestycji w jednostkach zależnych, które są opisane w MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych”.
28. Aby przeprowadzić konsolidację proporcjonalną, można zastosować różne wzory (formaty) sprawozdawcze. Wspólnik może połączyć swoje udziały w aktywach, pasywach, przychodach i kosztach współkontrolowanej jednostki z podobnymi pozycjami w swoich sprawozdaniach finansowych, pozycja po pozycji. Na przykład może on połączyć swoje udziały w zapasach współkontrolowanej jednostki z zapasami skonsolidowanej grupy, a swoje udziały w rzeczowych aktywach trwałych współkontrolowanej jednostki z takimi samymi pozycjami skonsolidowanej grupy. Według drugiej metody wspólnik może wprowadzić oddzielną pozycję w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych dla swoich udziałów w aktywach, pasywach, przychodach i kosztach współkontrolowanej jednostki. Na przykład wspólnik może wykazać swój udział w aktywach obrotowych współkontrolowanej jednostki oddzielnie – jako część aktywów obrotowych skonsolidowanej grupy; może on także wykazać swój udział w rzeczowych aktywach trwałych współkontrolowanej jednostki oddzielnie, jako część rzeczowych aktywów trwałych skonsolidowanej grupy. Obydwa wymienione wzory (formaty) sprawozdawcze dają ten sam rezultat, wykazując identyczne kwoty wyniku netto i wszystkich głównych rodzajów aktywów, pasywów, przychodów i kosztów. Także dla celów niniejszego standardu dozwolone jest stosowanie obydwu wzorów (formatów).
29. Niezależnie od tego, jaki wzór (format) został zastosowany w celu przeprowadzenia konsolidacji proporcjonalnej nie jest dozwolone kompensowanie aktywów lub pasywów poprzez odjęcie innych aktywów lub pasywów, ani też kompensowanie przychodów i kosztów poprzez odjęcie innych przychodów lub kosztów chyba, że istnieje prawo do przeprowadzania kompensat i kompensowanie odzwierciedla oczekiwania dotyczące sposobu realizacji aktywów lub spłaty zobowiązań.

30. Wspólnik powinien zaniechać konsolidacji proporcjonalnej od momentu, w którym przestaje sprawować wspólną kontrolę nad współkontrolowaną jednostką.
31. Wspólnik powinien zaniechać konsolidacji proporcjonalnej od momentu, w którym przestaje mieć udział w kontroli nad współkontrolowaną jednostką. Ma to miejsce w przypadku, gdy wspólnik wspólnego przedsięwzięcia zbędzie swoje udziały, lub gdy na współkontrolowaną jednostkę zostaną nałożone takie zewnętrzne ograniczenia, że nie będzie ona w stanie osiągnąć swoich celów.

Dopuszczone podejście alternatywne - metoda praw własności

32. Wspólnik wspólnego przedsięwzięcia w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych powinien wykazać swoje udziały we współkontrolowanej jednostce stosując metodę praw własności.
33. Niektórzy wspólnicy wykazują swoje udziały we wspólnie kontrolowanych jednostkach stosując metodę praw własności opisaną w MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”. Metodę praw własności stosują ci, którzy uważają za niewłaściwe łączenie pozycji kontrolowanych z pozycjami wspólnie kontrolowanymi, oraz ci, którzy uważają, iż wspólnicy wspólnego przedsięwzięcia mają znaczący wpływ na współkontrolowaną jednostkę, a nie sprawują wspólnej kontroli. Niniejszy standard nie zaleca stosowania metody praw własności, ponieważ konsolidacja proporcjonalna lepiej odzwierciedla istotę i realia ekonomiczne udziału wspólnika we wspólnym przedsięwzięciu, to jest kontrolę nad udziałami wspólnika w przyszłych korzyściach ekonomicznych. Mimo to, w przypadku wykazywania udziałów we współkontrolowanej jednostce, niniejszy standard zezwala na stosowanie metody praw własności jako dopuszczonego podejścia alternatywnego.
34. Wspólnik wspólnego przedsięwzięcia powinien zaniechać stosowania metody praw własności od momentu, w którym przestaje sprawować wspólną kontrolę, lub wywierać znaczący wpływ na współkontrolowaną jednostkę.

Wyjątki od podejścia wzorcowego i dopuszczonego podejścia alternatywnego

35. Wspólnik wspólnego przedsięwzięcia powinien ujmować wymienione poniżej udziały zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”:
 - a) udziały we współkontrolowanej jednostce nabyte i posiadane wyłącznie w celu późniejszego ich zbycia w bliskiej przyszłości; oraz
 - b) udziały we współkontrolowanej jednostce, która prowadzi działalność w warunkach surowych i długotrwałych ograniczeń, znacząco osłabiających zdolność tej jednostki do transferu środków finansowych do wspólnika.
36. Stosowanie zarówno konsolidacji proporcjonalnej, jak metody praw własności nie jest właściwe w przypadku, kiedy udziały we współkontrolowanej jednostce zostały nabyte i są posiadane wyłącznie w celu zbycia ich w bliskiej przyszłości. Stosowanie tych metod nie jest właściwe także wtedy, kiedy współkontrolowana jednostka prowadzi działalność w warunkach surowych i długotrwałych ograniczeń, które znacząco osłabiają zdolność tej jednostki do transferu środków finansowych do wspólnika.
37. Od dnia, w którym współkontrolowana jednostka staje się jednostką zależną wspólnika, wspólnik ten powinien ujmować w sprawozdaniu swoje udziały w tej jednostce zgodnie z postanowieniami MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych”.

Jednostkowe sprawozdania finansowe wspólników przedsięwzięcia

38. W wielu krajach jednostkowe sprawozdania finansowe są przedstawiane przez wspólnika ze względu na wymogi prawne lub innego rodzaju wymagania. Takie jednostkowe sprawozdania finansowe są sporządzane w różnych celach, co skutkuje mnogością używanych procedur sprawozdawczych w różnych krajach. Z tego powodu niniejszy standard nie wskazuje żadnego podejścia, jako właściwego.

TRANSAKcje POMIĘDZY WSPÓLNIKIEM WSPÓLNEGO PRZEDSIĘWZIĘCIA A WSPÓLNYM PRZEDSIĘWZIĘCIEM

39. W przypadku gdy wspólnik wspólnego przedsięwzięcia wnosi lub sprzedaje aktywa wspólnemu przedsięwzięciu, to ujęcie jakiegokolwiek części zysku lub straty z tytułu tej transakcji powinno odzwierciedlać istotę tej transakcji. Jeżeli aktywa zostaną zatrzymane przez wspólne przedsięwzięcie i wiadomo, że wspólnik wspólnego przedsięwzięcia przeniósł ryzyko i korzyści z tytułu własności, powinien on ująć w sprawozdaniu tylko tę część zysku lub straty, którą można przyporządkować do udziałów innych wspólników wspólnego przedsięwzięcia⁽¹⁾. Wspólnik wspólnego przedsięwzięcia powinien ująć w sprawozdaniu pełną kwotę strat, jeżeli wniesienie lub sprzedaż (aktywów) dostarcza dowodów na spadek możliwej do uzyskania wartości netto aktywów obrotowych, lub na wystąpienie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości.
40. W przypadku gdy wspólnik wspólnego przedsięwzięcia nabywa aktywa od wspólnego przedsięwzięcia, nie powinien on ujmować w sprawozdaniu przypadającej części zysków wspólnego przedsięwzięcia z tytułu tej transakcji, do czasu odsprzedania tych aktywów niezależnej stronie trzeciej. Wspólnik powinien ująć w sprawozdaniu swoją część strat z tytułu tych transakcji w taki sam sposób, jak przypadającą na niego część zysków, z tym że straty powinny zostać ujęte niezwłocznie, jeżeli wynikają ze spadku możliwej do uzyskania wartości netto aktywów obrotowych lub wystąpienia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości.
41. Aby ocenić, czy transakcja zawarta pomiędzy wspólnikiem wspólnego przedsięwzięcia a wspólnym przedsięwzięciem dostarcza dowodów na utratę wartości składnika aktywów, wspólnik wspólnego przedsięwzięcia ustala wartość odzyskiwalną składnika aktywów na podstawie MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Ustalając wartość użytkową, szacuje się przyszłe przepływy środków pieniężnych z tego składnika aktywów, uwzględniając dalsze użytkowanie danego składnika aktywów oraz jego ostateczną sprzedaż przez wspólne przedsięwzięcie.

WYKAZYWANIE UDZIAŁÓW WE WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘCIACH W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH INWESTORA

42. Inwestor we wspólnym przedsięwzięciu, który nie sprawuje wspólnej kontroli, powinien wykazywać swoje udziały we wspólnym przedsięwzięciu w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym zgodnie z treścią MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena” lub, jeżeli ma on znaczący wpływ we wspólnym przedsięwzięciu, powinien stosować się do MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”. Inwestor sporządzający skonsolidowane sprawozdanie finansowe może również – w cenie nabycia – wykazać taką inwestycję w jednostkowym sprawozdaniu finansowym.

ZARZĄDZAJĄCY WE WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘCIACH

43. Kierownictwo lub zarządzający wspólnym przedsięwzięciem powinni rozliczać wszelkie wynagrodzenia zgodnie z MSR 18 „Przychody”.
44. Wspólnik wspólnego przedsięwzięcia lub kilku wspólników może występować jako kierownictwo lub zarządzający wspólnym przedsięwzięciem. Za pełnienie tych obowiązków zarządzający są zazwyczaj wynagradzani za usługi zarządcze. Wspólne przedsięwzięcie powinno zaliczyć te wynagrodzenia do kosztów.

UJAWNIANIE INFORMACJI

45. Wspólnik wspólnego przedsięwzięcia powinien ujawnić – niezależnie od kwoty innych zobowiązań warunkowych – informacje dotyczące łącznej kwoty następujących zobowiązań warunkowych chyba, że prawdopodobieństwo wystąpienia straty jest znikome:
- wszelkie zobowiązania warunkowe zaciągnięte przez wspólnika w związku ze swoimi udziałami we wspólnym przedsięwzięciu oraz udziałami w zobowiązaniach warunkowych zaciągniętych wspólnie z innymi wspólnikami wspólnego przedsięwzięcia;
 - udział w zobowiązaniach warunkowych samego wspólnego przedsięwzięcia, do których jest warunkowo zobowiązany; oraz
 - te zobowiązania warunkowe, które powstały, ponieważ na wspólniku warunkowo ciąży zobowiązania innych wspólników wspólnego przedsięwzięcia.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-13 „Współkontrolowane jednostki – niepieniężny wkład wspólników”.

46. Wspólnik powinien ujawnić informacje dotyczące łącznej kwoty następujących zobowiązań kontraktowych związanych z jego udziałami we wspólnym przedsięwzięciu (niezależnie od innych typu zobowiązań kontraktowych):
- a) wszelkie zobowiązania kontraktowe wspólnika związane z jego udziałami we wspólnym przedsięwzięciu, oraz udziałami w zobowiązaniach kontraktowych zaciągniętych wspólnie z innymi wspólnikami wspólnego przedsięwzięcia; oraz
 - b) udział w zobowiązaniach kontraktowych samego wspólnego przedsięwzięcia.
47. Wspólnik powinien ujawnić wykaz i opis udziałów w znaczących wspólnych przedsięwzięciach oraz wielkości procentowe posiadanych udziałów własnościowych we współkontrolowanych jednostkach. Wspólnik wspólnego przedsięwzięcia wykazujący swoje udziały we współkontrolowanych jednostkach za pomocą wzoru sprawozdawczego przewidzianego dla konsolidacji proporcjonalnej „pozycja po pozycji”, lub za pomocą metody praw własności powinien ujawnić łączne kwoty wszystkich aktywów krótkoterminowych, aktywów długoterminowych, zobowiązań krótkoterminowych, zobowiązań długoterminowych, przychodów i kosztów związanych z jego udziałami we wspólnym przedsięwzięciu.
48. Wspólnik, który nie posiada jednostek zależnych i z tego powodu nie publikuje skonsolidowanych sprawozdań finansowych, powinien ujawnić informacje wymagane w ust. 45, 46 oraz 47.
49. Wspólnik, który nie posiada jednostek zależnych i z tego powodu nie publikuje skonsolidowanych sprawozdań finansowych, powinien ujawnić te same informacje o swoich udziałach we wspólnym przedsięwzięciu, co wspólnicy publikujący skonsolidowane sprawozdania finansowe.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

50. Za wyjątkiem ust. 39, 40 i 41, niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1992 r. i później.
51. Ustępy 39, 40 i 41 zaczynają obowiązywać od momentu wejścia w życie MSR 36, to jest przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później, chyba że stosowanie MSR 36 rozpoczęto w odniesieniu do wcześniejszych okresów.
52. Ustępy 39 i 40 niniejszego standardu zostały zatwierdzone w lipcu 1998 r. Zastępują one ust. 39 i 40 MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach”, przekształconego w 1994 r. Ustęp 41 niniejszego standardu został dodany w lipcu 1998 r. i umieszczony pomiędzy ust. ami 40 i 41 MSR 31 przekształconego w 1994 r.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 33

Zysk przypadający na jedną akcję

Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości został zatwierdzony przez Zarząd KMSR (IASB) w styczniu 1997 r. i stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1998 r. i później.

W 1999 r. wprowadzono poprawki do ust. 45 w celu zastąpienia odsyłaczy do MSR 10 „Zdarzenia warunkowe oraz zdarzenia następujące po dniu bilansowym” odsyłaczami do MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”.

Następująca interpretacja SKI dotyczy MSR 33:

- SKI-24 „Zysk przypadający na jedną akcję – instrumenty finansowe oraz inne umowy z możliwością rozliczenia w akcjach”.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	270
Zakres	270
Jednostki gospodarcze, których akcje są w publicznym obrocie	270
Jednostki gospodarcze, których akcje nie są przedmiotem publicznego obrotu	271
Definicje	271
Ustalenie wartości	272
Podstawowy zysk na jedną akcję	272
Zysk	272
Zysk na jedną akcję	272
Rozwodniony zysk na jedną akcję	275
Zysk rozwodniony	276
Zysk rozwodniony – na jedną akcję	277
Potencjalne akcje zwykłe mające cechy rozgadniające	278
Przekształcenie (przeliczenie)	280
Prezentacja	281
Ujawnianie informacji	281
Data wejścia w życie	282

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Celem niniejszego standardu jest ustanowienie zasad ustalania i prezentacji zysku przypadającego na jedną akcję, które mają ułatwić porównywanie wyników działalności osiągniętych przez różne jednostki gospodarcze prowadzące działalność w tym samym okresie, jak też porównywanie wyników tej samej jednostki gospodarczej osiągniętych w różnych okresach. Niniejszy standard koncentruje się na mianowniku wzoru służącego do wyliczenia zysku przypadającego na jedną akcję. Mimo iż dane dotyczące zysku 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 (porównywalności) sprawozdawczości finansowej.

ZAKRES

Jednostki gospodarcze, których akcje są w publicznym obrocie

1. Niniejszy standard powinien być stosowany przez jednostki gospodarcze, których akcje zwykłe lub potencjalne akcje zwykłe są przedmiotem publicznego obrotu oraz przez jednostki gospodarcze, które są w trakcie emitowania akcji zwykłych lub potencjalnych akcji zwykłych na publicznych rynkach papierów wartościowych.

2. W przypadku gdy prezentowane jest zarówno sprawozdanie finansowe jednostki dominującej jak i skonsolidowane sprawozdanie finansowe, informacje, o których mowa w niniejszym standardzie, powinny być zaprezentowane tylko na podstawie skonsolidowanych danych finansowych.
3. Użytkownicy sprawozdania finansowego jednostki dominującej są zwykle zainteresowani i powinni uzyskiwać informacje dotyczące wyników działalności grupy jako całości.

Jednostki gospodarcze, których akcje nie są przedmiotem publicznego obrotu

4. Jednostka gospodarcza, której ani akcje zwykłe, ani potencjalne akcje zwykłe nie są przedmiotem publicznego obrotu, ale która ujawnia zysk przypadający na jedną akcję, powinna wyliczyć i ujawnić zysk na jedną akcję zgodnie z niniejszym standardem.
5. Jednostka gospodarcza, której ani akcje zwykłe, ani potencjalne akcje zwykłe nie są przedmiotem publicznego obrotu, nie ma obowiązku ujawniania zysku przypadającego na jedną akcję. Tym niemniej zachowanie porównywalności sprawozdawczości finansowej jednostek gospodarczych wymaga, aby jednostka gospodarcza, która postanowiła (mimo braku obowiązku) ujawnić zysk przypadający na jedną akcję, wyliczała ten zysk na jedną akcję zgodnie z zasadami zawartymi w niniejszym standardzie.

DEFINICJE

6. W niniejszym standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Akcja zwykła jest instrumentem kapitałowym, z którego prawa są zaspokajane w ostatniej kolejności, po zaspokojeniu praw z wszystkich innych rodzajów instrumentów kapitałowych.

Potencjalna akcja zwykła jest instrumentem finansowym lub inną umową, która może uprawnić jego posiadacza do objęcia akcji zwykłych.

Prawa poboru (warranty) lub opcje są instrumentami finansowymi, które dają posiadaczowi prawo do zakupu akcji zwykłych.

7. Akcje zwykłe uprawniają do udziału w zysku netto danego okresu w ostatniej kolejności, czyli dopiero po wszystkich pozostałych typach akcji, takich jak akcje uprzywilejowane. Jednostka gospodarcza może posiadać więcej niż jeden rodzaj akcji zwykłych. Akcje zwykłe należące do tego samego rodzaju dają te same prawa do otrzymania dywidend.
8. Przykładowe potencjalne akcje zwykłe to:
 - a) instrumenty dłużne lub kapitałowe, łącznie z akcjami uprzywilejowanymi, które są zamienne na akcje zwykłe;
 - b) prawa poboru akcji i opcje na zakup akcji;
 - c) programy świadczeń pracowniczych, które umożliwiają pracownikom otrzymywanie akcji zwykłych jako części wynagrodzenia lub inne programy zakupu akcji; oraz
 - d) akcje, których emisja uzależniona jest od spełnienia pewnych warunków wynikających z ustaleń umownych, takich jak zakup firmy lub innych aktywów.
9. Poniższe terminy są używane w znaczeniu określonym w MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja”:

Instrument finansowy jest to każda umowa, która skutkuje jednocześnie powstaniem składnika aktywów finansowych u jednej jednostce gospodarczej i zobowiązania finansowego lub instrumentu kapitałowego u drugiej jednostce gospodarczej.

Instrument kapitałowy jest to każda umowa, która dokumentuje istnienie udziałów w aktywach jednostki gospodarczej po odjęciu pozostałych wszystkich jej zobowiązań.

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

USTALENIE WARTOŚCI

Zysk na jedną akcję

10. Zysk na jedną akcję powinien być wyliczony poprzez podzielenie zysku lub straty netto danego okresu, który przypada na zwykłych akcjonariuszy, przez średnią ważoną ilości akcji zwykłych występujących (ang. outstanding shares) w ciągu danego okresu.

Zysk

11. Dla celów wyliczenia zysku na jedną akcję, za zysk lub stratę netto danego okresu, który przypada na zwykłych akcjonariuszy, należy uznać zysk lub stratę netto danego okresu po odjęciu dywidend wypłacanych posiadaczom akcji uprzywilejowanych.
12. Wszystkie pozycje przychodów i kosztów, które zostały ujęte w danym okresie, łącznie z obciążeniem wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego, pozycjami (zyskami i stratami) nadzwyczajnymi i udziałami mniejszościowymi, są uwzględniane przy ustalaniu zysku lub straty netto danego okresu (patrz: MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”). Kwota zysku netto przypadająca na posiadaczy akcji uprzywilejowanych, obejmująca dywidendy od akcji uprzywilejowanych przypadające na dany okres, jest odejmowana od zysku netto okresu (lub dodawana do straty netto okresu) w celu wyliczenia zysku lub straty netto za okres, przypadającego/przypadającej w udziale zwykłym akcjonariuszom.
13. Kwota dywidend od akcji uprzywilejowanych, która jest odejmowana od zysku netto okresu to:
- kwota wszelkich dywidend zadeklarowanych za dany okres od akcji uprzywilejowanych nie dających prawa do skumulowanych dywidend; oraz
 - pełna kwota wymaganych za dany okres dywidend od akcji uprzywilejowanych dających prawo do skumulowanych dywidend, bez względu na to, czy wysokość dywidend została już ustalona, czy też nie. Kwota dywidend za dany okres od akcji uprzywilejowanych dających prawo do skumulowanych dywidend nie obejmuje kwoty jakichkolwiek skumulowanych dywidend wypłaconych lub zadeklarowanych w ciągu bieżącego okresu, lecz z tytułu okresów poprzednich.

Zysk — na jedną akcję

14. Dla celów wyliczenia zysku na jedną akcję, za ilość akcji zwykłych należy przyjąć średnią ważoną ilości akcji zwykłych występujących w ciągu danego okresu.
15. Średnia ważona ilości akcji zwykłych występujących w ciągu danego okresu odzwierciedla możliwość zmiany wysokości kapitału akcyjnego w ciągu okresu, w wyniku występowania większej lub mniejszej ilości akcji zwykłych. Jest nią ilość akcji zwykłych na początku danego okresu, skorygowana o ilość akcji zwykłych odkupionych lub wyemitowanych w ciągu tego okresu ważoną wskaźnikiem odzwierciedlającym okres czasu występowania tych akcji. Wskaźnik odzwierciedlający okres czasu występowania poszczególnych akcji jest to liczba dni, przez jaką określone akcje występują do całkowitej liczby dni w danym okresie. Zastosowanie rozsądnego przybliżenia średniej ważonej jest uzasadnione w wielu okolicznościach.

Przykład – średnia ważona ilości akcji

		Wyemitowane akcje	Posiadane akcje (do zbycia)	Akcje występujące w podanych okresach
1 stycznia 20X1 r.	Stan na początek roku	2 000	300	1 700
31 maja 20X1 r.	Emisja nowych akcji za gotówkę	800	–	2 500
1 grudnia 20X1 r.	Zakup akcji własnych za gotówkę	–	250	2 250
31 grudnia 20X1 r.	Stan na koniec roku	2 800	550	2 250

Obliczenie średniej ważonej:

$$(1\ 700 \times 5/12) + (2\ 500 \times 6/12) + (2\ 250 \times 1/12) = 2\ 146 \text{ akcji lub}$$

$$(1\ 700 \times 12/12) + (800 \times 7/12) - (250 \times 1/12) = 2\ 146 \text{ akcji}$$

16. W większości przypadków akcje włączane są do średniej ważonej ilości 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 gotówkę włącza się, gdy gotówka staje się należna;
 - b) akcje zwykle wyemitowane w ramach dobrowolnej reinwestycji dywidend od akcji zwykłych i uprzywilejowanych włącza się w dniu wypłaty dywidend;
 - c) akcje zwykle wyemitowane w wyniku konwersji instrumentu dłużnego na akcje zwykłe włącza się w dniu, w którym zaprzestaje się naliczania odsetek;
 - d) akcje zwykle wyemitowane w zamian za odsetki lub ratę kapitałową z tytułu innych instrumentów finansowych włącza się w dniu, w którym zaprzestaje się naliczania odsetek;
 - e) akcje zwykle wyemitowane jako rozliczenie zobowiązania jednostki gospodarczej włącza się w dniu rozliczenia;
 - f) akcje zwykle wyemitowane jako zapłata za nabycie składnika aktywów innego niż gotówka włącza się w dniu, w którym następuje ujęcie tego nabycia; oraz
 - g) akcje zwykle wyemitowane w zamian za wykonane na rzecz jednostki gospodarczej usługi włącza się w momencie wykonania usług.
- We wszystkich przypadkach moment włączenia akcji zwykłych (do średniej ważonej ilości akcji) określany jest na podstawie szczegółowych warunków i zasad związanych z ich emisją. Dodatkowo należy brać pod uwagę wszelkie umowy związane z emisją.
17. Akcje zwykle wyemitowane jako część zapłaty przy połączeniu jednostek gospodarczych w formie przejęcia, są włączane do średniej ważonej ilości akcji w dniu przejęcia, ponieważ przejmujący uwzględnia wyniki działalności jednostki będącej przedmiotem przejęcia w rachunku zysków i strat od dnia przejęcia. Akcje zwykle wyemitowane jako element połączenia jednostek gospodarczych w formie łączenia udziałów, są włączane do wyliczenia średniej ważonej ilości akcji za wszystkie prezentowane okresy, ponieważ sprawozdanie finansowe połączonej jednostki gospodarczej jest sporządzane tak, jakby połączona jednostka istniała zawsze. Tak więc ilość akcji zwykłych przyjęta do wyliczenia zysku przypadającego na jedną akcję w przypadku połączenia jednostek gospodarczych w formie łączenia udziałów, jest sumą średnich ważonych ilości akcji połączonych jednostek gospodarczych, zamienionych na odpowiadające im akcje jednostki gospodarczej po połączeniu.
18. Akcje zwykle częściowo opłacone, są traktowane jako ułamki akcji zwykłych w zakresie, w jakim są one uprawnione do udziału w dywidendach stosownie do w pełni opłaconych akcji zwykłych w ciągu okresu obrotowego.
19. Akcje zwykle, które mogą zostać wyemitowane pod warunkiem spełnienia pewnych warunków (akcje, których emisja ma charakter warunkowy), są uznawane za istniejące akcje i są włączane do wyliczenia zysku przypadającego na jedną akcję od dnia, w którym nastąpiło spełnienie wszystkich koniecznych warunków. Wyemitowane akcje zwykle, które mają charakter warunkowo zwrotny (podlegają odwołaniu) są traktowane jak akcje, których emisja ma charakter warunkowy.
20. Średnia ważona ilości akcji zwykłych występujących w ciągu okresu i we wszystkich prezentowanych okresach powinna zostać skorygowana ze względu na zdarzenia inne niż konwersja potencjalnych akcji zwykłych, które doprowadziły do zmiany ilości występujących akcji zwykłych, bez odpowiadającej im zmiany stanu zasobów.
21. Akcje zwykle mogą być emitowane, lub ilość występujących akcji może zostać zmniejszona, bez odpowiadającej temu zmiany stanu zasobów. Do przykładów należy:
- a) emisja kapitalizacyjna lub emisja premiowa (znana w niektórych krajach jako dywidenda w postaci akcji);

- b) element premiowy we wszelkich innych emisjach, na przykład element premiowy emisji w postaci praw poboru przyznawany dotychczasowym akcjonariuszom;
- c) podział akcji; oraz
- d) odwrócenie podziału akcji (konsolidacja akcji).
22. Przy emisji kapitalizacyjnej, emisji premiowej lub podziale akcji, akcje zwykłe są przyznawane dotychczasowym akcjonariuszom bez dodatkowej za nie zapłaty. Tak więc ilość występujących akcji zwykłych zwiększa się bez zmiany stanu zasobów. Ilość występujących akcji zwykłych przed takim zdarzeniem jest korygowana o proporcjonalną zmianę ilości 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” ilość występujących akcji przed emisją jest mnożona przez wskaźnik równy trzy, aby uzyskać nową całkowitą ilość akcji, lub przez wskaźnik równy dwa, aby uzyskać ilość dodatkowych akcji.
23. W nawiązaniu do ust. 21 lit. b) należy stwierdzić, że emisja akcji zwykłych w czasie realizacji lub konwersji potencjalnych akcji zwykłych zazwyczaj nie będzie powodowała powstania elementu premiowego, ponieważ potencjalne akcje zwykłe emitowane są zazwyczaj w pełnej wartości, co spowoduje proporcjonalną zmianę zasobów w dyspozycji jednostki gospodarczej. Przy emisji praw poboru cena realizacji jest często niższa od wartości godziwej akcji. Tak więc taka emisja praw zawiera w sobie element premiowy. Ilość akcji zwykłych, które należy uwzględnić przy wyliczaniu zysku na jedną akcję za wszystkie okresy poprzedzające emisję praw, jest ilością występujących akcji zwykłych przed emisją, pomnożoną przez następujący wskaźnik:

$$\frac{\text{Wartość godziwa na jedną akcję bezpośrednio przed realizacją praw}}{\text{Teoretyczna wartość godziwa na jedną akcję bez praw}}$$

Teoretyczna wartość godziwa na jedną akcję bez praw poboru jest wyliczana poprzez dodanie zagregowanych wartości godziwych akcji, tuż przed realizacją praw do przychodów z tytułu realizacji praw, i podzielenie jej przez ilość akcji występujących po realizacji praw. W przypadku, gdy prawa jako takie są przedmiotem publicznego obrotu oddzielnie od akcji przed dniem realizacji, dla celów tego wyliczenia wartość godziwa ustalana jest w wysokości kursu zamknięcia z ostatniego dnia, w którym akcje były w obrocie razem z prawami.

Przykład – Emisja premiowa

Zysk netto za rok 20X0	180
Zysk netto za rok 20X1	600
Akcje zwykłe do 30 września 20X1 r.	200
Emisja premiowa 1 października 20X1 r.	2 akcje zwykłe za każdą akcję wykłą na 30 września 20X1 $200 \times 2 = 400$
Zysk przypadający na jedną akcję w 20X1 r.	$\frac{600}{(200 + 400)} = 1,00$
Skorygowany zysk na jedną akcję w 20X0 r.	$\frac{180}{(200 + 400)} = 0,30$

Ponieważ emisja premiowa jest emisją bezpłatną, jest ona traktowana jak gdyby miała miejsce przed rozpoczęciem 20X0 r., czyli najwcześniejszego okresu objętego sprawozdaniem.

Przykład – Emisja praw poboru

Zysk netto	20X0: 1 100; 20X1: 1 500; 20X2: 1 800
Akcje przed emisją praw	500 akcji
Emisja praw poboru	Jedna nowa akcja za każde pięć akcji łącznie 100 nowych akcji) Cena realizacji: 5,00 Ostatnia data realizacji praw: marca 20X1 r.
Wartość godziwa jednej akcji wykłej tuż przed realizacją 1 marca 20X1 r.	11,0

Obliczenie teoretycznej wartości przypadającej na jedną akcję bez praw

$$\frac{\text{Wartość godziwa wszystkich występujących akcji} + \text{całkowita kwota otrzymana z realizacji praw}}{\text{Ilość akcji występujących przed realizacją} + \text{ilość akcji wyemitowanych ramach realizacji}}$$

$$\frac{(11,00 \times 500 \text{ akcji}) + (5,00 \times 100 \text{ akcji})}{500 \text{ akcji} + 100 \text{ akcji}}$$

Teoretyczna wartość przypadająca na jedną akcję bez praw = 10,00

Obliczenie wskaźnika korygującego

$$\frac{\text{Wartość godziwa na jedną akcję przed realizacją praw}}{\text{Teoretyczna wartość przypadająca na jedną akcję bez praw}} = \frac{11,00}{10,00} = 1,1$$

Obliczenie zysku przypadającego na jedną akcję

	20X0	20X1	20X2
20X0 ZNA, jak wykazano pierwotnie: 1 100/500 akcji	2,20		
20X0 ZNA przeliczony w związku z emisją praw: 1 100/ (500 akcji × 1,1)	2,00		
20X1 ZNA obejmujący skutki emisji praw 1 500		2,54	
	$\left(500 \times 1,1 \times \frac{2}{12}\right) + \left(600 \times \frac{10}{12}\right)$		
20X2 ZNA 1 800/600 akcji			3,00

Rozwodniony zysk na jedną akcję

24. Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku na jedną akcję, zysk netto, który przypada w udziale zwykłym akcjonariuszom oraz Średnia ważona ilość występujących akcji, powinny być skorygowane o działanie wszystkich rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych⁽¹⁾.
25. Wyliczenie zysku rozwodnionego na jedną akcję jest zgodne z wyliczeniem zysku przypadającego na jedną akcję, jednak w tym wyliczeniu uwzględnia się występowanie rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych w ciągu okresu, czyli:
- a) zysk netto za dany okres przypadający na akcje zwykłe zwiększa się o kwotę dywidend w wysokości po opodatkowaniu oraz odsetek zaliczonych do danego okresu, odnoszących się do rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych, oraz koryguje się o wszelkie inne zmiany przychodów lub kosztów, które wynikałyby z zamiany rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych;

(1) Patrz także: SKI-24 „Zysk przypadający na akcję – instrumenty finansowe oraz inne umowy z możliwością rozliczenia w akcjach”.

- b) średnią ważoną ilość występujących akcji zwykłych zwiększa się o średnią ważoną ilość dodatkowych akcji zwykłych, które występowałyby zakładając zamianę wszystkich rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych.

Rozwodniony zysk

26. Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku na jedną akcję, kwotę zysku lub straty netto przypadającą na zwykłych akcjonariuszy, zgodną z wyliczeniem podanym w ust. 11, należy skorygować o działanie następujących elementów (w kwotach po opodatkowaniu):
- wszelkie dywidendy od rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych, które zostały odliczone przy ustalaniu zysku netto przypadającego w udziale akcjonariuszom zwykłym, zgodnie z wyliczeniem podanym w ust. 11;
 - odsetki zaliczone do danego okresu odnoszące się do rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych; oraz
 - wszelkie inne zmiany przychodów lub kosztów, które wynikałyby z zamiany rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych.
27. Po konwersji potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe, dywidendy, odsetki i inne przychody lub koszty związane z tymi potencjalnymi akcjami zwykłymi przestaną występować. W zamian za to nowe akcje zwykłe będą uprawnione do partycypowania w zysku netto przypadającym w udziale zwykłym akcjonariuszom. Tak więc zysk netto danego okresu przypadający w udziale zwykłym akcjonariuszom, wyliczony zgodnie z ust. 11, zwiększa się o kwotę dywidend, odsetek i innych kosztów lub przychodów, które zostaną zaoszczędzone na skutek zamiany rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe. Koszty związane z potencjalnymi akcjami zwykłymi obejmują opłaty, dyskonto lub premie (nadwyżki), które rozliczane są jako korekty rentowności (patrz: MSR 32). Kwoty dywidend, odsetek i innych przychodów i kosztów są korygowane o wszelkie obciążające jednostkę gospodarczą podatki, które odnoszą się do tych pozycji.

Przykład – Obligacje zamienne

Zysk netto	1 004
Ilość akcji zwykłych	1 000
Zysk na jedną akcję	1,00
Obligacje zamienne	100
Każda transza 10 obligacji może być zamieniona na 3 zwykłe akcje	
Koszt odsetek za bieżący okres dotyczący elementu zobowiązaniowego obligacji zamiennej	10
Podatek bieżący i odroczony dotyczący tego kosztu odsetek	4
Uwaga: koszt odsetek obejmuje amortyzację dyskonta powstającego w momencie początkowego ujęcia elementu zobowiązaniowego po raz pierwszy (patrz: MSR 32).	
Skorygowany zysk netto	$1004 + 10 - 4 = 1010$
Ilość akcji zwykłych powstających w wyniku konwersji obligacji	30
Ilość akcji zwykłych uwzględnionych przy obliczeniu rozwodnionego zysku na jedną akcję	$1000 + 30 = 1030$
Rozwodniony zysk na jedną akcję	$\frac{1000}{1030} = 0,98$

28. Zamiana niektórych potencjalnych akcji zwykłych może prowadzić do zmian pozostałych przychodów i kosztów. Na przykład redukcja kosztu odsetek związanego z potencjalnymi akcjami zwykłymi i wynikający z powyższego wzrost zysku netto danego okresu może prowadzić do wzrostu kosztu związane go z nie uznaniowym programem wypłat z zysku na rzecz pracowników. Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku na jedną akcję, zysk lub strata netto danego okresu korygowany/korygowana jest o tak powstałe zmiany przychodów lub kosztów.

Zysk rozwodniony na jedną akcję

29. Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku na jedną akcję, za ilość akcji zwykłych należy przyjąć sumę średniej ważonej ilości akcji zwykłych wyliczonej zgodnie z ust. ami 14 i 20 oraz średniej ważonej ilości akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane w momencie zamiany wszystkich rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe. Należy przyjąć, że konwersja rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe nastąpiła na początku okresu lub – jeśli nastąpiło to później – na dzień emisji potencjalnych akcji zwykłych.
30. Ilość akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane w momencie konwersji rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych, jest określana na podstawie warunków potencjalnych akcji zwykłych. Przy przeprowadzaniu obliczeń przyjmuje się najbardziej korzystny przelicznik konwersji lub cenę realizacji z punktu widzenia posiadacza potencjalnych akcji zwykłych.
31. Tak jak przy obliczaniu zysku przypadającego na jedną akcję, akcje zwykłe, których emisja uwarunkowana jest wystąpieniem pewnych zdarzeń, traktowane są jako występujące i są włączane do obliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, jeśli warunki zostaną spełnione (zdarzenia wystąpią). Akcje o warunkowej emisji powinny być uwzględnione od początku okresu (lub od dnia umowy dotyczącej akcji warunkowych, jeśli jest to termin późniejszy). Jeśli warunki nie zostały spełnione, ilość warunkowo emitowanych akcji, które włącza się do obliczenia zysku rozwodnionego na jedną akcję opiera się na ilości akcji, które mogłyby być wyemitowane, gdyby koniec okresu sprawozdawczego pokrywał się z momentem zakończenia okresu, w którym miałyby nastąpić zdarzenie warunkowe. Nie dopuszcza się dokonywania przekształcenia, jeśli warunki nie będą spełnione w momencie zakończenia okresu, w którym miałyby nastąpić zdarzenie warunkowe. Zapisy niniejszego ust. stosuje się tak samo do potencjalnych akcji zwykłych, których emisja uwarunkowana jest spełnieniem pewnych warunków (potencjalne akcje zwykłe o warunkowej emisji).
32. Jednostka zależna, wspólne przedsięwzięcie lub jednostka stowarzyszona mogą emitować potencjalne akcje zwykłe, które są zamienne na akcje zwykłe jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia, jednostki stowarzyszonej albo na akcje zwykłe jednostki gospodarczej sporządzającej sprawozdanie finansowe. Jeśli te potencjalne akcje zwykłe jednostki zależnej, jednostki stowarzyszonej, lub wspólnego przedsięwzięcia mają skutek rozwadniający w stosunku do skonsolidowanego zysku na jedną akcję jednostki gospodarczej sporządzającej sprawozdanie finansowe, włącza się je do wyliczenia rozwodnionego zysku na jedną akcję.
33. Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku na jedną akcję, jednostka gospodarcza powinna założyć realizację opcji rozwadniających i innych rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych tej jednostki gospodarczej. Zakładane przychody z tych emisji należy przyjąć w wysokości odpowiadającej wartości godziwej wyemitowanych akcji. Różnica między ilością wyemitowanych akcji i ilością akcji, które byłyby wyemitowane w wartości godziwej powinna zostać potraktowana jako nieodpłatna emisja akcji zwykłych.
34. Wartość godziwa dla tych celów ustalana jest na podstawie średniej ceny akcji zwykłych w ciągu okresu.
35. Uznaje się, że opcje i inne ustalenia dotyczące zakupu akcji mają działanie rozwadniające, jeśli skutkowałyby wyemitowaniem akcji zwykłych po wartości niższej od wartości godziwej. Wartości rozwodnienia odpowiada różnica między wartością godziwą a ceną emisyjną. Tak więc w celu wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję wszystkie tego rodzaju ustalenia są traktowane, jako składające się z:
- a) umowy o emisję pewnej ilości akcji zwykłych w wartości odpowiadającej ich średniej wartości godziwej w ciągu okresu. Akcje, które mają zostać tak wyemitowane, są godziwie wycenione i zakłada się, że nie są one ani rozwadniające, ani nie mają działania przeciwnego (antyrozwadniające). Są one pomijane przy obliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję; oraz

- b) umowy o nieodpłatną emisję pozostałych akcji zwykłych. Takie akcje zwykle nie przynoszą żadnych przychodów i nie mają wpływu na zysk netto przypadający na występujące akcje zwykłe. Tak więc takie akcje mają działanie rozwadniające i są dodawane do ilości występujących akcji zwykłych przy obliczaniu rozwodnionego zysku na jedną akcję.

Przykład – Wpływ opcji na rozwodniony zysk na jedną akcję

Zysk netto za rok 20X1	1 200 000		
Średnia ważona ilości akcji zwykłych w ciągu roku 20X1	500 000 akcji		
Średnia wartość godziwa jednej akcji zwykłej w ciągu roku 20X1	20,00		
Średnia ważona ilość akcji wynikająca z opcji w ciągu roku 20X1	100 000 akcji		
Cena realizacji akcji wynikających z opcji w ciągu roku 20X1	15,00		
Obliczenie rozwodnionego zysku na jedną akcję			
	na jedną akcję	kwota zysku	ilość akcji
Zysk netto za rok 20X1		1 200 000	
Średnia ważona ilość akcji występujących w ciągu roku 20X1			500 000
Zysk na jedną akcję	2,40		
Ilość akcji wynikających z opcji			100 000
Ilość akcji, które byłyby wyemitowane w wartości godziwej:		(*)	(75 000)
$(100\ 000 \times 15,00) / 20,00$			
Rozwodniony zysk na jedną akcję	2,29	1 200 000	525 000

(*) Zysk nie wzrósł, ponieważ całkowita ilość akcji wzrosła tylko o ilość akcji (25 000), które dla celów obliczenia postrzegane są jako wyemitowane nieodpłatnie [patrz: ust. 35 lit. b)].

36. Taka metoda wyliczania oddziaływania opcji i innych ustaleń dotyczących zakupu akcji daje takie same wyniki, jak metoda akcji własnych do zbycia, którą stosuje się w niektórych krajach. Nie oznacza to jednak, że jednostka gospodarcza przeprowadza transakcję zakupu własnych akcji, ponieważ byłoby to niewykonalne w pewnych warunkach lub nielegalne w niektórych krajach.
37. W stopniu, w jakim częściowo opłacone akcje nie nadają uprawnień do partycypowania w dywidendach w ciągu okresu obrotowego, traktuje się je jako ekwiwalenty warrantów (praw poboru) lub opcji.

Rozwadniające potencjalne akcje zwykłe

38. Potencjalne akcje zwykłe powinny być traktowane jako rozwadniające, wtedy i tylko wtedy, gdy ich konwersja na akcje zwykłe obniżyłaby zysk netto przypadający na jedną akcję, uzyskiwany w wyniku kontynuowanej działalności gospodarczej.
39. Jednostka gospodarcza przyjmuje zysk netto uzyskany w wyniku kontynuowanej działalności gospodarczej jako „wartość kontrolną” służącą do określenia, czy potencjalne akcje zwykłe mają działanie rozwadniające czy przeciwne (antyrozwadniające). Zysk netto uzyskiwany z kontynuowanej działalności gospodarczej odpowiada zyskowi netto z działalności gospodarczej (zgodnie z definicją zawartą w MSR 8) po odjęciu dywidend od akcji uprzywilejowanych i wyłączeniu pozycji dotyczących działalności zaniechanej. Tak więc, wyłączone zostają pozycje (zyski i straty) nadzwyczajne, skutki zmian zasad (polityki) rachunkowości oraz korekty podstawowych błędów.

40. Potencjalne akcje zwykłe są antyrozwadniające, gdy ich konwersja na akcje zwykłe spowodowałaby zwiększenie zysku na jedną akcję z kontynuowanej działalności gospodarczej lub zmniejszenie straty na jedną akcję z kontynuowanej działalności gospodarczej. Działanie antyrozwadniających potencjalnych akcji zwykłych nie jest uwzględniane przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję.
41. Analizując, czy potencjalne akcje zwykłe są rozwadniające czy antyrozwadniające, każdą emisję lub serię potencjalnych akcji zwykłych należy rozważyć oddzielnie, a nie wszystkie akcje łącznie. Kolejność, w jakiej analizowane są potencjalne akcje zwykłe może wpłynąć na to, czy okażą się one rozwadniające, czy też nie. Aby zatem zmaksymalizować rozwodnienie zysku na jedną akcję, każdą emisję lub serię potencjalnych akcji zwykłych należy przeanalizować w kolejności od najbardziej rozwadniających do najmniej rozwadniających.

Przykład – Ustalenie kolejności, w jakiej należy włączać rozwadniające papiery wartościowe do wyliczenia średniej ważonej ilości akcji

Zysk netto przypadający na zwykłych akcjonariuszy	10 000 000
Akcje zwykłe	2 000 000
Średnia wartość godziwa jednej akcji zwykłej w ciągu roku	75,00
Potencjalne akcje zwykłe	
Opcje	100 000 o cenie realizacji równej 60
Zamienne akcje	800 000 akcji uprawnionych do skumulowanej Uprzywilejowane dywidendy w wysokości 8 na jedną akcję. Każda akcja uprzywilejowana może być zamieniona na 2 akcje zwykłe.
5 % obligacje zamienne	Wartość nominalna 100 000 000. Każde 1 000 obligacji można zamienić na 20 akcji zwykłych. Nie ma amortyzacji premii (nadwyżki) ani dyskonta, która miałaby wpływ na ustalenie wysokości kosztów.
Stawka podatkowa	40 %

Wzrost zysku przypadającego w udziale akcjonariuszom zwykłym w momencie zamiany potencjalnych akcji zwykłych

	Wzrost zysku zysku	Wzrost ilości akcji zwykłych	Zysk na jedną akcję dodatkową
Opcje			
Wzrost zysku	Zero		
Akcje dodatkowe wyemitowane nieodpłatnie $100\,000 \times 75 - 6075$		20 000	zero
Zamienne akcje uprzywilejowane			
Wzrost zysku netto $8 \times 800\,000$	6 400 000		
Akcje dodatkowe $2 \times 800\,000$		1 600 000	4,00
5 % obligacje zamienne			
Wzrost zysku netto	3 000 000		
$100\,000\,000 \times 0,05 \times (1 - 0,4)$			
Akcje dodatkowe $100\,000 \times 20$		2 000 000	1,50

Obliczenie rozwodnionego zysku na jedną akcję

	Zysk netto przypadający	Akcje zwykłe	Na jedną akcję
Zgodnie ze sprawozdaniem Opcje	10 000 000	2 000 000	5,00
	<u>10 000 000</u>	<u>20 000</u> 2 020 000	4,95 rozwadniające
5 % obligacje zamienne	3 000 000	2 000 000	
	<u>13 000 000</u>	<u>4 020 000</u>	3,23 rozwadniające
Zamienne akcje uprzywilejowane	640 000	1 600 000	
	<u>1 940 000</u>	<u>5 620 000</u>	3,45 antyrozwadniające

Ponieważ rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję wzrasta po uwzględnieniu zamiennych akcji uprzywilejowanych (z 3,23 do 3,45), zamienne akcje uprzywilejowane mają działanie antyrozwadniające i są pomijane w wyliczeniu rozwodnionego zysku na jedną akcję. Tak więc rozwodniony zysk na jedną akcję wynosi 3,23.

Niniejszy przykład nie obrazuje podziału zamiennych instrumentów finansowych na elementy zobowiązaniowe i kapitałowe, ani podziału odnośnych odsetek i dywidend na koszty i kapitał, zgodnie z wymogami zawartymi w MSR 32.

42. Potencjalne akcje zwykłe są „ważone”, czyli uwzględniane proporcjonalnie do okresu, w którym występowały. Potencjalne akcje zwykłe, które są umorzone lub tracą ważność w ciągu okresu sprawozdawczego, są włączane do obliczenia rozwodnionego zysku na jedną akcję tylko w części odpowiadającej okresowi, w którym występowały. Potencjalne akcje zwykłe, które zostały zamienione na akcje zwykłe w ciągu okresu sprawozdawczego są włączane do obliczenia zysku rozwodnionego na jedną akcję, począwszy od początku okresu, a skończywszy na dniu dokonania konwersji. Od dnia konwersji uzyskane w ten sposób akcje zwykłe są uwzględniane zarówno w podstawowym, jak i rozwodnionym zysku na jedną akcję.

PRZEKSZTAŁCENIE (PRZELICZENIE)

43. Jeśli ilość akcji występujących zwykłych lub potencjalnych akcji zwykłych wzrośnie w wyniku emisji kapitalizacyjnej, emisji premiovej czy podziału akcji, lub też zmaleje w wyniku odwrócenia podziału akcji (konsolidacji), wyliczenie podstawowego i rozwodnionego zysku na jedną akcję za wszystkie prezentowane okresy powinno zostać skorygowane retrospektywnie. Jeśli zmiany te następują po dniu bilansowym, ale przed sporządzeniem sprawozdania finansowego, wyliczenie zysku na jedną akcję ujmowanego w danym sprawozdaniu finansowym, jak też w sprawozdaniu prezentowanym za każdy okres poprzedni, powinno opierać się na nowej ilości akcji. Jeśli takie zmiany ilości akcji zostały uwzględnione przy wyliczaniu zysku na jedną akcję, fakt ten należy ujawnić. Ponadto podstawowy i rozwodniony zysk na jedną akcję wszystkich prezentowanych okresów powinien być skorygowany o:

- skutki popełnienia podstawowych błędów, oraz korekty wynikające ze zmian zasad (polityki) rachunkowości, zgodnie z podejściem wzorcowym zawartym w MSR 8; oraz
- skutki połączenia jednostek gospodarczych w formie łączenia udziałów.

44. Jednostka gospodarcza nie przekształca rozwodnionego zysku na jedną akcję za żaden z poprzednich okresów prezentowanych ze względu na zmiany przyjętych założeń lub ze względu na konwersję potencjalnych akcji zwykłych na występujące akcje zwykłe.

45. Zaleca się ujawnienie informacji opisujących transakcje z udziałem akcji zwykłych i potencjalnych akcji zwykłych – różne od emisji kapitalizacyjnych i podziału akcji – które nastąpiły po dniu bilansowym, w przypadku gdy ich znaczenie jest na tyle duże, że zaniechanie ujawnienia informacji o nich wpłynęłoby na możliwość ich oceny przez użytkowników sprawozdania finansowego i podejmowania przez nich decyzji (patrz: MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”). Do przykładów takich transakcji zalicza się:
- a) emisja akcji w zamian za gotówkę;
 - b) emisja akcji, w wypadku gdy przychody z emisji są używane do spłaty zadłużenia lub występujących akcji uprzywilejowanych na dzień bilansowy;
 - c) wykup występujących akcji zwykłych;
 - d) konwersja lub realizacja potencjalnych akcji zwykłych, występujących na dzień bilansowy, na akcje zwykłe;
 - e) emisja warrantów (praw poboru), opcji lub zamiennych papierów wartościowych; oraz
 - f) spełnienie warunków, które spowodowałyby wyemitowanie akcji, których emisja ma charakter warunkowy.
46. Zysk przypadający na jedną akcję nie jest korygowany o skutki takich transakcji następujących po dniu bilansowym, ponieważ takie transakcje nie wpływają na wysokość kapitału zaangażowanego do wypracowania zysku lub poniesienia straty netto za dany okres.

PREZENTACJA

47. W rachunku zysków i strat jednostka gospodarcza powinna zaprezentować podstawowy i rozwodniony zysk na jedną akcję w podziale na wszystkie rodzaje akcji zwykłych, które różnią się między sobą prawem do udziału w zysku netto danego okresu. Jednostka gospodarcza powinna zaprezentować podstawowy i rozwodniony zysk na jedną akcję odnoszący się do wszystkich prezentowanych okresów w sposób jednakowo widoczny.
48. Niniejszy standard zawiera wymóg, aby jednostka gospodarcza zaprezentowała zysk i rozwodniony zysk na jedną akcję, nawet jeśli wartości te są ujemne (strata na jedną akcję).

UJAWNIANIE INFORMACJI

49. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić następujące informacje:
- a) kwoty stosowane jako liczniki wzoru służącego do wyliczenia podstawowego i rozwodnionego zysku na jedną akcję oraz uzgodnienie tych kwot z zyskiem lub stratą netto za dany okres; oraz
 - b) średnią ważoną ilość akcji zwykłych stosowanych jako mianownik wzoru służącego do wyliczenia zysku i rozwodnionego zysku na jedną akcję oraz wzajemne uzgodnienie tych mianowników.
50. Z instrumentami finansowymi i innymi umowami generującymi potencjalne akcje zwykłe 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 zwykłe mają działanie rozładujące, a jeśli tak jest, również wpływ rozwodnienia na średnią ważoną ilość występujących akcji oraz wszelkich wynikających z powyższego korekt zysku netto przypadającego na zwykłych akcjonariuszy. Niezależnie od tego, czy ujawnienie takich warunków i zasad jest wymagane na mocy MSR 32, niniejszy standard zaleca ujawnianie takich informacji.
51. Jeśli jednostka gospodarcza oprócz podstawowego zysku i rozwodnionego zysku na jedną akcję, ujawnia kwoty odpowiadające jednej akcji na podstawie ujętego w sprawozdaniu finansowym elementu zysku netto, różnego od zysku lub straty netto danego okresu przypadającego/przypadającej na zwykłych akcjonariuszy, wysokość takich kwot należy wyliczyć z zastosowaniem średniej ważonej ilości akcji zwykłych określonej zgodnie z niniejszym standardem. Jeśli zastosowano zysk netto, który nie został ujęty jako oddzielna pozycja w rachunku zysków i strat, należy sporządzić uzgodnienie zastosowanego zysku z pozycją, która została wydzielona w rachunku zysków i strat. Zysk i rozwodniony zysk na jedną akcję powinny być ujawnione w sposób jednakowo widoczny.

52. Jednostka gospodarcza może zdecydować się na ujawnienie większej ilości informacji, niż jest to wymagane na podstawie niniejszego standardu. Takie informacje mogą pomóc użytkownikom w ocenie wyników działalności jednostki gospodarczej i mogą one przybrać formę kwot odnoszących się do różnych elementów zysku netto w przeliczeniu na jedną akcję. Zaleca się ujawnianie takich informacji. Tym niemniej, jeśli powyższe kwoty są ujawniane, stosowane w nich mianowniki należy wyliczyć zgodnie z niniejszym standardem, aby zapewnić porównywalność ujawnionych kwot wyrażających wielkości w przeliczeniu na jedną akcję.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

53. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1998 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 34

Śródroczna sprawozdawczość finansowa

Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości został zatwierdzony przez Zarząd KMSR (IASB) w lutym 1998 r. i stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. i później.

W kwietniu 2000 r. do ust. 7 Załącznika C zostały wprowadzone poprawki wynikające z MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”.

WPROWADZENIE

1. Niniejszy standard („MSR 34”) dotyczy śródrocznej sprawozdawczości finansowej, czyli zagadnienia nieomawianego dotychczas w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. MSR 34 stosuje się po raz pierwszy przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. i później.
2. Śródrocznym raportem finansowym jest taki raport finansowy, które zawiera wszystkie składniki sprawozdania finansowego lub skróconą wersję sprawozdania finansowego za okres krótszy od pełnego roku obrotowego jednostki gospodarczej.
3. Niniejszy standard nie przesądza, które jednostki gospodarcze powinny publikować śródroczne raporty finansowe, jak często mają to czynić, ani w jakim odstępie czasu od zakończenia okresu śródrocznego. Zdaniem KMSR (IASB) o kwestiach tych powinna zdecydować administracja poszczególnych krajów, komisje papierów wartościowych, giełdy papierów wartościowych i organizacje zrzeszające księgowych. Niniejszy standard ma zastosowanie, jeśli dana firma podlega obowiązkowi lub podejmie decyzję o publikacji śródrocznego raportu finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości.
4. Niniejszy standard:
 - a) definiuje minimalną zawartość śródrocznego raportu finansowego, łącznie z obowiązkowo ujawnianymi informacjami; oraz
 - b) określa zasady ujmowania i wyceny, jakie należy stosować przy sporządzaniu śródrocznego raportu finansowego.
5. Na minimalną zawartość śródrocznego raportu finansowego składa się skrócony bilans, skrócony rachunek zysków i strat, skrócony rachunek przepływów pieniężnych, skrócone zestawienie zmian w kapitale własnym oraz wybrane informacje objaśniające (wchodzące w skład informacji dodatkowej).
6. Zakładając, że wszyscy zapoznający się z raportem śródrocznym danej jednostki gospodarczej mają również dostęp do jej ostatniego rocznego sprawozdania finansowego, żadne dane zawarte w informacji dodatkowej do tego rocznego sprawozdania finansowego nie są powtarzane ani aktualizowane w raporcie śródrocznym. Natomiast informacja dodatkowa do raportu śródrocznego zawiera głównie objaśnienie zdarzeń i zmian, które są znaczące pod kątem zrozumienia zmian sytuacji finansowej i wyników działania jednostki gospodarczej, które nastąpiły od końca ostatniego roku obrotowego.
7. Sporządzając śródroczny raport finansowy, jednostka gospodarcza powinna stosować takie same zasady (politykę) rachunkowości jak w przypadku rocznego sprawozdania finansowego, po uwzględnieniu zmian zasad (polityki) rachunkowości, które zostały wprowadzone po końcu ostatniego roku obrotowego, i które mają być wzięte pod uwagę przy sporządzaniu następnego rocznego sprawozdania finansowego. Częstotliwość prowadzenia sprawozdawczości przez jednostkę gospodarczą (raz na rok, raz na pół roku, raz na kwartał) nie powinna wpływać na ustalenie wyników rocznych. Dla zapewnienia tego właśnie celu, wycena dla potrzeb sprawozdawczości śródrocznej obejmuje okres od końca roku do danego dnia.

