**Dokument ten służy wyłącznie do celów informacyjnych i nie ma mocy prawnej. Unijne instytucje nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za jego treść. Autentyczne wersje odpowiednich aktów prawnych, włącznie z ich preambułami, zostały opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej i są dostępne na stronie EUR-Lex. Bezpośredni dostęp do tekstów urzędowych można uzyskać za pośrednictwem linków zawartych w dokumencie**

►B

# ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (WE) NR 1126/2008

**z dnia 3 listopada 2008 r.**

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

**(Tekst mający znaczenie dla EOG)**

(Dz.U. L 320 z 29.11.2008, s. 1)

zmienione przez:

| | | Dziennik Urzędowy | | |
|---|---|---|---|---|
| | | nr | strona | data |
| ►M1 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1260/2008 z dnia 10 grudnia 2008 r. | L 338 | 10 | 17.12.2008 |
| ►M2 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1261/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. | L 338 | 17 | 17.12.2008 |
| ►M3 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1262/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. | L 338 | 21 | 17.12.2008 |
| ►M4 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1263/2008 z dnia 16 grudnia 2008 r. | L 338 | 25 | 17.12.2008 |
| ►M5 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1274/2008 z dnia 17 grudnia 2008 r. | L 339 | 3 | 18.12.2008 |
| ►M6 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 53/2009 z dnia 21 stycznia 2009 r. | L 17 | 23 | 22.1.2009 |
| ►M7 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 69/2009 z dnia 23 stycznia 2009 r. | L 21 | 10 | 24.1.2009 |
| ►M8 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 70/2009 z dnia 23 stycznia 2009 r. | L 21 | 16 | 24.1.2009 |
| ►M9 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 254/2009 z dnia 25 marca 2009 r. | L 80 | 5 | 26.3.2009 |
| ►M10 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 460/2009 z dnia 4 czerwca 2009 r. | L 139 | 6 | 5.6.2009 |
| ►M11 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 494/2009 z dnia 3 czerwca 2009 r. | L 149 | 6 | 12.6.2009 |
| ►M12 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 495/2009 z dnia 3 czerwca 2009 r. | L 149 | 22 | 12.6.2009 |
| ►M13 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 636/2009 z dnia 22 lipca 2009 r. | L 191 | 5 | 23.7.2009 |
| ►M14 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 824/2009 z dnia 9 września 2009 r. | L 239 | 48 | 10.9.2009 |
| ►M15 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 839/2009 z dnia 15 września 2009 r. | L 244 | 6 | 16.9.2009 |
| ►M16 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1136/2009 z dnia 25 listopada 2009 r. | L 311 | 6 | 26.11.2009 |
| ►M17 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1142/2009 z dnia 26 listopada 2009 r. | L 312 | 8 | 27.11.2009 |
| ►M18 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1164/2009 z dnia 27 listopada 2009 r. | L 314 | 15 | 1.12.2009 |
| ►M19 | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1165/2009 z dnia 27 listopada 2009 r. | L 314 | 21 | 1.12.2009 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ►**M20** | Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1171/2009 z dnia 30 listopada 2009 r. | L 314 | 43 | 1.12.2009 |
| ►**M21** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1293/2009 z dnia 23 grudnia 2009 r. | L 347 | 23 | 24.12.2009 |
| ►**M22** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 243/2010 z dnia 23 marca 2010 r. | L 77 | 33 | 24.3.2010 |
| ►**M23** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 244/2010 z dnia 23 marca 2010 r. | L 77 | 42 | 24.3.2010 |
| ►**M24** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 550/2010 z dnia 23 czerwca 2010 r. | L 157 | 3 | 24.6.2010 |
| ►**M25** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 574/2010 z dnia 30 czerwca 2010 r. | L 166 | 6 | 1.7.2010 |
| ►**M26** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 632/2010 z dnia 19 lipca 2010 r. | L 186 | 1 | 20.7.2010 |
| ►**M27** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 633/2010 z dnia 19 lipca 2010 r. | L 186 | 10 | 20.7.2010 |
| ►**M28** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 662/2010 z dnia 23 lipca 2010 r. | L 193 | 1 | 24.7.2010 |
| ►**M29** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 149/2011 z dnia 18 lutego 2011 r. | L 46 | 1 | 19.2.2011 |
| ►**M30** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1205/2011 z dnia 22 listopada 2011 r. | L 305 | 16 | 23.11.2011 |
| ►**M31** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 475/2012 z dnia 5 czerwca 2012 r. | L 146 | 1 | 6.6.2012 |
| ►**M32** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1254/2012 z dnia 11 grudnia 2012 r. | L 360 | 1 | 29.12.2012 |
| ►**M33** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1255/2012 z dnia 11 grudnia 2012 r. | L 360 | 78 | 29.12.2012 |
| ►**M34** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1256/2012 z dnia 13 grudnia 2012 r. | L 360 | 145 | 29.12.2012 |
| ►**M35** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 183/2013 z dnia 4 marca 2013 r. | L 61 | 6 | 5.3.2013 |
| ►**M36** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 301/2013 z dnia 27 marca 2013 r. | L 90 | 78 | 28.3.2013 |
| ►**M37** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 313/2013 z dnia 4 kwietnia 2013 r. | L 95 | 9 | 5.4.2013 |
| ►**M38** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1174/2013 z dnia 20 listopada 2013 r. | L 312 | 1 | 21.11.2013 |
| ►**M39** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1374/2013 z dnia 19 grudnia 2013 r. | L 346 | 38 | 20.12.2013 |
| ►**M40** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1375/2013 z dnia 19 grudnia 2013 r. | L 346 | 42 | 20.12.2013 |
| ►**M41** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 634/2014 z dnia 13 czerwca 2014 r. | L 175 | 9 | 14.6.2014 |
| ►**M42** | Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1361/2014 z dnia 18 grudnia 2014 r. | L 365 | 120 | 19.12.2014 |
| ►**M43** | Rozporządzenie Komisji (UE) 2015/28 z dnia 17 grudnia 2014 r. | L 5 | 1 | 9.1.2015 |
| ►**M44** | Rozporządzenie Komisji (UE) 2015/29 z dnia 17 grudnia 2014 r. | L 5 | 11 | 9.1.2015 |
| ►**M45** | Rozporządzenie Komisji (UE) 2015/2113 z dnia 23 listopada 2015 r. | L 306 | 7 | 24.11.2015 |
| ►**M46** | Rozporządzenie Komisji (UE) 2015/2173 z dnia 24 listopada 2015 r. | L 307 | 11 | 25.11.2015 |
| ►**M47** | Rozporządzenie Komisji (UE) 2015/2231 z dnia 2 grudnia 2015 r. | L 317 | 19 | 3.12.2015 |
| ►**M48** | Rozporządzenie Komisji (UE) 2015/2343 z dnia 15 grudnia 2015 r. | L 330 | 20 | 16.12.2015 |
| ►**M49** | Rozporządzenie Komisji (UE) 2015/2406 z dnia 18 grudnia 2015 r. | L 333 | 97 | 19.12.2015 |
| ►**M50** | Rozporządzenie Komisji (UE) 2015/2441 z dnia 18 grudnia 2015 r. | L 336 | 49 | 23.12.2015 |
| ►**M51** | Rozporządzenie Komisji (UE) 2016/1703 z dnia 22 września 2016 r. | L 257 | 1 | 23.9.2016 |
| ►**M52** | Rozporządzenie Komisji (UE) 2017/1989 z dnia 6 listopada 2017 r. | L 291 | 84 | 9.11.2017 |
| ►**M53** | Rozporządzenie Komisji (UE) 2017/1990 z dnia 6 listopada 2017 r. | L 291 | 89 | 9.11.2017 |

sprostowane przez:

| | |
|---|---|
| ►**C1** | Sprostowanie, Dz.U. L 304 z 20.11.2010, s. 63 (1126/2008) |

▼B

# ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (WE) NR 1126/2008

**z dnia 3 listopada 2008 r.**

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

**(Tekst mający znaczenie dla EOG)**

*Artykuł 1*

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

*Artykuł 2*

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

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

*Artykuł 3*

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

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

▼B

*ZAŁĄCZNIK*

**MIĘDZYNARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI**

| | |
|---|---|
| MSR 1 | Prezentacja sprawozdań finansowych (zaktualizowany w 2007 r.) |
| MSR 2 | *Zapasy* |
| MSR 7 | *Sprawozdanie z przepływów pieniężnych* |
| MSR 8 | *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* |
| MSR 10 | *Zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego* |
| MSR 11 | *Umowy o usługę budowlaną* |
| MSR 12 | *Podatek dochodowy* |
| MSR 16 | *Rzeczowe aktywa trwałe* |
| MSR 17 | *Leasing* |
| MSR 18 | *Przychody* |
| MSR 19 | *Świadczenia pracownicze* |
| MSR 20 | *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej* |
| MSR 21 | *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* |
| MSR 23 | *Koszty finansowania zewnętrznego* (zaktualizowany w 2007 r.) |
| MSR 24 | MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych* |
| MSR 26 | *Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych* |
| MSR 27 | *Jednostkowe Sprawozdania Finansowe* |
| MSR 28 | *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach* |
| MSR 29 | *Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji* |
| MSR 32 | *Instrumenty finansowe: prezentacja* |
| MSR 33 | *Zysk przypadający na jedną akcję* |
| MSR 34 | *Śródroczna sprawozdawczość finansowa* |
| MSR 36 | *Utrata wartości aktywów* |
| MSR 37 | *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* |
| MSR 38 | *Wartości niematerialne* |
| MSR 39 | *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* z wyjątkiem niektórych przepisów dotyczących rachunkowości zabezpieczeń |

▼B

| | |
|---|---|
| MSR 40 | *Nieruchomości inwestycyjne* |
| MSR 41 | *Rolnictwo* |
| MSSF 1 | *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy* |
| MSSF 2 | *Płatności w formie akcji* |
| MSSF 3 | *Połączenia jednostek* |
| MSSF 4 | *Umowy ubezpieczeniowe* |
| MSSF 5 | *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana* |
| MSSF 6 | *Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych* |
| MSSF 7 | *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* |
| MSSF 8 | *Segmenty operacyjne* |
| MSSF 10 | *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* |
| MSSF 11 | *Wspólne ustalenia umowne* |
| MSSF 12 | *Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach* |
| MSSF 13 | *Ustalanie wartości godziwej* |
| KIMSF 1 | *Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze* |
| KIMSF 2 | *Udziały członkowskie w spółdzielniach i podobne instrumenty* |
| KIMSF 4 | *Ustalenie, czy umowa zawiera leasing* |
| KIMSF 5 | *Prawa do udziałów wynikające z uczestnictwa w funduszach likwidacyjnych, rekultywacyjnych oraz funduszach na naprawę środowiska* |
| KIMSF 6 | *Zobowiązania wynikające z uczestnictwa w specyficznym rynku – zużyty sprzęt elektryczny i elektroniczny* |
| KIMSF 7 | *Zastosowanie metody przekształcenia w ramach MSR 29 Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji* |
| KIMSF 9 | *Ponowna ocena wbudowanych instrumentów pochodnych* |
| KIMSF 10 | *Śródroczna sprawozdawczość finansowa a utrata wartości* |
| KIMSF 12 | Interpretacja KIMSF 12 *Umowy na usługi koncesjonowane* |
| KIMSF 13 | *Interpretacja KIMSF 13 Programy lojalnościowe* |
| IFRIC 14 | Interpretacja IFRIC 14 *MSR 19* – Limit wyceny aktywów z tytułu określonych świadczeń, minimalne wymogi finansowania oraz ich wzajemne zależności |
| KIMSF 15 | Interpretacja KIMSF 15 *Umowy dotyczące budowy nieruchomości* |
| KIMSF 16 | Interpretacja KIMSF 16 *Zabezpieczenie udziałów w aktywach netto jednostki działającej za granicą* |
| KIMSF 17 | Interpretacja KIMSF 17 *Przekazanie aktywów niegotówkowych właścicielom* |
| KIMSF 18 | Interpretacja KIMSF 18 *Przekazanie aktywów przez klientów* |
| KIMSF 19 | Interpretacja KIMSF 19 *Regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych* |
| KIMSF 20 | *Koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych* |

▼**M41**

| | |
|---|---|
| KIMSF 21 | Interpretacja KIMSF 21 *Opłaty* (*) |

▼**B**

| | |
|---|---|
| SKI-7 | *Wprowadzenie waluty euro* |
| SKI-10 | *Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną* |
| SKI-15 | *Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne* |
| SKI-25 | *Podatek dochodowy – zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców* |
| SKI-27 | *Ocena istoty transakcji wykorzystujących formę leasingu* |
| SKI-29 | *Umowy na usługi koncesjonowane – ujawnianie informacji* |
| SKI-31 | *Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe* |
| SKI-32 | *Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej* |

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

▼M5

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 1

### *Prezentacja sprawozdań finansowych*

CEL

1 Celem niniejszego standardu jest uregulowanie podstaw prezentacji sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu, aby zapewnić porównywalność danych zawartych w sprawozdaniach finansowych jednostki z jej sprawozdaniami finansowymi z poprzednich okresów oraz ze sprawozdaniami finansowymi innych jednostek. Niniejszy standard podaje ogólne wymagania dotyczące prezentacji sprawozdań finansowych, wytyczne dotyczące ich struktury i minimalne wymogi odnoszące się do ich zawartości.

ZAKRES

2 Jednostka stosuje niniejszy standard przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

3 Inne MSSF ustalają wymogi dotyczące ujmowania, wyceny i ujawniania informacji o określonych transakcjach oraz innego rodzaju zdarzeniach.

▼M32

4 Niniejszy standard nie ma zastosowania do struktury i treści skróconych śródrocznych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*. Jednakże paragrafy 15–35 mają zastosowanie do tych sprawozdań finansowych. Niniejszy standard stosuje się jednakowo w odniesieniu do wszystkich jednostek, w tym do jednostek zarówno prezentujących skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe,* jak i tych prezentujących jednostkowe sprawozdania finansowe zgodnie z MSR 27 *Jednostkowe sprawozdania finansowe.*

▼M5

5 W niniejszym standardzie przyjęto terminologię odpowiednią dla jednostek komercyjnych, z uwzględnieniem jednostek sektora państwowego prowadzących działalność gospodarczą. Jeżeli niniejszy standard zastosują jednostki niekomercyjne w sektorze prywatnym lub w sektorze państwowym, mogą być zmuszone do korygowania opisu poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego lub samego sprawozdania finansowego.

6 Podobnie jednostki, które nie posiadają kapitału własnego w rozumieniu MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* (np. niektóre fundusze powiernicze) i jednostki, których kapitał podstawowy nie jest kapitałem własnym (np. niektóre spółdzielnie) mogą być zmuszone dostosować sposób prezentacji w sprawozdaniu finansowym udziałów członkowskich lub jednostek posiadanych przez uczestników funduszu.

DEFINICJE

▼M31

7 Poniższe terminy zastosowane w niniejszym standardzie mają następujące znaczenie:

▼M5

*Sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia* (określane jako „sprawozdanie finansowe") to sprawozdanie, które ma za zadanie spełnienie potrzeb użytkowników, którzy nie mają możliwości wymagania od jednostki sporządzania raportów dostosowanych do ich szczególnych potrzeb informacyjnych.

*Niewykonalne w praktyce* - zastosowanie się do wymogu jest niewykonalne w praktyce, gdy jednostka nie może go spełnić, mimo podjęcia wszelkich racjonalnych wysiłków, aby to uczynić.

▼M5

*Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)* - standardy i interpretacje przyjęte przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB). Składają się one z:

a) Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej,

b) Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz

c) Interpretacji wydanych przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) lub istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SIC).

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

Rozstrzyganie o tym, czy pominięcie lub zniekształcenie może wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników, czyli czy jest istotne, wymaga rozważenia cech tychże użytkowników. *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* określają w paragrafie 25, że „użytkownicy z założenia posiadają dostateczną wiedzę z zakresu biznesu, działalności gospodarczej i rachunkowości oraz wykazują wolę uważnego zapoznania się z prezentowanymi informacjami". Dlatego też, przy rozstrzyganiu należy wziąć pod uwagę, jakiego wpływu na decyzje gospodarcze użytkowników o wymienionych cechach można oczekiwać.

►M31 *Informacja dodatkowa* – zawiera informacje uzupełniające do danych zaprezentowanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, ◄ jednostkowym ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ (jeśli zostało zaprezentowane), sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdaniu z przepływów pieniężnych. Informacja dodatkowa zawiera opis lub rozbicie pozycji zaprezentowanych w powyższych sprawozdaniach oraz informacje na temat pozycji, które nie kwalifikują się do ujęcia w powyższych sprawozdaniach.

▼M31

*Inne całkowite dochody obejmują* pozycje przychodów i kosztów (w tym korekty wynikające z przeklasyfikowania), które nie zostały ujęte jako zyski lub straty zgodnie z tym, czego wymagają lub na co zezwalają inne MSSF.

Składniki innych całkowitych dochodów obejmują:

a) zmiany w nadwyżce z przeszacowania (zob. MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz MSR 38 *Wartości niematerialne*),

b) ponowne wyceny programów określonych świadczeń (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*),

▼M5

c) zyski i straty wynikające z przeliczenia pozycji sprawozdania finansowego jednostki działającej zagranicą (zob. MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*),

d) zyski i straty z tytułu przeszacowania składników aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży (zob. MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*),

e) efektywną część zysków i strat związanych z instrumentem zabezpieczającym w ramach zabezpieczania przepływów pieniężnych (zob. MSR 39).

▼M5

*Właściciele* są posiadaczami instrumentów zaklasyfikowanych jako kapitał własny.

*Zysk lub strata* jest łączną kwotą wynikającą z odjęcia kosztów od przychodów, z wyłączeniem składników innych całkowitych dochodów.

*Korekty wynikające z przeklasyfikowania* są to przeniesione do zysków i strat bieżącego okresu kwoty, które były ujęte w innych całkowitych dochodach w bieżącym lub w poprzednich okresach.

*Całkowite dochody ogółem* to zmiana w kapitale własnym, która nastąpiła w ciągu okresu na skutek transakcji oraz innych zdarzeń, inna niż zmiany wynikające z transakcji dokonywanych z właścicielami występującymi w charakterze udziałowców.

Całkowite dochody ogółem obejmują wszystkie składniki „zysków i strat" oraz „innych całkowitych dochodów".

8 Chociaż w niniejszym standardzie stosuje się terminy „inne całkowite dochody", „zyski i straty" oraz „całkowite dochody" jednostka może posługiwać się innymi terminami w celu opisania łącznych kwot, o ile znaczenie stosowanych przez nią terminów jest zrozumiałe. Na przykład jednostka może stosować termin „zysk netto" na określenie zysku lub straty.

▼M6

8A Poniższe terminy są opisane w MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* i stosowane w niniejszym standardzie w znaczeniu określonym w MSR 32:

a) instrument finansowy z opcją sprzedaży zakwalifikowany jako instrument kapitałowy (opisany w paragrafach 16A i 16B MSR 32)

b) instrument, który nakłada na jednostkę obowiązek przekazania drugiej stronie proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki tylko w przypadku likwidacji i jest kwalifikowany jako instrument kapitałowy (opisany w paragrafach 16C i 16D MSR 32).

▼M5

SPRAWOZDANIE FINANSOWE

**Cel sprawozdania finansowego**

9 Sprawozdanie finansowe stanowi uporządkowane przedstawienie sytuacji finansowej i efektywności finansowej jednostki. Celem sprawozdania finansowego jest dostarczanie informacji na temat sytuacji finansowej, efektywności finansowej i przepływów pieniężnych jednostki, które są użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu przez nich decyzji gospodarczych. Ponadto sprawozdanie finansowe przedstawia także rezultaty staranności w zarządzaniu przez kierownictwo powierzonymi mu zasobami. Aby zrealizować ten cel, sprawozdanie finansowe dostarcza informacji o:

a) aktywach,

b) zobowiązaniach,

c) kapitale własnym,

d) przychodach i kosztach, w tym zyski i straty,

e) wkładach dokonanych przez właścicieli i wypłatach na rzecz właścicieli występujących w charakterze udziałowców, oraz

▼M5

f) przepływach pieniężnych.

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

**Pełne sprawozdanie finansowe**

▼M49

10 Pełne sprawozdania finansowe składają się z:

**a) sprawozdania z sytuacji finansowej na koniec okresu;**

**b) sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów za dany okres;**

**c) sprawozdania ze zmian w kapitale własnym za dany okres;**

**d) sprawozdania z przepływów pieniężnych za dany okres;**

**e) informacji dodatkowej zawierającej istotne zasady (politykę) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające;**

**ea) informacji porównawczych w odniesieniu do poprzedniego okresu, jak określono w paragrafach 38 i 38 A, oraz**

**f) sprawozdania z sytuacji finansowej na początek poprzedniego okresu, jeżeli jednostka zastosowała zasady (politykę) rachunkowości retrospektywnie lub dokonała retrospektywnego przekształcenia pozycji w sprawozdaniach finansowych lub przeklasyfikowała pozycje w sprawozdaniach finansowych zgodnie z paragrafami 40 A–40D.**

**Jednostka może stosować inne tytuły sprawozdań niż te zastosowane w niniejszym standardzie. Przykładowo jednostka może stosować tytuł „sprawozdanie z całkowitych dochodów" zamiast „sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów".**

▼M31

10A Jednostka może przedstawiać jedno sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, prezentując zyski lub straty i inne całkowite dochody w dwóch odrębnych sekcjach. Sekcje te przedstawiane są razem, przy czym sekcja dotycząca zysków lub strat przedstawiana jest jako pierwsza, a bezpośrednio po niej przedstawiana jest sekcja dotycząca innych całkowitych dochodów. Jednostka może również przedstawić sekcję dotyczącą zysków lub strat w odrębnym sprawozdaniu z zysków lub strat. Jeżeli skorzysta z takiej możliwości, odrębne sprawozdanie z zysków lub strat poprzedza bezpośrednio sprawozdanie z całkowitych dochodów, które na początku przedstawia zyski lub straty.

▼M5

11 Jednostka prezentuje w sposób równie wyrazisty wszystkie sprawozdania wchodzące w skład pełnego sprawozdania finansowego.

▼M31

_____

▼M5

13 Wiele jednostek prezentuje, poza sprawozdaniem finansowym, także analizę finansową sporządzoną przez kierownictwo, zawierającą opis oraz wyjaśnienie głównych wyznaczników efektywności finansowej i sytuacji finansowej jednostki oraz najistotniejsze obszary niepewności, jakie jednostka napotkała. Raport taki może zawierać omówienie:

a) głównych okoliczności i czynników wpływających na efektywność finansową, w tym zmian w środowisku, w którym jednostka prowadzi działalność gospodarczą, reakcji jednostki na te zmiany i ich efektów, jak również polityki inwestycyjnej jednostki zmierzającej do utrzymania i dalszej poprawy efektywności finansowej, w tym polityki dotyczącej dywidend,

b) źródeł finansowania jednostki a także jej docelowy wskaźnik zobowiązań do kapitału własnego, oraz

c) zasobów jednostki, które nie zostały ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej sporządzonym zgodnie z MSSF.

▼M5

14 Wiele jednostek sporządza również oprócz sprawozdania finansowego raporty i sprawozdania, takie jak na przykład raporty o wpływie jednostki na środowisko naturalne oraz sprawozdania o wytworzonej wartości dodanej, co dotyczy szczególnie tych sektorów przemysłu, gdzie czynniki związane ze środowiskiem naturalnym są znaczące i kiedy pracownicy postrzegani są jako ważna grupa użytkowników. Raporty i sprawozdania prezentowane poza sprawozdaniem finansowym są wyłączone z uregulowań MSSF.

**Główne cechy**

*Rzetelna prezentacja i zgodność z MSSF*

15 Sprawozdanie finansowe rzetelnie przedstawia sytuację finansową, efektywność finansową i przepływy pieniężne jednostki. Rzetelna prezentacja wymaga wiernego odzwierciedlenia efektów transakcji, innych zdarzeń i warunków, zgodnie z definicjami i warunkami ujmowania aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów przedstawionymi w *Założeniach koncepcyjnych*. Zakłada się, że stosowanie MSSF, wraz z dodatkowymi ujawnieniami w uzasadnionych przypadkach, skutkuje tym, że sprawozdanie finansowe spełnia wymóg rzetelnej prezentacji.

16 Jednostka, której sprawozdanie finansowe jest zgodne z MSSF, zamieszcza w informacji dodatkowej wyraźne i bezwarunkowe oświadczenie o tej zgodności. Jednostka nie określa sprawozdania finansowego jako zgodnego z MSSF, o ile nie spełnia ono wszystkich wymogów zawartych w MSSF.

17 Zasadniczo we wszystkich okolicznościach jednostka osiąga rzetelną prezentację przestrzegając odpowiednich MSSF. Rzetelna prezentacja wymaga również od jednostki:

a) doboru i stosowania zasad (polityki) rachunkowości zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*. MSR 8 ustala hierarchię miarodajnych wskazówek, które kierownictwo rozważa w sytuacji braku standardu odnoszącego się konkretnie do danego przypadku.

b) prezentowania informacji, w tym opisu zasad (polityki) rachunkowości w sposób, który dostarcza informacji przydatnych, wiarygodnych, porównywalnych i zrozumiałych.

c) zapewnienia dodatkowych ujawnień, jeśli spełnienie konkretnych wymogów MSSF nie wystarcza, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływu poszczególnych transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową i efektywność finansową jednostki.

18 Niewłaściwych zasad (polityki) rachunkowości nie uznaje się za skorygowane przez ujawnienie zastosowanych zasad rachunkowości lub poprzez informacje dodatkowe lub materiały objaśniające.

19 W bardzo rzadkich okolicznościach, w których kierownictwo uzna, że spełnienie wymogu MSSF może być na tyle mylące, iż spowoduje, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych* jednostka może odstąpić od zastosowania tego wymogu w sposób ustalony w paragrafie 20, jeśli odnośny system regulacyjny wymaga lub nie zabrania tego odstępstwa.

▼M5

20 W przypadku, gdy jednostka odstępuje od stosowania wymogu zawartego w MSFF, zgodnie z paragrafem 19, ujawnia ona:

a) że kierownictwo uznało, iż sprawozdanie finansowe rzetelnie przedstawia sytuację finansową jednostki, efektywność finansową i przepływy pieniężne,

b) że sprawozdanie jest zgodne z mającymi zastosowanie MSSF, z wyjątkiem odstępstwa od zastosowania określonego wymogu w celu osiągnięcia rzetelności prezentacji,

c) nazwę ►M5 MSSF ◄, od których jednostka poczyniła odstępstwo, charakter odstępstwa, wraz z podaniem rozwiązania, jakie przewiduje ►M5 MSSF ◄, powód, dla którego zastosowanie takiego rozwiązania w danych okolicznościach wprowadzałoby w błąd powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych* oraz zastosowane rozwiązanie, oraz

d) dla każdego zaprezentowanego okresu finansowy wpływ odstępstwa na każdą pozycję sprawozdania finansowego, która byłaby przedstawiona zgodnie z wymogiem.

21 Jeśli jednostka odstąpiła od stosowania wymogu MSSF w poprzednim okresie, a odstępstwo to wpływa na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres, wówczas ujawnia informacje przedstawione w paragrafie 20 (c) i (d).

22 Paragraf 21 ma na przykład zastosowanie, gdy jednostka odstąpiła w poprzednim okresie od stosowania wymogu danego MSSF przy wycenie aktywów lub zobowiązań i odstępstwo to wpływa na wycenę zmiany w aktywach i zobowiązaniach ujętej w sprawozdaniu finansowym okresu bieżącego.

23 W bardzo rzadkich okolicznościach, w których kierownictwo uzna, że zastosowanie danego wymogu MSSF jest na tyle mylące, że powoduje kolizję z celem sprawozdania finansowego określonego w *Założeniach koncepcyjnych*, a odnośny system regulacyjny zabrania odstąpienia od stosowania tego wymogu, jednostka, w maksymalnie możliwym zakresie, ogranicza ryzyko wprowadzenia w błąd wynikające ze stosowania wymogu poprzez ujawnienie:

a) nazwy ►M5 MSSF ◄, charakteru wymogu i powodu decyzji kierownictwa, że zastosowanie danego wymogu wprowadzałoby w danych okolicznościach w błąd powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych*, oraz

b) dla każdego prezentowanego okresu, korekty do wszystkich pozycji sprawozdania finansowego, które byłyby według kierownictwa niezbędne dla zapewnienia rzetelności prezentacji.

24 Dla celów paragrafów 19-23, informacja powodowałaby kolizję z celem sprawozdania finansowego, jeśli nie odzwierciedla wiernie transakcji, innych zdarzeń i warunków, które miała odzwierciedlać lub od której można by oczekiwać, że będzie je odzwierciedlać i, w efekcie, prawdopodobnie wpływałaby na decyzje gospodarcze użytkowników sprawozdań finansowych. Dokonując oceny tego, czy przestrzeganie konkretnego wymogu MSSF wprowadzałoby w błąd, powodując kolizję z celem sprawozdania finansowego określonym w *Założeniach koncepcyjnych* kierownictwo rozważa:

a) przyczynę, dla której cel sprawozdania finansowego nie jest osiągnięty w danych okolicznościach, oraz

▼M5

b) sposób, w jaki okoliczności charakteryzujące sytuację jednostki odbiegają od warunków innych jednostek, które wymogu przestrzegają. Jeśli inne jednostki w podobnych okolicznościach przestrzegają wymogu, to poddaje się dyskusji założenie, że przestrzeganie przez jednostkę wymogu nie jest tak mylące, że powoduje kolizję z celem sprawozdania finansowego określonym w *Założeniach koncepcyjnych*.

*Zasada kontynuacji działalności*

25 Przy sporządzaniu sprawozdania finansowego kierownictwo jednostki dokonuje oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Sprawozdanie finansowe sporządza się przy założeniu kontynuacji działalności, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownictwo albo zamierza zlikwidować jednostkę, albo zaniechać prowadzenia działalności gospodarczej, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności. Jeżeli w trakcie dokonywania oceny kierownictwo jest świadome występowania istotnych niepewności dotyczących zdarzeń lub okoliczności, które mogą nasuwać poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, jednostka ujawnia istnienie tych niepewności. Jeżeli jednostka nie sporządza sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności, fakt ten ujawnia, podając jednocześnie zasadę, na której opierała się, sporządzając sprawozdanie finansowe oraz powód, dla którego założenia o kontynuacji działalności przez jednostkę nie uznaje się za zasadne.

26 Oceniając, czy założenie kontynuacji działalności jest właściwe, kierownictwo bierze pod uwagę wszelkie dostępne informacje dotyczące przyszłości, która odpowiada co najmniej dwunastu miesiącom od końca okresu sprawozdawczego. Zakres analizy sytuacji zależy w każdym przypadku od faktów. Jeżeli jednostka była dotychczas rentowna i posiadała łatwy dostęp do środków finansowych, to może wysnuć wniosek, że przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne i 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*

27 Jednostka sporządza swoje sprawozdania finansowe, z wyjątkiem informacji o przepływach pieniężnych, zgodnie z zasadą memoriału.

28 W przypadku stosowania zasady memoriału jednostka ujmuje pozycje jako aktywa, zobowiązania, kapitał własny, przychody i koszty (elementy sprawozdania finansowego), jeśli spełnią kryteria zawarte w definicjach i warunki ujmowania wynikające z *Założeń koncepcyjnych*.