8. Załącznik do niniejszego standardu zawiera wytyczne dotyczące stosowania podstawowych zasad ujmowania i wyceny na dzień śródroczny, w odniesieniu do różnych rodzajów aktywów, pasywów, przychodów i kosztów. Wysokość obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego za okres śródroczny oparta jest na oszacowanej średniorocznej rzeczywistej stawce podatkowej, biorąc pod uwagę kwotę, która zgodnie z oceną będzie odpowiadała wymiarowi rocznego podatku.
9. Podejmując decyzje dotyczące sposobu ujmowania, klasyfikacji, lub ujawniania danej pozycji dla celów śródrocznej sprawozdawczości finansowej, istotność należy ustalać na podstawie śródrocznych danych finansowych, a nie przewidywanych danych rocznych.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	284
Zakres	284
Definicje	284
Treść śródrocznego raportu finansowego	284
Minimalne wymagane składniki śródrocznego raportu finansowego	285
Forma i treść śródrocznego sprawozdania finansowego	285
Wybrane dane objaśniające	286
Ujawnianie informacji na temat zgodności z MSR	287
Okresy, za które wymagana jest prezentacja śródrocznego sprawozdania finansowego	287
Istotność	288
Ujawnianie informacji w rocznym sprawozdaniu finansowym	288
Ujmowanie i wycena	288
Takie same zasady (polityka) rachunkowości jak w sprawozdaniu rocznym	288
Przychody uzyskiwane sezonowo, cyklicznie lub sporadycznie	290
Koszty ponoszone nierównomiernie w ciągu roku obrotowego	290
Stosowanie zasad dotyczących ujmowania i wyceny	290
Stosowanie wartości szacunkowych	290
Przekształcenie danych za poprzednie okresy śródroczne	290
Data wejścia w życie	291

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Celem niniejszego standardu jest uregulowanie minimalnej zawartości 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 zrozumienie zdolności danej jednostki gospodarczej do wytwarzania przychodów i przepływów środków pieniężnych, oraz jej sytuacji finansowej i płynności.

ZAKRES

1. Niniejszy standard nie przesądza, które jednostki gospodarcze obowiązane są do publikacji śródrocznych raportów finansowych, jak często mają to czynić, ani w jakim odstępie czasu od zakończenia okresu śródrocznego. Tym niemniej administracja poszczególnych krajów, komisje papierów wartościowych, giełdy papierów wartościowych i organizacje zrzeszające księgowych często obligują jednostki gospodarcze, których dłużne lub kapitałowe papiery wartościowe są w publicznym obrocie, do publikowania śródrocznych raportów finansowych. Niniejszy standard ma zastosowanie, jeśli jednostka gospodarcza podlega obowiązkowi lub podjęcie decyzję o publikacji śródrocznego raportu finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości. Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości zaleca jednostkom gospodarczym, których papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie, sporządzanie śródrocznych raportów finansowych, które byłyby zgodne z zasadami ujmowania, wyceny i ujawniania informacji określonymi w niniejszym standardzie. Szczególnie jednostkom gospodarczym, 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 sześćdziesiąt dni po zakończeniu okresu śródrocznego.
2. Zgodność z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości każdego raportu finansowego, zarówno rocznego jak i śródrocznego, powinna być oceniana oddzielnie. Fakt, iż dana jednostka gospodarcza nie sporządziła śródrocznego raportu finansowego w ciągu konkretnego roku obrotowego lub sporządziła śródroczny raport finansowy, który był niezgodny z niniejszym standardem, nie stanowi przeszkody, aby roczne sprawozdanie finansowe tej jednostki gospodarczej było zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli istotnie tak je sporządzono.
3. Śródroczny raport finansowy danej jednostki gospodarczej, który jest określany jako zgodny z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, musi spełniać wszystkie wymogi niniejszego standardu. W ust. 19 zawarty jest wymóg ujawnienia pewnych informacji w tym kontekście.

DEFINICJE

4. W niniejszym standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Okres śródroczny jest okresem sprawozdawczym krótszym od pełnego okresu 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) bilans;
 - b) rachunek zysków i strat;
 - c) sprawozdanie przedstawiające: i) wszystkie zmiany w kapitale własnym; lub ii) zmiany w kapitale własnym nie wynikające z transakcji kapitałowych dokonywanych z właścicielami, ani z wypłat na ich rzecz;
 - d) rachunek przepływów pieniężnych; oraz
 - e) informacja o przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości oraz dane objaśniające.

6. Ze względu na postulat aktualności danych i kwestie kosztowe, jak też aby uniknąć powtarzania informacji uprzednio podanej, jednostka gospodarcza może podlegać obowiązkowi lub może podjąć decyzję, aby w terminie śródrocznym podać mniej informacji, niż w rocznym sprawozdaniu finansowym. Niniejszy standard określa minimalną zawartość śródrocznego raportu finansowego jako zawierającą skrócone sprawozdanie finansowe i wybrane dane objaśniające (wchodzące w skład informacji dodatkowej). 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. Nic, co zawarte jest w niniejszym standardzie, nie ma na celu zabrania lub zniechęcania jednostek gospodarczych 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 danych objaśniających (wchodzących w skład informacji dodatkowej). W standardzie też nie zabrania się, ani nie zniechęca się jednostek gospodarczych do ujmowania w skróconym sprawozdaniu finansowym większej od minimalnej ilości pozycji sprawozdania, czy wzbogacania danych objaśniających w stosunku do tego, jak są one w niniejszym standardzie określone. Zawarte w niniejszym standardzie wytyczne dotyczące ujmowania i wyceny stosuje się także do pełnych sprawozdań finansowych za okres śródroczny, a w takich sprawozdaniach ujawniano by wszystkie informacje wymagane w niniejszym standardzie (szczególnie informacje ujawniane w formie informacji objaśniających określone w ust. 16), jak również w innych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości.

Minimalne wymagane składniki śródrocznego raportu finansowego

8. Śródroczny raport finansowy powinien składać się z co najmniej następujących części:
 - a) skróconego bilansu;
 - b) skróconego rachunku zysków i strat;
 - c) sprawozdania przedstawiającego: i) wszystkie zmiany w kapitale własnym; lub ii) zmiany w kapitale własnym nie wynikające z transakcji kapitałowych dokonywanych z właścicielami, ani z wypłat na ich rzecz;
 - d) skróconego rachunku przepływów pieniężnych; oraz
 - e) informacji o przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości oraz danych objaśniających.

Forma i treść śródrocznego sprawozdania finansowego

9. Jeśli jednostka gospodarcza publikuje pełne sprawozdanie finansowe w ramach swojego śródrocznego raportu finansowego, forma i treść tego sprawozdania powinna spełniać wymogi MSR 1 odnoszące się do pełnego sprawozdania finansowego.
10. Jeśli jednostka gospodarcza publikuje skrócone sprawozdanie finansowe w ramach swojego śródrocznego raportu finansowego, to skrócone sprawozdanie finansowe powinno zawierać, co najmniej, wszystkie główne pozycje i sumy pośrednie, które znajdowały się w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym oraz wybrane dane objaśniające, zgodne z wymogami niniejszego standardu. Dodatkowe pozycje sprawozdania lub dane objaśniające (w informacji dodatkowej) powinny zostać ujęte, jeśli ich opuszczenie mogłoby doprowadzić do sytuacji, w której skrócone śródroczne sprawozdanie finansowe wprowadzałoby w błąd.
11. Podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na akcję powinien zostać zaprezentowany zarówno w pełnym, jak i skróconym rachunku zysków i strat za okres śródroczny.
12. MSR 1 zawiera wytyczne dotyczące struktury sprawozdania finansowego oraz zawiera załącznik „Przykładowa struktura sprawozdania finansowego”, który dostarcza dodatkowych wytycznych co do głównych pozycji i sum pośrednich.
13. Chociaż MSR 1 ustanawia wymóg, aby sprawozdanie ukazujące zmiany w kapitale własnym było prezentowane jako oddzielny składnik sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej, jednocześnie pozwala on na to, aby informacja na temat zmian w kapitale własnym wynikających z transakcji kapitałowych z właścicielami i wypłaty na rzecz właścicieli, była przedstawiona w głównej części sprawozdania finansowego, lub w informacji dodatkowej. W wypadku śródrocznego sprawozdania jednostka gospodarcza powinna zastosować ten sam wzór, który zastosowała w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym.
14. Skonsolidowany śródroczny raport finansowy jest sporządzany, jeśli ostatnie roczne sprawozdanie finansowe jednostki gospodarczej 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 gospodarczej zawierał jednostkowe roczne sprawozdanie finansowe jednostki dominującej, obok skonsolidowanego sprawozdania finansowego, niniejszy standard nie wprowadza wymogu ani zakazu włączenia jednostkowego sprawozdania jednostki dominującej do śródrocznego raportu finansowego danej jednostki gospodarczej.

Wybrane dane objaśniające

15. Użytkownik śródrocznego raportu finansowego danej jednostki gospodarczej będzie miał także dostęp do ostatniego rocznego raportu finansowego tejże jednostki gospodarczej. Nie ma zatem konieczności, w ramach informacji dodatkowej do śródrocznego raportu finansowego, umieszczania stosunkowo nieznaczącej aktualizacji informacji, które zostały podane 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 pod kątem zrozumienia zmian sytuacji finansowej i wyników osiągniętych przez jednostkę gospodarczą od końca ostatniego roku obrotowego.
16. Jednostka gospodarcza w informacji dodatkowej do śródrocznego sprawozdania finansowego powinna ująć – co najmniej – poniższe informacje (pod warunkiem, że są one istotne i nie zostały ujawnione w innej postaci w ramach śródrocznego raportu finansowego). Informacje te zazwyczaj należy podawać za okres od końca roku obrotowego do dnia sporządzenia raportu. Jednostka gospodarcza powinna również ujawnić 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 charakteru i skutków tej zmiany;
 - b) komentarz objaśniający, dotyczący sezonowości lub cykliczności działalności w okresie śródrocznym;
 - c) rodzaj oraz kwoty pozycji wpływających na aktywa, pasywa, kapitał, wynik finansowy netto, lub przepływy środków pieniężnych, które są niezwykle ze względu na ich rodzaj, wielkość lub wywierany wpływ;
 - d) rodzaj oraz kwoty zmian wartości szacunkowych kwot, które były podawane w poprzednich okresach śródrocznych bieżącego roku obrotowego lub zmiany wartości szacunkowych podawanych 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), z podziałem na akcje zwykłe i pozostałe akcje;
 - g) przychody i wyniki przypadające na poszczególne segmenty działalności lub segmenty geograficzne, w zależności od tego, który sposób sprawozdawczości w podziale na segmenty jest głównym sposobem przyjętym przez jednostkę gospodarczą (ujawnianie danych w podziale na segmenty w śródrocznym raporcie finansowym jednostki jest wymagane tylko wówczas, gdy MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności” nakłada na jednostkę gospodarczą wymóg ujawnienia danych w podziale na segmenty w jej rocznym sprawozdaniu finansowym);
 - h) istotne zdarzenia następujące po zakończeniu okresu śródrocznego, które nie zostały odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym za dany okres śródroczny;
 - i) skutek zmian w strukturze jednostki gospodarczej w ciągu okresu śródrocznego, łącznie z połączeniem jednostek gospodarczych, przejęciem lub sprzedażą jednostek zależnych i inwestycji długoterminowych, restrukturyzacją i zaniechaniem działalności; oraz
 - j) zmiany zobowiązań warunkowych lub aktywów warunkowych, które nastąpiły od czasu zakończenia ostatniego roku obrotowego.
17. Poniżej podane są przykłady rodzajów informacji ujawnianych, zgodnie z wymogiem zawartym w ust. 16. Poszczególne Międzynarodowe Standardy Rachunkowości zawierają wytyczne dotyczące ujawniania informacji odnośnie do wielu z poniższych zagadnień:
 - 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 odpisów z tego tytułu;
 - c) rozwiązanie wszelkich rezerw na koszty restrukturyzacji;

- d) nabycia i zbycia pozycji rzeczowych aktywów trwałych;
 - e) poczynione zobowiązania na rzecz dokonania zakupu rzeczowych aktywów trwałych;
 - f) rozliczenia z tytułu spraw sądowych;
 - g) korekty podstawowych błędów zawartych w uprzednio podawanych danych finansowych;
 - h) zyski i straty nadzwyczajne;
 - i) wszelkie niedotrzymanie terminów spłaty długów lub jakiegokolwiek naruszenie warunków umowy dotyczącej długu, które nie zostało skorygowane w terminie późniejszym; oraz
 - j) transakcje z jednostkami powiązаныmi.
18. Inne Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 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. Wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w innych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości nie są obowiązujące, jeśli śródroczny raport finansowy jednostki gospodarczej nie zawiera pełnego sprawozdania finansowego, a tylko skrócone sprawozdanie finansowe i wybrane dane objaśniające (w informacji dodatkowej).

Ujawnianie informacji na temat zgodności z MSR

19. Jeśli śródroczny raport finansowy jednostki gospodarczej jest zgodny z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, fakt ten należy ujawnić. Śródroczny raport finansowy nie może być określany jako zgodny z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie pozostaje on w zgodzie ze wszystkimi wymogami mających zastosowanie standardów i wszystkich odpowiednich interpretacji Stałego Komitetu ds. Interpretacji.

Okresy, za które wymagana jest prezentacja śródrocznego sprawozdania finansowego

20. Raporty śródroczne powinny zawierać śródroczne sprawozdanie finansowe (skrócone lub pełne) za następujące okresy:
- a) bilans na koniec bieżącego okresu śródrocznego i bilans porównawczy na koniec bezpośrednio poprzedzającego go roku obrotowego;
 - b) rachunki 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 końca 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 gospodarczej, której działalność ma charakter wyraźnie sezonowy, użyteczne może być opracowanie informacji finansowej za dwanaście miesięcy kończących się w dniu będącym śródrocznym dniem sprawozdawczym oraz informacji porównawczej za poprzedzający je okres dwunastu miesięcy. Zgodnie z powyższym zaleca się, aby jednostki gospodarcze, których działalność cechuje sezonowy charakter, rozważyły możliwość podania takiej informacji oprócz informacji, o których mowa w poprzednim ustępie.
22. Załącznik A ilustruje okresy, do których prezentacji zobowiązuje się jednostki gospodarcze, które sporządzają sprawozdania raz na pół roku oraz jednostki gospodarcze, które sporządzają sprawozdania raz na kwartał.

Istotność

23. Podejmując decyzje dotyczące ujmowania, klasyfikacji, lub ujawniania danej pozycji dla celów śródrocznej sprawozdawczości finansowej, należy ocenić jej istotność w odniesieniu do danych finansowych dotyczących okresu śródrocznego. Oceniając istotność, należy wziąć pod uwagę, że wycena śródroczna może opierać się na wartościach szacunkowych w większym zakresie, niż wycena rocznych danych finansowych.
24. W „Założeniach koncepcyjnych” stwierdza się, że „dane informacje są istotne”, jeśli ich pominięcie lub zniekształcenie może wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych. MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości” zawiera wymóg oddzielnego ujawniania informacji o istotnych pozycjach nadzwyczajnych, niezwykłych pozycjach zwyczajnych, działalności zaniechanej, zmianach wartości szacunkowych, podstawowych błędach i zmianach zasad (polityki) rachunkowości. MSR 8 nie podaje liczbowo wyrażonych wytycznych, co do 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 danych za okres śródroczny, ze względu na zrozumiałość wartości śródrocznych. Tak więc, na przykład niezwykle lub nadzwyczajne pozycje, zmiany zasad (polityki) rachunkowości lub wartości szacunkowych oraz podstawowe 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 dokonania ujawnień (tych zjawisk). Nadrzędnym celem jest zapewnienie, aby śródroczny raport finansowy zawierał wszystkie informacje umożliwiające zrozumienie sytuacji finansowej jednostki gospodarczej 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 należy ujawnić w informacji dodatkowej do rocznego sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy.
27. MSR 8 wprowadza wymóg ujawniania rodzaju i (jeśli jest to wykonalne ze względów praktycznych) kwoty zmiany wartości szacunkowej, która ma istotny wpływ na bieżący okres, albo też może mieć istotny wpływ w kolejnych okresach. W ust. 16 lit. 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 spisania wartości zapasów, restrukturyzacji lub odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów, które ujmowane były we wcześniejszym okresie śródrocznym danego roku obrotowego. Wymóg ujawniania informacji wynikającej z poprzedniego ust. jest spójny z wymogiem zawartym w MSR 8 i w zamierzeniu ma mieć ograniczony zakres, czyli odnoszący się tylko do zmiany wartości szacunkowych. Nie wymaga się od jednostki gospodarczej, aby w rocznym sprawozdaniu finansowym zawierała dodatkowe informacje finansowe dotyczące okresu śródrocznego.

UJMOWANIE I WYCENA

Takie same zasady (polityka) rachunkowości jak w sprawozdaniu rocznym

28. Sporządzając śródroczne sprawozdanie finansowe, jednostka gospodarcza powinna stosować takie same zasady (politykę) rachunkowości jak w przypadku rocznego sprawozdania finansowego, po uwzględnieniu zmian zasad (polityki) rachunkowości, które zostały wprowadzone po końcu ostatniego roku obrotowego, które mają być wzięte pod uwagę przy sporządzaniu następnego rocznego sprawozdania finansowego. Częstotliwość prowadzenia sprawozdawczości przez jednostkę gospodarczą (raz na rok, raz na pół roku, raz na kwartał) nie powinna wpływać na ustalenie wyników rocznych. W tym celu wycena dla potrzeb sprawozdawczości śródrocznej obejmuje okres od końca roku do danego dnia.

29. Ustalenie wymogu, aby jednostka gospodarcza przy sporządzaniu śródrocznego sprawozdania finansowego stosowała te same zasady (politykę) rachunkowości, co w przypadku rocznego sprawozdania finansowego, może sugerować, że wyceny okresów śródrocznych dokonywane są tak, jakby każdy okres śródroczny funkcjonował samodzielnie jako niezależny okres sprawozdawczy. Tym niemniej poprzez wprowadzenie regulacji mającej sprawić, że częstotliwość sprawozdawczości jednostki gospodarczej nie wpływa na wycenę wyników rocznych, w ust. 28 potwierdza się, że okres śródroczny jest częścią obszerniejszego roku obrotowego. Wycena na zasadzie „od końca roku do danego dnia” może powodować powstanie zmian wartości szacunkowych kwot ujętych w poprzednich okresach śródrocznych bieżącego roku obrotowego. Ale zasady ujmowania aktywów, pasywów, przychodów i kosztów w okresach śródrocznych są takie same jak w przypadku rocznego sprawozdania finansowego.
30. Ilustracją powyższego zapisu jest, co następuje:
- a) zasady ujmowania i wyceny strat z tytułu spisania wartości zapasów, restrukturyzacji, lub odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów w okresie śródrocznym są takie same jak zasady, których jednostka gospodarcza przestrzegałaby, gdyby sporządzała tylko roczne sprawozdanie finansowe. Jednak jeśli 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 należy zmienić poprzez dodatkowe zwiększenie kwoty straty (odpisu) lub poprzez odwrócenie poprzednio ujętej kwoty;
 - b) koszt, który nie spełnia definicji składnika aktywów na koniec okresu śródrocznego dla potrzeb sporządzenia bilansu, nie jest rozliczany w czasie gdy oczekuje się na przyszłe informacje o tym, czy spełnia on definicję składnika aktywów, albo też aby równomiernie rozłożyć zyski na 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 to „proces uwzględniania w bilansie lub rachunku zysków i strat pozycji spełniających definicję danego składnika i spełniających kryteria ujmowania”. Definicje aktywów, pasywów, przychodów i kosztów mają fundamentalne znaczenie z punktu widzenia ujmowania pozycji, zarówno na koniec roku obrotowego, jak i na śródroczne dni sprawozdawcze.
32. W przypadku aktywów na śródroczny dzień sprawozdawczy stosuje się te same testy uwzględniające przyszłe korzyści ekonomiczne, jakie stosuje się na koniec roku obrotowego jednostki gospodarczej. Koszty, które ze względu na swój charakter nie kwalifikowałyby się do aktywowania na koniec roku obrotowego, nie kwalifikują się również do aktywowania na dzień śródroczny. Analogicznie, zobowiązanie na dzień śródroczny musi przedstawiać sobą istniejące na ten dzień zobowiązanie, tak samo jak jest to wymagane na koniec roku obrotowego.
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 są ujmowane. W przeciwnym razie nie należy ich ujmować. W „Załoženiach koncepcyjnych” stwierdza się, że „koszty ujmuje się w rachunku 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 pasywów.
34. Jednostka gospodarcza, która sporządza sprawozdania tylko raz na rok, wyceniając aktywa, pasywa, przychody, koszty i przepływy środków pieniężnych zawarte w sprawozdaniu finansowym, jest w stanie uwzględnić informacje, które uzyska podczas całego roku obrotowego. Jej wycena obejmuje w rzeczywistości okres od początku roku do danego dnia.
35. Jednostka gospodarcza, która sporządza sprawozdanie raz na pół roku, używa informacji dostępnych w połowie roku i na krótko po tym terminie dla celów dokonania wyceny w sprawozdaniu finansowym za okres pierwszych sześciu miesięcy, oraz informacji dostępnych na koniec roku i na krótko po tym terminie, w stosunku do okresu dwunastomiesięcznego. Wycena dwunastomiesięczna odzwierciedli

możliwe zmiany wartości szacunkowych kwot podanych za okres pierwszych sześciu miesięcy. Kwoty podawane w śródrocznym raporcie finansowym za pierwsze sześć miesięcy nie są korygowane wstecz. Wymóg zawarty w ust. 16 d) i 26 stanowi jednak, że należy ujawnić rodzaj i kwotę wszelkich znaczących zmian wartości szacunkowych.

36. Jednostka gospodarcza, która sporządza sprawozdanie częściej niż raz na pół roku, ustala wysokość przychodów i kosztów za okres od początku roku do danego dnia za każdy okres śródroczny używając informacji dostępnych w momencie sporządzania danego sprawozdania finansowego. Kwoty przychodów i kosztów podawane w bieżącym okresie śródrocznym będą odzwierciedlały zmiany wartości szacunkowych podawanych w poprzednich okresach śródrocznych tego samego roku obrotowego. Kwoty podawane w poprzednich okresach śródrocznych nie są korygowane wstecz. Wymóg zawarty w ust. 16 d) i 26 stanowi jednak, że należy ujawnić 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 mogą być antycypowane ani przenoszone do rozliczenia w czasie na dzień śródroczny, jeśli ich antycypacja lub przeniesienie w czasie nie byłyby odpowiednie na koniec roku obrotowego jednostki gospodarczej.
38. Do przykładów zalicza się przychody z tytułu dywidend, tantiemy i dotacje rządowe. Ponadto niektóre jednostki gospodarcze 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 ujmowane są w momencie ich uzyskania.

Koszty ponoszone nierównomiernie w ciągu roku obrotowego

39. Koszty, które ponoszone są nierównomiernie w ciągu roku obrotowego jednostki gospodarczej, powinny być antycypowane lub przeniesione do rozliczenia w czasie na dzień śródroczny, wtedy i tylko wtedy, gdy ich antycypacja lub przeniesienie do rozliczenia w czasie jest 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 ust. 28–39.

Stosowanie wartości szacunkowych

41. Procedury wyceny, których należy przestrzegać w przypadku śródrocznego raportu finansowego, powinny być tak zaprojektowane, 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 gospodarczej. Chociaż wycena zarówno dla celów rocznych jako i śródrocznych raportów finansowych jest często oparta na wartościach szacunkowych, sporządzenie śródrocznych raportów finansowych będzie generalnie wymagało szerszego stosowania metod szacunkowych niż ma to miejsce w przypadku rocznych raportów finansowych.
42. Załącznik C zawiera przykłady zastosowania wartości szacunkowych w okresach śródrocznych.

PRZEKSZTAŁCENIE DANYCH ZA POPRZEDNIE OKRESY ŚRÓDROCZNE

43. Zmiana zasad (polityki) rachunkowości, z wyjątkiem zmian, które wprowadzane są przez nowy Międzynarodowy Standard Rachunkowości, powinna być odzwierciedlona poprzez:
- przekształcenie sprawozdania finansowego poprzednich okresów śródrocznych bieżącego roku obrotowego i porównywalnych okresów śródrocznych poprzednich lat obrotowych (patrz: ust. 20), jeśli jednostka gospodarcza stosuje podejście wzorcowe zgodnie z MSR 8; lub
 - przekształcenie sprawozdania finansowego poprzednich okresów śródrocznych bieżącego roku obrotowego, jeśli jednostka gospodarcza stosuje dopuszczone podejście alternatywne zgodnie z MSR 8. W tym przypadku porównywalne okresy śródroczne poprzednich lat obrotowych nie są przekształcane.

44. Jednym z celów wprowadzenia powyższej zasady jest zapewnienie stosowania takiej samej zasady rachunkowości w odniesieniu do poszczególnych grup operacji przez cały rok obrotowy. Zgodnie z MSR 8 zmianę zasady rachunkowości odzwierciedla się poprzez zastosowanie jej wstecz, przekształcając dane finansowe okresu poprzedniego, jeśli jest to wykonalne ze względów praktycznych. Jednakże jeśli kwota korekty odnoszącej się do lat ubiegłych nie może być w sposób rozsądny zmierzona, wówczas, zgodnie z MSR 8, nową zasadę rachunkowości stosuje się tylko prospektywnie. Dopuszczoną alternatywą jest ujęcie łącznie całej korekty naliczonej retrospektywnie w zysku lub stracie netto za okres, w którym doszło do zmiany zasad rachunkowości. Celem zasady zapisanej w ust. 43 jest, aby w ramach bieżącego roku obrotowego wszelkie zmiany zasad rachunkowości były zastosowane retrospektywnie, zaczynając do początku tego roku obrotowego.
45. Dopuszczenie możliwości odzwierciedlania zmian zasad rachunkowości na dzień śródroczny w ciągu roku obrotowego spowodowałoby stosowanie dwóch różniących się od siebie zasad rachunkowości do poszczególnych grup operacji w ciągu jednego roku obrotowego. W rezultacie pojawiłyby się trudności z tym, co należy zaliczyć do poszczególnych okresów śródrocznych, zaciemniłoby to wyniki operacyjne oraz skomplikowało analizę i zrozumienie informacji dotyczącej okresu śródrocznego.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

46. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 35

Działalność w trakcie zaniechania

Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości został zatwierdzony przez Zarząd KMSR (IASB) w kwietniu 1998 r. i stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. i później.

Niniejszy standard zastępuje ust. 19–22 MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”.

W 1999 r. ust. 8 wprowadzenia, ust. 20, 21, 29, 30 oraz 32 standardu, a także ust. 4 załącznika B zostały zmienione, w celu dostosowania ich brzmienia do terminologii stosowanej w MSR 10 (zaktualizowanym w 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” i w MSR 37 „Rezerwy”, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe.

WPROWADZENIE

1. Niniejszy standard (MSR 35) stosuje się do ujawniania i prezentacji informacji związanych z działalnością w trakcie zaniechania. Kwestia ta w sposób stosunkowo związany była podejmowana w ust. 19–22 MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”. MSR 35 zastępuje powyżej wymienione ust. MSR 8. MSR 35 zaczyna obowiązywać przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.
2. Celem MSR 35 jest wprowadzenie zasady oddzielenia informacji o istotnej działalności, będącej w trakcie zaniechania przez jednostkę gospodarczą, od informacji o działalności kontynuowanej, jak również określenie minimum informacji, które należy ujawnić w związku z działalnością będącą w trakcie zaniechania. Rozróżnienie działalności w trakcie zaniechania od działalności kontynuowanej zwiększa możliwości przewidywania przez inwestorów, wierzycieli i innych użytkowników sprawozdań finansowych przyszłych przepływów pieniężnych, zdolności generowania zysków oraz sytuacji finansowej jednostki gospodarczej.
3. Działalność w trakcie zaniechania dotyczy stosunkowo dużego elementu jednostki gospodarczej np. segmentu branżowego lub geograficznego zgodnie z MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności” – który jednostka gospodarcza, zgodnie z przyjętym planem, likwiduje zasadniczo w całości lub zaniecha poprzez odstąpienie od działalności lub częściową sprzedaż.

4. Niniejszy standard posługuje się terminem „działalność w trakcie zaniechania”, a nie terminem tradycyjnym „działalność zaniechana”, ponieważ użycie terminu „działalność zaniechana” (czas przeszły dokonany) zakłada, że ujęcie faktu zaniechania jest niezbędne dopiero po lub pod sam koniec procesu zaniechania działalności. Niniejszy standard natomiast formułuje wymóg ujawniania informacji o działalności będącej w trakcie zaniechania już wcześniej – gdy został przyjęty i ogłoszony szczegółowy, formalny plan zaprzestania danej działalności lub gdy jednostka gospodarcza zawarła wiążącą umowę dotyczącą likwidacji.
5. Niniejszy standard dotyczy prezentacji i ujawniania informacji. Koncentruje się on na tym, jakie informacje dotyczące działalności w trakcie zaniechania należy ujawniać oraz jak je prezentować w sprawozdaniach finansowych jednostki gospodarczej. Nie ustanawia się w nim żadnych nowych zasad dotyczących decydowania o momencie i sposobie ujmowania i wyceny dochodu, kosztów, przepływów pieniężnych oraz zmian składników aktywów i pasywów związanych z działalnością w trakcie zaniechania. Przeciwnie, wymaga on od jednostek gospodarczych stosowania zasad ujmowania i wyceny składników sprawozdań finansowych zawartych w pozostałych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości.
6. Zgodnie z niniejszym standardem informacje o zamierzonym zaniechaniu działalności muszą być wstępnie ujawnione w pierwszym sprawozdaniu finansowym ogłoszonym przez jednostkę gospodarczą po tym jak:
 - a) jednostka gospodarcza zawarła umowę w sprawie sprzedaży zasadniczo wszystkich aktywów należących do działalności będącej w trakcie zaniechania; lub b) zarząd lub podobny organ zarządzający zatwierdził i ogłosił zamierzone zaniechanie działalności. Do informacji, których ujawnienie jest wymagane zalicza się:
 - opis działalności w trakcie zaniechania,
 - segment(-y) branżowy(-e) lub geograficzny(-e), w którym wykazuje się działalność będącą w trakcie zaniechania,
 - datę i rodzaj zdarzenia, którego wystąpienie powoduje po raz pierwszy konieczność ujawnienia informacji,
 - czas przewidywanego zakończenia zaniechania działalności,
 - wartość bilansową wszystkich aktywów oraz zobowiązań podlegających likwidacji,
 - kwoty przychodów, kosztów oraz zysk lub stratę przed opodatkowaniem, które można przyporządkować do działalności w trakcie zaniechania, a także odnośne obciążenia z tytułu podatku dochodowego,
 - przepływy pieniężne netto, które można przyporządkować do działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej działalności w trakcie zaniechania,
 - kwotę wszelkich zysków i strat ujętych w związku z likwidacją aktywów lub regulowaniem zobowiązań dotyczących działalności będącej w trakcie zaniechania oraz kwoty odnośnego obciążenia z tytułu podatku dochodowego,
 - ceny sprzedaży netto, po odjęciu kosztów zbycia, przy sprzedaży tych aktywów netto, w odniesieniu do których jednostka gospodarcza zawarła jedną lub więcej wiążących umów sprzedaży oraz spodziewany czas ich realizacji, a także wartość bilansową tych aktywów netto.
7. Sprawozdania finansowe za okresy następujące po wystąpieniu zdarzenia, które powoduje konieczność ujawnienia informacji po raz pierwszy powinny zawierać aktualizację ujawnień, łącznie z opisem wszystkich znaczących zmian dotyczących wartości lub czasu przepływów pieniężnych związanych z aktywami będącymi przedmiotem likwidacji i z zobowiązaniami podlegającymi rozliczeniu, wraz z podaniem powodów tych zmian.
8. Informacje powinny być ujawniane także wtedy, gdy plan likwidacji został zatwierdzony i publicznie ogłoszony po zakończeniu okresu sprawozdawczego jednostki gospodarczej, ale jeszcze przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za dany okres do publikacji. Informacje takie należy ujawniać aż do momentu zakończenia likwidacji.
9. Dane porównawcze dotyczące poprzednich okresów, zawarte w sprawozdaniu finansowym sporządzonym po wystąpieniu zdarzenia, które powoduje konieczność ujawnienia informacji po raz pierwszy, należy przekształcić w celu oddzielenia aktywów, pasywów, przychodów, kosztów i przepływów pieniężnych należących do działalności w trakcie zaniechania od odpowiednich pozycji dotyczących działalności kontynuowanej. Oddzielenie działalności w trakcie zaniechania od działalności kontynuowanej wpływa korzystnie na możliwość dokonywania przewidywań przez użytkowników sprawozdań finansowych.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	293
Zakres	294
Definicje	294
Działalność w trakcie zaniechania	294
Zdarzenie, którego zaistnienie powoduje konieczność ujawnienia informacji po raz pierwszy	295
Ujmowanie i wycena	296
Rezerwy	296
Odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości	296
Prezentacja i ujawnianie informacji	297
Początkowe ujawnianie informacji	297
Pozostałe informacje, które należy ujawnić	298
Aktualizacja ujawnianych informacji	298
Informacje, które należy ujawnić oddzielnie dla każdej działalności w trakcie zaniechania	298
Prezentacja wymaganych informacji podlegających ujawnieniu	299
Sprawozdanie finansowe lub informacja dodatkowa	299
Pozycje nie będące nadzwyczajnym zyskiem lub nadzwyczajną stratą	299
Ograniczenia w posługiwaniu się terminem „działalność w trakcie zaniechania”	299
Przykłady ujawniania informacji	299
Przekształcenie informacji dotyczących wcześniejszych okresów	299
Ujawnianie informacji w raportach śródrocznych	299
Data wejścia w życie	299

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Celem niniejszego standardu jest ustalenie zasad regulujących sposób wykazywania informacji na temat działalności w trakcie zaniechania, a zatem polepszenie możliwości przewidywania przez użytkowników sprawozdań finansowych przepływów pieniężnych, generowania zysków i sytuacji finansowej jednostki gospodarczej, poprzez oddzielenie informacji na temat działalności w trakcie zaniechania od informacji dotyczących działalności kontynuowanej.

ZAKRES

1. Niniejszy standard stosuje się do działalności w trakcie zaniechania we wszystkich jednostkach gospodarczych.

DEFINICJE

Działalność w trakcie zaniechania

2. Działalność w trakcie zaniechania stanowi element jednostki gospodarczej:
 - a) który jednostka gospodarcza zgodnie z jednolitym planem:
 - i) likwiduje w zasadzie w całości, na przykład poprzez sprzedaż tego składnika w ramach pojedynczej transakcji, poprzez podział lub poprzez wydzielenie prawa własności tego elementu udziałowcom jednostki gospodarczej;
 - ii) likwiduje kolejne części składnika za pomocą indywidualnej sprzedaży aktywów tego elementu oraz indywidualnego regulowania jego zobowiązań; lub
 - iii) kończy jego działalność poprzez odstąpienie od działalności;
 - b) który stanowi odrębną, ważną dziedzinę działalności lub geograficzny obszar działalności; oraz
 - c) który można wydzielić operacyjnie oraz dla celów sprawozdawczości finansowej.
3. Zgodnie z kryterium a) definicji [ust. 2 lit. a)] działalność w trakcie zaniechania można likwidować w całości lub stopniowo, ale odbywa się to zawsze zgodnie z ogólnym planem przewidującym zaniechanie działalności całego elementu jednostki gospodarczej.
4. Jeżeli jednostka gospodarcza sprzedaje dany element zasadniczo w całości, wynikiem sprzedaży może być zysk lub strata netto. W przypadku tego rodzaju zaniechania działalności występuje jedna data zawarcia wiążącej umowy sprzedaży, mimo iż rzeczywiste przekazanie oraz zmiana kontroli nad działalnością w trakcie zaniechania, może nastąpić w okresie późniejszym. Ponadto płatności na rzecz strony sprzedającej mogą nastąpić w momencie zawarcia umowy, w momencie przekazania (działalności) lub w okresie późniejszym.
5. Zamiast likwidacji ważnego elementu w całości jednostka gospodarcza może przyjąć formę zaniechania działalności w drodze likwidacji elementu działalności poprzez stopniową sprzedaż należących do niej aktywów oraz regulowanie zobowiązań (indywidualnie lub małymi grupami). W przypadku likwidacji, o ile ogólny wynik może stanowić zysk lub stratę netto, sprzedaż pojedynczego składnika aktywów lub uregulowanie pojedynczego zobowiązania może mieć odwrotny skutek. Ponadto nie istnieje jedna data, w której zawiera się wiążącą ogólną umowę sprzedaży. Przeciwnie, sprzedaż aktywów lub regulowanie zobowiązań może trwać przez kilka miesięcy lub nawet dłużej, a koniec okresu sprawozdawczego może wystąpić w czasie trwania okresu, w którym odbywa się likwidacja. Aby uznać daną działalność za działalność w trakcie zaniechania, likwidacja musi odbywać się zgodnie z jednolitym, skoordynowanym planem.
6. Jednostka gospodarcza może zakończyć działalność odstępując od niej bez towarzyszącej temu faktowi sprzedaży znaczącej części aktywów. Działalność od której odstąpiono można traktować jako będącą w trakcie zaniechania, jeżeli spełnione są kryteria zawarte w definicji. Jednakże zmiana zakresu działalności lub zmiana sposobu jej prowadzenia nie jest odstąpieniem od działalności, ponieważ ta działalność, chociaż zmieniona, jest nadal kontynuowana.
7. Jednostki gospodarcze często w odpowiedzi na presję rynku zamykają zakłady, rezygnują z produktów, lub nawet całych linii produkcyjnych, oraz zmieniają stan zatrudnienia. O ile tego rodzaju sytuacji zasadniczo, jako takiej, nie można uznać za działalność w trakcie zaniechania zgodnie ze znaczeniem nadanym jej w niniejszym standardzie, może ona występować w związku z działalnością będącą w trakcie zaniechania.
8. Przykładami działalności, które nie zawsze spełniają kryteria określone w ust. 2 lit. a), lecz mogą je spełniać w powiązaniu z innymi okolicznościami, są:
 - a) stopniowe lub ewolucyjne likwidowanie pewnej linii produkcyjnej lub pewnego rodzaju usług;

- b) zaniechanie, nawet jeśli odbywa się w sposób stosunkowo nagły, kilku produktów w ramach kontynuowanej dziedziny działalności;
 - c) przesunięcie części produkcji lub działań marketingowych związanych z określoną dziedziną działalności z jednej lokalizacji do drugiej;
 - d) zamknięcie zakładu w celu osiągnięcia poprawy wydajności lub oszczędności kosztów; oraz
 - e) sprzedaż jednostki zależnej, której działalność jest podobna do działalności jednostki dominującej lub innych jednostek zależnych.
9. Geograficzny lub branżowy segment objęty obowiązkiem sprawozdawczym zgodnie z definicją zawartą w MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności” zazwyczaj spełniałby kryterium b) w definicji działalności w trakcie zaniechania (ust. 2 lit. b)) to jest, stanowiłyby odrębną, ważną dziedzinę działalności lub geograficzny obszar prowadzenia działań. Część segmentu zgodna z definicją zawartą w MSR 14 może także spełniać kryterium b) definicji. W przypadku jednostki gospodarczej prowadzącej działalność w ramach jednego segmentu branżowego lub geograficznego, a zatem nie wykazującej informacji w podziale na segmenty, ważny produkt lub dziedzina usług mogą także spełniać kryteria definicji.
10. MSR 14 zezwala, lecz nie zawiera wymogu, aby różne etapy pionowo zintegrowanych działalności były wyodrębnione jako oddzielne segmenty branżowe. Tego rodzaju pionowo zintegrowane segmenty branżowe mogą również spełniać kryterium b) definicji działalności w trakcie zaniechania.
11. Dany element jednostki gospodarczej można wydzielić operacyjnie oraz dla celów sprawozdawczości finansowej – kryterium c) definicji [ust. 2 lit. c)] – jeżeli:
- a) do danego elementu można bezpośrednio przyporządkować aktywa i zobowiązania związane z jego działalnością operacyjną;
 - b) do danego elementu można bezpośrednio przyporządkować dochód (przychody brutto); oraz
 - c) można do niego bezpośrednio przyporządkować przynajmniej większość jego kosztów operacyjnych.
12. Aktywa, zobowiązania, przychody i koszty uznaje się za dające się bezpośrednio przyporządkować do danego elementu, jeżeli zostałyby wyeliminowane z chwilą sprzedaży elementu działalności, odstąpienia od jego prowadzenia lub innego rodzaju likwidacji. Odsetki oraz inne koszty finansowe przyporządkowuje się do działalności w trakcie zaniechania tylko wtedy, gdy odnośne zadłużenie przyporządkowywane jest w analogiczny sposób.
13. Można przypuszczać, iż działalność w trakcie zaniechania zgodna z definicją zawartą w niniejszym standardzie będzie występować stosunkowo rzadko. Pewne zmiany niezaliczane do działalności w trakcie zaniechania mogą być zakwalifikowane jako restrukturyzacje (patrz: MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”).
14. Ponadto zdarzenia rzadko występujące, które nie kwalifikują się ani do działalności w trakcie zaniechania ani do restrukturyzacji, mogą skutkować powstawaniem przychodów i kosztów wymagających odrębnego ujawnienia zgodnie z wymogami MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”, ponieważ ich rozmiar, rodzaj oraz znaczenie sprawia, iż są istotne dla wyjaśnienia wyników działalności jednostki gospodarczej za dany okres.
15. Fakt, iż likwidacja elementu jednostki gospodarczej została zaliczona do działalności w trakcie zaniechania zgodnie z wymogami niniejszego standardu, sam w sobie nie podważa zdolności jednostki gospodarczej do kontynuowania działalności. MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” zawiera wymóg ujawnienia niepewności związanych ze zdolnością jednostki gospodarczej do kontynuowania działalności oraz jakichkolwiek wniosków, iż jednostka gospodarcza nie jest zdolna do kontynuowania działalności.

Zdarzenie, którego zaistnienie powoduje konieczność ujawnienia informacji po raz pierwszy

16. W odniesieniu do działalności w trakcie zaniechania, zdarzenie, którego zaistnienie powoduje konieczność ujawnienia informacji po raz pierwszy oznacza wystąpienie jednej z przedstawionych poniżej sytuacji, w zależności od tego, która z nich nastąpi wcześniej:
- a) jednostka gospodarcza zawarła wiążącą umowę sprzedaży zasadniczo wszystkich aktywów dających się przyporządkować do działalności w trakcie zaniechania; lub
 - b) zarząd lub podobny organ zarządzający jednostką gospodarczą zarówno: i) przyjął szczegółowy, formalny plan zaniechania działalności oraz ii) ogłosił ten plan.

UJMOWANIE I WYCENA

17. W celu ustalenia momentu oraz sposobu ujęcia i wyceny zmian aktywów i zobowiązań, przychodów i kosztów oraz przepływów środków pieniężnych związanych z działalnością w trakcie zaniechania, jednostka gospodarcza powinna stosować zasady ujmowania oraz wyceny zawarte w innych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości.
18. Niniejszy standard nie ustanawia żadnych zasad ujmowania i wyceny. Co więcej, wymaga on od jednostki gospodarczej stosowania zasad ujmowania i wyceny ustanowionych przez inne standardy. Dwa standardy, które odnoszą się do tych kwestii, to:
 - a) MSR 36 „Utrata wartości aktywów”; oraz
 - b) MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”.
19. Do innych standardów mogących mieć związek z omawianą kwestią należą MSR 19 „Świadczenia pracownicze” – w odniesieniu do ujmowania świadczeń związanych z zakończeniem stosunku pracy oraz MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” – w odniesieniu do zbycia tego rodzaju aktywów.

Rezerwy

20. Działalność w trakcie zaniechania jest restrukturyzacją, zgodnie z tym jak pojęcie to jest zdefiniowane w MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”. MSR 37 zawiera wytyczne dotyczące pewnych wymogów niniejszego standardu w tym:
 - a) co stanowi „szczegółowy, formalny plan zaniechania działalności”, w znaczeniu użytym w ust. 16 lit. b) niniejszego standardu; oraz
 - b) co stanowi „ogłoszenie planu”, w znaczeniu użytym w ust. 16 b) niniejszego standardu.
21. MSR 37 definiuje, kiedy należy tworzyć rezerwy. W niektórych przypadkach zdarzenie nakładające na jednostkę gospodarczą obowiązek ujawnienia informacji następuje po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed zatwierdzeniem do publikacji sprawozdania finansowego za ten okres. Ustęp 29 niniejszego standardu zawiera wymóg ujawniania informacji o działalności w trakcie zaniechania w takich okolicznościach.

Odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości

22. Zatwierdzenie i ogłoszenie planu zaniechania działalności wskazuje na to, że mogła nastąpić utrata wartości aktywów przyporządkowanych do działalności w trakcie zaniechania, lub że wcześniej ujęty odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości dotyczący tych aktywów powinien zostać zwiększony lub odwrócony. Zatem zgodnie z wymogami MSR 36 „Utrata wartości aktywów” jednostka gospodarcza powinna oszacować wartość odzyskiwalną każdego składnika aktywów należącego do działalności w trakcie zaniechania (wyższą spośród ceny sprzedaży netto składnika aktywów lub jego wartości użytkowej), i odpowiednio, albo ująć odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości albo odwrócić wcześniejszy odpis aktualizujący, jeśli takiego dokonano.
23. Stosując MSR 36 do działalności w trakcie zaniechania, jednostka gospodarcza określa, czy wartość odzyskiwalna składnika aktywów została ustalona dla każdego składnika aktywów indywidualnie, czy też dla całego ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zdefiniowanego w MSR 36 jako najmniejsza, możliwa do określenia grupa aktywów, będących przedmiotem przeglądu, której dalsze użytkowanie prowadzi do wystąpienia wpływów środków pieniężnych będących w znacznym stopniu niezależnymi od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub ich grup). Dla przykładu:
 - a) jeżeli jednostka gospodarcza w całości sprzedaje działalność będącą w trakcie zaniechania, żaden ze składników aktywów należących do tej działalności nie wytwarza wpływów środków pieniężnych niezależnie od innych aktywów w ramach tej działalności. Zatem wartość odzyskiwalną ustala się dla działalności w trakcie zaniechania w całości, a odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, jeżeli takiego dokonano, przyporządkowuje się do aktywów należących do działalności w trakcie zaniechania, zgodnie z MSR 36;
 - b) jeżeli jednostka gospodarcza likwiduje działalność w trakcie zaniechania w inny sposób, na przykład przez stopniową sprzedaż, wartość odzyskiwalną ustala się dla poszczególnych aktywów, chyba że składniki aktywów sprzedaje się w grupach; oraz
 - c) jeżeli jednostka gospodarcza odstępuje od prowadzenia działalności w trakcie zaniechania, wartość odzyskiwalną ustala się dla każdego składnika aktywów indywidualnie, zgodnie z wymogami zawartymi w MSR 36.

24. Po ogłoszeniu planu, negocjacje prowadzone z potencjalnymi nabywcami działalności w trakcie zaniechania lub zawarcie wiążących umów sprzedaży może wskazywać na dalszą utratę wartości aktywów należących do działalności w trakcie zaniechania, lub też na to, że wcześniej ujęte odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości dotyczące tych aktywów, mogły ulec zmniejszeniu. W konsekwencji, wskutek wystąpienia tego rodzaju zdarzeń, jednostka gospodarcza przeszacowuje wartość odzyskiwalną aktywów należących do działalności w trakcie zaniechania oraz ujmuje wynikające stąd odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości lub odwraca odpisy aktualizujące, zgodnie z MSR 36.
25. Cena zawarta w wiążącej umowie sprzedaży dla danego składnika aktywów (ośrodka aktywów wypracowującego środki pieniężne) jest najlepszym sposobem udokumentowania jego ceny sprzedaży lub też wpływów środków pieniężnych w przypadku ostatecznego zbycia przy określaniu jego wartości użytkowej.
26. Wartość bilansowa (wartość odzyskiwalna) działalności w trakcie zaniechania zawiera odpowiednią część wartości bilansowej (wartości odzyskiwalnej) wartości firmy, która może być w sposób uzasadniony i spójny przyporządkowana do tej działalności w trakcie zaniechania.

PREZENTACJA I UJAWNIANIE INFORMACJI

Początkowe ujawnianie informacji

27. Jednostka gospodarcza powinna umieścić w swoich sprawozdaniach finansowych, począwszy od sprawozdania finansowego za okres, w którym wystąpiło zdarzenie powodujące konieczność ujawnienia informacji po raz pierwszy (zgodnie z definicją zawartą w ust. 16), następujące informacje związane z działalnością w trakcie zaniechania:
 - a) opis działalności będącej w trakcie zaniechania;
 - b) segment(-y) branżowy(-e) lub geograficzny(-e), w którym wykazuje się tę działalność zgodnie z MSR 14;
 - c) datę oraz rodzaj zdarzenia, którego zaistnienie powoduje konieczność ujawnienia informacji po raz pierwszy;
 - d) przewidywaną datę lub okres zakończenia zaniechania, jeżeli jest znana lub możliwa do ustalenia;
 - e) wartości bilansowe, według stanu na dzień bilansowy, ogółu aktywów i zobowiązań przeznaczonych do likwidacji;
 - f) kwoty przychodów, kosztów oraz zysku lub straty przed opodatkowaniem ze zwykłej działalności gospodarczej, które można przyporządkować w bieżącym okresie sprawozdawczym do działalności będącej w trakcie zaniechania, a także związane z tym obciążenia z tytułu podatku dochodowego, zgodnie z wymogami ust. 81 lit. h) MSR 12; oraz
 - g) kwoty przepływów środków pieniężnych netto, które można przyporządkować w bieżącym okresie sprawozdawczym do działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej w ramach działalności w trakcie zaniechania.
28. Przy wycenie aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów, zysków, strat oraz przepływów środków pieniężnych należących do działalności w trakcie zaniechania, dla celów ujawniania informacji zgodnych z niniejszym standardem, elementy te można przyporządkować do działalności w trakcie zaniechania, jeżeli zostaną zlikwidowane, rozliczone, zmniejszone lub wyeliminowane po zaniechaniu działalności. W stopniu, w jakim pozycje te będą nadal istniały po zaniechaniu działalności, nie należy ich przypisywać do działalności w trakcie zaniechania.
29. Jeżeli zdarzenie, którego zaistnienie powoduje po raz pierwszy konieczność ujawniania informacji, następuje po zakończeniu okresu sprawozdawczego, lecz przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten okres do publikacji, w tego rodzaju sprawozdaniu finansowym powinny być zawarte informacje określone w ust. 27 za okres, którego dotyczy sprawozdanie finansowe.
30. Przykładowo, zarząd jednostki gospodarczej, której rok obrotowy kończy się 31 grudnia 20X5 r. zatwierdził plan dotyczący działalności w trakcie zaniechania w dniu 15 grudnia 20X5 r. i ogłosił ten plan 10 stycznia 20X6 r. Zarząd zatwierdza sprawozdanie finansowe za rok 20X5 do publikacji w dniu 20 marca 20X6 r. Sprawozdanie finansowe za rok 20X5 zawiera informacje wymagane przez ust. 27.

Pozostałe informacje, które należy ujawnić

31. Jeżeli jednostka gospodarcza zbywa aktywa lub reguluje zobowiązania dające się przyporządkować do działalności w trakcie zaniechania, lub przystępuje do wiążącej umowy dotyczącej sprzedaży takich aktywów lub regulowania takich zobowiązań, powinna w momencie zaistnienia tych zdarzeń w sprawozdaniu finansowym umieścić poniższe informacje:
- a) w przypadku zysku lub straty, ujętej w wyniku zbycia aktywów lub regulowania zobowiązań związanych z działalnością w trakcie zaniechania, należy przedstawić: i) kwotę zysku lub straty przed opodatkowaniem; oraz ii) obciążenia z tytułu podatku dochodowego związane z zyskiem lub stratą, zgodnie z ust. 81 lit. h) MSR 12; oraz
 - b) cenę sprzedaży lub zakres cen (ustalonych po odjęciu oczekiwanych kosztów zbycia) tych aktywów netto, dla których jednostka gospodarcza zawarła jedną lub więcej wiążących umów sprzedaży, oczekiwany czas otrzymania wpływów środków pieniężnych oraz wartość bilansową netto tych aktywów.
32. Zbywanie aktywów, regulowanie zobowiązań lub wiążące umowy sprzedaży, o których była mowa w poprzednim ustępie, mogą wystąpić równocześnie ze zdarzeniem, którego zaistnienie powoduje konieczność ujawnienia informacji po raz pierwszy, w tym samym okresie w którym wystąpiło to zdarzenie lub w okresie późniejszym. Zgodnie z MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”, jeżeli niektóre aktywa dające się przyporządkować do działalności w trakcie zaniechania zostały już sprzedane, lub są przedmiotem jednej lub kilku wiążących umów sprzedaży, które zawarto po zakończeniu roku obrotowego, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji przez zarząd, w sprawozdaniu finansowym należy ujawnić informacje zgodnie z wymogami ust. 31, jeżeli zaniechanie ujawnienia informacji na ich temat wpłynęłoby na możliwość oceny i podejmowania decyzji przez użytkowników sprawozdania finansowego.

Aktualizacja ujawnianych informacji

33. Oprócz informacji, które należy ujawnić zgodnie z ust. 27 i 31, jednostka gospodarcza powinna umieścić w swoim sprawozdaniu finansowym za okresy następujące po okresie, w którym zaistniało zdarzenie powodujące konieczność ujawnienia informacji po raz pierwszy, opis wszystkich znaczących zmian dotyczących kwot oraz czasu wystąpienia przepływów środków pieniężnych związanych z aktywami przeznaczonymi do zbycia oraz zobowiązaniami, które mają zostać uregulowane wraz z podaniem zdarzeń, które doprowadziły do powstania tych zmian.
34. Do przykładów zdarzeń i działań, które należy ujawnić zalicza się rodzaj i warunki wiążących umów sprzedaży aktywów, podział aktywów poprzez przekazanie poszczególnych udziałów udziałowcom jednostki gospodarczej wraz z jego prawnym i formalnym zatwierdzeniem.
35. Ujawnianie informacji wymagane przez ust. 27–34 powinno być kontynuowane w sprawozdaniach finansowych za okresy następne, aż do okresu i włącznie z okresem, w którym działalność została ostatecznie zaniechana. Działalność uznaje się za zaniechaną wówczas, gdy realizacja planu jest zasadniczo zakończona, lub gdy od niego odstąpiono, mimo iż płatności ze strony nabywcy(-ów) na rzecz sprzedającego mogły nie zostać jeszcze dokonane.
36. Jeżeli jednostka gospodarcza odstępuje od planu, lub wycofuje się z realizacji planu, który wcześniej został ogłoszony w związku z działalnością w trakcie zaniechania, należy ujawnić ten fakt wraz z jego skutkami.
37. W celu sprostania wymogom poprzedniego ustępu, ujawnienie informacji na temat skutków zaniechania realizacji planu zawiera odwrócenie wszelkich wcześniej ujętych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz rezerw utworzonych w związku z działalnością w trakcie zaniechania.

Informacje, które należy ujawnić oddzielnie dla każdej działalności w trakcie zaniechania

38. Wszelkie informacje, które należy ujawnić zgodnie z wymogami niniejszego standardu, należy prezentować odrębnie dla każdej działalności w trakcie zaniechania.

*Prezentacja wymaganych informacji podlegających ujawnieniu**Sprawozdanie finansowe lub informacja dodatkowa*

39. Informacje ujawniane zgodnie z wymogami ust. 27–37 można zamieścić w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, bądź w samym sprawozdaniu finansowym. Jednak w każdym przypadku ujawniana informacja dotycząca zysku lub straty przed opodatkowaniem, ujętych z tytułu zbycia aktywów lub regulowania zobowiązań związanych z działalnością w trakcie zaniechania (ust. 31 lit. a)) powinna być wykazywana w rachunku zysków i strat, a nie tylko w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.
40. Zachęca się do przedstawiania informacji wymaganych przez ust. 27 lit. f) i g) odpowiednio w rachunku zysków i strat oraz w rachunku przepływów pieniężnych.

Pozycje nie będące nadzwyczajnym zyskiem lub nadzwyczajną stratą

41. Działalności w trakcie zaniechania nie należy prezentować jako pozycji nadzwyczajnej.
42. MSR 8 definiuje pozycje nadzwyczajne jako „przychody lub koszty powstałe w wyniku zdarzeń lub transakcji, które można wyraźnie odróżnić od działalności jednostki gospodarczej, co pozwala oczekiwać, iż nie będą powtarzać się często ani regularnie”. Dwoma przykładami pozycji nadzwyczajnych przytoczonymi w MSR 8 są wyłączenie oraz klęski żywiołowe należące do tego rodzaju zdarzeń, które znajdują się poza zasięgiem kontroli sprawowanej przez kierownictwo jednostki gospodarczej. Zgodnie z definicją zawartą w niniejszym standardzie działalność w trakcie zaniechania musi opierać się na jednolitym planie, przedstawionym przez kierownictwo jednostki gospodarczej, dotyczącym sprzedaży lub innego rodzaju likwidacji ważnej części działalności gospodarczej.

Ograniczenia w posługiwaniu się terminem „działalność w trakcie zaniechania”

43. Restrukturyzacja, transakcja lub zdarzenie niespełniające definicji działalności w trakcie zaniechania zawartej w niniejszym standardzie, nie powinny być określane mianem działalności w trakcie zaniechania.

Przykłady ujawniania informacji

44. Załącznik A zawiera przykłady dotyczące prezentacji i ujawniania informacji wymaganych przez niniejszy standard.

Przekształcenie informacji dotyczących wcześniejszych okresów

45. Dane porównawcze za poprzednie okresy prezentowane w sprawozdaniu finansowym sporządzonym po zdarzeniu, którego zaistnienie powoduje konieczność ujawnienia informacji po raz pierwszy, należy przekształcić w sposób zbliżony do tego, który wynika z wymogów zawartych w ust. 27–43, w celu oddzielenia aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów oraz przepływów środków pieniężnych należących do działalności w trakcie zaniechania, od należących do działalności kontynuowanej.
46. Załącznik B ilustruje sposób spełnienia wymogów poprzedniego ustępu.

Ujawnianie informacji w raportach śródrocznych

47. Informacja dodatkowa do raportu śródrocznego powinna zawierać opis znaczących działań lub zdarzeń, począwszy od końca ostatniego okresu rocznego, w którym prowadzona była działalność w trakcie zaniechania, oraz wszelkich znaczących zmian kwot i terminów przepływów pieniężnych związanych z aktywami przeznaczonymi do zbycia oraz zobowiązaniami podlegającymi uregulowaniu.
48. Zasada powyższa zgodna jest z podejściem zawartym w MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”, zgodnie z którym informacja dodatkowa do raportu śródrocznego ma wyjaśniać znaczące zmiany, jakie nastąpiły od daty ostatniego rocznego sprawozdania finansowego.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

49. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie niniejszego standardu przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy kończące się po jego publikacji.
50. Niniejszy standard zastępuje ust. 19–22 MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 36**Utrata wartości aktywów**

Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości został zatwierdzony przez Zarząd w kwietniu 1998 r. i stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później.

Zatwierdzenie w lipcu 1998 r. MSR 38 „Wartości niematerialne” oraz MSR 22 (przekształconego w 1998 r.) „Połączenie jednostek” gospodarczych spowodowało zmiany w odsyłaczach i terminologii „Wprowadzenia” oraz ust. 39, 40 i 110 niniejszego standardu. Ponadto MSR 38 wprowadził w ust. 5 definicję „aktywnego rynku”. Usunięto także nieliczne niespójności terminologiczne w ust. A47, A48 i A57 Załącznika A.

W kwietniu 2000 r. na mocy MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne” wprowadzono poprawki do ust. 1. Poprawki te stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2001 r. i później.

W styczniu 2001 r. na mocy MSR 41 „Rolnictwo” wprowadzono poprawki do ust. 1. Poprawki te stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2003 r. i później.

WPROWADZENIE

1. Niniejszy standard (MSR 36) reguluje sposób księgowania utraty wartości aktywów i ujawniania informacji na ten temat. Zastępuje on wymogi dotyczące określania możliwości odzyskania wartości bilansowej składników aktywów oraz ujmowania odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości, które zawarte są w:
 - a) MSR 16 (zaktualizowanym w 1993 r.) „Rzeczowe aktywa trwałe” [patrz: MSR 16 (zaktualizowany w 1998 r.)];
 - b) MSR 22 (zaktualizowanym w 1993 r.) „Połączenie jednostek gospodarczych” [patrz: MSR 22 (zaktualizowany w 1998 r.)];
 - c) MSR 28 (przekształconym w 1994 r.) „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” [patrz: MSR 28 (zaktualizowany w 1998 r.)]; oraz
 - d) MSR 31 (przekształconym w 1994 r.) „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach” [patrz: MSR 31 (zaktualizowany w 1998 r.)].Główne zmiany w stosunku do poprzednio obowiązujących wymogów i wyjaśnienie przyjętych zasad opisane są w odrębnym fragmencie zatytułowanym „Uzasadnienie wniosków”.
2. MSR 36 nie stosuje się do utraty wartości zapasów, aktywów z tytułu podatku odroczonego, aktywów powstających w wyniku realizacji umów o usługę budowlaną, aktywów powstających z tytułu świadczeń pracowniczych i większości aktywów finansowych.
3. MSR 36 zawiera wymóg oszacowania wartości odzyskiwalnej składnika aktywów zawsze wtedy, gdy istnieją przesłanki wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata jego wartości. W konkretnych przypadkach, Międzynarodowy Standard Rachunkowości dotyczący danego składnika aktywów może zawierać wymogi dotyczące konieczności przeprowadzenia dodatkowej analizy. Na przykład zapisy MSR 38 „Wartości niematerialne” oraz w MSR 22 „Połączenie jednostek” gospodarczych wymagają, aby wartość odzyskiwalna wartości niematerialnych oraz wartości firmy, amortyzowanych przez okres dłuższy od 20 lat, była szacowana corocznie.
4. MSR 36 zawiera wymóg ujmowania odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów zawsze wówczas, gdy wartość bilansowa składnika aktywów będzie wyższa od jego wartości odzyskiwalnej. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości powinien zostać ujęty w rachunku zysków i strat w przypadku aktywów wykazywanych w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia oraz traktowany jak zmniejszenie wartości kapitału z aktualizacji w przypadku aktywów wykazywanych w wartości przeszacowanej.
5. MSR 36 zawiera wymóg wycenienia wartości odzyskiwalnej w wysokości kwoty wyższej spośród ceny sprzedaży netto i wartości użytkowej:
 - a) cena sprzedaży netto jest kwotą możliwą do uzyskania ze sprzedaży składnika aktywów na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po potrąceniu bezpośrednich krańcowych kosztów zbycia tego składnika; oraz
 - b) wartość użytkowa jest bieżącą, szacunkową wartością przyszłych przepływów środków pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania składnika aktywów oraz z jego zbycia na zakończenie okresu użytkowania.

6. W celu ustalenia wartości użytkowej składnika aktywów zgodnie z wymogami MSR 36 jednostka gospodarcza powinna między innymi zastosować:
- prognozy dotyczące przepływów środków pieniężnych oparte na rozsądnych i mających poparcie faktograficzne założeniach, które:
 - obrazują obecny stan składnika aktywów; oraz
 - odzwierciedlają jak najwłaściwszą ocenę kierownictwa odnośnie całokształtu warunków gospodarczych, które wystąpią podczas pozostającego okresu użytkowania składnika aktywów; oraz
 - stopę dyskontową przed opodatkowaniem, która odzwierciedla bieżącą ocenę rynku wartości pieniądza w czasie oraz ryzyko związane konkretnie z danym składnikiem aktywów. Stopę dyskontowej nie powinno obciążać ryzyko, o które skorygowano przeszłe przepływy środków pieniężnych.
7. Wartość odzyskiwalną należy szacować na poziomie pojedynczego składnika aktywów. Gdy jest to niemożliwe, zgodnie z wymogami MSR 36 należy ustalić wartość odzyskiwalną ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów. Ośrodek wypracowujący środki pieniężne jest najmniejszym możliwym do zidentyfikowania zespołem aktywów, których dalsze użytkowanie wytwarza przepływy środków pieniężnych będące w znacznym stopniu niezależne od przepływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub zespołów aktywów. Tym niemniej, jeśli produkt uzyskiwany w wyniku użytkowania składnika aktywów lub zespołu aktywów jest przedmiotem obrotu na aktywnym rynku, składnik ten lub zespół ten powinny zostać uznane za ośrodek wypracowujący przepływy środków pieniężnych, nawet jeśli część lub całość produkcji uzyskanej w wyniku użytkowania tego składnika aktywów lub zespołu aktywów jest wykorzystywana na potrzeby wewnętrzne. Załącznik A zatytułowany „Przykłady sytuacyjne” zawiera przykłady identyfikacji ośrodków wypracowujących przepływy środków pieniężnych.
8. Odnośnie do przeprowadzania testu sprawdzającego, czy nie nastąpiła utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, MSR 36 nakłada wymóg uwzględnienia odnoszących się do tego ośrodka wartości firmy i majątku wspólnego (na przykład aktywa składające się na główną siedzibę jednostki). MSR 36 szczegółowo opisuje sposób przeprowadzenia testu.
9. Zasady ujmowania i wyceny odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, odnoszące się do ośrodka wypracowującego przepływy środków pieniężnych, są takie same jak zasady stosowane wobec pojedynczego składnika aktywów. MSR 36 określa, jak ustala się wartość bilansową ośrodka wypracowującego przepływy środków pieniężnych, i jak przypisuje się (rozdziela) odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości pomiędzy aktywa wchodzące w skład danego ośrodka.
10. MSR 36 zawiera wymóg odwrócenia ujętego w poprzednich latach odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, który jednak ma zastosowanie wtedy i tylko wtedy, gdy od czasu ujęcia po raz ostatni takiego odpisu, nastąpiła zmiana wartości szacunkowych używanych do ustalenia wartości odzyskiwalnej. Odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości dokonuje się jednak tylko w zakresie, w jakim nie powoduje to podwyższenia wartości bilansowej składnika aktywów powyżej wartości bilansowej, ustalonej dla danego składnika aktywów (po odjęciu umorzenia), przy założeniu, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w ogóle nie zostałyby ujęte w latach ubiegłych. Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości należy ująć w rachunku zysków i strat w przypadku aktywów wykazywanych w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia i traktować jako zwiększenie kapitału z aktualizacji w przypadku aktywów wykazywanych w wartości przeszacowanej.
11. Zgodnie z wymogami MSR 36 nie należy odwracać odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości odnoszącego się do wartości firmy, chyba że:
- przyczyną wystąpienia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości było konkretne zdarzenie zewnętrzne o wyjątkowym charakterze, które – zgodnie z oczekiwaniami – już się nie powtórzy; oraz
 - następujące w terminie późniejszym zdarzenie zewnętrzne zniwelowało skutek oddziaływania tego zdarzenia.
12. Zgodnie z wymogami MSR 36 w przypadku ujęcia lub odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości należy ujawnić pewne informacje:
- w rozbiciu na poszczególne grupy aktywów; oraz
 - w rozbiciu na segmenty podlegające obowiązkowi sprawozdawczemu zgodnie z podstawowym wzorem przyjętym przez jednostkę gospodarczą (jest to wymagane tylko wówczas, gdy jednostka gospodarcza stosuje MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”).

MSR 36 zawiera wymóg ujawnienia dodatkowych informacji, jeśli ujęte (odwrócone) w ciągu okresu odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości są istotne z punktu widzenia sprawozdania finansowego sporządzającej je jednostki gospodarczej traktowanej jako całość.

13. Przy okazji pierwszego zastosowania, MSR 36 stosuje się tylko w odniesieniu do przyszłości. Ujęte (odwrócone) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości powinny być rozliczone zgodnie z MSR 36, a nie zgodnie z podejściem wzorcowym lub dopuszczonym podejściem alternatywnym zawartym w MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”.
14. MSR 36 stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy obrotowe rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	303
Zakres	303
Definicje	304
Określenie aktywów, w przypadku których mogła nastąpić utrata wartości	305
Wycena wartości odzyskiwalnej	306
Cena sprzedaży netto	307
Wartość użytkowa	308
Podstawy oszacowania przyszłych przepływów środków pieniężnych	308
Składniki szacunków przyszłych przepływów środków pieniężnych	309
Przyszłe przepływy środków pieniężnych w walutach obcych	310
Stopa dyskontowa	311
Ustalenie wysokości i ujęcie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości	312
Ośrodki wypracowujące środki pieniężne	312
Identyfikacja ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów	312
Wartość odzyskiwalna a wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne	314
Wartość firmy	315
Majątek wspólny	316
Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne	317
Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości	318
Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości pojedynczego składnika aktywów	319
Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne	320
Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości „wartości firmy”	320
Ujawnianie informacji	321
Przepisy przejściowe	322
Data wejścia w życie	322

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Celem opracowania niniejszego standardu jest uregulowanie procedur, które jednostka gospodarcza powinna stosować, aby zapewnić, że jej składniki aktywów są wykazywane w wartości nie przekraczającej ich wartości odzyskiwalnej. Składnik aktywów wykazany jest w wartości przekraczającej jego wartość odzyskiwalną, jeśli jego wartość bilansowa jest wyższa od wartości, jaką można uzyskać na drodze jego użytkowania lub sprzedaży. Jeśli taka sytuacja wystąpi, uznaje się, że dany składnik aktywów utracił część wartości, i na mocy niniejszego standardu jednostka gospodarcza powinna ująć odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości. Ponadto niniejszy standard reguluje szczegółowo, kiedy jednostka gospodarcza powinna odwrócić odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości oraz wprowadza obowiązek ujawniania pewnych informacji w odniesieniu do aktywów o utraconej wartości.

ZAKRES

1. Niniejszy standard powinien być stosowany do księgowania utraty wartości wszystkich aktywów, z wyjątkiem:
 - a) zapasów (patrz: MSR 2 „Zapasy”);
 - b) aktywów powstających w wyniku realizacji umów o usługę budowlaną (patrz: MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”);
 - c) aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (patrz: MSR 12 „Podatek dochodowy”);
 - d) aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych (patrz: MSR 19 „Świadczenia pracownicze”); oraz
 - e) aktywów finansowych, które są przedmiotem MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja”;
 - f) nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w wartości godziwej (patrz: MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”); oraz
 - g) aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą wycenianych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą (patrz: MSR 41 „Rolnictwo”).
2. Niniejszy standard nie dotyczy zapasów, aktywów powstających w wyniku realizacji umów o usługę budowlaną, aktywów z tytułu podatku odroczonego lub aktywów powstających z tytułu świadczeń pracowniczych, ponieważ już istniejące Międzynarodowe Standardy Rachunkowości mające zastosowanie do tych aktywów zawierają szczegółowe wymogi dotyczące ich ujmowania i wyceny.
3. Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do:
 - a) jednostek zależnych zdefiniowanych przez MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych”;
 - b) jednostek stowarzyszonych zdefiniowanych przez MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”; oraz
 - c) wspólnych przedsięwzięć zdefiniowanych przez MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach”.Zagadnienia dotyczące utraty wartości innych aktywów finansowych omawia MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.
4. Niniejszy standard ma zastosowanie do aktywów ewidencjonowanych w wartościach przeszacowanych (wartości godziwej) zgodnie z innymi Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jak na przykład dopuszczonym podejściem alternatywnym zawartym w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”. Tym niemniej stwierdzenie, 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 ceną sprzedaży netto są bezpośrednio krańcowe koszty zbycia 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 ponownego szacowania jego wartości odzyskiwalnej; oraz
 - ii) jeśli koszty zbycia są istotne, cena sprzedaży netto 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 (wartości godziwej). W takim przypadku po spełnieniu wymogów związanych z przeszacowaniem jednostka gospodarcza stosuje postanowienia niniejszego standardu, aby określić, czy nastąpiła utrata wartości danego składnika aktywów; oraz
- b) jeśli wartość godziwa danego składnika aktywów ustalona jest na podstawie innej niż jego wartość rynkowa, jego wartość przeszacowana (wartość godziwa) może być wyższa lub niższa od wartości odzyskiwalnej tego składnika. W związku z tym po spełnieniu wymogów związanych z przeszacowaniem jednostka gospodarcza stosuje niniejszy standard, aby określić, czy nastąpiła utrata wartości danego składnika aktywów.

DEFINICJE

5. W niniejszym standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

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

Wartość użytkowa jest bieżącą, szacunkową wartością przyszłych przepływów środków pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania składnika aktywów oraz jego zbycia na zakończenie okresu użytkowania.

Cena sprzedaży netto jest kwotą możliwą do uzyskania ze sprzedaży składnika aktywów na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po potrąceniu kosztów zbycia.

Koszty zbycia są kosztami krańcowymi dającymi się bezpośrednio przyporządkować do czynności zbycia składnika aktywów, z wyłączeniem kosztów finansowych i obciążeń z tytułu podatku dochodowego.

Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości jest nadwyżką wartości bilansowej danego składnika aktywów nad jego wartością odzyskiwalną.

Wartość bilansowa jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w bilansie po odliczeniu amortyzacji (umorzenia) oraz łącznej wartości odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

Amortyzacja (umorzenie) jest systematycznym rozłożeniem podlegającej amortyzacji wartości na przestrzeni okresu użytkowania składnika wartości aktywów ⁽¹⁾.

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.

Okres użytkowania jest:

- a) przedział 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.

Ośrodek wypracowujący środki pieniężne jest najmniejszym możliwym do określenia zespołem aktywów, którego dalsze użytkowanie prowadzi do wystąpienia wpływów środków pieniężnych będących w znacznym stopniu niezależnymi od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub ich zespołów.

⁽¹⁾ W przypadku wartości niematerialnych lub wartości firmy terminu „amortyzacja” używa się zamiast terminu „umorzenie”. Obydwa terminy mają to samo znaczenie.

Majątek wspólny są to różne od wartości firmy aktywa przyczyniające się do powstania przyszłych przepływów środków pieniężnych, pochodzących zarówno z danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jak i z innych ośrodków wypracowujących środki pieniężne.

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.

OKREŚLENIE AKTYWÓW, W PRZYPADKU KTÓRYCH MOGŁA NASTĄPIĆ UTRATA WARTOŚCI

6. W ust. 7–14 określono, kiedy należy ustalić wartość odzyskiwalną. W wymogach tych operuje się terminem „składnik aktywów”, ale ma on zastosowanie tak samo do pojedynczego składnika aktywów jak i do ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
7. Gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa od jego wartości odzyskiwalnej, to nastąpiła utrata wartości tego składnika aktywów. W ust. 9–11 opisane zostały przesłanki wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata wartości. W wypadku pojawienia się którejs z tych przesłanek jednostka gospodarcza zobowiązana jest do przeprowadzenia formalnego szacunku wartości odzyskiwalnej. Przy braku przesłanek o ewentualnej stracie spowodowanej utratą wartości, zgodnie z niniejszym standardem, jednostka gospodarcza nie jest zobowiązana do przeprowadzenia formalnego szacunku wartości odzyskiwalnej.
8. Na dzień bilansowy jednostka gospodarcza powinna ocenić, czy istnieją jakieś przesłanki wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników aktywów. W razie stwierdzenia, że przesłanki takie zachodzą, jednostka gospodarcza powinna oszacować wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów.
9. Oceniając obecność przesłanek świadczących o utracie wartości któregoś ze składników aktywów, jednostka gospodarcza powinna przeanalizować co najmniej następujące przesłanki:

Przesłanki pochodzące z zewnętrznych źródeł informacji

- a) 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;
- b) w ciągu okresu nastąpiły lub nastąpią w niedalekiej przyszłości znaczące i niekorzystne dla jednostki gospodarczej zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka gospodarcza prowadzi działalność lub też na rynkach, na które dany składnik aktywów jest przeznaczony;
- c) 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;
- d) wartość bilansowa aktywów netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe jest wyższa od ich rynkowej kapitalizacji;

Przesłanki pochodzące z wewnętrznych źródeł informacji

- e) dostępne są dowody na to, że nastąpiła utrata przydatności danego składnika aktywów lub jego fizyczne uszkodzenie;
- f) w ciągu okresu nastąpiły lub też prawdopodobne jest, że w niedalekiej przyszłości nastąpią, znaczące i niekorzystne dla jednostki gospodarczej zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest aktualnie użytkowany, lub – zgodnie z oczekiwaniami – będzie użytkowany. Do takich zmian zalicza się plany zaniechania działalności lub restrukturyzacji działalności, do której dany składnik należy, lub plany zbycia tego składnika aktywów przed uprzednio przewidzianym terminem; oraz
- g) dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej świadczące o tym, że ekonomiczne osiągi danego składnika aktywów są, lub w przyszłości będą, gorsze od oczekiwanych.

10. Lista zawarta w ust. 9 nie jest wyczerpująca. Jednostka gospodarcza może dostrzec istnienie innych przesłanek wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości danego składnika aktywów, co nałoży na nią obowiązek ustalenia jego wartości odzyskiwalnej.
11. Do dowodów pochodzących ze sprawozdawczości wewnętrznej, wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości danego aktywa, zalicza się następujące przesłanki:
 - a) przepływy środków pieniężnych wydatkowane na nabycie danego składnika aktywów, lub późniejsze zapotrzebowanie na środki pieniężne przeznaczane na eksploatację i/lub konserwację tego składnika aktywów są znacznie wyższe niż kwoty pierwotnie przewidziane w budżecie na te cele;
 - b) rzeczywiste przepływy środków pieniężnych netto, zysk lub strata z działalności operacyjnej wiążąca się z tym składnikiem aktywów są na znacznie gorszym poziomie niż odpowiednie kwoty przewidziane w budżecie;
 - c) nastąpił znaczny spadek w stosunku do budżetu przepływów środków pieniężnych netto lub zysku z działalności operacyjnej, lub znaczny wzrost przewidzianej w budżecie straty, wiążącej się z danym składnikiem aktywów; lub
 - d) wystąpiły straty operacyjne lub wypływy pieniężne netto wiążące się z danym składnikiem aktywów, po podsumowaniu wyników bieżącego okresu z wynikami przewidzianymi w budżecie, a dotyczącymi przyszłości.
12. Stwierdzając, czy istnieje potrzeba oszacowania wartości odzyskiwalnej danego składnika aktywów, należy wziąć pod uwagę kryterium istotności. Dla przykładu jeśli poprzednio przeprowadzone wyliczenia pokazują, że wartość odzyskiwalna składnika aktywów jest znacznie wyższa od jego wartości bilansowej, to o ile nie nastąpiły żadne zdarzenia, które mogłyby tę różnicę znieść, nie ma potrzeby ponownego szacowania wartości odzyskiwalnej tego składnika aktywów. Podobna sytuacja zachodzi, jeśli poprzednia analiza pokazała, że istnienie jednej lub większej ilości przesłanek wymienionych w ust. 9 nie ma wpływu na wartość odzyskiwalną składnika aktywów (nie jest ona na obecność tych przesłanek wrażliwa).
13. Tytułem wyjaśnienia ust. 12 należy dodać, że jeśli rynkowe stopy procentowe lub inne rynkowe stopy zwrotu z inwestycji wzrosły w ciągu okresu, jednostka gospodarcza 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 wywrzeć istotnego wpływu na stopę dyskontową stosowaną wobec składnika aktywów o nadal długim okresie użytkowania; lub
 - 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 środków pieniężnych również wzrosną. W niektórych przypadkach jednostka gospodarcza może na przykład być w stanie udowodnić, że 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.
14. 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 Międzynarodowym Standardem Rachunkowości, 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

15. Niniejszy standard definiuje wartość odzyskiwalną jako wyższą spośród ceny sprzedaży netto składnika aktywów i jego wartości użytkowej. W ust. 16–56 określono wymogi dotyczące wyceny wartości odzyskiwalnej. W wymogach tych operuje się terminem „składnik aktywów”, ale ma on zastosowanie zarówno do pojedynczego składnika aktywów, jak i do ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

16. Ustalanie zarówno ceny sprzedaży netto danego składnika aktywów, jak i jego wartości użytkowej nie zawsze jest konieczne. Na przykład 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.
17. Ustalenie wysokości ceny sprzedaży netto może być możliwe nawet wówczas, gdy dany składnik aktywów nie jest przedmiotem obrotu na aktywnym rynku. Czasami jednak ustalenie ceny sprzedaży netto okaże 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 za wartość odzyskiwalną składnika aktywów można przyjąć jego wartość użytkową.
18. Przy braku przyczyn, by sądzić, że wartość użytkowa danego składnika aktywów istotnie przewyższa jego cenę sprzedaży netto, za wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów można przyjąć jego cenę sprzedaży netto. Taka sytuacja często będzie miała miejsce w przypadku składników aktywów przeznaczonych do zbycia. Wynika to z tego, że wartość użytkowa składników aktywów przeznaczonych do zbycia będzie składała się głównie z przychodów ze sprzedaży netto, ponieważ prawdopodobne jest, że przyszłe przepływy środków pieniężnych z dalszego użytkowania składnika aktywów do momentu jego zbycia będą kwalifikowały się do pominięcia.
19. Wartość odzyskiwalną ustala się dla pojedynczego składnika aktywów, chyba że składnik ten na skutek dalszego jego używania nie wytwarza wpływów środków pieniężnych będących w znacznym stopniu niezależnymi 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, z wyjątkiem sytuacji, gdy:
 - a) cena sprzedaży netto składnika aktywów jest wyższa od jego wartości bilansowej; lub
 - b) wartość użytkowa składnika aktywów może zostać oszacowana jako zbliżona do jego ceny sprzedaży netto, a z kolei cenę sprzedaży netto można ustalić.
20. W niektórych przypadkach wartości uśrednione i pewne skróty kalkulacyjne mogą stanowić rozsądne przybliżenie zilustrowanego w niniejszym standardzie szczegółowego wyliczenia ceny sprzedaży netto lub wartości użytkowej.

Cena sprzedaży netto

21. Najlepszym źródłem ustalania ceny sprzedaży netto 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.
22. Przy braku ważnej umowy sprzedaży, gdy dany składnik aktywów znajduje się w obrocie na aktywnym rynku, za jego cenę sprzedaży netto przyjmuje się cenę rynkową składnika aktywów obniżoną o koszty jego zbycia. Najodpowiedniejszą ceną rynkową jest zazwyczaj bieżąca oferowana cena zakupu. Jeśli bieżące oferowane ceny zakupu nie są dostępne, podstawę oszacowania ceny sprzedaży netto 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.
23. Przy braku zarówno ważnej umowy sprzedaży, jak i aktywnego rynku na dany składnik aktywów, określenie ceny sprzedaży netto należy oprzeć na możliwie najbardziej wiarygodnych informacjach, którymi jednostka gospodarcza dysponuje na dzień bilansowy, dotyczących przeprowadzonych na warunkach rynkowych transakcji, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji. Od tak uzyskanej kwoty należy odjąć koszty zbycia. Ustalając tę wartość, jednostka gospodarcza powinna przeanalizować wyniki niedawnych transakcji, których przedmiotem były podobne aktywa z tego samego sektora gospodarki. Cena sprzedaży netto nie odzwierciedla sprzedaży pod przymusem, chyba że kierownictwo zmuszone jest do przeprowadzenia natychmiastowej sprzedaży.
24. Wydatki związane ze zbyciem, różne od tych, które już zostały zaliczone do zobowiązań, obniżają cenę sprzedaży netto. Do przykładów 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. Tym niemniej świadczenia związane z zakończeniem stosunku pracy (zgodnie z MSR 19 „Świadczenia pracownicze”) 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.

25. Czasami zbycie składnika aktywów nakładałoby na nabywcę Obowiązek przejścia pewnego Zobowiązania, przy czym dostępna jest tylko jedna cena sprzedaży netto obejmująca zarówno składnik aktywów jak i zobowiązanie. Ustęp 77 zawiera wyjaśnienie sposobu postępowania w takich przypadkach.

Wartość użytkowa

26. Oszacowanie wartości użytkowej danego składnika aktywów polega na przeprowadzeniu następujących czynności:
- a) oszacowanie przyszłych wpływów i wypływów pieniężnych pochodzących z dalszego użytkowania składnika aktywów oraz z tytułu jego ostatecznego zbycia; oraz
 - b) zastosowanie odpowiedniej stopy dyskontowej do tych przyszłych przepływów środków pieniężnych.

Podstawy oszacowania przyszłych przepływów środków pieniężnych

27. Przy wycenie wartości użytkowej:
- a) prognozy dotyczące przepływów środków pieniężnych powinny opierać się na mających poparcie faktograficzne założeniach, odzwierciedlających jak najwłaściwszą ocenę kierownictwa odnośnie całokształtu warunków gospodarczych, które wystąpią podczas pozostającego okresu użytkowania składnika aktywów. Ze zwiększoną uwagą należy przeanalizować dowody pochodzenia zewnętrznego;
 - b) prognozy dotyczące przepływów środków pieniężnych powinny opierać się na najnowszym i zatwierdzonym przez kierownictwo budżecie/planie finansowym. Prognozy oparte na takim budżecie/planie finansowym powinny obejmować swoim zasięgiem okres maksymalnie pięciu lat, chyba że przyjęcie okresu dłuższego jest uzasadnione; oraz
 - c) prognozy dotyczące przepływów środków pieniężnych okresu wykraczającego poza okres objęty najnowszym budżetem/planem finansowym powinny być przeprowadzone jako ekstrapolacja 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 przyjętej dla produktów, sektorów przemysłowych lub kraju czy też krajów, w których jednostka gospodarcza prowadzi działalność, lub dla rynku, na którym składnik aktywów jest użytkowany, chyba że przyjęcie wyższej stopy jest uzasadnione.
28. Szczegółowe, precyzyjne i wiarygodne budżety/plany finansowe dotyczące przyszłych przepływów pieniężnych za okresy dłuższe od pięciu lat – generalnie rzecz ujmując – nie są dostępne. Z tego względu przeprowadzane przez kierownictwo szacunki przyszłych przepływów środków pieniężnych oparte są na najnowszym budżecie/planie finansowym obejmującym maksymalnie okres pięciu lat. Kierownictwo może skorzystać z prognoz dotyczących przepływów środków pieniężnych opartych na budżecie/planie finansowym obejmującym okres dłuższy od pięciu lat, jeśli jest przekonane, że prognozy takie są wiarygodne oraz na podstawie doświadczenia jest w stanie udowodnić, że rzeczywiście posiada umiejętność dokładnego prognozowania przepływów środków pieniężnych na porównywalnie długi okres.
29. Prognozowane przepływy środków pieniężnych do końca okresu użytkowania danego składnika aktywów szacuje się poprzez ekstrapolację prognoz dotyczących przepływów środków pieniężnych opracowanych na podstawie budżetu/planu finansowego, używając stopy wzrostu dla lat kolejnych. Stopa ta powinna być stała lub malejąca, chyba że przyjęcie stopy rosnącej pozostaje w zgodzie z obiektywnymi informacjami o cyklu życiowym danego składnika aktywów lub sektora przemysłowego. Jeśli jest to odpowiednie, stopa wzrostu może być także zerowa lub ujemna.
30. Jeśli warunki są bardzo sprzyjające, rośnie prawdopodobieństwo tego, że konkurencja wkroczy na rynek, powodując ograniczenie wzrostu danej jednostki gospodarczej. W rezultacie jednostka gospodarcza 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 gospodarcza prowadzi działalność, lub do rynku, na którym składnik aktywów jest użytkowany.
31. Wykorzystując informacje z budżetu/planu finansowego, jednostka gospodarcza powinna przeanalizować, 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 środków pieniężnych

32. Na szacunek przyszłych przepływów środków pieniężnych powinny składać się:
- prognozy dotyczące wpływów środków pieniężnych z dalszego użytkowania danego składnika aktywów;
 - prognozy dotyczące wpływów środków pieniężnych, które muszą nastąpić, aby mogło dojść do wytworzenia wpływów środków pieniężnych z dalszego użytkowania danego składnika aktywów (łącznie z wpływami środków pieniężnych przeznaczonymi 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
 - przepływy środków pieniężnych netto (jeśli takowe mają miejsce), które zostaną uzyskane (lub wypłacone) z tytułu zbycia składnika aktywów na koniec jego okresu użytkowania.
33. Szacunek przyszłych przepływów środków 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 środków pieniężnych powinien być wyrażony w wartościach nominalnych. Jeśli natomiast ze stopy dyskontowej wyłączono skutki wzrostu cen wynikającego z ogólnej inflacji, szacunek przyszłych przepływów środków pieniężnych powinien być wyrażony w wartościach realnych (ale powinien uwzględniać przyszłe wzrosty lub spadki ściśle określonych cen).
34. Przy prognozach dotyczących wpływów środków pieniężnych uwzględnia się koszty pośrednie, które mogą być bezpośrednio przyporządkowane lub na rozsądnych i spójnych zasadach w części przypisane procesowi użytkowania tego składnika aktywów.
35. 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 należy uwzględnić 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 wchodzącego w skład pracy rozwojowej.
36. Aby uniknąć podwójnego wliczania tych samych elementów, szacując przyszłe przepływy środków pieniężnych, nie uwzględnia się:
- wpływów środków pieniężnych pochodzących z aktywów, które wypracowują wpływy środków pieniężnych będące w znacznym stopniu niezależne od wpływów środków pieniężnych z danego składnika aktywów (na przykład z takich aktywów finansowych jak należności); oraz
 - wpływów środków pieniężnych odnoszących się do obowiązków (zobowiązań) jednostki gospodarczej, które zostały już zaliczone do pasywów (na przykład do zobowiązań, rezerw na emerytury lub innych rezerw).
37. Przyszłe przepływy środków pieniężnych dotyczące danego składnika aktywów należy szacować na podstawie obecnego jego stanu. Szacunek przyszłych przepływów środków pieniężnych nie powinien zawierać w sobie szacunkowych przyszłych wpływów lub wpływów środków pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się w związku z:
- przyszłą restrukturyzacją, do której jednostka gospodarcza jeszcze się nie zobowiązała; lub
 - przyszłymi nakładami na środki trwałe, które spowodują ulepszenie lub udoskonalenie składnika aktywów przekraczające pierwotnie oszacowane korzyści.
38. Ponieważ przyszłe przepływy środków pieniężnych dotyczące danego składnika aktywów szacuje się uwzględniając jego obecny stan, do wartości użytkowej nie zalicza się:
- przyszłych wpływów środków pieniężnych lub odnośnych oszczędności kosztów (na przykład redukcji kosztów zatrudnienia) lub korzyści, których pojawienia oczekuje się za przyczyną restrukturyzacji, do której jednostka gospodarcza jeszcze się nie zobowiązała; oraz
 - przyszłych nakładów na środki trwałe, które spowodują ulepszenie lub udoskonalenie składnika aktywów przekraczające pierwotnie oszacowane korzyści lub odnośnych korzyści wynikających z takich przyszłych nakładów.
39. Restrukturyzacja jest zaplanowanym i kontrolowanym przez kierownictwo jednostki programem, który istotnie zmienia zakres działalności prowadzonej przez jednostkę gospodarczą, lub sposób, w jaki działalność ta jest prowadzona. MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” określa, kiedy można mówić o tym, że jednostka gospodarcza jest zaangażowana w restrukturyzację.

40. Jeśli jednostka gospodarcza zobowiąże się do restrukturyzacji, proces restrukturyzacyjny może wpłynąć na niektóre jej aktywa. Gdy takie zobowiązanie ma miejsce:
- dla celów określenia wartości użytkowej, w szacunkach przyszłych wpływów i wypływów środków pieniężnych należy uwzględnić oszczędności kosztów i inne korzyści wynikające z restrukturyzacji (na podstawie najnowszego zatwierdzonego przez kierownictwo budżetu/planu finansowego); oraz
 - szacunki przyszłych wpływów środków pieniężnych z tytułu restrukturyzacji są omówione w zapisach dotyczących restrukturyzacji zawartych w MSR 37 „Rezerwy”, Zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe.
- Przykład 5 załącznika A ilustruje wpływ przyszłej restrukturyzacji na wyliczenie wartości użytkowej.
41. Do czasu przeprowadzenia przez jednostkę gospodarczą nakładów na środki trwałe, które spowodują ulepszenie lub udoskonalenie składnika aktywów przekraczające pierwotnie oszacowane korzyści, do szacunków przyszłych przepływów środków pieniężnych nie wlicza się szacunkowych przyszłych wpływów środków pieniężnych, które – zgodnie z oczekiwaniami – nastąpią na skutek takich nakładów (patrz: przykład 6 załącznika A).
42. Do szacunków przyszłych przepływów środków pieniężnych zalicza się przeszłe nakłady na środki trwałe, których przeprowadzenie jest konieczne do zachowania lub podtrzymania pierwotnie oszacowanych korzyści osiągniętych z danego składnika aktywów.
43. Do szacunków przyszłych przepływów środków pieniężnych nie należy zaliczać:
- wpływów lub wypływów środków pieniężnych pochodzących z działalności finansowej; ani
 - wpływów i wypływów środków z tytułu podatku dochodowego.
44. Szacunek przyszłych przepływów środków pieniężnych należy przeprowadzić zgodnie z założeniami, 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 środków pieniężnych, z przepływów tych wyłącza się wpływy i wypływy środków pieniężnych pochodzące z działalności finansowej. I analogicznie, ponieważ stopę dyskontową ustala się na etapie przed opodatkowaniem, przeszłe przepływy środków pieniężnych są również szacowane jako kwota przed opodatkowaniem.
45. Za wartość szacunkową przepływów środków pieniężnych netto, które zostaną uzyskane (lub zapłacone) w związku ze zbyciem składnika aktywów na koniec jego okresu użytkowania, należy uznać kwotę, jaką – zgodnie z oczekiwaniami – jednostka gospodarcza otrzyma ze zbycia składnika aktywów w ramach rynkowej transakcji zawartej między zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po obniżeniu jej o szacunkowe koszty zbycia.
46. Wartość szacunkową przepływów środków pieniężnych netto, które zostaną uzyskane (lub zapłacone) w związku ze sprzedażą składnika aktywów na koniec jego okresu użytkowania, ustala się w sposób podobny do ceny sprzedaży netto tego składnika aktywów, z tym że szacując przepływy środków pieniężnych netto:
- jednostka gospodarcza stosuje dominujące na dzień dokonania szacunku ceny podobnych aktywów, których okres użytkowania został już zakończony, a które eksploatowane są w warunkach podobnych do warunków, które będą towarzyszyły użytkowaniu danego składnika aktywów; oraz
 - ceny są korygowane zarówno o skutek przyszłego wzrostu cen wynikającego z ogólnej inflacji, jak i ściśle określonego przyszłego wzrostu (spadku) cen. Jednak jeśli z szacunków przyszłych przepływów środków pieniężnych dotyczących dalszego użytkowania danego składnika aktywów oraz stopy dyskontowej wyłączono skutek ogólnej inflacji, skutek ten jest również wyłączany z szacunku przepływów środków pieniężnych netto w momencie zbycia.

Przyszłe przepływy środków pieniężnych w walutach obcych

47. Przyszłe przepływy środków pieniężnych szacuje się w walucie, w której powstaną, a następnie dyskontuje się je z zastosowaniem stopy dyskontowej odpowiedniej dla danej waluty. Uzyskaną wartość bieżącą jednostka gospodarcza przelicza, posługując się kursem wymiany stosowanym na dzień bilansowy przy transakcjach z natychmiastową dostawą lub płatnością (określonym w MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych” jako kurs zamknięcia).

Stopa dyskontowa

48. Stopa dyskontowa (lub stopy) powinna (powinny) być stopą przed opodatkowaniem i odzwierciedlać bieżącą ocenę rynkowej wartości pieniądza w czasie oraz ryzyko wiążące się z danym składnikiem aktywów. Stopa (stopy) dyskontowa (dyskontowe) nie powinna odzwierciedlać ryzyka, o które szacunki przyszłych przepływów środków pieniężnych zostały już skorygowane.
49. Stopa 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 środków pieniężnych w wysokości, terminach i o rodzaju ryzyka odpowiadające przepływowi, jakie jednostka gospodarcza oczekuje uzyskać z danego składnika aktywów. Stopa ta szacowana jest na podstawie domyślnej (implicit) stopy 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) wykazujący podobieństwa co do potencjału użytkowego oraz ryzyka wiążącego się z danym składnikiem aktywów.
50. Jeśli konkretna stopa właściwa dla danego składnika aktywów nie jest dostępna na rynku, aby ją oszacować, jednostka gospodarcza stosuje rozwiązania zastępcze. Celem jest ustalenie, na tyle na ile to jest możliwe, oceny rynkowej:
- wartości pieniądza w czasie za okresy do zakończenia okresu użytkowania danego składnika aktywów; oraz
 - ryzyka, że przyszłe przepływy środków pieniężnych będą różniły się co do kwot i terminów realizacji od ich szacunków.
51. Na wstępnym etapie szacunku jednostka gospodarcza może wziąć pod uwagę następujące stopy:
- średnią ważoną kosztu kapitału ponoszonego przez jednostkę gospodarczą, określonego z zastosowaniem kapitałowego modelu wyceny aktywów;
 - krańcową stopę oprocentowania kapitału pożyczonego jednostce gospodarczej; oraz
 - inne, rynkowe stopy oprocentowania pożyczonego kapitału.
52. Stopy te koryguje się tak, aby:
- odzwierciedlić sposoby, w jaki rynek oceniłby konkretne ryzyko związane z prognozowanymi przepływami środków pieniężnych; oraz
 - oczyścić je z ryzyka, które nie dotyczy prognozowanych przepływów środków pieniężnych.
- Należy zwrócić uwagę na takie rodzaje ryzyka jak ryzyko danego kraju, ryzyko walutowe, ryzyko cenowe i ryzyko przepływów środków pieniężnych.
53. Aby uniknąć podwójnego wliczania tych samych elementów, w stopie dyskontowej nie uwzględnia się ryzyka, o które przyszłe przepływy środków pieniężnych zostały już skorygowane.
54. Stopa dyskontowa nie zależy od struktury kapitałowej jednostki gospodarczej ani sposobu, w jaki jednostka gospodarcza sfinansowała zakup danego składnika aktywów, ponieważ przyszłe przepływy środków pieniężnych, których oczekuje się z danego składnika aktywów, nie zależą od sposobu, w jaki jednostka gospodarcza sfinansowała jego zakup.
55. Jeśli sposób ustalania stopy dyskontowej sprawia, iż uwzględnia ona opodatkowanie, należy skorygować sposób ustalania stopy tak, aby uzyskała ona postać przed opodatkowaniem.
56. Zwykle do szacowania wartości użytkowej danego składnika aktywów jednostka gospodarcza stosuje jedną stopę dyskontową. Tym niemniej do różnych przyszłych okresów jednostka gospodarcza powinna zastosować odrębne stopy dyskontowe, jeśli na wartość użytkową wpływają różnice wielkości ryzyka w różnych okresach lub fakt, iż struktura stóp oprocentowania zmienia się w czasie.

USTALENIE WYSOKOŚCI I UJĘCIE ODPISU AKTUALIZUJĄCEGO Z TYTUŁU UTRATY WARTOŚCI

57. W ust. 58–63 określono wymogi dotyczące ujęcia i wyceny odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości pojedynczych aktywów. Ujęcie i wycena odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ośrodków wypracowujących środki pieniężne omówione zostały w ust. 88–93.
58. Wartość bilansową składnika aktywów należy obniżyć 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.
59. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości powinien zostać niezwłocznie ujęty jako koszt w rachunku zysków i strat, chyba że dany składnik aktywów wykazywany jest w wartości przeszacowanej zgodnie z innym Międzynarodowym Standardem Rachunkowości (na przykład zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym przewidzianym w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”). Wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów powinny być traktowane jako obniżka kapitału z aktualizacji zgodnie z tym innym Międzynarodowym Standardem Rachunkowości.
60. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości odnoszący się do przeszacowanego składnika aktywów jest ujmowany jako koszt w rachunku zysków i strat. Jednakże odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości odnoszący się do przeszacowanego składnika aktywów rozlicza się bezpośrednio z nadwyżką z przeszacowania tego składnika aktywów, w tej części, w której odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości nie przekracza kwoty odpowiadającej nadwyżce z przeszacowania dotyczącej tego właśnie składnika aktywów.
61. Jeśli kwota będąca szacunkiem odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości jest wyższa niż wartość bilansowa danego składnika aktywów, jednostka gospodarcza powinna ująć zobowiązanie, lecz ma to miejsce wtedy i tylko wtedy, gdy wymóg taki nakłada inny Międzynarodowy Standard Rachunkowości.
62. Po ujęciu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, w przyszłych okresach należy tak skorygować odpis amortyzacyjny dotyczący danego składnika aktywów, aby w ciągu pozostałego okresu użytkowania tego składnika aktywów dokonać systematycznego odpisania jego zweryfikowanej wartości bilansowej, pomniejszonej o wartość końcową (jeśli taka występuje).
63. Jeśli odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości został ujęty, wysokość wszelkich odnośnych aktywów lub zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego określa się na podstawie MSR 12 „Podatek dochodowy”, poprzez porównanie zweryfikowanej wartości bilansowej składnika aktywów z jego wartością podatkową (patrz: przykład 3 załącznika A).

OŚRODKI WYPRACOWUJĄCE ŚRODKI PIENIĘŻNE

64. W ust. 65–93 określono wymogi dotyczące sposobu określania 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.

Identyfikacja ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów

65. Jeśli istnieją przesłanki świadczące o tym, że dany składnik aktywów mógł utracić część swojej wartości, należy oszacować wartość odzyskiwalną tego pojedynczego składnika aktywów. Jeśli oszacowanie wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów nie jest możliwe, jednostka gospodarcza powinna ustalić wartość odzyskiwalną ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów (ośrodek wypracowujący środki pieniężne danego składnika aktywów).
66. Wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów nie da się ustalić, jeśli:
 - a) nie można przyjąć, że wartość użytkowa danego składnika aktywów jest zbliżona do jego ceny sprzedaży netto (będzie tak na przykład, gdy przysze przepływy środków pieniężnych z dalszego użytkowania tego składnika aktywów nie mogą zostać ocenione jako nieznaczące); oraz
 - b) składnik aktywów nie wypracowuje wpływów środków pieniężnych z dalszego użytkowania, które są w znacznym stopniu niezależne od wpływów środków pieniężnych pochodzących z tych innych aktywów. W takich przypadkach wartość użytkową, a więc i wartość odzyskiwalną, można ustalić tylko na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne danego składnika aktywów.

Przykład

Jednostka gospodarcza działająca w górnictwie posiada prywatną kolej, którą eksploatuje na potrzeby własnej działalności. Prywatna kolej mogłaby zostać sprzedana za kwotę odpowiadającą wartości złomu. Dalsze użytkowanie tej kolei nie prowadzi do powstania przepływów środków pieniężnych będących w znacznym stopniu niezależnymi od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów kopalni.

Niemożliwe jest oszacowanie wartości odzyskiwalnej prywatnej kolei, ponieważ nie można ustalić wartości użytkowej tej kolei, która prawdopodobnie jest różna od wartości złomu. Tak więc jednostka gospodarcza przeprowadza szacunek wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do której prywatna kolej należy, czyli całej kopalni.

67. Zgodnie z definicją zawartą w ust. 5, ośrodek wypracowujący środki pieniężne danego składnika aktywów jest najmniejszym dającym się określić zespołem aktywów, który na skutek dalszego jej użytkowania wypracowuje wpływy środków pieniężnych, będące w znacznym stopniu niezależne od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub innych zespołów aktywów. Określenie, co stanowi ośrodek wypracowujący przepływy środków pieniężnych wymaga subiektywnej oceny. Jeśli nie ma możliwości ustalenia wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów, jednostka gospodarcza powinna stwierdzić, jakie jest najmniejsze zgrupowanie aktywów, które wypracowuje w znacznym stopniu niezależne wpływy środków pieniężnych z tytułu dalszego użytkowania tych aktywów.

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 środków pieniężnych pochodzących z każdej z tras. Obsługa jednej trasy powoduje powstanie znaczącej straty.

Ponieważ jednostka gospodarcza 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.

68. Do wpływów pieniężnych z dalszego użytkowania (aktywów) zalicza się wpływy pieniężne i ich ekwiwalenty otrzymane od stron spoza jednostki gospodarczej sporządzającej sprawozdanie. 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 gospodarcza analizuje różne czynniki, między innymi, w jaki sposób kierownictwo monitoruje działalność jednostki gospodarczej (czyli w rozbiciu na linie produkcyjne, branże, poszczególne lokalizacje, okręgi, obszary regionalne 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 1 zawarty w załączniku A przytacza przykłady identyfikacji ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
69. Jeśli na produkty uzyskiwane w wyniku użytkowania danego składnika aktywów lub zespołu aktywów istnieje aktywny rynek, należy uznać, że ten składnik aktywów lub zespół aktywów stanowią ośrodek wypracowujący środki pieniężne, nawet jeśli część lub całość tych produktów jest wykorzystywana dla potrzeb wewnętrznych. W powyższym przypadku za ceny takich produktów należy przyjąć przyszłe ceny rynkowe oszacowane zgodnie z najlepszą wiedzą kierownictwa. Takie ceny wykorzystuje się do:
- ustalenia wartości użytkowej tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, dla celów oszacowania przyszłych wpływów pieniężnych związanych z wewnętrznym wykorzystaniem tych produktów; oraz
 - ustalenia wartości użytkowej innych ośrodków wypracowujących środki pieniężne występujących w jednostce sporządzającej sprawozdanie, dla celów oszacowania przyszłych wpływów pieniężnych związanych z wewnętrznym wykorzystaniem tych produktów.
70. Mimo iż część lub całość produktów wytworzonych za pomocą składnika aktywów lub zespołu aktywów, jest użytkowana przez inne podmioty organizacyjne wchodzące w skład jednostki gospodarczej sporządzającej sprawozdanie (na przykład wyroby na pośrednim etapie procesu wytwarzania), ten składnik aktywów lub ten zespół aktywów stanowią oddzielny ośrodek wypracowujący środki pieniężne, jeśli jednostka gospodarcza mogłaby sprzedać tak uzyskiwane produkty na aktywnym rynku. Jest tak dlatego, że ten składnik aktywów lub ten zespół aktywów mógłby na skutek dalszego użytkowania wypracować wpływy pieniężne będące w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych

aktywów lub innych zespołów aktywów. Podczas korzystania z informacji pochodzących z budżetów/planów finansowych dotyczących takiego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jednostka gospodarcza powinna je skorygować, jeśli wewnętrzne ceny transferowe nie odzwierciedlają przyszłych cen rynkowych produktów pochodzących z ośrodka wypracowującego środki pieniężne, oszacowanych zgodnie z najlepszą wiedzą kierownictwa.

71. Określanie, do jakich ośrodków wypracowujących środki pieniężne należy dany składnik aktywów lub zespół aktywów, powinno odbywać się w sposób spójny w kolejnych okresach, chyba że zmiana jest uzasadniona.
72. Jeśli jednostka gospodarcza 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 ust. 117 jednostka będzie musiała ujawnić pewne informacje na temat ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jeśli doszło do ujęcia lub odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, oraz jeśli odpis ten jest istotny z punktu widzenia sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej jako całości.

Wartość odzyskiwalna a wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne

73. Wartość odzyskiwalna ośrodka wypracowującego środki pieniężne odpowiada wyższej spośród kwot ceny sprzedaży netto tego ośrodka i jego wartości użytkowej. Dla celów ustalania wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne w ust. 16–56 termin „składnik aktywów” powinien być rozumiany jako „ośrodek wypracowujący środki pieniężne”.
74. Wartość bilansową ośrodka wypracowującego środki pieniężne należy ustalić spójnie ze sposobem ustalenia wartości odzyskiwalnej tego ośrodka.
75. Wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne:
 - a) zawiera w sobie wartość bilansową tylko tych aktywów, które mogą być bezpośrednio przyporządkowane, lub na rozsądnych i spójnych zasadach w części przypisane do któregoś z ośrodków wypracowujących środki pieniężne. Warunkiem jest też, aby wypracowywały one przyszłe wpływy pieniężne szacowane przy ustalaniu wartości użytkowej ośrodka wypracowującego środki pieniężne; oraz
 - b) nie zawiera w sobie wartości bilansowej jakichkolwiek ujętych pozycji zobowiązań, chyba że nie można ustalić wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne bez uwzględnienia tej pozycji pasywów.

Jest tak dlatego, że ustalając cenę sprzedaży netto i wartość użytkową ośrodka wypracowującego środki pieniężne wyłącza się przepływy środków pieniężnych, które odnoszą się do aktywów, które nie są częścią ośrodka wypracowującego środki pieniężne oraz zobowiązań, które zostały już ujęte w sprawozdaniu finansowym (patrz: ust. 24 i 36).

76. Ważne jest, aby grupując aktywa w celu porównania wartości odzyskiwalnej z wartością bilansową, do ośrodka wypracowującego środki pieniężne włączyć wszystkie aktywa wypracowujące – na skutek dalszego użytkowania – odnośny strumień środków pieniężnych. W przeciwnym razie mogłaby powstać sytuacja, w której wydawałoby się, że wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne nie jest wyższa od jego wartości odzyskiwalnej, choć faktycznie nastąpiło zmniejszenie wartości aktywów. W niektórych przypadkach jednak, mimo iż niektóre aktywa wpływają na szacowane przyszłe przepływy środków pieniężnych 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 majątku wspólnego, do którego zalicza się na przykład aktywa głównej siedziby jednostki gospodarczej. W ust. od 79–87 wyjaśnia się, jak należy postąpić w przypadku takich aktywów, przeprowadzając test na to, czy nastąpiła utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
77. 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 wiązałaby się dla nabywcy z koniecznością przejęcia również zobowiązania. W takim przypadku cena sprzedaży netto (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 pozycję pasywną, po pomniejszeniu o koszty zbycia. Aby móc przeprowadzić miarodajne porównanie wartości bilansowej ośrodka wypracowującego środki pieniężne i jego wartości odzyskiwalnej, wartość bilansową pozycji pasywnej odlicza się zarówno przy ustalaniu wartości użytkowej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jak i jego wartości bilansowej.