*Istotność i agregowanie*

29 Każdą istotną klasę podobnych pozycji jednostka prezentuje odrębnie. Pozycje odmienne pod względem rodzaju lub funkcji jednostka prezentuje odrębnie, chyba, że są one nieistotne.

▼M5

30 Sprawozdanie finansowe wynika z przetworzenia dużej liczby transakcji lub innych zdarzeń, które są pogrupowane w klasy zgodnie z ich rodzajem lub funkcją. Końcowym etapem procesu grupowania i klasyfikacji jest przedstawienie skomasowanych i sklasyfikowanych danych, tworzących poszczególne pozycje składowe sprawozdania finansowego. Jeżeli dana pozycja składowa nie jest istotna, łączy się ją z innymi pozycjami składowymi prezentowanymi w sprawozdaniu finansowym albo w informacji dodatkowej. Pozycja może być nie dość istotna, aby uzasadniona była jej oddzielna prezentacja w sprawozdaniu finansowym, tym niemniej jej oddzielne zaprezentowanie w informacji dodatkowej może być uzasadnione.

▼M49

30A Stosując niniejszy standard i inne MSSF, jednostka decyduje, biorąc pod uwagę wszystkie istotne fakty i okoliczności, w jaki sposób grupuje informacje w sprawozdaniu finansowym, w tym w informacji dodatkowej. Jednostka nie ogranicza zrozumiałości swojego sprawozdania finansowego przez zawieranie w istotnych informacjach informacji nieistotnych lub poprzez agregowanie istotnych pozycji, które mają różny charakter lub różne funkcje.

31 Niektóre MSSF określają informacje, które muszą zostać uwzględnione w sprawozdaniu finansowym, w tym w informacji dodatkowej. Jednostka nie ma obowiązku ujawniania określonych informacji wymaganych przez MSSF, jeżeli informacje wynikające z tego ujawnienia nie są istotne. Ma to zastosowanie również w przypadku gdy MSSF zawiera wykaz konkretnych wymogów lub uznaje je za wymogi minimalne. Jednostka rozważa również ujawnienie dodatkowych informacji, jeśli spełnienie konkretnych wymogów MSSF nie wystarcza, aby umożliwić użytkownikom sprawozdania finansowego zrozumienie wpływu poszczególnych transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową i wyniki finansowe działalności jednostki.

▼M5

*Kompensowanie*

32 Jednostka nie kompensuje aktywów i zobowiązań, czy przychodów i kosztów, chyba że jest to wymagane lub dopuszczone przez MSSF.

33 Jednostka wykazuje oddzielnie aktywa i zobowiązania oraz przychody i koszty. Kompensowanie w sprawozdaniu z całkowitych dochodów lub w sprawozdaniu z sytuacji finansowej lub w jednostkowym ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ (o ile zostało zaprezentowane) z wyjątkiem sytuacji, gdy kompensowanie odzwierciedla istotę transakcji lub innego zdarzenia, osłabia zdolność zrozumienia przez użytkowników zarówno przeprowadzonych transakcji, innych zdarzeń i zaistniałych warunków, jak i możliwość oceny przez nich przyszłych przepływów pieniężnych jednostki. Wycena aktywów w wartości pomniejszonej o odpisy aktualizujące - na przykład o odpisy z tytułu utraty wartości przez nieprzydatne zapasy lub odpisy aktualizujące wartość należności wątpliwych - nie jest kompensowaniem.

34 MSR 18 *Przychody* definiuje przychody i wymaga ich wyceny w wartości godziwej zapłaty otrzymanej lub należnej, przy uwzględnieniu wszelkich rabatów handlowych i opustów hurtowych dopuszczonych przez jednostkę. Jednostka przeprowadza w toku swojej zwykłej działalności gospodarczej inne transakcje, które nie przynoszą przychodów lecz są uboczne w stosunku do działalności podstawowej przynoszącej przychody. Wynik takich transakcji jednostka prezentuje poprzez kompensowanie przychodów i związanych z nimi kosztów wynikających z tej samej transakcji, jeśli prezentacja taka odzwierciedla istotę transakcji lub innego zdarzenia. Na przykład:

a) zyski i straty ze sprzedaży aktywów trwałych, łącznie z inwestycjami i aktywami służącymi działalności operacyjnej, ujmowane są w wysokości różnicy między przychodami osiągniętymi ze sprzedaży a wartością bilansową danego składnika aktywów powiększoną o koszty sprzedaży, oraz

▼M5

b) wydatki związane z rezerwą, która jest ujmowana zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* i które na mocy umowy są refundowane przez stronę trzecią (na przykład, gwarancja udzielona przez dostawcę) mogą być kompensowane z odnośną kwotą refundacji.

35 Również zyski i straty powstałe z tytułu grupy podobnych transakcji jednostka prezentuje w kwocie netto, na przykład zyski i straty z tytułu różnic kursowych lub zyski i straty z tytułu instrumentów finansowych przeznaczonych do obrotu. Tego rodzaju zyski i straty jednostka prezentuje jednak oddzielnie, jeśli są istotne.

*Częstotliwość sporządzania sprawozdań*

36 Jednostka prezentuje pełne sprawozdanie finansowe (w tym informacje porównawcze) przynajmniej raz do roku. Jeśli jednostka zmieni dzień zakończenia jej okresu sprawozdawczego i zaprezentuje sprawozdanie finansowe za okres dłuższy lub krótszy od jednego roku, jednostka, poza podaniem okresu objętego sprawozdaniem finansowym, ujawnia także:

a) przyczynę, dla której stosowany jest dłuższy lub krótszy okres, oraz

b) to, że kwoty zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym nie są w pełni porównywalne.

37 Zwykle jednostka sporządza sprawozdanie finansowe za okres trwający pełny rok. Ze względów praktycznych niektóre jednostki wolą jednak sporządzać sprawozdania za okres obejmujący 52 tygodnie. Niniejszy standard nie wyklucza stosowania tej praktyki.

*Informacje porównawcze*

▼M36

Minimalne informacje porównawcze

**38 O ile MSSF w inny sposób nie dopuszczają lub nie nakładają innego wymogu, jednostka przedstawia informacje porównawcze dotyczące poprzedniego okresu w odniesieniu do wszystkich kwot wykazanych w sprawozdaniach finansowych za okres bieżący. Informacje porównawcze jednostka przedstawia także w odniesieniu do informacji opisowych, jeżeli są przydatne dla zrozumienia sprawozdań finansowych za okres bieżący.**

**38A Jednostka przedstawia przynajmniej dwa sprawozdania z sytuacji finansowej, dwa sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, dwa odrębne sprawozdania z zysków lub strat (jeżeli są prezentowane), dwa sprawozdania z przepływów pieniężnych, dwa sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz odnośne informacje dodatkowe.**

38B W niektórych przypadkach informacje opisowe zawarte w sprawozdaniu finansowym za poprzedni(-e) okres(-y) są nadal przydatne w okresie bieżącym. Na przykład szczegóły dotyczące sporu prawnego, którego wynik był niepewny na koniec poprzedniego okresu i który nadal nie został rozstrzygnięty, jednostka ujawnia w okresie bieżącym. Użytkownicy mogą odnieść korzyści z ujawnienia informacji o tym, że na koniec poprzedniego okresu występowała niepewność, jak również z ujawnienia informacji o krokach, które zostały podjęte, aby niepewność tę usunąć.

Dodatkowe informacje porównawcze

38C Jednostka może przedstawiać informacje porównawcze uzupełniające minimalne informacje porównawcze wymagane przez MSSF, o ile informacje te są przygotowane zgodnie z MSSF. Te informacje porównawcze mogą składać się z jednego lub większej liczby sprawozdań, o których mowa w paragrafie 10, ale nie muszą obejmować pełnego sprawozdania finansowego. W takim przypadku jednostka przedstawia odnośne informacje dodatkowe dotyczące tych dodatkowych sprawozdań.

▼M36

38D Jednostka może na przykład przedstawić trzecie sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów (prezentując tym samym okres bieżący, poprzedni okres oraz jeden dodatkowy okres porównawczy). Jednostka nie musi jednak przedstawiać trzeciego sprawozdania z sytuacji finansowej, trzeciego sprawozdania z przepływów pieniężnych ani trzeciego sprawozdania ze zmian w kapitale własnym (tj. dodatkowego sprawozdania finansowego do celów porównawczych). Jednostka jest natomiast zobowiązana przedstawić, w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych, informacje porównawcze dotyczące tego dodatkowego sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów.

———————

*Zmiana zasad (polityki) rachunkowości, retrospektywne przekształcenie lub przeklasyfikowanie*

**40A Jednostka przedstawia trzecie sprawozdanie z sytuacji finansowej na początek poprzedniego okresu w uzupełnieniu sprawozdań finansowych wymaganych jako minimalne informacje porównawcze zgodnie z paragrafem 38A, jeżeli:**

(a) **zastosowała zasady (politykę) rachunkowości retrospektywnie, dokonała retrospektywnego przekształcenia pozycji w sprawozdaniu finansowym lub przeklasyfikowała pozycje w sprawozdaniu finansowym; oraz**

(b) **retrospektywne zastosowanie, retrospektywne przekształcenie lub przeklasyfikowanie ma istotny wpływ na informacje w sprawozdaniu z sytuacji finansowej na początek poprzedniego okresu.**

40B W okolicznościach opisanych w paragrafie 40A jednostka przedstawia trzy sprawozdania z sytuacji finansowej:

(a) na koniec okresu bieżącego;

(b) na koniec poprzedniego okresu; oraz

(c) na początek poprzedniego okresu.

40C Jeżeli jednostka jest zobowiązana przedstawić dodatkowe sprawozdanie z sytuacji finansowej zgodnie z paragrafem 40A, musi ujawnić informacje wymagane zgodnie z paragrafami 41–44 oraz MSR 8. Jednostka nie musi jednak przedstawiać informacji dodatkowych dotyczących sprawozdania z sytuacji finansowej na początek poprzedniego okresu.

40D Datą tego sprawozdania z sytuacji finansowej jest początek poprzedniego okresu, niezależnie od tego, czy w sprawozdaniach finansowych jednostki przedstawiono informacje porównawcze dla wcześniejszych okresów (co dopuszcza paragraf 38C).

**41 Jeżeli jednostka zmienia sposób prezentacji lub klasyfikacji pozycji sprawozdań finansowych, dokonuje przeklasyfikowania informacji porównawczych, chyba że jest to niewykonalne w praktyce. Jeżeli jednostka dokonuje przeklasyfikowania informacji porównawczych, ujawnia następujące informacje (od początku poprzedniego okresu włącznie):**

**(a) rodzaj przeklasyfikowania**,

▼M36

**(b) kwotę każdej pozycji lub kategorii pozycji, które są przeklasyfikowywane; oraz**

**(c) powód przeklasyfikowania.**

▼M5

42 Jeżeli przeklasyfikowanie danych porównawczych jest niewykonalne w praktyce, jednostka ujawnia:

a) powód, dla którego nie dokonano przeklasyfikowania kwot, oraz

b) charakter korekt jakie nastąpiłyby, gdyby doszło do przeklasyfikowania.

43 Możliwość porównywalności informacji pomiędzy okresami pomaga użytkownikom w podejmowaniu decyzji gospodarczych, szczególnie poprzez umożliwienie analizy tendencji informacji finansowych w celach prognostycznych. W niektórych przypadkach przeklasyfikowanie informacji porównawczych dla konkretnego minionego okresu celem osiągnięcia porównywalności z okresem bieżącym jest niewykonalne w praktyce. Na przykład, dane mogły nie być gromadzone w poprzedzającym okresie (okresach) w sposób umożliwiający przeklasyfikowanie, a odtworzenie informacji jest niewykonalne w praktyce.

44 MSR 8 reguluje kwestię korekt w odniesieniu do informacji porównawczych wymaganych, gdy jednostka zmienia zasady (politykę) rachunkowości lub koryguje błąd.

*Ciągłość prezentacji*

45 Sposób prezentacji i klasyfikowania pozycji sprawozdań finansowych jednostka utrzymuje w niezmienionej formie w kolejnych okresach, chyba że:

a) w następstwie znaczącej zmiany charakteru prowadzonej przez jednostkę działalności lub analizy jej sprawozdań finansowych jest oczywiste, że inna prezentacja lub klasyfikacja byłaby bardziej odpowiednia, mając na uwadze kryteria wyboru i wprowadzania zasad rachunkowości zawarte w MSR 8, lub

b) potrzeba zmiany sposobu prezentacji wynika z MSSF.

46 Na przykład przeprowadzenie znaczącej transakcji nabycia lub zbycia lub analiza prezentacji sprawozdań finansowych, mogą wskazywać, że sprawozdanie finansowe powinno być prezentowane w odmienny sposób. Jednostka zmienia prezentację swoich sprawozdań finansowych tylko w przypadku, gdy zmieniona prezentacja dostarcza informacje, które są wiarygodne i bardziej przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych, a zmieniona struktura sprawozdań będzie utrzymana w przyszłości bez uszczerbku dla porównywalności. Przy przeprowadzaniu powyższych zmian w prezentacji jednostka dokonuje przeklasyfikowania informacji porównawczych zgodnie z paragrafem 41 i 42.

## STRUKTURA I TREŚĆ SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

### Wprowadzenie

47 Niniejszy standard wymaga ujawniania określonych informacji w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, w jednostkowym ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ (jeśli jest prezentowane) lub w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym, jak również wymaga ujawniania innych pozycji w powyższych sprawozdaniach albo w informacji dodatkowej. MSR 7 *Sprawozdanie z przepływów pieniężnych* zawiera wymagania dotyczące prezentacji sprawozdania z przepływów pieniężnych.

▼M5

48 W niniejszym standardzie używa się terminu „ujawnianie” w szerokim rozumieniu, obejmującym pozycje zaprezentowane w odpowiedniej części sprawozdania finansowego. Ujawnienia informacji są również wymagane przez inne MSSF. O ile niniejszy standard lub inne MSSF nie stanowią inaczej, tego rodzaju ujawnienie informacji następuje w odpowiedniej części sprawozdania finansowego.

**Identyfikacja sprawozdania finansowego**

49 Jednostka w sposób wyraźny identyfikuje sprawozdanie finansowe oraz odróżnia je od innych informacji zawartych w tym samym opublikowanym dokumencie.

50 MSSF stosuje się wyłącznie do sprawozdania finansowego, a nie do innych informacji prezentowanych w raporcie rocznym, sprawozdaniach przeznaczonych dla regulatorów lub w innym dokumencie. Jest zatem ważne, aby użytkownicy mieli możliwość odróżnić informacje, które zostały sporządzone z wykorzystaniem MSSF od innych informacji, które mogą być użyteczne dla użytkowników, lecz nie podlegają tym wymogom.

51 Jednostka w sposób wyraźny określa każde sprawozdanie finansowe oraz informacje dodatkowe. Ponadto jednostka wyraźnie eksponuje i powtarza następujące informacje, gdy jest to niezbędne dla zrozumienia prezentowanych informacji:

a) nazwa jednostki sprawozdawczej lub inne dane identyfikacyjne, jak również wszelkie zmiany w powyższych danych, które nastąpiły od zakończenia poprzedniego okresu sprawozdawczego,

b) stwierdzenie, czy sprawozdanie finansowe dotyczy pojedynczej jednostki, czy grupy kapitałowej,

c) datę zakończenia okresu sprawozdawczego lub okresu objętego sprawozdaniem finansowym lub informacjami dodatkowymi,

d) waluta prezentacji zgodnie z tym jak definiuje ją MSR 21, oraz

e) poziom zaokrągleń, które zastosowano przy prezentacji kwot w sprawozdaniu finansowym.

52 Jednostka spełnia wymogi określone w paragrafie 51, jeżeli prezentuje odpowiednie tytuły stron, sprawozdań, informacji, kolumn i tym podobnych elementów sprawozdania finansowego. Dobór najlepszego sposobu prezentowania takich informacji zależy od osądu jednostki. Jeśli na przykład jednostka udostępnia sprawozdanie finansowe w wersji elektronicznej, nie ma konieczności dzielenia go na odrębne strony, dlatego powyższe elementy prezentuje po to, aby zapewnić zrozumienie informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym.

53 Sprawozdanie finansowe staje się często bardziej zrozumiałe, gdy jednostka prezentuje informacje w tysiącach lub milionach jednostek waluty prezentacji. Jest to do przyjęcia, pod warunkiem, że ujawnia się poziom zaokrągleń i nie pomija istotnych informacji.

**Sprawozdanie z sytuacji finansowej**

*Informacje, które przedstawia się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej*

▼M49

**54 W sprawozdaniu z sytuacji finansowej wykazuje się następujące pozycje:**

▼M5

a) rzeczowe aktywa trwałe,

b) nieruchomości inwestycyjne,

▼M5

c) wartości niematerialne,

d) aktywa finansowe (z wyłączeniem pozycji wymienionych w punktach e), h) oraz i)),

e) inwestycje rozliczane zgodnie z metodą praw własności,

▼M45

**f) aktywa biologiczne objęte zakresem MSR 41 *Rolnictwo*,**

▼M5

g) zapasy,

h) należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności,

i) środki pieniężne i ich ekwiwalenty,

j) sumę aktywów zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży oraz aktywów wchodzących w skład grup do zbycia, które zostały zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży, zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*,

k) zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania,

l) rezerwy,

m) zobowiązania finansowe (z wyłączeniem pozycji wymienionych w punktach k) oraz l)),

n) zobowiązania i aktywa dotyczące podatku bieżącego, zgodnie z tym, jak je definiuje MSR 12 *Podatek dochodowy*,

o) rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z tym, jak je definiuje MSR 12 *Podatek dochodowy*,

p) zobowiązania wchodzące w skład grup przeznaczonych do sprzedaży, zaklasyfikowanych jako utrzymywane z przeznaczeniem do sprzedaży, zgodnie z MSSF 5,

q) ►M11 udziały niekontrolujące ◄ zaprezentowane w kapitale własnym, oraz

r) wyemitowany kapitał podstawowy oraz kapitały rezerwowe przynależne udziałowcom jednostki dominującej.

▼M49

**55 W sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostka prezentuje dodatkowe pozycje (w tym poprzez podział pozycji wymienionych w paragrafie 54), grupy pozycji i sumy cząstkowe, jeżeli taki sposób prezentacji jest przydatny dla zrozumienia sytuacji finansowej jednostki.**

55A Jeżeli jednostka prezentuje sumy cząstkowe zgodnie z paragrafem 55, sumy te:

a) zawierają pozycje składające się z kwot ujętych i wycenionych zgodnie z MSSF;

b) są prezentowane i oznaczone w sposób, który sprawia, że pozycje, z których składa się suma cząstkowa, są jasne i zrozumiałe;

c) są ujmowane w sposób ciągły w kolejnych okresach, zgodnie z paragrafem 45; oraz

d) nie są prezentowane z większą wagą niż sumy cząstkowe oraz sumy wymagane w MSSF w odniesieniu do sprawozdania z sytuacji finansowej.

▼M5

56 W przypadku, gdy w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostka dokonuje odrębnej klasyfikacji aktywów krótkoterminowych i długoterminowych oraz zobowiązań krótkoterminowych i długoterminowych, nie klasyfikuje aktywów (rezerw) z tytułu odroczonego podatku dochodowego jako aktywów (zobowiązań) krótkoterminowych.

▼M5

57 Niniejszy standard nie określa kolejności lub wzoru, według którego jednostka prezentuje pozycje. W paragrafie 54 podaje się po prostu listę pozycji, które tak bardzo różnią się od siebie rodzajem lub funkcją, że ich odrębna prezentacja w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jest uzasadniona. Dodatkowo:

a) pozycje są wykazywane osobno, jeśli ze względu na rozmiar, charakter lub funkcję danej pozycji, lub sumy podobnych pozycji, oddzielna prezentacja jest konieczna dla zrozumienia sytuacji finansowej jednostki, oraz

b) nazwy i kolejność pozycji, lub grupy podobnych pozycji, można zmieniać stosownie do charakteru jednostki i jej transakcji, aby zapewnić informacje, które są potrzebne dla zrozumienia sytuacji finansowej jednostki. Na przykład instytucja finansowa może zmieniać powyższe nazwy, aby zapewnić uzyskanie informacji przydatnych dla zrozumienia działalności instytucji finansowej.

58 Podjęcie decyzji o odrębnej prezentacji dodatkowych pozycji wynika z oceny jednostki dotyczącej:

a) rodzaju i płynności aktywów,

b) funkcji aktywów w jednostce, oraz

c) kwot, rodzaju i terminów wymagalności zobowiązań.

59 Stosowanie różnych zasad wyceny w odniesieniu do różnych klas aktywów sugeruje, że różnią się one między sobą co do rodzaju lub funkcji, dlatego należy je prezentować jako odrębne pozycje. Na przykład, różne klasy rzeczowych aktywów trwałych mogą być wykazywane według ceny nabycia albo w wartości przeszacowanej zgodnie z MSR 16.

*Podział na pozycje krótkoterminowe i długoterminowe (obrotowe i trwałe)*

60 Jednostka dokonuje w sprawozdaniu z sytuacji finansowej odrębnej klasyfikacji aktywów i zobowiązań na krótkoterminowe i długoterminowe, zgodnie z paragrafami 66-76, z wyłączeniem przypadku, gdy prezentacja bazująca na kryterium płynności dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne. Jeśli wyjątek ten ma zastosowanie, wszystkie aktywa i zobowiązania jednostka prezentuje według kryterium płynności.

61 Niezależnie od przyjętej metody prezentacji, jednostka ujawnia kwotę, której realizacji lub uregulowania oczekuje się po okresie dłuższym niż dwanaście miesięcy w odniesieniu do każdej pozycji aktywów i zobowiązań obejmującej kwoty, których realizacji lub uregulowania oczekuje się:

a) w okresie nie dłuższym niż dwanaście miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego, oraz

b) w okresie dłuższym niż dwanaście miesięcy po zakończeniu okresu sprawozdawczego.

62 Jeżeli jednostka dostarcza dobra lub świadczy usługi w ramach wyraźnie określonego cyklu operacyjnego, podział w sprawozdaniu z sytuacji finansowej 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.

▼M5

63 Dla niektórych jednostek, takich jak instytucje finansowe, prezentacja aktywów i zobowiązań uporządkowanych według wzrastającego lub malejącego stopnia płynności dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne, niż prezentacja w podziale na krótkoterminowe i długoterminowe, ponieważ jednostka nie dostarcza dóbr i nie świadczy usług w ramach wyraźnie wyróżnionego cyklu operacyjnego.

64 Przy stosowaniu paragrafu 60 jednostka może prezentować niektóre swoje aktywa i zobowiązania używając podziału na krótkoterminowe i długoterminowe, a pozostałe według kryterium płynności w przypadku, gdy taki podział dostarcza informacji, która są wiarygodne i bardziej przydatne. Potrzeba zastosowania prezentacji mieszanej może być spowodowana zróżnicowaną działalnością jednostki.

65 Informacje co do oczekiwanych terminów realizacji aktywów i wymagalności zobowiązań są użyteczne dla potrzeb oceny płynności i wypłacalności jednostki. MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* wymaga ujawniania terminów wymagalności odpowiednio 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. Informacje o oczekiwanym terminie realizacji aktywów niepieniężnych, takich jak zapasy lub o oczekiwanym terminie uregulowania zobowiązań, takich jak rezerwy są użyteczne bez względu na to, czy aktywa i zobowiązania są dzielone na krótkoterminowe czy długoterminowe. Przykładem może być ujawnianie przez jednostkę kwoty zapasów, których realizacji oczekuje się w terminie późniejszym niż dwanaście miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego.

*Aktywa obrotowe (krótkoterminowe)*

66 Jednostka klasyfikuje aktywa jako obrotowe (krótkoterminowe), kiedy:

a) oczekuje, że zrealizuje składnik aktywów lub zamierza go sprzedać lub zużyć w toku normalnego cyklu operacyjnego jednostki,

b) jest w posiadaniu składnika aktywów przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu,

c) oczekuje, że składnik aktywów zostanie zrealizowany w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego, lub

d) składnik aktywów stanowią środki pieniężne lub ich ekwiwalenty (zgodnie z definicją w MSR 7) chyba że występują ograniczenia dotyczące jego wymiany, czy wykorzystania do zaspokojenia zobowiązania w przeciągu przynajmniej dwunastu miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego.

Wszystkie inne aktywa jednostka klasyfikuje jako aktywa trwałe (długoterminowe).

67 W niniejszym standardzie stosuje się termin „trwały (długoterminowy)” obejmujący rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne, aktywa finansowe o charakterze długoterminowym. Nie wyklucza się jednak stosowania innych określeń pod warunkiem, że ich znaczenie jest jasne.

▼M8

68 Przez cykl operacyjny jednostki rozumie się okres upływający pomiędzy nabyciem aktywów przeznaczonych do przetworzenia, a ich realizacją w formie środków pieniężnych lub w ekwiwalentów środków pieniężnych. W przypadku, gdy normalny cykl operacyjny jednostki nie może być jasno zidentyfikowany, domniemywa się, że trwa przez okres dwunastu miesięcy. Aktywa obrotowe obejmują aktywa (takie jak zapasy i należności z tytułu dostaw i usług), które sprzedaje się, zużywa lub realizuje w trakcie normalnego cyklu operacyjnego, nawet, jeśli nie oczekuje się ich realizacji w okresie dwunastu miesięcy po okresie sprawozdawczym. Aktywa obrotowe obejmują również aktywa posiadane przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu (na przykład aktywa finansowe zaklasyfikowane jako przeznaczone do obrotu zgodnie z MSR 39) oraz krótkoterminową część długoterminowych aktywów finansowych.

▼M5

*Zobowiązania krótkoterminowe*

▼M22

**69 Jednostka klasyfikuje zobowiązanie jako krótkoterminowe, kiedy:**

**a) oczekuje, że zostanie ono uregulowane w toku normalnego cyklu operacyjnego jednostki,**

**b) jest w posiadaniu zobowiązania przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu,**

**c) zobowiązanie jest wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od końca okresu sprawozdawczego lub**

**d) nie posiada bezwarunkowego prawa do odroczenia terminu wymagalności zobowiązania o co najmniej dwanaście miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego (zob. paragraf 73). Warunki zobowiązania, które mogłyby, według swobodnego wyboru drugiej strony, doprowadzić do uregulowania zobowiązania poprzez emisję instrumentów kapitałowych, nie wpływają na jego klasyfikację.**

**Wszystkie inne zobowiązania jednostka klasyfikuje jako zobowiązania długoterminowe.**

▼M5

70 Niektóre zobowiązania krótkoterminowe, takie jak zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz niektóre memoriałowe naliczenia z tytułu świadczeń pracowniczych i inne koszty operacyjne, wchodzą w skład kapitału obrotowego wykorzystywanego w normalnym cyklu działalności operacyjnej jednostki. Takie pozycje związane z działalnością operacyjną zalicza się do zobowiązań krótkoterminowych, nawet jeśli są wymagalne w terminie dłuższym niż dwanaście miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego. Taki sam normalny cykl operacyjny ma zastosowanie w przypadku klasyfikacji aktywów i zobowiązań jednostki. W przypadku, gdy normalny cykl operacyjny jednostki nie może być jasno zidentyfikowany, przyjmuje się, że trwa on dwanaście miesięcy.

▼M8

71 Inne zobowiązania krótkoterminowe nie wiążą się z normalnym cyklem operacyjnym, ale stają się wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy po okresie sprawozdawczym, lub są w posiadaniu jednostki przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu. Na przykład są to zobowiązania finansowe klasyfikowane jako posiadane z przeznaczeniem do obrotu zgodnie z MSR 39, kredyty w rachunku bieżącym, krótkoterminowa część długoterminowych zobowiązań finansowych, zobowiązania z tytułu dywidend, podatku dochodowego i inne zobowiązania, których charakter nie jest handlowy. Zobowiązania finansowe służące do długoterminowego finansowania (tj. niebędące częścią kapitału obrotowego wykorzystywanego w normalnym cyklu operacyjnym jednostki), i które nie stają się wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy po okresie sprawozdawczym, są zobowiązaniami długoterminowymi, które dotyczą paragrafy 74 i 75.

▼M5

72 Jednostka klasyfikuje swoje zobowiązania finansowe jako krótkoterminowe, gdy są one wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego, nawet wówczas, gdy:

a) pierwotny termin wymagalności przekraczał dwanaście miesięcy, oraz

b) umowa o refinansowaniu lub umowa o przesunięciu terminów spłat zmieniająca charakter zobowiązania na długoterminowy została zawarta po zakończeniu okresu sprawozdawczego a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji.

73 Jeżeli jednostka oczekuje i ma możliwość refinansowania lub prolongaty zobowiązania na okres co najmniej dwunastu miesięcy po zakończeniu okresu sprawozdawczego w ramach istniejącej umowy kredytowej, zobowiązanie to jest klasyfikowane jako długoterminowe, nawet jeśli w innym razie byłoby ono wymagalne w terminie krótszym. Jednakże w przypadku, gdy możliwość refinansowania lub prolongaty zobowiązania nie zależy od jednostki (gdyż na przykład nie istnieje porozumienie o refinansowaniu), jednostka nie może uznać możliwości refinansowania zobowiązania i klasyfikuje je za mające charakter krótkoterminowy.

74 W przypadku, gdy jednostka łamie warunki umowy długoterminowej pożyczki w dniu lub przed dniem zakończenia okresu sprawozdawczego, w związku z czym zobowiązanie staje się wymagalne na żądanie, zobowiązanie zaliczane jest do zobowiązań krótkoterminowych, nawet jeśli pożyczkodawca wyraził po zakończeniu okresu sprawozdawczego, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, zgodę na odstąpienie od żądania spłaty mimo złamania warunków umowy. Zobowiązanie jest zaklasyfikowane przez jednostkę jako krótkoterminowe, ponieważ na koniec okresu sprawozdawczego jednostka nie ma bezwarunkowego prawa do odroczenia spłaty zobowiązania, co najmniej o okres dwunastu miesięcy po tym terminie.

75 Jednakże, zobowiązanie jest klasyfikowane jako długoterminowe w przypadku, gdy pożyczkodawca zgodził się przed końcem okresu sprawozdawczego na okres karencji kończący się przynajmniej dwanaście miesięcy po zakończeniu okresu sprawozdawczego, w którym jednostka ma prawo wywiązać się ze złamanych wcześniej warunków i w którym pożyczkodawca nie może domagać się natychmiastowej spłaty.

76 W przypadku pożyczek zaklasyfikowanych jako zobowiązania krótkoterminowe wystąpienie poniższych zdarzeń pomiędzy końcem okresu sprawozdawczego a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji, powinno skutkować ujawnieniem ich jako zdarzeń niewymagających dokonania korekt, zgodnie z MSR 10 *Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego*:

a) refinansowanie o charakterze długoterminowym,

b) wywiązanie się ze złamanych wcześniej warunków w punkcie dotyczącym umowy pożyczki długoterminowej, oraz

c) zgoda pożyczkodawcy na okres karencji, w którym jednostka ma wywiązać się ze złamanych wcześniej warunków, kończący się przynajmniej dwanaście miesięcy po zakończeniu okresu sprawozdawczego.

*Informacje przedstawiane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej lub w informacjach dodatkowych*

77 Jednostka ujawnia w sprawozdaniu z sytuacji finansowej albo w informacjach dodatkowych subklasy poszczególnych zaprezentowanych pozycji wydzielone w sposób uwzględniający charakter działalności jednostki.

▼M5

78 Stopień szczegółowości subklasyfikacji zależy od wymogów MSSF oraz wielkości, rodzaju i funkcji prezentowanych pozycji. Czynniki wymienione w paragrafie 58 są również uwzględniane przez jednostkę przy podejmowaniu decyzji co do podziału pozycji na subklasy. Sposób ujawnienia informacji różni się dla każdej pozycji, na przykład:

a) pozycje rzeczowych aktywów trwałych dzieli się na klasy, zgodnie z MSR 16,

b) należności dzieli się na należności z tytułu dostaw i usług, należności od jednostek powiązanych, przedpłaty i pozostałe należności,

c) zapasy dzieli się zgodnie z MSR 2 *Zapasy* na towary, dostawy zużywane w produkcji, materiały, produkty w toku i wyroby gotowe,

d) rezerwy dzieli się na rezerwy z tytułu świadczeń pracowniczych i inne rezerwy, oraz

e) kapitał podstawowy i kapitały rezerwowe dzieli się na klasy takie, jak wniesiony kapitał podstawowy, nadwyżki ceny emisyjnej powyżej wartości nominalnej udziałów oraz kapitały rezerwowe.

79 W sprawozdaniu z sytuacji finansowej lub w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym, lub w informacjach dodatkowych jednostka ujawnia, co następuje:

a) dla każdej klasy kapitału podstawowego:

i) liczbę udziałów składających się na kapitał docelowy,

ii) liczbę udziałów wyemitowanych i w pełni opłaconych oraz wyemitowanych i nie w pełni opłaconych,

iii) wartość nominalną udziału lub stwierdzenie, że udziały nie posiadają wartości nominalnej,

iv) uzgodnienie zmian liczby objętych udziałów na początek i na koniec okresu,

v) prawa, przywileje i ograniczenia związane z daną klasą udziałów, włączając w to ograniczenia dotyczące prawa do dywidendy i zwrotu kapitału,

vi) udziały/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 akcji, wraz z warunkami i kwotami, oraz

b) opis charakteru i przeznaczenia każdego kapitału rezerwowego wchodzącego w skład kapitału własnego.

80 Jednostka nieposiadająca kapitału podstawowego, na przykład spółka cywilna lub fundusz powierniczy, ujawnia informacje wymagane przez paragraf 79(a), przedstawiając zmiany, jakie nastąpiły w ciągu okresu w każdej kategorii wkładów kapitałowych oraz w prawach, przywilejach i ograniczeniach związanych z każdą kategorią wkładów kapitałowych.

▼M6

80A Jeżeli jednostka przekwalifikowała:

a) instrument finansowy z opcją sprzedaży zakwalifikowany jako instrument kapitałowy, lub

▼M6

b) instrument, który nakłada na jednostkę obowiązek przekazania drugiej stronie proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki tylko w przypadku likwidacji i jest kwalifikowany jako instrument kapitałowy

pomiędzy zobowiązaniami finansowymi i kapitałem własnym, ujawnia kwotę przekwalifikowaną do i z każdej kategorii (zobowiązań finansowych lub kapitału własnego) oraz rozkład w czasie i powód tego przekwalifikowania.

▼M31

**Sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów**

———————

81A Sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów (sprawozdanie z całkowitych dochodów) zawiera, oprócz sekcji dotyczących zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, dane dotyczące:

(a) zysków lub strat;

(b) innych całkowitych dochodów;

(c) całkowitych dochodów w danym okresie, będących sumą zysków lub strat i innych całkowitych dochodów.

Jeżeli jednostka przedstawia odrębne sprawozdanie z zysków lub strat, nie przedstawia już sekcji dotyczącej zysków lub strat w sprawozdaniu przedstawiającym całkowity dochód.

81B Jednostka przedstawia następujące pozycje, oprócz sekcji dotyczących zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, jako przypisanie zysków lub strat oraz przypisanie całkowitych dochodów w danym okresie:

(a) zyski lub straty w danym okresie, które można przyporządkować do:

(i) udziałów niekontrolujących oraz

(ii) właścicieli jednostki dominującej.

(b) całkowite dochody w danym okresie, które można przyporządkować do:

(i) udziałów niekontrolujących oraz

(ii) właścicieli jednostki dominującej.

Jeżeli jednostka przedstawia zyski lub stratę w odrębnym sprawozdaniu, przedstawia w tym sprawozdaniu dane, o których mowa w pkt (a).

*Informacje przedstawiane w sekcji dotyczącej zysków lub strat lub w sprawozdaniu z zysków lub strat*

82 Oprócz pozycji wymaganych przez inne MSSF sekcja dotycząca zysków lub strat lub sprawozdanie z zysków lub strat zawiera pozycje, które przedstawiają następujące kwoty dla danego okresu:

(a) przychody;

(b) koszty finansowe;

(c) udział w zyskach lub stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności;

(d) obciążenia z tytułu podatków;

(e) [usunięty]

(ea) łączna kwota obejmująca sumy działalności zaniechanych (zob. MSSF 5).

(f)–(i) [usunięty]

▼M31

*Informacje przedstawiane w sekcji dotyczącej innych całkowitych dochodów*

▼M49

**82A** **W sekcji dotyczącej innych całkowitych dochodów są prezentowane następujące pozycje dla kwot za dany okres:**

**a) składniki innych całkowitych dochodów (z wyłączeniem kwot, o których mowa w pkt b)), sklasyfikowane według rodzaju oraz zgrupowane w te kwoty, które zgodnie z innymi MSSF:**

**(i) nie zostaną następnie przeklasyfikowane na zyski lub straty; oraz**

**(ii) zostaną następnie przeklasyfikowane na zyski lub straty po spełnieniu określonych warunków.**

**b) udział w innych całkowitych dochodach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności, w podziale na pozycje, które zgodnie z innymi MSSF:**

**(i) nie zostaną następnie przeklasyfikowane na zyski lub straty; oraz**

**(ii) zostaną następnie przeklasyfikowane na zyski lub straty po spełnieniu określonych warunków.**

▼M31

_____

▼M49

**85** **W sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów jednostka prezentuje dodatkowe pozycje (w tym poprzez podział pozycji wymienionych w paragrafie 82), grupy pozycji i sumy cząstkowe, jeżeli taki sposób prezentacji jest przydatny dla zrozumienia finansowych wyników działalności jednostki.**

85A Jeżeli jednostka prezentuje sumy cząstkowe zgodnie z paragrafem 85, sumy te:

a) zawierają pozycje składające się z kwot ujętych i wycenionych zgodnie z MSSF;

b) są prezentowane i oznaczone w sposób, który sprawia, że pozycje, z których składa się suma cząstkowa, są jasne i zrozumiałe;

c) są ujmowane w sposób ciągły w kolejnych okresach, zgodnie z paragrafem 45; oraz

d) nie są prezentowane z większą wagą niż sumy cząstkowe oraz sumy wymagane w MSSF w odniesieniu do sprawozdania (sprawozdań) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów.

85B W sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów jednostka prezentuje pozycje, które uzgadniają wszelkie sumy cząstkowe prezentowane zgodnie z paragrafem 85 z sumami cząstkowymi lub sumami wymaganymi w MSSF w odniesieniu do takiego sprawozdania (takich sprawozdań).

▼**M31**

86 Ponieważ skutki różnych działań podejmowanych przez jednostkę, transakcji i innych zdarzeń różnią się pod względem częstotliwości występowania, możliwości generowania zysków lub strat oraz pod względem przewidywalności, ujawnienie poszczególnych elementów składających się na finansowe wyniki działalności pomaga użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumieć osiągnięte finansowe wyniki działalności oraz dokonać prognoz przyszłych finansowych wyników działalności jednostki. Jeśli zachodzi potrzeba wyjaśnienia elementów składających się na finansowe wyniki działalności jednostki, w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów jednostka zamieszcza dodatkowe pozycje oraz zmienia opis i kolejność pozycji. Czynnikami, które jednostka przy tym uwzględnia są istotność oraz rodzaj i funkcja pozycji przychodów i kosztów. Na przykład instytucje finansowe mogą zmieniać opisy, aby zapewnić uzyskanie informacji przydatnych dla zrozumienia działalności instytucji finansowej. Jednostka nie kompensuje przychodów i kosztów, o ile nie zostały spełnione kryteria określone w paragrafie 32.

87 Jednostka nie prezentuje żadnych pozycji przychodów lub kosztów jako pozycji nadzwyczajnych w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów lub w informacji dodatkowej.

▼**M5**

*Zysk lub strata za dany okres*

88 Wszystkie osiągnięte przychody i koszty obciążające w danym okresie jednostka ujmuje w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, chyba że MSSF wymagają lub zezwalają na inne podejście.

89 Niektóre MSSF określają okoliczności, w których jednostka ujmuje w bieżącym okresie poszczególne pozycje poza rachunkiem zysków i strat. MSR 8 reguluje dwa takie przypadki: korektę błędów oraz efekty zmian zasad (polityki) rachunkowości. Inne MSSF wymagają lub zezwalają, aby składniki innych całkowitych dochodów, które spełniają warunki definicji przychodów i kosztów zawartych w *Założeniach koncepcyjnych*, były wyłączone ze ►**M5** sprawozdania z całkowitych dochodów ◄ (zob. paragraf 7).

*Inne całkowite dochody za dany okres*

▼**M31**

90 Jednostka ujawnia kwotę podatku dochodowego odnoszącą się do każdego składnika innych całkowitych dochodów, w tym odnoszącą się do korekt wynikających z przeklasyfikowania, w sprawozdaniu z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów lub w informacji dodatkowej.

91 Jednostka może prezentować składniki innych całkowitych dochodów:

(a) pomniejszone o odnośne skutki podatkowe lub

(b) przed ujęciem odnośnych skutków podatkowych z wykazaniem łącznej kwoty podatku dochodowego odnoszącej się do tych składników.

Jeżeli jednostka zdecyduje się na opcję (b), przypisuje ona podatek między składniki, które mogą następnie zostać przeklasyfikowane do sekcji dotyczącej zysków lub strat, i składniki, które nie zostaną następnie przeklasyfikowane do sekcji dotyczącej zysków lub strat.

▼**M5**

92 Jednostka ujawnia korekty wynikające z przeklasyfikowania odnoszące się do składników innych całkowitych dochodów.

▼M5

93 Inne MSSF określają, czy i kiedy kwoty poprzednio ujęte w innych całkowitych dochodach przenosi się do ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄. Tego rodzaju przeklasyfikowanie określa się w niniejszym standardzie jako korektę wynikającą z przeklasyfikowania. Korekty wynikające z przeklasyfikowania uwzględnia się razem z odnośnym składnikiem innych całkowitych dochodów w okresie, w którym korektę przenosi się do ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄. Na przykład zyski zrealizowane na sprzedaży aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ bieżącego okresu. Kwoty te mogły być ujęte w innych całkowitych dochodach jako niezrealizowane zyski w bieżącym okresie lub w okresach poprzednich. Te niezrealizowane zyski muszą zostać odjęte od innych całkowitych dochodów w okresie, w którym zrealizowane zyski zostają przeniesione do ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄, aby uniknąć ich podwójnego ujęcia w całkowitych dochodach ogółem.

▼M31

94 Jednostka może zaprezentować korekty wynikające z przypadków przeklasyfikowania w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów lub w informacji dodatkowej. Jednostka prezentująca korekty wynikające z przeklasyfikowania w informacji dodatkowej prezentuje składniki innych całkowitych dochodów po uwzględnieniu wszelkich odnośnych korekt wynikających z przeklasyfikowania.

▼M5

95 Korekty wynikające z przeklasyfikowania powstają na przykład w wyniku zbycia jednostki działającej za granicą (zob. MSR 21), po wyłączeniu dostępnych do sprzedaży aktywów finansowych (zob. MSR 39) oraz kiedy zabezpieczana planowana transakcja wpływa na rachunek zysków i strat (zob. paragraf 100 MSR 39 w związku z zabezpieczaniem przepływów pieniężnych).

▼M31

96 Korekty wynikające z przeklasyfikowania nie powstają na skutek zmian w nadwyżkach z przeszacowania ujmowanych zgodnie z MSR 16 lub MSR 38 ani z tytułu ponownych wycen programów określonych świadczeń ujmowanych zgodnie z MSR 19. Te składniki ujmuje się w innych całkowitych dochodach i nie przenosi się ich do rachunku zysków i strat w kolejnych okresach. Zmiany w nadwyżce z przeszacowania mogą być w późniejszych okresach przeniesione do zysków zatrzymanych po tym, jak składnik aktywów został zużyty lub wyłączony (zob. MSR 16 i MSR 38).

*Informacje przedstawiane w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów lub w informacji dodatkowej*

▼M5

97 Gdy pozycje przychodów i kosztów są istotne, jednostka ujawnia osobno ich rodzaj i kwotę.

98 Okoliczności, które powodują oddzielne ujawnianie pozycji przychodów i kosztów obejmują:

a) odpisy aktualizujące wartość zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania lub wartość rzeczowych aktywów trwałych do wartości odzyskiwalnej, jak również odwrócenia takich odpisów,

b) restrukturyzację działalności jednostki, jak również odwrócenie rezerw na koszty restrukturyzacji,

c) zbycie rzeczowych aktywów trwałych,

d) zbycie inwestycji,

e) działalność zaniechaną,

f) rozliczenia z tytułu spraw sądowych, oraz

g) inne odwrócenia rezerw.

▼**M5**

99 Jednostka prezentuje podział kosztów ujętych w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ w układzie porównawczym (rodzajowym) albo kalkulacyjnym, biorąc za podstawę ich rodzaj lub funkcję w jednostce, w zależności od tego, która forma prezentacji dostarcza informacji, które są wiarygodna i bardziej przydatne.

▼**M31**

100 Zachęca się jednostki do prezentowania podziału kosztów, o którym mowa w paragrafie 99, w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów.

▼**M5**

101 Pozycje kosztów dzieli się w celu wyodrębnienia elementów składających się na efektywność finansową jednostki, różniących się pod względem częstotliwości występowania, możliwości generowania zysków lub strat oraz przewidywalności. Informacje te przekazuje się na jeden z dwóch sposobów.

102 Pierwszy sposób to metoda prezentacji kosztów w układzie porównawczym (rodzajowym). Jednostka grupuje koszty w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ zgodnie z ich rodzajem (na przykład amortyzacja, koszty zakupu materiałów, koszty transportu, świadczenia pracownicze, koszty reklamy) i nie przypisuje ich do poszczególnych funkcji w jednostce. Metodę tę łatwo jest stosować, gdyż nie zachodzi potrzeba przypisywania kosztów do poszczególnych funkcji Przykład klasyfikacji dokonanej z zastosowaniem metody prezentacji kosztów w układzie porównawczym (rodzajowym) przedstawia się następująco:

| | | |
|---|---|---|
| Przychody | | X |
| Pozostałe przychody | | X |
| Zmiana stanu zapasów wyrobów gotowych i produkcji w toku | X | |
| Zużycie surowców i materiałów | X | |
| Świadczenia pracownicze | X | |
| Amortyzacja | X | |
| Pozostałe koszty | X | |
| Koszty ogółem | | (X) |
| Wynik finansowy brutto | | X |

103 Drugi sposób zwany jest metodą prezentacji kosztów w układzie funkcjonalnym (kalkulacyjnym) lub metodą „kosztu własnego sprzedaży”, zgodnie z którą koszty klasyfikuje się zgodnie z ich funkcją, na przykład jako koszty sprzedaży czy ogólnego zarządu. Jako wymóg minimum, w tym przypadku jednostka ujawnia koszt własny sprzedaży oddzielnie od innych kosztów. Taka metoda może dostarczyć użytkownikom bardziej przydatnych informacji niż klasyfikacja kosztów w układzie porównawczym (rodzajowym), ale przypisanie kosztów do poszczególnych funkcji może wymagać arbitralnego przyporządkowania i wiąże się w dużej mierze z subiektywną oceną. Przykład klasyfikacji metodą kosztów w układzie funkcjonalnym (kalkulacyjnym) przedstawia się następująco:

| | |
|---|---|
| Przychody | X |
| Koszt własny sprzedaży | (X) |
| Zysk brutto na sprzedaży | X |
| Pozostałe przychody | X |
| Koszty sprzedaży | (X) |
| Koszty ogólnego zarządu | (X) |
| Pozostałe koszty | (X) |
| Wynik finansowy brutto | X |

▼M5

104 Jednostka stosująca metodę prezentacji kosztów w układzie funkcjonalnym ujawnia dodatkowe informacje o kosztach w układzie porównawczym (rodzajowym), w tym kwotę amortyzacji i świadczeń pracowniczych.

105 Wybór pomiędzy prezentacją kosztów w układzie funkcjonalnym, a w układzie porównawczym zależy od czynników historycznych, uwarunkowań danego sektora, jak i rodzaju działalności jednostki. Obie metody prezentują koszty, które mogą się zmieniać, pośrednio lub bezpośrednio wraz ze zmianą wielkości sprzedaży lub produkcji jednostki. Ponieważ każda z tych metod odpowiada potrzebom różnych rodzajów jednostek, niniejszy standard wymaga od kierownictwa dokonania wyboru prezentacji, która jest wiarygodna i bardziej przydatna. Ponieważ jednak informacje o kosztach w układzie porównawczym (rodzajowym) są użyteczne przy prognozowaniu przyszłych przepływów pieniężnych, wymagane jest przedstawianie dodatkowych informacji, jeśli stosowana jest metoda prezentacji kosztów w układzie funkcjonalnym. W paragrafie 104 „świadczenia pracownicze" mają takie samo znaczenie, jak w MSR 19.

**Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym**

▼M29

*Informacje przedstawiane w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym*

**106 Zgodnie z paragrafem 10 jednostka przedstawia sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym. Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym zawiera następujące informacje:**

**(a) całkowite dochody ogółem za okres, przy czym łączne kwoty przypadające właścicielom jednostki dominującej oraz udziałom niekontrolującym wykazywane są odrębnie;**

**(b) dla każdego składnika kapitału własnego – wpływ retrospektywnego zastosowania zmian zasad (polityki) rachunkowości lub retrospektywnego przekształcenia, które zostały ujęte zgodnie z MSR 8; oraz**

**(c) [usunięty]**

**(d) dla każdego składnika kapitału własnego – uzgodnienie wartości bilansowej na początek i na koniec okresu, przy czym odrębnie ujawniane są zmiany wynikające z:**

**(i) zysku lub straty;**

**(ii) innych całkowitych dochodów; oraz**

**(iii) transakcji z właścicielami działającymi jako właściciele, przy czym odrębnie wykazywane są wkłady właścicieli i wypłaty na rzecz właścicieli oraz zmiany w udziałach własnościowych w jednostkach zależnych, które nie skutkują utratą kontroli.**

*Informacje przedstawiane w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym lub w informacji dodatkowej*

**106A Dla każdego składnika kapitału własnego jednostka przedstawia – w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym lub w informacji dodatkowej – analizę innych całkowitych dochodów w podziale na poszczególne pozycje (zob. paragraf 106 pkt d) ppkt (ii)).**

**107 Jednostka przedstawia – w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym lub w informacji dodatkowej – kwoty dywidend ujętych jako wypłaty na rzecz właścicieli w trakcie okresu oraz kwotę dywidendy przypadającą na jedną akcję.**

▼M5

108 Składniki kapitału własnego, o których mowa w paragrafie 106, obejmują na przykład każdą klasę kapitału wniesionego, łączne saldo każdej klasy innych całkowitych dochodów oraz zyski zatrzymane.

109 Zmiany w kapitale własnym jednostki pomiędzy początkiem i końcem okresu sprawozdawczego odzwierciedlają przyrost lub spadek jej aktywów netto w ciągu okresu. Z wyjątkiem zmian wynikających z transakcji przeprowadzanych z właścicielami występującymi w charakterze udziałowców (takich, jak wpłaty na kapitał, odkupienie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę, czy wypłata dywidendy) oraz kosztów związanych bezpośrednio z takimi transakcjami, ogólna zmiana stanu kapitału własnego w okresie odpowiada łącznej kwocie przychodów i kosztów, w tym zysków i strat wygenerowanych z działalności gospodarczej jednostki w tym okresie.

110 Jeśli spełnienie tego wymogu jest możliwe w praktyce, MSR 8 wymaga retrospektywnego ujęcia efektu zmian zasad (polityki) rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, gdy przepisy przejściowe określone w innym MSSF wymagają innego podejścia. MSR 8 wymaga również retrospektywnej korekty błędów w przypadkach, kiedy jest to możliwe w praktyce. Retrospektywne korekty i retrospektywne przekształcenia nie mają charakteru zmian dokonywanych w kapitale własnym, ale są korektami stanu początkowego zysków zatrzymanych, z wyjątkiem sytuacji, gdy MSSF wymaga retrospektywnej korekty innego składnika kapitału własnego. Paragraf 106 b) wymaga ujawnienia w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym łącznej kwoty korekt dla każdego składnika kapitału własnego wynikających ze zmian w zasadach (polityce) rachunkowości osobno od korekt błędów. Korekty te są ujawniane dla każdego poprzedniego okresu i początku okresu bieżącego.

**Sprawozdanie z przepływów pieniężnych**

111 Informacje o przepływach pieniężnych dostarczają użytkownikom sprawozdań finansowych podstawę do oceny zdolności jednostki do generowania środków pieniężnych i ich ekwiwalentów oraz do oceny potrzeb jednostki związanych z wykorzystywaniem tych przepływów. MSR 7 określa wymagania dotyczące prezentacji sprawozdania z przepływów pieniężnych.

**Informacje dodatkowe**

*Struktura*

112 Informacje dodatkowe:

a) prezentują informacje na temat podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego i szczegółowych stosowanych zasad (polityki) rachunkowości zgodnie z paragrafami 117-124,

b) ujawniają informacje wymagane przez MSSF, jeżeli nie są one prezentowane gdzie indziej w sprawozdaniu finansowym, oraz

c) dostarczają informacji, które nie są prezentowane gdzie indziej w sprawozdaniu finansowym, lecz są potrzebne do jego zrozumienia.

▼M49

**113 Jednostka prezentuje informacje dodatkowe w sposób usystematyzowany, jeśli jest to możliwe w praktyce. Przy ustalaniu usystematyzowanego sposobu prezentacji jednostka uwzględnia wpływ na zrozumiałość i porównywalność swoich sprawozdań finansowych. W odniesieniu do każdej pozycji zawartej w sprawozdaniu z sytuacji finansowej oraz w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym i w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych jednostka zamieszcza odsyłacze do wszelkich odnośnych informacji zawartych w informacjach dodatkowych.**

▼M49

114 Przykłady systematycznego porządkowania lub grupowania informacji dodatkowych obejmują:

a) przykładanie wagi do obszarów działalności, które jednostka uznaje za najbardziej przydatne do zrozumienia jej wyników finansowych działalności i jej sytuacji finansowej, na przykład poprzez grupowanie informacji o konkretnych rodzajach działalności operacyjnej;

b) grupowanie informacji na temat pozycji wycenianych podobnie, takich jak aktywa wyceniane według wartości godziwej; lub

c) zachowanie kolejności pozycji w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów oraz w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, a mianowicie:

(i) stwierdzenie zgodności z MSSF (zob. paragraf 16);

(ii) istotne zasady (polityki) rachunkowości (zob. paragraf 117);

(iii) informacje uzupełniające do pozycji zaprezentowanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym i w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych, w kolejności, w której poszczególne sprawozdania i zawarte w nich pozycje są prezentowane, oraz

(iv) inne informacje dotyczące:

1) zobowiązań warunkowych (zob. MSR 37) oraz nieujętych zobowiązań wynikających z zawartych umów, oraz

2) informacji niefinansowych, np. cele i polityka zarządzania ryzykiem finansowym jednostki (zob. MSSF 7).

———————

▼M5

116 Jednostka może prezentować informacje na temat podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego i zasad (polityki) rachunkowości jako oddzielną część sprawozdania finansowego.

*Ujawnianie zasad (polityki) rachunkowości*

▼M49

**117 Jednostka ujawnia znaczące zasady (polityki) rachunkowości, obejmujące:**

**a) zasadę (zasady) wyceny zastosowaną(e) przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, oraz**

**b) inne stosowane zasady (politykę) rachunkowości, które są potrzebne do zrozumienia sprawozdania finansowego.**

▼M5

118 Ważne jest, aby poinformować użytkowników o zastosowanej w sprawozdaniu finansowym zasadzie (zasadach) wyceny (na przykład koszt historyczny, aktualna cena nabycia, wartość netto możliwa do uzyskania, wartość godziwa lub wartość odzyskiwalna), ponieważ tworzą one podstawę sporządzenia całego sprawozdania finansowego mającą istotny wpływ na analizy przeprowadzane przez użytkowników. Jeżeli w sprawozdaniu finansowym jednostka stosuje więcej niż jedną zasadę wyceny, na przykład wówczas, gdy dokonuje się aktualizacji wyceny pewnych klas aktywów, wystarczy wskazać kategorie aktywów lub zobowiązań, których dotyczy dana zasada wyceny.

▼M49

119 Podejmując decyzję o ujawnieniu konkretnej zasady (polityki) rachunkowości, kierownictwo bierze pod uwagę to, czy informacja taka pomogłaby użytkownikom w zrozumieniu sposobu, w jaki transakcje, inne zdarzenia i warunki wpływają na wyniki finansowe i sytuację finansową jednostki. Każda jednostka bierze pod uwagę charakter swojej działalności oraz zasady (politykę) rachunkowości, jakich ujawnienia użytkownicy jej sprawozdań finansowych oczekiwaliby od tego rodzaju jednostki. Ujawnienie konkretnych zasad (polityki) rachunkowości jest szczególnie przydatne dla użytkowników, gdy zasady te są wybrane spośród alternatyw dopuszczonych w MSSF. Przykładem może być ujawnienie informacji, czy jednostka stosuje wartość godziwą czy model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia w odniesieniu do posiadanej nieruchomości inwestycyjnej (zob. MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*). Niektóre MSSF szczegółowo wymagają ujawnienia konkretnych zasad (polityki) rachunkowości, w tym zasad przyjętych w wyniku wyboru dokonanego przez kierownictwo spośród różnych zasad, które są dozwolone. Na przykład MSR 16 wymaga ujawnienia zasad wyceny dla klas rzeczowych aktywów trwałych.

———————

▼M5

121 Dana zasada rachunkowości może być istotna z powodu charakteru działalności prowadzonej przez jednostkę nawet, jeśli kwoty za okres bieżący i za okresy poprzedzające nie są istotne. Właściwe jest również ujawnienie każdej istotnej zasady (polityki) rachunkowości, która nie jest wymagana przez MSSF, lecz jest wybrana i stosowana przez jednostkę zgodnie z MSR 8.

▼M49

**122 Jednostka ujawnia, wraz ze znaczącymi zasadami (polityką) rachunkowości lub innymi informacjami dodatkowymi, subiektywne oceny – poza tymi, które wymagają szacunków (zob. paragraf 125) – których dokonało kierownictwo w procesie stosowania zasad (polityki) rachunkowości jednostki, a które mają najbardziej istotny wpływ na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym.**

▼M32

123 W trakcie procesu stosowania zasad (polityki) rachunkowości kierownictwo dokonuje różnych subiektywnych ocen, poza tymi, które wymagają szacunków mogących istotnie wpłynąć na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym. Na przykład kierownictwo dokonuje subiektywnych ocen w przypadku ustalania:

▼M5

a) czy aktywa finansowe są inwestycjami utrzymywanymi do terminu wymagalności,

▼M32

b) momentu, w którym następuje przeniesienie na inne jednostki zasadniczo całego ryzyka i korzyści wynikających z posiadania aktywów finansowych i aktywów w ramach leasingu, i

c) czy treść ekonomiczna transakcji wskazuje na to, że konkretna transakcja sprzedaży dóbr jest umową o charakterze finansowym i nie powoduje powstania przychodu.

d) ~~[usunięty]~~

▼M5

►M32 124 Niektóre ujawnienia dokonane zgodnie z paragrafem 122 są wymagane przez inne MSSF. Na przykład MSSF 12 *Ujawnianie informacji na temat zaangażowania w inne jednostki* wymaga, aby jednostka ujawniła informacje dotyczących subiektywnej oceny, czy kontroluje inną jednostkę. ◄ MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne* wymaga ujawnienia kryteriów przyjętych przez jednostkę w celu odróżnienia nieruchomości inwestycyjnej od nieruchomości zajmowanej przez właściciela i od nieruchomości przeznaczonej do sprzedaży w ramach zwykłej działalności jednostki, w przypadku, gdy odpowiednia klasyfikacja nieruchomości jest trudna.

*Przyczyny niepewności szacunków*

125 Jednostka ujawnia informacje dotyczące głównych założeń dotyczących przyszłości oraz innych podstawowych przyczyn niepewności szacunków na koniec okresu sprawozdawczego, co do których istnieje znaczące ryzyko spowodowania istotnych korekt wartości bilansowej aktywów i zobowiązań w trakcie kolejnego roku obrotowego. W przypadków takich aktywów i zobowiązań informacja dodatkowa powinna zawierać szczegóły dotyczące:

a) ich rodzaju, oraz

b) wartość bilansową na koniec okresu sprawozdawczego.

126 Ustalenie wartości bilansowej niektórych aktywów i zobowiązań wymaga oszacowania wpływu niepewnych przyszłych zdarzeń na te aktywa i zobowiązania na koniec okresu sprawozdawczego. Na przykład, w przypadku braku aktualnych danych dotyczących cen rynkowych, szacunki zorientowane na przyszłość są niezbędne do ustalenia wartości odzyskiwalnej klas rzeczowych aktywów trwałych, efektów technologicznego starzenia się zapasów, rezerw zależnych od przyszłych wyników toczących się postępowań sądowych oraz długoterminowych zobowiązań z tytułu świadczeń pracowniczych, takich jak zobowiązania emerytalne. Szacunki te zawierają założenia dotyczące pozycji takich, jak korekta z tytułu ryzyka dotyczącego przepływów pieniężnych lub stóp dyskontowych, przyszłych zmian w poziomie wynagrodzeń oraz przyszłych zmian cen mających wpływ na inne koszty.

127 Założenia oraz inne źródła niepewności dotyczące szacowania ujawniane zgodnie z paragrafem 125 dotyczą szacunków wymagających od kierownictwa najtrudniejszych, subiektywnych lub złożonych ocen. Wzrost liczby zmiennych i założeń wpływających na prawdopodobny przyszły rozkład niepewności powoduje, że oceny są bardziej subiektywne i złożone, co powoduje równoczesny wzrost ryzyka wystąpienia istotnej korekty dotyczącej wartości bilansowej aktywów i zobowiązań.

▼M33

128 Ujawnienia wymienione w paragrafie 125 nie są wymagane dla aktywów i zobowiązań, co do których istnieje znaczące ryzyko, że ich wartości bilansowe mogą się istotnie zmienić w trakcie kolejnego roku obrotowego, jeśli na koniec okresu sprawozdawczego są one wycenione według wartości godziwej na podstawie ceny notowanej na aktywnym rynku za identyczny składnik aktywów lub identyczne zobowiązanie. Takie wartości godziwe mogą zmienić się w sposób istotny w ciągu kolejnego roku obrotowego, ale zmiany te nie będą skutkiem założeń lub innych źródeł niepewności dotyczących szacunków występującej na koniec okresu sprawozdawczego.