Przykład

Jednostka gospodarcza prowadzi kopalnię w kraju, w którym prawodawstwo nakłada na właściciela wymóg zrehabilitowania zajmowanego przez siebie terenu po zakończeniu prac wydobywczych. Koszt rekultywacji obejmuje odtworzenie nasypu, który musiał 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, co odpowiada bieżącej wartości kosztów rekultywacji.

Jednostka gospodarcza przeprowadza testy sprawdzające, czy nastąpiła utrata wartości kopalni. W przypadku kopalni ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne jest cała kopalnia. Jednostka gospodarcza otrzymała różne oferty zakupu kopalni za cenę około 800. Taka propozycja cenowa wynika także z faktu, iż nabywca przejmie na siebie obowiązek odtworzenia nasypu. Koszty zbycia kopalni są na tyle nieznaczące, że kwalifikują się do pominięcia. Wartość użytkowa kopalni wynosi około 1 200, wyłączając koszty rekultywacji. Wartość bilansowa kopalni wynosi 1 000.

Cena sprzedaży netto ośrodka wypracowującego środki pieniężne wynosi 800. Kwotę tę 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 (1 200 – 500). Wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne równa się kwocie 500, co odpowiada różnicy wartości bilansowej kopalni (1 000) i wartości bilansowej rezerwy na koszty rekultywacji (500).

78. Ze względów praktycznych wartość odzyskiwalną ośrodka wypracowującego środki pieniężne czasami ustala się po uwzględnieniu aktywów, które nie są częścią tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne (na przykład należności lub innych aktywów finansowych) lub pozycji pasywnych, które zostały już ujęte w sprawozdaniu finansowym (na przykład zobowiązań z tytułu dostaw i usług, rezerw na emerytury i innych rezerw). W takich przypadkach wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne wzrasta o wartość bilansową takich aktywów i maleje o wartość bilansową takich pasywów.

Wartość firmy

79. Wartość firmy powstająca w momencie nabycia jednostki gospodarczej odpowiada płatności, jaką wnosi nabywca na poczet przyszłych korzyści ekonomicznych. Przyszłe korzyści ekonomiczne mogą wynikać z efektu synergii zachodzącego pomiędzy możliwymi do określenia aktywami, które były przedmiotem nabycia, lub z obecności aktywów, które indywidualnie nie kwalifikowały się do ujęcia w sprawozdaniu finansowym. Wartość firmy nie wypracowuje przepływów środków pieniężnych niezależnie od innych aktywów lub zespołów aktywów, tak więc nie można ustalić, jaką wartość odzyskiwalną posiada wartość firmy jako pojedyncza pozycja aktywów. W rezultacie przy powstaniu przesłanek wskazujących na utratę wartości takiej pozycji jak wartość firmy, wartość odzyskiwalną ustala się na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do której wartość firmy należy. Następnie kwotę tę porównuje się z wartością bilansową ośrodka wypracowującego środki pieniężne, a wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujmuje się zgodnie z ust. 88.
80. Przeprowadzając testy sprawdzające, czy nastąpiła utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jednostka gospodarcza powinna stwierdzić, czy wartość firmy odnosząca się do ośrodka wypracowującego środki pieniężne została ujęta w sprawozdaniu finansowym. Jeśli tak, jednostka gospodarcza powinna:
- a) przeprowadzić test typu „dół-góra”, czyli powinna:
 - i) stwierdzić, czy wartość bilansowa wartości firmy może być na rozsądnych i spójnych zasadach w części przypisana do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne;
 - ii) następnie porównać wartość odzyskiwalną danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne z jego wartością bilansową (łącznie z wartością bilansową w części przypisanej wartości firmy, jeśli taka występuje) i ująć odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości zgodnie z ust. 88.

Jednostka gospodarcza powinna przeprowadzić drugą część testu „dół-góra”, nawet jeśli — na rozsądnych i spójnych zasadach — do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne nie można przypisać żadnej części wartości firmy; oraz

- b) jeśli przeprowadzając test typu „dół-góra” na rozsądnych i spójnych zasadach, jednostka gospodarcza nie mogła przypisać żadnej części wartości firmy do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jednostka gospodarcza powinna przeprowadzić dodatkowo test typu „góra-dół”, czyli powinna:
- i) określić, co stanowi najmniejszy ośrodek wypracowujący środki pieniężne, który zawiera dany ośrodek wypracowujący środki pieniężne, i do którego można przypisać na rozsądnych i spójnych zasadach część wartości firmy („pojemniejszy” ośrodek wypracowujący środki pieniężne),
 - ii) następnie porównać wartość odzyskiwalną pojemniejszego ośrodka wypracowującego środki pieniężne z jego wartością bilansową (łącznie z wartością bilansową przypisanej wartości firmy, jeśli taka występuje) i ująć odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości zgodnie z ust. 88.
81. Za każdym razem, przeprowadzając test sprawdzający, czy nastąpiła utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jednostka gospodarcza powinna przeanalizować każdą wartość firmy, która jest związana z przyszłymi przepływami środków pieniężnych, które powstaną w tym ośrodku wypracowującym środki pieniężne. Jeśli wartość firmy może być w części przypisana (do ośrodka) na rozsądnych i spójnych zasadach, jednostka gospodarcza stosuje tylko test typu „dół-góra”. Jeśli przypisanie części wartości firmy na rozsądnych i spójnych zasadach nie jest możliwe, jednostka gospodarcza stosuje zarówno test typu „dół-góra” jak i test „góra-dół” (patrz: przykład 7 załącznika A).
82. Test typu „dół-góra” gwarantuje, że jednostka gospodarcza ujmie wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości, jeśli takowe zaistniały na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, w tym też w odniesieniu do wartości firmy, która może w części zostać przypisana (do ośrodka) na rozsądnych i spójnych zasadach. Za każdym razem, gdy przypisanie części wartości firmy na rozsądnych i spójnych zasadach w teście „dół-góra” jest niewykonalne ze względów praktycznych, zastosowanie połączenia testów typu „dół-góra” oraz „góra-dół” gwarantuje, że jednostka gospodarcza ujmie:
- a) w pierwszej kolejności – wszelkie powstałe odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości, które dotyczą ośrodka wypracowującego środki pieniężne, nie uwzględniając wartości firmy; oraz
 - b) następnie – wszelkie powstałe odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości, które dotyczą wartości firmy. Ze względu na to, że jednostka gospodarcza wobec wszystkich aktywów, których wartość mogła ulec obniżeniu, stosuje w pierwszej kolejności test „dół-góra”, wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości stwierdzone w odniesieniu do bardziej pojemnego ośrodka wypracowującego środki pieniężne podczas testu „góra-dół” dotyczą tylko wartości firmy przypisanej temu pojemniejszemu ośrodkowi.
83. Jeśli stosowany jest test „góra-dół”, jednostka gospodarcza formalnie ustala wartość odzyskiwalną bardziej pojemnego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, chyba że istnieją przekonujące dowody na to, iż nie istnieje ryzyko, aby nastąpiła utrata wartości bardziej pojemnego ośrodka wypracowującego środki pieniężne (patrz: ust. 12).

Majątek wspólny

84. Do majątku wspólnego zalicza się aktywa grupy kapitałowej lub oddziałów, takie jak budynki głównej siedziby lub oddziału jednostki gospodarczej, wyposażenie EPD (elektronicznego przetwarzania danych), ośrodki badawcze. Struktura jednostki gospodarczej przesądza o tym, czy dany składnik aktywów spełni określone w niniejszym standardzie wymogi definicyjne pozwalające na zaliczenie go do majątku wspólnego z punktu widzenia danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Do kluczowych cech charakterystycznych majątku wspólnego należy to, iż nie wypracowuje on wpływów środków pieniężnych niezależnie od innych aktywów lub zespołów aktywów, a jego wartość bilansowa nie może być w całości przyporządkowana danemu ośrodkowi wypracowującemu środki pieniężne.
85. Ponieważ majątek wspólny nie wypracowuje oddzielnych wpływów pieniężnych, nie można ustalić wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów zaliczanego do majątku wspólnego, chyba że kierownictwo podejmie decyzję o zbyciu takiego składnika aktywów. W rezultacie jeśli istnieją przesłanki wskazujące na to, że wartość składnika aktywów należącego do majątku wspólnego mogła ulec obniżeniu, wartość ustala się na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego dany składnik należy i porównuje się ją z wartością bilansową ośrodka wypracowującego środki pieniężne, a wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujmują się zgodnie z ust. 88.

86. Przeprowadzając test sprawdzający, czy nastąpiła utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jednostka gospodarcza powinna zidentyfikować wszystkie aktywa majątku wspólnego, które związane są z danym ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne. Następnie w odniesieniu do każdego rozpoznanego składnika majątku wspólnego, jednostka gospodarcza powinna zastosować ust. 80, czyli:
- jeśli wartość bilansowa składnika majątku wspólnego może być w części przypisana na rozsądnych i spójnych zasadach do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jednostka gospodarcza powinna zastosować tylko test „dół-góra”; oraz
 - jeśli wartość bilansowa składnika majątku wspólnego nie może być przypisana na rozsądnych i spójnych zasadach do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jednostka gospodarcza powinna zastosować zarówno test „dół-góra” jak i test „góra-dół”.
87. Przykład rozwiązania dotyczącego majątku wspólnego znajduje się w załączniku A, jako przykład 8.

Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne

88. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne należy ująć w sprawozdaniu wtedy i tylko wtedy, gdy wartość odzyskiwalna ośrodka jest niższa od jego wartości bilansowej. W celu obniżenia wartości bilansowej aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości powinien być przypisany do poniższych składników aktywów ośrodka w następującej kolejności:
- w pierwszej kolejności do wartości firmy, która uprzednio została przypisana do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (jeśli taka występuje);
 - następnie do innych aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, proporcjonalnie do udziału wartości bilansowej każdego ze składników aktywów w wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
- Takie obniżenie wartości bilansowych należy zakwalifikować jako odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości pojedynczych składników aktywów i ująć zgodnie z ust. 59.
89. W wyniku przypisania odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości zgodnie z ust. 88, wartość bilansowa danego składnika aktywów nie może osiągnąć wartości niższej od najwyższej spośród następujących kwot:
- jego ceny sprzedaży netto (jeśli istnieje możliwość jej ustalenia);
 - jego wartości użytkowej (jeśli istnieje możliwość jej ustalenia); oraz
 - zera.
- Kwota odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, która przy braku powyższego ograniczenia miałaby być przypisana danemu składnikowi aktywów, powinna zostać proporcjonalnie przypisana do pozostałych aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
90. Wartość firmy przypisana do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne jest obniżana przed obniżeniem wartości bilansowych pozostałych aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, ze względu na swój charakter.
91. 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.
92. Przy braku możliwości ustalenia wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów (patrz: ust. 66):
- w odniesieniu do tego składnika aktywów ujmuje się odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, jeśli wartość bilansowa tego składnika jest wyższa od jego ceny sprzedaży netto i kwoty, którą uzyskano w wyniku zastosowania procedur przypisania części odpisu aktualizującego opisanych w ust. 88 i 89; 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 cena sprzedaży netto 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. Cena sprzedaży netto maszyny jest niższa od jej wartości bilansowej. Maszyna na skutek dalszego użytkowania nie wypracowuje niezależnych wpływów środków pieniężnych. Najmniejszym obejmującym maszynę zespołem aktywów, który na skutek dalszego użytkowania wypracowuje wpływy pieniężne będące w znacznym stopniu niezależne od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów, jest linia produkcyjna, do której maszyna należy. 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:

- a) może być różna od jej ceny sprzedaży netto; oraz
- b) może być ustalona tylko na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego maszyna należy (linia produkcyjna).

Nie nastąpiła utrata wartości linii produkcyjnej, a więc nie ujmuje się żadnego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w związku z tą maszyną. Tym niemniej 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 pozostałego okresu użytkowania maszyny lub trybu konsumowania korzyści ekonomicznych przez jednostkę gospodarczą.

Założenie 2: budżety/plany finansowe zatwierdzone przez kierownictwo odzwierciedlają zaangażowanie kierownictwa w wymianę tej maszyny i jej sprzedaż w bliskiej przyszłości. Przepływy środków pieniężnych 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 cenie sprzedaży netto. W związku z tym, wartość odzyskiwalna maszyny może zostać ustalona i nie poddaje się analizie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego maszyna należy (linia produkcyjna). Ponieważ cena sprzedaży netto maszyny jest niższa od jej wartości bilansowej, ujmuje się odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości tej maszyny.

- 93 Po zastosowaniu wymogów zawartych w ust. 88 i 89 należy ująć 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 Międzynarodowego Standardu Rachunkowości.

ODWRÓCENIE ODPISU AKTUALIZUJĄCEGO Z TYTUŁU UTRATY WARTOŚCI

94. W ust. 95–101 określono wymogi dotyczące odwrócenia ujętego w latach 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 ust. 102–106, do ośrodków wypracowujących środki pieniężne – w ust. 107–108, a do wartości firmy – w ust. od 109–112.
95. Na każdy dzień bilansowy jednostka gospodarcza powinna ocenić, czy występują przesłanki wskazujące na to, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, który był ujęty w odniesieniu do danego składnika aktywów w latach ubiegłych, powinien przestać istnieć albo powinien być zmniejszony. Jeśli takie przesłanki występują, jednostka gospodarcza powinna oszacować wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów.
96. Oceniając, czy występują przesłanki wskazujące na to, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, który był ujęty w odniesieniu do danego składnika aktywów w latach ubiegłych powinien przestać istnieć, albo powinien być zmniejszony, jednostka gospodarcza powinna przeanalizować przynajmniej następujące przesłanki:

Przesłanki pochodzące z zewnętrznych źródeł informacji

- a) w ciągu okresu nastąpił wzrost wartości rynkowej danego składnika aktywów;
- b) w ciągu okresu nastąpiły lub nastąpią w niedalekiej przyszłości znaczące, korzystne dla jednostki gospodarczej zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka gospodarcza 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 gospodarczej 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 na środki trwałe, które zostały poniesione w ciągu okresu, w celu ulepszenia lub udoskonalenia składnika aktywów przekraczającego pierwotnie oszacowane korzyści, lub zaciągnięcie zobowiązania do zaniechania lub restrukturyzacji działalności, do której dany składnik należy; oraz
- e) dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej świadczące o tym, że ekonomiczne osiągi danego składnika aktywów są lub będą w przyszłości lepsze od oczekiwanych.
97. Przesłanki wskazujące na potencjalne zmniejszenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości opisane w ust. 96 w zasadzie stanowią lustrzane odbicie przesłanek wskazujących na powstanie potencjalnej utraty wartości opisanych w ust. 9. Określając, czy istnieje potrzeba odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętego w odniesieniu do danego składnika aktywów w latach ubiegłych oraz czy należy ustalić wartość odzyskiwalną tego składnika, należy zastosować kryterium istotności.
98. Sytuacja, w której istnieją przesłanki wskazujące na to, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujęty w odniesieniu do danego składnika aktywów powinien przestać istnieć albo powinien być zmniejszony, może wskazywać na to, że należy zweryfikować oraz skorygować pozostały okres użytkowania składnika aktywów, metodę amortyzacji lub wartość końcową zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości mającym zastosowanie do tego składnika aktywów, nawet jeśli nie dochodzi do odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, odnoszącego się do danego składnika aktywów.
99. Ujęty w ubiegłych okresach odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości danego składnika aktywów należy odwrócić, wtedy i tylko wtedy, gdy od czasu ujęcia ostatniego odpisu aktualizującego nastąpiła zmiana wartości szacunkowych stosowanych do ustalenia wartości odzyskiwalnej danego składnika aktywów. W takim przypadku należy podwyższyć wartość bilansową składnika aktywów do wysokości jego wartości. Kwota podwyższenia stanowi odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości.
100. Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości odzwierciedla zwiększenie szacunkowego potencjału użytkowego składnika aktywów, w wyniku jego użytkowania bądź sprzedaży od czasu, gdy jednostka gospodarcza po raz ostatni ujęła odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w odniesieniu do tego składnika aktywów. Jednostka gospodarcza ma obowiązek określenia, która zmiana wartości szacunkowych spowodowała zwiększenie szacunkowego potencjału użytkowego. Do przykładów zmian wartości szacunkowych zalicza się:
- a) zmianę podstawy dla wartości odzyskiwalnej (czyli czy wartość odzyskiwalna oparta jest na cenie sprzedaży netto czy wartości użytkowej);
- b) zmianę kwoty lub terminu powstawania szacunkowych przyszłych przepływów środków pieniężnych lub stopy dyskontowej, jeśli wartość odzyskiwalna oparta była na wartości użytkowej; lub
- c) zmianę wartości szacunkowej składników ceny sprzedaży netto, jeśli wartość odzyskiwalna oparta była na cenie sprzedaży netto.
101. Wartość użytkowa składnika aktywów może osiągać wartość wyższą od jego wartości bilansowej po prostu dlatego, że wartość bieżąca przyszłych wpływów środków 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 „unwinding/zwijanie” dyskonta), nawet jeśli wartość odzyskiwalna tego składnika aktywów przewyższa jego wartość bilansową.

Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości pojedynczego składnika aktywów

102. Wartość bilansowa składnika aktywów, która została podwyższona w wyniku odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości nie powinna przekroczyć wartości bilansowej, jaka zostałaby ustalona (po odjęciu umorzenia), jeśli w ubiegłych latach w ogóle nie ujęto by odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w odniesieniu do tego składnika aktywów.

103. Wszelki wzrost wartości bilansowej składnika aktywów wykraczający powyżej jego wartości bilansowej, jaka byłaby ustalona (po odjęciu umorzenia), jeśli w ubiegłych latach w ogóle nie ujęto by odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w odniesieniu do tego składnika aktywów, stanowi przeszacowanie. Księgując to przeszacowanie, jednostka gospodarcza stosuje Międzynarodowy Standard Rachunkowości mający zastosowanie do danego składnika aktywów.
104. Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów należy niezwłocznie ująć jako przychód w rachunku zysków i strat, chyba że dany składnik aktywów wykazywany jest w wartości przeszacowanej zgodnie z innym Międzynarodowym Standardem Rachunkowości (na przykład MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”). Każde odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów powinno być potraktowane jako zwiększenie kapitału z przeszacowania zgodnie z tym innym Międzynarodowym Standardem Rachunkowości.
105. 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 przeszacowanego składnika aktywów, który został poprzednio ujęty jako koszt w rachunku zysków i strat.
106. Po ujęciu odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w kolejnych okresach należy tak skorygować odpis amortyzacyjny dotyczący danego składnika aktywów, aby w ciągu pozostałego okresu użytkowania tego składnika aktywów dokonać systematycznego odpisania jego zweryfikowanej wartości bilansowej pomniejszonej o wartość końcową (jeśli takowa będzie występowała).

Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne

107. W celu podwyższenia wartości bilansowej aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości powinno być przypisane do poniższych składników aktywów ośrodka w następującej kolejności:
 - a) w pierwszej kolejności do aktywów różnych od wartości firmy, proporcjonalnie do udziału wartości bilansowej każdego ze składników aktywów w wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne;
 - b) następnie do wartości firmy uprzednio przypisanej do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (jeśli taka występuje), pod warunkiem spełnienia warunków zawartych w ust. 109.Takie podwyższenie wartości bilansowych powinno być potraktowane jako odwrócenie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości pojedynczych aktywów i ujęte zgodnie z ust. 104.
108. W wyniku przypisania kwoty odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości do ośrodka wypracowującego środki pieniężne zgodnie z ust. 107, wartość bilansowa danego składnika aktywów nie może osiągnąć wartości wyższej od najniższej 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 ujmowano by odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w latach ubiegłych.

Kwota odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, która miałaby przy braku powyższych ograniczeń być przypisana danemu składnikowi aktywów, powinna zostać proporcjonalnie przypisana do pozostałych aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości firmy

109. W drodze wyjątku wobec wymogu zawartego w ust. 99, w kolejnych okresach nie należy odwracać odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętej w odniesieniu do wartości firmy, chyba że:
 - a) przyczyną wystąpienia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości było konkretne zewnętrzne zdarzenie o wyjątkowym charakterze, które – zgodnie z oczekiwaniami – już się nie powtórzy; oraz
 - b) nastąpiły zewnętrzne późniejsze zdarzenia, które zniwelowały skutek oddziaływania poprzedniego zdarzenia.
110. MSR 38 „Wartości niematerialne” wprowadza zakaz ujmowania wartości firmy, która została wytworzona we własnym zakresie. Prawdopodobne jest, że wszelki późniejszy wzrost wartości odzyskiwalnej wartości firmy będzie zwiększeniem wartości firmy wytworzonej we własnym zakresie, chyba że wzrost ten wyraźnie będzie dotyczył eliminacji wpływu, jaki wywarło konkretne zewnętrzne zdarzenie o wyjątkowym charakterze.

111. Niniejszy standard nie zezwala na odwracanie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w odniesieniu do wartości firmy ze względu na zmianę wartości szacunkowych (na przykład zmianę stopy dyskontowej lub kwoty i terminów powstania przyszłych przepływów środków pieniężnych ośrodka wypracowującego środki pieniężne, z którym związana jest wartość firmy).
112. Za konkretne zewnętrzne zdarzenie uznaje się zdarzenie, które nie podlega kontroli jednostki gospodarczej. Do przykładów konkretnych zewnętrznych zdarzeń należą nowe regulacje, które w znacznym stopniu ograniczają działalność operacyjną jednostki lub obniżają dochodowość branży (firmy), do której odnosi się wartość firmy.

UJAWNIANIE INFORMACJI

113. W sprawozdaniu finansowym należy ujawnić następujące informacje w podziale na poszczególne grupy aktywów:
- kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą w rachunku zysków i strat w ciągu okresu oraz pozycję (pozycje) rachunku zysków i strat, do której odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości został włączony;
 - kwotę odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą w rachunku zysków i strat w ciągu okresu oraz pozycję (pozycje) rachunku zysków i strat, z której dokonano odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości;
 - kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, która w ciągu okresu została odniesiona bezpośrednio na kapitał własny; oraz
 - kwotę odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, która w ciągu okresu została odniesiona bezpośrednio na kapitał własny.
114. Za grupę aktywów uznaje się zespół aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania dla celów działalności jednostki gospodarczej.
115. Informacje wymagane na mocy ust. 113 mogą być prezentowane razem z innymi informacjami dotyczącymi danej grupy aktywów. Na przykład informacja taka może być włączona do uzgodnienia wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych na początek i na koniec okresu, które to uzgodnienie jest obowiązkowe na podstawie MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”.
116. Jednostka gospodarcza, która stosuje MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”, powinna ujawnić następujące informacje w odniesieniu do każdego segmentu podlegającego obowiązkowi sprawozdawczemu, na podstawie podstawowego wzoru sprawozdawczego przyjętego przez jednostkę gospodarczą (zgodnie z definicją tego wzoru zawartą w MSR 14):
- kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujętych w rachunku zysków i strat oraz odniesionych bezpośrednio na kapitał własny w ciągu okresu; oraz
 - kwotę odwrócenia odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujętych w rachunku zysków i strat oraz odniesionych bezpośrednio na kapitał własny w ciągu okresu.
117. Jeśli odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w odniesieniu do pojedynczego składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne został ujęty lub odwrócony w ciągu okresu i jest to istotne z punktu widzenia sprawozdania finansowego sporządzanego przez jednostkę gospodarczą traktowaną jako całość, jednostka gospodarcza powinna ujawnić:
- 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 składnik ten należy, na podstawie podstawowego wzoru sprawozdawczego przyjętego przez jednostkę gospodarczą (zgodnie z definicją zawartą w MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”, jeśli jednostka gospodarcza stosuje MSR 14);

- d) w odniesieniu do ośrodka wypracowującego środki pieniężne:
- i) opis ośrodka wypracowującego środki pieniężne (czyli czy jest to linia produkcyjna, zakład przemysłowy, firma, obszar geograficzny, segment podlegający obowiązkowi sprawozdawczemu zgodnie z definicją zawartą w MSR 14 lub inny),
 - ii) kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą lub odwróconą w podziale na grupy aktywów i segmenty podlegające obowiązkowi sprawozdawczemu na podstawie podstawowego wzoru przyjętego przez jednostkę gospodarczą (zgodnie z definicją zawartą w MSR 14 i „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”, jeśli jednostka gospodarcza stosuje MSR 14),
 - iii) 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 gospodarcza powinna opisać obecny i poprzedni sposób grupowania aktywów, jak również powody zmiany sposobu identyfikacji ośrodka wypracowującego środki pieniężne;
- e) czy wartość odzyskiwalna danego składnika aktywów (ośrodka wypracowującego środki pieniężne) odpowiada jego cenie sprzedaży netto czy jego wartości użytkowej;
- f) jeśli wartość odzyskiwalna jest na poziomie ceny sprzedaży netto – podstawę ustalenia ceny sprzedaży netto (czyli czy cena sprzedaży została ustalona poprzez odniesienie do aktywnego rynku czy w jakiś inny sposób); oraz
- g) jeśli wartość odzyskiwalna jest na poziomie wartości użytkowej – stopę (stopy) dyskontową zastosowaną do bieżącego i poprzedniego (jeśli takie występowały) szacunku wartości użytkowej.
118. Jeśli łączna kwota odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujętych (odwróconych) w ciągu okresu jest istotna z punktu widzenia sprawozdania finansowego traktowanego jako całość sporządzanego przez jednostkę gospodarczą, jednostka gospodarcza powinna ujawnić krótki opis poniższych elementów:
- a) główne grupy aktywów, do których odnosili się odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości (odwrócenie tych odpisów aktualizujących), informacji, których nie ujawniono zgodnie z ust. 117; oraz
 - b) główne zdarzenia i okoliczności, które doprowadziły do ujęcia (odwrócenia) odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości, informacji, których nie ujawniono zgodnie z ust. 117.
119. Zaleca się ujawnienie kluczowych założeń przyjętych dla celów ustalenia wartości odzyskiwalnej składników aktywów (ośrodków wypracowujących środki pieniężne) w ciągu okresu.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

120. Niniejszy standard należy stosować tylko w odniesieniu do przyszłości. Odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości (odwrócenie tych odpisów aktualizujących), które będą wynikały z zastosowania niniejszego Międzynarodowego Standardu Rachunkowości powinny być ujęte zgodnie z niniejszym standardem (czyli w rachunku zysków i strat, chyba że dany składnik aktywów jest wykazywany w wartości przeszacowanej. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości (odwrócenie tego odpisu aktualizującego) dotyczący przeszacowanego składnika aktywów powinien być potraktowany jako obniżenie (podwyższenie) kapitału z aktualizacji).
121. Przed przyjęciem niniejszego standardu, różne Międzynarodowe Standardy Rachunkowości zawierały wymogi wyraźnie zbliżone do wymogów zawartych w niniejszym standardzie w kwestii ujęcia i odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości. Tym niemniej mogą powstawać różnice wynikające z poprzednio stosowanego sposobu wyceny, ponieważ dopiero niniejszy standard reguluje szczegółowo, jak należy wyceniać wartość odzyskiwalną i jak traktować ośrodek wypracowujący środki pieniężne danego składnika aktywów. Trudne byłoby określenie na drodze retrospekcji, jaka mogłaby być wartość odzyskiwalna. W związku z tym, stosując niniejszy standard, jednostka gospodarcza odstępuje od stosowania zarówno podejścia wzorcowego, jak i dopuszczonego podejścia alternatywnego w części dotyczącej innych zmian zasad (polityki) rachunkowości zawartych w MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

122. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jednostka gospodarcza, która zastosuje niniejszy standard przy sporządzaniu sprawozdań finansowych obejmujących okresy rozpoczynające się przed 1 lipca 1999 r., powinna fakt ten ujawnić.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 37**Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe**

Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości został zatwierdzony przez Zarząd KMSR (IASB) w lipcu 1998 r. i stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później.

WPROWADZENIE

1. MSR 37 określa zasady rachunkowości i ujawniania informacji o wszystkich rezerwach, zobowiązaniach warunkowych i aktywach warunkowych, z wyjątkiem takich, które:
 - a) wynikają z instrumentów finansowych wykazywanych w wartości godziwej;
 - b) wynikają z niewykonanych umów, z wyjątkiem sytuacji, gdy umowa rodzi obciążenia. Umowami niewykonanymi są umowy, pod rządami których żadna ze stron nie wypełniła żadnego ze swoich obowiązków lub obie strony wypełniły swoje obowiązki w równym, niepełnym stopniu;
 - c) powstają po stronie zakładu ubezpieczeń z tytułu umów z posiadaczami polis; lub
 - d) są przedmiotem innego Międzynarodowego Standardu Rachunkowości.

Rezerwy

2. W niniejszym standardzie rezerwy zdefiniowane zostały jako zobowiązania, których kwota lub termin zapłaty są niepewne. Rezerwa powinna zostać utworzona wtedy i tylko wtedy gdy:
 - a) na jednostce gospodarczej ciąży obecny obowiązek (prawny lub zwyczajowo oczekiwany) wynikający ze zdarzeń przeszłych;
 - b) prawdopodobne jest, że wypełnienie obowiązku spowoduje konieczność wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne; oraz
 - c) można dokonać wiarygodnego szacunku kwoty tego obowiązku. W niniejszym standardzie zauważa się, że dokonanie wiarygodnego szacunku będzie niemożliwe tylko w wyjątkowo rzadkich przypadkach.
3. W niniejszym standardzie zwyczajowo oczekiwany obowiązek zdefiniowany został jako obowiązek, który wynika z działalności jednostki gospodarczej, gdy:
 - a) poprzez ustalony sposób postępowania w przeszłości, opublikowanie zasad postępowania lub wystarczająco konkretne, aktualne oświadczenie, jednostka gospodarcza przekazała stronom trzecim, iż przyjmie na siebie określoną powinność; oraz
 - b) w wyniku powyższego jednostka gospodarcza wzbudziła u tych stron trzecich uzasadnione oczekiwanie, że powinność tę wypełni.
4. W rzadkich przypadkach, jak na przykład w przypadku sprawy sądowej, trudne może okazać się stwierdzenie, czy na jednostce gospodarczej spoczywa obecny obowiązek (zobowiązanie). 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. Jednostka gospodarcza tworzy rezerwę na obecny obowiązek (zobowiązanie), jeśli pozostałe, wyżej opisane kryteria dotyczące ujmowania rezerw zostały spełnione. Jeśli brak obecnego obowiązku jest bardziej prawdopodobny niż nieprawdopodobny, jednostka gospodarcza ujawnia informację o istnieniu zobowiązania warunkowego, chyba że możliwość wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne jest znikoma.
5. Kwota, na którą tworzona jest rezerwa, powinna być jak najbardziej właściwym szacunkiem nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku (zobowiązania) na dzień bilansowy, czyli innymi słowy, kwotą, jaką – zgodnie z racjonalnymi przesłankami – jednostka gospodarcza zapłaciłaby w ramach wypełnienia obowiązku na dzień bilansowy, lub do przeniesienia go na stronę trzecią na ten sam dzień.
6. Standard zawiera wymóg stanowiący, że jednostka gospodarcza powinna wyceniać rezerwę:
 - a) uwzględniając ryzyko i niepewność. Niepewność jednak nie usprawiedliwia tworzenia nadmiernych rezerw, ani celowego zawyżania zobowiązań;

- b) dyskontując rezerwy, jeśli skutek zmiany wartości pieniądza w czasie jest istotny, z zastosowaniem stopy dyskontowej (stóp dyskontowych) przed opodatkowaniem, która odzwierciedla (odzwierciedlają) bieżącą, rynkową ocenę wartości pieniądza w czasie oraz ryzyko związane z danym składnikiem pasywów, nieodzwierciedlone w najbardziej właściwym szacunku nakładów. Jeśli rezerwa jest dyskontowana, zwiększenie wartości rezerwy wynikające z upływu czasu jest ujmowane jako koszt finansowania zewnętrznego;
 - c) uwzględniając zdarzenia przyszłe, takie jak zmiany prawa i zmiany technologiczne, jeśli dysponuje się wystarczającymi dowodami na to, że zmiany takie nastąpią; oraz
 - d) nie uwzględniając zysków z oczekiwanego zbycia aktywów, nawet jeśli oczekiwana likwidacja jest blisko związana ze zdarzeniem, które jest przyczyną powstania rezerwy.
7. Jednostka gospodarcza może oczekiwać uzyskania zwrotu części lub całości nakładów niezbędnych do rozliczenia rezerwy (na przykład poprzez umowy ubezpieczeniowe, klauzule zabezpieczające lub gwarancje udzielane przez dostawców). Jednostka gospodarcza powinna:
- a) ująć zwrot wtedy i tylko wtedy, gdy jego uzyskanie jest praktycznie pewne, gdy jednostka gospodarcza wypełni obowiązek. Kwota ujęta z tytułu zwrotu nie powinna przekraczać kwoty rezerwy; oraz
 - b) ująć zwrot jako oddzielny składnik aktywów. W rachunku zysków i strat koszt odnoszący się do rezerwy może zostać zaprezentowany w wartości netto, czyli pomniejszonej o kwotę ujętego zwrotu.
8. Stan rezerw powinien być weryfikowany na każdy dzień bilansowy i korygowany w celu odzwierciedlenia bieżącego, najbardziej właściwego szacunku. Jeśli przestało być prawdopodobne, że wystąpienie wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne będzie niezbędne do wypełnienia obowiązku (zobowiązania), wówczas należy rozwiązać rezerwę.
9. Rezerwa powinna być wykorzystana tylko na nakłady o takim przeznaczeniu, na jakie była pierwotnie utworzona.

Rezerwy – konkretne zastosowania

10. Niniejszy standard wyjaśnia, jak ogólne wymogi dotyczące ujmowania i wyceny rezerw powinny być stosowane w trzech konkretnych przypadkach: przyszłych strat operacyjnych, umów rodzących obciążenia i restrukturyzacji.
11. Nie należy tworzyć rezerw na przyszłe straty operacyjne. 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 dokonuje sprawdzenia aktywów pod kątem ewentualnej utraty przez nie wartości zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów”.
12. Jeśli jednostka gospodarcza jest stroną umowy rodzącej obciążenia, obecny obowiązek (zobowiązanie) wynikający z umowy powinien być ujęty i wyceniony jako rezerwa. Jako umowę rodzącą obciążenia określa się umowę, na podstawie której nieuniknione koszty wypełnienia obowiązku przeważają nad korzyściami, które – według przewidywań – mają być uzyskane na jej mocy.
13. Niniejszy standard definiuje restrukturyzację jako zaplanowany i kontrolowany przez kierownictwo program, który zmienia w sposób istotny:
- a) zakres działalności prowadzonej przez jednostkę gospodarczą; lub
 - b) sposób, w jaki działalność jest prowadzona.
14. Rezerwę na koszty restrukturyzacji tworzy się tylko wtedy, gdy zostały spełnione ogólne kryteria dotyczące ujmowania rezerw. W tym kontekście zwyczajowo oczekiwany obowiązek przeprowadzenia restrukturyzacji powstaje tylko wówczas, gdy jednostka gospodarcza:
- a) posiada szczegółowy, formalny plan restrukturyzacji określający co najmniej:
 - i) przedmiot działalności, lub część działalności, której 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 zostaną poniesione; oraz
 - v) termin, w jakim plan zostanie wdrożony; oraz
- b) wzbudziła uzasadnione oczekiwanie u stron, których plan dotyczy, co do tego, że przeprowadzi działania restrukturyzacyjne poprzez rozpoczęcie wdrażania planu lub ogłoszenie głównych elementów planu tymże stronom.
15. Decyzja kierownictwa lub zarządu o przeprowadzeniu restrukturyzacji nie powoduje powstania zwyczajowo oczekiwanego obowiązku na dzień bilansowy, chyba że jednostka gospodarcza przed dniem bilansowym:
- a) rozpoczęła wdrażanie planu restrukturyzacji; lub
 - b) ogłosiła plan restrukturyzacji stronom, na które plan wpłynie i uczyniła to w sposób na tyle szczegółowy, aby wzbudzić w nich uzasadnione oczekiwanie, że jednostka gospodarcza przeprowadzi restrukturyzację.
16. W wypadku gdy restrukturyzacja wiąże się ze sprzedażą (części) działalności, obowiązek powstaje dopiero wówczas, gdy jednostka gospodarcza zobowiąże się do sprzedaży, czyli podpisze wiążącą umowę sprzedaży.
17. Rezerwy na restrukturyzację powinny obejmować tylko takie bezpośrednie nakłady powstające w wyniku restrukturyzacji, które jednocześnie:
- a) w sposób nieodwołalny wynikają z restrukturyzacji; oraz
 - b) nie są związane z bieżącą działalnością jednostki gospodarczej. Rezerwą na restrukturyzację nie są zatem objęte takie koszty, jak przeszkolenie pozostałych pracowników lub ich inne przyporządkowanie służbowe, marketing lub inwestycja w nowe systemy i sieci dystrybucji.

Zobowiązania warunkowe

18. Niniejszy standard zastępuje MSR 10 „Zdarzenia warunkowe oraz zdarzenia następujące po dniu bilansowym” ⁽¹⁾ w części dotyczącej zdarzeń warunkowych. W niniejszym standardzie zdefiniowano zobowiązanie warunkowe jako:
- a) możliwy obowiązek, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, którego istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub braku wystąpienia jednego lub większej ilości niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni podlegają kontroli jednostki gospodarczej; lub
 - b) obecny obowiązek, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, ale nie jest ujmowany w sprawozdaniu, ponieważ:
 - i) nie jest prawdopodobne, aby wypełnienie obowiązku spowodowało konieczność wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne; lub
 - ii) kwoty obowiązku (zobowiązania) nie można wycenić wystarczająco wiarygodnie.
19. Jednostka gospodarcza nie powinna ujmować zobowiązania warunkowego. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić informację o istnieniu zobowiązania warunkowego, chyba że możliwość nastąpienia wpływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne jest znikoma.

Aktywa warunkowe

20. Niniejszy standard definiuje warunkowy składnik aktywów jako możliwy składnik aktywów, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, którego istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub braku wystąpienia jednego lub większej ilości niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni podlegają kontroli jednostki gospodarczej. Przykładem tu jest roszczenie, którego jednostka gospodarcza dochodzi na drodze postępowania sądowego, a wyniki postępowania są niepewne.
21. Jednostka gospodarcza nie powinna ujmować warunkowego składnika aktywów. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić informację o istnieniu warunkowego składnika aktywów, jeśli wpływ korzyści ekonomicznych jest prawdopodobny.
22. W przypadku gdy osiągnięcie przychodu jest praktycznie pewne, odnośny składnik aktywów nie jest warunkowy i właściwe jest jego ujęcie w sprawozdaniu finansowym.

⁽¹⁾ MSR 10 „Zdarzenia warunkowe oraz zdarzenia następujące po dniu bilansowym” został zastąpiony przez MSR 10 (zaktualizowany w 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym, obowiązujący od dnia 1 stycznia 2000 r.”.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

23. Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	327
Zakres	327
Definicje	328
Rezerwy a inne zobowiązania	329
Relacja występująca między rezerwami a zobowiązaniami warunkowymi	329
Ujmowanie	329
Rezerwy	329
Obecny obowiązek	330
Zdarzenie przeszłe	330
Prawdopodobny wpływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne	331
Wiarygodny szacunek kwoty obowiązku (zobowiązania)	331
Zobowiązania warunkowe	331
Aktywa warunkowe	332
Wycena	332
Najbardziej właściwy szacunek	332
Ryzyko i niepewność	333
Wartość bieżąca	333
Zdarzenia przyszłe	333
Oczekiwane zbycie aktywów	334
Zwrot wydatków	334
Zmiany stanu rezerw	334
Wykorzystanie rezerw	334
Stosowanie zasad ujmowania i wyceny	335
Przyszłe straty operacyjne	335
Umowy rodzące obciążenia	335
Restrukturyzacja	335
Ujawnianie informacji	337
Przepisy przejściowe	338
Data wejścia w życie	339

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

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 do sprawozdań finansowych ujawniane były informacje umożliwiające ich użytkownikom zrozumienie charakteru rezerw, charakteryzujących je terminów (ich biegu) oraz ich kwot.

ZAKRES

1. Niniejszy standard powinien być stosowany przez wszystkie jednostki gospodarcze do księgowania rezerw, zobowiązań warunkowych oraz aktywów warunkowych, z wyjątkiem takich, które:
 - a) wynikają z instrumentów finansowych wykazywanych w wartości godziwej;
 - b) wynikają z umów niewykonanych, z wyjątkiem sytuacji, gdy umowa rodzi obciążenia;
 - c) powstają po stronie zakładu ubezpieczeń z tytułu umów z posiadaczami polis; oraz
 - d) są przedmiotem innego Międzynarodowego Standardu Rachunkowości.
2. Niniejszy standard stosuje się do instrumentów finansowych (w tym do gwarancji), które nie są wykazywane w wartości godziwej.
3. Mianem umów niewykonanych określane są umowy, pod rządami 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. Niniejszy standard stosuje się do rezerw, zobowiązań warunkowych i aktywów warunkowych zakładów ubezpieczeń, jeśli nie powstają one w wyniku umów z posiadaczami polis.
5. W przypadku gdy inny Międzynarodowy Standard Rachunkowości omawia konkretny typ rezerw, zobowiązań warunkowych lub aktywów warunkowych, jednostka gospodarcza stosuje tamten właśnie standard w miejsce niniejszego. Dla przykładu niektóre rodzaje rezerw są także przedmiotem standardów dotyczących:
 - a) umów o usługę budowlaną (patrz: MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”);
 - b) podatku dochodowego (patrz: MSR 12 „Podatek dochodowy”);
 - c) leasingu (patrz: 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; oraz
 - d) świadczeń pracowniczych (patrz: MSR 19 „Świadczenia pracownicze”).
6. Niektóre kwoty traktowane jako rezerwy mogą odnosić się do ujmowania przychodu, na przykład gdy jednostka gospodarcza 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 Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 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 ujemnych 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 35 „Działalność w trakcie zaniechania”.

DEFINICJE

10. W niniejszym standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Rezerwy są zobowiązaniami, których kwota lub termin zapłaty są niepewne.

Zobowiązanie jest obecnym, wynikającym ze zdarzeń przeszłych obowiązkiem jednostki gospodarczej, 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 gospodarcza 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 gospodarczej, gdy:

- a) poprzez ustalony sposób postępowania w przeszłości, opublikowanie zasad postępowania lub wystarczająco konkretne, aktualne oświadczenie, jednostka gospodarcza przekazała stronom trzecim, iż przyjmie na siebie określoną powinność; oraz
- b) w wyniku powyższego jednostka gospodarcza 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 gospodarczej; lub
- b) obecnym obowiązkiem, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, ale nie jest ujemny w sprawozdaniu, 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 gospodarczej.

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 gospodarczą; 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 towary 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 towary 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 występująca 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 gospodarczej. 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 gospodarczej 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 należy utworzyć, gdy:

- a) na jednostce gospodarczej ciąży obecny obowiązek (prawny lub zwyczajowo oczekiwany) wynikający ze zdarzeń przeszłych ⁽¹⁾;
- b) prawdopodobne jest, że wypełnienie obowiązku spowoduje konieczność wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne; oraz
- c) można dokonać wiarygodnego szacunku kwoty tego obowiązku.

Jeśli warunki te nie są spełnione, nie należy tworzyć rezerwy.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-6 „Koszty modyfikacji dotychczasowego oprogramowania komputerowego”.

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 gospodarcza ustala, czy obecny obowiązek występuje na dzień bilansowy poprzez uwzględnienie wszystkich dostępnych dowodów, łącznie – na przykład – z opiniami ekspertów. Do rozważanych dowodów włącza się wszelkie dodatkowe dowody uzyskane w oparciu o zdarzenia następujące po dniu bilansowym. Na podstawie takich dowodów:
- jeśli występowanie obecnego obowiązku na dzień bilansowy jest bardziej prawdopodobne niż jego brak, jednostka gospodarcza tworzy rezerwę (jeśli kryteria dotyczące ujmowania pozycji w sprawozdaniu zostały spełnione); oraz
 - jeśli brak obecnego obowiązku na dzień bilansowy jest bardziej prawdopodobny niż jego istnienie, jednostka gospodarcza ujawnia informację o zobowiązaniu warunkowym, chyba że możliwość zaistnienia wpływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne jest znikoma (patrz: ust. 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 gospodarcza pozbawiona była realnej możliwości niewypełnienia obowiązku stworzonego przez to zdarzenie. Jest tak wyłącznie wtedy, gdy:
- wypełnienie obowiązku może być wyegzekwowane na drodze prawnej; oraz
 - w przypadku zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, gdy zdarzenie (którym może być działanie jednostki gospodarczej) stwarza uzasadnione oczekiwanie stron trzecich, że jednostka gospodarcza wywiąże się z tego obowiązku.
18. Przedmiotem sprawozdania finansowego jest sytuacja finansowa jednostki gospodarczej 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 gospodarczej są zobowiązania, które istniały na dzień bilansowy.
19. Tylko obowiązki wynikające ze zdarzeń przeszłych, istniejące niezależnie od przyszłych działań jednostki gospodarczej (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 gospodarczej. Analogicznie, jednostka gospodarcza 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 gospodarcza zamierza lub powinna poczynić nakłady na zadziałanie w pewien szczególny sposób w przyszłości (na przykład poprzez zainstalowanie filtrów przeciwpyłowych w niektórych typach fabryk). Ponieważ jednostka gospodarcza 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 gospodarcza jest zobowiązana. Nie jest jednak konieczne posiadanie wiedzy odnośnie do tożsamości strony, wobec której ma się obowiązek. Można być przeciw zobowiązanym – w szerokim ujęciu – wobec społeczeństwa. Z faktu, iż istnienie obowiązku zawsze wiąże się z 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 gospodarcza 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 gospodarczą 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 gospodarcza 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, czyni niemożliwym szczegółowe określenie pojedynczego zdarzenia, które sprawiałoby, że wprowadzenie danego aktu staje się praktycznie pewne. W wielu przypadkach uzyskanie praktycznej pewności odnośnie do 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 wpływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne, w celu wypełnienia przez jednostkę gospodarczą tego obowiązku. Dla celów niniejszego standardu ⁽¹⁾ 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 gospodarcza ujawnia informację o istnieniu zobowiązania warunkowego, chyba że możliwość nastąpienia wpływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne jest znikoma (patrz: ust. 86).
24. W przypadku występowania szeregu podobnych obowiązków (jak na przykład gwarancji na produkty lub podobnych umów) prawdopodobieństwo, że będzie musiało dojść do wpływu środków w celu wypełnienia przez jednostkę gospodarczą obowiązku jest ustalane przy uwzględnieniu grupy obowiązków jako całości. Mimo iż szansa, że do wpływu środków dojdzie, może być mała w odniesieniu do jednej pozycji, prawdopodobne może okazać się, że pojawi się potrzeba wpływu 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).

Wiarygodny szacunek kwoty obowiązku (zobowiązania)

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 wyjątkowo rzadkich przypadków, jednostka gospodarcza 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 (patrz: ust. 86).

Zobowiązania warunkowe

27. Jednostka gospodarcza nie powinna ujmować zobowiązań warunkowych.
28. Informację o zobowiązaniu warunkowym ujawnia się zgodnie z wymogiem zawartym w ust. 86, chyba że możliwość nastąpienia wpływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne jest znikoma.
29. W przypadku gdy jednostka gospodarcza podlega odpowiedzialności solidarnej, ta część obowiązku, która – jak się oczekuje – zostanie wypełniona przez strony trzecie, jest traktowana jako zobowiązanie warunkowe. Jednostka gospodarcza 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, należy oceniać je na bieżąco, aby ustalić, czy wpływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne stał się prawdopodobny. Jeśli prawdopodobnym 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).

⁽¹⁾ Interpretacja znaczenia słowa „prawdopodobny” w niniejszym standardzie jako „bardziej możliwe niż niemożliwe nie zawsze ma zastosowanie w innych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości”.

Aktywa warunkowe

31. Jednostka gospodarcza nie powinna ujmować aktywów warunkowych.
32. Aktywa warunkowe zazwyczaj powstają w wyniku nieplanowanych lub innych nieoczekiwanych zdarzeń, które rodzą możliwość nastąpienia wpływu do jednostki gospodarczej środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne. Przykładem może być roszczenie, którego jednostka gospodarcza 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 ust. 89, jeśli wpływ korzyści ekonomicznych jest prawdopodobny.
35. Aktywa warunkowe należy oceniać 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 ujmowane są w sprawozdaniu finansowym dotyczącym okresu, w którym nastąpiła zmiana. Jeśli wpływ korzyści ekonomicznych stał się prawdopodobny, jednostka gospodarcza ujawnia informację o istnieniu warunkowego składnika aktywów (patrz: ust. 89).

WYCENA

Najbardziej właściwy szacunek

36. Kwota, na którą tworzona jest rezerwa, powinna być najbardziej właściwym szacunkiem 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 gospodarcza zapłaciłaby w ramach wypełnienia obowiązku na dzień bilansowy, lub do 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 gospodarcza 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 gospodarczej, 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 określaniu kwoty obowiązku (zobowiązania) 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 o 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 gospodarcza sprzedaje towary 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 do przyszłości prowadzą do wniosku, że w nadchodzącym roku 75 % sprzedanych towarów nie będzie posiadało usterek, 20 % sprzedanych towarów będzie miało drobne usterki i 5 % sprzedanych towarów będzie miało poważniejsze usterki. Zgodnie z ust. 24 jednostka gospodarcza całościowo ocenia prawdopodobieństwo wypływu 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 gospodarcza 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 gospodarcza 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 rezerwa tworzona jest 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 „Podatek dochodowy”.

Ryzyko i niepewność

42. Zmierając do określenia najbardziej właściwego szacunku rezerwy, należy wziąć pod uwagę 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 ust. 85 lit. b).

Wartość bieżąca

45. Jeśli skutek zmiany wartości pieniądza w czasie jest istotny, kwota rezerwy powinna odpowiadać bieżącej wartości nakładów, które jak się oczekuje będą niezbędne do wypełnienia obowiązku.
46. Ze względu na problematykę wartości pieniądza w czasie, rezerwy dotyczące wypływu środków pieniężnych, który nastąpi wcześniej, licząc od dnia bilansowego, są bardziej obciążające, niż rezerwy dotyczące wypływów środków pieniężnych następujących później. Rezerwy są zatem dyskontowane, jeśli skutek tego działania jest istotny.
47. Stopa dyskontowa (lub stopy) powinna być ustalona przed opodatkowaniem, czyli odzwierciedlać bieżącą ocenę rynku odnośnie do wartości pieniądza w czasie oraz ryzyko związane konkretnie z danym składnikiem zobowiązań. Stopy dyskontowej (stóp dyskontowych) nie powinno obciążać ryzyko, o które skorygowano szacunki przyszłych przepływów środków pieniężnych.

Zdarzenia przyszłe

48. Zdarzenia przyszłe, które mogą wpłynąć na wysokość kwoty niezbędnej do wypełnienia przez jednostkę gospodarczą obowiązku, powinny zostać odzwierciedlone 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 gospodarcza może na przykład sądzić, iż koszt oczyszczenia miejsca prowadzenia działalności na koniec jego okresu 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. Jest zatem odpowiednie uwzględnienie, na przykład, oczekiwanych obniżek kosztów związanych z nabywaniem doświadczenia w stosowaniu istniejącej technologii lub oczekiwanego kosztu stosowania istniejącej technologii do większej lub bardziej złożonej operacji oczyszczenia w stosunku do realizowanej uprzednio. Jednostka gospodarcza nie powinna jednak zakładać opracowania zupełnie nowej technologii oczyszczania, jeśli nie znajduje 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 czynią niemożliwym szczegółowe wskazanie pojedynczego zdarzenia, które dostarczy wystarczających i obiektywnych dowodów w każdym przypadku. Potrzebne dowody dotyczą zarówno treści, które znajdują się w regulacjach prawnych, jak i tego, czy zostaną one przyjęte i wprowadzone w życie w odpowiednim trybie. W wielu przypadkach nie będzie wystarczających i obiektywnych dowodów, aż do czasu faktycznego przyjęcia nowych regulacji prawnych.

Oczekiwane zbycie aktywów

51. Zyski z oczekiwanej zbycia aktywów nie powinny być brane pod uwagę przy wycenie rezerwy.
52. Zysków z oczekiwanego zbycia aktywów nie bierze się pod uwagę przy wycenie rezerwy, nawet jeśli oczekiwane zbycie jest blisko związane ze zdarzeniem stanowiącym powód utworzenia rezerwy. Zamiast tego jednostka gospodarcza ujmuje zyski z oczekiwanego zbycia aktywów w czasie określonym w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości 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 należy ująć wtedy i tylko wtedy, gdy jest rzeczą praktycznie pewną, że jednostka gospodarcza go rzeczywiście otrzyma, jeśli wypełni ciężący na niej obowiązek. Zwrot powinien być potraktowany 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 gospodarcza 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 gospodarczą lub bezpośrednio je opłacić.
56. W większości tego typu przypadków jednostka gospodarcza pozostanie odpowiedzialna za całość kwot wymagających zapłaty, co powoduje, że jeśli strona trzecia z jakiegokolwiek powodu nie dokona płatności, jednostka gospodarcza będzie musiała uregulować pełną kwotę. W takiej sytuacji rezerwa tworzona jest na pełną kwotę zobowiązania, a oddzielny składnik aktywów na zakładany zwrot wydatków ujmowany jest w sprawozdaniu, jeśli jest rzeczą praktycznie pewną, że jednostka gospodarcza rzeczywiście otrzyma zwrot wydatków, jeśli ureguje ciężące na niej zobowiązanie.
57. W niektórych przypadkach jednostka nie będzie odpowiedzialna za wymienione koszty, jeśli strona trzecia nie dokona płatności. W takim przypadku jednostka gospodarcza nie ma zobowiązania w związku z tymi kosztami i nie są one objęte rezerwą.
58. Jak zauważono w ust. 29, obowiązek, za który jednostka gospodarcza jest solidarnie odpowiedzialna stanowi zobowiązanie warunkowe w stopniu, w jakim – według przewidywań – obowiązek wypełnią pozostałe strony.

Zmiany stanu rezerw

59. Stan rezerw powinien być weryfikowany na każdy dzień bilansowy i korygowany w celu odzwierciedlenia bieżącego, najbardziej właściwego szacunku. Jeśli przestało być prawdopodobne, że wystąpienie wpływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne będzie niezbędne do wypełnienia obowiązku, to należy rozwiązać 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. Rezerwa powinna być wykorzystana 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 należy tworzyć rezerw na przyszłe straty operacyjne.
64. Przyszłe straty operacyjne nie odpowiadają definicji zobowiązania podanej w ust. 10 oraz nie spełniają ogólnych kryteriów ujmowania rezerw określonych w ust. 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 gospodarcza dokonuje sprawdzenia aktywów pod kątem ewentualnej utraty ich wartości zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów”.

Umowy rodzące obciążenia

66. Jeśli jednostka gospodarcza jest stroną umowy rodzącej obciążenia, obecny obowiązek wynikający z umowy powinien być ujęty i wyceniony jako rezerwa.
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 gospodarcza ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości aktywów przeznaczonych do realizacji umowy (patrz: MSR 36 „Utrata wartości aktywów”).