▼**M5**

129 Ujawnienia wymienione w paragrafie 125 jednostka prezentuje w sposób ułatwiający użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie ocen dokonanych przez kierownictwo dotyczących przyszłości oraz innych głównych źródeł niepewności dotyczących szacunków. Charakter i zakres dostarczonych informacji zmienia się w zależności od charakteru założeń i innych okoliczności. Przykładami ujawnień dokonywanych przez jednostkę są:

a) charakter założeń lub innych niepewności dotyczących szacunków,

b) wrażliwość wartości bilansowych na metody, założenia i szacunki będące podstawą ich kalkulacji, włączając w to podanie przyczyny wrażliwości,

c) przewidywany status niepewności i zakres możliwych prawdopodobnych rozwiązań w trakcie kolejnego roku obrotowego, które miałyby wpływ na wartości bilansowe aktywów i zobowiązań, oraz

d) wytłumaczenie zmian dokonanych w poprzednich założeniach wpływających na te aktywa i zobowiązania, jeśli niepewność nadal istnieje.

130 Standard nie wymaga od jednostki, aby ujawniała informacje dotyczące budżetów czy prognoz w ujawnieniach wymaganych w paragrafie 125.

131 Czasami ujawnienie zakresu możliwych skutków założeń lub innych źródeł niepewności dotyczących szacunków na koniec okresu sprawozdawczego jest niewykonalne w praktyce. W takich przypadkach jednostka ujawnia, że na podstawie obecnej wiedzy, jest prawdopodobne, że w trakcie kolejnego roku obrotowego skutki mogą być odmienne od zakładanych, a zatem mogą spowodować istotną korektę wartości bilansowych aktywów i zobowiązań. W każdym przypadku jednostka ujawnia charakter i wartość bilansową określonych aktywów lub zobowiązań (lub klas aktywów lub zobowiązań), na które ma wpływ dane założenie.

132 Ujawnienia wymagane przez paragraf 122 dotyczące ocen dokonywanych przez kierownictwo w procesie stosowania zasad (polityki) rachunkowości jednostki, nie dotyczą ujawnienia źródeł niepewności szacunków, o których mowa w paragrafie 125.

▼**M33**

133 Inne MSSF wymagają ujawniania niektórych założeń, których ujawnienie niezależnie od tego byłoby wymagane zgodnie z paragrafem 125. Na przykład MSR 37 wymaga ujawnienia, w określonych okolicznościach, głównych założeń dotyczących przyszłych wydarzeń mających wpływ na poszczególne klasy rezerw. MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej* wymaga ujawniania znaczących założeń (w tym techniki(technik) wyceny i danych wejściowych) przyjętych przez jednostkę przy ustalaniu wartości godziwej aktywów i zobowiązań, które są wykazywane według wartości godziwej.

▼M5

*Kapitał*

134 Jednostka ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego ocenę celów, zasad i procesów służących zarządzaniu kapitałem.

135 W celu spełnienia wymogów paragrafu 134 jednostka ujawnia następujące informacje:

a) informacje jakościowe dotyczące jej celów, zasad i procesów zarządzania kapitałem, w tym między innymi:

i) opis składników zarządzanego kapitału,

ii) w przypadku gdy na jednostce spoczywają nałożone zewnętrznie wymogi kapitałowe – charakter tych wymogów oraz sposób uwzględnienia tych wymogów w zarządzaniu kapitałem, oraz

iii) sposób, w jaki jednostka wypełnia cele dotyczące zarządzanego kapitału.

b) podsumowanie danych ilościowych dotyczących składników zarządzanego kapitału. Niektóre jednostki postrzegają niektóre zobowiązania finansowe (np. niektóre formy długu podporządkowanego) jako element kapitału W opinii innych jednostek kapitał nie obejmuje pewnych składników kapitału własnego (np. składników wynikających z zabezpieczania przepływów pieniężnych),

c) wszelkie zmiany w a) i b) w stosunku do poprzedniego okresu,

d) informacje na temat tego, czy podczas okresu jednostka zastosowała się do nałożonych zewnętrznie wymogów kapitałowych, którym podlega,

e) w przypadku gdy jednostka nie zastosowała się do takich nałożonych zewnętrznie wymogów kapitałowych – konsekwencje takiego niezastosowania się.

Wymienione ujawnienia są oparte na informacjach dostarczanych wewnętrznie kluczowemu personelowi kierowniczemu.

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

▼M6

*Instrumenty z opcją sprzedaży zakwalifikowane jako kapitał własny*

136A W odniesieniu do instrumentów finansowych z opcją sprzedaży zakwalifikowanych jako instrumenty kapitałowe, jednostka ujawnia (w stopniu w jakim ujawnienia te nie występują w innym miejscu):

a) zestawienie danych ilościowych dotyczących kwot zakwalifikowanych do kapitału własnego,

▼M6

b) cele, politykę i procesy dotyczące zarządzania przez jednostkę obowiązkiem odkupienia lub umorzenia instrumentów w wymaganym przez posiadacza instrumentu, w tym wszelkie zmiany w porównaniu do poprzedniego okresu,

c) oczekiwane wydatki pieniężne z tytułu umorzenia lub wykupu tej klasy instrumentów finansowych, oraz

d) informacja o sposobie ustalenia oczekiwanych wydatków pieniężnych z tytułu umorzenia lub wykupu.

▼M5

*Pozostałe ujawnienia*

137 Jednostka ujawnia w informacjach dodatkowych:

a) kwotę dywidend zaproponowanych lub uchwalonych do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji, ale nie ujętych jako przekazane posiadaczom akcji w trakcie okresu oraz kwotę dywidendy przypadającą na jedną akcję, oraz

b) kwotę jakichkolwiek nieujętych skumulowanych dywidend z tytułu posiadania udziałów (akcji) uprzywilejowanych co do dywidend.

▼M6

138 Jednostka ujawnia następujące informacje, jeśli nie uczyniła tego gdzie indziej, w informacjach publikowanych wraz ze sprawozdaniem finansowym:

a) siedzibę i formę prawną jednostki, kraj, w którym została zarejestrowana oraz adres zarejestrowanego biura (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 najwyższego szczebla grupy, oraz

d) jeżeli jest to jednostka o ograniczonym czasie trwania, informacje na temat długości tego okresu.

▼M5

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE ORAZ DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

139 Jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard w odniesieniu do wcześniejszego okresu, to ujawnia ten fakt.

▼M11

139A MSR 27 (zmieniony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) wprowadził zmianę paragrafu 106. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 27 (zmieniony w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu. Jednostka stosuje niniejsze zmiany w sposób retrospektywny.

▼**M6**

139B Dokument *Instrumenty finansowe z opcją sprzedaży oraz obowiązki związane z likwidacją* (zmiany w MSR 32 i MSR 1) wydany w lutym 2008 r. zmienił paragraf 138 i dodał paragrafy 8A, 80A i 136A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia i stosuje jednocześnie odnośne zmiany wprowadzone do MSR 32, MSR 39, MSSF 7 i KIMSF 2 *Udziały członkowskie w spółdzielniach i podobne instrumenty*.

▼**M8**

139C Paragrafy 68 i 71 zostały zmienione na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼**M22**

139D Paragraf 69 został zmieniony przez *Zmiany MSSF* wydane w kwietniu 2009 r. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, to fakt ten ujawnia.

▼**M29**

139F Paragrafy 106 i 107 zostały zmienione, a paragraf 106A został dodany, na podstawie dokumentu *Zmiany MSSF* wydanego w maju 2010 r. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2011 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.

▼**M32**

139H MSSF 10 i MSSF 12, wydane w maju 2011 r., spowodowały zmiany w paragrafach 4, 119, 123 i 124. Jednostka stosuje te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 10 i MSSF 12.

▼**M33**

139I Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragrafy 128 i 133. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼**M31**

139J W dokumencie *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydanym w czerwcu 2011 r., zmieniono paragrafy 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 i 115, dodano paragrafy 10A, 81A, 81B i 82A oraz usunięto paragrafy 12, 81, 83 i 84. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2012 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

139K W MSR 19 *Świadczenia pracownicze* (zmienionym w czerwcu 2011 r.) wprowadzono zmiany w definicji „innych całkowitych dochodów” w paragrafie 7 oraz w paragrafie 96. Przy stosowaniu MSR 19 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka jest obowiązana stosować te zmiany.

▼**M36**

139L Na podstawie dokumentu *Annual Improvements 2009–2011 Cycle*, opublikowanego w maju 2012 r., zmieniono paragrafy 10, 38 i 41, usunięto paragrafy 39–40 oraz dodano paragrafy 38A–38D i 40A–40D. Jednostka stosuje tę zmianę retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼**M49**

139P Na podstawie dokumentu *Disclosure Initiative* (Amendments to IAS 1), opublikowanego w grudniu 2014 r., zmieniono paragrafy 10, 31, 54–55, 82 A, 85, 113–114, 117, 119 i 122, dodano paragrafy 30 A, 55 A i 85 A–85B oraz usunięto paragrafy 115 i 120. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jednostki nie są zobowiązane do ujawniania informacji wymaganych zgodnie z paragrafami 28–30 MSR 8 w odniesieniu do tych zmian.

▼**M5**

WYCOFANIE MSR 1 (ZAKTUALIZOWANEGO W 2003 R.)

140 Niniejszy standard zastępuje MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* zaktualizowany w 2003 r. i zmieniony w 2005 r.

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 2

### *Zapasy*

CEL

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

ZAKRES

2 Niniejszy standard stosuje się do zapasów innych niż:

a) produkcja w toku wynikająca z umów o usługę budowlaną, łącznie z bezpośrednio z nią powiązanymi umowami o świadczenie usług (zob. MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*);

b) instrumenty finansowe (zob. MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* oraz MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*); oraz

c) aktywa biologiczne powiązane z działalnością rolniczą i produkcją rolniczą na moment zbiorów (zob. MSR 41 *Rolnictwo*).

3 Niniejszego standardu nie stosuje się do wyceny zapasów przechowywanych przez:

a) producentów produktów rolnych i leśnych, zebranej/pozyskanej produkcji rolnej, zasobów mineralnych i produktów mineralnych, jeśli zgodnie z powszechnie przyjętym rozwiązaniem sektora przemysłu są one wycenianie w wartości netto możliwej do uzyskania. Gdy takie zapasy wycenione są w wartości netto możliwej do uzyskania, zmiany tej wartości odnoszone są do ►**M5** sprawozdania z całkowitych dochodów ◄ okresu, w którym miała ona miejsce;

b) pośredników w handlu towarami, którzy wyceniają swoje zapasy według wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Jeśli takie zapasy wyceniane są w wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, zmiany tej wartości odnoszone są do ►**M5** sprawozdania z całkowitych dochodów ◄ z okresu, w którym miała ona miejsce.

4 Zapasy, o których mowa w paragrafie 3 a), wycenia się w wartości netto możliwej do uzyskania na poszczególnych etapach produkcji. Ma to miejsce na przykład wówczas, gdy zebrano produkty rolne lub wydobyto rudy mineralne, a ich sprzedaż jest zapewniona przez kontrakty terminowe typu forward lub przez gwarancje rządowe, lub gdy istnieje aktywny rynek oraz ryzyko niepowodzenia sprzedaży jest minimalne. Zapasy te nie są objęte zakresem uregulowań związanych z wyceną zapasów zawartych w niniejszym standardzie.

5 Pośrednicy w handlu towarami to podmioty, które kupują lub sprzedają towary na czyjś lub swój własny rachunek. Zapasy, o których mowa w paragrafie 3 b), są kupowane głównie w celu sprzedaży w krótkim okresie czasu i wygenerowania zysku na wahaniach cen lub marży pośrednika. Jeśli takie zapasy są wyceniane według wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, są one wyłączone z zakresu uregulowań związanych z wyceną zapasów zawartych w niniejszym standardzie.

▼B

DEFINICJE

6 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Zapasy* 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 szacunkowa cena sprzedaży w toku zwykłej działalności gospodarczej pomniejszona o szacowane koszty przygotowania sprzedaży i szacunkowe koszty niezbędne do doprowadzenia sprzedaży do skutku.

▼M33

*Wartość godziwa* jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*.)

7 Wartość netto możliwa do uzyskania to kwota, jaką jednostka zamierza zrealizować na sprzedaży zapasów dokonywanej w toku zwykłej działalności gospodarczej. Wartość godziwa odzwierciedla cenę, za jaką te same zapasy mogłyby zostać sprzedane na głównym (lub najbardziej korzystnym) rynku dla tych zapasów w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. Pierwsza z tych wartości (w przeciwieństwie do drugiej) to wartość specyficzna dla danej jednostki. Wartość netto zapasów możliwa do uzyskania może nie być równa wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży.

▼B

8 Na zapasy składają się dobra zakupione i przeznaczone do odsprzedaży, na przykład towary zakupione przez jednostkę handlu detalicznego w celu ich odsprzedaży lub grunty i inne nieruchomości przeznaczone do odsprzedaży. Do zapasów zalicza się także wyroby gotowe wyprodukowane lub będące w trakcie wytwarzania ich przez jednostkę, łącznie z materiałami i surowcami oczekującymi na wykorzystanie w procesie produkcji. W przypadku jednostki świadczącej usługi do zapasów zalicza się wydatki poniesione na realizację usług, zgodnie z paragrafem 19, w odniesieniu do których jednostka nie ujęła jeszcze przychodów (zob. MSR 18 *Przychody*).

WYCENA ZAPASÓW

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

**Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów**

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

*Koszty zakupu*

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

▼B

*Koszty przetworzenia*

12 Na koszty przetworzenia zapasów składają się koszty związane bezpośrednio z jednostką produkcji, takie jak bezpośrednia robocizna. Składają się na nie także systematycznie przypisane, stałe i zmienne pośrednie koszty produkcji, poniesione przy przetwarzaniu materiałów na gotowe dobra. Stałymi pośrednimi kosztami produkcji są te pośrednie koszty produkcji, które pozostają stosunkowo niezmienne niezależnie od wielkości produkcji, takie jak koszty amortyzacji i utrzymania budynków i wyposażenia fabryki oraz produkcyjne (fabryczne) koszty zarządzania i administracji. Zmiennymi pośrednimi kosztami produkcji są te pośrednie koszty produkcji, które zmieniają się bezpośrednio lub prawie bezpośrednio wraz ze zmianą wielkości produkcji, takie jak pośrednie koszty materiałów i robocizny.

13 Dla celów przypisania stałych pośrednich kosztów produkcji do kosztów przetworzenia zapasów przyjmuje się normalną zdolność produkcyjną urządzeń produkcyjnych. Normalną zdolność produkcyjną określa produkcja na średnim poziomie, której uzyskania oczekuje się w czasie kilku okresów lub sezonów, w typowych okolicznościach, z uwzględnieniem utraty zdolności produkcyjnej wynikającej z planowanej konserwacji. Można wziąć pod uwagę aktualny poziom produkcji, o ile zbliżony jest on do poziomu normalnej zdolności produkcyjnej. Wielkości stałych pośrednich kosztów przypisanych do każdej jednostki produkcji nie zwiększa się w wyniku niskiego poziomu produkcji lub w wyniku niewykorzystanej zdolności produkcyjnej któregoś z urządzeń. Nieprzypisane koszty pośrednie są ujmowane jako koszty okresu, w którym zostały poniesione. W okresach nietypowo wysokiej produkcji wielkość stałych pośrednich kosztów przypisanych do każdej jednostki produkcji zmniejsza się tak, aby nie wyceniać zapasów powyżej ich kosztu wytworzenia. Zmienne pośrednie koszty produkcji przypisuje się do każdej jednostki produkcji na podstawie aktualnego stanu wykorzystania urządzeń produkcyjnych.

14 W wyniku procesu produkcyjnego może powstawać równocześnie więcej niż jeden produkt. Ma to miejsce, na przykład, przy wytwarzaniu produktów powiązanych ze sobą lub gdy obok podstawowego produktu powstaje produkt uboczny. Jeżeli kosztów przetworzenia każdego produktu nie można odrębnie określić, koszty te przypisuje się w sposób racjonalny i spójny wszystkim produktom. Przypisanie kosztów może opierać się na przykład na względnej wartości sprzedaży każdego produktu, czy to na etapie procesu produkcyjnego, kiedy każdy z produktów można odrębnie wydzielić, czy też po zakończeniu produkcji. Większość produktów ubocznych z natury nie posiada istotnego znaczenia. W takiej sytuacji wycenia się je w wartości netto możliwej do uzyskania i wartość tę odejmuje się od kosztu wytworzenia podstawowego produktu. W rezultacie wartość bilansowa podstawowego produktu nie różni się w sposób istotny od jego kosztu wytworzenia.

*Pozostałe koszty*

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

16 Przykładami kosztów wyłączonych z ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów i ujmowanych jako koszty okresu, w którym je poniesiono, są:

a) nietypowe wielkości (zużycie ponadnormatywne) zmarnowanych materiałów, robocizny oraz innych kosztów produkcyjnych;

▼B

b) koszty magazynowania, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w trakcie procesu produkcyjnego pomiędzy jednym i drugim etapem produkcji;

c) ogólne koszty administracyjne, które nie przyczyniają się do doprowadzenia zapasów do ich aktualnego stanu i miejsca; oraz

d) koszty sprzedaży.

17 W nielicznych przypadkach przewidzianych w MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego* koszty finansowania zewnętrznego zalicza się do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów.

18 Jednostka może nabyć zapasy z odroczonym terminem płatności. Jeśli umowa efektywnie zawiera element finansowania, jego wartość, na przykład różnica pomiędzy ceną zakupu obowiązującą przy normalnych terminach płatności a kwotą zapłaconą, jest ujmowana jako koszt odsetek w trakcie okresu finansowania.

*Koszt wytworzenia zapasów w jednostce usługowej*

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

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

▼M8

20 Zgodnie z MSR 41 *Rolnictwo* zapasy obejmujące produkty rolnicze zebrane/pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki, wycenia się w momencie początkowego ujęcia w wartości godziwej, pomniejszonej o koszty sprzedaży w miejscu zbioru/pozyskania produktów. Wartość ta stanowi koszt wytworzenia zapasów na ten dzień na potrzeby zastosowania niniejszego standardu.

▼B

*Techniki ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia*

21 Dla ułatwienia można stosować techniki ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów, takie jak metoda kosztu standardowego lub metoda oparta na cenach detalicznych, jeżeli w wyniku ich zastosowania otrzymuje się przybliżoną kwotę ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Metoda kosztu standardowego opiera się na normalnym poziomie zużycia materiałów i surowców, robocizny oraz wydajności i wykorzystania zdolności produkcyjnej. Koszty standardowe są systematycznie analizowane i – jeśli to konieczne – aktualizowane w świetle bieżących warunków.

22 Metoda oparta na cenach detalicznych jest często wykorzystywana w jednostkach handlu detalicznego do wyceny dużej ilości szybko rotujących i posiadających podobne marże pozycji zapasów, dla których stosowanie innych metod ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia niż metoda oparta na cenach detalicznych jest niewykonalne ze względów praktycznych. Cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów określa się, redukując wartość zapasów w cenach sprzedaży o odpowiedni procent marży. Przy stosowaniu określonego procentu marży bierze się pod uwagę zapasy, których cena została obniżona poniżej ich pierwotnej ceny sprzedaży. Często stosuje się średni procent marży brutto dla poszczególnych jednostek (sklepów/działów) handlu detalicznego.

▼B

**Metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

23 Cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji zapasów dotyczące pozycji, które co do zasady nie są wzajemnie wymienialne, oraz dóbr i usług wytworzonych i przeznaczonych do realizacji konkretnych przedsięwzięć ustala się z zastosowaniem metody szczegółowej identyfikacji poszczególnych cen nabycia lub kosztów wytworzenia.

24 Szczegółowa identyfikacja ceny nabycia lub kosztu wytworzenia polega na przyporządkowaniu konkretnej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia do określonych pozycji zapasów. Takie podejście jest odpowiednie w stosunku do pozycji przeznaczonych do konkretnych przedsięwzięć, niezależnie od tego, czy pozycje zostały zakupione, czy wyprodukowane. Jednak szczegółowa identyfikacja ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nie jest odpowiednia w przypadku dużej ilości pozycji zapasów będących pozycjami wzajemnie wymienialnymi. W takich okolicznościach metoda wyselekcjonowania tych pozycji, które pozostają w zapasach, mogłaby zostać wykorzystana w celu uzyskania z góry założonego ich wpływu na zysk lub stratę netto za dany okres.

25 Cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów innych niż te, o których mowa w paragrafie 23, ustala się z zastosowaniem metody „pierwsze weszło, pierwsze wyszło” (FIFO) lub metody średniej ważonej. Jednostka stosuje tę samą metodę ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia w przypadku zapasów mających ten sam charakter i przeznaczenie. W przypadku zapasów o różnym charakterze i przeznaczeniu można stosować różne metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.

26 Na przykład zapasy używane przez jeden segment operacyjny mogą mieć przeznaczenie różne od tego, jaki mają te zapasy w innym segmencie operacyjnym. Jednak różnice wynikające z różnej lokalizacji geograficznej zapasów (lub w odniesieniu do zasad podatkowych) nie są w istocie wystarczającą podstawą do stosowania odmiennych metod ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.

27 Zgodnie z metodą FIFO przyjmuje się, że pozycje zapasów zakupione jako pierwsze sprzedaje się w pierwszej kolejności i, w konsekwencji, pozycje pozostające w zapasach na koniec okresu są pozycjami zakupionymi bądź wyprodukowanymi najpóźniej. Według metody średniej ważonej cenę nabycia lub koszt wytworzenia każdej pozycji oblicza się na podstawie średniej ważonej cen nabycia lub kosztów wytworzenia podobnych pozycji zapasów na początku okresu oraz cen nabycia lub kosztów wytworzenia podobnych pozycji zapasów zakupionych bądź wyprodukowanych w ciągu okresu. Średnia może być wyliczana okresowo lub za każdym razem po otrzymaniu nowej dostawy, w zależności od okoliczności występujących w danej jednostce.

**Wartość netto możliwa do uzyskania**

28 Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów mogą nie być możliwe do odzyskania, jeżeli zapasy zostały uszkodzone, utraciły całkowicie lub częściowo swoją przydatność lub jeśli spadły ich ceny sprzedaży. Brak możliwości odzyskania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów może także wynikać ze wzrostu szacowanych kosztów przygotowania sprzedaży lub szacowanych kosztów niezbędnych do doprowadzenia sprzedaży do skutku. Stosowana praktyka odpisywania wartości zapasów poniżej ich ceny nabycia lub kosztu wytworzenia do poziomu wartości netto możliwej do uzyskania jest zgodna z poglądem, że aktywów nie należy ujmować w kwotach przewyższających kwoty, których osiągnięcia oczekuje się z tytułu ich sprzedaży lub wykorzystania.

29 Odpisanie wartości zapasów do poziomu ich wartości netto możliwej do uzyskania odbywa się na zasadzie odpisów indywidualnych. W niektórych okolicznościach odpowiednie może jednak być pogrupowanie podobnych lub powiązanych ze sobą pozycji zapasów. Może to mieć miejsce w przypadku pozycji zapasów związanych z produktami pochodzącymi z tej samej linii produkcyjnej, posiadających podobne przeznaczenie oraz zastosowanie końcowe, wyprodukowanych i sprzedawanych w tym samym regionie geograficznym oraz niedających się w praktyce oszacować w oderwaniu od innych pozycji pochodzących z tej samej linii produkcyjnej. Nieodpowiednie jest odpisywanie wartości zapasów w oparciu o klasyfikację zapasów, na przykład – wyrobów gotowych, lub też wszystkich zapasów poszczególnych segmentów operacyjnych. Jednostki usługowe zazwyczaj kumulują koszty każdej usługi, za którą zostanie ustalona odrębna cena. Dlatego też każdą tego rodzaju usługę traktuje się jako odrębną pozycję.

▼B

30 Szacunki wartości netto możliwej do uzyskania opierają się na najbardziej wiarygodnych dowodach, dostępnych w czasie sporządzania szacunków, co do przewidywanej kwoty możliwej do zrealizowania z tytułu sprzedaży zapasów. Szacunki te uwzględniają wahania cen oraz kosztów, odnoszące się bezpośrednio do zdarzeń mających miejsce po zakończeniu okresu w stopniu, w jakim zdarzenia te potwierdzają warunki istniejące na koniec okresu.

31 Przy szacowaniu wartości netto możliwej do uzyskania bierze się także pod uwagę przeznaczenie zapasów. Na przykład możliwa do uzyskania wartość netto pewnej ilości zapasów mających służyć zrealizowaniu wiążących umów sprzedaży lub świadczeniu usług opiera się na cenie wynikającej z umowy. Jeżeli umowy sprzedaży są zawarte na ilości mniejsze niż pozostające w zapasach, możliwa do uzyskania wartość netto pozostałej nadwyżki zapasów opiera się na ogólnych cenach sprzedaży. Rezerwy lub zobowiązania warunkowe mogą powstać w wyniku zawarcia wiążących umów sprzedaży, na podstawie których ilość zapasów objętych umową przekracza stan zapasów jednostki oraz w wyniku wiążących umów zakupu. Takie rezerwy lub zobowiązania warunkowe ujmuje się zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*.

32 Wartości materiałów i innych surowców przeznaczonych do wykorzystania w procesie produkcji zapasów nie odpisuje się do kwoty niższej od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, jeżeli oczekuje się, że wyroby gotowe, do produkcji których będą wykorzystane, zostaną sprzedane w wysokości ceny nabycia lub kosztu wytworzenia lub powyżej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Jeżeli jednak spadek cen materiałów wskazuje na to, że cena nabycia lub koszt wytworzenia wyrobów gotowych będą wyższe od wartości netto możliwej do uzyskania, wartość materiałów odpisuje się do poziomu wartości netto możliwej do uzyskania. W takich okolicznościach koszt odtworzenia materiałów może stanowić najlepszy dostępny sposób wyceny ich wartości netto możliwej do uzyskania.

33 W każdym kolejnym okresie dokonuje się nowego oszacowania wartości netto możliwej do uzyskania. Jeżeli nie istnieją już okoliczności, które uprzednio spowodowały odpisanie wartości zapasów poniżej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, lub gdy istnieją wyraźne dowody na wzrost możliwej do uzyskania wartości netto z uwagi na zmianę warunków ekonomicznych, odpisaną kwotę eliminuje się tak, aby nowa wartość bilansowa równała się cenie nabycia lub kosztowi wytworzenia lub zaktualizowanej wartości netto możliwej do uzyskania, w zależności od tego, która z tych kwot jest niższa. Ma to miejsce na przykład wtedy, gdy pozycja zapasów, którą ujęto w kwocie wartości netto możliwej do uzyskania ze względu na spadek jej ceny sprzedaży, w kolejnym okresie jest nadal w posiadaniu jednostki, zaś jej cena sprzedaży wzrosła.

OBCIĄŻANIE KOSZTÓW OKRESU

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

35 Niektóre zapasy mogą zostać przypisane do innych aktywów, na przykład zapasy wykorzystane jako składnik rzeczowych aktywów trwałych wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie. Zapasy przypisane w ten sposób do innego składnika aktywów ujmuje się jako koszty w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ w czasie okresu użytkowania tego składnika aktywów.

▼B

UJAWNIANIE INFORMACJI

36 W sprawozdaniu finansowym ujawnia się:

a) zasady (polityki) rachunkowości przyjęte do wyceny zapasów wraz z podaniem zastosowanych metod ustalania ich ceny nabycia lub kosztu wytworzenia;

b) łączną wartość bilansową zapasów oraz wartość bilansową zapasów w rozbiciu odpowiednim dla danej jednostki;

c) wartość bilansową zapasów wykazywanych w wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży;

d) wartość zapasów ujętych jako koszt w okresie;

e) kwoty odpisów wartości zapasów ujętych w okresie jako koszt zgodnie z paragrafem 34;

f) kwoty odwrócenia odpisów wartości zmniejszających wartość zapasów ujętych w okresie jako koszt zgodnie z paragrafem 34;

g) okoliczności lub zdarzenia, które doprowadziły do odwrócenia odpisu wartości zapasów zgodnie z paragrafem 34; oraz

h) wartość bilansową zapasów stanowiących zabezpieczenie zobowiązań.

37 Informacje na temat wartości bilansowej zapasów w podziale na różne ich rodzaje oraz na temat zakresu zmian zachodzących w tychże aktywach są użyteczne dla użytkowników sprawozdania finansowego. W typowej klasyfikacji zapasów dzieli się je na towary przeznaczone na sprzedaż, surowce na potrzeby produkcji, materiały, produkcję w toku i wyroby gotowe. Zapasy jednostek usługowych mogą zostać po prostu określone jako prace w toku.

38 Na cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów ujmowany jako koszt okresu składają się koszty poprzednio uwzględnione przy wycenie pozycji zapasów sprzedanych, nieprzypisane pośrednie koszty produkcji oraz nietypowe wielkości kosztów wytworzenia zapasów. Warunki panujące w danej jednostce mogą także usprawiedliwiać zaliczenie do kosztów okresu innych kosztów, takich jak koszty dystrybucji.

39 Niektóre jednostki przyjmują odmienny wzór ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄, zgodnie z którym zamiast ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów ujmowanego jako koszt danego okresu ujawniane są inne kwoty. W ramach tego odmiennego wzoru jednostka ujawnia kwoty kosztów operacyjnych dotyczące przychodów w danym okresie, podzielonych według rodzaju. W takim przypadku jednostka ujawnia kwotę kosztów surowców i innych materiałów ulegających zużyciu, kosztów robocizny i innych kosztów operacyjnych, które zaliczono do kosztów okresu, łącznie z kwotą obrazującą wielkość zmian netto stanu zapasów w danym okresie.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

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

▼M33

40C Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono definicję wartości godziwej w paragrafie 6 oraz zmieniono paragraf 7. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼B

WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

41 Niniejszy standard zastępuje MSR 2 *Zapasy* (zaktualizowany w 1993 r.).

42 Niniejszy standard zastępuje SKI-1 *Spójność – różne metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia*.

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 7

▼M5

### *Sprawozdanie z przepływów pieniężnych* [1]

▼B

CEL

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

Celem niniejszego standardu jest wprowadzenie wymogu dostarczania informacji na temat zaistniałych (w ujęciu historycznym) zmian w środkach pieniężnych i w ekwiwalentach środków pieniężnych, które zamieszczane są w ►M5 sprawozdaniu z ◄ przepływów pieniężnych dzielącym je w ciągu danego okresu na przepływy z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej.

ZAKRES

1 Jednostka sporządza ►M5 sprawozdanie z ◄ przepływów pieniężnych zgodnie z wymogami niniejszego standardu oraz prezentuje 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 generuje oraz wykorzystuje środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych. Dzieje się tak niezależnie od rodzaju działalności prowadzonej przez jednostkę oraz bez względu na to, czy środki pieniężne można uznać za produkt generowany przez jednostkę, co ma miejsce w przypadku instytucji finansowych. Jednostki potrzebują środków pieniężnych zasadniczo z tych samych przyczyn, niezależnie od tego, jak różna byłaby ich podstawowa działalność będąca źródłem pozyskiwania przychodów. Potrzebują więc środków pieniężnych w celu prowadzenia działalności, wywiązywania się z obowiązków płatniczych i zapewnienia zysków swoim inwestorom. Zatem niniejszy standard stawia przed wszystkimi jednostkami wymóg prezentacji ►M5 sprawozdania z ◄ przepływów pieniężnych.

KORZYŚCI Z INFORMACJI O PRZEPŁYWACH PIENIĘŻNYCH

4 ►M5 Sprawozdanie z ◄ przepływów pieniężnych w połączeniu z innymi elementami sprawozdania finansowego dostarcza informacje, które umożliwiają użytkownikom sprawozdania dokonanie oceny zmian w aktywach netto jednostki, jej struktury finansowej (łącznie z płynnością oraz wypłacalnością) i zdolności do wywierania wpływu na wysokość i okres wystąpienia przepływów pieniężnych w odpowiedzi na zmieniające się okoliczności i pojawiające się możliwości. Informacje na temat przepływów pieniężnych są użyteczne przy ocenie zdolności jednostki do generowania środków pieniężnych

[1] We wrześniu 2007 w konsekwencji zmiany MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*. IASB zmieniła tytuł z „*Rachunek przepływów pieniężnych*” na „*Sprawozdanie z przepływów pieniężnych*”.

▼B

i ekwiwalentów środków pieniężnych, jak też umożliwiają użytkownikom tych informacji opracowanie metod oceny i porównywania wartości bieżącej przyszłych przepływów pieniężnych występujących w różnych jednostkach. Zapewniają one również lepszą porównywalność sporządzanych przez różne jednostki sprawozdań z działalności poprzez ujednolicenie podejścia księgowego do ewidencji takich samych transakcji i zdarzeń.

5 Informacje na temat przepływów pieniężnych (w ujęciu historycznym) często wykorzystuje się jako wskaźnik wysokości, okresu oraz pewności wystąpienia przyszłych przepływów pieniężnych. Są one także użyteczne dla celów sprawdzenia dokładności dokonywanych uprzednio ocen dotyczących przyszłych przepływów pieniężnych oraz analizy związków zachodzących między rentownością a przepływami pieniężnymi netto oraz skutków zmian cen.

DEFINICJE

6 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

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

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

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

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

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

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

**Środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych**

7 Ekwiwalenty środków pieniężnych służą raczej realizacji krótkoterminowych obciążeń pieniężnych, a nie dokonywaniu inwestycji lub też innym celom. Inwestycje można zaliczyć do ekwiwalentów środków pieniężnych, jeżeli są łatwo wymienialne 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 wyłączane 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.

▼B

8 Pożyczki bankowe uważa się zazwyczaj za działalność finansową. Jednakże w niektórych krajach bankowe kredyty w rachunku bieżącym, płatne na żądanie, stanowią integralną część zarządzania środkami pieniężnymi w jednostce. W takich okolicznościach bankowe kredyty w rachunku bieżącym są zaliczane do pozycji środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych. Charakterystyczną cechą tego rodzaju ustaleń z bankiem jest to, że saldo bankowe często zmienia stan z kredytowego na debetowe.

9 Z przepływów pieniężnych wyłącza się przesunięcia pomiędzy pozycjami środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych, ponieważ stanowią one raczej element procesu zarządzania środkami pieniężnymi realizowanego przez jednostkę niż element działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej. Do zarządzania środkami pieniężnymi zalicza się inwestowanie nadwyżki środków pieniężnych w ekwiwalenty środków pieniężnych.

PREZENTACJA ►M5 SPRAWOZDANIA Z ◄ PRZEPŁYWÓW PIENIĘŻNYCH

10 ►M5 Sprawozdanie z ◄ przepływów pieniężnych przedstawia informacje na temat przepływów pieniężnych zaistniałych w ciągu okresu, w podziale na działalność operacyjną, inwestycyjną i finansową.

11 Jednostka prezentuje przepływy pieniężne z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej w sposób najbardziej odpowiedni dla rodzaju prowadzonej przez nią działalności. Klasyfikacja oparta na rodzajach działalności dostarcza informacje, które pozwalają użytkownikom na dokonanie oceny wpływu tychże działalności na sytuację finansową jednostki oraz na kwotę środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych. Informacje te mogą zostać także wykorzystane przy ocenie związków zachodzących między poszczególnymi rodzajami działalności.

12 W pojedynczej transakcji mogą występować przepływy pieniężne odrębnie zaklasyfikowane. Na przykład, jeżeli spłata gotówkowa pożyczki dotyczy zarówno odsetek, jak i kwoty pożyczonego kapitału, element odsetek można zaliczyć do działalności operacyjnej, zaś element kapitału do działalności finansowej.

**Działalność operacyjna**

13 Przepływy pieniężne z działalności operacyjnej stanowią główny wskaźnik określający stopień, w jakim działalność operacyjna jednostki generuje środki pieniężne wystarczające do spłaty pożyczek, utrzymywania zdolności operacyjnej jednostki, wypłaty dywidend oraz dokonywania nowych inwestycji, bez korzystania z zewnętrznych źródeł finansowania. Informacje na temat szczegółowych komponentów zaistniałych przepływów pieniężnych (w ujęciu historycznym), w połączeniu z innymi informacjami, są użyteczne przy prognozowaniu przyszłych przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej.

14 Przepływy pieniężne z działalności operacyjnej pochodzą przede wszystkim z podstawowej działalności przynoszącej przychody jednostce. Są one zatem zazwyczaj skutkiem transakcji i innych zdarzeń, które uwzględnia się przy ustalaniu zysku lub straty. Przykładami przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej są:

a) środki pieniężne otrzymane z tytułu sprzedaży dóbr i świadczenia usług;

b) środki pieniężne otrzymane z tytułu tantiem, opłat, prowizji i innych przychodów;

▼B

c) środki pieniężne zapłacone na rzecz dostawców dóbr i usług;

d) środki pieniężne zapłacone na rzecz i w imieniu pracowników;

e) środki pieniężne otrzymane od zakładów ubezpieczeń oraz środki pieniężne zapłacone na rzecz zakładów ubezpieczeń z tytułu składek i odszkodowań, rent i innych świadczeń ubezpieczeniowych;

f) środki pieniężne zapłacone z tytułu podatku dochodowego lub zwroty podatku dochodowego, chyba że w wyraźny sposób można je połączyć z działalnością finansową bądź inwestycyjną; oraz

g) środki pieniężne otrzymane oraz zapłacone z tytułu umów (dotyczących instrumentów finansowych będących w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym).

▼M8

Niektóre transakcje, takie jak na przykład sprzedaż określonego urządzenia, mogą powodować powstanie zysku lub straty, które ujmuje się jako zyski i straty bieżącego okresu. Przepływy pieniężne powiązane z tego rodzaju transakcjami są przepływami z działalności inwestycyjnej. Jednakże wydatki pieniężne dokonane w celu wytworzenia lub nabycia aktywów posiadanych z przeznaczeniem na wynajem stronom trzecim, a następnie przeznaczonych na sprzedaż zgodnie z opisem zawartym w paragrafie 68A MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, są przepływami z tytułu działalności operacyjnej. Wpływy pieniężne otrzymane z tytułu takiego wynajmu oraz późniejszej sprzedaży takich aktywów uznaje się za przepływy pieniężne z tytułu działalności operacyjnej.

▼B

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

**Działalność inwestycyjna**

▼M22

16 Ważne jest odrębne ujawnianie informacji dotyczących przepływów pieniężnych powstających w wyniku działalności inwestycyjnej, ponieważ takie przepływy pieniężne wskazują na zakres poniesionych nakładów mających służyć generowaniu przychodu oraz przepływów pieniężnych w przyszłości. Tylko te nakłady, których rezultatem są aktywa ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej mają prawo być zaklasyfikowane jako działalność inwestycyjna. Przykładami przepływów pieniężnych wynikających z działalności inwestycyjnej są:

▼B

a) środki pieniężne zapłacone w celu nabycia rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych oraz innych aktywów trwałych. Do takich płatności zaliczamy środki związane z aktywowanymi kosztami prac rozwojowych oraz wytworzonymi w obrębie jednostki rzeczowymi aktywami trwałymi;

b) środki pieniężne otrzymane ze sprzedaży rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych oraz innych aktywów trwałych;

▼B

c) środki pieniężne zapłacone w celu nabycia instrumentów kapitałowych lub instrumentów dłużnych innej jednostki oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (inne niż płatności za instrumenty uznane za ekwiwalenty środków pieniężnych lub za instrumenty będące w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym);

d) środki pieniężne otrzymane ze sprzedaży instrumentów kapitałowych lub instrumentów dłużnych innej jednostki oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (inne niż środki pieniężne otrzymane za instrumenty uznane za ekwiwalenty środków pieniężnych lub za instrumenty będące w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym);

e) zaliczki wpłacane i pożyczki udzielane stronom trzecim (inne niż zaliczki i pożyczki wpłacane i udzielane przez instytucje finansowe);

f) 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 zamiany typu swap, chyba że umowy są w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym lub wówczas, gdy zapłacone środki pieniężne zostały zaliczone do działalności finansowej; oraz

h) środki pieniężne otrzymane z tytułu umów terminowych typu futures, forward, umów dotyczących opcji oraz umów zamiany typu swap, chyba że umowy są w posiadaniu jednostki z przeznaczeniem handlowym lub wówczas, gdy otrzymane środki pieniężne zaliczone zostały do działalności finansowej.

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

**Działalność finansowa**

17 Ważne jest odrębne ujawnienie informacji dotyczących przepływów pieniężnych z działalności finansowej ze względu na użyteczność tych informacji przy prognozowaniu roszczeń do przyszłych przepływów pieniężnych, wysuwanych przez podmioty wnoszące kapitał do jednostki. Przykładami przepływów pieniężnych powstających w wyniku działalności finansowej są:

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;

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.

▼B

SPRAWOZDAWCZOŚĆ DOTYCZĄCA PRZEPŁYWÓW PIENIĘŻNYCH Z DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ

18 Jednostka wykazuje przepływy pieniężne 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 koryguje się o skutki transakcji mających bezgotówkowy charakter, o czynne i bierne rozliczenia międzyokresowe dotyczące przeszłych lub przyszłych wpływów lub płatności środków pieniężnych dotyczących działalności operacyjnej, oraz o pozycje przychodowe i kosztowe związane z przepływami pieniężnymi z działalności inwestycyjnej lub finansowej.

19 Zaleca się wykorzystywanie metody bezpośredniej do wykazywania przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej. Metoda bezpośrednia dostarcza informacji, które mogą być użyteczne przy szacowaniu przyszłych przepływów pieniężnych, co nie jest możliwe w przypadku metody pośredniej. W przypadku metody bezpośredniej informacje na temat głównych kategorii otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych brutto można uzyskać:

a) z zapisów księgowych jednostki; lub

b) poprzez skorygowanie sprzedaży, kosztu własnego sprzedaży (odsetek i podobnych przychodów oraz kosztów odsetek i im podobnych opłat na rzecz instytucji finansowych) oraz innych pozycji ►**M5** sprawozdania z całkowitych dochodów ◄ o:

(i) zmiany stanu zapasów oraz należności i zobowiązań związanych z działalnością operacyjną w danym okresie;

(ii) inne bezgotówkowe pozycje; oraz

(iii) inne pozycje, w przypadku których skutkami pieniężnymi są przepływy pieniężne z działalności finansowej lub inwestycyjnej.

20 Zgodnie z metodą pośrednią przepływy pieniężne netto z tytułu działalności operacyjnej ustala się poprzez skorygowanie zysku lub straty o skutki:

a) zmiany stanu zapasów oraz należności i zobowiązań związanych z działalnością operacyjną w danym okresie;

b) zmian pozycji bezgotówkowych, takich jak amortyzacja, rezerwy, podatek odroczony, niezrealizowane zyski i straty z tytułu różnic kursowych, niepodzielone zyski jednostek stowarzyszonych, ►**M11** udziały niekontrolujące ◄; oraz

c) zmian innych pozycji, w przypadku których skutkami pieniężnymi są przepływy pieniężne z działalności finansowej lub inwestycyjnej.

Alternatywnie, przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej można zaprezentować zgodnie z metodą pośrednią poprzez wykazanie przychodów i kosztów ujętych w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ oraz zmian stanu zapasów oraz należności i zobowiązań związanych z działalnością operacyjną w danym okresie.

SPRAWOZDAWCZOŚĆ DOTYCZĄCA PRZEPŁYWÓW PIENIĘŻNYCH Z DZIAŁALNOŚCI INWESTYCYJNEJ I FINANSOWEJ

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

▼B

SPRAWOZDAWCZOŚĆ DOTYCZĄCA PRZEPŁYWÓW PIENIĘŻNYCH W KWOTACH NETTO

22 Przepływy pieniężne z poniżej wymienionych rodzajów działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej można wykazać w kwotach netto:

a) otrzymane i zapłacone w imieniu klientów środki pieniężne, jeżeli przepływy pieniężne odzwierciedlają działalność prowadzoną przez klienta, a nie działalność jednostki; oraz

b) otrzymane i zapłacone środki pieniężne z tytułu pozycji, w przypadku których obrót jest szybki, kwoty są znaczne, zaś termin płatności krótki.

23 Przykładami otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych, o których mowa w paragrafie 22 a), są:

a) akcept i spłata depozytów bankowych płatnych na żądanie;

b) środki będące własnością klientów, znajdujące się w jednostce inwestycyjnej; oraz

c) czynsze pobierane w imieniu właścicieli nieruchomości i przekazywane na ich rzecz.

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

a) kwot podstawowych dotyczących posiadaczy kart kredytowych;

b) zakupu i sprzedaży inwestycji krótkoterminowych; oraz

c) innych pożyczek krótkoterminowych, na przykład posiadających trzymiesięczny lub krótszy termin płatności.

24 Przepływy pieniężne powstające w wyniku poniżej wymienionych rodzajów działalności instytucji finansowych można wykazać w kwotach netto:

a) otrzymane i zapłacone środki pieniężne z tytułu akceptu i spłaty depozytów o określonym terminie wymagalności;

b) ulokowanie depozytów w innych instytucjach finansowych i wycofanie depozytów z innych instytucji finansowych; oraz

c) wpłacone zaliczki oraz udzielone pożyczki gotówkowe klientom, oraz spłata (zwrot) tychże zaliczek i pożyczek.

PRZEPŁYWY PIENIĘŻNE W WALUTACH OBCYCH

25 Przepływy pieniężne powstające w wyniku transakcji dokonywanych w walutach obcych księguje się w walucie funkcjonalnej jednostki, przy zastosowaniu kursu wymiany waluty obcej na walutę funkcjonalną z dnia zrealizowania przepływów pieniężnych.

26 Przepływy pieniężne jednostki zależnej działającej za granicą przelicza się po kursie wymiany waluty obcej na walutę funkcjonalną z dnia zrealizowania przepływów pieniężnych.

27 Przepływy pieniężne wyrażone w walucie obcej należy przedstawić w sposób zgodny z MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*. Standard ten zezwala na zastosowanie kursu wymiany, który jest zbliżony do rzeczywistego kursu wymiany. W celu zarejestrowania transakcji dokonywanych w walutach obcych lub przy przeliczaniu przepływów pieniężnych jednostki zależnej działającej za granicą można na przykład zastosować średni ważony kurs wymiany za dany okres. MSR 21 nie zezwala jednakże na zastosowanie kursu wymiany z ►**M5** końca okresu sprawozdawczego ◄ przy przeliczaniu przepływów pieniężnych jednostki zależnej działającej za granicą.

▼B

28 Niezrealizowane zyski i straty z tytułu różnic kursowych nie stanowią przepływów pieniężnych. Jednakże skutki zmian kursów wymiany, które dotyczą środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych posiadanych przez jednostkę lub przypadających do zapłaty w walucie obcej, wykazuje się w ►M5 sprawozdaniu z ◄ przepływów pieniężnych w celu uzgodnienia kwot środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych na koniec i na początek okresu. Kwotę tę prezentuje się odrębnie od przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej i uwzględnia się w niej różnice, jeżeli takie występują, z tytułu wykazania tych przepływów pieniężnych po kursie wymiany obowiązującym na koniec okresu.

29 [Usunięty]

30 [Usunięty]

ODSETKI I DYWIDENDY

31 Przepływy pieniężne z tytułu odsetek i dywidend otrzymanych i wypłaconych ujawnia się odrębnie. Zalicza się je w sposób ciągły w kolejnych okresach do działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej.

▼M1

32 Całkowitą kwotę odsetek zapłaconych w ciągu okresu ujawnia się w ►M5 sprawozdaniu z ◄ przepływów pieniężnych, niezależnie od tego, czy została ujęta jako koszt ►M5 zysków lub strat ◄, czy też była aktywowana zgodnie z MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*.

▼B

33 W przypadku instytucji finansowej zapłacone odsetki oraz otrzymane odsetki i dywidendy zalicza się zazwyczaj do przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej. Jednakże w przypadku pozostałych jednostek nie ma uzgodnionego stanowiska w tej kwestii. Zapłacone odsetki oraz otrzymane odsetki i dywidendy można zaliczyć do przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, ponieważ mają one wpływ na ustalenie zysku lub straty. Alternatywnie, zapłacone odsetki oraz otrzymane odsetki i dywidendy można zaliczyć do przepływów pieniężnych z, odpowiednio, działalności finansowej i inwestycyjnej, ponieważ stanowią one koszty uzyskania środków finansowych lub zwroty z inwestycji.

34 Wypłacone dywidendy można zaliczyć do przepływów pieniężnych z działalności finansowej, ponieważ stanowią one koszt uzyskania środków finansowych. Alternatywnie, wypłacone dywidendy można zaliczyć do komponentów przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, co pomogłoby użytkownikom w określeniu zdolności jednostki do wypłacania dywidend ze środków pieniężnych z działalności operacyjnej.

PODATEK DOCHODOWY

35 Przepływy pieniężne z tytułu podatku dochodowego ujawnia się odrębnie i zalicza się do przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, chyba że można je powiązać z działalnością finansową i inwestycyjną.

▼B

36 Podatek dochodowy powstaje w wyniku transakcji, które powodują powstanie przepływów pieniężnych zaliczonych w ►M5 sprawozdaniu z ◄ przepływów pieniężnych do działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej. O ile obciążenia podatkowe mogą być łatwo powiązane z działalnością inwestycyjną lub finansową, to odpowiednie przepływy środków pieniężnych związane z podatkiem, ze względów praktycznych, są często niemożliwe do określenia i mogą mieć miejsce w innym okresie niż występujące przepływy pieniężne wynikające z transakcji, z którymi są związane. Zatem zapłacone podatki zalicza się zazwyczaj do przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej. Jeżeli jednak istnieje praktyczna możliwość powiązania przepływów pieniężnych z tytułu podatku z pojedynczą transakcją powodującą wystąpienie przepływów pieniężnych zaliczonych do działalności inwestycyjnej lub finansowej, przepływy pieniężne z tytułu podatku zaliczane są odpowiednio do działalności inwestycyjnej lub finansowej. Jeżeli przepływy pieniężne z tytułu podatku są przypisane do więcej niż jednego rodzaju działalności, należy ujawnić łączną kwotę zapłaconego podatku.

INWESTYCJE W JEDNOSTKACH ZALEŻNYCH, JEDNOSTKACH STOWARZYSZONYCH I WE WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘCIACH

▼M32

37 Ujmując inwestycje w jednostce stowarzyszonej, wspólnym przedsięwzięciu lub jednostce zależnej, które są rozliczane metodą praw własności lub metodą ceny nabycia, inwestor ogranicza dane zawarte w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych do przepływów pieniężnych między nim samym a jednostką, w której dokonano inwestycji, czyli na przykład do dywidend i zaliczek.

38 Jednostka, która wykazuje w sprawozdaniu udziały w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu, stosując metodę praw własności, zamieszcza w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych przepływy pieniężne odnoszące się do jej inwestycji w jednostkę stowarzyszoną lub wspólne przedsięwzięcie, a także wypłaty z tytułu podziału zysków oraz inne kwoty zapłacone lub otrzymane w toku rozliczeń między nią samą a jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem.

▼M11

ZMIANY UDZIAŁÓW WŁASNOŚCIOWYCH W JEDNOSTKACH ZALEŻNYCH ORAZ W INNYCH PRZEDSIĘWZIĘCIACH

39 Łączne przepływy pieniężne powstające w związku z objęciem lub utratą kontroli nad jednostkami zależnymi lub innymi przedsięwzięciami prezentuje się odrębnie i klasyfikuje jako działalność inwestycyjną.

40 Jednostka ujawnia, zarówno w odniesieniu do objęcia jak i utraty kontroli nad jednostkami zależnymi lub innymi przedsięwzięciami, w ciągu okresu, łączną kwotę każdej z następujących wielkości:

a) całkowitą zapłatę wypłaconą lub otrzymaną,

b) część zapłaty składającą się ze środków pieniężnych i ekwiwalentów pieniężnych,

c) kwotę środków pieniężnych i ekwiwalentów pieniężnych w jednostkach zależnych lub innych przedsięwzięciach, nad którymi objęto lub utracono kontrolę,

d) wartość aktywów i zobowiązań, innych niż środki pieniężne i ekwiwalenty pieniężne, w jednostkach zależnych lub w innych przedsięwzięciach, nad którymi kontrola została objęta lub utracona, zsumowane według głównych kategorii.

▼**M38**

40A Jednostka inwestycyjna, określona w MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe*, nie musi stosować paragrafu 40 pkt c) i d) w odniesieniu do inwestycji w jednostce zależnej, której wycena musi być dokonana według wartości godziwej przez wynik finansowy.

▼**M11**

41 Odrębna prezentacja wpływu na przepływy pieniężne objęcia lub utraty kontroli nad jednostkami zależnymi i innymi przedsięwzięciami jako pojedynczych pozycji, w połączeniu z odrębnym ujawnieniem kwot aktywów i zobowiązań przejętych lub zbytych, pomaga w odróżnieniu tych przepływów pieniężnych od innych przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej. Skutków, jakie na przepływy pieniężne wywiera utrata kontroli nie odejmuje się od skutków, jakie na przepływy pieniężne wywiera objęcie kontroli.

42 Łączną sumę zapłaconych lub otrzymanych środków pieniężnych, jako zapłatę za objęcie lub utratę kontroli nad jednostkami zależnymi lub innymi przedsięwzięciami prezentuje się w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych w kwocie nie obejmującej środków pieniężnych lub ekwiwalentów pieniężnych przejętych lub zbytych w ramach transakcji, zdarzeń lub zmiany okoliczności.

▼**M38**

42A Przepływy pieniężne wynikające ze zmian w udziałach własnościowych w jednostce zależnej, które nie skutkują utratą kontroli, klasyfikuje się jako przepływy pieniężne z działalności finansowej, chyba że jednostka zależna jest własnością jednostki inwestycyjnej, określonej w MSSF 10, i jej wycena musi być dokonana według wartości godziwej przez wynik finansowy.

42B Zmiany w udziałach własnościowych w jednostce zależnej, które nie skutkują utratą kontroli, na przykład późniejsze nabycie lub zbycie przez jednostkę dominującą instrumentów kapitałowych jednostki zależnej, ujmuje się jako transakcje na kapitale własnym (zob. MSSF 10), chyba że jednostka zależna jest własnością jednostki inwestycyjnej i jej wycena musi być dokonana według wartości godziwej przez wynik finansowy. Wynikające stąd przepływy pieniężne są klasyfikowane w ten sam sposób, jak inne transakcje z właścicielami, o których mowa w paragrafie 17.

▼**B**

TRANSAKCJE BEZGOTÓWKOWE

43 Transakcje inwestycyjne i finansowe, które nie wymagają posługiwania się środkami pieniężnymi lub ekwiwalentami środków pieniężnych, wyklucza się ze ►**M5** sprawozdania z ◄ przepływów pieniężnych. Tego rodzaju transakcje ujawnia się w innym miejscu sprawozdania finansowego, w sposób pozwalający na przekazanie wszystkich odpowiednich informacji dotyczących takiej działalności inwestycyjnej i finansowej.

44 Wiele działań w ramach działalności inwestycyjnej i finansowej nie posiada bezpośredniego wpływu na bieżące przepływy pieniężne, mimo iż oddziałują na strukturę kapitału i aktywów jednostki. Wykluczenie operacji bezgotówkowych ze ►**M5** sprawozdania z ◄ przepływów pieniężnych jest zgodne z celem sporządzania ►**M5** sprawozdania z ◄ przepływów pieniężnych, ponieważ pozycje te nie powodują powstania przepływów pieniężnych w bieżącym okresie. Przykładami operacji bezgotówkowych są:

a) nabycie aktywów w drodze przejęcia bezpośrednio powiązanych z nimi zobowiązań lub za pomocą leasingu finansowego;

b) przejęcie jednostki za pomocą emisji akcji; oraz

c) konwersja długów na akcje.

▼M53

ZMIANY ZOBOWIĄZAŃ WYNIKAJĄCE Z DZIAŁALNOŚCI FINANSOWEJ

**44A** **Jednostka ujawnia informacje, które umożliwiają użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę wynikających z działalności finansowej zmian zobowiązań, obejmujących zarówno zmiany wynikające z przepływów pieniężnych, jak i zmiany wynikające z operacji o charakterze bezgotówkowym.**

44B W zakresie niezbędnym do spełnienia wymogu określonego w paragrafie 44A jednostka ujawnia następujące zmiany zobowiązań wynikające z działalności finansowej:

a) zmiany wynikające z przepływów pieniężnych z działalności finansowej;

b) zmiany wynikające z uzyskania lub utraty kontroli nad jednostkami zależnymi lub innymi przedsięwzięciami;

c) skutki zmian kursów walutowych;

d) zmiany wartości godziwych; oraz

e) inne zmiany.

44C Zobowiązania wynikające z działalności finansowej są to zobowiązania, w przypadku których przepływy pieniężne zostały zaklasyfikowane (lub przyszłe przepływy pieniężne zostaną zaklasyfikowane) w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych jako przepływy pieniężne z działalności finansowej. Ponadto wymóg ujawniania informacji określony w paragrafie 44A ma również zastosowanie do zmian aktywów finansowych (na przykład aktywów, które zabezpieczają zobowiązania wynikające z działalności finansowej), jeżeli przepływy pieniężne z tych aktywów finansowych zostały uwzględnione (lub przyszłe przepływy pieniężne zostaną uwzględnione) w przepływach pieniężnych z działalności finansowej.

44D Jedną z możliwości spełnienia wymogu ujawniania informacji określonego w paragrafie 44A jest przedstawienie uzgodnienia między saldem początkowym i saldem końcowym w sprawozdaniu z sytuacji finansowej dla zobowiązań wynikających z działalności finansowej, z uwzględnieniem zmian wymienionych w paragrafie 44B. W przypadku gdy jednostka ujawnia takie uzgodnienie, przedstawia ona informacje wystarczające, by umożliwić użytkownikom sprawozdania finansowego powiązanie pozycji zawartych w uzgodnieniu ze sprawozdaniem z sytuacji finansowej i sprawozdaniem z przepływów pieniężnych.

44E Jeżeli jednostka dokonuje ujawnienia informacji wymaganego zgodnie z paragrafem 44A w połączeniu z ujawnieniem zmian innych aktywów i zobowiązań, ujawnia ona zmiany zobowiązań wynikających z działalności finansowej odrębnie od zmian tych innych aktywów i zobowiązań.

▼B

KOMPONENTY ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH I EKWIWALENTÓW ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH

45 Jednostka ujawnia komponenty środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych oraz prezentuje uzgodnienie kwot zawartych w ►M5 sprawozdaniu z ◄ przepływów pieniężnych z odpowiadającymi im pozycjami wykazanymi w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄.

46 W związku z różnorodnością sposobów zarządzania środkami pieniężnymi i regulacji bankowych w świecie oraz w celu zapewnienia zgodności z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* jednostka ujawnia zasady rachunkowości przyjęte przy ustalaniu tego, co wchodzi w skład środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych.

▼B

47 Skutki jakichkolwiek zmian zasad ustalania komponentów środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych, jak na przykład w przypadku zmiany klasyfikacji instrumentów finansowych poprzednio uznanych za część portfela inwestycji jednostki, wykazuje się zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

UJAWNIANIE INNYCH INFORMACJI

48 Jednostka ujawnia informacje wraz z załączonym komentarzem kierownictwa, dotyczące wielkości znaczących sald środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych będących w posiadaniu jednostki, które nie mogą być wykorzystane przez grupę kapitałową.

49 Istnieją różne okoliczności, w których salda środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych nie mogą być wykorzystane przez grupę kapitałową. Do przykładów zalicza się salda środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych będące w posiadaniu jednostki zależnej działającej w kraju stosującym kontrolę wymiany walut lub inne prawne ograniczenia uniemożliwiające korzystanie z tych środków jednostce dominującej lub pozostałym jednostkom zależnym.

50 Podanie uzupełniających informacji może mieć znaczenie dla użytkowników pragnących zapoznać się z sytuacją finansową i płynnością jednostki. Ujawnienie takich informacji, którym towarzyszy komentarz kierownictwa, jest zalecane i może dotyczyć:

a) 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;

▼M32

_____

▼B

c) łącznej sumy przepływów pieniężnych wskazujących na wzrost zdolności operacyjnej, przedstawionej oddzielnie od sumy przepływów pieniężnych niezbędnych w celu utrzymania dotychczasowej zdolności operacyjnej; oraz

d) sumy przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej w ramach wszystkich wykazywanych w sprawozdaniu segmentów sprawozdawczych (zob. MSSF 8 *Segmenty operacyjne*).

51 Oddzielne ujawnienie informacji na temat przepływów pieniężnych wskazujących na wzrost zdolności operacyjnej i informacji na temat przepływów pieniężnych potrzebnych do utrzymania zdolności operacyjnej jest użyteczne, ponieważ umożliwia użytkownikom ocenę, czy jednostka we właściwy sposób inwestuje w utrzymanie swej zdolności operacyjnej. Jednostka niewłaściwie inwestująca w utrzymanie zdolności operacyjnej może, dla względów bieżącej płynności oraz wypłaty z zysku na rzecz właścicieli, osłabić swoją rentowność w przyszłości.

52 Ujawnienie przepływów pieniężnych w podziale na segmenty umożliwia użytkownikom lepsze zrozumienie związków zachodzących między przepływami pieniężnymi z działalności gospodarczej jako całości i jej częściami składowymi, jak również lepsze zrozumienie dostępności i różnorodności przepływów pieniężnych w podziale na segmenty.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

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

▼**M11**

54 MSR 27 (zmieniony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) wprowadził zmianę paragrafów 39-42 oraz dodał paragrafy 42A oraz 42B. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 27 (zmieniony w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu. Jednostka stosuje niniejsze zmiany w sposób retrospektywny.

▼**M8**

55 Paragraf 14 został zmieniony na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia oraz stosuje paragraf 68A MSR 16.

▼**M22**

56 Paragraf 16 został zmieniony przez *Zmiany MSSF* wydane w kwietniu 2009 r. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, to fakt ten ujawnia.

▼**M32**

57 MSSF 10 i MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*, wydane w maju 2011 r., spowodowały zmiany w paragrafach 37, 38 i 42B i skreślenie paragrafu 50 b). Jednostka stosuje te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 10 i MSSF 11.