Restrukturyzacja

70. Poniżej podano przykłady zdarzeń, które mogą odpowiadać definicji restrukturyzacji:
- sprzedaż lub zakończenie prowadzenia jednej z dziedzin działalności;
 - likwidacja działalności gospodarczej prowadzonej w jakimś kraju lub regionie, lub przeniesienie prowadzenia działalności gospodarczej z jednego kraju lub regionu do innego;
 - zmiany w strukturze zarządzania, jak na przykład usunięcie jednego szczebla zarządzania; oraz
 - zasadnicza reorganizacja, która ma istotny wpływ na charakter i cel działalności jednostki gospodarczej.
71. Rezerwa na koszty restrukturyzacji tworzona jest tylko wówczas, gdy spełnione zostaną ogólne kryteria ujmowania rezerw określone w ust. 14. W ust. 72–83 określa się, jak ogólne kryteria ujmowania stosuje się do restrukturyzacji.

72. Zwyczajowo oczekiwany obowiązek przeprowadzenia restrukturyzacji powstaje tylko wówczas, gdy jednostka:
- posiada szczegółowy, formalny plan określający co najmniej:
 - działalność lub część działalności, której ten plan dotyczy,
 - podstawowe lokalizacje, które zostaną nim objęte,
 - miejsce zatrudnienia, funkcje i przybliżoną liczbę pracowników, którzy mają uzyskać odszkodowania w zamian za zakończenie stosunku pracy,
 - kwotę nakładów, które będą poniesione, oraz
 - termin, w jakim plan zostanie wdrożony; oraz
 - wzbudziła uzasadnione oczekiwanie u stron, których plan dotyczy, że przeprowadzi działania restrukturyzacyjne poprzez rozpoczęcie wdrażania planu lub ogłoszenie głównych elementów planu tymże stronom.
73. Uznaje się, że dowodem na to, że jednostka gospodarcza rozpoczęła wdrażanie planu restrukturyzacji jest na przykład demontaż urządzeń, sprzedaż aktywów lub publiczne poinformowanie o głównych elementach planu. Publiczne ogłoszenie szczegółowego planu restrukturyzacji stanowi zwyczajowo oczekiwany obowiązek jednostki gospodarczej 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 gospodarcza 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 gospodarcza aktualnie zaangażowała się w przeprowadzenie restrukturyzacji, ponieważ przedział czasu zostawia jednostce gospodarczej 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 gospodarcza:
- rozpoczęła wdrażanie planu restrukturyzacji; lub
 - 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 gospodarcza przeprowadzi restrukturyzację.
- W niektórych przypadkach jednostka gospodarcza rozpoczyna wdrażanie planu restrukturyzacji lub ogłasza jego główne elementy stronom, na które restrukturyzacja wywrze wpływ, dopiero po dniu bilansowym. Wówczas konieczne może być ujawnienie informacji zgodnie z MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”, jeśli znaczenie restrukturyzacji jest na tyle duże, że nieujawnienie informacji na ten temat wpłynęłoby na możliwość dokonania właściwych ocen i podjęcia decyzji przez użytkowników 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 gospodarczej zaczyna ciążyć zwyczajowo oczekiwany obowiązek do przeprowadzenia restrukturyzacji, jeśli warunki zawarte w ust. 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 gospodarcza zobowiąże się do sprzedaży, to jest do czasu podpisania wiążącej umowy sprzedaży.
79. Nawet jeśli jednostka gospodarcza 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 gospodarcza 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 „Utrata wartości aktywów”. Jeśli sprzedaż jest tylko częścią restrukturyzacji, przed podpisaniem wiążącej umowy sprzedaży, może powstać zwyczajowo oczekiwany obowiązek dotyczący pozostałych części restrukturyzacji.
80. Rezerwa na restrukturyzację powinna obejmować tylko takie bezpośrednie nakłady powstające w wyniku restrukturyzacji, które jednocześnie:
- w sposób nieodzowny wynikają z restrukturyzacji; oraz
 - nie są związane z bieżącą działalnością jednostki gospodarczej.
81. Rezerwa na restrukturyzację nie są objęte koszty takie, jak:
- przeszkolenie pozostałych 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 ust. 10.
83. Zgodnie z wymogiem zawartym w ust. 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 gospodarcza powinna ujawnić:
- 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 gospodarcza powinna ujawnić co następuje:
- krótki opis charakteru obowiązku (zobowiązania) oraz oczekiwanych terminów wynikających zeń wpływów korzyści ekonomicznych;

- b) wskazania świadczące o wszelkich istotnych niepewnościach, co do kwoty i terminu wystąpienia tych wpływów. Jeśli konieczne jest podanie takiej informacji, jednostka gospodarcza powinna ujawnić główne założenia poczynione odnośnie przyszłych zdarzeń, zgodnie z ust. 48; oraz
 - c) kwotę wszelkiego zakładanego zwrotu, z podaniem kwoty składnika aktywów, która została ujęta z tytułu oczekiwanego zwrotu.
86. Wyjąwszy przypadek, gdy możliwość nastąpienia wypływu środków z tytułu wypełnienia obowiązku jest znikoma, jednostka gospodarcza powinna podać na dzień bilansowy w odniesieniu do każdego rodzaju zobowiązań warunkowych krótki opis charakteru zobowiązania warunkowego, oraz, jeśli jest to ze względów praktycznych wykonalne, ujawnić:
- a) wartość szacunkową ich skutków finansowych, wycenianych zgodnie z ust. 36–52;
 - b) przesłanki świadczące o istnieniu niepewności co do kwoty lub terminu wystąpienia wypływu środków; oraz
 - c) 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 ust. 85 lit. a) i b) oraz 86 lit. 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 gospodarcza ujawnia informacje wymagane na mocy ust. 84–86 w sposób, który pokazuje powiązanie między rezerwą i zobowiązaniem warunkowym.
89. Jeśli wpływ korzyści ekonomicznych jest prawdopodobny, jednostka gospodarcza powinna na dzień bilansowy podać krótki opis charakteru aktywów warunkowych oraz, jeśli jest to praktycznie wykonalne, oszacować ich skutki finansowe, wyceniając je zgodnie z zasadami obowiązującymi przy wycenie rezerw, zawartymi w ust. 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 ust. 86 i 89 nie została ujawniona ze względu na to, że ze względów praktycznych okazało się to niewykonalne, o fakcie tym należy poinformować.
92. W wyjątkowo rzadkich przypadkach można spodziewać się, że ujawnienie części lub całości informacji wymaganych na mocy ust. 84–89 mogłoby poważnie osłabić pozycję jednostki gospodarczej 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, należy jednak ujawnić ogólny charakter sporu, fakt nieujawnienia wspomnianej informacji i podać przyczyny powyższego.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

93. Skutki zastosowania standardu w dniu jego wejścia w życie (lub wcześniej) powinny zostać wykazane w sprawozdaniu jako korekta salda bilansu otwarcia niepodzielonego wyniku lat ubiegłych lub narastającej straty (niepodzielonego wyniku finansowego) w tym okresie, w którym zastosowano standard po raz pierwszy. Zaleca się, lecz nie wprowadza się takiego wymogu, skorygowanie salda bilansu otwarcia niepodzielonego wyniku lat ubiegłych lub narastającej straty najwcześniejszego z okresów objętych prezentacją, oraz przekształcenie danych porównawczych. Jeśli dane porównawcze nie zostały przekształcone, fakt ten należy ujawnić.
94. W standardzie zawarty jest wymóg zastosowania innego rozwiązania niż w MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”. W MSR 8 wymagane jest przekształcenie danych porównawczych (podejście wzorcowe) lub ujawnienie dodatkowych porównawczych danych „pro forma” po przekształceniu (dopuszczone podejście alternatywne), chyba że okaże się to niewykonalne ze względów praktycznych.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

95. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeśli jednostka gospodarcza stosuje niniejszy standard do okresów rozpoczynających się przed 1 lipca 1999 r., powinna fakt ten ujawnić.
96. Niniejszy standard zastępuje MSR 10 „Zdarzenia warunkowe oraz zdarzenia następujące po dniu bilansowym”⁽¹⁾ w części dotyczącej zdarzeń warunkowych.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 38

Wartości niematerialne

Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości został zatwierdzony przez Zarząd KMSR (IASC) w lipcu 1998 r. i stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później.

Niniejszy standard zastępuje:

- a) MSR 4 „Amortyzacja” w części dotyczącej amortyzacji (umorzenia) wartości niematerialnych; oraz
- b) MSR 9 „Koszty prac badawczych i rozwojowych”.

W październiku 1998 r. pracownicy KMSR (IASC) opracowali osobną publikację pt. „Uzasadnienie wniosków” do MSR 38 „Wartości niematerialne oraz analogiczny tekst dotyczący MSR 22” (zaktualizowanego w 1998 r.). Dokumenty te można uzyskać w dziale wydawnictw KMSR (IASC).

W 1998 r. na mocy postanowień MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena” wprowadzono poprawki do ust. 2 lit. f) MSR 38 oraz zastąpiono dotychczasowe odsyłacze do MSR 25 „Inwestycje odsyłaczami do MSR 39. Usunięto także przypis 1.”

Następująca interpretacja SKI dotyczy MSR 38:

- SKI-6 „Koszty modyfikacji dotychczasowego oprogramowania komputerowego”,
- SKI-32 „Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej”.

WPROWADZENIE

1. MSR 38 reguluje zasady ujmowania oraz ujawniania informacji dotyczących wartości niematerialnych, które nie są szczegółowo uregulowane w innych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. MSR 38 nie stosuje się do aktywów finansowych, praw do kopalin i złóż mineralnych, nakładów na poszukiwanie, przygotowanie złóż i wydobywanie minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego i podobnych nieodnawialnych zasobów, jak też do wartości niematerialnych powstających w zakładach ubezpieczeń w wyniku umów podpisanych z beneficjentami polis. MSR 38 ma zastosowanie między innymi do nakładów na reklamę, szkolenie, do nakładów na rozpoczęcie działalności, nakładów na działalność badawczą i rozwojową.
2. Składnikiem wartości niematerialnych jest możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nie posiadający postaci fizycznej, pozostający w posiadaniu jednostki gospodarczej w celu wykorzystania w produkcji lub dostarczenia dóbr lub świadczenia usług, w celu oddania do odpłatnego użytkowania osobom trzecim, lub też w celach związanych z ogólną działalnością jednostki. Składnik aktywów jest zasobem:
 - a) pozostającym pod kontrolą jednostki w wyniku zdarzeń zaistniałych w przeszłości; oraz
 - b) z którego, według przewidywań, jednostka gospodarcza osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne.

⁽¹⁾ MSR 10 „Zdarzenia warunkowe oraz zdarzenia następujące po dniu bilansowym” został zastąpiony przez MSR 10 (zaktualizowany w 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”, mający zastosowanie od dnia 1 stycznia 2000 r.

3. MSR 38 nakłada na jednostkę gospodarczą wymóg ujęcia składnika wartości niematerialnych w wysokości ceny nabycia lub kosztu wytworzenia wtedy i tylko wtedy, gdy:
 - a) jest prawdopodobne, że jednostka gospodarcza osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów; oraz
 - b) można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów.Wymóg ten ma zastosowanie niezależnie od tego, czy składnik wartości niematerialnych został przez jednostkę nabyty, czy też wytworzony we własnym zakresie. MSR 38 zawiera dodatkowe wymogi dotyczące ujmowania wartości niematerialnych wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie.
4. MSR 38 określa, że wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie wartości firmy, znaki towarowe lub znaki firmowe, tytuły czasopism, tytuły wydawnicze, wykazy odbiorców i pozycje o podobnym charakterze nie powinny być ujmowane jako aktywa.
5. W wypadku gdy składnik wartości niematerialnych nie odpowiada definicji oraz kryteriom dotyczącym ujmowania wartości niematerialnych, MSR 38 wymaga ujęcia nakładów związanych z tym składnikiem w kosztach w momencie ich poniesienia. Jeśli jednak dany składnik został nabyty w transakcji połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia, nakłady te (zawarte w cenie nabycia) powinny stanowić część kwoty stanowiącej wartość firmy (ujemną wartość firmy) ustalonej na dzień przejęcia.
6. MSR 38 wymaga ujęcia w kosztach w momencie ich poniesienia wszystkich nakładów na prace badawcze. Przykłady innych nakładów nie powodujących powstania składnika wartości niematerialnych, który mógłby być ujęty w sprawozdaniu finansowym obejmują:
 - a) nakłady na rozpoczęcie działalności jednostki gospodarczej (koszty rozpoczęcia);
 - b) nakłady na szkolenia;
 - c) nakłady na reklamę i/lub promocję; oraz
 - d) nakłady na przemieszczenie lub reorganizację części lub całości jednostki.Nakłady na te pozycje są ujmowane w kosztach w momencie ich poniesienia.
7. MSR 38 wymaga ujęcia w kosztach w momencie ich poniesienia, nakładów związanych z danym składnikiem wartości niematerialnych poniesionych po jego nabyciu lub wytworzeniu, chyba że:
 - a) jest prawdopodobne, że nakłady te spowodują, że składnik aktywów wytworzy w przyszłości dodatkowe korzyści ekonomiczne przekraczające pierwotnie oszacowane korzyści; oraz
 - b) nakłady można obliczyć i przyporządkować do danego składnika aktywów w sposób wiarygodny.Jeżeli powyższe warunki są spełnione, późniejsze nakłady powinny zwiększyć cenę nabycia lub koszt wytworzenia tego składnika wartości niematerialnych.
8. Jeśli nakłady na składniki wartości niematerialnych zostały początkowo ujęte w sprawozdaniu finansowym za poprzedzający rok obrotowy lub śródrocznym raporcie finansowym w kosztach, MSR 38 zabrania ujmowania ich jako części ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych w terminie późniejszym.
9. MSR 38 wymaga, aby po początkowym ujęciu składnik wartości niematerialnych był wyceniany zgodnie z jednym z następujących podejść:
 - a) podejście wzorcowe: w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o kwotę dotychczasowego umorzenia i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości;
 - b) dopuszczone podejście alternatywne: w wartości przeszacowanej pomniejszonej o kwotę dotychczasowego umorzenia i o łączną kwotę dotychczasowych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Wartość przeszacowana powinna odpowiadać wartości godziwej składnika aktywów. Podejście to jest jednak dozwolone wtedy i tylko wtedy, gdy można ustalić wartość godziwą poprzez odniesienie do aktywnego rynku. Ponadto na jednostkę gospodarczą, która wybierze takie podejście, MSR 38 nakłada wymóg

dokonywania przeszacowania na tyle regularnie, aby wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych nie różniła się istotnie od wartości, jaka zostałaby ustalona z zastosowaniem wartości godziwej na dzień bilansowy. MSR 38 określa także sposób przeszacowywania wartości niematerialnych oraz to, czy zwiększenie (zmniejszenie) z tytułu przeszacowania powinno zostać ujęte w rachunku zysków i strat, czy też bezpośrednio w kapitałach własnych.

10. MSR 38 wymaga dokonywania systematycznych odpisów amortyzacyjnych składnika wartości niematerialnych w ciągu możliwie jak najbardziej prawidłowo oszacowanego okresu jego użytkowania. Przyjmuje się założenie, które jednak w pewnych warunkach może być odrzucone, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych nie przekroczy dwudziestu lat od momentu, gdy składnik staje się gotowy do użycia. MSR 38 nie pozwala jednostce gospodarczej na przypisanie składnikowi wartości niematerialnych nieskończonego okresu użytkowania. Amortyzację należy rozpocząć w momencie, gdy składnik jest gotowy do użycia.
11. Niekiedy mogą istnieć przekonujące dowody na to, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych będzie konkretnie określonym okresem, dłuższym niż dwadzieścia lat. W takich przypadkach MSR 38 nakłada na jednostkę gospodarczą wymóg:
 - a) amortyzowania składnika wartości niematerialnych przez jak najbardziej prawidłowo oszacowany okres użytkowania;
 - b) dokonywania szacunku wartości odzyskiwalnej składnika wartości niematerialnych co najmniej raz do roku w celu stwierdzenia, czy nie nastąpiła utrata jego wartości i nie ma potrzeby dokonania odpisu aktualizującego; oraz
 - c) ujawnienia przyczyn, które spowodowały odrzucenie założenia, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych nie może być dłuższy niż dwadzieścia lat oraz podania przesłanki (przesłanek), która odegrała znaczącą rolę w ustaleniu okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych.
12. MSR 38 wymaga, aby stosowana metoda amortyzacji odzwierciedlała sposób konsumowania przez jednostkę gospodarczą korzyści osiągniętych ze składnika aktywów. Przy braku możliwości wiarygodnego określenia takiego sposobu, należy zastosować metodę liniową. Odpisy amortyzacyjne powinny być ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat, chyba że inny Międzynarodowy Standard Rachunkowości dopuszcza możliwość lub nakłada Obowiązek zaliczenia ich do wartości bilansowej innego składnika aktywów.
13. MSR 38 wymaga przyjęcia, że wartość końcowa składnika wartości niematerialnych równa się zeru, chyba że:
 - a) strona trzecia zobowiązała się do zakupu składnika aktywów w momencie zakończenia jego okresu użytkowania; lub
 - b) istnieje aktywny rynek na tego typu aktywa oraz jest prawdopodobne, że taki rynek będzie istniał w momencie zakończenia okresu użytkowania składnika aktywów.
14. Aby ocenić, czy mogło dojść do utraty wartości składnika wartości niematerialnych, jednostka gospodarcza stosuje MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Ponadto MSR 38 zawiera wymóg dokonywania przez jednostkę co najmniej raz na rok, szacunku wartości odzyskiwalnej składnika wartości niematerialnych, który jeszcze nie jest gotowy do użycia.
15. MSR 38 stosuje się do okresu obrotowego rozpoczynającego się 1 lipca 1999 roku lub później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.
16. MSR 38 zawiera przepisy przejściowe odnoszące się do zastosowania standardu po raz pierwszy, z których wynika obowiązek zastosowania ustaleń standardu do okresów poprzedzających bieżący okres obrotowy:
 - a) gdy istnieje konieczność zaprzestania ujmowania składnika aktywów, który w świetle MSR 38 przestał spełniać wymogi pozwalające na ujmowanie; lub
 - b) jeśli poprzednia wycena składnika wartości niematerialnych była sprzeczna z zasadami ustanowionymi w MSR 38 (dotyczy to na przykład wartości niematerialnych, które nie podlegały amortyzacji lub zostały przeszacowane, ale nie na podstawie aktywnego rynku).

W innych wypadkach późniejsze stosowanie do przyszłych okresów wymogów dotyczących ujmowania oraz amortyzacji jest albo obowiązkowe (MSR 38 zabrania, na przykład, ujęcia składnika wartości niematerialnych wytworzonego przez jednostkę we własnym zakresie, który poprzednio nie został ujęty) albo dopuszczone (MSR 38 zaleca, na przykład, ujęcie składnika wartości niematerialnych, który został nabyty w transakcji połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia, a który poprzednio nie został ujęty).

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	343
Zakres	343
Definicje	344
Wartości niematerialne	345
Możliwość zidentyfikowania	346
Kontrola	346
Przyszłe korzyści ekonomiczne	347
Ujmowanie i początkowa wycena składnika wartości niematerialnych	347
Nabycie w oddzielnej transakcji	347
Nabycie w transakcji połączenia jednostek gospodarczych	348
Nabycie w drodze dotacji lub subsydiów państwowych	348
Wymiana aktywów	349
Wartość firmy wytworzona przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie	349
Wartości niematerialne wytworzone przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie	349
Etap prac badawczych	350
Etap prac rozwojowych	350
Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę gospodarczą	351
Ujmowanie w kosztach	352
Kwoty pierwotnie ujęte w kosztach, nie podlegające aktywowaniu	353
Późniejsze nakłady	353
Wycena następująca po początkowym ujęciu	353
Podejście wzorcowe	353
Dopuszczone podejście alternatywne	353
Amortyzacja	355
Okres amortyzacji	355
Metoda amortyzacji	357
Wartość końcowa	357
Weryfikacja okresu amortyzacji i metody amortyzacji	357

Możliwość odzyskania wartości bilansowej – odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości	358
Wycofanie z użytkowania i zbycie	359
Ujawnianie informacji	359
Kwestie ogólne	359
Wartości niematerialne wykazywane zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym	361
Nakłady na prace badawcze i rozwojowe	361
Pozostałe informacje	361
Przepisy przejściowe	361
Data wejścia w życie	364

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Celem niniejszego standardu jest określenie sposobu ujmowania wartości niematerialnych, które nie są szczegółowo omówione w innym Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości. Niniejszy standard nakłada na jednostkę gospodarczą 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

1. Niniejszy standard powinien być stosowany przez wszystkie jednostki gospodarcze w rachunkowości wartości niematerialnych, z wyjątkiem:
 - a) wartości niematerialnych, które są przedmiotem innego Międzynarodowego Standardu Rachunkowości;
 - b) aktywów finansowych, zgodnie z definicją zawartą w MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja”;
 - c) praw do kopalni i złóż mineralnych oraz nakładów na poszukiwanie, przygotowanie złoża i wydobycie minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego i innych podobnych nieodnawialnych zasobów; oraz
 - d) wartości niematerialnych powstających w zakładach ubezpieczeń w wyniku zawarcia umów z beneficjentami polis.
2. Jeśli inny Międzynarodowy Standard Rachunkowości omawia konkretny rodzaj wartości niematerialnych, jednostka gospodarcza stosuje tamten standard w miejsce niniejszego. Na przykład niniejszego standardu nie stosuje się do:
 - a) wartości niematerialnych posiadanych przez jednostkę gospodarczą w celu sprzedaży w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (patrz: MSR 2 „Zapasy” i MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”);
 - b) aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (patrz: MSR 12 „Podatek dochodowy”);
 - c) umów leasingowych będących przedmiotem MSR 17 „Leasing”;
 - d) aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych (patrz: MSR 19 „Świadczenia pracownicze”);

- e) wartości firmy powstającej przy połączeniu jednostek gospodarczych (patrz: MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych”); oraz
 - f) aktywów finansowych według definicji zawartej w MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja”. Ujmowanie i wycena niektórych aktywów finansowych uregulowane są w: MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych”, MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”, MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa” dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach” oraz MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.
3. 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, należy osądzić, 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.
4. 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.
5. 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.
6. Wyłączenie z zakresu Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 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 wydobycie 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. 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

7. W niniejszym standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Składnik wartości niematerialnych jest możliwym do zidentyfikowania niepieniężnym składnikiem aktywów, nie mającym postaci fizycznej, będącym w posiadaniu jednostki gospodarczej w celu wykorzystania w produkcji lub dostarczaniu dóbr lub świadczenia usług, lub w celu oddania do odpłatnego użytkowania osobom trzecim lub w celach związanych z działalnością administracyjną jednostki.

Składnik aktywów jest zasobem:

- a) pozostającym pod kontrolą jednostki gospodarczej w wyniku zdarzeń zaistniałych w przeszłości; oraz
- b) z którego, według przewidywań, jednostka gospodarcza osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne.

Aktywa pieniężne są posiadanymi przez jednostkę pieniędzmi oraz aktywami, które ma ona 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.

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.

Amortyzacja jest systematycznym rozłożeniem podlegającej amortyzacji wartości składnika wartości niematerialnych na przestrzeni okresu jego użytkowania.

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.

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.

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.

Wartość końcowa jest kwotą netto, którą jednostka gospodarcza spodziewa się uzyskać na zakończenie okresu użytkowania składnika aktywów, po odliczeniu oczekiwanych kosztów zbycia.

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

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.

Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości jest nadwyżką wartości bilansowej danego składnika aktywów nad jego wartością odzyskiwalną.

Wartość bilansowa jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w bilansie po odliczeniu umorzenia oraz łącznej kwoty odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

Wartości niematerialne

8. Jednostki gospodarcze 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.
9. Nie wszystkie pozycje opisane w ust. 8 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 są ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia. Jeśli jednak dany składnik został nabyty w wyniku połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia, stanowi on część wartości firmy ustalonej na dzień przejęcia (patrz: ust. 56).

Możliwość zidentyfikowania

10. Z definicji składnika wartości niematerialnych wynika wymóg możliwości zidentyfikowania (rozpoznania) składnika wartości niematerialnych tak, aby można było go wyraźnie odróżnić od wartości firmy. Wartość firmy powstająca przy połączeniu jednostek gospodarczych w formie przejęcia odpowiada zapłacie dokonanej przez stronę przejmującą w zamian za oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne. Przyszłe korzyści ekonomiczne mogą wynikać z synergii zachodzącej między możliwymi do zidentyfikowania nabytymi aktywami, lub z aktywów, które – pojedynczo – nie kwalifikują się do ujęcia w sprawozdaniu finansowym, ale za które strona przejmująca gotowa jest zapłacić w transakcji przejęcia.
11. Składnik wartości niematerialnych może być wyraźnie odróżniony od wartości firmy, jeśli składnik ten można wyodrębnić. Składnik aktywów uznaje się za wyodrębniony, jeśli jednostka gospodarcza mogłaby odpłatnie użyczyć, sprzedać, wymienić lub przekazać konkretne przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przypisać do tego składnika, bez jednoczesnego wyzbycia się przyszłych korzyści ekonomicznych, które pochodzą z innych aktywów używanych w tej samej, przynoszącej przychody działalności.
12. Odrębność nie jest warunkiem koniecznym dla zidentyfikowania składnika aktywów, ponieważ jednostka gospodarcza może zidentyfikować składnik aktywów w inny sposób. Na przykład, jeśli składnik wartości niematerialnych jest nabywany w grupie innych aktywów, transakcja może polegać na przekazaniu tytułu prawnego, który umożliwi jednostce gospodarczej zidentyfikowanie składnika wartości niematerialnych. Podobnie, gdy projekt wykonywany własnymi siłami jednostki ma za zadanie wytworzenie tytułu prawnego dla jednostki gospodarczej, charakter takich praw może służyć jednostce gospodarczej do zidentyfikowania danego składnika wartości niematerialnych wytworzonego we własnym zakresie. Ponadto, nawet jeśli składnik wartości niematerialnych wytwarza przyszłe korzyści ekonomiczne tylko w połączeniu z innymi aktywami, istnieje możliwość zidentyfikowania takiego składnika aktywów, jeśli jednostka gospodarcza może określić przyszłe korzyści ekonomiczne, które osiągnie dzięki temu składnikowi.

Kontrola

13. Jednostka gospodarcza 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 gospodarczej 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 uprawnienia nie jest warunkiem koniecznym kontroli, ponieważ jednostka gospodarcza 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 gospodarcza 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 gospodarcza, zatrudniając wykwalifikowanych pracowników, może być w stanie zidentyfikować tę część ich kwalifikacji, wynikającą z przeprowadzonych szkoleń, która prowadzi do osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych. Jednostka gospodarcza może ponadto oczekiwać, że pracownicy będą nadal udostępniać jednostce swoje kwalifikacje. Zwykle jednak kontrola jednostki gospodarczej nad oczekiwanymi przyszłymi korzyściami ekonomicznymi wynikającymi z zatrudniania grupy wykwalifikowanych pracowników i ich szkolenia jest niewystarczająca, aby móc uznać, że pozycje te spełniają kryteria definicyjne składnika wartości niematerialnych. Z podobnej przyczyny nie jest prawdopodobne, aby konkretne talenty kierownicze i kompetencje techniczne pracowników spełniły kryteria definicyjne 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 gospodarcza może dysponować portfelem odbiorców lub udziałem w rynku, oraz oczekiwać, że ze względu na jej wysiłki wypracowania 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 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.

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 gospodarczą. Na przykład wykorzystanie własności intelektualnej w procesie produkcyjnym może raczej służyć obniżeniu przyszłych kosztów produkcji niż zwiększeniu przyszłych przychodów.

UJMOWANIE I POCZĄTKOWA WYCENA SKŁADNIKA WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH

18. Ujęcie pozycji jako składnika wartości niematerialnych wymaga od jednostki udowodnienia, że pozycja ta spełnia:
- kryteria zawarte w definicji składnika wartości niematerialnych (patrz: ust. 7–17); oraz
 - kryteria dotyczące ujmowania określone w niniejszym standardzie (patrz: ust. 19–55).
19. Składnik wartości niematerialnych należy ująć wtedy i tylko wtedy, gdy:
- jest prawdopodobne, że jednostka gospodarcza osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów; oraz
 - można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów.
20. Jednostka gospodarcza powinna ocenić 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.
21. Jednostka gospodarcza odwołuje się do subiektywnego osądu, oceniając stopień pewności związany z osiągnięciem przyszłych korzyści ekonomicznych, które można przyporządkować użytkowaniu składnika aktywów, na podstawie dowodów dostępnych w momencie początkowego ujęcia, przypisując szczególne znaczenie dowodom zewnętrznym.
22. Składnik wartości niematerialnych powinien być początkowo wyceniony w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.

Nabycie w oddzielnej transakcji

23. Jeśli składnik wartości niematerialnych został nabyty w oddzielnej transakcji, zazwyczaj można wiarygodnie ustalić jego cenę nabycia. Jest tak w szczególności, gdy zakupu dokonano za gotówkę lub inne aktywa pieniężne.
24. Na cenę nabycia składnika wartości niematerialnych składa się cena zakupu obejmująca wszelkie cła importowe, podatki zawarte w cenie nie podlegające odliczeniu oraz nakłady bezpośrednio związane z przygotowaniem składnika aktywów do użytkowania zgodnie z jego planowanym przeznaczeniem. Do takich wydatków bezpośrednich zaliczane są, na przykład, opłaty za obsługę prawną. Udzielone upusty i rabaty pomniejszają cenę nabycia składnika aktywów.
25. 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”.
26. Jeśli składnik wartości niematerialnych nabyty jest w zamian za instrumenty kapitałowe jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, cena nabycia składnika aktywów odpowiada wartości godziwej wyemitowanych instrumentów kapitałowych, która równa się wartości godziwej danego składnika aktywów.

Nabycie w transakcji połączenia jednostek gospodarczych

27. Zgodnie z MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” (zaktualizowanym w 1998 r.), jeżeli składnik wartości niematerialnych nabyty został w transakcji połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia, cena nabycia składnika wartości niematerialnych oparta jest na jego wartości godziwej ustalonej na dzień przejęcia.
28. Do spraw wymagających subiektywnego osądu jednostki należy ustalenie, czy cena nabycia – tzn. wartość godziwa – składnika wartości niematerialnych nabytego w transakcji połączenia jednostek gospodarczych może zostać określona wystarczająco wiarygodnie, aby móc go oddzielnie ująć. Notowane ceny rynkowe są najbardziej wiarygodnym sposobem ustalenia wartości godziwej (patrz: także ust. 67). 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 przeprowadzania szacunku wartości godziwej składnika aktywów nie nastąpiła znacząca zmiana warunków ekonomicznych.
29. Przy braku aktywnego rynku na dany składnik aktywów, jego cenę nabycia odzwierciedla 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 transakcji, opierając się o jak najpełniejsze dostępne informacje. Ustalając tę kwotę, jednostka gospodarcza bierze pod uwagę ceny przeprowadzonych w ostatnim okresie transakcji, których przedmiotem były podobne aktywa.
30. Niektóre jednostki gospodarcze 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 w formie przejęcia, 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 dyskontowanie szacunkowych przyszłych przepływów środków pieniężnych netto osiągniętych z danego składnika aktywów.
31. Zgodnie z niniejszym standardem oraz wymogami zawartymi w MSR 22 (zaktualizowanym w 1998 r.) dotyczącymi ujmowania możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań:
 - a) przejmująca jednostka gospodarcza ujmuje składnik wartości niematerialnych, który spełnia warunki ujęcia zawarte w ust. 19 i 20, nawet jeśli dany składnik wartości niematerialnych nie był ujęty w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmowanej; oraz
 - b) jeśli nie można wiarygodnie ustalić ceny nabycia – tzn. wartości godziwej – składnika wartości niematerialnych nabytego w drodze połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia, składnik ten nie jest ujmowany jako oddzielny składnik wartości niematerialnych, ale jest uwzględniany w wartości firmy (patrz: ust. 56).
32. Z wyjątkiem sytuacji, gdy istnieje aktywny rynek na składnik wartości niematerialnych nabyty w drodze połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia, MSR 22 (zaktualizowany w 1998 r.) ogranicza cenę nabycia początkowo ujmowanego składnika wartości niematerialnych do kwoty, której przekroczenie spowodowałoby powstanie lub zwiększenie ujemnej wartości firmy powstającej na dzień przejęcia.

Nabycie w drodze dotacji lub subsydiów państwowych

33. W niektórych przypadkach składnik wartości niematerialnych może być nabyty nieodpłatnie lub za symboliczną opłatę w drodze dotacji lub subsydiów państwowych. Może się tak zdarzyć, gdy instytucja państwowa przekazuje lub przyporządkowuje jednostce gospodarczej 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 gospodarcza może zdecydować się na początkowe ujęcie w wartości godziwej zarówno składnika wartości niematerialnych, jak i dotacji. Jeśli jednostka gospodarcza nie zdecyduje się na początkowe ujęcie składnika aktywów w wartości godziwej, ujmuje ten składnik aktywów w wartości symbolicznej opłaty (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 przeznaczeniem.

Wymiana aktywów

34. Składnik wartości niematerialnych może zostać nabyty w drodze wymiany lub częściowej wymiany za niepodobny do niego składnik wartości niematerialnych lub inny składnik aktywów. Cena nabycia takiej pozycji jest ustalana w wysokości wartości godziwej otrzymanego składnika aktywów, która odpowiada wartości godziwej oddanego składnika aktywów, skorygowanej o kwotę przekazanych środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów.
35. Składnik wartości niematerialnych może zostać nabyty w drodze wymiany za podobny do niego składnik aktywów, który używany jest w podobny sposób, w tej samej dziedzinie działalności i który posiada podobną wartość godziwą. Składnik wartości niematerialnych może zostać ponadto sprzedany w zamian za udział w podobnym składniku aktywów. W obydwu przypadkach, ponieważ proces osiągnięcia dochodu nie został zakończony, nie ujmuje się zysku ani straty z takiej transakcji. W takich wypadkach cenę nabycia nowego składnika aktywów określa się w wysokości wartości bilansowej oddanego składnika aktywów. Wartość godziwa otrzymanego składnika aktywów może jednakże świadczyć o tym, że nastąpiła utrata wartości oddanego składnika aktywów. W takich okolicznościach należy ująć odpis aktualizujący wartość oddanego składnika aktywów, a wartość bilansową po uwzględnieniu odpisów aktualizujących przypisać nowemu składnikowi aktywów.

Wartość firmy wytworzona przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie

36. Nie należy ujmować jako składnika aktywów wartości firmy wytworzonej przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie.
37. 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. Wartości firmy wytworzonej przez jednostkę we własnym zakresie nie ujmuje się jako składnika aktywów, ponieważ nie stanowi ona zasobu możliwego do zidentyfikowania, kontrolowanego przez jednostkę, którego koszt wytworzenia można wiarygodnie ustalić.
38. Różnice między wartością rynkową jednostki gospodarczej a wartością bilansową jej aktywów netto możliwych do zidentyfikowania w dowolnym momencie mogą wynikać z szeregu czynników, które wpływają na wartość jednostki gospodarczej. Różnic takich jednakże nie można uznać za (wartość) koszt wytworzenia wartości niematerialnych kontrolowanych przez jednostkę gospodarczą.

Wartości niematerialne wytworzone przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie

39. Niekiedy trudno jest ocenić, czy składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę we własnym zakresie kwalifikuje się do ujęcia. Częstokroć jest trudno:

- a) określić, czy w ogóle powstał – a jeśli tak, to w jakim momencie – możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów, który wytworzy prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne; oraz
- b) wiarygodnie ustalić koszt wytworzenia tego składnika aktywów. W niektórych przypadkach koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych we własnym zakresie nie można oddzielić od kosztu utrzymania lub podwyższenia wartości firmy wytworzonej przez daną jednostkę gospodarczą, czy też od kosztów bieżącej działalności jednostki.

W związku z tym oprócz spełnienia ogólnych wymogów dotyczących ujęcia i początkowej wyceny składnika wartości niematerialnych, jednostka gospodarcza stosuje, zawarte w poniższych ust. 40–55, wymogi i wytyczne wobec wszystkich wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie.

40. Aby ocenić, czy składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę spełnia kryteria dotyczące ujmowania, jednostka gospodarcza dzieli proces powstawania aktywów na:
- a) etap prac badawczych; oraz
 - b) etap prac rozwojowych.

Choć terminy „prace badawcze” i „prace rozwojowe” zostały zdefiniowane, terminy „etap prac badawczych” dla potrzeb niniejszego standardu mają szersze znaczenie i „etap prac rozwojowych”

41. Jednostka gospodarcza, 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

42. Nie należy ujmować 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) powinny być ujęte w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia.
43. Niniejszy standard prezentuje pogląd, że na etapie prac badawczych prowadzonego przedsięwzięcia jednostka gospodarcza 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 ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia.
44. 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

45. Składnik wartości niematerialnych powstały w wyniku prac rozwojowych (lub realizacji etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) powinien być ujęty wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza 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 gospodarcza powinna 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; oraz
 - możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych, które można przyporządkować temu składnikowi wartości niematerialnych.
46. Na etapie prac rozwojowych przedsięwzięcia jednostka gospodarcza 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.
47. 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 działalność linii próbnej, której wielkość nie umożliwia prowadzenia ekonomicznie uzasadnionej produkcji przeznaczonej na sprzedaż; oraz
 - projektowanie, wykonanie i testowanie wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.

48. Aby udowodnić, w jaki sposób dany składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne, jednostka gospodarcza 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 gospodarcza odwołuje się do koncepcji ośrodka wypracowującego środki pieniężne opisanej w MSR 36.
49. Dostępność środków potrzebnych do ukończenia, użytkowania i pozyskiwania korzyści ze składnika wartości niematerialnych można udowodnić na przykład poprzez sporządzenie biznes planu określającego potrzebne środki techniczne, finansowe i inne, a także zdolność jednostki gospodarczej do zapewnienia tych środków. W niektórych przypadkach jednostka gospodarcza udowadnia dostępność finansowania zewnętrznego poprzez uzyskanie od pożyczkodawcy potwierdzenia jego woli sfinansowania planu.
50. 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 na ochronę praw autorskich lub licencji lub na stworzenie programu komputerowego.
51. Nie należy ujmować jako składnika wartości niematerialnych znaków firmy, tytułów czasopism, tytułów wydawniczych, wykazów odbiorców i pozycji o podobnej istocie wytworzonych przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie.
52. Niniejszy standard prezentuje pogląd, że nie sposób oddzielić nakładów na wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie znaki firmy, tytuły czasopism, tytuły wydawnicze, wykazy odbiorców i pozycje o podobnej istocie, 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 gospodarczą

53. Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie, dla celów ust. 22, jest sumą nakładów poniesionych od dnia, w którym po raz pierwszy dany składnik wartości niematerialnych spełni zawarte w ust. 19–20 i 45 kryteria dotyczące ujmowania pozycji. W ust. 59 zabrania się aktywowania wartości nakładów ujętych w ciężar rachunku zysków i strat w sprawozdaniu finansowym za poprzedzający rok obrotowy lub w śródrocznych raportach finansowych.
54. Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie obejmuje wszystkie nakłady, które mogą być bezpośrednio przyporządkowane lub w rozsądny i spójny sposób przypisane czynnościom tworzenia, produkcji i przystosowania składnika aktywów do użytkowania zgodnie z planowanym przeznaczeniem. Na koszty wytworzenia składają się (w zależności od sytuacji):
 - a) nakłady na materiały i usługi wykorzystane lub zużyte przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych;
 - b) wynagrodzenia pracowników fizycznych i umysłowych i inne koszty związane z zatrudnieniem personelu bezpośrednio zaangażowanego w wytwarzanie danego składnika;
 - c) wszelkie nakłady, które można bezpośrednio przyporządkować wytwarzaniu danego składnika aktywów, takie jak opłaty za rejestrację tytułu prawnego oraz amortyzacja patentów i licencji, które są wykorzystywane przy wytwarzaniu tego składnika aktywów; oraz
 - d) koszty ogólne, niezbędne do wytworzenia danego składnika aktywów, które mogą być w rozsądny i spójny sposób przypisane do tego składnika aktywów (na przykład przypisanie amortyzacji rzeczowych aktywów trwałych, składek ubezpieczeniowych i czynszu). Przypisanie (alokacja) kosztów ogólnych odbywa się zgodnie z zasadami podobnymi do zasad stosowanych przy alokacji kosztów ogólnych do zapasów (patrz: MSR 2 „Zapasy”). MSR 23 „Koszty finansowania” zewnętrznego ustala kryteria dotyczące ujmowania odsetek jako elementu kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych wytworzonego przez jednostkę we własnym zakresie.
55. 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 planowanych wyników działalności; oraz
 - c) nakładów na szkolenie przygotowujące pracowników do obsługiwanego danego składnika aktywów.

Przykład ilustrujący ust. 53

Jednostka gospodarcza opracowuje nowy proces produkcyjny. W ciągu 20X5 roku poniesione nakłady wyniosły 1 000, z czego 900 poniesiono przed 1 grudnia 20X5 roku, a 100 poniesiono między 1 grudnia 20X5 r. a 31 grudnia 20X5 r. Jednostka gospodarcza może udowodnić, że na dzień 1 grudnia 20X5 r. proces produkcyjny spełniał kryteria pozwalające na uznanie go za składnik wartości niematerialnych. Wartość odzyskiwalną know-how, zawartego w procesie (łącznie z przyszłymi wpływami środków pieniężnych przeznaczonych na ukończenie procesu do czasu, gdy będzie on gotowy do użycia) oszacowano na 500.

Na koniec 20X5 r. proces produkcyjny ujmowany jest jako składnik wartości niematerialnych w wysokości kosztu wytworzenia równym 100 (nakłady poniesione od dnia spełnienia kryteriów dotyczących ujmowania, czyli od 1 grudnia 20X5 r.). Koszty w kwocie 900 poniesione przed dniem 1 grudnia 20X5 r. są ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat, ponieważ do dnia 1 grudnia 20X5 r. nie doszło do spełnienia kryteriów dotyczących ujmowania. Koszty te nigdy nie będą stanowiły ujmowanego w bilansie kosztu wytworzenia procesu produkcyjnego.

W ciągu 20X6 r. poniesiono nakłady w kwocie 2 000. Na koniec roku 20X6 wartość odzyskiwalną know-how, zawartego w procesie (łącznie z przyszłymi wpływami środków pieniężnych przeznaczonych na ukończenie procesu, następującymi do czasu, gdy będzie on gotowy do użycia) oszacowano na 1 900.

Na koniec 20X6 r. koszt wytworzenia procesu produkcyjnego wynosi 2 100 (nakłady równe 100 ujęte na koniec roku 20X5 plus nakłady równe 2 000 ujęte w 20X6 r.). Jednostka gospodarcza ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w wysokości 200 w celu doprowadzenia wartości bilansowej procesu sprzed dokonania odpisu aktualizującego (2 100) do jej wartości odzyskiwalnej (1 900). Odwrócenie odpisów aktualizujących może mieć miejsce w następnym okresie, jeśli zostaną spełnione wymogi dotyczące odwracania odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości, zawarte w MSR 36 „Utrata wartości aktywów”.

UJMOWANIE W KOSZTACH

56. Nakłady na składnik wartości niematerialnych powinny zostać ujęte w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia, chyba że:
- stanowią element ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych, który spełnia kryteria dotyczące ujmowania (patrz: ust. 18–55); lub
 - składnik został nabyty w drodze połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia, ale nie może zostać ujęty jako składnik wartości niematerialnych. W takim przypadku nakłady (zawarte w cenie przejęcia) powinny stanowić część kwoty stanowiącej wartość firmy (ujemną wartość firmy) ustaloną na dzień przejęcia (patrz: MSR 22 (zaktualizowany w 1998 r.) „Połączenie jednostek gospodarczych”).
57. W niektórych przypadkach jednostka gospodarcza 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 (patrz: ust. 42). Do przykładów innych nakładów, które są ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie poniesienia, zalicza się:
- nakłady na rozpoczęcie działalności (koszty rozpoczęcia), chyba że nakłady te włączone zostały do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pozycji 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);
 - nakłady na działalność szkoleniową;
 - nakłady na działalność reklamową i promocyjną; oraz
 - nakłady na przemieszczenie lub reorganizację części lub całości jednostki gospodarczej.
58. Ustęp 56 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

59. Nakłady na pozycję wartości niematerialnych, które w sprawozdaniach finansowych za poprzedzające lata obrotowe lub w śródrocznych raportach finansowych zostały ujęte przez jednostkę sporządzającą sprawozdania finansowe w ciężar rachunku zysków i strat, nie powinny w terminie późniejszym być aktywowane jako cena nabycia lub koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych.

PÓŹNIEJSZE NAKŁADY

60. Nakłady na składnik wartości niematerialnych, ponoszone po jego nabyciu lub wytworzeniu, powinny być ujęte jako koszt w momencie ich poniesienia, chyba że:

- a) jest prawdopodobne, że nakłady te umożliwią wytwarzanie przez składnik aktywów przyszłych korzyści ekonomicznych przekraczających pierwotnie oszacowane korzyści osiągnane z tego składnika; oraz
- b) nakłady można ustalić i przyporządkować do danego składnika aktywów w sposób wiarygodny.

Jeżeli powyższe warunki są spełnione, późniejsze nakłady powinny zwiększyć cenę nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika wartości niematerialnych ⁽¹⁾.

61. Późniejsze nakłady na ujęty już składnik wartości niematerialnych są ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat, jeśli nakłady te są niezbędne do utrzymania pierwotnie oszacowanych korzyści możliwych do osiągnięcia z tego składnika. Z charakteru wartości niematerialnych wynika, że w wielu przypadkach niemożliwe jest ustalenie, czy prawdopodobne jest, aby późniejsze nakłady spowodowały podwyższenie czy utrzymanie poziomu korzyści ekonomicznych, które jednostka gospodarcza uzyska z tych aktywów. 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.
62. Zgodnie z ust. 51 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 gospodarczą we własnym zakresie) są zawsze ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat, co zapobiega ujmowaniu wartości firmy wytworzonej przez jednostkę.

WYCENA NASTĘPUJĄCA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU*Podjęcie wzorcowe*

63. 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.

Dopuszczone podejście alternatywne

64. Po początkowym ujęciu składnik wartości niematerialnych wykazuje się w wartości przeszacowanej odpowiadającej jego wartości godziwej na dzień przeszacowania, pomniejszonej o dotychczasowe umorzenie i łączną kwotę dotychczasowych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Dla celów przeszacowania zgodnie z niniejszym standardem wartość godziwą należy ustalić poprzez odniesienie do aktywnego rynku. Przeszacowania powinny być dokonywane na tyle regularnie, aby wartość bilansowa nie różniła się istotnie od wartości, jaka zostałaby ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej na dzień bilansowy.
65. Dopuszczone podejście alternatywne nie pozwala na:
- a) przeszacowanie wartości niematerialnych, które uprzednio nie zostały ujęte jako aktywa; ani na
 - b) początkowe ujęcie wartości niematerialnych według wartości innej niż cena nabycia lub koszt wytworzenia.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-6 „Koszty modyfikacji dotychczasowego oprogramowania komputerowego”.

66. Dopuszczone podejście alternatywne stosowane 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 (patrz: ust. 54), dopuszczone podejście alternatywne może zostać zastosowane do całego składnika aktywów. Ponadto dopuszczone podejście alternatywne może zostać zastosowane do składnika wartości niematerialnych, który został nabyty w drodze dotacji państwowej lub subsydiów i ujęty w wartości symbolicznej opłaty (patrz: ust. 33).
67. Istnienie aktywnego rynku na składnik wartości niematerialnych o cechach opisanych w ust. 7 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. I wreszcie, ceny często nie są udostępniane do publicznej wiadomości.
68. 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 niestabilne wahania wartości godziwej, co stanowi o konieczności dokonania corocznego przeszacowania. Takie częste przeszacowania nie są konieczne w przypadku występowania nieznacznych wahań wartości godziwej.
69. Jeśli składnik wartości niematerialnych został przeszacowany, umorzenie do dnia przeszacowania jest:
- przekształcane proporcjonalnie do zmiany wartości bilansowej brutto składnika aktywów, tak aby wartość bilansowa po przeszacowaniu zrównała się z jego wartością przeszacowaną; lub
 - odliczane od wartości bilansowej brutto składnika aktywów, a jego wartość netto jest przekształcana do wartości przeszacowanej składnika aktywów.
70. Jeśli składnik wartości niematerialnych został przeszacowany, wszystkie pozostałe aktywa z tej samej grupy powinny również zostać przeszacowane, chyba że brak jest aktywnego rynku na te aktywa.
71. Grupę wartości niematerialnych stanowi zbiór aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania w działalności jednostki gospodarczej. 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.
72. Jeśli składnik wartości niematerialnych należący do grupy przeszacowanych wartości niematerialnych nie może zostać przeszacowany, ponieważ nie istnieje aktywny rynek na ten składnik aktywów, należy wykazać go w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.
73. Jeśli ustalanie wartości godziwej przeszacowanego składnika wartości niematerialnych poprzez odniesienie do aktywnego rynku przestało być możliwe, za wartość bilansową tego składnika należy przyjąć jego wartość przeszacowaną na dzień ostatniego przeszacowania dokonanego na podstawie aktywnego rynku, pomniejszoną o dotychczasowe umorzenie i łączną kwotę dotychczasowych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.
74. 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 „Utrata wartości aktywów”.
75. Jeśli określenie wartości godziwej składnika aktywów poprzez odniesienie do aktywnego rynku staje się możliwe na dzień następnej wyceny, od tego dnia stosuje się dopuszczone podejście alternatywne.

76. Jeśli wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych wzrosła na skutek przeszacowania, wzrost ten powinien zostać odniesiony bezpośrednio na kapitał własny i ujęty w pozycji kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny. Nadwyżkę z tytułu przeszacowania należy ująć jako przychód do wysokości spadku wartości z tytułu przeszacowania tego samego składnika aktywów, który został uprzednio ujęty w ciężar rachunku zysków i strat.
77. Jeśli wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych uległa obniżeniu na skutek przeszacowania, spadek wartości powinien zostać ujęty w ciężar rachunku zysków i strat. Spadek wartości z tytułu przeszacowania powinien jednak bezpośrednio zmniejszyć kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny do wysokości kapitału rezerwowego z aktualizacji wyceny odnoszącego się do tego samego składnika aktywów.
78. Łączna nadwyżka z przeszacowania ujęta w kapitale rezerwowym z aktualizacji wyceny, zaliczona do kapitału własnego, może zostać przeniesiona bezpośrednio na nie podzielony zysk lat ubiegłych, gdy nadwyżka ta zostanie zrealizowana. Cała nadwyżka może zostać zrealizowana w momencie zbycia lub wycofania z użytkowania składnika aktywów. Jednakże część nadwyżki może zostać zrealizowana jeszcze w czasie, gdy składnik aktywów jest użytkowany przez jednostkę. W takim przypadku kwota zrealizowanej nadwyżki stanowi różnicę między amortyzacją liczoną od przeszacowanej wartości bilansowej składnika aktywów a amortyzacją obliczoną od kosztu historycznego tego składnika aktywów. Przeniesienia z kapitału rezerwowego z tytułu aktualizacji wyceny na nie podzielony zysk lat ubiegłych dokonuje się z pominięciem rachunku zysków i strat.

AMORTYZACJA

Okres amortyzacji

79. Podlegająca amortyzacji wartość składnika wartości niematerialnych powinna zostać równomiernie rozłożona na przestrzeni jak najbardziej prawidłowo oszacowanego okresu jego użytkowania. Przyjmuje się założenie, które jednak w pewnych warunkach może być odrzucone, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych nie przekroczy dwudziestu lat, od momentu, gdy składnik jest gotowy do użycia. Amortyzację należy rozpocząć w momencie, gdy składnik aktywów jest gotowy do użycia.
80. W miarę czerpania korzyści ekonomicznych ze składnika wartości niematerialnych, obniża się wartość bilansową składnika aktywów w celu odzwierciedlenia tego procesu. Osiągane jest to poprzez systematyczne odpisywanie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia lub przeszacowanej wartości składnika aktywów, pomniejszonych o wartość końcową, w ciężar kosztów w ciągu okresu użytkowania składnika aktywów. Amortyzację nalicza się niezależnie od tego, czy nastąpił – na przykład – wzrost wartości godziwej składnika aktywów, lub wzrost jego wartości odzyskiwalnej. Określając długość okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych, należy wziąć pod uwagę wiele czynników obejmujących między innymi:
- oczekiwane wykorzystanie składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą oraz to, czy składnik aktywów mógłby być wydajnie zarządzany przez inny zespół zarządzający;
 - typowe cykle produkcyjne 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 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;
 - poziom nakładów na utrzymanie niezbędnych do uzyskania oczekiwanych przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów oraz możliwość i zamiar zapewnienia przez jednostkę gospodarczą takiego poziomu tych nakładów;
 - 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
 - to, czy okres użytkowania składnika aktywów jest zależny od okresu użytkowania innych aktywów jednostki gospodarczej.

81. 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.
82. Zazwyczaj szacunki okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych są tym mniej wiarygodne im dłuższy jest okres użytkowania. Niniejszy standard przyjmuje, że wątpliwe jest, aby okres użytkowania wartości niematerialnych przekroczył dwadzieścia lat.
83. Niekiedy mogą istnieć przekonujące dowody na to, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych będzie konkretnie określonym przedziałem, dłuższym niż dwadzieścia lat. W takich przypadkach odrzuca się założenie, że okres użytkowania nie przekracza dwudziestu lat, a jednostka gospodarcza:
- amortyzuje składnik wartości niematerialnych przez jak najbardziej prawidłowo oszacowany okres użytkowania;
 - szacuje wartość odzyskiwalną składnika wartości niematerialnych co najmniej raz do roku w celu stwierdzenia, czy nie nastąpiła utrata wartości aktywów powodująca konieczność ujęcia odpisu aktualizującego (patrz: ust. 99); oraz
 - ujawnia przyczyny, dla których odrzucono powyższe założenie oraz podaje przesłanki, które odegrały znaczącą rolę w ustaleniu okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych [patrz: ust. 111 lit. a)].

Przykłady

- A. Jednostka gospodarcza nabyła wyłączne prawo wytwarzania energii hydroelektrycznej na okres sześćdziesięciu lat. Koszty wytwarzania energii hydroelektrycznej są znacznie niższe od kosztów pozyskiwania energii z alternatywnych źródeł. Oczekuje się, że w regionie geograficznym wokół elektrowni wystąpi popyt na znaczące ilości energii z tej elektrowni przez co najmniej sześćdziesiąt lat.
- Jednostka gospodarcza amortyzuje prawo wytwarzania energii na przestrzeni sześćdziesięciu lat, chyba że pojawią się dowody na to, że okres użytkowania będzie krótszy.
- B. Jednostka gospodarcza nabyła wyłączne prawo obsługi płatnej autostrady przez trzydzieści lat. Nie planuje się budowy alternatywnych tras przejazdu na terenie obsługiwanym przez autostradę. Oczekuje się, że autostrada będzie użytkowana przez co najmniej trzydzieści lat.
- Jednostka gospodarcza amortyzuje prawo obsługi płatnej autostrady przez trzydzieści lat, chyba że pojawią się dowody na to, że okres użytkowania będzie krótszy.
84. Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych może być bardzo długi, ale zawsze jest skończony. Niepewność stanowi uzasadnienie dla ostrożnego oszacowania okresu użytkowania, ale nie uzasadnia wybrania okresu użytkowania, który byłby nierealistycznie krótki.
85. Jeśli kontrola nad przyszłymi korzyściami ekonomicznymi ze składnika wartości niematerialnych pozyskana została w formie tytułu prawnego, który został przyznany na czas ograniczony, okres użytkowania składnika wartości niematerialnych nie powinien przekroczyć okresu, na który jednostka gospodarcza posiada tytuł prawny, chyba, że:
- tytuł prawny jest odnawialny; oraz
 - jego odnowienie jest praktycznie pewne.
86. 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 gospodarcza kontroluje dostęp do tych korzyści. Okresem użytkowania jest krótszy spośród okresów określonych przez te czynniki.
87. Poniższe czynniki między innymi wskazują na to, że odnowienie tytułu prawnego jest praktycznie pewne:
- wartość godziwa składnika wartości niematerialnych nie obniża się w miarę zbliżania się terminu upływu ważności, lub nie obniża się o więcej niż o koszt odnowienia odnoszącego się doń tytułu prawnego;

- b) istnieją dowody (w miarę możliwości oparte na dotychczasowych doświadczeniach) na to, że dojdzie do odnowienia tytułu prawnego; oraz
- c) istnieją dowody na to, że dojdzie do spełnienia warunków niezbędnych do uzyskania odnowienia tytułu prawnego (jeśli takie warunki zostały postawione).