▼**M38**

58 Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanego w październiku 2012 r., zmieniono paragrafy 42A i 42B oraz dodano paragraf 40A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. i później. Wcześniejsze stosowanie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany wcześniej, to jednocześnie stosuje również wszystkie zmiany ujęte w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*.

▼**M53**

60 Na podstawie dokumentu *Inicjatywa dotycząca ujawniania informacji* (Zmiany MSR 7), opublikowanego w styczniu 2016 r., dodano paragrafy 44A–44E. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2017 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Gdy jednostka stosuje te zmiany po raz pierwszy, nie jest wymagane przedstawienie informacji porównawczych za poprzednie okresy.

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 8

***Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów***

CEL

1 Celem niniejszego standardu jest określenie kryteriów wyboru i zmian zasad (polityki) rachunkowości, podanie odpowiedniego ujęcia księgowego oraz zakresu ujawnianych informacji dotyczących zmian zasad (polityki) rachunkowości, zmian wartości szacunkowych i korygowania błędów. Niniejszy standard ma poprawić przydatność i wiarygodność sprawozdań finansowych jednostek, a także zapewnić porównywalność danych zawartych w tych sprawozdaniach na przestrzeni czasu oraz ze sprawozdaniami finansowymi innych jednostek.

2 Wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat zasad (polityki) rachunkowości, z wyjątkiem informacji ujawnianych na temat zmian zasad (polityki) rachunkowości, zawarte są w MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

ZAKRES

3 Niniejszy standard stosuje się przy wyborze i stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości, księgowym ujmowaniu zmian zasad (polityki) rachunkowości, zmian wartości szacunkowych oraz korekt błędów poprzednich okresów.

4 Skutki podatkowe korekty błędów poprzednich okresów oraz dokonanych retrospektywnie zmian zasad (polityki) rachunkowości rozlicza się i ujawnia zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.

DEFINICJE

5 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

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

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

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

a) Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej;

b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości; oraz

c) interpretacje opracowane przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) lub przez istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SIC).

▼B

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

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

a) które były dostępne w momencie zatwierdzania do publikacji sprawozdań finansowych sporządzonych za te okresy;

b) co do których można by zasadnie oczekiwać, że zostaną otrzymane i uwzględnione w procesie sporządzania i prezentacji tych sprawozdań finansowych.

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

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

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

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

a) skutek retrospektywnego podejścia nie jest możliwy do ustalenia;

b) retrospektywne zastosowanie zasad bądź retrospektywne przekształcenie danych wymaga dokonania założeń co do intencji kierownictwa we wskazanym okresie; lub

c) retrospektywne zastosowanie zasad bądź retrospektywne przekształcenie danych wymaga dokonania istotnych szacunków, a niemożliwe jest obiektywne wyodrębnienie z posiadanych informacji takich informacji na temat szacunków, które:

   (i) potwierdzają warunki według stanu na dzień, na który wartości te mają być ujęte, wycenione lub ujawnione;

   (ii) mogłyby być dostępne w momencie, gdy sprawozdania finansowe tego okresu zostały zatwierdzone do publikacji;

   od innych informacji.

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

a) zastosowanie nowej zasady (polityki) rachunkowości wobec transakcji, innych zdarzeń i warunków następuje od momentu, w którym ta zmiana miała miejsce; oraz

▼B

b) zmiany wartości szacunkowych ujmowane są w okresie bieżącym i w okresach przyszłych, na które te zmiany mają wpływ.

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

ZASADY (POLITYKA) RACHUNKOWOŚCI

**Wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości**

▼M8

7 Jeśli MSSF ma bezpośrednie zastosowanie do transakcji, innego zdarzenia bądź warunków, zasada, bądź zasady (polityka) rachunkowości zastosowane do tej pozycji ustala się w oparciu o MSSF.

▼B

8 Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej stanowią kompletny zbiór zasad (polityki) rachunkowości, których zastosowanie, zdaniem IASB, decyduje o przydatności i wiarygodności informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Powyższe zasady nie muszą być stosowane, jeśli skutek ich zastosowania jest nieistotny. Nieprawidłowe jest jednak wprowadzenie lub nieskorygowanie odstępstw od wymogów MSSF celem zaprezentowania założonej sytuacji finansowej, wyniku finansowego, czy też przepływów pieniężnych.

▼M8

9 Do MSSF dołączone są wytyczne pomagające jednostkom w stosowaniu zawartych w nich wymogów. Wszystkie tego rodzaju wytyczne zawierają stwierdzenie, czy stanowią integralną część MSSF. Wytyczne stanowiące integralną część MSSF są obowiązkowe. Wytyczne nie będące integralną częścią MSSF nie zawierają wymogów dotyczących sprawozdań finansowych.

▼B

10 W przypadku braku standardu bądź interpretacji mających bezpośrednie zastosowanie do danej transakcji, innego zdarzenia lub warunku, kierownictwo jednostki kieruje się osądem przy opracowywaniu i stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości, które prowadzą do uzyskania informacji, które są:

a) przydatne dla użytkowników w procesie podejmowania decyzji gospodarczych; oraz

b) wiarygodne, czyli takie, dzięki którym sprawozdanie finansowe:

(i) wiernie przedstawia sytuację finansową i wyniki finansowe oraz przepływy pieniężne jednostki;

(ii) odzwierciedla ekonomiczną treść transakcji, innych zdarzeń i warunków, a nie tylko formę prawną;

(iii) jest obiektywne, czyli bezstronne;

(iv) jest zgodne z zasadą ostrożnej wyceny; oraz

(v) jest kompletne we wszystkich istotnych aspektach.

▼M8

11 Przy dokonywaniu osądu, o którym mówi paragraf 10, kierownictwo jednostki, zachowując poniżej ustaloną kolejność, uwzględnia i rozważa możliwość zastosowania następujących źródeł:

a) wymogi określone w MSSF dotyczące podobnych i powiązanych zagadnień oraz

b) definicje, kryteria ujmowania i koncepcje wyceny aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów określone w *Założeniach koncepcyjnych*.

▼B

12 Przy kierowaniu się osądem, o którym mówi paragraf 10, kierownictwo jednostki może także uwzględnić najaktualniejsze regulacje innych podmiotów tworzących standardy na podstawie podobnych założeń koncepcyjnych, inną literaturę dotyczącą rachunkowości i przyjęte rozwiązania branżowe w zakresie, w jakim są one zgodne ze źródłami powołanymi w paragrafie 11.

**Spójność stosowanych zasad (polityki) rachunkowości**

13 Jednostka wybiera i stosuje zasady (politykę) rachunkowości spójnie w odniesieniu do tego samego rodzaju transakcji, innych zdarzeń i warunków, chyba że ►M5 MSSF ◄ wymaga wyodrębnienia lub zezwala na wyodrębnienie węższych kategorii, wobec których odpowiednie może być stosowanie różnych zasad. Jeśli ►M5 MSSF ◄ wymaga wyodrębnienia lub zezwala na wyodrębnienie węższych kategorii, wybiera się najodpowiedniejsze zasady (politykę) rachunkowości dla każdej z nich i konsekwentnie je stosuje.

**Zmiany zasad (polityki) rachunkowości**

14 Jednostka zmienia stosowane zasady (politykę) rachunkowości tylko wówczas, gdy:

a) wymagają tego postanowienia ►M5 MSSF ◄; lub

b) doprowadzi to do tego, iż zawarte w sprawozdaniu finansowym informacje o wpływie transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową, wynik finansowy, czy też przepływy pieniężne jednostki będą bardziej przydatne i wiarygodne.

15 Użytkownicy sprawozdań finansowych powinni mieć możliwość porównania sprawozdań finansowych jednostki na przestrzeni czasu, w celu ustalenia tendencji zmian sytuacji finansowej jednostki, jej wyników działalności oraz przepływów pieniężnych. Dlatego też należy stosować te same zasady (politykę) rachunkowości z okresu na okres, chyba że dokonanie zmiany zasad (polityki) rachunkowości spełnia kryteria wymienione w paragrafie 14.

16 Jako zmiany zasad (polityki) rachunkowości nie traktuje się:

a) zastosowania zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zdarzeń i transakcji, które różnią się w swej treści od poprzednio występujących; oraz

b) zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zdarzeń lub transakcji, które nie występowały wcześniej lub były nieistotne.

17 Zastosowanie po raz pierwszy zasady przeszacowywania wartości aktywów zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz MSR 38 *Wartości niematerialne* stanowi zmianę zasad (polityki) rachunkowości, którą traktuje się zgodnie wymogami MSR 16 lub MSR 38, a nie w oparciu o niniejszy standard.

▼B

18 Do zmian zasad (polityki) rachunkowości opisanych w paragrafie 17 nie stosuje się paragrafów 19–31 niniejszego standardu.

*Wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości*

19 Uwzględniając paragraf 23:

a) jednostka rozlicza zmianę zasad (polityki) rachunkowości związaną z początkowym zastosowaniem ►M5 MSSF ◄ zgodnie z określonymi przepisami przejściowymi zawartymi w tym ►M5 MSSF ◄, jeśli takowe istnieją; oraz

b) jeśli jednostka dokonuje zmiany zasad (polityki) rachunkowości w związku z początkowym zastosowaniem ►M5 MSSF ◄, które nie zawierają określonych przepisów przejściowych dotyczących tej zmiany, lub dokonuje zmiany zasad (polityki) rachunkowości dobrowolnie, zmianę tę jednostka wprowadza retrospektywnie.

20 Dla celów niniejszego standardu wcześniejsze zastosowanie postanowień standardu czy interpretacji nie oznacza dobrowolnej zmiany zasad (polityki) rachunkowości.

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

Podejście retrospektywne

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

Ograniczenia retrospektywnego podejścia

23 Jeśli, zgodnie z paragrafem 19 a) oraz b), wymagane jest retrospektywne ujęcie zmiany zasad (polityki) rachunkowości, zmianę zasad (polityki) rachunkowości stosuje się retrospektywnie, z wyjątkiem sytuacji, gdy niewykonalne w praktyce jest ustalenie wpływu zmiany na poszczególne okresy lub jej łącznego wpływu.

24 Jeśli niewykonalne w praktyce jest ustalenie wpływu zmiany zasad (polityki) rachunkowości na informacje porównawcze jednego lub więcej prezentowanych poszczególnych okresów, jednostka stosuje zmienione zasady (politykę) rachunkowości do wartości bilansowej aktywów i zobowiązań bilansu otwarcia najwcześniejszego z możliwych okresów sprawozdawczych (może to być bieżący okres sprawozdawczy) oraz dokonuje odpowiedniej korekty adekwatnej pozycji kapitałów własnych.

25 Jeśli na początku bieżącego okresu niewykonalne w praktyce jest ustalenie łącznego wpływu zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do wszystkich wcześniejszych okresów, jednostka koryguje dane porównawcze w celu prospektywnego zastosowania zmienionych zasad (polityki) rachunkowości, począwszy od najwcześniejszej możliwej daty.

▼B

26 W przypadku retrospektywnego zastosowania przez jednostkę nowych zasad (polityki) rachunkowości, jednostka powinna zaprezentować skorygowane dane porównawcze w odniesieniu do najwcześniejszego z możliwych okresów sprawozdawczych. Retrospektywne ujęcie zmiany jest niewykonalne w praktyce, jeśli nie jest możliwe określenie jej łącznego wpływu na bilans otwarcia i zamknięcia minionego okresu sprawozdawczego. Korekty dotyczące okresów wcześniejszych niż te zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym ujmuje się jako korekty bilansu otwarcia odpowiedniej pozycji kapitału własnego najwcześniejszego z prezentowanych okresów. Zazwyczaj koryguje się zyski zatrzymane, jednakże korekta może dotyczyć innej pozycji kapitału własnego (np. celem zgodności z wymogami innego standardu czy interpretacji). Wszelkie inne informacje dotyczące okresów wcześniejszych, na przykład zestawienie historycznych danych finansowych, także koryguje się w najwcześniejszym z możliwych okresów.

27 Jeśli retrospektywne zastosowanie przez jednostkę nowych zasad (polityki) rachunkowości jest niewykonalne w praktyce w związku z tym, iż jednostka nie jest w stanie określić łącznego wpływu zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do wszystkich poprzednich okresów (paragraf 25), może nowe zasady (politykę) rachunkowości stosować prospektywnie od początku najwcześniejszego z możliwych okresów sprawozdawczych. Stąd też nie ma konieczności korygowania wartości składników ►**M5** sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ w części wynikającej ze skumulowanych korekt powstałych przed dokonaniem zmiany. Zmiana zasad (polityki) rachunkowości jest dopuszczalna nawet wtedy, gdy niewykonalne w praktyce jest prospektywne zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do jakiegokolwiek wcześniejszego okresu. Paragrafy 50–53 mówią o tym, kiedy niewykonalne w praktyce jest zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości wobec jednego lub kilku wcześniejszych okresów.

*Ujawnianie informacji*

28 Jeśli zastosowanie ►**M5** MSSF ◄ po raz pierwszy ma wpływ na bieżący okres lub którykolwiek z wcześniejszych prezentowanych okresów, chyba że niewykonalne w praktyce jest ustalenie kwoty korekty, albo może mieć istotny wpływ na późniejsze okresy, jednostka ujawnia następujące informacje:

a) nazwę ►**M5** MSSF ◄;

b) stwierdzenie, że zmiany zasady (polityki) rachunkowości dokonano zgodnie z przepisami przejściowymi – jeśli istnieją;

c) charakter zmiany zasad (polityki) rachunkowości;

d) opis przepisów przejściowych – jeśli istnieją;

e) opis przepisów przejściowych – jeśli istnieją przepisy, które mogą mieć wpływ na przyszłe okresy;

f) jeśli jest to możliwe – kwotę korekty dotyczącej bieżącego okresu i każdego wcześniej prezentowanego okresu w odniesieniu do:

   (i) każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą wpłynął błąd; oraz

   (ii) zysku i rozwodnionego zysku na jedną akcje, jeśli jednostka podlega wymogom MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję*;

g) kwotę korekty dotyczącą okresów wcześniejszych od okresów prezentowanych, w zakresie, w jakim jest to wykonalne w praktyce; oraz

h) jeśli retrospektywne zastosowanie opisane w paragrafie 19 a) i b) jest niewykonalne w praktyce dla danego wcześniejszego okresu lub okresów poprzedzających okresy prezentowane, należy przedstawić opis okoliczności, które o tym zadecydowały, oraz informacje o tym, w jaki sposób i od kiedy wprowadzono zmianę zasad (polityki) rachunkowości.

▼B

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

29 Jeśli dobrowolna zmiana zasad (polityki) rachunkowości ma istotny wpływ na bieżący okres lub którykolwiek z wcześniejszych prezentowanych okresów, chyba że niewykonalne w praktyce jest ustalenie kwoty korekty, albo może mieć istotny wpływ na późniejsze okresy, jednostka ujawnia następujące informacje:

a) charakter zmiany zasad (polityki) rachunkowości;

b) powód, dla którego zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości przyczyni się do przekazywania bardziej przydatnych i wiarygodnych informacji;

c) jeśli jest to możliwe – kwotę korekty dotyczącej bieżącego okresu i każdego wcześniej prezentowanego okresu w odniesieniu do:

(i) każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą wpłynął błąd; oraz

(ii) zysku i rozwodnionego zysku na jedną akcję, jeśli jednostka podlega wymogom MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję*;

d) kwotę korekty dotyczącą okresów wcześniejszych od okresów prezentowanych, w zakresie, w jakim jest to wykonalne w praktyce; oraz

e) jeśli retrospektywne zastosowanie jest niewykonalne w praktyce dla danego wcześniejszego okresu lub okresów poprzedzających okresy prezentowane, należy przedstawić opis okoliczności, które o tym zadecydowały, oraz informacje o tym, w jaki sposób i od kiedy wprowadzono zmianę zasady (polityki) rachunkowości.

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

30 Jeśli jednostka nie zastosowała nowego ►**M5** MSSF ◄, które zostały już opublikowane, ale nie weszły jeszcze w życie, jednostka ujawnia:

a) ten fakt; oraz

b) znane lub wiarygodnie oszacowane informacje potrzebne do oceny możliwego wpływu zastosowania nowego ►**M5** MSSF ◄ na sprawozdania finansowe jednostki za okres, w którym zostaną one zastosowane po raz pierwszy.

31 By zakres ujawnień pozostał zgodny z paragrafem 30, jednostka rozważa przedstawienie następujących informacji:

a) nazwę nowego ►**M5** MSSF ◄;

b) charakter przyszłej zmiany lub zmian zasad (polityki) rachunkowości;

c) termin, w którym ►**M5** MSSF ◄ powinny zostać zastosowane;

d) termin, w którym jednostka zamierza wdrożyć postanowienia standardu bądź interpretacji po raz pierwszy;

e) alternatywnie:

(i) opis wpływu na sprawozdania finansowe jednostki zmian będących skutkiem zastosowania danego standardu bądź interpretacji po raz pierwszy; lub

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

▼B

ZMIANY WARTOŚCI SZACUNKOWYCH

32 Ze względu na niepewność towarzyszącą działalności przedsiębiorstw, wielu pozycji sprawozdań finansowych nie można precyzyjnie wycenić, lecz tylko oszacować. Proces szacowania wymaga dokonania własnego osądu na podstawie dostępnych, wiarygodnych informacji. Zastosowanie wartości szacunkowych może być na przykład wymagane w przypadku określenia:

a) należności wątpliwych;

b) zapasów, które utraciły przydatność gospodarczą;

c) wartości godziwej aktywów/zobowiązań finansowych;

d) okresów użytkowania aktywów podlegających amortyzacji, czy też oczekiwanego trybu uzyskiwania korzyści ekonomicznych związanych z tymi aktywami; oraz

e) zobowiązań z tytułu gwarancji.

33 Wykorzystanie wiarygodnych oszacowań stanowi istotną część przygotowania sprawozdań finansowych i nie podważa ich poprawności.

34 Dana wartość szacunkowa może zostać zweryfikowana, jeśli zmienią się okoliczności będące podstawą dokonanych szacunków lub w wyniku pozyskania nowych informacji czy zdobycia większego doświadczenia. Weryfikacja wartości szacunkowych z założenia nie odnosi się do poprzednich okresów, jak też nie stanowi korekty błędu.

35 Zmiana zasad wyceny jest zmianą zasad (polityki) rachunkowości, a nie zmianą wartości szacunkowych. W przypadku trudności w odróżnieniu zmiany zasad (polityki) rachunkowości od zmiany wartości szacunkowej zmianę traktuje się jako zmianę wartości szacunkowej.

36 Skutki zmiany wartości szacunkowej inne od tych, do których stosuje się paragraf 37, uwzględnia się prospektywnie poprzez ujęcie w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄:

a) okresu, w którym nastąpiła zmiana, jeśli zmiana ta dotyczy tylko tego okresu; lub

b) okresu, w którym nastąpiła zmiana, i okresów przyszłych, jeśli zmiana ta dotyczy wszystkich tych okresów.

37 Ujęta zmiana wartości szacunkowych koryguje wartości bilansowe odpowiednich aktywów, zobowiązań lub pozycji kapitału własnego w okresie, w którym dokonano zmiany, w stopniu, w jakim zmiana ta ma wpływ na wartość tych aktywów, zobowiązań lub pozycji w kapitale własnym.

38 Podejście prospektywne w zakresie zmiany wartości szacunkowych oznacza, że skorygowane zostają wartości dotyczące transakcji, innych zdarzeń i warunków od momentu, w którym nastąpiła zmiana. Zmiana wartości szacunkowych może wpływać tylko na ►M5 bieżące sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄, bądź na wyniki danego okresu i okresów przyszłych. Przykładowo zmiana szacunku wartości wątpliwych należności wpływa tylko na wyniki bieżącego okresu i jest ujmowana w bieżącym okresie. Jednak zmiana przewidywanego okresu użytkowania składnika aktywów podlegającego amortyzacji, czy też oczekiwanego trybu uzyskiwania korzyści ekonomicznych związanych z tym składnikiem aktywów, wpływa na koszty amortyzacji zarówno w bieżącym okresie, jak i we wszystkich przyszłych okresach wchodzących w skład okresu użytkowania tego składnika aktywów. W obu przypadkach skutek zmiany dotyczący bieżącego okresu ujmowany jest jako przychód lub koszt w bieżącym okresie. Skutek (jeśli takowy będzie), jaki zmiana ta wywoła w przyszłych okresach, będzie ujmowany jako przychód lub koszt w przyszłych okresach.

▼B

**Ujawnianie informacji**

39 Jednostka ujawnia rodzaj i kwotę zmiany wartości szacunkowej, która wywołuje skutki w bieżącym okresie lub która – według przewidywań – takie skutki wywoła w kolejnych okresach, z wyjątkiem tych, dla których niewykonalne w praktyce jest określenie tych skutków.

40 Jeśli liczbowe wyrażenie skutków zmiany wartości szacunkowych dotyczących przyszłych okresów jest niewykonalne w praktyce, fakt ten ujawnia się.

BŁĘDY

41 Błędy mogą dotyczyć ujęcia, wyceny, prezentacji lub ujawnień informacji dotyczących poszczególnych elementów sprawozdania finansowego. Sprawozdanie finansowe uważa się za niezgodne z wymogami MSSF, jeśli zawiera istotne błędy bądź nieistotne błędy, które zostały celowo popełnione, aby zaprezentować konkretną sytuację finansową, wynik finansowy lub przepływy środków pieniężnych w sposób z góry zamierzony. Błędy wykryte na etapie sporządzania sprawozdań finansowych powinny zostać skorygowane przed zatwierdzeniem tych sprawozdań do publikacji. Zdarza się jednak, że istotne błędy wykrywane są dopiero w okresach następnych. Są one wówczas korygowane poprzez skorygowanie danych porównawczych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych okresu, w którym wykryto błąd (zob. paragrafy 42–47).

42 Uwzględniając paragraf 43, jednostka koryguje istotne błędy poprzednich okresów retrospektywnie, w pierwszym po ich wykryciu zatwierdzonym do publikacji sprawozdaniu finansowym:

a) przekształcając dane porównawcze dotyczące prezentowanego(-ych) poprzedniego(-ich) okresu(-ów), w którym(-ych) popełniono błąd; lub

b) przekształcając bilanse otwarcia aktywów, zobowiązań i kapitałów własnych najwcześniejszego z prezentowanych okresów, jeśli błąd został popełniony we okresach wcześniejszych od prezentowanych.

**Ograniczenia retrospektywnego przekształcenia danych**

43 Błąd poprzednich okresów koryguje się, przekształcając dane retrospektywnie, z wyjątkiem sytuacji, gdy niewykonalne w praktyce jest ustalenie kwoty korekty dotyczącej konkretnego okresu lub łącznej kwoty korekt odnoszących się do ubiegłych okresów.

44 Jeśli ustalenie kwoty korekty dotyczącej konkretnego jednego lub kilku okresów jest niewykonalne w praktyce, jednostka przekształca bilans otwarcia aktywów, zobowiązań i pozycji kapitałów własnych najwcześniejszego z możliwych okresów sprawozdawczych, w przypadku którego retrospektywne przekształcenie danych jest wykonalne w praktyce (może to być bieżący okres sprawozdawczy).

45 Jeśli ustalenie na początek bieżącego okresu skumulowanej kwoty korekt odnoszących się do ubiegłych okresów jest niewykonalne w praktyce, jednostka przekształca dane porównawcze w celu skorygowania błędu prospektywnie, począwszy od najwcześniejszego możliwego momentu.

▼B

46 Korekta błędu lat ubiegłych nie jest ujmowana w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ z okresu, w którym błąd wykryto. Wszelkie prezentowane informacje dotyczące okresów wcześniejszych, na przykład zestawienie historycznych danych finansowych, koryguje się od najwcześniejszego z możliwych okresów.

47 Jeśli określenie wartości błędu (np. w związku z zastosowaniem zasad (polityki) rachunkowości) dla wszystkich poprzednich okresów jest niewykonalne w praktyce, jednostka, zgodnie z paragrafem 45, powinna skorygować dane porównawcze prospektywnie od możliwie najwcześniejszego momentu. Stąd też nie ma konieczności korygowania wartości składników ►M5 sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ w części wynikającej ze skumulowanych korekt powstałych przed dokonaniem zmiany. Paragrafy 50–53 zawierają wytyczne mówiące o tym, kiedy niewykonalne w praktyce jest skorygowanie błędu w jednym lub kilku poprzednich okresach.

48 Odróżnia się korekty błędów od zmiany wartości szacunkowych. Wartości szacunkowe z natury rzeczy są pewnymi przybliżeniami, które mogą wymagać weryfikacji po uzyskaniu dodatkowych informacji. Na przykład ujęcie w sprawozdaniu zysku lub straty powstałej na skutek zdarzenia warunkowego nie stanowi korekty błędu.

**Ujawnianie informacji dotyczących błędów poprzednich okresów**

49 W związku z zastosowaniem paragrafu 42 jednostka ujawnia, co następuje:

a) rodzaj popełnionego w poprzednich okresach błędu;

b) kwotę korekty dotyczącej każdego wcześniejszego prezentowanego okresu w zakresie, w jakim jest to wykonalne, w odniesieniu do:

(i) każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą wpłynął błąd; oraz

(ii) zysku i rozwodnionego zysku na jedną akcję, jeśli jednostka podlega wymogom MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję*;

c) kwotę korekty dotyczącej bilansu otwarcia najwcześniejszego z prezentowanych okresów; oraz

d) jeśli retrospektywne przekształcenie danych dotyczących wcześniejszych okresów jest niewykonalne w praktyce, ujawnia się informacje o okolicznościach, które uniemożliwiły dokonanie przekształcenia, oraz informacje o tym, w jaki sposób i kiedy błędy zostały poprawione.

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

NIEWYKONALNOŚĆ W PRAKTYCE RETROSPEKTYWNEGO ZASTOSOWANIA I RETROSPEKTYWNEGO PRZEKSZTAŁCENIA DANYCH

50 W pewnych okolicznościach niewykonalne w praktyce jest skorygowanie danych porównawczych z jednego bądź kilku poprzednich okresów sprawozdawczych w celu uzyskania porównywalności z okresem bieżącym. Na przykład jednostka może nie dysponować danymi z okresów wcześniejszych, które pozwalałyby na retrospektywne zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości (włączając w to jej prospektywne zastosowanie do wcześniejszych okresów zgodnie z paragrafami 51–53), bądź też na retrospektywne przekształcenie danych w celu skorygowania błędów wcześniejszych okresów. Niewykonalne w praktyce może być też odtworzenie tych danych.

▼B

51 W związku z wprowadzeniem zmian zasad (polityki) rachunkowości częstą praktyką jest dokonywanie szacunków ujętych i ujawnionych w sprawozdaniu finansowym pozycji dotyczących transakcji oraz innych zdarzeń lub warunków. Szacunki są same w sobie wysoce subiektywne, a potwierdzenie ich wartości często następuje ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄. Dokonywanie szacunków jest trudniejsze w przypadku, gdy ma miejsce retrospektywne przekształcenie danych w związku z nowymi zasadami (polityką) rachunkowości bądź korektą błędów poprzednich okresów, w związku z faktem, iż mogło upłynąć trochę czasu od momentu dokonania transakcji, innych zdarzeń lub warunków. Jednakże cel dokonywania szacunków odnośnie do okresów przeszłych pozostaje taki sam jak w przypadku okresu bieżącego, bowiem szacunki mają odzwierciedlać okoliczności, które istniały w dniu transakcji, innego zdarzenia lub warunku.

▼M33

52 Dlatego też retrospektywne wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości bądź retrospektywna korekta danych w związku z korektą błędu poprzednich okresów wymaga wyodrębnienia informacji, które:

a) potwierdzają warunki, jakie istniały na dzień transakcji, innego zdarzenia lub warunku oraz

b) mogłyby być dostępne w momencie, gdy sprawozdania finansowe tego okresu zostały zatwierdzone do publikacji

od innych informacji. Dla niektórych szacunków (np. wyceny w wartości godziwej, do której wykorzystuje się znaczące nieobserwowalne dane wejściowe) niewykonalne w praktyce jest wyodrębnienie powyższych informacji. Jeśli wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości bądź retrospektywne przekształcenie danych wymaga dokonania istotnych szacunków, dla których niemożliwe jest wyodrębnienie powyższych dwóch rodzajów informacji, niewykonalne w praktyce jest retrospektywne wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości czy skorygowanie błędu poprzednich okresów.

▼B

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

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

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

▼**M33**

54C Na podstawie MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragraf 52. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 13.

▼**B**

WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

55 Niniejszy standard zastępuje MSR 8 *Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości* zaktualizowany w 1993 r.

56 Niniejszy standard zastępuje następujące interpretacje:

a) SKI-2 *Spójność – aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego*; oraz

b) SKI-18 *Spójność – metody alternatywne*.

▼B

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 10

▼M5

## *Zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego*

▼B

CEL

1 Celem niniejszego standardu jest:

a) określenie, kiedy jednostka powinna skorygować sprawozdanie finansowe o skutki zdarzeń następujących ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄; oraz

b) określenie informacji, które jednostka powinna ujawnić na temat daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji oraz zdarzeń następujących ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄.

Standard zawiera także wymóg określający, że jednostka nie powinna sporządzać sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności, jeżeli zdarzenia następujące ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ wskazują na to, iż przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne.

ZAKRES

2 Niniejszy standard stosuje się do ujęcia księgowego zdarzeń następujących ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ oraz do ujawniania informacji na ich temat.

DEFINICJE

3 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Zdarzenia następujące ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄* są to zdarzenia, zarówno korzystne, jak i niekorzystne, które mają miejsce pomiędzy ►M5 końcem okresu sprawozdawczego ◄ a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji. Można wyróżnić dwa rodzaje tych zdarzeń:

a) zdarzenia, które dostarczają dowodów na istnienie określonego stanu na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ (*zdarzenia następujące ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ wymagające dokonania korekt*); oraz

b) zdarzenia, które wskazują na stan zaistniały ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ (*zdarzenia następujące ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ niewymagające dokonania korekt*).

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

▼B

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

**Przykład**

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

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

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

**Przykład**

W dniu 18 marca 20X2 r. kierownictwo jednostki zatwierdziło sprawozdanie finansowe do publikacji w celu przedłożenia go radzie nadzorczej. Rada nadzorcza składa się wyłącznie z osób niepełniących funkcji kierowniczych i mogą w niej zasiadać przedstawiciele pracowników oraz innych grup spoza jednostki. Rada nadzorcza zatwierdziła sprawozdanie finansowe w dniu 26 marca 20X2 r. Sprawozdanie to zostało udostępnione akcjonariuszom i innym zainteresowanym stronom w dniu 1 kwietnia 20X2 r. Walne zgromadzenie akcjonariuszy zatwierdziło sprawozdanie finansowe w dniu 15 maja 20X2 r., a w dniu 17 maja 20X2 r. sprawozdanie finansowe zostało złożone w uprawnionym organie.

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

7 Do zdarzeń następujących ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ zalicza się wszystkie zdarzenia, jakie miały miejsce do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji, nawet jeśli zdarzenia te wystąpiły po publicznym ogłoszeniu wysokości zysku lub innych wybranych informacji finansowych.

UJMOWANIE I WYCENA

**Zdarzenia następujące ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ wymagające dokonania korekt**

8 Jednostka koryguje kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym, aby uwzględnić zdarzenia następujące ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ i wymagające dokonania korekt.

▼B

9 Poniżej przedstawiono przykłady zdarzeń następujących ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ wymagających dokonania korekt kwot ujętych w sprawozdaniu finansowym lub ujęcia kwot wcześniej nieuwzględnionych:

a) rozstrzygnięcie sprawy sądowej ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄, które potwierdza istniejące już na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ zobowiązanie jednostki. Wymaga ono skorygowania uprzednio utworzonej rezerwy zgodnie z wymogami MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* lub utworzenia dodatkowej rezerwy, a nie tylko umieszczenia informacji o zobowiązaniu warunkowym, ponieważ rozstrzygnięcie sprawy sądowej dostarcza dodatkowych informacji, które powinny być rozważone zgodnie z paragrafem 16 MSR 37;

b) uzyskanie informacji ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ o tym, że na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ nastąpiła utrata wartości składnika aktywów, lub też że kwota wcześniej ujętego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów powinna zostać skorygowana. Na przykład:

(i) bankructwo klienta, które następuje ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄, potwierdza zazwyczaj, iż strata wynikająca z nieściągalności należności z tytułu dostaw i usług istniała już na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄, a więc jednostka powinna skorygować wartość bilansową tych należności; oraz

(ii) sprzedaż zapasów dokonana ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ może potwierdzić ich możliwą do uzyskania wartość netto na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄;

c) ustalenie ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ ceny nabycia aktywów zakupionych lub przychodów ze sprzedaży aktywów sprzedanych przed ►M5 końcem okresu sprawozdawczego ◄;

d) ustalenie ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ kwoty wypłat z zysku lub premii, jeżeli na jednostce ciążyło na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ prawne lub zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie do dokonania wypłat, do których tytuł powstał w wyniku zdarzeń mających miejsce przed tą datą (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*),

e) wykrycie oszustw lub błędów wskazujących na nieprawidłowość sprawozdania finansowego.

**Zdarzenia następujące ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ niewymagające dokonania korekt**

10 Jednostka nie koryguje kwot ujętych w sprawozdaniu finansowym w celu odzwierciedlenia takich zdarzeń następujących ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄, które określa się jako niewymagające dokonania korekt.

►M33 11 Przykładem następującego po okresie sprawozdawczym zdarzenia niewymagającego dokonania korekty jest spadek wartości godziwej inwestycji między końcem okresu sprawozdawczego a dniem, w którym sprawozdanie finansowe zostaje zatwierdzone do publikacji. Spadek wartości godziwej zasadniczo nie ma związku ze stanem inwestycji na koniec okresu sprawozdawczego, ale jest odzwierciedleniem okoliczności, jakie nastąpiły w okresie późniejszym. ◄ Z tego względu jednostka nie koryguje wartości inwestycji ujętych w sprawozdaniu finansowym. Analogicznie, jednostka nie aktualizuje danych liczbowych ujawnianych na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ w odniesieniu do inwestycji, mimo iż może zaistnieć potrzeba przedstawienia dodatkowych informacji zgodnie z paragrafem 21.

▼B

**Dywidendy**

12 Jeżeli dywidendy należne posiadaczom instrumentów kapitałowych (zgodnie z definicją zawartą w MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*) zostały zadeklarowane ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄, jednostka nie ujmuje tych dywidend jako zobowiązań występujących na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄.

▼M17

13 Jeżeli dywidendy zostały zadeklarowane po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, dywidend nie ujmuje się jako zobowiązania na koniec okresu sprawozdawczego, gdyż nie istnieje w tym czasie żaden obowiązek. Dywidendy takie ujawnia się w informacji dodatkowej zgodnie z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

▼B

KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI

14 Jednostka nie sporządza sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności, jeżeli ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ kierownictwo jednostki postanowiło o likwidacji jednostki lub o zaprzestaniu prowadzenia działalności handlowej lub nie występuje realna alternatywa dla likwidacji jednostki lub zaprzestania działalności.

15 Pogorszenie wyników działalności operacyjnej oraz sytuacji finansowej ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ może wskazywać na konieczność rozważenia, czy przyjęte założenie kontynuacji działalności jest nadal zasadne. Jeżeli założenie kontynuacji działalności przestaje być zasadne, konsekwencje tego faktu są tak doniosłe, że na mocy niniejszego standardu konieczna jest fundamentalna zmiana przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, a nie jedynie korekta kwot ujętych w sprawozdaniu w oparciu o pierwotnie przyjęte zasady (politykę) rachunkowości.

16 MSR 1 wymaga ujawnienia pewnych informacji, jeżeli:

a) sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności; lub

b) kierownictwo jednostki jest świadome występowania istotnych niepewności dotyczących zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą podać w istotną wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności. Zdarzenia lub okoliczności wymagające ujawnienia mogą zaistnieć ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄.

UJAWNIANIE INFORMACJI

**Data zatwierdzenia do publikacji**

17 Jednostka ujawnia datę zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji oraz informuje o tym, kto dokonał zatwierdzenia. Jeżeli właściciele jednostki lub inne osoby są uprawnione do wprowadzania poprawek do sprawozdania finansowego już po jego publikacji, jednostka ujawnia ten fakt.

18 Informacja dotycząca daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji jest istotna z punktu widzenia użytkowników sprawozdań finansowych, ponieważ w sprawozdaniach nie uwzględnia się zdarzeń, które nastąpiły po tym terminie.

**Aktualizacja ujawnianych informacji na temat uwarunkowań występujących na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄**

19 Jeżeli ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ jednostka uzyskuje informacje na temat uwarunkowań występujących na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄, w świetle nowych informacji aktualizuje ujawniane przez siebie informacje dotyczące tych uwarunkowań.

▼B

20 W niektórych przypadkach jednostka aktualizuje dane ujawnione w sprawozdaniu finansowym, aby uwzględnić w ten sposób informacje otrzymane ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄, mimo iż informacje te nie wpływają na wartości liczbowe ujęte przez jednostkę w sprawozdaniu finansowym. Jednym z przykładów sytuacji, kiedy jednostka aktualizuje informację dodatkową, jest uzyskanie przez jednostkę ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ dowodów na istnienie zobowiązania warunkowego na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄. Poza rozważeniem potrzeby utworzenia bądź zmiany wartości rezerwy zgodnie z MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe, jednostka w świetle uzyskanych dowodów aktualizuje informacje ujawniane na temat zobowiązań warunkowych.

**Zdarzenia następujące ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ niewymagające dokonania korekt**

21 Jeżeli zdarzenia następujące ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ i niewymagające dokonania korekt są istotne, brak ujawnienia informacji na ich temat może wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników sprawozdań finansowych na podstawie tych sprawozdań. Dlatego jednostka ujawnia poniższe informacje na temat każdej znaczącej kategorii zdarzeń następujących ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ i niewymagających dokonania korekt:

a) charakter zdarzenia; oraz

b) oszacowanie jego skutków finansowych lub stwierdzenie, iż takiego szacunku nie można dokonać.

22 Poniżej zamieszono przykłady zdarzeń następujących ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ i niewymagających dokonania korekt, które powinny być ujawnione:

a) istotne połączenie jednostek gospodarczych następujące ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ (MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych* wymaga ujawnienia konkretnych informacji w takiej sytuacji) lub sprzedaż istotnej jednostki zależnej;

b) ogłoszenie zamiaru zaniechania działalności;

c) znaczące zakupy aktywów, klasyfikacja aktywów jako przeznaczonych do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana* lub znacząca sprzedaż aktywów lub konfiskata kluczowych aktywów przez państwo;

d) zniszczenie przez pożar ważnego zakładu produkcyjnego, mające miejsce ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄;

e) ogłoszenie rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania istotnej restrukturyzacji (zob. MSR 37);

f) znaczące transakcje dotyczące akcji zwykłych lub potencjalne transakcje dotyczące akcji zwykłych zawarte lub mające się dokonać ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ (MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję* wymaga ujawnienia opisu takich transakcji, jeżeli nie mają one formy emisji kapitalizacyjnych, bezpłatnego przekazania akcji, podziału akcji bądź odwrócenia podziału akcji, a wymienione transakcje wymagają korekty zgodnie z MSR 33);

g) nadzwyczaj duże zmiany cen aktywów lub kursów wymiany walut ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄;

h) zmiany stawek podatkowych lub przepisów podatkowych, które weszły w życie lub zostały ogłoszone ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄ i mają znaczący wpływ na bieżące zobowiązania podatkowe i bieżące należności podatkowe oraz na rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jak również na aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. MSR 12 *Podatek dochodowy*),

▼B

i) podjęcie znaczących zobowiązań (obowiązków) i zobowiązań warunkowych, na przykład udzielenie wysokich gwarancji; oraz

j) wniesienie sprawy do sądu wynikającej wyłącznie ze zdarzeń, które nastąpiły ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

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

▼M33

23A Na podstawie MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragraf 11. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 13.

▼B

WYCOFANIE MSR 10 (ZAKTUALIZOWANEGO W 1999 R.)

24 Niniejszy standard zastępuje MSR 10 *Zdarzenia następujące* ►M5 *po zakończeniu okresu sprawozdawczego* ◄ (zaktualizowany w 1999 r.).

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 11

### *Umowy o usługę budowlaną*

CEL

Celem niniejszego standardu jest określenie zasad (polityki) rachunkowości dla przychodów i kosztów związanych z umowami o usługę budowlaną. Ze względu na charakter działań będących przedmiotem umów o usługę budowlaną, daty rozpoczęcia i zakończenia działań określonych w umowie zwykle przypadają na różne okresy. Dlatego też podstawowym zagadnieniem rachunkowym wymagającym rozstrzygnięcia w przypadku umów o usługę budowlaną jest sposób przypisania przychodów i kosztów związanych z umową do poszczególnych okresów, w których wykonywano prace budowlane. Określając moment, kiedy należy ująć związane z umową przychody i koszty jako przychody i koszty w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, niniejszy standard opiera się na kryteriach ujmowania w sprawozdaniu sformułowanych w *Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*. Standard zawiera także praktyczne wskazówki dotyczące stosowania tych kryteriów.

ZAKRES

1 Niniejszy standard stosuje się dla celów rozliczania i ewidencjonowania umów o usługę budowlaną w sprawozdaniach finansowych wykonawców prac budowlanych.

2 Niniejszy standard zastępuje MSR 11 *Rachunkowość umów o usługę budowlaną* zatwierdzony w 1978 r.

DEFINICJE

3 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

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

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

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

4 Umowa o usługę budowlaną może zostać zawarta na zbudowanie pojedynczego składnika aktywów, takiego jak most, budynek, zapora, rurociąg, droga, statek czy tunel. Umowa może także dotyczyć budowy grupy aktywów, które są ze sobą ściśle powiązane lub zależne od siebie pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na ich funkcję użytkową czy ostateczne przeznaczenie lub sposób użytkowania. Przykładami takich umów mogą być umowy na budowę rafinerii czy innych kompleksów zakładów przemysłowych lub systemów urządzeń.

▼B

5 Dla celów niniejszego standardu, umowy o usługę budowlaną obejmują:

a) umowy na świadczenie usług, które są bezpośrednio związane z budową danego składnika aktywów, na przykład usługi związane z prowadzeniem budowy i nadzorem nad budową oraz umowy architektoniczne; oraz

b) umowy o rozbiórkę lub odbudowę aktywów oraz o rekultywację środowiska po rozbiórce składnika aktywów.

6 Umowy o usługę budowlaną mogą być formułowane na wiele sposobów, które na użytek niniejszego standardu zostały sklasyfikowane jako umowy w cenach stałych i umowy koszt plus. Niektóre umowy o usługę budowlaną mogą posiadać cechy charakterystyczne zarówno dla umów w cenach stałych, jak i typu koszt plus, na przykład umowy typu koszt plus z uzgodnioną w umowie ceną maksymalną. W takim przypadku wykonawca powinien rozważyć wszystkie okoliczności opisane w paragrafach 23 i 24 w celu określenia, kiedy należy ująć przychody i koszty związane z daną umową.

ŁĄCZENIE I ROZDZIELANIE UMÓW O USŁUGĘ BUDOWLANĄ

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

8 Gdy umowa dotyczy grupy aktywów, to budowę każdego składnika traktuje się jako oddzielną umowę o usługę budowlaną, jeżeli zostały spełnione następujące warunki:

a) zostały przedłożone odrębne oferty dla każdego składnika aktywów;

b) 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

c) można określić koszty i przychody odnoszące się do każdego ze składników aktywów.

9 Grupę umów, czy to z jednym, czy wieloma zamawiającymi, traktuje się jako pojedynczą umowę o usługę budowlaną, jeżeli:

a) grupa umów jest negocjowana jako pojedynczy pakiet;

b) 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. Budowę dodatkowego składnika aktywów traktuje się jako oddzielną umowę 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

b) cena za wykonanie tego składnika aktywów jest ustalona bez odniesienia do pierwotnej ceny umowy.

PRZYCHODY Z UMÓW

11 Przychody z umów obejmują:

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 w wartości godziwej otrzymanej lub należnej zapłaty. Wycena przychodów z umowy jest utrudniona z powodu wielu niewiadomych uzależnionych od rezultatów przyszłych zdarzeń. Szacunki muszą być często aktualizowane w miarę następowania tych zdarzeń i rozstrzygania kolejnych wątpliwości. Wielkość przychodów z umowy może więc rosnąć lub maleć z okresu na okres. Na przykład:

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 wynikających 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 obarczona 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

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:

a) realizacja umowy jest na tyle zaawansowana, że można oczekiwać osiągnięcia lub przekroczenia ustalonych norm wykonania umowy; oraz

b) kwotę premii można wiarygodnie wycenić.

KOSZTY UMÓW

16 Koszty umów zawierają:

a) koszty odnoszące się bezpośrednio do konkretnej umowy;

b) koszty ogólnie powiązane z działalnością wynikającą z umowy, a które równocześnie mogą być przyporządkowane do konkretnej umowy; oraz

c) inne koszty, którymi zgodnie z warunkami umowy można obciążyć zamawiającego.

17 Koszty odnoszące się bezpośrednio do konkretnej umowy obejmują:

a) koszty robocizny, łącznie z kosztami nadzoru budowy;

b) koszty materiałów użytych w trakcie budowy;

c) amortyzację maszyn i urządzeń wykorzystywanych w trakcie realizacji umowy;

d) koszty transportu maszyn, urządzeń i materiałów do i z miejsca budowy;

e) koszty wynajmu maszyn i urządzeń;

f) koszty projektu i pomocy technicznej bezpośrednio związanych z realizacją umowy;

g) szacunkowe koszty napraw i prac gwarancyjnych, łącznie z przewidywanymi kosztami robót gwarancyjnych; oraz

h) roszczenia stron trzecich.

Wymienione koszty mogą być zmniejszone poprzez przychody nieuwzględniane w przychodach z umowy, jak na przykład przychód ze sprzedaży nadwyżki materiałów czy zbycia maszyn i urządzeń po zakończeniu realizacji umowy.

18 Koszty ogólnie powiązane z działalnością wynikającą z umowy, a które równocześnie mogą być przyporządkowane do konkretnej umowy, obejmują:

a) koszty ubezpieczenia;

b) koszty projektu i pomocy technicznej, które nie są bezpośrednio związane z realizacją konkretnej umowy; oraz

▼B

c) 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. ►M1 Koszty ogólnie powiązane z działalnością wynikającą z umowy, a które jednocześnie mogą być przyporządkowane do konkretnej umowy, obejmują także koszty finansowania zewnętrznego. ◄

19 Koszty, którymi – zgodnie z warunkami umowy – można obciążyć zamawiającego, mogą obejmować niektóre ogólne koszty administracyjne i koszty prac przygotowawczych, za które przysługuje zwrot zgodnie z odpowiednimi warunkami umowy.

20 Koszty niepowiązane z działalnością wynikającą z umowy, ani też nieodnoszące się do konkretnej umowy, wyłącza się z kosztów umowy o usługę budowlaną. Koszty te obejmują:

a) ogólne koszty administracyjne, których zwrot nie jest przewidziany w warunkach umowy;

b) koszty sprzedaży;

c) koszty prac badawczych i rozwojowych, których zwrot nie jest przewidziany w warunkach umowy; oraz

d) amortyzację nieczynnych maszyn i urządzeń, które nie są wykorzystywane przy realizacji danej umowy.

21 Koszty umowy obejmują koszty dotyczące tej umowy za okres od daty zawarcia umowy do jej ostatecznego zakończenia. Jednakże koszty bezpośrednio związane z umową, a poniesione przy jej zawieraniu, wlicza się również jako część kosztów umowy, pod warunkiem że mogą być zidentyfikowane, wyodrębnione i wiarygodnie wycenione oraz że istnieje prawdopodobieństwo zawarcia umowy. Jeżeli wydatki poniesione w związku z zawieraniem umowy są ujęte jako koszt w okresie, w którym je poniesiono, wówczas wydatki takie nie są wliczane do kosztów umowy w następnym okresie, kiedy umowa została zawarta.

UJMOWANIE PRZYCHODÓW I KOSZTÓW ZWIĄZANYCH Z UMOWĄ

22 Jeżeli można wiarygodnie oszacować wynik umowy o usługę budowlaną, przychody i koszty związane z umową o usługę budowlaną ujmuje się jako przychody i koszty odpowiednio do stanu zaawansowania realizacji umowy na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄. Przewidywaną stratę z tytułu umowy o usługę budowlaną niezwłocznie ujmuje się jako koszt, zgodnie z paragrafem 36.

23 W przypadku umowy w cenach stałych wynik umowy o usługę budowlaną można oszacować w sposób wiarygodny, jeżeli zostaną spełnione wszystkie z poniższych warunków:

a) można wycenić w sposób wiarygodny łączną wartość przychodów z umowy;

b) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne związane z umową;

▼B

c) zarówno koszty z tytułu realizacji umowy, jak i stan zaawansowania realizacji umowy o usługę budowlaną na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ mogą być w sposób wiarygodny ustalone; oraz

d) koszty dotyczące danej umowy można precyzyjnie określić i wiarygodnie wycenić, co umożliwi porównanie faktycznie poniesionych kosztów realizacji umowy z poprzednimi szacunkami.

24 W przypadku umowy koszt plus wynik umowy o usługę budowlaną można wiarygodnie oszacować, jeżeli zostaną spełnione wszystkie z poniższych warunków:

a) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne związane z umową; oraz

b) koszty dotyczące danej umowy można precyzyjnie określić i wiarygodnie wycenić, niezależnie od tego, czy przysługuje ich zwrot, czy też nie.

25 Ujęcie przychodów i kosztów odpowiednio do stanu zaawansowania realizacji umowy o usługę budowlaną nazywa się często metodą stopnia zaawansowania. Zgodnie z tą metodą przychody z tytułu umowy są zestawiane z kosztami umowy poniesionymi do określonego momentu zaawansowania realizacji umowy. Daje to możliwość wykazania przychodów, kosztów i zysków w powiązaniu ze stopniem zaawansowania realizacji robót. Stosowanie tej metody pozwala na uzyskanie pomocnych informacji dotyczących stopnia zaawansowania prac i działalności związanej z umową w danym okresie.

26 Zgodnie z metodą stopnia zaawansowania przychody z umowy są ujmowane w ►M5 zyskach lub stratach ◄ jako przychody w tym okresie, w którym wykonane zostały odpowiednie prace wynikające z umowy o usługę budowlaną. Koszty umowy są na ogół ujmowane w ►M5 zyskach lub stratach ◄ jako koszty tego okresu, w którym wykonane zostały prace, do których koszty te się odnoszą. Jednak każdą przewidywaną nadwyżkę łącznych kosztów umowy nad łącznymi przychodami z tytułu umowy należy bezzwłocznie ująć jako koszt, zgodnie z paragrafem 36.

27 Wykonawca może ponieść koszty umowy z tytułu przyszłej działalności związanej z wykonaniem umowy. Koszty tego typu ujmuje się jako aktywa pod warunkiem, że istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania. Koszty te stanowią kwotę należną od zamawiającego i są często ujmowane w sprawozdaniu finansowym jako prace budowlane w toku.

28 Wyniki umowy o usługę budowlaną można oszacować w sposób wiarygodny jedynie wtedy, kiedy istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu tej umowy. Jednakże w razie pojawienia się wątpliwości co do możliwości otrzymania kwot uprzednio zaliczonych do przychodów z tytułu umowy i ujętych w ►M5 zyskach lub stratach ◄, nieściągalną kwotę lub kwotę, której otrzymanie przestało być prawdopodobne, należy raczej ująć jako koszt, a nie jako korektę wielkości przychodów z umowy.

29 Zazwyczaj jednostka jest w stanie przeprowadzić wiarygodne szacunki, jeżeli zawarła umowę, która ustala:

a) możliwe do wyegzekwowania prawa każdej strony dotyczące budowanych składników aktywów;

b) kwotę zapłaty, która ma być uiszczona; oraz

c) sposób i warunki rozliczenia transakcji.

▼B

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

30 Stan zaawansowania realizacji umowy można określić na wiele sposobów. Jednostka stosuje taką metodę, która pozwoli w sposób wiarygodny ustalić stan wykonania prac. W zależności od charakteru umowy metody te mogą obejmować:

a) ustalenie proporcji kosztów umowy poniesionych z tytułu prac wykonanych do danego momentu w stosunku do szacunkowych łącznych kosztów umowy;

b) pomiary wykonanych prac; lub

c) 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:

a) koszty umowy dotyczące przyszłej działalności związanej z umową, na przykład koszty materiałów dostarczonych na miejsce budowy lub przygotowanych do wykorzystania, które nie zostały jeszcze zainstalowane, zużyte lub zastosowane podczas robót związanych z umową – z wyjątkiem materiałów wytworzonych specjalnie dla celów umowy; oraz

b) płatności dla podwykonawców, będące zaliczkami z tytułu prac świadczonych w ramach umowy.

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

a) przychody ujmuje się wyłącznie do wysokości poniesionych kosztów umowy, dla których istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania; oraz

b) koszty umowy ujmuje się jako koszt tego okresu, w którym zostały poniesione.

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

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

▼B

34 Koszty umowy, co do których nie istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania, są niezwłocznie ujmowane jako koszt. Przykładami okoliczności, w których odzyskanie poniesionych kosztów umowy nie jest prawdopodobne i w których koszty umowy powinny być niezwłocznie ujmowane jako koszt, są:

a) umowy, które nie są w pełni możliwe do wyegzekwowania, czyli których ważność jest bardzo wątpliwa;

b) umowy, których zakończenie jest uzależnione od wyników toczącej się rozprawy sądowej lub procesu legislacyjnego;

c) umowy dotyczące nieruchomości, która prawdopodobnie zostanie przeznaczona do rozbiórki lub wywłaszczona;

d) umowy, w których zamawiający nie jest w stanie wypełnić swoich obowiązków; lub

e) umowy, w których wykonawca nie jest w stanie zrealizować umowy lub w inny sposób wypełnić swoich obowiązków wynikających z umowy.

35 Jeżeli nie istnieją już wątpliwości, które utrudniały dokonanie wiarygodnego szacowania wyników umowy o usługę budowlaną, to przychody i koszty związane z umową o usługę budowlaną ujmuje się raczej zgodnie z treścią paragrafu 22 niż paragrafu 32.

UJMOWANIE PRZEWIDYWANYCH STRAT

36 W przypadku, kiedy istnieje prawdopodobieństwo, iż łączne koszty umowy przekroczą łączne przychody z tytułu umowy, przewidywaną stratę ujmuje się bezzwłocznie jako koszt.

37 Wysokość straty określa się niezależnie od:

a) faktu rozpoczęcia prac wynikających z umowy;

b) stanu zaawansowania prac wynikających z umowy; lub

c) wysokości przewidywanych zysków z tytułu innych umów, które nie są pojedynczymi umowami o usługę budowlaną w rozumieniu paragrafu 9.

ZMIANY SZACUNKÓW

38 Metodę stopnia zaawansowania stosuje się narastająco w każdym okresie w stosunku do bieżących szacunków przychodów i kosztów związanych z umową. Dlatego skutki zmian szacunków przychodów lub kosztów związanych z umową oraz skutki zmian szacunków wyników umowy ujmuje się jako zmianę wartości szacunkowej (zob. MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*). Zmienione szacunki stosuje się do określenia wysokości przychodów i kosztów ujętych w ►**M5** zyskach lub stratach ◄ w okresie sprawozdawczym, w którym nastąpiły zmiany, oraz w okresach następnych.

UJAWNIANIE INFORMACJI

39 Jednostka ujawnia:

a) kwoty przychodów z tytułu umowy ujętych jako przychody za dany okres;

b) metody zastosowane do określenia przychodów z umowy ujętych za dany okres; oraz

c) metody zastosowane do określenia stanu zaawansowania realizowanych umów.

▼B

40 Na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ jednostka ujawnia każdą z następujących informacji dotyczących realizowanych umów:

a) łączną kwotę poniesionych kosztów i ujętych zysków (pomniejszonych o ujęte straty) na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄;

b) kwotę otrzymanych zaliczek; oraz

c) kwotę sum zatrzymanych.

41 Sumy zatrzymane są to kwoty należności, których otrzymanie uwarunkowane jest wykonaniem umów oraz które nie są płacone aż do momentu spełnienia określonych warunków umowy lub do momentu usunięcia usterek. Należności uwarunkowane wykonaniem umowy (faktury częściowe) są to kwoty naliczone za pracę wykonaną w ramach umowy, niezależnie od tego, czy zostały zapłacone przez zamawiającego, czy też nie. Zaliczki są to kwoty otrzymane przez wykonawcę przed wykonaniem prac, do których się odnoszą.

42 Jednostka przedstawia:

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 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 poniesione koszty wraz z ujętymi zyskami (pomniejszonymi o ujęte straty) przewyższają należności uwarunkowane wykonaniem umowy (faktury częściowe).

44 Kwota brutto należna zamawiającym z tytułu prac wynikających z umowy jest kwotą netto powstałą z pomniejszenia:

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 wykonaniem umowy (faktury częściowe) przewyższają poniesione koszty wraz z ujętymi zyskami (pomniejszonymi o ujęte straty).

45 Jednostka ujawnia wszelkie zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. Zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe mogą powstawać z tytułu takich pozycji jak koszty napraw gwarancyjnych, roszczenia, kary lub możliwe straty.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

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

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 12

### *Podatek dochodowy*

CEL

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

a) przyszłej realizacji (rozliczenia) wartości bilansowej składników aktywów (zobowiązań) ujętych w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ jednostki gospodarczej; oraz

b) transakcji i innych zdarzeń bieżącego okresu ujętych w sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej.

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

Niniejszy standard nakłada na jednostkę gospodarczą obowiązek zaksięgowania skutków podatkowych transakcji w taki sam sposób, w jaki księguje same transakcje lub inne zdarzenia. ►M5 Jeśli dane transakcje i inne zdarzenia ujęte są poza zyskami lub stratami (w innych całkowitych dochodach lub bezpośrednio w kapitale własnym), to odnośne skutki podatkowe są również ujmowane poza zyskami lub stratami (odpowiednio w innych całkowitych dochodach lub bezpośrednio w kapitale własnym). ◄ Jeśli dane transakcje i inne zdarzenia ujmowane są bezpośrednio w kapitale własnym, to również odnośne skutki podatkowe powinny być bezpośrednio odniesione na kapitał własny. ►M12 Analogicznie, ujęcie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego w przypadku połączenia jednostek wpływa na wysokość wartości firmy powstającej w wyniku połączenia jednostek lub ujętej kwoty zysku z tytułu okazyjnego nabycia. ◄

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

ZAKRES

1 Niniejszy standard stosuje się dla celów księgowego ujmowania podatku dochodowego.

2 Dla celów niniejszego standardu termin „podatek dochodowy” obejmuje wszelkie krajowe i zagraniczne podatki pobierane od dochodu podlegającego opodatkowaniu. Podatek dochodowy zawiera również na przykład podatek płatny u źródła przez jednostki zależne, jednostki stowarzyszone lub ►M32 wspólne ustalenia umowne ◄ od wyniku przekazanego jednostce gospodarczej sporządzającej sprawozdanie.

3 [Usunięty]

▼B

4 Niniejszy standard nie reguluje kwestii zasad rachunkowości, które powinny znaleźć zastosowanie w przypadku dotacji rządowych (zob. MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządu*) lub inwestycyjnych ulg podatkowych. Niniejszy standard rozstrzyga natomiast sprawę księgowania różnic przejściowych mogących wynikać z dotacji lub inwestycyjnych ulg podatkowych.

DEFINICJE

5 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

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

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

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

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

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

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

a) ujemne różnice przejściowe;

b) przeniesienie na kolejny okres nierozliczonych strat podatkowych; oraz

c) przeniesienie na kolejny okres niewykorzystanych ulg podatkowych.

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

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

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

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

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

▼B

**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* ([a]).

5. Należność z tytułu pożyczki ma wartość bilansową równą 100. Spłata pożyczki nie spowoduje żadnych skutków podatkowych. *Wartość podatkowa pożyczki wynosi 100.*

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

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

**Przykłady**

1. Zobowiązania krótkoterminowe zawierają rozliczenia międzyokresowe bierne o wartości bilansowej równej 100. Odnośny koszt będzie stanowił koszt uzyskania przychodu ustalany według metody kasowej. *Wartość podatkowa rozliczeń międzyokresowych biernych wynosi zero*.

2. Zobowiązania krótkoterminowe zawierają otrzymane z wyprzedzeniem przychody z tytułu odsetek o wartości bilansowej równej 100. Przychody z tytułu odsetek zostały opodatkowane według metody kasowej. *Wartość podatkowa otrzymanych z wyprzedzeniem odsetek wynosi zero*.

▼B

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* ([a]).

5. Zobowiązanie z tytułu pożyczki ma wartość bilansową 100. Spłata pożyczki nie wywoła żadnych skutków podatkowych. *Wartość podatkowa pożyczki wynosi 100.*

([a]) 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 ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ 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.

▼M33

10 Jeżeli wartość podatkowa składnika aktywów lub zobowiązania nie jest oczywista, warto zastosować podstawową zasadę, na której opiera się niniejszy standard: jednostka gospodarcza – poza nielicznymi wyjątkami – ujmuje zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego (ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego), we wszystkich tych przypadkach, w których realizacja lub rozliczenie wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązania spowoduje zwiększenie (zmniejszenie) kwoty przyszłych płatności podatkowych w porównaniu z kwotą, która byłaby właściwa, gdyby ta realizacja lub to rozliczenie nie wywołały skutków podatkowych. Przykład C zamieszczony po paragrafie 51A ilustruje okoliczności, w jakich pomocne jest rozważenie tej podstawowej zasady, czyli na przykład, gdy wartość podatkowa składnika aktywów lub zobowiązania zależy od planowanego sposobu ich realizacji lub rozliczenia.

▼B

11 W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym różnice przejściowe ustala się drogą porównania wartości bilansowych składników aktywów i zobowiązań z odpowiednią wartością podatkową. Wartość podatkową ustala się odpowiednio do skonsolidowanego zeznania podatkowego, jeżeli stosownie do systemu prawnego zeznanie takie jest sporządzane. W pozostałych systemach wartość podatkową ustala się odpowiednio do zasad sporządzania zeznań podatkowych przez każdą z jednostek gospodarczych wchodzących w skład grupy kapitałowej.