Metoda amortyzacji

- 88. Stosowana metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać sposób konsumowania korzyści ekonomicznych osiągniętych ze składnika aktywów. Przy braku możliwości wiarygodnego określenia sposobu konsumowania tych korzyści, należy zastosować metodę liniową. Odpisy amortyzacyjne za każdy okres powinny być ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat, chyba że inny Międzynarodowy Standard Rachunkowości dopuszcza lub nakłada obowiązek zaliczenia ich do wartości bilansowej innego składnika aktywów.
- 89. 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, która prowadziłaby do powstania niższej kwoty umorzenia niż ma to miejsce w przypadku amortyzacji metodą liniową.
- 90. 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, nie dając zatem podstaw do uznania ich za koszt. 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 (patrz: MSR 2 „Zapasy”).

Wartość końcowa

- 91. Należy przyjąć, że wartość końcowa składnika wartości niematerialnych będzie wynosiła 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.
- 92. Podlegającą amortyzacji wartość składnika aktywów ustala się po odjęciu jego wartości końcowej. Wartość końcowa różna od zera oznacza, że jednostka gospodarcza przewiduje zbycie składnika wartości niematerialnych przed zakończeniem okresu jego ekonomicznie uzasadnionego okresu użytkowania.
- 93. Przy przyjęciu podejścia wzorcowego 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. W terminie późniejszym nie dokonuje się zwiększeń wartości końcowej z tytułu zmian cen lub wartości ewidencyjnej. W razie przyjęcia dopuszczonego podejścia alternatywnego, na dzień każdego przeszacowania składnika aktywów na nowo szacuje się jego wartość końcową z zastosowaniem cen dominujących na dany dzień.

Weryfikacja okresu amortyzacji i metody amortyzacji

- 94. Okres i metoda amortyzacji powinny być weryfikowane co najmniej na koniec każdego roku obrotowego. Jeśli oczekiwany okres użytkowania składnika aktywów różni się znacząco od poprzednich szacunków, należy odpowiednio zmienić okres amortyzacji. Jeśli nastąpiła znacząca zmiana oczekiwanego sposobu rozłożenia w czasie korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów, należy zmienić metodę amortyzacji, aby odzwierciedlić tę zmianę. Takie zmiany należy ująć jako zmiany szacunków księgowych zgodnie z MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”, korygując odpis amortyzacyjny bieżącego i przyszłych okresów.

95. W trakcie użytkowania składnika wartości niematerialnych może okazać się, że szacunek okresu użytkowania nie jest odpowiedni. Na przykład okres użytkowania może zostać wydłużony na skutek poniesionych w terminie późniejszym nakładów, które poprawiają stan składnika aktywów, prowadząc do osiągnięcia pierwotnie oszacowanych korzyści przekraczających pierwotne oceny. Ponadto ujęcie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości może także wskazywać na potrzebę zmiany okresu amortyzacji.
96. W miarę upływu czasu rozłożenie w czasie przyszłych korzyści ekonomicznych uzyskiwanych przez jednostkę gospodarczą 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.

MOŻLIWOŚĆ ODZYSKANIA WARTOŚCI BILANSOWEJ – ODPISY AKTUALIZUJĄCE Z TYTUŁU UTRATY WARTOŚCI

97. Aby ustalić, czy nastąpiła utrata wartości składnika wartości niematerialnych, jednostka gospodarcza stosuje MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Standard ten wyjaśnia sposób, w jaki jednostka gospodarcza weryfikuje wartości bilansowe swoich aktywów, jak ustala wartość odzyskiwalną składnika aktywów i kiedy ujmuje się lub odwraca odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.
98. MSR 22 (zaktualizowany w 1998 r.) „Połączenie jednostek gospodarczych” stanowi, że jeśli strata spowodowana utratą wartości powstanie przed końcem pierwszego rocznego okresu obrotowego następującego po nabyciu składnika wartości niematerialnych w transakcji połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia, odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości jest ujmowany jako korekta zarówno kwoty przypisanej składnikowi wartości niematerialnych jak i wartości firmy (ujemnej wartości firmy) ustalonej na dzień przejęcia. Jeśli jednak odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości dotyczy konkretnych zdarzeń lub zmian okoliczności następujących po dniu przejęcia, jest ujmowany zgodnie z MSR 36, a nie jako korekta wartości przypisanej do wartości firmy (ujemnej wartości firmy) ustalonej na dzień przejęcia.
99. Poza spełnieniem niżej podanych wymogów zawartych w MSR 36 „Utrata wartości aktywów” jednostka gospodarcza powinna oszacować wartość odzyskiwalną następujących wartości niematerialnych, co najmniej na koniec każdego roku obrotowego, nawet jeśli nie istnieją przesłanki świadczące o tym, że nastąpiła utrata wartości składnika aktywów:
- a) składnika wartości niematerialnych, który nie jest jeszcze gotowy do użycia; oraz
 - b) składnika wartości niematerialnych, który jest amortyzowany przez okres przekraczający dwadzieścia lat, począwszy od dnia, w którym składnik aktywów był gotowy do użycia.
- Wartość odzyskiwalną należy ustalić zgodnie z MSR 36 i odpowiednio ująć odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.
100. Zdolność składnika wartości niematerialnych do wytwarzania przyszłych korzyści ekonomicznych, które pozwolą na odzyskanie jego ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, zwykle obarczona jest dużą dozą niepewności, aż do czasu gdy składnik aktywów staje się gotowy do użytkowania. W związku z tym niniejszy standard nakłada na jednostkę gospodarczą wymóg sprawdzenia co najmniej raz do roku, czy nie nastąpiła utrata wartości składnika wartości niematerialnych, który nie jest jeszcze gotowy do użycia.
101. Czasami trudno jest określić, czy nastąpiła utrata wartości składnika wartości niematerialnych, ponieważ – między innymi – nie zawsze istnieją oczywiste dowody utraty przydatności. Trudność ta pojawia się przede wszystkim wówczas, gdy okres użytkowania składnika aktywów jest długi. W konsekwencji niniejszy standard wymaga jako minimum - corocznego wyliczenia wartości odzyskiwalnej składnika wartości niematerialnych, jeśli jego okres użytkowania, od momentu gotowości do użycia, przekracza dwadzieścia lat.
102. Wymóg corocznego sprawdzania, czy nie nastąpiła utrata wartości składnika wartości niematerialnych stosuje się zawsze, gdy aktualnie oszacowany całkowity okres użytkowania składnika aktywów przekracza dwadzieścia lat od momentu, gdy staje się on gotowy do użycia. W związku z tym, jeśli przy początkowym ujęciu składnika wartości niematerialnych oszacowano, że jego okres użytkowania będzie krótszy od dwudziestu lat, ale oczekuje się, że ze względu na poniesione w terminie późniejszym nakłady, jego okres użytkowania został wydłużony do ponad dwudziestu lat licząc od momentu, gdy jest on gotowy do użycia, jednostka gospodarcza sprawdza, czy nie nastąpiła utrata wartości, zgodnie z wymogiem zawartym w ust. 99 b) i dodatkowo ujawnia informacje zgodnie z wymogiem zawartym w ust. 111 a).

WYCOFANIE Z UŻYTKOWANIA I ZBYCIE

103. Należy zaprzestać ujmowania składnika wartości niematerialnych (usunąć go z bilansu) w momencie zbycia lub wówczas, gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych z jego użytkowania i następującego po nim zbycia.
104. Zyski i straty powstające z tytułu wycofania z użytkowania lub zbycia składnika wartości niematerialnych powinny zostać ustalone w kwocie różnicy między wpływami netto ze sprzedaży i wartością bilansową składnika aktywów oraz powinny być ujęte jako przychód lub koszt w rachunku zysków i strat.
105. Jeśli składnik wartości niematerialnych jest wymieniany na podobny składnik aktywów w okolicznościach opisanych w ust. 35, cena nabycia nabytego składnika aktywów odpowiada wartości bilansowej zbytego składnika aktywów, co nie powoduje powstania zysku lub straty.
106. Składnik wartości niematerialnych, który jest wycofany z użytkowania i przeznaczony do zbycia, jest wykazywany w wartości bilansowej ustalonej na dzień, w którym dany składnik aktywów został wycofany z użytkowania. Co najmniej raz do roku, na koniec każdego roku obrotowego, jednostka gospodarcza przeprowadza test sprawdzający, czy nie nastąpiła utrata wartości zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów” i odpowiednio ujmuje odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.

UJAWNIANIE INFORMACJI

Kwestie ogólne

107. W sprawozdaniu finansowym należy ujawnić następujące informacje w podziale na grupy wartości niematerialnych, stosując rozróżnienie na wartości niematerialne wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie i pozostałe wartości niematerialne:
- a) okresy użytkowania lub stosowane stawki amortyzacji;
 - b) stosowane metody amortyzacji;
 - c) wartość bilansową brutto i umorzenie (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 transakcji połączenia jednostek gospodarczych,
 - ii) wycofanie z użytkowania i zbycie,
 - iii) zwiększenia lub zmniejszenia w ciągu okresu wynikające z przeszacowania zgodnie z ust. 64, 76 i 77 oraz z odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości lub ich odwrócenia ujętych bezpośrednio w kapitale własnym zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów” (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) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości odwrócone w ciągu okresu w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 36 (jeżeli występowały),
 - vi) amortyzację za dany okres,
 - vii) różnice kursowe z przeliczenia sprawozdań finansowych jednostek zagranicznych, oraz
 - viii) pozostałe zmiany wartości bilansowej w ciągu okresu.

Nie jest wymagane ujawnianie danych porównawczych.

108. Grupę wartości niematerialnych stanowi zespół aktywów o podobnym charakterze i wykorzystaniu w działalności jednostki gospodarczej. Do przykładów odrębnych grup można zaliczyć:
- znaki towarowe (produktów);
 - tytuły czasopism i tytuły wydawnicze;
 - oprogramowanie komputerowe;
 - licencje i franchising;
 - prawa autorskie, patenty i inne przemysłowe prawa własności, prawa operacyjne i związane ze świadczeniem usług;
 - receptury, formuły, modele, projekty i prototypy; oraz
 - wartości niematerialne w toku wytwarzania.
- Wyżej wymienione grupy dzieli się na mniejsze (łączy w większe), jeśli przyczynia się to do dostarczenia informacji bardziej przydatnych dla użytkowników sprawozdań finansowych.
109. Oprócz informacji wymaganych zgodnie z ust. 107 lit. e) ppkt iii)–v) na temat wartości niematerialnych, które utraciły wartość, jednostka gospodarcza ujawnia informacje wymagane przez MSR 36.
110. Zgodnie z MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości” jednostka gospodarcza ujawnia informacje o charakterze i skutkach zmian szacunków księgowych, 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:
- okresu amortyzacji;
 - metody amortyzacji; lub
 - wartości końcowych.
111. Ponadto w sprawozdaniu finansowym należy ujawnić:
- powody dla których odrzucono założenie, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych nie powinien przekraczać dwudziestu lat od momentu, w którym składnik był gotowy do użycia, jeśli dany składnik wartości niematerialnych jest amortyzowany przez okres dłuższy niż dwadzieścia lat. Przytaczając te powody, jednostka gospodarcza powinna opisać przesłanki, które odegrały znaczącą rolę w ustaleniu okresu użytkowania składnika aktywów;
 - opis, wartość bilansową i pozostały okres amortyzacji każdego pojedynczego składnika wartości niematerialnych, który jest istotny z punktu widzenia sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej jako całości;
 - w przypadku wartości niematerialnych nabytych w drodze dotacji lub subsydiów państwowych i początkowo ujętych w wartości godziwej (patrz: ust. 33):
 - wartość godziwą początkowo ujętą w odniesieniu do tych aktywów,
 - ich wartość bilansową, oraz
 - czy późniejsza wycena bilansowa jest zgodna z podejściem wzorcowym czy dopuszczonym podejściem alternatywnym;
 - istnienie i wartości bilansowe wartości niematerialnych, do których tytuł prawny jednostki gospodarczej podlega ograniczeniom oraz wartości bilansowe wartości niematerialnych stanowiących zabezpieczenie zobowiązań; oraz
 - kwotę zobowiązań do nabycia w przyszłości wartości niematerialnych.
112. Opisując przesłanki, które odegrały znaczącą rolę w ustaleniu okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych amortyzowanego przez okres dłuższy od dwudziestu lat, jednostka gospodarcza bierze pod uwagę listę czynników zawartych w ust. 80.

Wartości niematerialne wykazywane zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym

113. Jeśli wartości niematerialne wykazywane są w wartościach przeszacowanych, należy ujawnić 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, jeśli przeszacowane wartości niematerialne byłyby wykazywane zgodnie z podejściem wzorcowym opisanym w ust. 63; oraz
 - b) kwotę kapitału rezerwowego z aktualizacji wyceny, który 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).
114. Dla celów prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym może okazać się konieczne połączenie grup przeszacowanych aktywów w większe grupy. Tym niemniej nie łączy się aktywów w większe grupy, jeśli spowodowałoby to, że w tej samej grupie wartości niematerialnych znalazłyby się aktywa, których wycena przeprowadzana jest zgodnie z podejściem wzorcowym oraz dopuszczonym podejściem alternatywnym.

Nakłady na prace badawcze i rozwojowe

115. W sprawozdaniu finansowym należy ujawnić sumę nakładów na prace badawcze i rozwojowe, ujętych w ciągu okresu jako koszt w rachunku zysków i strat.
116. Na nakłady na prace badawcze i rozwojowe składają się wszystkie nakłady, które można bezpośrednio przyporządkować czynnościom badawczym lub rozwojowym lub takie, które w rozsądny i spójny sposób mogą być przypisane takim czynnościom (patrz: ust. 54–55 zawierające wytyczne odnoszące się do nakładów, które należy uwzględnić dla celów ujawniania informacji zgodnie z ust. 115).

Pozostałe informacje

117. Podanie poniższych informacji jest zalecane, choć nie obowiązkowe:
- a) opis wszelkich składników wartości niematerialnych w pełni zamortyzowanych, które nadal są użytkowane; oraz
 - b) krótki opis znaczących wartości niematerialnych kontrolowanych przez jednostkę gospodarczą, ale nieujętych jako aktywa, ponieważ nie spełniały kryteriów dotyczących ujmowania, zawartych w niniejszym standardzie albo zostały nabyte lub wytworzone zanim niniejszy standard wszedł w życie.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

118. W dniu, w którym niniejszy standard wchodzi w życie (lub w dniu jego zastosowania, jeśli jest on wcześniejszy), należy zastosować go w sposób określony w poniższych tabelach. W przypadkach różnych od przypadków uwzględnionych w tabelach, niniejszy standard należy zastosować z mocą wsteczną, chyba że jest to ze względów praktycznych niewykonalne.
119. Z poniższych tabel wynika wymóg zastosowania standardu z mocą wsteczną zawsze wtedy, gdy jest to konieczne w celu usunięcia składnika, który przestał spełniać kryteria pozwalające na zaliczenie go do aktywów w myśl niniejszego standardu, lub jeśli poprzednio przeprowadzona wycena składnika wartości niematerialnych była sprzeczna z zasadami ustanowionymi w niniejszym standardzie (dotyczy to na przykład wartości niematerialnych, które nigdy nie były amortyzowane lub były przeszacowane, ale bez odniesienia do aktywnego rynku). W innych przypadkach nakazuje się lub – w niektórych wypadkach – dopuszcza stosowanie wymogów dotyczących ujmowania i amortyzacji w odniesieniu do przeszłości.

120. Skutki zastosowania standardu w dniu jego wejścia w życie (lub wcześniej) należy ująć zgodnie z MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”, czyli jako korektę bilansu otwarcia niepodzielonego zysku lat ubiegłych najwcześniejszego prezentowanego okresu (MSR 8 podejście wzorcowe) lub jako zysk lub stratę netto bieżącego okresu (MSR 8 dopuszczone podejście alternatywne).
121. W pierwszym rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z niniejszym standardem, jednostka gospodarcza powinna ujawnić informację o przyjętych przepisach przejściowych, o ile przepisy przejściowe przewidują możliwość wyboru.

Przepisy przejściowe – Ujmowanie

Okoliczności

Wymogi

- | | |
|---|--|
| 1. Pozycja wartości niematerialnych była ujęta jako oddzielny składnik aktywów – niezależnie od tego, czy zaliczono ją do wartości niematerialnych czy też nie – oraz na dzień wejścia w życie niniejszego standardu (lub na dzień zastosowania standardu, jeśli jest on wcześniejszej), pozycja nie odpowiada definicji lub nie spełnia kryteriów dotyczących ujęcia jako składnik wartości niematerialnych. | |
| a) Pozycja została nabyta w transakcji połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia. | <ul style="list-style-type: none"> i) Przenieść pozycję do wartości firmy (ujemnej wartości firmy) powstałej w wyniku tego samego przejęcia, oraz ii) skorygować z mocą wsteczną wartość firmy (ujemną wartość firmy) ustaloną na dzień przejęcia, tak jak gdyby pozycja ta zawsze była wliczona do wartości firmy (ujemnej wartości firmy) ustalonej na dzień przejęcia. Na przykład jeśli wartość firmy była ujęta jako składnik aktywów i była amortyzowana, należy oszacować wartość umorzenia, jaka zostałaby ujęta, gdyby pozycja ta została włączona do wartości firmy na dzień przejęcia oraz odpowiednio skorygować wartość bilansową wartości firmy. |
| b) Pozycja nie została nabyta w ramach połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia (na przykład została ona oddzielnie zakupiona lub wytworzona przez jednostkę we własnym zakresie). | Wyliminować pozycję (usunąć z bilansu). |
| 2. Pozycja wartości niematerialnych była ujęta jako oddzielny składnik aktywów – niezależnie od tego, czy zaliczono ją do wartości niematerialnych czy też nie – oraz na dzień wejścia w życie niniejszego standardu (lub na dzień zastosowania standardu, jeśli jest on wcześniejszej), pozycja nie odpowiada definicji i spełnia kryteria dotyczące ujęcia jako wartości niematerialnych. | |
| a) Pozycja początkowo została ujęta w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. | Zaliczyć pozycję do wartości niematerialnych. Zakłada się, że początkowo ujęta cena nabycia lub koszt wytworzenia tego składnika aktywów zostały ustalone prawidłowo. Porównać przepisy przejściowe dotyczące wyceny dokonywanej po nabyciu lub wytworzeniu oraz amortyzacji zgodnie z okolicznościami 4 i 5, przywołanymi poniżej. |
| b) Pozycja początkowo została ujęta w wartości różnej od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. | <ul style="list-style-type: none"> i) Zaliczyć pozycję do wartości niematerialnych, oraz ii) ponownie oszacować wartość bilansową tego składnika aktywów w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia – lub w wartości przeszacowanej, po początkowym ujęciu w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia – pomniejszonym o umorzenie ustalone zgodnie z niniejszym standardem. <p>Jeśli nie można ustalić ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych, wyliminować ten składnik aktywów (usunąć z bilansu).</p> |

3. Na dzień wejścia w życie niniejszego standardu (lub na dzień zastosowania standardu, jeśli jest on wcześniejszy), pozycja odpowiada definicji i spełnia kryteria dotyczące ujęcia jako składnika wartości niematerialnych, ale poprzednio nie była ujęta jako składnik aktywów.
- a) Składnik wartości niematerialnych został nabyty w transakcji połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia i stanowił część ujętej (na dzień przejęcia) wartości firmy.
- Zaleca się ujęcie składnika wartości niematerialnych, lecz nie jest to obowiązkowe. Jeśli ujmuje się składnik wartości niematerialnych, należy:
- wycenić wartość bilansową składnika aktywów w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia (lub w wartości przeszacowanej) pomniejszonych o umorzenie ustalone zgodnie z niniejszym standardem, oraz
 - skorygować z mocą wsteczną wartość firmy ujętą na dzień przejęcia, tak jak gdyby ten składnik wartości niematerialnych nigdy nie był wliczony do wartości firmy ujętej na dzień przejęcia. Na przykład jeśli wartość firmy była ujęta jako składnik aktywów i była amortyzowana, należy oszacować wpływ, jaki będzie miało wydzielenie tego składnika wartości niematerialnych na amortyzację wartości firmy oraz odpowiednio skorygować wartość bilansową wartości firmy.
- b) Składnik wartości niematerialnych nie został nabyty w transakcji połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia i stanowił część ujętej (na dzień przejęcia) wartości firmy.
- Nie należy ujmować składnika wartości niematerialnych.

Przepisy przejściowe – Amortyzacja składnika wartości niematerialnych wykazywanego zgodnie z podejściem wzorcowym

Okoliczności	Wymogi
4. Składnik aktywów poprzednio nie był amortyzowany, lub przyjęto odpisy amortyzacyjne równe zero.	Przekształcić wartość bilansową składnika aktywów, tak jak gdyby umorzenie było zawsze ustalone zgodnie z niniejszym standardem.
5. Składnik aktywów był poprzednio amortyzowany. Umorzenie ustalone zgodnie z niniejszym standardem jest różne od poprzednio ustalonego umorzenia (ponieważ okres amortyzacji i/lub metoda amortyzacji są różne).	Nie przekształcać wartości bilansowej tego składnika wartości niematerialnych w związku z różnicami występującymi między dotychczasowym umorzeniem a umorzeniem wyliczonym zgodnie z niniejszym standardem. Amortyzować pozostałą wartość bilansową składnika aktywów w ciągu pozostałego okresu użytkowania, ustalonego zgodnie z niniejszym standardem (tzn. wszelkie zmiany są traktowane jako zmiana szacunków księgowych – patrz: ust. 94).

Przepisy przejściowe – Przeszacowanie wartości niematerialnych

Okoliczności	Wymogi
6. Składnik wartości niematerialnych był wykazywany w wartości przeszacowanej, której wysokość nie została ustalona poprzez odniesienie do aktywnego rynku.	
a) Istnieje aktywny rynek na dany składnik aktywów.	Na dzień wejścia w życie niniejszego standardu (lub w na dzień zastosowania niniejszego standardu, jeśli jest on wcześniejszy) należy dokonać przeszacowania wartości składnika aktywów odnosząc się do aktywnego rynku.
b) Nie istnieje aktywny rynek na dany składnik aktywów.	<ol style="list-style-type: none"> Wyeliminować skutki wszelkich przeszacowań, oraz Ustalić wartość bilansową składnika aktywów w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o ustalone zgodnie z niniejszym standardem.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

122. Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeśli jednostka gospodarcza stosuje niniejszy standard przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się przed 1 lipca 1999 r., powinna:
- ujawnić ten fakt; oraz
 - zastosować jednocześnie MSR 22 (zaktualizowany w 1998 r.) „Połączenie jednostek gospodarczych” oraz MSR 36 „Utrata wartości aktywów”.
123. Niniejszy standard zastępuje:
- MSR 4 „Amortyzacja” w części dotyczącej amortyzacji wartości niematerialnych; oraz
 - MSR 9 „Koszty prac badawczych i rozwojowych”.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 40**Nieruchomości inwestycyjne**

Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości został zatwierdzony przez Zarząd KMSR (IASB) w marcu 2000 r. i stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2001 r. i później.

Niniejszy standard zastępuje MSR 25 „Inwestycje” w zakresie rachunkowości nieruchomości inwestycyjnych. Wycofanie MSR 25 następuje z datą wejścia w życie niniejszego standardu.

Na mocy MSR 41 „Rolnictwo” w styczniu 2001 r. zmianie uległ ust. 3. Zaktualizowany tekst zaczyna obowiązywać przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2003 r. i później.

WPROWADZENIE

- MSR 40 określa podejście księgowe do nieruchomości inwestycyjnych oraz wymogi dotyczące ujawniania odnośnych informacji. Standard zaczyna obowiązywać przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2001 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.
- Standard zastępuje poprzednio obowiązujące wymogi określone w MSR 25 „Inwestycje”. Zgodnie z MSR 25 jednostka gospodarcza mogła wybierać między różnymi podejściami księgowymi do nieruchomości inwestycyjnych (cena nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszony o odpisy amortyzacyjne – zgodnie z podejściem wzorcowym określonym w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”, przeszacowanie połączone z amortyzacją – zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym określonym w MSR 16, cena nabycia lub koszt wytworzenia, pomniejszone o odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości – zgodnie z MSR 25 lub przeszacowanie – zgodnie z MSR 25). Wycofanie MSR 25 następuje z datą wejścia w życie niniejszego standardu.
- Nieruchomość inwestycyjna została zdefiniowana jako nieruchomość (grunt, budynek, część budynku lub oba te elementy), które właściciel lub leasingobiorca w leasingu finansowym traktuje jako źródło przychodów z czynszów lub utrzymuje w posiadaniu ze względu na przyrost jej wartości, względnie obie te korzyści, przy czym nieruchomość taka nie jest:
 - wykorzystywana przy produkcji, dostawach towarów, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych; ani też
 - przeznaczona na sprzedaż w ramach zwykłej działalności jednostki.

4. Standard nie dotyczy:
- a) nieruchomości zajmowanych przez właściciela (czyli nieruchomości utrzymywanych w posiadaniu w celu wykorzystania ich przy produkcji, dostawach towarów, świadczeniu usług, lub czynnościach administracyjnych) – wykazywanych zgodnie z MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub w wartości przeszacowanej, pomniejszonej o późniejsze odpisy amortyzacyjne,
 - b) nieruchomości przeznaczonych na sprzedaż w ramach zwykłej działalności – wykazywanych w niższej wartości spośród ceny nabycia lub kosztu wytworzenia i wartości netto możliwej do uzyskania zgodnie z MSR 2 „Zapasy”;
 - c) nieruchomości będących 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 i zaczyna obowiązywać niniejszy standard. Jednak niniejszy standard ma zastosowanie do istniejącej już nieruchomości, która poddawana jest zabiegom adaptacyjnym mającym na celu dalsze jej używanie jako nieruchomości inwestycyjnej;
 - d) praw nabytych przez leasingobiorcę w leasingu operacyjnym – objętych zakresem MSR 17 „Leasing”;
 - e) aktywów biologicznych powiązanych z gruntem, na którym prowadzi się działalność rolniczą omówioną przez MSR 41 „Rolnictwo”;
 - f) praw do złóż mineralnych w zakresie prowadzenia badań i wydobycia minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego i podobnych nieodnawialnych zasobów naturalnych.
5. Standard umożliwia jednostkom gospodarczym wybór pomiędzy:
- a) modelem wartości godziwej: nieruchomość inwestycyjna powinna być wyceniana w wartości godziwej, a zmiany wartości godziwej powinny być ujęte w rachunku zysków i strat; a
 - b) modelem ceny nabycia. Model ceny nabycia odpowiada podejściu wzorcowemu określone w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”: nieruchomość inwestycyjna powinna być wyceniana według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne (minus łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości). Jednostka gospodarcza, która wybiera model ceny nabycia, powinna ujawnić wartość godziwą swoich nieruchomości inwestycyjnych.
6. Model wartości godziwej różni się od modelu opartego na przeszacowaniu, na którego stosowanie Zarząd pozwolił już w przypadku niektórych aktywów niefinansowych. Zgodnie z modelem opartym na przeszacowaniu zwiększenia wartości bilansowej powyżej wartości opartej na cenie nabycia/kosztach wytworzenia, są ujmowane jako kapitał z aktualizacji wyceny. Natomiast w modelu wartości godziwej wszystkie zmiany wartości godziwej ujmują się w rachunku zysków i strat.
7. Jest to pierwszy raz kiedy Zarząd zaproponował wprowadzenie wymogu stosowania modelu rachunkowości opartego na wartości godziwej w stosunku do aktywów niefinansowych. Listy z uwagami do projektu E64 pokazały, że chociaż wiele osób popiera ten krok, to jednak wielu innych komentatorów nadal ma istotne koncepcyjne (teoretyczne) i praktyczne zastrzeżenia co do rozszerzania zakresu stosowania modelu wartości godziwej na aktywa niefinansowe. Niektórzy także uważają, że część rynków nieruchomości nie jest wystarczająco dojrzała, aby model wartości godziwej mógł funkcjonować w zadowalający sposób. Ponadto niektórzy są także zdania, że opracowanie ścisłej (rygorystycznej) definicji nieruchomości inwestycyjnej jest niemożliwe, a to w praktyce uniemożliwia obecnie wprowadzenie wymogu stosowania modelu wartości godziwej.
8. Z powyższych przyczyn Zarząd uznał, że na obecnym etapie, ze względów praktycznych, niemożliwe jest wprowadzenie wymogu stosowania modelu wartości godziwej do nieruchomości inwestycyjnych. Jednocześnie Zarząd uważa, że pożądane jest udzielenie pozwolenia na stosowanie modelu wartości godziwej. Ta ewolucyjna zmiana pozwoli podmiotom sporządzającym sprawozdania finansowe oraz użytkownikom sprawozdań finansowych na zdobycie większego doświadczenia w pracy z modelem wartości godziwej, pozostawiając jednocześnie czas na to, by niektóre rynki nieruchomości mogły osiągnąć większą dojrzałość.

9. Standard wymaga, aby jednostka gospodarcza stosowała wybrany model do wszystkich należących do niej nieruchomości inwestycyjnych. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości z jednego modelu na drugi, należy dokonywać tylko wówczas, gdy zmiana ta zapewni bardziej właściwą prezentację. Standard stwierdza, że jest wysoce nieprawdopodobne, aby taka sytuacja zaistniała dla zamiany modelu wartości godziwej na model ceny nabycia.
10. W wyjątkowych przypadkach jednostka gospodarcza nabywająca nieruchomość inwestycyjną (lub zaliczająca dany obiekt do nieruchomości inwestycyjnych po zakończeniu jego budowy lub dostosowywania, czy też po zmianie sposobu jego użytkowania) może dysponować bezsprzecznymi dowodami na to, że nie będzie w stanie wiarygodnie i regularnie ustalać wartości godziwej. Standard wymaga, aby w takich przypadkach jednostka gospodarcza wyceniała nieruchomości inwestycyjne zgodnie z podejściem wzorcowym MSR 16, aż do czasu zbycia tej nieruchomości inwestycyjnej. Należy przyjąć, że wartość końcowa takiej nieruchomości wynosi zero. Jednostka gospodarcza, która wybrała model wartości godziwej, wycenia wszystkie należące do niej nieruchomości inwestycyjne w wartości godziwej.
11. Załącznik A zawiera schemat decyzyjny podsumowujący sposób, w jaki jednostka gospodarcza ustala, czy powinna zastosować MSR 40 (w przypadku nieruchomości inwestycyjnych), MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” (w przypadku nieruchomości zajmowanych przez właściciela lub nieruchomości, która jest w trakcie budowy lub dostosowywania do przyszłego użytkowania jako nieruchomości inwestycyjnej), czy też MSR 2 „Zapasy” (w przypadku nieruchomości przeznaczonej na sprzedaż w ramach zwykłej działalności).
12. Załącznik B „Uzasadnienie wniosków” podsumowuje przyczyny, dla których Zarząd przyjął wymogi określone w MSR 40.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	366
Zakres	367
Definicje	367
Ujmowanie	369
Początkowa wycena	370
Późniejsze nakłady	370
Wycena następująca po początkowym ujęciu	370
Model wartości godziwej	371
Brak możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej	373
Model ceny nabycia	373
Przeniesienia	374
Zbycie	375
Ujawnianie informacji	376
Model wartości godziwej i model ceny nabycia	376
Model wartości godziwej	376
Model ceny nabycia	377

Przepisy przejściowe	378
Model wartości godziwej	378
Model ceny nabycia	378
Data wejścia w życie	379

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Celem niniejszego standardu jest określenie podejścia księgowego do nieruchomości inwestycyjnych oraz informacji, które należy ujawnić na ich temat.

ZAKRES

1. Niniejszy standard powinien być stosowany do ujmowania i wyceny nieruchomości inwestycyjnych oraz ujawniania informacji na ich temat.
2. Niniejszy standard reguluje między innymi kwestię wyceny w sprawozdaniu finansowym leasingobiorcy nieruchomości inwestycyjnych będących przedmiotem leasingu finansowego oraz wycenę w sprawozdaniu finansowym leasingodawcy nieruchomości inwestycyjnych będących przedmiotem leasingu operacyjnego. Niniejszy standard nie zajmuje się kwestiami uregulowanymi w MSR 17 „Leasing”, w tym:
 - a) podziałem leasingu na finansowy i operacyjny;
 - b) ujmowaniem przychodu uzyskanego z leasingu nieruchomości inwestycyjnych (patrz również: MSR 18 „Przychody”);
 - c) wyceną ujętych w sprawozdaniu finansowym leasingobiorcy nieruchomości będących przedmiotem leasingu operacyjnego;
 - d) wyceną ujętych w sprawozdaniu finansowym leasingodawcy nieruchomości będących przedmiotem leasingu finansowego;
 - e) ujmowaniem transakcji leasingu zwrotnego; oraz
 - f) ujawnianiem informacji na temat leasingów finansowych i operacyjnych.
3. Standard nie ma zastosowania do:
 - a) aktywów biologicznych połączonych z gruntem związanym z działalnością rolniczą (patrz: MSR 41 „Rolnictwo”); oraz
 - b) praw do złóż mineralnych w zakresie prowadzenia badań i wydobycia minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego i podobnych nieodnawialnych zasobów naturalnych.

DEFINICJE

4. W niniejszym standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Nieruchomość inwestycyjna to nieruchomość (grunt, budynek, lub część budynku lub też 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 towarów, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych; ani też

- 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 towarów, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych.

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

Cena nabycia lub koszt wytworzenia to kwota zapłaconej gotówki lub jej ekwiwalentów lub też wartość godziwa innej formy zapłaty za składnik aktywów wniesionej w chwili jego zakupu lub wytworzenia.

Wartość bilansowa to wartość, w jakiej składnik aktywów ujęty jest w bilansie.

5. 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 gospodarczej. To właśnie odróżnia nieruchomość inwestycyjną od nieruchomości zajmowanej przez właściciela. Produkcja, dostawy towarów, 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 towarów czy świadczeniu usług. Do nieruchomości zajmowanych przez właściciela stosuje się MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”.
6. 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 czasu w ramach zwykłej działalności jednostki;
- b) grunt, którego przyszłe użytkowanie pozostaje aktualnie nieokreślone. (Jeżeli jednostka gospodarcza nie określiła, że będzie użytkowała grunt jako nieruchomość zajmowaną przez właściciela, lub po krótkim okresie czasu przeznaczy go na sprzedaż w ramach zwykłej działalności gospodarczej, to uznaje się, że grunt ten jest utrzymywany w posiadaniu ze względu na wzrost jego wartości);
- c) budynek, którego jednostka gospodarcza jest właścicielem (lub nabyty przez jednostkę sprawozdawczą w ramach leasingu finansowego), oddany przez jednostkę w leasing operacyjny na podstawie jednej lub większej liczby umów; oraz
- d) budynek, który obecnie jest wakuujący, a który został przeznaczony do oddania w leasing operacyjny na podstawie jednej lub większej liczby umów.
7. Do pozycji, które nie są nieruchomościami inwestycyjnymi i w związku z tym nie są objęte zakresem niniejszego standardu, zalicza się na przykład:
- a) nieruchomości przeznaczonej na sprzedaż w ramach zwykłej działalności jednostki lub nieruchomości w trakcie budowy lub dostosowywania z przeznaczeniem na sprzedaż, na przykład nieruchomości zakupionej wyłącznie w celu zbycia w bliskiej przyszłości lub w celu dostosowania i odsprzedaży;
- b) nieruchomości w trakcie budowy lub dostosowywania, nad którą prace prowadzone są na zlecenie osób trzecich (patrz: MSR 11 „Umowy o budowę”);
- c) nieruchomości zajmowanej przez właściciela (patrz: MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”), w tym także (między innymi) nieruchomości utrzymywanej w posiadaniu z myślą o przyszłym wykorzystaniu jej jako nieruchomości zajmowanej przez właściciela, nieruchomości przeznaczonej do dostosowania i późniejszego użytkowania jako nieruchomości zajmowanej przez właściciela, nieruchomości zajmowanej przez pracowników (niezależnie od tego, czy pracownicy płacą czynsz w wysokościach stawek rynkowych czy też nie) oraz oczekującej na zbycie nieruchomości zajmowanej przez właściciela;
- d) nieruchomość w trakcie budowy lub dostosowywania, która ma być w przyszłości traktowana jako nieruchomość inwestycyjna. Do takiej nieruchomości stosuje się MSR 16 do czasu zakończenia budowy lub dostosowywania, kiedy to taka nieruchomość staje się nieruchomością inwestycyjną, do której 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 (patrz: ust. 52).

8. 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 towarów, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych. Dla celów księgowych należy potraktować części te rozdzielnie, jeżeli można je oddzielnie sprzedać (lub wyleasingować je oddzielnie w leasingu finansowym). Jeżeli części te nie mogłyby być oddzielnie sprzedane, nieruchomość można traktować jako nieruchomości inwestycyjne, pod warunkiem że jedynie nieznaczna jej część jest wykorzystywana w produkcji, dostawach towarów, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych.
9. W pewnych przypadkach jednostka gospodarcza udostępniająca nieruchomość świadczy dodatkowe usługi na rzecz podmiotów wynajmujących nieruchomość. Jeżeli usługi te są stosunkowo nieznacznym elementem w skali całokształtu przedsięwzięcia, jednostka gospodarcza zalicza taki obiekt do nieruchomości inwestycyjnych. Jest tak na przykład, gdy właściciel biurowca świadczy na rzecz najemców usługi dotyczące ochrony i utrzymania obiektu.
10. W niektórych przypadkach świadczone usługi stanowią bardziej znaczący element przedsięwzięcia. Dla przykładu, w przypadku gdy jednostka gospodarcza 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.
11. Niekiedy problematyczne jest określenie, czy dodatkowe usługi są na tyle znaczące, aby uniemożliwić zaliczenie nieruchomości do nieruchomości inwestycyjnych. Dla przykładu właściciel hotelu zleca niekiedy część czynności osobom trzecim na podstawie kontraktów menedżerskich. Warunki takich kontraktów menedżerskich mogą znacznie różnić się między sobą. Na jednym biegunie spektrum różnych możliwości znajduje się sytuacja, gdy właściciel jest w praktyce tylko biernym inwestorem. Natomiast drugą skrajnością jest sytuacja, gdy właściciel po prostu podzleca wykonanie części codziennych czynności, nie pozbywając się jednak znaczącego ryzyka wahań przepływów środków pieniężnych towarzyszącego funkcjonowaniu hotelu.
12. Określenie, czy dana nieruchomość może zostać zaliczona do nieruchomości inwestycyjnych, wymaga subiektywnej oceny. Jednostka powinna zatem opracować kryteria umożliwiające przeprowadzanie spójnych ocen na podstawie definicji nieruchomości inwestycyjnej oraz dodatkowych wytycznych zawartych w ust. od 5–11. Ustęp 66 lit. a) zobowiązuje jednostkę gospodarczą do ujawnienia tych kryteriów, jeżeli sklasyfikowanie nieruchomości jest trudne.
13. Zgodnie z MSR 17 „Leasing” leasingobiorca nie wykazuje w aktywach nieruchomości wziętych w leasing operacyjny. Z tego względu leasingobiorca nie traktuje swojego udziału w takiej nieruchomości jako nieruchomości inwestycyjnej.
14. W niektórych przypadkach nieruchomość należąca do jednostki gospodarczej jest oddana w leasing i zajmowana przez jednostkę dominującą danej jednostki lub inną jednostkę zależną. Wówczas nieruchomość nie może być zaliczona do nieruchomości inwestycyjnych w sprawozdaniu skonsolidowanym grupy kapitałowej, do której należy dana jednostka, ponieważ nieruchomość ta z punktu widzenia całej grupy jest nieruchomością zajmowaną przez właściciela. Tym niemniej z perspektywy pojedynczej jednostki gospodarczej, będącej właścicielem nieruchomości, można zaliczyć ją do nieruchomości inwestycyjnych, pod warunkiem spełnienia kryteriów określonych w definicji zawartej w ust. 4. Z tego też względu leasingodawca nieruchomości w jednostkowym sprawozdaniu finansowym wykazuje ją jako nieruchomość inwestycyjną.

UJMOWANIE

15. Nieruchomość inwestycyjna powinna być ujęta w aktywach wtedy i tylko wtedy, gdy:
 - a) uzyskanie przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z tą nieruchomością jest prawdopodobne; oraz
 - b) można wiarygodnie wycenić jej cenę nabycia lub koszt wytworzenia.
16. Określenie tego, czy pierwsze kryterium uprawniające do ujęcia danej nieruchomości zostało spełnione, wymaga oceny prawdopodobieństwa uzyskania przyszłych korzyści ekonomicznych na podstawie dowodów dostępnych na dzień początkowego ujęcia nieruchomości. Natomiast spełnienie drugiego warunku jest zazwyczaj łatwe, ponieważ w transakcji wymiany dokumenty potwierdzające nabycie zawierają określenie ceny nabycia przedmiotu transakcji.

POCZĄTKOWA WYCENA

17. Nieruchomość inwestycyjna powinna być początkowo wyceniona według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Przy początkowej wycenie uwzględnia się koszty przeprowadzenia transakcji.
18. Na cenę nabycia nieruchomości składa się cena zakupu powiększona o wszelkie koszty bezpośrednio związane z transakcją zakupu. Do takich bezpośrednio związanych kosztów zalicza się na przykład opłaty za obsługę prawną, podatek od zakupu nieruchomości i pozostałe koszty transakcji.
19. Kosztem wytworzenia nieruchomości zbudowanej przez jednostkę gospodarczą jest jej koszt ustalony na dzień zakończenia budowy i przystosowania do użytkowania. Do tego momentu niedokończona nieruchomość wyceniana jest zgodnie z MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”. Z dniem zakończenia budowy nieruchomość staje się nieruchomością inwestycyjną i ma zastosowanie niniejszy standard (patrz: poniższe ust. 51 lit. e) i ust. 59).
20. Ceny nabycia klub 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, sile roboczej i innych zasobach zużytych w trakcie budowy i dostosowywania nieruchomości.
21. Jeżeli płatność za nieruchomość jest odroczone, jej ceną nabycia będzie równowartość ceny płatnej w gotówce. Różnica między ceną gotówkową a dokonaną płatnością obciąża koszty finansowe w okresie trwania kredytu.

PÓŹNIEJSZE NAKŁADY

22. Późniejsze nakłady na nieruchomość inwestycyjną, która została już ujęta w sprawozdaniu finansowym, powinny zwiększyć jej wartość bilansową, jeżeli prawdopodobne jest, że w wyniku poniesienia tych nakładów jednostka uzyska w przyszłości korzyści ekonomiczne związane z tą nieruchomością w wymiarze przewyższającym pierwotnie oszacowane korzyści. Wszystkie pozostałe późniejsze nakłady powinny obciążać koszty okresu, w którym zostały poniesione.
23. Sposób ujęcia nakładów poniesionych po nabyciu nieruchomości zależy od okoliczności, które uwzględniono w momencie początkowego ujęcia nieruchomości i jej pierwotnej wyceny. Jeżeli przy ustalaniu wartości bilansowej uwzględniono już fakt, iż w przyszłości nastąpi związana z nią utrata korzyści ekonomicznych, to wówczas późniejsze nakłady służące odzyskaniu przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z tą nieruchomością, są aktywowane. Dzieje się tak również wtedy, gdy przy ustalaniu ceny zakupu nieruchomości wzięto pod uwagę to, że w przyszłości jednostka będzie musiała ponieść wydatki w celu doprowadzenia nieruchomości do stanu umożliwiającego jej użytkowanie. Przykładem takiej sytuacji jest zakup budynku wymagającego remontu. Wówczas późniejsze nakłady zwiększają wartość bilansową nieruchomości.

WYCENA NASTĘPUJĄCA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU

24. Jednostka gospodarcza powinna wybrać jedną metodę wyceny: model wartości godziwej opisany w ust. od 27–49 lub model ceny nabycia opisany w ust. 50, a następnie stosować wybraną metodę wobec wszystkich należących do niej nieruchomości inwestycyjnych.
25. MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości” określa, że można dobrowolnie zmienić zasadę rachunkowości pod warunkiem, że zapewni ona bardziej właściwą prezentację zdarzeń lub transakcji w sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej. Jest bardzo mało prawdopodobne, aby zmiana modelu wartości godziwej na model ceny nabycia uczyniła prezentację bardziej właściwą.
26. Niniejszy standard nakłada na wszystkie jednostki gospodarcze wymóg ustalania wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnych albo dla celów wyceny (model wartości godziwej), albo – ujawnienia informacji (model ceny nabycia). Zaleca się, choć nie wprowadza takiego wymogu, aby ustalając wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnych, jednostka gospodarcza korzystała z usług wykwalifikowanego rzeczoznawcy, który posiada niedawno uzyskane doświadczenia w zakresie wyceny nieruchomości inwestycyjnych o podobnym charakterze i podobnej lokalizacji.

Model wartości godziwej

27. Po początkowym ujęciu jednostka gospodarcza, która wybierze model wyceny w wartości godziwej, powinna wyceniać w wartości godziwej wszystkie nieruchomości inwestycyjne, za wyjątkiem sytuacji, o których mowa w ust. 47.
28. Zysk lub strata wynikająca ze zmiany wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej wpływa na zysk lub stratę netto w okresie, w którym nastąpiła zmiana.
29. Z reguły wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej równa się jej wartości rynkowej. Wartość godziwą ustala się na poziomie najbardziej prawdopodobnej ceny możliwej do uzyskania na rynku na dzień bilansowy, zakładając jednocześnie, że wymiana odbywałaby się na warunkach określonych w definicji wartości godziwej. Jest to zatem najlepsza, racjonalna cena, jaką mógłby uzyskać sprzedający, będąca zarazem najbardziej korzystną ceną, jaką mógłby – jak można racjonalnie oczekiwać – zapłacić nabywca. Dokonując szacunku, 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 leasing zwrotny, inne szczególne warunki czy koncesje przyznane przez stronę jakkolwiek powiązaną ze sprzedażą.
30. Ustalając wartość godziwą, nie uwzględnia się też kosztów transakcji, które jednostka gospodarcza może ponieść w chwili sprzedaży lub innej formy zbycia wycenianej nieruchomości.
31. Wartość godziwa ma odzwierciedlać rzeczywistą sytuację rynkową i okoliczności wymiany właśnie na dzień bilansowy, a nie na dzień wcześniejszy ani późniejszy od dnia bilansowego.
32. Szacunek wartości godziwej przeprowadza się na konkretny dzień. Ponieważ sytuacja na rynku może się zmieniać, taka wartość szacunkowa może stać się niewłaściwa lub nieprawidłowa w innym terminie. W definicji wartości godziwej przyjmuje się, że wymiana w ramach umowy i jej zakończenie 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 zakończenie różniłyby się od siebie.
33. 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 przyszłych umów leasingowych, przyjmując że zaangażowane strony byłyby dobrze poinformowane, zainteresowane zawarciem hipotetycznej transakcji i dokonywały oceny w świetle aktualnych warunków rynkowych.
34. 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 posiadają stosowną wiedzę na temat charakteru i cech danej nieruchomości inwestycyjnej, jej faktycznego i potencjalnego wykorzystania oraz stanu tej nieruchomości na dzień bilansowy.
35. Zainteresowany nabywca posiada motywację do zakupu, ale nie jest do niego zmuszony. Taki nabywca nie jest przesadnie zainteresowany zakupem, ani zdeterminowany do zakupu za wszelką cenę. Taki nabywca dokonuje zakupu w świetle realiów aktualnej sytuacji rynkowej i zgodnie z aktualnie określonymi oczekiwaniami wobec rynku, a nie na wymyślnym, ani hipotetycznym rynku, którego istnienia nie można by udowodnić ani przewidzieć. Znajdujący się w powyższej sytuacji nie zapłaciłby ceny wyższej od ceny, którą dyktuje rynek. Natomiast aktualny posiadacz nieruchomości inwestycyjnej współtworzy ten rynek.
36. Zainteresowany sprzedawca nie wykazuje nadmiernego zainteresowania sprzedażą, nie działa pod przymusem, nie musi sprzedawać 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 cenę, jaką można uzyskać na otwartym rynku, po przeprowadzeniu odpowiednich działań marketingowych, niezależnie od tego, ile taka cena wyniesie. Konkretna sytuacja rzeczywistego właściciela nieruchomości inwestycyjnej nie ma tutaj znaczenia, ponieważ tzw. „zainteresowany sprzedawca” jest hipotetycznym właścicielem takiej nieruchomości.
37. Wyrażenie „po przeprowadzeniu odpowiednich działań marketingowych” oznacza, że nieruchomość inwestycyjna została we właściwy sposób zaprezentowana na rynku, czyli w sposób, który pozwala na sprzedaż po najkorzystniejszej cenie, jakiej uzyskania można się realistycznie spodziewać. Czas, przez który oferta sprzedaży jest prezentowana potencjalnym odbiorcom, może się zmieniać w zależności od warunków panujących na różnych rynkach, ale musi być na tyle długi, aby oferta sprzedaży nieruchomości inwestycyjnej trafiła do stosownej liczby potencjalnych nabywców. Zakłada się, że okres ten kończy się przed dniem bilansowym.

38. 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.
39. Zwykle 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.
40. Przy braku aktualnych cen pochodzących z aktywnego rynku, tak jak to zostało opisane w ust. 39, jednostka gospodarcza bierze pod uwagę informacje z różnych źródeł, takich jak:
- a) aktualne ceny występujące na aktywnym rynku nieruchomości o innym charakterze, będących w innym stanie i inaczej zlokalizowanych (lub będących przedmiotem umów leasingu o odmiennych warunkach lub też będących przedmiotem innych umów) – po dokonaniu korekty uwzględniającej istnienie tych różnic;
 - b) 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
 - c) projekcje zdyskontowanego przepływu środków pieniężnych oparte na wiarygodnych szacunkach przyszłych przepływów środków pieniężnych, z uwzględnieniem warunków zawartych we wszystkich podpisanych umowach leasingu, innych umowach oraz – jeżeli jest to możliwe – dowody zewnętrzne (takie jak aktualne rynkowe ceny najmu podobnych obiektów, tak samo zlokalizowanych i będących w takim samym stanie) oraz dyskontując wartość tego przepływu z zastosowaniem przelicznika odzwierciedlającego rynkową ocenę stopnia niepewności, jaki wiąże się z uzyskaniem przepływów środków pieniężnych oraz terminem realizacji tych przepływów.
41. W pewnych przypadkach analiza różnych źródeł informacji przytoczonych w powyższym ust. może prowadzić do różnych wniosków odnośnie wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej. Jednostka gospodarcza powinna wówczas przeanalizować przyczyny różnic, aby ustalić najbardziej wiarygodną wartość godziwą znajdującą się we względnie zawężonym przedziale racjonalnych wartości.
42. W wyjątkowych przypadkach jednostka gospodarcza nabywająca nieruchomość inwestycyjną (lub zaliczająca dany obiekt do nieruchomości inwestycyjnych po zakończeniu jego budowy lub dostosowywania, czy też po zmianie sposobu jego wykorzystania) może dysponować bezsprzecznymi dowodami na to, że duże zróżnicowanie szacunków tak dalece utrudnia określenie prawdopodobieństwa urzeczywistnienia poszczególnych wartości, że ustalenie jednej kwoty na określenie wartości godziwej przestaje być użyteczne. Może to oznaczać, że nie ma możliwości wiarygodnego i regularnego ustalania wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej (patrz: ust. 47).
43. Wartość godziwa nie jest tym samym, co wartość użytkowa zdefiniowana w MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Wartość godziwa odzwierciedla zarówno stan wiedzy i szacunki uczestników rynku, jak i czynniki charakteryzujące uczestników rynku. Natomiast wartość użytkowa odzwierciedla stan wiedzy i szacunki danej jednostki gospodarczej oraz inne związane z tą jednostką czynniki, które mogą być specyficzne tylko dla niej i nie mieć żadnego znaczenia dla innych jednostek gospodarczych. Wartość godziwa nie odzwierciedla między innymi:
- a) dodatkowej wartości wynikającej ze stworzenia portfela nieruchomości o różnych lokalizacjach;
 - b) efektu synergii zachodzącej między nieruchomością inwestycyjną a innymi aktywami jednostki gospodarczej;
 - c) praw lub ograniczenia praw specyficznych wyłącznie dla aktualnego właściciela; oraz
 - d) korzyści lub obciążeń podatkowych charakterystycznych tylko dla sytuacji aktualnego właściciela.

44. Ustalając wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej, jednostka musi wystrzegać się podwójnego uwzględniania aktywów lub zobowiązań, które są ujmowane w bilansie jako oddzielne aktywa lub zobowiązania. Dla przykładu:
- 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 godziwą 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 gospodarcza nie ujmuje mebli jako oddzielnych składników aktywów; oraz
 - 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 zobowiązanie.
45. Określając wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej, nie uwzględnia się przyszłych nakładów na środki trwałe i wartości niematerialne służących ulepszeniu lub udoskonaleniu nieruchomości, ani też nie bierze się pod uwagę przyszłych korzyści, jakie zostaną ewentualnie uzyskane w wyniku poniesienia tych przyszłych nakładów.
46. W niektórych przypadkach jednostka gospodarcza może przypuszczać, że wartość bieżąca dokonywanych przez nią płatności związanych z nieruchomością inwestycyjną (za wyjątkiem płatności dotyczących ujętych zobowiązań finansowych) przewyższy wartość bieżącą odnośnych wpływów środków pieniężnych. Jednostka gospodarcza stosuje MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”, aby rozważyć ujęcie zobowiązania oraz ustalić sposób wyceny takiego zobowiązania.

Brak możliwości dokonania wiarygodnego ustalenia wartości godziwej

47. Przyjmuje się możliwe do odrzucenia założenie, że jednostka gospodarcza 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 gospodarcza 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 wyceny (na przykład projekcji zdyskontowanych przepływów środków pieniężnych). W takich przypadkach, wyceniając nieruchomości inwestycyjne, jednostka gospodarcza stosuje podejście wzorcowe określone w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”. Należy przyjąć, że wartość końcowa takiej nieruchomości inwestycyjnej wynosi zero. Jednostka gospodarcza powinna stosować MSR 16 aż do zbycia takiej nieruchomości inwestycyjnej.
48. W wyjątkowych przypadkach, gdy z wyżej wymienionych przyczyn jednostka gospodarcza zmuszona jest do wyceny konkretnej nieruchomości inwestycyjnej zgodnie z podejściem wzorcowym MSR 16, wszystkie pozostałe należące do niej nieruchomości inwestycyjne powinna wyceniać w wartości godziwej.
49. Jeżeli jednostka gospodarcza dotychczas wyceniała daną nieruchomość inwestycyjną w wartości godziwej, powinna nadal wyceniać ją w wartości godziwej aż do czasu zbycia tej nieruchomości (lub do czasu, gdy nieruchomość ta zostanie w całości 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

50. Po początkowym ujęciu nieruchomości jednostka gospodarcza, która wybrała model ceny nabycia, powinna wyceniać wszystkie należące do niej nieruchomości inwestycyjne zgodnie z podejściem wzorcowym określonym w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”, czyli według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne i odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.

PRZENIESIENIA

51. Przeniesienia poszczególnych nieruchomości do lub z nieruchomości inwestycyjnych należy dokonać tylko wówczas, gdy następuje zmiana sposobu ich użytkowania potwierdzona przez:
- a) rozpoczęcie użytkowania nieruchomości przez właściciela — w przypadku przeniesienia z nieruchomości inwestycyjnych do nieruchomości zajmowanej przez właściciela;
 - b) rozpoczęcia dostosowywania nieruchomości do sprzedaży — w przypadku przeniesienia z nieruchomości inwestycyjnych do zapasów;
 - c) zakończenie użytkowania nieruchomości przez jej właściciela — w przypadku przeniesienia nieruchomości zajmowanej przez właściciela do nieruchomości inwestycyjnych;
 - d) oddanie nieruchomości stronie trzeciej w leasing operacyjny — w przypadku przeniesienia z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych; oraz
 - e) zakończenie budowy i dostosowywania nieruchomości — w przypadku przeniesienia z nieruchomości w budowie (objętych zakresem MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”) na nieruchomości inwestycyjne.
52. Ustęp 51 lit. b) powyżej zobowiązuje jednostkę gospodarczą do przeniesienia nieruchomości inwestycyjnej do zapasów tylko wówczas, gdy następuje zmiana sposobu użytkowania danej nieruchomości, udowodniona poprzez rozpoczęcie dostosowywania nieruchomości do sprzedaży. Jeżeli jednostka gospodarcza 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 gospodarcza rozpoczyna adaptację gotowej już nieruchomości z intencją dalszego jej używania jako nieruchomości inwestycyjnej. Wówczas nieruchomość ta pozostaje nieruchomością inwestycyjną i nie jest przeklasyfikowana do nieruchomości zajmowanych przez właściciela na czas prowadzenia prac adaptacyjnych.
53. Ustępy 54–59 dotyczą zagadnień ujmowania i wyceny, które mają zastosowanie w sytuacji, gdy jednostka gospodarcza stosuje model wartości godziwej do należących do niej nieruchomości inwestycyjnych. Jeżeli jednostka gospodarcza stosuje model ceny nabycia, przeniesienia pomiędzy nieruchomościami inwestycyjnymi, nieruchomościami zajmowanymi przez właściciela i zapasami, nie powodują zmiany ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nieruchomości dla celów wyceny i ujawniania informacji.
54. W przypadku przeniesienia nieruchomości inwestycyjnej wykazywanej w wartości godziwej do nieruchomości zajmowanych przez właściciela lub do zapasów, cena nabycia lub koszt wytworzenia tej nieruchomości, które zostaną przyjęte dla celów jej ujęcia zgodnie z MSR 16 lub MSR 2, powinny równać się wartości godziwej tej nieruchomości ustalonej na dzień zmiany sposobu jej użytkowania.
55. Jeżeli nieruchomość zajmowana przez właściciela staje się nieruchomością inwestycyjną, która będzie wykazywana w wartości godziwej, jednostka gospodarcza powinna stosować MSR 16, aż do dnia zmiany sposobu użytkowania tej nieruchomości. Ustaloną na ten dzień różnicę między wartością bilansową tej nieruchomości, a jej wartością godziwą, jednostka gospodarcza powinna potraktować jako przeszacowanie w rozumieniu MSR 16.
56. Do dnia, w którym nieruchomość zajmowana przez właściciela staje się nieruchomością inwestycyjną wykazywaną w wartości godziwej, jednostka gospodarcza 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 jak przeszacowanie w rozumieniu MSR 16. Innymi słowy:
- a) wynikające z powyższego zmniejszenie dotychczasowej wartości bilansowej nieruchomości ujmuje się w zysku lub stracie netto danego okresu. W pierwszej kolejności do wysokości nadwyżki z aktualizacji wyceny danej nieruchomości, zmniejszenie to koryguje kapitał z aktualizacji wyceny; oraz

- b) wynikające z powyższego zwiększenie dotychczasowej wartości bilansowej nieruchomości:
- i) do wysokości, w jakiej zwiększenie to stanowi odwrócenie uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tej nieruchomości – zwiększenie ujmuje się w zysku lub straci netto danego okresu. Kwota ujęta w zysku lub stracie netto danego okresu 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;
 - ii) pozostała część zwiększenia zwiększa kapitały własne, pod pozycją kapitał z aktualizacji wyceny. Przy okazji późniejszego zbycia tej nieruchomości, nadwyżkę z tytułu aktualizacji wyceny można przenieść na nie podzielony zysk lat ubiegłych. Przeniesienie tej nadwyżki z kapitału z aktualizacji wyceny na nie podzielony zysk lat ubiegłych odbywa się z pominięciem rachunku zysków i strat.
57. 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 należy ująć w zysku lub stracie netto danego okresu.
58. Przeniesienia z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych, które będą wykazywane w wartości godziwej, traktuje się analogicznie do sprzedaży zapasów.
59. W chwili gdy jednostka gospodarcza zakończy budowę lub dostosowywanie we własnym zakresie nieruchomości inwestycyjnej, która będzie wykazywana w wartości godziwej, różnicę między ustaloną na ten dzień wartością godziwą tej nieruchomości a jej poprzednią wartością bilansową należy ująć w zysku lub stracie netto danego okresu.

ZBYCIE

60. Nieruchomość inwestycyjna powinna zostać usunięta z ksiąg (wyliminowana 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.
61. 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 „Przychody” w odniesieniu do ujmowania przychodów ze sprzedaży, jak również uwzględnia się odnośne wskazówki zawarte w Załączniku do MSR 18. Natomiast MSR 17 „Leasing” stosuje się w przypadku zbycia poprzez zawarcie umowy leasingu finansowego lub leasingu zwrotnego.
62. Zyski lub straty wynikające z wycofania z użytkowania lub zbycia nieruchomości inwestycyjnej powinny zostać ustalone jako różnica między przychodami netto ze sprzedaży a wartością bilansową danego składnika aktywów oraz powinny zostać ujęte jako przychód lub koszt w rachunku zysków i strat (chyba że MSR 17 „Leasing” wprowadza inny wymóg w przypadku leasingu zwrotnego).
63. Należną zapłatę za zbywaną nieruchomość inwestycyjną początkowo ujmuje się w wartości godziwej. 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 proporcjonalnie do upływu czasu i z uwzględnieniem efektywnej stopy zwrotu z tej należności.
64. Wobec zobowiązań, które po zbyciu nieruchomości inwestycyjnej nadal ciążyą na jednostce, jednostka gospodarcza stosuje MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” lub inne odpowiednie Międzynarodowe Standardy Rachunkowości.

UJAWNIANIE INFORMACJI

Model wartości godziwej i model ceny nabycia

65. Poniższe ujawnienia stosuje się dodatkowo, oprócz ujawnień wymaganych przez MSR 17 „Leasing”. Zgodnie z MSR 17 właściciel nieruchomości inwestycyjnej ujawnia informacje przewidziane dla leasingodawcy w leasingu operacyjnym. Również zgodnie z MSR 17 jednostka gospodarcza, która posiada nieruchomości inwestycyjne w leasingu finansowym ujawnia informacje na temat leasingu finansowego (w zakresie przewidzianym dla leasingobiorcy) oraz informacje na temat nieruchomości oddanych w leasing operacyjny (w zakresie przewidzianym dla leasingodawcy).
66. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić, co następuje:
- a) jeżeli sklasyfikowanie nieruchomości jest trudne (patrz: ust. 12) – opracowane przez jednostkę kryteria pozwalające na odróżnienie nieruchomości inwestycyjnych od nieruchomości zajmowanych przez właściciela i nieruchomości przeznaczonych na sprzedaż w ramach zwykłej działalności;
 - b) 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 należy ujawnić), ze względu na charakter nieruchomości i brak porównywalnych danych rynkowych;
 - c) na ile wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej (wyceniona i ujawniona w sprawozdaniu finansowym) wynika z ekspertyzy wydanej przez niezależnego rzeczoznawcę, posiadającego uznawane kwalifikacje zawodowe oraz legitymującego się niedawno uzyskanym doświadczeniem w wycenach nieruchomości inwestycyjnych o podobnej lokalizacji i zaliczanych do tej samej kategorii. Jeśli nie uzyskano takiej ekspertyzy, fakt ten należy ujawnić;
 - d) 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;
 - e) fakt istnienia i kwoty ograniczeń prawa do zbycia nieruchomości inwestycyjnej oraz uzyskania przychodu i zysku z tego tytułu; oraz
 - f) istotne zobowiązania umowne dotyczące zakupu, wybudowania lub dostosowywania nieruchomości inwestycyjnej oraz zobowiązania dotyczące napraw, utrzymania i ulepszenia (poprawy standardu) nieruchomości.

Model wartości godziwej

67. Oprócz informacji, których ujawnienie jest wymagane na mocy ust. 66, jednostka gospodarcza, która stosuje model wartości godziwej opisany w ust. 27–49, powinna dodatkowo ujawnić uzgodnienie wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnych z początku okresu z jej wartością godziwą z końca okresu, obrazujące (informacje porównawcze nie są wymagane):
- a) zwiększenia — ujawniane w podziale na zwiększenia wynikające z nabycia nowych nieruchomości i zwiększenia wynikające z aktywowanych późniejszych nakładów;
 - b) zwiększenia wynikające z nabycia nieruchomości w wyniku połączenia jednostek gospodarczych;
 - c) zbycia;

- d) kwotę netto zysków lub strat wynikających z korekt wyceny wartości godziwej;
 - e) kwotę netto różnic kursowych wynikających z przeliczenia sprawozdania finansowego podmiotu zagranicznego;
 - f) przeniesienia z i do zapasów oraz nieruchomości zajmowanych przez właściciela; oraz
 - g) inne zmiany.
68. W wyjątkowych przypadkach, gdy jednostka gospodarcza wycenia nieruchomości inwestycyjne zgodnie z podejściem wzorcowym określonym w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” (ze względu na brak możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej, patrz: ust. 47), w uzgodnieniu, którego ujawnienie jest wymagane na mocy poprzedniego ust., kwoty dotyczące tej nieruchomości inwestycyjnej powinny być ujawnione oddzielnie od kwot dotyczących innych nieruchomości inwestycyjnych. Ponadto jednostka gospodarcza powinna ujawnić:
- a) opis tej nieruchomości inwestycyjnej;
 - b) wyjaśnienie, dlaczego wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić;
 - c) jeżeli istnieje taka możliwość, przedział wartości szacunkowych w ramach którego z dużym prawdopodobieństwem znajduje się wartość godziwa tej nieruchomości inwestycyjnej; oraz
 - d) w momencie zbycia nieruchomości inwestycyjnej niewykazywanej w wartości godziwej:
 - i) fakt zbycia przez jednostkę gospodarczą nieruchomości inwestycyjnej niewykazywanej w wartości godziwej,
 - ii) wartość bilansową tej nieruchomości inwestycyjnej w momencie sprzedaży, oraz
 - iii) kwotę ujętego zysku lub ujętej straty z tego tytułu.

Model ceny nabycia

69. Oprócz informacji, których ujawnienie jest wymagane na mocy ust. 66, jednostka gospodarcza, która stosuje model ceny nabycia opisany w ust. 50, powinna ujawnić:
- a) zastosowane metody amortyzacji;
 - b) okresy użytkowania nieruchomości i zastosowane stawki amortyzacyjne;
 - c) wartość brutto i łączne, dotychczasowe odpisy amortyzacyjne (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, obrazujące (informacje porównawcze nie są wymagane):
 - 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 gospodarczych,
 - iii) 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 podmiotu zagranicznego,
 - vii) przeniesienia nieruchomości z i do zapasów oraz nieruchomości zajmowanych przez właściciela,
 - viii) inne zmiany; oraz
- e) wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej. W wyjątkowych sytuacjach opisanych w ust. 47, kiedy jednostka nie może wiarygodnie ustalić wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej jednostka powinna ujawnić:
- 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

70. Zgodnie z modelem wartości godziwej jednostka gospodarcza powinna uwzględnić skutki zastosowania niniejszego standardu na dzień jego wejścia w życie (lub wcześniej) poprzez skorygowanie bilansu otwarcia nie podzielonego wyniku lat ubiegłych w sprawozdaniu finansowym za okres, w którym po raz pierwszy zastosowała standard. Ponadto:
- a) jeżeli jednostka gospodarcza 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 ust. 4 oraz zgodnie z wytycznymi zawartymi w ust. 29–46), zaleca się, choć nie wprowadza wymogu, by jednostka:
 - i) skorygowała bilans otwarcia nie podzielonego zysku lat ubiegłych wykazany w najwcześniejszym prezentowanym okresie, w którym ujawniono w publicznie dostępnej formie takie wartości godziwe, oraz
 - ii) przeliczyła dane porównawcze za te okresy; oraz
 - b) jeżeli dotychczas jednostka gospodarcza nie ujawniała w publicznie dostępnej formie informacji opisanych w podpunkcie a), nie powinna przeliczać danych porównawczych oraz ujawnić powyższy fakt.
71. Podejście do zmian zasad (polityki) rachunkowości obowiązujące na mocy niniejszego standardu różni się zarówno od podejścia wzorcowego, jak i dopuszczonego podejścia alternatywnego określonego w MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”. MSR 8 wymaga przekształcenia informacji porównawczych (podejście wzorcowe) lub ujawnienia dodatkowych, przekształconych informacji porównawczych pro forma (dopuszczone podejście alternatywne), chyba że jest to niewykonalne ze względów praktycznych.
72. W chwili zastosowania przez jednostkę niniejszego standardu po raz pierwszy korekta bilansu otwarcia nie podzielonego zysku lat ubiegłych obejmuje także przeniesienie kwot odniesionych na kapitał z aktualizacji wyceny, w zakresie w jakim dotyczą one nieruchomości inwestycyjnej.

Model ceny nabycia

73. MSR 8 ma zastosowanie do wszystkich zmian zasad (polityki) rachunkowości, które dokonują się w chwili, gdy jednostka gospodarcza stosuje niniejszy standard po raz pierwszy i wybierze model ceny nabycia. Do skutków zmian zasad (polityki) rachunkowości zalicza się także przeniesienie kwot odniesionych na kapitał z aktualizacji wyceny.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

74. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2001 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jednostka gospodarcza, która zastosuje niniejszy standard w odniesieniu do okresów rozpoczynających się przed 1 stycznia 2001 r., powinna fakt ten ujawnić.
75. Niniejszy standard zastępuje MSR 25 „Inwestycje” w zakresie dotyczącym nieruchomości inwestycyjnych.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 41**Rolnictwo**

Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości został zatwierdzony przez Zarząd IASC w grudniu 2000 r. i stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2003 r. i później.

WPROWADZENIE

1. MSR 41 określa sposób księgowania, prezentację w sprawozdaniu finansowym oraz ujawnianie informacji na temat działalności rolniczej. Jest to zakres tematyczny nie ujęty dotąd w żadnym innym Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości. Działalność rolnicza polega na zarządzaniu przez jednostkę gospodarczą biologiczną przemianą przeznaczonych na sprzedaż zwierząt hodowlanych bądź roślin uprawnych – określanych jako aktywa biologiczne – w produkty rolnicze lub w inne aktywa biologiczne.
2. MSR 41 określa między innymi sposób księgowania aktywów biologicznych w okresie wzrostu, umniejszenia (degeneracji), produkcji i prokreacji oraz początkową wycenę produktów rolniczych dokonywaną w momencie zbiorów/pozyskania. Standard nakłada wymóg wyceniania aktywów biologicznych w wartości godziwej – pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą – od momentu początkowego ujęcia aż do momentu zbiorów/pozyskania, chyba że wartości godziwej nie można ustalić w wiarygodny sposób. MSR 41 nie zajmuje się jednak przetwarzaniem produktów rolniczych po zbiorach/pozyskaniu, czyli na przykład przetwarzaniem winogron w wino oraz wełny w przędzę.
3. Przyjmuje się założenie, że wiarygodne ustalenie wartości godziwej aktywów biologicznych jest możliwe. Założenie to może być jednak podważone tylko w momencie początkowego ujęcia aktywów biologicznych, dla których nie istnieją zacierpnięte z rynku ceny lub wartości, zaś alternatywne szacunki wartości godziwej uznaje się za wysoce niewiarygodne. W takiej sytuacji MSR 41 wymaga, aby jednostka gospodarcza wyceniła składnik aktywów biologicznych w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości. Gdy wiarygodna wycena wartości składnika aktywów biologicznych stanie się możliwa, jednostka powinna dokonać wyceny tego składnika w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą. W każdym przypadku jednostka gospodarcza powinna wycenić produkty rolnicze na moment ich zbioru w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą.
4. MSR 41 wymaga, aby zmiana wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą wpływała na zysk lub stratę netto okresu, w którym zmiana miała miejsce. W przypadku działalności rolniczej zmiana fizycznych cech zwierząt hodowlanych lub roślin uprawnych bezpośrednio zwiększa lub zmniejsza korzyści ekonomiczne jakie może uzyskać jednostka. Zgodnie z modelem rachunkowości odwołującym się do pojęcia transakcji i kosztu historycznego, jednostka posiadająca szkółkę leśną mogła nie wykazywać przychodu do momentu pierwszego wyrębu i sprzedaży, co nastąpi prawdopodobnie po 30 latach od momentu zasadzenia drzew. Natomiast zgodnie z modelem rachunkowości, który zakłada ujęcie i wycenę biologicznego wzrostu za pomocą wartości godziwej, zmiany wartości godziwej są wykazywane przez cały okres, od czasu zasadzenia drzew do ich wyrębu.

5. MSR 41 nie wprowadza żadnych nowych zasad dotyczących gruntów związanych z działalnością rolniczą. Odwołuje się natomiast do MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” oraz MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”, w zależności od tego, który standard ma zastosowanie w danych okolicznościach. MSR 16 nakłada wymóg wyceny gruntów w cenie nabycia pomniejszonej o zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości lub w wartości przeszacowanej. MSR 40 wymaga, aby grunty będące nieruchomościami inwestycyjnymi wyceniać w wartości godziwej lub w cenie nabycia pomniejszonej o zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości. Aktywa biologiczne, które są fizycznie połączone z gruntem (na przykład drzewa w sadzie owocowym), wycenia się oddzielnie od gruntu w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą.
6. MSR 41 wymaga, aby bezwarunkowa dotacja rządowa do aktywów biologicznych wycenianych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą była ujęta jako przychód dopiero wówczas, gdy stanie się należna. Jeżeli dotacja rządowa ma charakter warunkowy – także w sytuacji, gdy udzielenie dotacji jest uwarunkowane niepodejmowaniem przez jednostkę określonego rodzaju działalności rolniczej – jednostka powinna zaliczyć ją do przychodów dopiero w momencie spełnienia warunków, od których uzależnia się przyznanie dotacji. Jeżeli dotacja rządowa dotyczy składnika aktywów biologicznych wycenionego w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości, należy zastosować MSR 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej”.
7. MSR 41 stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2003 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.
8. Niniejszy standard nie wprowadza żadnych szczegółowych przepisów przejściowych. Przyjęcie przepisów niniejszego standardu zakłada księgowanie zgodne z MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”.
9. Załącznik A zawiera przykłady ilustrujące zastosowanie MSR 41. Załącznik B „Uzasadnienie wniosków” skrótowo wyjaśnia przyczyny przyjęcia przez Zarząd wymogów zawartych w MSR 41.

SPIS TREŚCI

	Ustępy
Cele	381
Zakres	381
Definicje	382
Definicje dotyczące rolnictwa	382
Definicje ogólne	382
Ujmowanie i wycena	383
Zyski i straty	385
Brak możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej	385
Dotacje rządowe	385
Prezentacja i ujawnianie informacji	386
Prezentacja	386
Ujawnianie informacji	386
Informacje ogólne	386
Dodatkowe informacje ujawniane na temat aktywów biologicznych, których wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić	388

Dotacje rządowe 388

Data wejścia w życie i przepisy przejściowe 388

Poszczególne zasady wydrukowane pogrubioną kursywą należy odczytywać w kontekście zawartych w niniejszym standardzie opisów i wskazówek dotyczących ich wdrażania, jak również w kontekście „Wstępu do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości”. Nie stosuje się Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do pozycji nieistotnych (patrz: ust. 12 „Wstępu”).

CELE

Celem niniejszego standardu jest określenie sposobu księgowania, prezentacji w sprawozdaniu finansowym oraz zakresu informacji ujawnianych na temat działalności rolniczej.

ZAKRES

1. Niniejszy standard powinien być stosowany przy księgowaniu poniższych elementów, o ile są one związane z działalnością rolniczą:
 - a) aktywów biologicznych;
 - b) produktów rolniczych wycenianych w chwili zbiorów/pozyskania; oraz
 - c) dotacji rządowych omówionych w ust. 34–35.
2. Niniejszy standard nie ma zastosowania do:
 - a) gruntów związanych z działalnością rolniczą (patrz: MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” oraz MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”); oraz
 - b) wartości niematerialnych związanych z działalnością rolniczą (patrz: 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 Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Niniejszy standard nie dotyczy więc przetwarzania produktów rolniczych po ich zbiorach/pozyskaniu, na przykład przetwarzania winogron w wino przez prowadzącego uprawę. 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
Produkt rolny	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:
- zdolność do zmiany: zwierzęta w hodowli i w chowie oraz rośliny uprawne mają zdolność do biologicznej przemiany;
 - 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
 - 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.
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 zaspokojone, 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 powinna ujmować składnik aktywów biologicznych lub produkty rolnicze tylko wówczas, gdy:
 - a) jednostka gospodarcza kontroluje składnik aktywów w wyniku przeszłych zdarzeń;
 - b) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka gospodarcza uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów; oraz
 - c) 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 powinien być wyceniony w momencie początkowego ujęcia oraz na każdy dzień bilansowy w kwocie szacunkowych kosztów związanych ze sprzedażą, z wyjątkiem sytuacji przedstawionej w ust. 30, kiedy wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić.
13. Produkty rolnicze zebrane/pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki gospodarczej należy wycenić 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, dla potrzeb MSR 2 „Zapasy” lub innego mającego zastosowanie Międzynarodowego Standardu Rachunkowości.
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 powinna wziąć 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, powinna posłużyć się ceną istniejącą na rynku, z którego zamierza skorzystać.

18. Jeżeli aktywny rynek nie istnieje, przy ustalaniu wartości godziwej jednostka powinna posłużyć się jednym lub kilkoma z poniższych wskaźników, o ile są one dostępne:
- najbardziej aktualnymi cenami transakcji rynkowych, pod warunkiem, że nie nastąpiły znaczące zmiany sytuacji gospodarczej między datą transakcji a dniem bilansowym;
 - cenami rynkowymi analogicznych aktywów, po odpowiednich korektach wynikających z różnic między aktywami; oraz
 - branżowymi jednostkami pomiarowymi takimi, jak na przykład wartość sadu owocowego wyrażona w ilości przypadającej na jedną paletę, buszlach, hektarach, lub wartość bydła rzeźnego wyrażona w kilogramach wagi żywej.
19. W niektórych przypadkach korzystanie ze źródeł informacji wymienionych w ust. 18 może prowadzić do wyciągnięcia rozbieżnych wniosków dotyczących wartości godziwej aktywów biologicznych lub produktów rolniczych. Jednostka powinna rozważyć 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 powinna 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 powinna 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 powinna uwzględniać 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 powinna uwzględnić 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 powinna zastosować założenia zgodne z tymi, które zostały przyjęte przy ustalaniu oczekiwanych przepływów środków pieniężnych, aby dzięki temu uniknąć efektu podwójnego zastosowania 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, należy uwzględnić 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, należy uwzględnić 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. Tym niemniej założenie to może zostać odrzucone tylko w momencie początkowego ujęcia aktywów biologicznych, dla których nie istnieją zaczerpnięte z rynku ceny lub wartości, przy czym alternatywne szacunki wartości godziwej uznaje się za wysoce niewiarygodne. W takiej sytuacji składnik aktywów biologicznych należy wycenić 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 powinna dokonać wyceny tego składnika w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą.
31. Założenie, o którym mowa w ust. 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, powinna aż do czasu jego sprzedaży kontynuować wycenę tego składnika w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą.
32. We wszystkich przypadkach jednostka gospodarcza powinna wyceniać 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 powinna uwzględnić 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 należy ująć 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 nie podejmowania określonej działalności rolniczej, jednostka powinna ująć 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 ujawnić jako przychodu aż do upływu pięcioletniego okresu. Jeżeli jednak warunki dotyczące dotacji rządowej przewidują możliwość zatrzymania części przyznaných środków w miarę upływu czasu, jednostka powinna ująć 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 (patrz: ust. 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 nie podejmowania 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.

PREZENTACJA I UJAWNIANIE INFORMACJI

Prezentacja

39. Wartość aktywów biologicznych powinna być wykazana w bilansie w odrębnej pozycji.

Ujawnianie informacji

Informacje ogólne

40. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić 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 powinna przedstawić opis wszystkich grup aktywów biologicznych.
42. Ujawnienie informacji, o którym mowa w ust. 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 powinna ujawnić zasadę przeprowadzenia takiego rozróżnienia.
44. Konsumpcyjne aktywa biologiczne to takie aktywa, które pozyskuje się jako produkty rolnicze bądź sprzedaje się je 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 zbiory/pozyskanie (w przypadku aktywów produkcyjnych).
46. Jeżeli poniższe informacje nie zostały ujawnione w opublikowanym sprawozdaniu finansowym jednostka gospodarcza powinna opisać:
 - a) rodzaj prowadzonej działalności dotyczącej każdej grupy aktywów biologicznych; oraz

- b) informacje wyrażone w poza finansowych 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 powinna ujawnić 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 powinna ujawnić ustaloną na moment zbiorów/pozyskania i pomniejszoną o koszty związane ze sprzedażą wartość godziwą produktów rolniczych zebranych w ciągu okresu.
- 49. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić:
 - a) istnienie oraz wartości bilansowe aktywów biologicznych, do których posiada ograniczony tytuł własności oraz wartości bilansowe aktywów stanowiących zabezpieczenie zobowiązań;
 - b) podjęte zobowiązania dotyczące rozbudowy bądź nabycia aktywów biologicznych; oraz
 - c) strategię zarządzania ryzykiem finansowym związanym z prowadzeniem działalności rolniczej.
- 50. Jednostka gospodarcza powinna przedstawić uzgodnienie wartości bilansowych aktywów biologicznych na koniec i na początek bieżącego okresu. Prezentacja danych porównawczych nie jest wymagana. Uzgodnienie powinno obejmować:
 - a) zysk lub stratę wynikającą ze zmian wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą;
 - b) zwiększenia spowodowane zakupem;
 - c) zmniejszenia spowodowane sprzedażą;
 - d) zmniejszenia spowodowane zbiorem/pozyskaniem;
 - e) zwiększenia będące skutkiem połączenia jednostek gospodarczych;
 - f) różnice kursowe netto wynikające z przeliczenia sprawozdania finansowego podmiotu zagranicznego; oraz
 - g) 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 kurcząt 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 ze względu na zasięg, rodzaj lub znaczenie jest niezbędne w celu właściwego zrozumienia wyników działalności jednostki gospodarczej w okresie, wówczas rodzaj oraz kwoty odnośnych pozycji przychodów i kosztów należy ujawnić zgodnie z MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości”. 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 (patrz: ust. 30), na koniec okresu powinna ujawnić 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;
 - okres użyteczności lub zastosowane stawki amortyzacyjne;
 - 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 (patrz: ust. 30), powinna ujawnić zysk lub stratę ujętą w momencie sprzedaży składnika aktywów biologicznych oraz przedstawić w odrębnej pozycji uzgodnienie wymagane na mocy ust. 50, zawierające kwoty odnoszące się do tego rodzaju aktywów biologicznych. Ponadto uzgodnienie powinno 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 powinna ujawnić 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 powinna ujawnić 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 OKRES PRZEJŚCIOWY

58. Niniejszy Międzynarodowy Standard Rachunkowości stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2003 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeżeli jednostka rozpocznie stosowanie standardu przed 1 stycznia 2003 r., powinna ujawnić ten fakt.
59. Niniejszy standard nie wprowadza żadnych szczegółowych przepisów przejściowych. Przyjęcie przepisów niniejszego standardu następuje w trybie MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego”, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości.

INTERPRETACJA SKI-1 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI**Spójność – różne metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów**

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 2 „Zapasy”.

Problem

1. Ustępy 21 i 23 MSR 2 zezwalają na przyjęcie różnych metod ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów (FIFO, metody średniej ważonej lub LIFO), które co do zasady są wzajemnie wymienne i nie są wytwarzane i przeznaczone do realizacji konkretnych przedsięwzięć.
2. Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest to, czy jednostka gospodarcza może posługiwać się różnymi metodami ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia w odniesieniu do różnego rodzaju zapasów.

Uzgodnione stanowisko

3. Jednostka gospodarcza powinna posługiwać się tymi samymi metodami ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia w przypadku wszystkich zapasów tego samego rodzaju i o tym samym zastosowaniu w jednostce gospodarczej. W przypadku zapasów różnego rodzaju i o różnym zastosowaniu (na przykład pewne towary użytkowane w danym segmencie branżowym oraz ten sam rodzaj towarów użytkowanych w innym segmencie branżowym) posługiwanie się różnymi metodami ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia może być uzasadnione. Różnice związane z geograficzną lokalizacją zapasów (i odpowiednio różnice w przepisach podatkowych) nie stanowią same w sobie usprawiedliwienia dla posługiwania się różnymi metodami ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów.

Data uzgodnienia stanowiska: lipiec 1997 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się do okresów rozpoczynających się 1 stycznia 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie interpretacji. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określonymi w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-2 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI**Spójność – aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego**

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”.

Problem

1. W ust. 7 i 11 MSR 23 zezwala się na wybór między:
 - a) ujmowaniem wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego jako kosztów w okresie, w którym je poniesiono (podejście wzorcowe); lub

- b) aktywowaniem kosztów finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu dostosowywanego składnika aktywów, jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia tego składnika aktywów (dopuszczone podejście alternatywne).
2. Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest to, czy jednostka gospodarcza, która zdecydowała się na aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego, powinna stosować to podejście wobec wszystkich dostosowywanych składników aktywów, czy też może zdecydować się na aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego tylko pewnych dostosowywanych składników aktywów z pominięciem innych.

Uzgodnione stanowisko

3. Jeżeli jednostka gospodarcza przyjmuje dopuszczone podejście alternatywne, polegające na aktywowaniu kosztów finansowania zewnętrznego, podejście to należy stosować konsekwentnie wobec wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu wszystkich dostosowywanych składników aktywów jednostki gospodarczej. Jeżeli wszystkie warunki przedstawione w ust. 11 MSR 23 zostały spełnione, jednostka gospodarcza powinna kontynuować aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego, mimo iż wartość bilansowa składnika aktywów przewyższa jego wartość odzyskiwalną. Ustęp 19 MSR 23 zawiera jednakże wyjaśnienie, że w takich sytuacjach wartość bilansowa aktywów powinna być obniżona w celu ujęcia odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów.

Data uzgodnienia stanowiska: lipiec 1997 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się do okresów rozpoczynających się 1 stycznia 1998 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie interpretacji. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określonymi w ust. 30 MSR 23. Zatem przed datą wejścia w życie niniejszej interpretacji jednostka gospodarcza stosująca dopuszczone podejście alternatywne może zdecydować się na rozwiązanie, zgodnie z którym nie aktywuje się wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego.

INTERPRETACJA SKI-3 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Wyłączenie niezrealizowanych zysków i strat wynikających z transakcji z jednostkami stowarzyszonymi

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”.

Problem

1. Chociaż ust. 16 MSR 28 powołuje się na procedury konsolidacyjne określone w MSR 27, nie zawiera konkretnych wskazówek dotyczących wyłączenia niezrealizowanych zysków i strat wynikających z tzw. transakcji „oddolnych” bądź „odgórnych” przeprowadzanych pomiędzy inwestorem (lub jego jednostkami zależnymi objętymi konsolidacją) a jednostkami stowarzyszonymi. Do transakcji „oddolnych” zalicza się na przykład transakcje sprzedaży aktywów inwestorowi (lub jego jednostkom zależnym objętym konsolidacją) przez jednostkę stowarzyszoną. Do transakcji „odgórnych” zalicza się na przykład transakcje sprzedaży aktywów jednostce stowarzyszonej przez inwestora (lub jego jednostki zależne objęte konsolidacją).
2. Kwestią wymagającą rozstrzygnięcia jest to, w jakim zakresie inwestor powinien dokonać wyłączeń niezrealizowanych zysków i strat wynikających z transakcji pomiędzy inwestorem (lub jego jednostkami zależnymi objętymi konsolidacją) a jednostkami stowarzyszonymi, które rozliczane są zgodnie z metodą praw własności.

Uzgodnione stanowisko

3. Jeśli jednostka stowarzyszona rozliczana jest zgodnie z metodą praw własności, niezrealizowane zyski i straty wynikające z „oddolnych” i „odgórnych” transakcji przeprowadzonych pomiędzy inwestorem (lub jego jednostkami zależnymi objętymi konsolidacją) a jednostkami stowarzyszonymi, powinny zostać wyłączone w stopniu odpowiadającym udziałowi inwestora w jednostce stowarzyszonej.

4. Nie należy stosować wyłączeń niezrealizowanych strat w stopniu, w jakim zrealizowane transakcje dostarczają dowodów na to, że mogło dojść do utraty wartości przekazanego składnika aktywów.

Data uzgodnienia stanowiska: lipiec 1997 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się do okresów rozpoczynających się 1 stycznia 1998 r. i później. Zmianę zasad (polityki) rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określonymi w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-6 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Koszty modyfikacji dotychczasowego oprogramowania komputerowego

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: „Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych”.

Problem

1. Jednostki gospodarcze mogą ponosić znaczne koszty związane z modyfikacją dotychczasowego oprogramowania komputerowego. Tego typu koszty mogą np. służyć kontynuowaniu normalnej działalności po wejściu w nowe tysiąclecie (często nazywa się je kosztami „oprogramowania komputerowego roku 2000”) lub po wprowadzeniu nowej waluty (euro).
2. Następujące zagadnienia wymagają rozstrzygnięcia:
 - a) czy tego rodzaju koszty powinny być aktywowane; a jeśli nie, to
 - b) kiedy należy ujmować je w kosztach.
3. Niniejsza interpretacja nie dotyczy: a) kosztów modyfikacji oprogramowania produkowanego na sprzedaż; b) kosztów zakupu oprogramowania komputerowego w ramach wymiany dotychczasowego oprogramowania; c) kosztów poprawy jakości systemu („ulepszania”) ponad poziom niezbędny do normalnego funkcjonowania oraz d) ujmowania odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości, związanych z dotychczasowym oprogramowaniem komputerowym.

Uzgodnione stanowisko

4. Koszty poniesione w celu przywrócenia lub utrzymania przyszłych korzyści ekonomicznych, których osiągnięcia jednostka gospodarcza może oczekiwać z tytułu pierwotnie oszacowanego poziomu osiągnięć dotychczasowych systemów komputerowych należy ujmować w kosztach wtedy i tylko wtedy, gdy przeprowadzono prace służące przywróceniu lub utrzymaniu tych korzyści (na przykład umożliwiając pierwotnie zamierzone funkcjonowanie tych systemów komputerowych po przejściu w nowe tysiąclecie lub po wprowadzeniu euro).

Ujawnianie informacji

5. Potrzeba przeprowadzenia generalnej modyfikacji oprogramowania może prowadzić do powstania niepewności. Zgodnie z ust. 8 MSR 1 (zaktualizowanego w 1997 r.) zachęca się jednostki gospodarcze do prezentowania, poza sprawozdaniem finansowym, informacji o najistotniejszych obszarach niepewności, jakie dotyczą jednostki (na przykład przedstawienie działań oraz wydatków, zarówno zrealizowanych, jak i planowanych w przyszłych okresach, związanych ze znaczącą modyfikacją oprogramowania komputerowego).

Data uzgodnienia stanowiska: październik 1997 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od 1 czerwca 1998 r. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określonymi w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-7 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI**Wprowadzenie waluty euro**

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”.

Problem

1. Począwszy od 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 nieodwołalny, 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 należy przeliczać na walutę sprawozdawczą po kursie zamknięcia. Wszystkie różnice kursowe walut należy niezwłocznie ujmować jako przychody lub koszty. Wyjątek stanowi stosowanie dotychczasowych zasad (polityki) rachunkowości dotyczących zysków i strat z tytułu różnic kursowych umów walutowych, wykorzystywanych w celu zmniejszenia ryzyka wymiany w przyszłych transakcjach lub zobowiązaniach (zabezpieczenia „wypredzające”);
 - b) skumulowane różnice kursowe wynikające z przeliczenia sprawozdań finansowych podmiotów zagranicznych należy nadal zaliczać do kapitału własnego i ujmować je jako przychody lub koszty tylko w przypadku wyzbycia się inwestycji netto w podmiocie zagranicznym; oraz
 - c) różnice kursowe będące skutkiem przeliczenia zobowiązań wyrażonych w walutach krajów należących do EMU nie powinny być włączane do wartości bilansowej odnośnych aktywów.

Data uzgodnienia stanowiska: październik 1997 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od dnia 1 czerwca 1998 r. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia nowe zasady określonymi w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-8 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI**Zastosowanie po raz pierwszy MSR jako podstawy rachunkowości**

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”.

Problem

1. Jednostka gospodarcza pragnie określić po raz pierwszy swoje sprawozdanie finansowe jako w pełni spełniające wymogi Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR). Dotychczas mogła, na przykład, posługiwać się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych wyłącznie krajowymi standardami rachunkowości jako podstawą rachunkowości. Mogła także prezentować sprawozdania finansowe opierając się po części na krajowych zasadach, po części zaś na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, w którym to przypadku krajowe zasady uznaje się za wcześniej stosowaną podstawę rachunkowości. MSR 1 (zaktualizowany w 1997 r.) oraz MSR 8 nie zawierają wyraźnych wytycznych dotyczących wykazywania przejścia ze stosowania krajowych zasad na stosowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości jako podstawy rachunkowości.
2. Następujące zagadnienia wymagają rozstrzygnięcia:
 - a) w jaki sposób należy sporządzać i prezentować sprawozdanie finansowe jednostki gospodarczej w okresie, w którym Międzynarodowe Standardy Rachunkowości zostały po raz pierwszy w pełni zastosowane jako podstawa rachunkowości; oraz
 - b) w przypadku zastosowania po raz pierwszy w pełni MSR jako podstawy rachunkowości, w jaki sposób do sald pozycji, które istniały w momencie wejścia w życie tych standardów i interpretacji, należy stosować konkretne przepisy przejściowe zawarte w poszczególnych standardach i interpretacjach.

Uzgodnione stanowisko

3. W okresie, w którym MSR zostały po raz pierwszy w pełni zastosowane jako podstawa rachunkowości, sprawozdanie finansowe jednostki gospodarczej należy sporządzić i zaprezentować tak jak gdyby zawsze było sporządzane zgodnie ze standardami i interpretacjami obowiązującymi w okresie pierwszego zastosowania MSR. Zatem standardy i interpretacje obowiązujące w momencie zastosowania MSR po raz pierwszy należy stosować retrospektywnie, chyba że:
 - a) poszczególne interpretacje lub standardy wymagają lub zezwalają na zastosowanie innego przejściowego podejścia; lub
 - b) kwoty korekt odnoszących się do poprzednich okresów nie można w zadowalający sposób ustalić.
4. Informacje porównawcze należy sporządzać i prezentować zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości.
5. Wszelkie korekty wynikające z przejścia na stosowanie MSR należy traktować jako korekty salda początkowego niepodzielonego zysku lat ubiegłych z najwcześniejszego okresu prezentowanego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości.
6. Gdy MSR są po raz pierwszy stosowane w pełni jako podstawa rachunkowości, jednostka powinna zastosować przepisy przejściowe obowiązujących standardów i interpretacji tylko w stosunku do okresów kończących się w terminie określonym w odnośnych standardach i interpretacjach.

Ujawnianie informacji

7. W okresie, w którym MSR są po raz pierwszy stosowane w pełni jako podstawa rachunkowości, jednostka gospodarcza powinna ujawnić:
 - a) fakt braku możliwości ustalenia w zadowalający sposób kwoty korekty salda początkowego niepodzielonego zysku lat ubiegłych;
 - b) fakt, że ze względów praktycznych nie jest możliwe przedstawienie informacji porównawczych; oraz
 - c) w odniesieniu do każdego standardu, który zezwala na wybór pomiędzy różnymi przejściowymi zasadami (polityką) rachunkowości - zasadę, która została wybrana.
8. W związku z wymogiem ust. 11 MSR 1 (zaktualizowanego w 1997 r.) dotyczącym ujawniania informacji, zaleca się ujawnianie informacji o tym, że MSR są stosowane w pełni po raz pierwszy.

Data uzgodnienia stanowiska: styczeń 1998 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się począwszy od 1 sierpnia 1998 r.

INTERPRETACJA SKI-9 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Połączenie jednostek gospodarczych – podział na przejęcia i łączenia udziałów

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” ⁽¹⁾ (zaktualizowanego w 1998 r.).

PROBLEM

1. W celu sklasyfikowania połączenia jednostek gospodarczych MSR 22 (zaktualizowany w 1998 r.) posługuje się zarówno ogólnymi definicjami z ust. 8 jak i dodatkowymi wytycznymi zawartymi w ust. 10–12, które dotyczą przejęć oraz w ust. 13–16, które dotyczą łączenia udziałów. MSR 22 w sposób jasny stanowi, iż w prawie wszystkich przypadkach istnieje możliwość zidentyfikowania jednostki przejmującej, a zatem można oczekiwać, że łączenie udziałów występuje jedynie w wyjątkowych okolicznościach. Standard nie dostarcza jednakże wyraźnych wytycznych w sprawie wzajemnego związku między definicjami a dwiema częściami zawierającymi wytyczne dotyczące przejęć i łączenia udziałów.
2. Następujące zagadnienia wymagają rozstrzygnięcia:
 - a) w jaki sposób definicje i dodatkowe wytyczne zawarte w MSR 22 należy interpretować oraz stosować przy klasyfikacji połączenia jednostek gospodarczych; oraz
 - b) czy zgodnie z MSR 22 połączenie jednostek gospodarczych może nie zostać sklasyfikowane ani jako przejęcie ani jako łączenie udziałów.
3. Niniejsza interpretacja nie dotyczy transakcji pomiędzy jednostkami kontrolowanymi przez ten sam podmiot.

Uzgodnione stanowisko

4. Połączenie jednostek gospodarczych należy ująć jako przejęcie, chyba że nie można zidentyfikować jednostki przejmującej. Praktycznie we wszystkich przypadkach łączenia jednostek gospodarczych istnieje możliwość zidentyfikowania jednostki przejmującej, tj. udziałowcy jednej z łączących się jednostek uzyskują kontrolę nad połączoną jednostką.
5. Klasyfikacja połączenia jednostek gospodarczych powinna opierać się na całościowej ocenie wszystkich stosownych faktów i okoliczności towarzyszących konkretnej transakcji. Wytyczne przedstawione w MSR 22 zawierają przykłady istotnych czynników wymagających rozważenia, nie zaś pełny zestaw warunków, jakie należy spełnić. Przy ustalaniu sposobu ujęcia połączenia jednostek gospodarczych nie należy oceniać poszczególnych cech połączonej jednostki gospodarczej, takich jak prawo głosu lub odnośne wartości godziwe połączonych jednostek, w oderwaniu od siebie.
6. MSR 22 ust. 15 lit. a), b) i c) opisują najważniejsze elementy charakteryzujące łączenie udziałów. Jednostka powinna sklasyfikować połączenie jednostek gospodarczych jako przejęcie, chyba że występują wszystkie te trzy elementy. Nawet w przypadku występowania wszystkich trzech elementów jednostka powinna zaklasyfikować połączenie jednostek gospodarczych jako łączenie udziałów tylko wtedy, gdy może wykazać, że zidentyfikowanie jednostki przejmującej jest niemożliwe.
7. Wszystkie połączenia jednostek gospodarczych zgodnie z MSR 22 mają charakter albo „przejęcia” albo „łączenia udziałów”.

Data uzgodnienia stanowiska: styczeń 1998 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się do połączenia jednostek gospodarczych przy założeniu początkowego ujmowania w okresach rozpoczynających się 1 sierpnia 1998 r. i później.

⁽¹⁾ MSR 22 (zaktualizowany w 1993 r.) został zastąpiony przez MSR 22 (zaktualizowany w 1998 r.) „Połączenie jednostek gospodarczych” mający zastosowanie od 1 lipca 1999 r. Powołania na ustęp zostały w niniejszej interpretacji zaktualizowane w celu zachowania zgodności z MSR 22 (zaktualizowanym w 1998 r.).

INTERPRETACJA SKI-10 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: 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 należy zatem zaliczać bezpośrednio do kapitału własnego.

Data uzgodnienia stanowiska: styczeń 1998 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się do okresów rozpoczynających się 1 sierpnia 1998 r. i później. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określonymi w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-11 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Wymiana walut – aktywowanie strat wynikających ze znacznej dewaluacji waluty

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”.

„Problem”

1. W wyniku nabycia aktywów jednostka gospodarcza zaciągnęła zobowiązania wyrażone w walucie obcej. Po nabyciu aktywów nastąpiła znaczna dewaluacja lub deprecjacja waluty sprawozdawczej. W wyniku powyższego w momencie wyceny zobowiązań po kursie zamknięcia zgodnie z ust. 11 lit. a) MSR 21, powstały znaczne straty z tytułu ujemnych różnic kursowych. Zanim jednostka gospodarcza będzie mogła uwzględnić tego rodzaju straty w wartości bilansowej odnośnych aktywów, dopuszczone podejście alternatywne z ust. 21 MSR 21 wymaga spełnienia kilku warunków.
2. Następujące zagadnienia wymagają rozstrzygnięcia:
 - a) w jakim okresie powinny zostać spełnione warunki mówiące o „braku możliwości uregulowania” Zobowiązania oraz o „braku praktycznych środków stosowania zabezpieczeń”; oraz
 - b) kiedy można mówić o tym, że nabycie składnika aktywów „miało miejsce niedawno”.

Uzgodnione stanowisko

3. Straty z tytułu różnic kursowych powstające na zobowiązaniach należy włączyć do wartości bilansowej odnośnego składnika aktywów tylko wtedy, gdy nie istniała możliwość uregulowania zobowiązań oraz niewykonalne ze względów praktycznych było ich zabezpieczenie przed wystąpieniem znacznej dewaluacji lub deprecjacji waluty sprawozdawczej. Skorygowana wartość bilansowa składnika aktywów nie powinna przekraczać jego wartości odzyskiwalnej.
4. Aby włączyć straty z tytułu różnic kursowych powstające na zobowiązaniach do wartości bilansowej odnośnego składnika aktywów, należy udowodnić, iż jednostka sprawozdawcza nie miała dostępu do waluty obcej niezbędnej do uregulowania Zobowiązania, a zabezpieczenie ryzyka wymiany (np. za pomocą takich instrumentów pochodnych, jak umowy terminowe typu forward, opcje lub innych instrumentów finansowych) nie było wykonalne ze względów praktycznych. Oczekuje się jednak, że takie sytuacje będą występowały bardzo rzadko, na przykład wtedy, gdy wystąpi jednoczesny brak waluty obcej spowodowany ograniczeniami wynikającymi z kontroli wymiany walut nałożonymi przez rząd lub bank centralny oraz jednoczesny brak możliwości zastosowania instrumentów zabezpieczających.
5. Po spełnieniu warunków aktywowania ujemnych różnic kursowych, jednostka gospodarcza powinna aktywować kolejne ujemne różnice kursowe, które powstały po pierwszej znacznej dewaluacji lub deprecjacji waluty sprawozdawczej tylko w takim zakresie, w jakim nadal spełnione są wszystkie warunki aktywowania.
6. „Niedawne” nabycie aktywów jest nabyciem mającym miejsce w okresie dwunastu miesięcy przed wystąpieniem znacznej dewaluacji lub deprecjacji waluty sprawozdawczej.

Data uzgodnienia stanowiska: styczeń 1998 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się do okresów rozpoczynających się 1 sierpnia 1998 r. i później. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określonymi w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-12 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych”.

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 nie mającego 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.
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 powinna zostać skonsolidowana 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. Ustęp 12 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 ust. 12 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 związane go z posiadaniem SPE lub z posiadaniem jej aktywów, mającego na celu uzyskanie większości korzyści z jej działalności.
11. Ustalenie z góry przez jednostkę gospodarczą (sponsora lub inną stronę czerpiącą korzyści) zakresu i przebiegu działalności prowadzonej przez SPE, nie stanowi tego rodzaju ograniczenia o jakim mówi ust. 13 b) MSR 27.

Data uzgodnienia stanowiska: czerwiec 1998 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się do okresów rozpoczynających się 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie interpretacji. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określonymi w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-13 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Współkontrolowane kontrolowane jednostki – niepieniężny wkład wspólników

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 31 (zaktualizowanego w 1998 r.) „Sprawozdawczość finansowa udziałów we wspólnych przedsięwzięciach”.

Problem

1. Ustęp 39 MSR 31 (zaktualizowanego w 1998 r.) w następujący sposób reguluje zagadnienie wniesienia aktywów oraz sprzedaży zrealizowanej między wspólnikiem wspólnego przedsięwzięcia a wspólnym przedsięwzięciem: „w przypadku gdy wspólnik wspólnego przedsięwzięcia wnosi lub sprzedaje aktywa wspólnemu przedsięwzięciu, to ujęcie jakiegokolwiek części zysku lub straty z tytułu tej transakcji powinno odzwierciedlać istotę tej transakcji”. Ponadto ust. 19 MSR 31 (zaktualizowanego w 1998 r.) stanowi, iż „podmiotem” współkontrolowanym jest wspólne przedsięwzięcie, które wymaga ustanowienia osoby prawnej, spółki osobowej czy innego podmiotu, w którym każdy ze wspólników wspólnego przedsięwzięcia posiada udział. Nie istnieją wyraźne wytyczne dotyczące ujmowania zysków i strat wynikających z wniesienia aktywów niepieniężnych do współkontrolowanych jednostek.
2. Wkładem do współkontrolowanych jednostek jest transfer aktywów dokonywany przez wspólnika wspólnego przedsięwzięcia w zamian za nabycie udziałów w kapitale własnym współkontrolowanej jednostki. Wkład taki może posiadać różne formy. Wkład może być przekazany przez udziałowców równocześnie, czy to w momencie utworzenia współkontrolowanej jednostki, czy w terminie późniejszym. Zapłata otrzymana przez udziałowca(-ów) w zamian za aktywa przekazane do współkontrolowanej jednostki może także składać się ze środków pieniężnych lub stanowić rodzaj zapłaty, która nie jest uzależniona od przyszłych przepływów środków pieniężnych we współkontrolowanej jednostce („dodatkowa zapłata”).
3. Następujące zagadnienia wymagają rozstrzygnięcia:
 - a) w którym momencie wspólnik wspólnego przedsięwzięcia 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 wspólnego przedsięwzięcia.

4. Niniejsza interpretacja dotyczy rozliczania przez wspólnika wspólnego przedsięwzięcia niepieniężnego wkładu wniesionego do spółkontrolowanej 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 Ustęp 39 MSR 31 do niepieniężnego wkładu wniesionego do spółkontrolowanej jednostki w zamian za udział w kapitale własnym tej jednostki, wspólnik wspólnego przedsięwzięcia powinien ująć w rachunku zysków i strat za dany okres część zysku lub straty możliwą do przyporządkowania do udziałów w kapitale własnym pozostałych wspólników wspólnego przedsięwzięcia z wyłączeniem sytuacji, gdy:
- znaczące ryzyko lub korzyści wynikające z prawa własności do przekazanego niepieniężnego składnika aktywów (do aktywów) nie zostały przekazane spółkontrolowanej jednostce;
 - zysku lub straty z tytułu niepieniężnego wkładu nie można ustalić w wiarygodny sposób lub
 - niepieniężne aktywa są podobne do aktywów przekazanych przez innych wspólników wspólnego przedsięwzięcia. Niepieniężne aktywa uznaje się za podobne do tych przekazanych przez innych wspólników wspólnego przedsięwzięcia, jeżeli są tego samego rodzaju, mają podobne zastosowanie w tej samej dziedzinie działalności oraz posiadają podobną wartość godziwą. Wkład wspólnika wspólnego przedsięwzięcia spełnia warunek podobieństwa, jeżeli wszystkie jego istotne składniki są podobne do tych przekazanych przez innych wspólników.

W przypadku zaistnienia któregoś z wyjątków wymienionych w lit. a)–c) kwotę zysku lub straty uznaje się za niezrealizowaną, a zatem nie należy jej ujmować w rachunku zysków i strat, chyba że równocześnie ma zastosowanie ust. 6.

6. Jeżeli oprócz udziałów w kapitale własnym spółkontrolowanej jednostki wspólnik wspólnego przedsięwzięcia otrzymał pieniężne lub niepieniężne aktywa różne od tych, które sam przekazał, jest zobowiązany do ujęcia w rachunku zysków i strat odpowiedniej części zysku lub straty z tytułu tej transakcji.
7. Niezrealizowane zyski lub straty z tytułu niepieniężnych aktywów przekazanych do spółkontrolowanej jednostki należy eliminować z odnośnymi aktywami zgodnie z metodą konsolidacji proporcjonalnej lub z inwestycją zgodnie z metodą praw własności. Tego rodzaju niezrealizowanych zysków lub strat nie należy prezentować jako odroczonego zysku lub strat w skonsolidowanym bilansie wspólnika wspólnego przedsięwzięcia.

Data uzgodnienia stanowiska: czerwiec 1998 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się do okresów rozpoczynających się 1 stycznia 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie interpretacji. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określonymi w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-14 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Rzeczowe aktywa trwałe – odszkodowania dotyczące utraty wartości poszczególnych składników aktywów lub ich utracenia przez jednostkę

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” (zaktualizowanego w 1998 r.).

Problem

1. Jednostki gospodarcze mogą uzyskać pieniężne lub niepieniężne odszkodowania od stron trzecich z tytułu utraty wartości bądź utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych. Otrzymane odszkodowanie pieniężne często z przyczyn wypływających z konieczności ekonomicznej, musi być spożytkowane w celu podniesienia jakości aktywów o utraconej wartości lub zakupu albo wytworzenia nowego składnika aktywów mającego zastąpić inny składnik aktywów, który został utracony. MSR 16 (zaktualizowany) nie dostarcza wyraźnych wskazówek co do sposobu rozliczania tego typu pieniężnego lub niepieniężnego odszkodowania.
2. Przykłady dotyczące takich sytuacji obejmują:
 - a) pokrycie strat przez zakłady ubezpieczeń z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych poniesionych, na przykład, wskutek klęsk żywiołowych, kradzieży lub niewłaściwego użytkowania;
 - b) odszkodowania uzyskane od państwa za pozycje rzeczowych aktywów trwałych, które zostały przejęte, na przykład grunt, który będzie przeznaczony na cele publiczne;
 - c) odszkodowanie związane z przymusowym przeniesieniem pozycji rzeczowych aktywów trwałych, na przykład, przeniesieniem ich z określonego obszaru miejskiego na obszar wiejski, zgodnie z krajową polityką gospodarowania gruntami; lub
 - d) fizyczne zastąpienie w całości lub w części składnika aktywów, w przypadku którego nastąpiła utrata wartości bądź jego utracenie przez jednostkę.
3. Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest to, w jaki sposób jednostka gospodarcza powinna księgować:
 - a) utratę wartości lub utracenie pozycji rzeczowych aktywów trwałych;
 - b) odnośne odszkodowania otrzymane od stron trzecich; oraz
 - c) dokonywaną w następstwie uzyskania odszkodowania renowację, zakup lub wytworzenie aktywów.

Uzgodnione stanowisko

4. 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 stanowią odrębne zdarzenia ekonomiczne i jako takie należy je księgować. Powyżej wymienione trzy zdarzenia ekonomiczne należy księgować odrębnie w następujący sposób:
 - a) utratę wartości pozycji rzeczowych aktywów trwałych należy ujmować zgodnie z wymogami MSR 36. Zakończenie użytkowania lub sprzedaż pozycji rzeczowych aktywów trwałych należy ujmować zgodnie z wymogami MSR 16 (zaktualizowanego w 1998 r.);
 - b) pieniężne lub niepieniężne odszkodowania uzyskane od stron trzecich z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych powinny być włączone do rachunku zysków i strat w momencie ujmowania tych zdarzeń; oraz
 - c) cenę nabycia lub koszt wytworzenia aktywów poddanych renowacji, zakupionych, wytworzonych w celu zastąpienia składnika aktywów lub aktywów otrzymanych w ramach odszkodowania, należy ustalać i prezentować zgodnie z MSR 16 (zaktualizowanym w 1998 r.).

Ujawnianie informacji

5. Pieniężne lub niepieniężne odszkodowanie ujęte z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych należy ujawnić odrębnie.

Data uzgodnienia stanowiska: czerwiec 1998 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się do okresów rozpoczynających się 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie interpretacji. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określonymi w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-15 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI**Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne**

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 17 „Leasing” (zaktualizowanego w 1997 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 należy, niezależnie od ich charakteru, formy lub terminu płatności, ujmować jako integralną część zapłaty netto uzgodnionej z tytułu użytkowania przedmiotu leasingu.
4. Leasingodawca powinien w oparciu o metodę liniową ująć 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 powinien w oparciu o metodę liniową ująć 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 powinien rozliczyć zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości 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 1 stycznia 1999 r. i później.

INTERPRETACJA SKI-18 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI**Spójność – metody alternatywne**

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz Interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 1 (zaktualizowanego w 1997 r.) „Prezentacja sprawozdań finansowych”.

Problem

1. Niektóre standardy KMSR (IASC) wyraźnie wskazują na możliwość wyboru pomiędzy alternatywnymi zasadami rachunkowości stosowanymi przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Niektóre standardy stwarzają możliwość wyboru określając także sposób jego dokonania. Na przykład ust. 104 MSR 39 stanowi, że jednostka gospodarcza powinna wybrać jedną z dwóch zasad rachunkowości w odniesieniu do ujmowania zmian wartości godziwej aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży oraz stosować wybraną zasadę w odniesieniu do wszystkich aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży. Inne standardy nie zawierają wskazówek dotyczących sposobu dokonywania wyboru.
2. Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest to, w jaki sposób należy dokonywać wyboru zasad rachunkowości w przypadku tych standardów KMSR (IASC), które wyraźnie dopuszczają możliwość wyboru, lecz nie podają wskazówek dotyczących sposobu jego dokonywania. Podstawowa kwestia dotyczy tego, czy dokonawszy wyboru zasady należy stosować ją konsekwentnie w odniesieniu do wszystkich pozycji ujmowanych zgodnie z konkretnymi wymogami stwarzającymi możliwość wyboru.

Uzgodnione stanowisko

3. Jeżeli Międzynarodowy Standard Rachunkowości lub interpretacja umożliwiają stosowanie więcej niż jednej zasady rachunkowości, jednostka powinna wybrać i konsekwentnie stosować jedną z tych zasad, chyba że standard ten lub interpretacja wymagają lub zezwalają na wyodrębnienie węższych kategorii w ramach pewnych pozycji (np. transakcji, zdarzeń, sald, kwot itd.), wobec których odpowiednie może być stosowanie różnych zasad. Jeżeli standard wymaga lub zezwala na wyodrębnienie węższych kategorii, należy wybrać najodpowiedniejszą zasadę rachunkowości dla każdej z kategorii i konsekwentnie ją stosować. (Dodatkowe wytyczne zawierają załączniki A i B do niniejszej interpretacji).
4. Po początkowym dokonaniu wyboru odpowiedniej zasady rachunkowości na podstawie Ustępu 3, zmiany tej zasady można dokonać wyłącznie zgodnie z ust. 42 MSR 8 i należy uwzględnić ją w odniesieniu do wszystkich pozycji lub kategorii wyodrębnionych w ramach tych pozycji w sposób określony w ust. 3.

Data uzgodnienia stanowiska: maj 1999 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 lipca 2000 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie interpretacji. Zmiany zasad rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określonymi w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-19 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI**Waluta sprawozdawcza – wycena i prezentacja sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 21 i MSR 29**

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz Interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się Interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych” (zaktualizowanego w 1993 r.) i MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji” (przekształconego w 1994 r.)⁽¹⁾.

Problem

1. Ustęp 4 MSR 21 stwierdza, że mimo iż standard nie określa waluty, w której jednostka gospodarcza powinna prezentować swoje sprawozdanie finansowe, to zazwyczaj jednostka posługuje się walutą kraju, w którym ma siedzibę. Mimo że MSR 21 definiuje „walutę sprawozdawczą” jako walutę używaną do prezentacji sprawozdań finansowych, to waluta sprawozdawcza stosowana przez jednostkę gospodarczą ma także istotne znaczenie dla wyceny bilansowej.

⁽¹⁾ Patrz także: SKI-30 „Waluta sprawozdawcza – przeliczenie waluty wyceny na walutę prezentacji”.

2. Ustęp 7 MSR 21 definiuje walutę obcą jako walutę inną niż waluta sprawozdawcza jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe. Zatem wybór danej waluty sprawozdawczej sprawia, że wszystkie pozostałe waluty traktuje się jako waluty obce. Procedury księgowania transakcji w walutach obcych oraz przeliczania sprawozdań finansowych jednostek działających za granicą zostały określone w MSR 21. Ustęp 36 MSR 21 przedstawia dodatkowo konsekwencje wynikające z wyboru waluty sprawozdawczej przez podmiot zagraniczny sporządzający sprawozdanie finansowe w walucie gospodarki hiperinflacyjnej. Zanim sprawozdanie finansowe takiego podmiotu zagranicznego zostanie przeliczone na walutę sprawozdawczą jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, należy je przekształcić zgodnie z MSR 29. Ustęp 8 MSR 29 wymaga także przekształcenia sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej, która prezentuje własne sprawozdanie finansowe w walucie gospodarki hiperinflacyjnej.
3. Następujące zagadnienia wymagają rozstrzygnięcia:
 - a) w jaki sposób jednostka gospodarcza powinna ustalać walutę stosowaną do wyceny pozycji wykazanych w sprawozdaniu finansowym („walutę wyceny”);
 - b) czy przy prezentacji sprawozdania finansowego jednostka gospodarcza może posłużyć się walutą inną niż waluta stosowana do wyceny („walutą prezentacji”); lub
 - c) jeżeli waluta wyceny jest inna niż waluta prezentacji, w jaki sposób należy przeliczyć sprawozdanie finansowe z waluty wyceny na walutę prezentacji.
4. Ustęp 5 MSR 21 określa, że przekształcanie sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej z waluty, w której zgodnie z MSR prezentowane jest sprawozdanie finansowe na inną walutę, dla wygody użytkowników sprawozdania przyzwyczajonych do tejże waluty lub z innych podobnych przyczyn, nie jest regulowane przez MSR 21. W konsekwencji, niniejsza interpretacja nie odnosi się do takich przekształceń.

Uzgodnione stanowisko

5. Waluta wyceny powinna być źródłem użytecznych informacji o jednostce gospodarczej odzwierciedlających ekonomiczną treść odnośnych zdarzeń i okoliczności towarzyszących działalności jednostki. Jeśli dana waluta jest stosowana w szerokim zakresie lub posiada znaczący wpływ na jednostkę gospodarczą, wówczas odpowiednie może być przyjęcie tej waluty jako waluty wyceny (dodatkowe wytyczne znajdują się w Załączniku A do niniejszej interpretacji). Zgodnie z postanowieniami MSR 21 wszystkie transakcje zrealizowane w walutach innych niż waluta wyceny, powinny być uznane za transakcje w walutach obcych.
6. Po dokonaniu wyboru waluty wyceny, nie należy jej zmieniać, chyba że nastąpiła zmiana odnośnych zdarzeń i okoliczności towarzyszących działalności jednostki, o których mowa w ust. 5 niniejszej interpretacji.
7. Jeżeli waluta wyceny, ustalona zgodnie z ust. 5 niniejszej interpretacji, jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, wówczas:
 - a) sprawozdanie finansowe jednostki gospodarczej powinno zostać przekształcone zgodnie z MSR 29; oraz
 - b) jeżeli jednostka gospodarcza, zgodnie z definicją zawartą w MSR 21, jest podmiotem zagranicznym, którego działalność została ujęta w sprawozdaniu finansowym innej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, to wówczas zanim sprawozdanie finansowe tego podmiotu zagranicznego zostanie przeliczone na walutę sprawozdawczą innej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, powinno zostać przekształcone zgodnie z MSR 29.
8. Jeżeli waluta gospodarki nie dotkniętej hiperinflacją, została zgodnie z ust. 5 niniejszej interpretacji uznana za odpowiednią walutę wyceny, jednostka gospodarcza nie ma obowiązku przekształcania sprawozdania finansowego zgodnie z postanowieniami MSR 29.
9. Mimo iż jednostka gospodarcza prezentuje zazwyczaj swoje sprawozdanie finansowe w walucie wyceny ustalonej zgodnie z ust. 5 niniejszej interpretacji, może zdecydować się na prezentację sprawozdania finansowego w innej walucie. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości nie określają metody przeliczania sprawozdania finansowego jednostki sprawozdawczej z waluty wyceny na inną walutę przyjętą do prezentacji. Tym niemniej, aby zapewnić rzetelną prezentację sytuacji finansowej, wyników finansowych oraz przepływów środków pieniężnych w sprawozdaniu finansowym, metody przeliczania przyjęte przez jednostkę gospodarczą nie powinny prowadzić do sprawozdawczości, która byłaby niespójna z wyceną pozycji ujętych w sprawozdaniu finansowym, z wykorzystaniem waluty ustalonej zgodnie z postanowieniami Ustępu 5 niniejszej interpretacji. W przypadku jednostki posiadającej podmioty zagraniczne i prezentującej skonsolidowane sprawozdanie finansowe, waluta przyjęta do prezentacji skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest zazwyczaj walutą wyceny przyjętą przez jednostkę dominującą, ale często jest różna od walut stosowanych do wyceny przez poszczególne podmioty zagraniczne. (Załącznik B obrazuje zastosowanie wymogów niniejszej interpretacji w odniesieniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego).

Ujawnianie informacji

10. Należy ujawnić następujące informacje:
- jeżeli waluta wyceny jest inna niż waluta kraju, w którym jednostka ma siedzibę, należy podać powód zastosowania innej waluty;
 - przyczyny zmiany waluty wyceny lub waluty prezentacji; oraz
 - jeżeli sprawozdanie finansowe jest prezentowane w walucie innej niż waluta wyceny, należy poinformować o tym, jaka jest to waluta oraz podać przyczyny jej zastosowania do prezentacji wraz z przedstawieniem metody zastosowanej do przeliczenia.

W przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego niniejsze wymogi dotyczące ujawniania informacji odnoszą się do waluty wyceny jednostki dominującej.

Data uzgodnienia stanowiska: luty 2000 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2001 r. i później. Zmiany zasad rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określonymi w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-20 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI**Metoda praw własności – ujmowanie strat**

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz Interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” (zaktualizowanego w 1998 r.)

Problem

- W niektórych sytuacjach inwestor jest na różne sposoby finansowo zaangażowany w jednostkę stowarzyszoną lub we wspólne przedsięwzięcie ujmowane zgodnie z metodą praw własności. Zaangażowanie finansowe inwestora może mieć postać akcji zwykłych i uprzywilejowanych, pożyczek, zaliczek, dłużnych papierów wartościowych, opcji nabycia akcji zwykłych lub należności z tytułu dostaw i usług.
- Ustęp 22 MSR 28 określa, że inwestor stosując metodę praw własności zazwyczaj przestaje ujmować w rachunku zysków i strat swój udział w dalszych stratach, w momencie gdy jego udział w stratach jednostki stowarzyszonej jest równy lub przewyższa wartość bilansową inwestycji. Tym niemniej dodatkowe straty uwzględniane są w takiej wysokości, w jakiej inwestor zobowiązał się lub dokonał płatności w imieniu jednostki stowarzyszonej w celu wypełnienia obowiązków (zobowiązań) jednostki stowarzyszonej, które inwestor gwarantował lub co do których wypełnienia zobowiązał się w inny sposób.
- Stosując metodę praw własności, należy rozstrzygnąć:
 - jakie formy zaangażowania finansowego zalicza się do „wartości bilansowej inwestycji”, o której mowa w ust. 22 MSR 28; oraz
 - czy należy kontynuować ujmowanie udziału jednostki gospodarczej w stratach jednostki stowarzyszonej lub współkontrolowanej jednostki (jednostki, w której dokonano inwestycji), jeżeli przewyższa on wartość bilansową inwestycji, a inwestor jest także w inny sposób finansowo zaangażowany w tę jednostkę, przy czym to inne zaangażowanie nie zostało zaliczone do wartości bilansowej inwestycji.

4. Niniejsza interpretacja dotyczy stosowania metody praw własności zgodnie z MSR 28. Zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym, na które zezwala ust. 32 MSR 31, jednostka gospodarcza wykazując udziały we współkontrolowanej jednostce powinna stosować metodę praw własności, a zatem także zapisy niniejszej interpretacji.

Uzgodnione stanowisko

5. Zaangażowanie finansowe można określić na różne sposoby; niektóre formy zaangażowania można określić jako akcje zwykłe lub akcje uprzywilejowane. Na potrzeby stosowania zapisów ust. 22 MSR 28 wartość bilansowa inwestycji powinna obejmować wyłącznie wartość bilansową instrumentów dających nieograniczone prawo do udziału w zyskach lub stratach, jak też do udziału w wartości końcowej (netto) kapitału własnego jednostki, w której dokonano inwestycji.
6. Jeżeli udział inwestora w stratach przewyższa wartość bilansową inwestycji, wartość bilansową należy obniżyć do zera i zaprzestać ujmowania dalszych strat, chyba że inwestor podjął się wypełnienia pewnych obowiązków (zobowiązań) wobec jednostki, w której dokonano inwestycji lub zadeklarował gotowość wypełnienia obowiązków (zobowiązań), które gwarantował, lub co do których w inny sposób się zobowiązał, niezależnie od tego, czy zostały przez niego sfinansowane czy też nie. W zakresie odpowiadającym swoim zobowiązaniom wobec jednostki, inwestor powinien kontynuować ujmowanie przypadającego na niego udziału w stratach jednostki, w której dokonał inwestycji.
7. Te formy zaangażowania finansowego w jednostkę, w której dokonano inwestycji, które nie zostały zaliczone do wartości bilansowej inwestycji zgodnie z postanowieniami ust. 5 niniejszej interpretacji ujmują się zgodnie z innymi Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, na przykład MSR 39, a przed zastosowaniem MSR 39 – zgodnie z MSR 25 (przekształconym w 1994 r.).
8. Ciągłe straty jednostki, w której dokonano inwestycji należy uznać za obiektywny dowód na to, że mogła nastąpić utrata wartości finansowego zaangażowania w tę jednostkę, zarówno w części zaliczonej do wartości bilansowej inwestycji zgodnie z ust. 5 niniejszej interpretacji, jak i w części dotyczącej innych form zaangażowania finansowego. Utratę wartości bilansowej zaangażowania finansowego zawartego w wartości bilansowej składnika aktywów ustala się w odniesieniu do wartości bilansowej skorygowanej o wszelkie straty wynikające z zastosowania metody praw własności.
9. Jeżeli inwestor udzielił gwarancji lub w inny sposób zobowiązał się do wypełnienia obowiązków (zobowiązań) wobec jednostki, w której dokonał inwestycji, lub też do wypełnienia obowiązków (zobowiązań) tej jednostki, to nie tylko kontynuuje ujmowanie swojego udziału w stratach tej jednostki, lecz także powinien ustalić, czy należy ująć rezerwę zgodnie z MSR 37. [Przed zastosowaniem MSR 37 ujęcie rezerwy należy ocenić w oparciu o wymogi MSR 10 (przekształconego w 1994 r.).]

Ujawnianie informacji

10. Jeżeli inwestor przestaje ujmować swój udział w stratach jednostki, w której dokonał inwestycji, powinien ujawnić w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego kwotę nie ujętego udziału w stratach w danym okresie oraz zakumulowaną kwotę dotychczas nieujętych udziałów w stratach.

Data uzgodnienia stanowiska: sierpień 1999 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od 15 lipca 2000 r. Zmiany zasad rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określone w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-21 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Podatek dochodowy – realizacja wartości przeszacowywanych aktywów, które nie podlegają amortyzacji

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz Interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

We wrześniu 1999 r. wydany został projekt interpretacji SKI-21 „Leksykon podatku dochodowego” z prośbą o zgłaszanie uwag. Projekt ten zawierał zarówno zagadnienia ujęte w niniejszej interpretacji oraz zagadnienia omówione w interpretacji SKI-25 „Podatek dochodowy” – zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców.

Dotyczy: MSR 12 „Podatek dochodowy” (zaktualizowanego w 1996 r.)

Problem

1. Zgodnie z ust. 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 ust. 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 nie amortyzowanego (niepodlegającego amortyzacji) składnika aktywów, który został przeszacowany zgodnie z postanowieniami ust. 29 MSR 16 (zaktualizowanego w 1998 r.).
4. Niniejsza interpretacja dotyczy również nieruchomości inwestycyjnych wykazywanych w wartościach przeszacowanych zgodnie z ust. 23 lit. b) MSR 25, które zostałyby uznane za nieruchomości nie podlegające 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 nie podlegającego amortyzacji składnika aktywów, zgodnie z postanowieniami ust. 29 MSR 16 powinny być wycenione 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: Niniejsze uzgodnione stanowisko stosuje się, począwszy od 15 lipca 2000 r. Zmiany zasad rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określone w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-22 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Połączenie jednostek gospodarczych – późniejsze korekty wykazanej początkowo wartości godziwej i wartości firmy

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz Interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” (zaktualizowanego w 1998 r.)

Problem

1. W chwili początkowego zaksięgowania połączenia jednostek gospodarczych nabywca może nie posiadać wszystkich dostępnych dowodów umożliwiających zidentyfikowanie i wiarygodne oszacowanie wartości godziwych przejętych aktywów i zobowiązań lub też możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania mogą jeszcze nie spełniać kryteriów ujmowania. Może to wynikać ze złożonej struktury przejętej jednostki, z konieczności terminowego opracowania i przedstawienia informacji finansowych lub z innych przyczyn.
2. Ustęp 71 MSR 22 (zaktualizowanego w 1998 r.) określa, iż w przypadku księgowania połączenia jednostek „możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania”, które zostały przejęte, lecz w momencie początkowego księgowania przejęcia nie spełniają kryteriów umożliwiających oddzielne ujęcie (.....), powinny zostać ujęte w okresach, gdy dojdzie do spełnienia powyższych kryteriów. Wartości bilansowe możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów i zobowiązań powinny zostać skorygowane, jeżeli po przejęciu uzyskano dodatkowe dowody pomagające w oszacowaniu kwot, które zostały przypisane tym możliwym do zidentyfikowania aktywom i zobowiązaniom, kiedy początkowo zaksięgowano przejęcie. Kwota przypisana do wartości firmy lub ujemnej wartości firmy powinna także zostać skorygowana, jeżeli zajdzie taka potrzeba, w zakresie, w jakim:
 - a) korekta nie zwiększa wartości bilansowej wartości firmy ponad wartość odzyskiwalną zdefiniowaną w MSR 36 „Utrata wartości aktywów”; oraz
 - b) taka korekta zostanie dokonana przed końcem pierwszego roku obrotowego, rozpoczętego już po przejęciu [za wyjątkiem ujęcia możliwego do zidentyfikowania zobowiązania zgodnie z ust. 31, dla którego stosuje się ograniczenia czasowe opisane w ust. 31 lit. c)];w innym przypadku korekty możliwych do zidentyfikowania aktywów i pasywów należy ująć jako przychód lub koszt.
3. Kwestie, które należy rozstrzygnąć w związku z dokonywaniem korekt w ograniczonych przypadkach opisanych w ust. 71 MSR 22, są następujące:
 - a) czy korygując początkowo ujęte wartości godziwe możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań, należy uwzględnić skutki amortyzacji oraz inne zmiany, które nastąpiłyby, gdyby skorygowane wartości godziwe były stosowane już od daty przejęcia;
 - b) czy korygując odnośną wartość firmy lub ujemną wartość firmy, należy uwzględnić skutki amortyzacji skorygowanej kwoty przypisanej do wartości firmy lub ujemnej wartości już od daty przejęcia;
 - c) jak zaprezentować korektę możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań oraz wartości firmy lub ujemnej wartości firmy.
4. Niniejsza interpretacja nie dotyczy poniższych zagadnień, które są odrębnie omówione w innych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości:
 - a) aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmowanych zgodnie z MSR 12 (zaktualizowanym w 1996 r.), ust. 66–68; oraz
 - b) odwracania rezerw utworzonych początkowo na koszty zakończenia lub ograniczenia zakresu działalności przejętej jednostki, MSR 22 (zaktualizowany w 1998 r.), ust. 75 i 76.

Uzgodnione stanowisko

5. Korekta wartości bilansowej możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów i zobowiązań dokonywana w ograniczonych przypadkach opisanych w ust. 71 MSR 22 powinna być wyliczona w taki sposób, jak gdyby skorygowane wartości godziwe były stosowane już od daty przejęcia. W rezultacie korekta powinna uwzględniać zarówno skutki zmiany początkowo przypisanych wartości godziwych, jak i skutki amortyzacji i innych zmian, jakie nastąpiłyby, gdyby skorygowane wartości godziwe były stosowane już od daty przejęcia.
6. Jeśli korekty możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań dokonano przed końcem pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się po przejęciu, wartość bilansowa wartości firmy lub ujemnej wartości firmy powinna także zostać skorygowana – jeżeli jest taka konieczność – do kwoty, która zostałaby ustalona, gdyby skorygowane wartości godziwe były dostępne na dzień przejęcia. W rezultacie także amortyzacja wartości firmy lub ujemna wartość firmy ujęta jako przychód są korygowane, począwszy od dnia przejęcia. Jednak skorygowana wartość bilansowa wartości firmy nie powinna przekroczyć jej wartości odzyskiwalnej.

7. Korekty amortyzacji, odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz innych kwot ustalonych zgodnie z ust. 5 i 6 niniejszej interpretacji, powinny wpłynąć odpowiednio na zysk lub stratę netto i być zaliczone do odpowiednich pozycji przychodów i kosztów prezentowanych w rachunku zysków i strat. Po przejściu, bezpośrednio w kapitale własnym można ująć tylko te pozycje, które zgodnie z innymi standardami musiałyby lub mogłyby bezpośrednio zwiększać lub zmniejszać kapitał własny. Niniejsza interpretacja nie zmienia rozwiązań przyjętych w innych standardach.

Ujawnianie informacji

8. Korekty wartości bilansowych możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań, wartości firmy lub ujemnej wartości firmy należy ujawnić i wyjaśnić w sprawozdaniu finansowym okresu, w którym dokonano korekty. Należy również ujawnić kwoty korekty dotyczące poprzedniego okresu oraz okresów prezentowanych dla celów porównawczych.

Data uzgodnienia stanowiska: październik 1999 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się do korekt dokonanych w ciągu rocznych okresów sprawozdawczych kończących się 15 lipca 2000 r. i później.

INTERPRETACJA SKI-23 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Rzeczowe aktywa trwałe – koszty generalnych przeglądów i remontów

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz Interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się Interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” (zaktualizowanego w 1998 r.).

Problem

1. Ustęp 23 MSR 16 (zaktualizowanego w 1998 r.) wymaga aktywowania późniejszych nakładów na składniki rzeczowych aktywów trwałych, które wpływają na poprawę stanu składnika aktywów prowadzącą do uzyskania korzyści przewyższających pierwotnie oszacowane korzyści. Wszystkie pozostałe późniejsze nakłady, takie jak nakłady na remonty i konserwacje, których celem jest przywrócenie lub utrzymanie przyszłych korzyści ekonomicznych, jakich jednostka oczekuje w ramach pierwotnie oszacowanych korzyści uzyskiwanych z danego składnika aktywów, powinny być ujęte jako koszty okresu, w którym zostały poniesione.
2. Ustęp 27 MSR 16 stwierdza, że główne części składowe niektórych pozycji rzeczowych aktywów trwałych mogą wymagać wymiany w regularnych odstępach czasu. Części składowe księguje się jako odrębne aktywa, ponieważ ich okresy użytkowania są różne od okresów użytkowania pozycji rzeczowych aktywów trwałych, z którymi są powiązane.
3. Jednostka gospodarcza nabywająca składnik rzeczowych aktywów trwałych ponosi wszystkie koszty niezbędne, aby doprowadzić go do zdolności użytkowej zgodnej z jego zamierzonym wykorzystaniem. W celu zapewnienia niezakłóconego korzystania z tego składnika aktywów jednostka gospodarcza będzie musiała przez cały okres użytkowania tego składnika aktywów przeprowadzać w regularnych odstępach czasu, generalne przeglądy lub remonty. Przykładem może być zakup samolotu wymagającego remontu co trzy lata.
4. Należy rozstrzygnąć, w którym momencie jednostka gospodarcza ponosi koszty generalnych przeglądów lub remontów składników rzeczowych aktywów trwałych, przeprowadzanych w regularnych odstępach czasu w okresie użytkowania składnika aktywów, mających zapewnić jednostce niezakłócone używanie tego składnika, oraz czy koszty te należy aktywować jako części składowe składnika aktywów, czy też ujmować je jako koszty.

Uzgodnione stanowisko

5. Koszty generalnych przeglądów lub remontu składników rzeczowych aktywów trwałych przeprowadzanych w regularnych odstępach czasu w okresie użytkowania składnika aktywów, mających zapewnić jednostce niezakłócone używanie składnika, należy ujmować jako koszty w okresie, w którym zostały poniesione z wyjątkiem sytuacji, kiedy:
- zgodnie z ust. 12 MSR 16 kwotę nakładów poniesionych na generalny przegląd lub remont uznano za odrębną część składową składnika aktywów i w całości już ją umorzono, odzwierciedlając w ten sposób tryb konsumowania korzyści, po czym następuje zastąpienie lub przywrócenie tych korzyści dzięki kolejnemu generalnemu przeglądowi lub remontowi (niezależnie od tego, czy składnik aktywów wykazuje się według wysokości kosztu historycznego czy w wartości przeszacowanej);
 - uzyskanie przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych związanych ze składnikiem aktywów jest prawdopodobne; oraz
 - koszt generalnego przeglądu lub remontu można wycenić w wiarygodny sposób.

Jeżeli powyższe kryteria zostaną spełnione, koszt należy aktywować i zaksięgować jako część składową składnika aktywów.

Data uzgodnienia stanowiska: październik 1999 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od 15 lipca 2000 r. Wprowadzenie opisanego w niniejszej interpretacji podejścia księgowego do części składowych aktywów stanowi zmianę metody amortyzacji i zgodnie z ust. 52 MSR 16 jest traktowane jako zmiana szacunków księgowych. Wskutek powyższego odpisy amortyzacyjne za bieżące i przyszłe okresy podlegają korekcie.

INTERPRETACJA SKI-24 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI**Zysk przypadający na jedną akcję – instrumenty finansowe oraz inne umowy z możliwością rozliczenia w akcjach**

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz Interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 33 „Zysk przypadający na jedną akcję”.

Problem

- Istnieje wiele form instrumentów finansowych lub innych umów, które jednostka gospodarcza może rozliczyć poprzez wypłatę aktywów finansowych lub wypłatę w formie przekazania akcji zwykłych jednostki gospodarczej posiadaczowi instrumentu finansowego. W pewnych przypadkach o sposobie rozliczenia decyduje emitent instrumentu finansowego, w innych zaś sposób rozliczenia zależy od decyzji posiadacza instrumentu finansowego. Przykładem tego rodzaju instrumentu jest zobowiązanie umowne jednostki gospodarczej, które może być rozliczone poprzez płatność w gotówce lub emisję akcji zwykłych jednostki gospodarczej.
- Kwestią wymagającą rozstrzygnięcia jest to, czy instrumenty finansowe lub inne umowy z możliwością rozliczenia poprzez wypłatę aktywów finansowych lub emisję akcji zwykłych, na skutek korzystania z takiej opcji przez emitenta lub posiadacza instrumentu, stanowią potencjalne akcje zwykłe w rozumieniu MSR 33.
- Niniejsza interpretacja dotyczy umów, których warunki przewidują możliwość zastosowania takich alternatywnych form rozliczeń.

Uzgodnione stanowisko

4. Wszystkie instrumenty finansowe lub inne umowy mogące spowodować wyemitowanie przez jednostkę gospodarczą akcji zwykłych, dla posiadacza instrumentu finansowego lub innej strony umowy, na skutek skorzystania z takiej opcji przez emitenta lub posiadacza instrumentu, stanowią potencjalne akcje zwykłe tej jednostki.

Data uzgodnienia stanowiska: luty 2000 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się, poczynawszy od 1 grudnia 2000 r. Informacje porównawcze prezentowane i ujawniane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ust. 47–52 MSR 33 należy przekształcić, uwzględniając konsekwencje zastosowania niniejszej interpretacji.

INTERPRETACJA SKI-25 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI**Podatek dochodowy – zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców**

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz Interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się Interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

We wrześniu 1999 r. wydany został projekt interpretacji SKI-21 – „Leksykon podatku dochodowego” z prośbą o zgłaszanie uwag. Projekt interpretacji dotyczył zarówno zagadnień omawianych w niniejszej interpretacji, jak i w interpretacji SKI-21 „Podatek dochodowy” – realizacja wartości przeszacowywanych aktywów, które nie podlegają amortyzacji.

Dotyczy: MSR 12 „Podatek dochodowy” (zaktualizowanego w 1996 r.).

Problem

1. Zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej 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 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 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 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, powinny zostać uwzględnione w zysku lub stracie netto danego okresu, chyba że skutki te dotyczą transakcji i zdarzeń, które, w tym samym lub w innym okresie, powodują bezpośrednie zwiększenie lub zmniejszenie kapitału własnego. Skutki podatkowe wiążące się ze zmianami w kapitale własnym dokonanyymi w tym samym lub w innym okresie (nie zaliczone do zysku lub straty netto), powinny bezpośrednio zmniejszać lub zwiększać kapitał własny.

Data uzgodnienia stanowiska: sierpień 1999 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od 15 lipca 2000 r. Zmiany zasad rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określone w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI- 27 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz Interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.), MSR 17 „Leasing” (zaktualizowany w 1997 r.), MSR 18 „Przychody” (zaktualizowany w 1993 r.)

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 ust. 2 lit. 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 powinien odzwierciedlać istotę umowy. Należy ocenić 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, należy zastosować definicje i wytyczne zawarte w ust. 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 powinny być 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 uzyskuje 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 nie narażone 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, powinny być rozliczane zgodnie z MSR 37 lub MSR, odpowiednio od warunków umowy.
8. Określając moment ujęcia w przychodach opłaty, którą jednostka może uzyskać, należy zastosować kryteria zawarte w ust. 20 MSR 18 w odniesieniu do faktów i okoliczności towarzyszących każdej umowie. Należy rozważyć 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 pewną 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 powinna być zaprezentowana 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, należy rozważyć wszystkie aspekty umowy, która w istocie rzeczy nie jest leasingiem w rozumieniu MSR 17. W każdym okresie obowiązywania umowy jednostka powinna ujawnić, 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 ust. 10 niniejszej interpretacji, należy przedstawić 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 31 grudnia 2001 r. Zmiany zasad rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określone w MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-28 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Połączenie jednostek gospodarczych – „data wymiany” oraz wartość godziwa instrumentów kapitałowych

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz Interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” (zaktualizowany w 1998 r.)

Problem

1. Jednostka może emitować własne instrumenty kapitałowe jako formę zapłaty przy połączeniu jednostek gospodarczych rozliczanych jako przejęcie zgodnie z MSR 22. Ustęp 21 MSR 22 wymaga, aby przejęcie zaksięgować według ceny nabycia, a instrument kapitałowy wyemitowany przez jednostkę przejmującą wyceniać w wartości godziwej ustalonej na datę wymiany.
2. Ustęp 24 MSR 22 określa, że jeżeli instrumenty kapitałowe wyemitowane jako forma zapłaty za nabycie są notowane na rynku, a ich cena rynkowa na datę wymiany nie stanowi wiarygodnego wskaźnika ich wartości godziwej, należy przesłedzić ruchy cen w rozsądnym okresie przed i po ogłoszeniu warunków przejęcia.
3. Następujące zagadnienia wymagają rozstrzygnięcia:
 - a) jaką „datę wymiany” należy przyjąć przy ustalaniu wartości godziwej wyemitowanych instrumentów kapitałowych będących formą zapłaty za nabycie przy przejęciu;
 - b) kiedy odpowiednie jest uwzględnienie innych dowodów i metod wyceny poza publikowaną ceną notowanego instrumentu kapitałowego na datę wymiany; oraz
 - c) jakie informacje należy ujawnić, jeżeli publikowana cena notowanego instrumentu nie została wykorzystana na potrzeby ustalenia wartości godziwej tego instrumentu oraz jakie informacje należy ujawnić, jeżeli instrument kapitałowy nie posiada publikowanej ceny.
4. Ustęp 65 MSR 22 wymaga, aby kwota korekty zapłaty za nabycie, uwarunkowanej przyszłym zdarzeniem lub większą ilością przyszłych zdarzeń, była uwzględniona w cenie przejęcia na datę przejęcia, jeśli dokonanie korekty jest prawdopodobne, a jej kwotę można wiarygodnie wycenić. Ustęp 68 MSR 22 wymaga, aby cena przejęcia była skorygowana, jeżeli zdarzenie warunkowe wpływające na kwotę zapłaty za nabycie nastąpi po dacie przejęcia. Z powyższego wynika, że niniejsza interpretacja nie dotyczy instrumentów kapitałowych wyemitowanych w celu dokonania korekty zapłaty za nabycie zależnej od jednego lub większej ilości przyszłych zdarzeń, chyba że korekta jest prawdopodobna, a odnośne kwoty można wiarygodnie wycenić na datę przejęcia.

Uzgodnione stanowisko

5. Jeżeli przejęcie następuje w ramach jednej transakcji wymiany (tj. nie dokonuje się etapami), „datę wymiany” stanowi data przejęcia, czyli moment, w którym jednostka przejmująca uzyskuje kontrolę nad aktywami netto i działalnością jednostki przejmowanej. Jeżeli przejęcie następuje etapami (np. poprzez sukcesywne nabywanie udziałów), wartość godziwa instrumentów kapitałowych wyemitowanych jako forma zapłaty za nabycie na każdym z etapów przejęcia, powinna być ustalana na dzień, w którym poszczególne inwestycje ujmują się w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej.
6. Publikowana cena instrumentu kapitałowego na datę wymiany stanowi najlepszą podstawę dla celów ustalenia wartości godziwej instrumentu i tę właśnie cenę należy stosować za wyjątkiem rzadkich okoliczności. Innego rodzaju dowody i metody wyceny uwzględnia się jedynie w rzadkich okolicznościach, gdy można wykazać, że publikowana cena jest na datę wymiany niewiarygodnym wskaźnikiem oraz, że inne dowody i metody wyceny stanowią bardziej wiarygodny sposób dokonania wyceny wartości godziwej instrumentu kapitałowego. Cena publikowana jest niewiarygodnym wskaźnikiem na datę wymiany tylko wtedy, gdy na jej poziom miały wpływ gwałtowne wahania na rynku czy płytkość rynku.

Ujawnianie informacji

7. Jeżeli przy określaniu wartości godziwej instrumentu kapitałowego wyemitowanego w formie zapłaty za nabycie, nie zastosowano (publikowanej) ceny wyemitowanego instrumentu kapitałowego na datę wymiany, jednostka powinna ujawnić:
 - a) ten fakt;
 - b) przyczyny, dla których publikowana cena nie została przyjęta jako wartość godziwa instrumentów kapitałowych;

- c) metodę i znaczące założenia przyjęte w celu ustalenia wartości godziwej; oraz
 - d) łączną kwotę różnicy między publikowaną ceną a kwotą przyjętą jako wartość godziwa tych instrumentów kapitałowych.
8. Jeżeli instrument kapitałowy wyemitowany przez jednostkę jako forma zapłaty za nabycie nie posiada publikowanej ceny na datę wymiany, jednostka powinna ujawnić ten fakt oraz wskazać metodę wyceny oraz znaczące założenia przyjęte w celu ustalenia wartości godziwej.

Data uzgodnienia stanowiska: luty 2001 r.

Data wejścia w życie: Niniejsza interpretacja ma zastosowanie w odniesieniu do przejęć uwzględniających początkowe ujęcie księgowe dokonujące się 31 grudnia 2001 r. i później.

INTERPRETACJA SKI-29 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Ujawnianie informacji – umowy na usługi koncesjonowane

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz Interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”.

Problem

1. Jednostka (posiadacz koncesji) może zawrzeć umowę z inną jednostką (podmiot udzielający koncesji) na dostarczenie usług polegających na świadczeniach publicznych o istotnym znaczeniu ekonomicznym i społecznym. Wydawca koncesji 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 wydawca koncesji przekaże na rzecz użytkownika koncesji:
 - 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 użytkownik koncesji:
 - a) zobowiązuje się do świadczenia usług zgodnie z określonymi zasadami i warunkami umowy przez okres trwania koncesji; oraz
 - b) 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 użytkownika koncesji prawa i zaciągnięcie zobowiązania do świadczenia usług publicznych.

4. Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest zakres informacji, jakie należy ujawnić w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego posiadacza koncesji i podmiotu wydającego koncesję.
5. Niektóre aspekty wybranych umów na usługi koncesjonowane, jak również informacje ujawniane na ich temat zostały omówione w innych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (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 Rachunkowości, 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 powinny zostać ujawnione w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, należy wziąć pod uwagę wszystkie aspekty umowy na usługi koncesjonowane. Posiadacz koncesji oraz podmiot wydający koncesję powinni ujawnić 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 renegocjacji);
 - 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); oraz
 - d) zmian w umowie, które nastąpiły w ciągu okresu.
7. Informacje ujawnianie zgodnie z ust. 6 niniejszej interpretacji należy przedstawiać 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-30 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Waluta sprawozdawcza – przeliczenie waluty wyceny na walutę prezentacji

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych” (zaktualizowany w 1993 r.), MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji” (przekształcony w 1994 r.)

Problem

1. SKI-19 „Waluta sprawozdawcza – wycena i prezentacja sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 21 i MSR 29” dotyczy sposobu, w jaki jednostka powinna dokonywać przeliczenia sprawozdania finansowego z waluty zastosowanej do wyceny pozycji zawartych w sprawozdaniu finansowym (waluta wyceny) na inną walutę przyjętą na potrzeby prezentacji (waluta prezentacji). SKI-19 nie określa metody przeliczania, jaką należy zastosować, ale wymaga, aby zastosowana metoda przeliczania nie doprowadziła do sprawozdawczości niespójnej z wyceną pozycji sprawozdania finansowego.
2. Ustęp 15 SKI 19 szczegółowo analizuje powyższy wymóg na przykładzie rosyjskiej jednostki gospodarczej, która stosuje rubel rosyjski jako odpowiednią walutę wyceny i przelicza sprawozdanie finansowe na inną walutę (np. na euro) dla potrzeb prezentacji. W ustępie stwierdza się, że metoda zastosowana do przeliczenia rubli rosyjskich na euro nie powinna prowadzić do zastąpienia waluty wyceny, którą jest rubel rosyjski, przez euro.
3. Ustęp 5 MSR 21 określa, że standard nie dotyczy przekształcania sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej z jednej waluty sprawozdawczej na inną walutę dokonywanego ze względu na wygodę użytkowników sprawozdań finansowych przyzwyczajonych do tejże waluty lub z innych podobnych przyczyn.
4. Następujące zagadnienia wymagają rozstrzygnięcia:
 - a) jak przeliczać pozycje sprawozdania finansowego z waluty wyceny na walutę prezentacji, jeżeli sprawozdanie finansowe prezentowane jest w walucie innej niż waluta wyceny, ustalona zgodnie z SKI-19; oraz
 - b) jakie informacje należy ujawnić:
 - i) jeżeli sprawozdanie finansowe prezentowane jest w walucie innej niż waluta wyceny, ustalona zgodnie z SKI-19; lub
 - ii) kiedy dodatkowe informacje, które nie są wymagane przez Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, należy przedstawić w sprawozdaniu finansowym w walucie innej niż waluta przyjęta do prezentacji sprawozdań finansowych ze względu na wygodę niektórych użytkowników.
5. Niniejszą interpretację należy stosować łącznie ze SKI-19. Pojęcie „sprawozdanie finansowe” obejmuje swym znaczeniem także skonsolidowane sprawozdania finansowe, zgodnie z zapisem ust. 4 MSR 27.

Uzgodnione stanowisko

6. Jeżeli sprawozdanie finansowe jest prezentowane w walucie innej niż waluta wyceny ustalona zgodnie z SKI-19, a waluta wyceny nie jest walutą stosowaną w środowisku gospodarki hiperinflacyjnej, wymogi ust. 9 SKI-19 należy stosować w następujący sposób:
 - a) aktywa i zobowiązania wszystkich prezentowanych bilansów (w tym pozycje prezentowane dla celów porównawczych) należy przeliczyć po kursie zamknięcia z dnia sporządzenia każdego z zaprezentowanych bilansów;
 - b) pozycje przychodów i kosztów za wszystkie zaprezentowane okresy (w tym pozycje prezentowane dla celów porównawczych) należy przeliczyć po kursach wymiany walut z dnia transakcji lub po kursie zbliżonym do rzeczywistych kursów wymiany walut;
 - c) pozycje kapitałowe inne aniżeli zysk lub strata netto za dany okres, które są wykazane w saldzie niepodzielonego zysku lub niepokrytej straty, należy przeliczyć po kursie zamknięcia z dnia sporządzenia każdego z zaprezentowanych bilansów; oraz
 - d) wszystkie różnice kursowe wynikające z przeliczenia zgodnego z ust. 6 lit. a)–c) niniejszej interpretacji powinny być ujęte bezpośrednio w kapitale własnym.
7. Jeżeli sprawozdanie finansowe jest prezentowane w walucie innej niż waluta wyceny ustalona zgodnie z SKI-19, a waluta wyceny jest walutą stosowaną w środowisku gospodarki hiperinflacyjnej, wymogi ust. 9 SKI-19 należy stosować w następujący sposób:
 - a) aktywa, zobowiązania i pozycje kapitałowe wszystkich prezentowanych bilansów (w tym pozycje prezentowane dla celów porównawczych) należy przeliczyć po kursie zamknięcia z dnia sporządzenia ostatniego zaprezentowanego bilansu; oraz
 - b) pozycje przychodów i kosztów za wszystkie zaprezentowane okresy (w tym pozycje prezentowane dla celów porównawczych) należy przeliczyć po kursie zamknięcia ustalonym na koniec ostatniego zaprezentowanego okresu.

Ujawnianie informacji

8. Jednostka, która prezentuje sprawozdanie finansowe w walucie innej niż waluta wyceny ustalona zgodnie z SKI-19, oprócz ujawnienia informacji wymaganych przez ust. 10 SKI-19, powinna zawrzeć w sprawozdaniu stwierdzenie, iż waluta wyceny odzwierciedla ekonomiczną istotę odnośnych zdarzeń i okoliczności towarzyszących działaniom jednostki.
9. Jednostka, która prezentuje sprawozdanie finansowe w walucie innej niż waluta wyceny ustalona zgodnie z SKI-19, przy czym waluta wyceny jest walutą stosowaną w środowisku gospodarki hiperinflacyjnej, oprócz ujawnienia informacji wymaganych przez ust. 39 MSR 29, powinna ujawnić kursy zamknięcia przyjęte dla waluty wyceny i dla waluty prezentacji na dzień prezentacji każdego z bilansów.
10. Jednostka, która dodatkowe informacje, nie wymagane przez Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, przedstawia w sprawozdaniu finansowym w walucie zastosowanej do prezentacji sprawozdań finansowych ze względu na wygodę niektórych użytkowników, powinna:
 - a) wyraźnie zidentyfikować (wskazać) informacje uzupełniające, aby móc je odróżnić od informacji wymaganych przez Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i przeliczonych zgodnie z wymogami ust. 6 i 7 niniejszej interpretacji (w zależności, od tego, który z Ustęp ma zastosowanie);
 - b) ujawnić walutę wyceny zastosowaną przy sporządzaniu sprawozdania finansowego oraz metodę przeliczeń przyjętą do dla celów przedstawienia informacji uzupełniających;
 - c) ujawnić fakt, że waluta wyceny odzwierciedla ekonomiczną istotę odnośnych zdarzeń i okoliczności towarzyszących działaniom jednostki oraz zamieścić stwierdzenie, iż uzupełniające informacje zostały przedstawione w innej walucie wyłącznie ze względu na wygodę użytkowników; oraz
 - d) ujawnić walutę, w której przedstawiono informacje uzupełniające.

Zamieszczenie stwierdzeń wymaganych przez ust. 8 i 10 lit. c) jest niezależnie od okoliczności wymagane także w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, za wyjątkiem sytuacji, gdy jednostki należące do grupy kapitałowej stosują jednakową walutę wyceny, walutę prezentacji, a także walutę, w której przedstawione zostały informacje uzupełniające. Na potrzeby wymogów zawartych w ust. 9 i 10 lit. b) dotyczących ujawniania informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, powołania na walutę wyceny dotyczą waluty wyceny stosowanej przez jednostkę dominującą.

Data uzgodnienia stanowiska: maj 2001 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od 1 stycznia 2002 r. Zmiany zasad rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określone w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-31 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI**Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe**

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 18 „Przychody” (zaktualizowany w 1993 r.)

Problem

1. Jednostka (zwana dalej sprzedawcą) może zawrzeć transakcję barterową dotyczącą świadczenia usług reklamowych w zamian za innego rodzaju 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 (ust. 12 MSR 18) i kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób (ust. 20 lit. 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 otrzymywanych w ramach danej transakcji. 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) często występują;
 - 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 papierów wartościowych przeznaczonych do obrotu, 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 31 grudnia 2001 r. Zmiany zasad rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określone w ust. 46 MSR 8.

INTERPRETACJA SKI-32 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 38 „Wartości niematerialne”.

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 (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 łącz 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 ust. 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 (patrz: MSR 2 „Zapasy” oraz MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”) 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 powinna być ujęta jako składnik aktywów niematerialnych wtedy i tylko wtedy, gdy poza spełnieniem ogólnych wymogów zawartych w ust. 19 MSR 38, które dotyczą ujmowania i początkowej wyceny odnośnych aktywów, jednostka spełnia wymogi ust. 45 MSR 38. Spełnienie wymogu wykazania, w jaki sposób witryna internetowa wygeneruje prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne, zgodnie z ust. 45 lit. 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, jednostka nie będzie w stanie udowodnić, że witryna internetowa spowoduje powstanie prawdopodobnych przyszłych korzyści ekonomicznych, a zatem wszystkie nakłady poniesione na opracowanie takiej witryny powinny być ujęte w kosztach w momencie poniesienia.

9. Wszelkie wewnętrzne nakłady poniesione na opracowanie i użytkowanie witryny internetowej jednostki powinny być rozliczane zgodnie z MSR 38. Przy ustalaniu odpowiedniego podejścia księgowego należy ocenić 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:
- a) etap planowania jest w swej istocie podobny do etapu prac badawczych opisanych w ust. 42-44 MSR 38. Nakłady poniesione na tym etapie powinny być ujmowane w kosztach w momencie ich poniesienia;
 - b) 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 ust. 45–52 MSR 38. Nakłady poniesione na tych etapach powinny zwiększyć wartość (koszt) witryny internetowej ujętej w wartościach niematerialnych zgodnie z ust. 8 niniejszej interpretacji, jeżeli nakłady te można w racjonalny i uzasadniony sposób bezpośrednio przyporządkować 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) powinny zwiększyć koszt opracowania witryny, o ile warunek powyższy został spełniony. Jednak zgodnie z ust. 59 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 powinny być w późniejszym okresie aktywowane w wartościach niematerialnych (np. jeżeli koszt praw autorskich do pewnych treści został w pełni zamortyzowany, a treści te zostały w późniejszym okresie zamieszczone na witrynie internetowej);
 - c) 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) należy ująć w kosztach w momencie ich poniesienia zgodnie z ust. 57 lit. 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 należy ująć w kosztach w momencie odbioru tych usług profesjonalnych, a nie w chwili ich zamieszczenia na witrynie internetowej;
 - d) etap użytkowania rozpoczyna się po zakończeniu opracowywania witryny internetowej. Nakłady ponoszone na tym etapie należy ujmować w kosztach, chyba że spełniają kryteria zwarte w ust. 60 MSR 38.
10. Witryna internetowa ujmowana w wartościach niematerialnych zgodnie z Ustęp 8 niniejszej interpretacji powinna po początkowym ujęciu być wyceniana zgodnie z wymogami ust. 63–78 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 25 marca 2002 r. Skutki przyjęcia niniejszej interpretacji powinny być rozliczane zgodnie z zasadami przejściowymi ust. 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 powinna zostać usunięta z bilansu z dniem wejścia w życie niniejszej interpretacji. Jeżeli witryna internetowa już istnieje i nakłady poniesione na jej opracowanie spełniają kryteria umożliwiający ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, lecz wcześniej nie była ujęta jako składnik aktywów, nie należy ujmować 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 umożliwiający ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, lecz wcześniej była ujęta jako składnik aktywów i początkowo wyceniona w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, należy uznać, że początkowe ujęcie jest poprawne.

INTERPRETACJA SKI-33 STAŁEGO KOMITETU DS. INTERPRETACJI

Metoda konsolidacji i metoda praw własności – potencjalne prawa głosu i przyporządkowanie udziałów własnościowych

Ustęp 11 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (zaktualizowany w 1997 r.) zawiera wymóg, że nie można uznać sprawozdania finansowego za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, jeśli nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w odpowiednich standardach oraz interpretacjach Stałego Komitetu ds. Interpretacji. Nie stosuje się interpretacji SKI do pozycji nieistotnych.

Dotyczy: MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych” (przekształcony w 1994 r.), MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” (zaktualizowany w 2000 r.), MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena” (zaktualizowany w 2000 r.).

Problem

1. Jednostka gospodarcza może posiadać prawa poboru akcji (warranty), opcje zakupu akcji, dłużne lub kapitałowe instrumenty zamienne na akcje zwykłe lub inne analogiczne instrumenty, które, o ile nastąpi ich realizacja lub konwersja, dają jednostce prawa głosu lub zmniejszają prawa głosu innego podmiotu w zakresie określania polityki finansowej i operacyjnej innej jednostki (potencjalne prawa głosu).
2. Następujące zagadnienia wymagają rozstrzygnięcia:
 - a) czy oceniając, czy jednostka sprawuje kontrolę lub w znaczący sposób wpływa na inną jednostkę zgodnie z postanowieniami MSR 27 i MSR 28;
 - i) należy analizować istnienie i wpływ potencjalnych praw głosu oprócz czynników i opisanych w ust. 12 MSR 27 i w ust. 4–5 MSR 28, oraz
 - ii) jeżeli tak, to czy należy przeanalizować jakiegokolwiek inne czynniki i okoliczności związane z potencjalnymi prawami głosu;
 - b) czy proporcję udziałów przyporządkowaną jednostce dominującej i udziałowcom mniejszościowym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z MSR 27 oraz proporcję udziałów przyporządkowaną inwestorowi rozliczającemu inwestycję w jednostce stowarzyszonej metodą praw własności zgodnie z MSR 28 należy ustalać na podstawie aktualnie posiadanych udziałów własnościowych czy też udziałów, które byłyby w posiadaniu danej jednostki, gdyby potencjalne prawa własności zostały zrealizowane lub zamienione na akcje zwykłe; oraz
 - c) jakie jest odpowiednie podejście księgowo do potencjalnych praw głosu do czasu ich zrealizowania lub wygaśnięcia.

Uzgodnione stanowisko

3. W celu stwierdzenia, czy jednostka sprawuje kontrolę (zgodnie z definicją zawartą w ust. 6 MSR 28) lub znacząco wpływa (zgodnie z definicją zawartą w ust. 3 MSR 28) na inną jednostkę należy uwzględnić występowanie i skutek potencjalnych praw głosu, które można aktualnie (tj. obecnie) zrealizować lub zamienić łącznie z czynnikami opisanymi w ust. 12 MSR 27 i w ust. 4–5 MSR 28. Należy uwzględnić wszystkie potencjalne prawa głosu, w tym potencjalne prawa głosu będące w posiadaniu innych jednostek. Uznaje się, że potencjalnych praw głosu nie można aktualnie zrealizować lub zamienić, na przykład wówczas gdy nie mogą one być zrealizowane ani zamienione do czasu wystąpienia jakiegoś przyszłego zdarzenia.
4. Zgodnie z ust. 3 niniejszej interpretacji należy uwzględnić wszystkie fakty i okoliczności mające wpływ na potencjalne prawa głosu z wyjątkiem zamiarów kierownictwa i możliwości finansowych w zakresie realizacji lub konwersji. Pozostałe czynniki, które należy uwzględnić, obejmują warunki realizacji potencjalnych praw głosu oraz możliwe powiązane transakcje. (Załącznik A zawiera przykłady zastosowania zapisów niniejszej interpretacji).
5. Proporcja udziałów przyporządkowana przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostce dominującej i udziałowcom mniejszościowym zgodnie z MSR 27 oraz proporcja udziałów przyporządkowana inwestorowi rozliczającemu inwestycję w jednostce stowarzyszonej metodą praw własności opisaną w MSR 28, powinna zostać ustalona wyłącznie w oparciu o aktualne udziały własnościowe. Jednostka może de facto być w posiadaniu aktualnych udziałów własnościowych, jeżeli na przykład sprzedając udziały własnościowe jednocześnie zawiera porozumienie dotyczące ich odkupienia, z tym że nie traci przy tym kontroli i dostępu do ekonomicznych korzyści związanych z udziałami własnościowymi. W takich okolicznościach przyporządkowaną proporcję należy ustalić przy uwzględnieniu ostatecznej realizacji potencjalnych praw głosu i innych instrumentów pochodnych, które stwarzają aktualny dostęp do ekonomicznych korzyści związanych z udziałami własnościowymi. (Załącznik B zawiera przykłady zastosowania zapisów niniejszej interpretacji).

6. Przy stosowaniu metody konsolidacji pełnej i metody praw własności, instrumenty zawierające potencjalne prawa własności powinny być zaksięgowane odpowiednio jako część inwestycji w jednostce zależnej i jako inwestycja w jednostce stowarzyszonej, tylko wówczas, gdy proporcja udziałów własnościowych została przyporządkowana przy uwzględnieniu ostatecznej realizacji potencjalnych praw głosu zgodnie z ust. 5 niniejszej interpretacji. We wszystkich pozostałych przypadkach instrumenty zawierające potencjalne prawa głosu należy rozliczać zgodnie z MSR 39.

Data uzgodnienia stanowiska: sierpień 2001 r.

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od 1 stycznia 2002 r. Zmiany zasad rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z przepisami dotyczącymi sposobu przejścia na nowe zasady określone w ust. 46 MSR 8.