UJMOWANIE BIEŻĄCYCH ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH I BIEŻĄCYCH NALEŻNOŚCI PODATKOWYCH

12 Bieżący podatek za bieżący i poprzednie okresy ujmuje się jako zobowiązanie w kwocie, w jakiej nie został zapłacony. Jeśli kwota dotychczas zapłacona z tytułu podatku bieżącego i za poprzednie okresy przekracza kwotę do zapłaty za te okresy, to nadwyżkę ujmuje się jako należność.

13 Korzyści płynące ze straty podatkowej, która może być pokryta z bieżącego podatku za poprzednie okresy, ujmuje się jako należność.

▼B

14 Jeżeli strata podatkowa zostanie pokryta bieżącym podatkiem poprzednich okresów, jednostka gospodarcza ujmuje tę korzyść jako należność w okresie, w którym strata podatkowa wystąpiła, ponieważ jest prawdopodobne, że jednostka odniesie z tego tytułu korzyść i że korzyść ta może być wiarygodnie określona.

UJMOWANIE REZERW Z TYTUŁU ODROCZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO I AKTYWÓW Z TYTUŁU ODROCZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO

**DODATNIE RÓŻNICE PRZEJŚCIOWE**

15 Tworzy się rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do wszystkich dodatnich różnic przejściowych, z wyjątkiem przypadków, gdy rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynika z:

a) początkowego ujęcia wartości firmy; lub

b) początkowego ujęcia danego składnika aktywów lub zobowiązań pochodzącego z transakcji, która:

(i) nie jest połączeniem jednostek gospodarczych; oraz

(ii) nie wpływa w momencie przeprowadzania transakcji na wynik finansowy brutto ani na dochód do opodatkowania (stratę podatkową).

Niemniej jednak zgodnie z paragrafem 39 tworzy się rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do dodatnich różnic przejściowych wiążących się z inwestycjami w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych, jak również w odniesieniu do udziałów we ►**M32** wspólnych ustaleniach umownych. ◄

16 Nieodłącznym warunkiem ujęcia jakiejkolwiek 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 rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, z wyjątkiem okoliczności opisanych w paragrafach 15 i 39.

**Przykład**

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

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

▼B

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 jakiejkolwiek należności ujętej w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ z tytułu takich przychodów równa się zeru, ponieważ przychody te nie stanowią dochodu do opodatkowania do czasu zainkasowania środków pieniężnych;

b) amortyzacja uwzględniana przy ustalaniu dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) może się różnić od amortyzacji wpływającej na wynik finansowy brutto. Przejściową różnicą jest tu różnica między wartością bilansową środka trwałego a jego wartością podatkową, która odpowiada pierwotnej cenie nabycia/kosztowi wytworzenia, pomniejszonej o wszystkie odliczenia, dopuszczone w związku z tym składnikiem aktywów przez przepisy podatkowe przy ustalaniu dochodu do opodatkowania za bieżący i poprzednie okresy. Dodatnie różnice przejściowe powstają i powodują utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, gdy amortyzacja podatkowa jest 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:

▼M12

a) Możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa lub zobowiązania przejęte w wyniku połączenia jednostek ujmuje się w ich wartościach godziwych zgodnie z MSSF 3 *Połączenie jednostek*, ale nie dokonano równoważnej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 19);

▼B

b) przeszacowano aktywa, ale nie dokonano równoważnej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 20);

c) na skutek konsolidacji powstaje dodatnia lub ujemna wartość firmy (zob. paragraf 21);

d) wartość podatkowa składnika aktywów lub zobowiązań w momencie jego początkowego ujęcia różni się od jego początkowej wartości bilansowej, na przykład gdy jednostka gospodarcza korzysta z nieopodatkowanych dotacji rządowych dotyczących tych aktywów (zob. paragraf 22 i 33); lub

▼B

e) wartość bilansowa inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych oraz udziałów we ►M32 wspólnych ustaleniach umownych ◄ staje się różna od wartości podatkowej tych inwestycji lub udziałów (zob. paragrafy 38–45).

**Połączenie jednostek gospodarczych**

19 ►M12 Z ograniczonymi wyjątkami możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania w połączeniach jednostek ujmuje się w ich wartościach godziwych na dzień przejęcia. ◄ Różnice przejściowe wystąpią, gdy wartości podatkowe możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań nie uległy zmianie na skutek połączenia lub uległy zmianie w innej wysokości. Na przykład, jeśli wartość bilansowa składnika aktywów wzrosła wobec doprowadzenia jej do poziomu wartości godziwej, ale wartość podatkowa tego składnika aktywów pozostała w wysokości, jaka odpowiada cenie nabycia tego składnika figurującej u poprzedniego właściciela, powstaje dodatnia różnica przejściowa skutkująca utworzeniem rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Wynikająca z powyższego rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływa na wartość firmy (zob. paragraf 66).

**Aktywa wykazywane w wartości godziwej**

20 MSSF dopuszczają lub wymagają wykazywania niektórych aktywów w wartości godziwej lub ich przeszacowywania (zob. na przykład MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe,* MSR 38 *Wartości niematerialne i prawne*, MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* oraz MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*). Zgodnie z niektórymi przepisami przeszacowanie lub inna przecena wartości danego składnika aktywów do wartości godziwej wpływa na wysokość dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) za bieżący okres. W wyniku tego wartość podatkowa składnika aktywów zostaje skorygowana i nie powstaje żadna różnica przejściowa. Zgodnie z innymi przepisami natomiast przeszacowanie lub inna przecena wartości składnika aktywów nie wpływa na dochód do opodatkowania tego okresu, w którym przeszacowanie czy przecena wartości miały miejsce, więc wartość podatkowa składnika aktywów nie jest korygowana. Niemniej jednak przyszła realizacja wartości bilansowej spowoduje wystąpienie podlegających opodatkowaniu korzyści ekonomicznych, a kwota kosztów uzyskania przychodu będzie różna od wartości wspomnianych korzyści ekonomicznych. Różnica między wartością bilansową przeszacowanego składnika aktywów a jego wartością podatkową stanowi różnicę przejściową i uzasadnia utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Postępowanie takie jest właściwe nawet wówczas, gdy:

a) jednostka gospodarcza nie zamierza zbyć danego składnika aktywów. W takim wypadku przeszacowana wartość bilansowa danego składnika aktywów zostanie zrealizowana w trakcie jego użytkowania, co spowoduje wytworzenie dochodu do opodatkowania przewyższającego wartość amortyzacji możliwej do uznania do kosztów uzyskania przychodu w przyszłych okresach; lub

b) podatek od zysku na sprzedaży składnika rzeczowych aktywów trwałych jest rozliczany w czasie, jeśli przychód uzyskany na sprzedaży danego składnika zostanie zainwestowany w podobne składniki aktywów. W takich wypadkach podatek stanie się ostatecznie wymagalny w momencie zbycia lub zużycia tych podobnych aktywów.

**Wartość firmy**

▼M12

21 Wartość firmy powstającą przy połączeniu jednostek wycenia się w wartości nadwyżki a) nad b):

a) sumy:

i) przekazanej zapłaty wycenianej zgodnie z MSSF 3, który generalnie wymaga wyceny według wartości godziwych na dzień przejęcia,

▼M12

ii) kwoty niekontrolującego udziału w jednostce przejmowanej ujmowanego zgodnie z MSSF 3 oraz

iii) w przypadku połączenia jednostek realizowanego etapami, wartości godziwej na dzień przejęcia należącego poprzednio do jednostki przejmującej udziału kapitałowego w jednostce przejmowanej.

b) kwoty netto na dzień przejęcia możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów i przejętych zobowiązań wycenianych zgodnie z MSSF 3.

▼B

Liczne organy podatkowe nie uznają kwot zmniejszających wartość bilansową wartości firmy jako kosztu uzyskania przychodu przy określaniu dochodu do opodatkowania. Co więcej, w myśl tych przepisów koszt wartości firmy często nie stanowi kosztu uzyskania przychodu, gdy jednostka zależna 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. Niemniej jednak niniejszy standard nie zezwala na tworzenie wynikającej z powyższego rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ wartość firmy jest wyceniana w wartości końcowej i utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zwiększyłoby wartość bilansową wartości firmy.

▼M12

21A Późniejsze zmniejszenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, która nie jest ujęta, ponieważ wynika z początkowego ujęcia wartości firmy, są również traktowane jako wynikające z początkowego ujęcia wartości firmy i z tego względu nie są ujmowane zgodnie z paragrafem 15a). Na przykład, jeśli z tytułu połączenia jednostek jednostka ujmuje wartość firmy w wartości 100 j.p., której wartość podatkowa wynosi zero, paragraf 15a) zabrania jednostce ujmowania wynikającej stąd rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeśli jednostka w późniejszym czasie ujmuje dla tej wartości firmy odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w kwocie 20 j.p., to kwota dodatniej różnicy przejściowej odnoszącej się do wartości firmy zostanie zmniejszona ze 100 j.p. do 80 j.p. W konsekwencji tego nastąpi zmniejszenie nieujętej rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zmniejszenie wartości nieujętej rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego traktowane jest jako odnoszące się do początkowego ujęcia wartości firmy i z tego względu, zgodnie z paragrafem 15a), jego ujęcie jest zabronione.

21B Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dla dodatniej różnicy przejściowej odnoszącej się do wartości firmy są jednakże ujmowane w zakresie, w jakim nie wynikają z początkowego ujęcia wartości firmy. Na przykład, jeżeli w ramach połączenia jednostek jednostka ujmuje wartość firmy w wartości 100 j.p. i kwota ta jest dla celów podatkowych zmniejszana 20 % rocznie począwszy od roku, w którym nastąpiło przejęcie, to wartość podatkowa wartości firmy na moment jej początkowego ujęcia wynosi 100 j.p., a na koniec roku, w którym nastąpiło przejęcie wynosi 80 j.p. Jeśli wartość bilansowa wartości firmy na koniec roku, w którym nastąpiło przejęcie pozostaje niezmieniona - wynosi 100 j.p., to na koniec tego roku powstaje dodatnia różnica przejściowa w kwocie 20 j.p. Ponieważ wskazana dodatnia różnica przejściowa nie odnosi się do początkowego ujęcia wartości firmy, wynikająca z niej rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zostaje ujęta.

▼B

**Początkowe ujęcie składnika aktywów lub zobowiązań**

▼M12

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 rachunkowości stosowana do takich różnic przejściowych zależy od charakteru transakcji, która doprowadziła do początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązania:

a) w przypadku połączenia jednostek jednostka tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub wykazuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, co wpływa na wysokość wartości firmy lub na kwotę zysku ujmowanego z tytułu okazyjnego nabycia (zob. paragraf 19);

▼B

b) 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 ►M5 zyskach lub stratach ◄ (zob. paragraf 59);

c) jeśli transakcja nie ma formy połączenia jednostek gospodarczych i nie wpływa na wynik finansowy brutto, ani na dochód do opodatkowania, jednostka gospodarcza mogłaby – jeżeli nie są to wyjątki, o których mowa w paragrafach 15 i 24 – utworzyć wynikającą z powyższego rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub ująć składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz skorygować wartość bilansową składnika aktywów lub składnika zobowiązań o tę samą kwotę. Takie korekty wpłynęłyby jednak ujemnie na przejrzystość sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej. Dlatego niniejszy standard nie dopuszcza tworzenia przez jednostkę gospodarczą rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub ujmowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ani w momencie ich początkowego ujęcia, ani w okresach późniejszych (zob. przykład poniżej). Odpowiednio, jeśli taki składnik aktywów jest amortyzowany, jednostka gospodarcza nie ujmuje kolejnych zmian w nieujętej rezerwie z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub składniku aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

**Przykład ilustrujący paragraf 22 c)**

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

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

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

▼B

23 Zgodnie z MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* emitent złożonego instrumentu finansowego (na przykład obligacji zamiennych) zalicza zobowiązaniowy element instrumentu do zobowiązań, a element kapitałowy do kapitału własnego. W niektórych systemach prawnych wartość podatkowa elementu zobowiązaniowego w momencie początkowego ujęcia równa się początkowej wartości bilansowej sumy elementu zobowiązaniowego i kapitałowego. Wynikająca stąd dodatnia różnica przejściowa pojawia się na skutek początkowego ujęcia elementu kapitałowego oddzielnie od elementu zobowiązaniowego. Dlatego wyjątek przewidziany w paragrafie 15 b) nie ma w tym przypadku zastosowania. W związku z tym jednostka gospodarcza tworzy wynikającą z powyższego rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego. ►M5 Zgodnie z paragrafem 61 A odroczony podatek dochodowy obciąża bezpośrednio wartość bilansową składnika kapitału. Zgodnie z paragrafem 58, kolejne zmiany w rezerwie z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmowane są w zyskach lub stratach jako obciążenie (przychód) z tytułu odroczonego podatku. ◄

**Ujemne różnice przejściowe**

24 W odniesieniu do wszystkich ujemnych różnic przejściowych ujmuje się składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego do wysokości, do której jest prawdopodobne, iż osiągnięty zostanie dochód do opodatkowania, który pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych. Wyjątek od tego przypadku pojawia się, gdy składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynika z początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązań pochodzącego z transakcji, która:

a) nie jest połączeniem jednostek gospodarczych; oraz

b) nie wpływa w momencie przeprowadzania transakcji na wynik finansowy brutto ani na dochód do opodatkowania (stratę podatkową).

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z paragrafem 44, ujmuje się jednak w odniesieniu do ujemnych różnic przejściowych, które wiążą się z inwestycjami w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych oraz udziałami we ►M32 wspólnych ustaleniach umownych. ◄

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

**Przykład**

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

▼B

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

26 Poniżej podane zostały przykłady ujemnych różnic przejściowych, które powodują powstanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego:

a) koszty świadczeń emerytalnych mogą być odliczane od wyniku finansowego brutto, w miarę jak pracownik wykonuje pracę na rzecz pracodawcy, lecz przy ustalaniu dochodu do opodatkowania mogą stanowić koszt uzyskania przychodu dopiero, gdy składki są zapłacone do funduszu przez jednostkę gospodarczą lub gdy świadczenia emerytalne są wypłacone przez jednostkę gospodarczą. Różnica 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;

▼M12

c) z ograniczonymi wyjątkami na dzień przejęcia jednostka ujmuje w wartościach godziwych możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania w ramach połączenia jednostek. Jeżeli przyjęte zobowiązanie ujmuje się na dzień przejęcia, ale odnośne koszty nie są odejmowane przy ustalaniu dochodu do opodatkowania aż do kolejnego okresu, to powstaje ujemna różnica przejściowa uzasadniająca ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstaje również wtedy, gdy wartość godziwa możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów jest niższa niż jego wartość podatkowa. W obu przypadkach, wynikający z powyższego składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływa na wartość firmy (zob. paragraf 66) oraz

▼B

d) niektóre składniki aktywów mogą być wykazywane w wartości godziwej lub mogą być przeszacowane bez przeprowadzenia równoważnej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 20). Gdy wartość podatkowa jest wyższa niż wartość bilansowa danego składnika aktywów, powstaje ujemna różnica przejściowa.

▼M52

**Przykład ilustrujący paragraf 26 pkt d)**

Określenie ujemnej różnicy przejściowej na koniec roku 2:

Na początku roku 1 jednostka A dokonuje za kwotę 1 000 j.p. zakupu instrumentu dłużnego o wartości nominalnej wynoszącej 1 000 j.p., która jest płatna wraz z upływem terminu zapadalności za 5 lat, oraz o oprocentowaniu wynoszącym 2 %, które jest płatne na koniec każdego roku. Efektywna stopa procentowa wynosi 2 %. Instrument dłużny jest wyceniany według wartości godziwej.

Na koniec roku 2 wartość godziwa zmniejszyła się do 918 j.p. w wyniku wzrostu rynkowych stóp procentowych do 5 %. Prawdopodobne jest, że jednostka A zgromadzi wszystkie wynikające z umowy przepływy pieniężne, jeżeli utrzyma instrument dłużny w swoim posiadaniu.

Wszelkie zyski (straty) z tytułu instrumentu dłużnego podlegają opodatkowaniu (odliczeniu) wyłącznie wtedy, gdy zostaną zrealizowane. Zyski (straty) powstające z chwilą sprzedaży lub z upływem terminu zapadalności instrumentu dłużnego są do celów podatkowych obliczane jako różnica między otrzymaną kwotą a pierwotnym kosztem instrumentu dłużnego.

Odpowiednio wartość podatkową instrumentu dłużnego stanowi jego pierwotny koszt.

*Różnica między wartością bilansową instrumentu dłużnego w sprawozdaniu finansowym jednostki A, wynoszącą 918 j.p., a jego wartością podatkową wynoszącą 1 000 j.p. prowadzi do powstania ujemnej różnicy przejściowej wynoszącej 82 j.p. na koniec roku 2 (zob. paragrafy 20 i 26 pkt d)), bez względu na to, czy jednostka A spodziewa się odzyskać wartość bilansową instrumentu dłużnego w drodze sprzedaży lub poprzez korzystanie z niego, tj. poprzez jego posiadanie oraz gromadzenie wynikających z umowy przepływów pieniężnych, lub w wyniku połączenia obu tych możliwości.*

*Jest tak dlatego, iż ujemne różnice przejściowe stanowią różnice między wartością bilansową składnika aktywów lub zobowiązań w sprawozdaniu z sytuacji finansowej oraz jego wartością podatkową, 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 (zob. paragraf 5). Jednostka A uzyskuje równowartość odliczenia dla wartości podatkowej składnika aktywów wynoszącej 1 000 j.p. w toku ustalania dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) z chwilą sprzedaży lub z upływem terminu zapadalności.*

▼B

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.

▼M52

27A Gdy jednostka dokonuje oceny, czy wypracowany zostanie taki dochód do opodatkowania, który pozwoli jej na zrealizowanie ujemnych różnic przejściowych, rozpatruje ona, czy przepisy podatkowe nakładają ograniczenia co do źródeł dochodu do opodatkowania, względem którego może ona dokonywać odliczeń w związku z odwróceniem tych ujemnych różnic przejściowych. Jeżeli przepisy podatkowe nie nakładają takich ograniczeń, jednostka dokonuje oceny ujemnej różnicy przejściowej w połączeniu z jej wszystkimi pozostałymi ujemnymi różnicami przejściowymi. Jeżeli jednak przepisy podatkowe ograniczają wykorzystanie strat do odliczeń względem określonego rodzaju dochodu, ujemne różnice przejściowe ocenia się wyłącznie w połączeniu z innymi ujemnymi różnicami przejściowymi odpowiedniego rodzaju.

▼B

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.

▼M52

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 stopniu, 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:

(i) porównuje ujemne różnice przejściowe z przyszłym dochodem do opodatkowania, w którym nie uwzględnia się odliczeń podatkowych wynikających z odwrócenia tych ujemnych różnic przejściowych. Porównanie to pokazuje stopień, w jakim przyszły dochód do opodatkowania jest dla jednostki wystarczający do celów odliczenia kwot wynikających z odwrócenia tych ujemnych różnic przejściowych;

(ii) 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;

b) jednostka gospodarcza ma możliwość planowania płatności podatkowych i doprowadza to do powstania dochodu do opodatkowania w odpowiednich dla jednostki okresach.

29A Oszacowanie prawdopodobnego przyszłego dochodu do opodatkowania może uwzględniać zrealizowanie niektórych aktywów jednostki za więcej niż wynosi ich wartość bilansowa, jeżeli istnieją wystarczające dowody, że prawdopodobne jest dokonanie tego przez jednostkę. Przykładowo, jeżeli składnik aktywów jest wyceniany według wartości godziwej, jednostka rozpatruje, czy istnieją wystarczające dowody umożliwiające stwierdzenie, że prawdopodobne jest zrealizowanie składnika aktywów za więcej niż wynosi jego wartość bilansowa. Może tak być na przykład w sytuacji, gdy jednostka spodziewa się utrzymać w swoim posiadaniu instrument dłużny o stałym oprocentowaniu i otrzymywać wynikające z umowy przepływy pieniężne.

▼B

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 roszczenia 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

▼B

d) sprzedaż składnika aktywów, który wytwarza nieopodatkowany dochód (do takich należą na przykład – pod rządami niektórych przepisów – obligacje państwowe) w celu zakupienia innej inwestycji, która wytwarza dochód do opodatkowania.

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

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

32 [Usunięty]

▼M12

*Wartość firmy*

32A Jeśli wartość bilansowa wartości firmy powstałej w ramach połączenia jednostek jest niższa od jej wartości podatkowej, to różnica uzasadnia ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikający z początkowego ujęcia wartości firmy ujmuje się przy rozliczeniu połączenia jednostek do wysokości, do której jest prawdopodobne, iż osiągnięty zostanie dochód do opodatkowania, który pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych.

▼B

*Początkowe ujęcie składnika aktywów lub zobowiązań*

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

**Nierozliczone straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe**

34 Składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, służący przeniesieniu nierozliczonej straty podatkowej i niewykorzystanej ulgi podatkowej, ujmuje się w zakresie, w którym jest prawdopodobne, że będzie dostępny przyszły dochód do opodatkowania, od którego można odpisać nierozliczone straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe.

35 Kryteria stosowane przy ujmowaniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z przeniesienia nierozliczonej straty podatkowej i ulgi podatkowej, są takie same jak kryteria stosowane przy ujmowaniu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikających z ujemnych różnic przejściowych. Niemniej jednak istnienie nierozliczonych strat podatkowych stanowi ważny dowód na to, że przyszły dochód do opodatkowania może nie zostać osiągnięty. Dlatego, jeśli jednostka gospodarcza w nieodległej przeszłości poniosła stratę, ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikający z nierozliczonych strat podatkowych lub niewykorzystanych ulg podatkowych tylko w zakresie, w którym jednostka gospodarcza ma wystarczające dodatnie różnice przejściowe, lub też istnieją inne przekonujące dowody na to, że jednostka osiągnie dochód do opodatkowania wystarczający do odliczenia od niego nierozliczonych strat podatkowych lub niewykorzystanych ulg podatkowych. W takich okolicznościach paragraf 82 nakazuje ujawnienie kwoty składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz rodzaju dowodów uzasadniających jego ujęcie.

▼B

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 (zob. paragraf 30), co doprowadzi do stworzenia dochodu do opodatkowania w okresie, w którym nierozliczone straty podatkowe lub niewykorzystane ulgi podatkowe mogą zostać odpisane.

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

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

37 Na ►M5 koniec każdego okresu sprawozdawczego ◄ jednostka gospodarcza ponownie ocenia dotąd nieujęte aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jednostka gospodarcza ujmuje uprzednio nieujęty składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w zakresie, w jakim stało się prawdopodobne, że przyszły dochód do opodatkowania pozwoli na zrealizowanie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Na przykład poprawa warunków umów handlowych może uczynić bardziej prawdopodobnym to, że jednostka gospodarcza w przyszłości będzie w stanie wypracować dochód do opodatkowania wystarczający dla spełnienia, zawartych w paragrafach 24 lub 34, kryteriów ujmowania składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Innym przypadkiem, gdy jednostka gospodarcza ponownie ocenia składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jest data połączenia jednostek gospodarczych lub okres po nim następujący (zob. paragrafy 67 i 68).

**Inwestycje w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i udziały we ►M32 wspólnych ustaleniach umownych ◄**

38 Różnice przejściowe powstają, gdy wartość bilansowa inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych lub udziałów we ►M32 wspólnych ustaleniach umownych ◄ (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 ►M32 wspólnych ustaleń umownych; ◄

b) zmiany kursów wymiany walut, jeśli jednostka dominująca i jej jednostki zależne mają siedziby w różnych państwach; oraz

▼B

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.

▼M32

**39 Jednostka tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego od wszystkich dodatnich różnic przejściowych związanych z inwestycją w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i udziałami we wspólnych ustaleniach umownych, z wyjątkiem sytuacji, w których spełnione są następujące dwa warunki:**

**a) jednostka dominująca, inwestor, wspólnik wspólnego przedsięwzięcia lub wspólnik wspólnego działania są w stanie kontrolować terminy odwracania się różnic przejściowych oraz**

▼B

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 Niepieniężne aktywa i zobowiązania jednostki są wyceniane w jej walucie funkcjonalnej (zob. MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*). Jeśli dochód do opodatkowania lub strata podatkowa jednostki (i stąd wartość podatkowa niepieniężnych aktywów i zobowiązań) jest określana w innej walucie, to zmiany kursów wymiany powodują powstanie różnic przejściowych skutkujących utworzeniem rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub (zgodnie z paragrafem 24) wykazaniem składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Wynikający z powyższego odroczony podatek dochodowy pomniejsza lub powiększa zysk lub stratę (uwzględniając paragraf 58).

42 Inwestor w spółce stowarzyszonej nie kontroluje tej jednostki i zwykle nie jest w stanie wpływać na jej politykę dotyczącą dywidend. Dlatego w razie braku porozumienia stanowiącego o tym, że zyski jednostki stowarzyszonej nie będą dzielone w dającej się przewidzieć przyszłości, inwestor tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wynikającego z dodatnich różnic przejściowych związanych ze swoją inwestycją w tej spółce stowarzyszonej. W niektórych przypadkach inwestor nie jest w stanie ustalić kwoty podatku, która byłaby płatna w przypadku realizacji ceny nabycia swoich inwestycji w spółce stowarzyszonej, ale może ustalić, że kwota ta będzie równa lub wyższa od kwoty minimalnej. W takich przypadkach rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego wycenia się w tej kwocie.

▼M32

43 Ustalenia między stronami wspólnego ustalenia umownego regulują zazwyczaj sprawę podziału zysków i określają, czy decyzje w tej sprawie wymagają zgody wszystkich stron czy określonej grupy stron. Jeśli wspólnik wspólnego przedsięwzięcia lub wspólnik wspólnego działania jest w stanie kontrolować termin podziału zysków wspólnego ustalenia umownego i jest prawdopodobne, że zyski nie będą podzielone w dającej się przewidzieć przyszłości, to nie tworzy się rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

▼B

44 Jednostka gospodarcza ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego od wszystkich ujemnych różnic przejściowych wynikających z inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i udziałów we ►M32 wspólnych ustaleniach umownych ◄ wyłącznie w zakresie, w którym jest prawdopodobne, że:

a) różnice przejściowe odwrócą się w dającej się przewidzieć przyszłości; oraz

b) zostanie osiągnięty dochód do opodatkowania, od którego będzie można odpisać różnice przejściowe.

45 Podejmując decyzję, czy ująć składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczącego ujemnych różnic przejściowych związanych z inwestycją w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych, i z udziałami we ►M32 wspólnych ustaleniach umownych, ◄ jednostka gospodarcza stosuje wytyczne zawarte w paragrafach od 28 do 31.

WYCENA

46 Zobowiązania (należności) z tytułu bieżącego podatku za okres bieżący i okresy poprzednie wycenia się w wysokości kwot wymagających według przewidywań zapłaty na rzecz władz podatkowych (podlegających zwrotowi od władz podatkowych) z zastosowaniem stawek podatkowych (i przepisów podatkowych), które obowiązywały prawnie lub obowiązywały faktycznie na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄.

47 Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wycenia się z zastosowaniem stawek podatkowych, które według przewidywań będą stosowane, gdy składnik aktywów zostanie zrealizowany lub rezerwa rozwiązana, przyjmując za podstawę stawki podatkowe (i przepisy podatkowe), które obowiązywały prawnie lub obowiązywały faktycznie na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄.

48 Bieżące należności i zobowiązania podatkowe oraz aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zwykle wycenia się z zastosowaniem obowiązujących stawek podatkowych (i przepisów podatkowych). Jednak pod rządami niektórych przepisów ogłoszenie przez rząd stawek podatkowych (i przepisów podatkowych) powoduje ich faktyczne wejście w życie, które formalnie może nastąpić kilka miesięcy po ich ogłoszeniu. W takich przypadkach należności (aktywa) i zobowiązania (rezerwy) (z tytułu odroczonego podatku dochodowego) wycenia się z zastosowaniem tych ogłoszonych stawek podatkowych (i przepisów podatkowych).

49 Jeśli do różnych poziomów dochodu do opodatkowania stosuje się zróżnicowane stawki podatkowe, aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wycenia się z zastosowaniem stawek średnich, które według przewidywań będą miały zastosowanie do dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) okresów, w których oczekuje się, że różnice przejściowe odwrócą się.

50 [Usunięty]

51 Wycena rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powinna odzwierciedlać skutki podatkowe, które nastąpią odpowiednio do przewidywanego przez jednostkę sposobu realizacji lub rozliczenia na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ wartości bilansowych aktywów i zobowiązań.

▼M33

51A W niektórych systemach prawnych sposób, w jaki jednostka gospodarcza zrealizuje (rozliczy) wartość bilansową składnika aktywów (zobowiązania), może wpływać na jeden lub dwa niżej podane elementy:

a) mającą zastosowanie stawkę podatkową, gdy jednostka gospodarcza realizuje (rozlicza) wartość bilansową składnika aktywów (zobowiązania) oraz

b) wartość podatkową składnika aktywów (zobowiązania).

W takich przypadkach jednostka gospodarcza wycenia zobowiązania 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.

▼M33

**Przykład A**

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

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

**Przykład B**

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

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

| | *Dodatnia różnica przejściowa* | *Stawka podatkowa* | *Zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego* |
|---|---|---|---|
| Dotychczas odpisana amortyzacja podatkowa narastająco | *30* | *30 %* | *9* |
| Przychody przewyższające cenę nabycia | *50* | *zero* | — |
| Razem | *80* | | *9* |

*(Uwaga: zgodnie z paragrafem 61A dodatkowy odroczony podatek dochodowy, który powstaje w momencie przeszacowania, jest ujmowany w pozostałych całkowitych dochodach).*

**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 zysk 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 zysk 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 ujmuje się zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 24 (30 % od 80), tak jak w przykładzie B.*

▼M33

*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 zysk 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 zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 25 (40 % od 40 plus 30 % od 30). Jeśli w tym przykładzie wartość podatkowa nie wydaje się oczywista, pomocne może okazać się rozważenie podstawowej zasady zawartej w paragrafie 10.*

*(Uwaga: zgodnie z paragrafem 61A dodatkowy odroczony podatek dochodowy, który powstaje w momencie przeszacowania, jest ujmowany w pozostałych całkowitych dochodach).*

51B Jeżeli zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstaje w związku z niepodlegającym amortyzacji składnikiem aktywów wycenianym zgodnie z modelem wartości przeszacowanej przedstawionym w MSR 16, wycena zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego odzwierciedla skutki podatkowe realizacji wartości bilansowej niepodlegającego amortyzacji składnika aktywów w drodze jego sprzedaży, niezależnie od podstawy wyceny 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 zobowiązania lub składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do tego niepodlegającego amortyzacji składnika aktywów, stosuje się pierwszą z powyższych stawek.

51C Jeżeli zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstaje z tytułu nieruchomości inwestycyjnej wycenianej zgodnie z modelem wartości godziwej przedstawionym w MSR 40, przyjmuje się możliwe do odrzucenia założenie, że wartość bilansowa nieruchomości inwestycyjnej zostanie zrealizowana poprzez jej sprzedaż. W związku z tym, o ile założenie to nie zostanie odrzucone, wycena zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego odzwierciedla skutki podatkowe realizacji wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnej wyłącznie poprzez jej sprzedaż. Założenie to jest odrzucane, jeżeli nieruchomość inwestycyjna podlega amortyzacji i jest utrzymywana w ramach modelu biznesowego, który zakłada wykorzystanie na przestrzeni czasu zasadniczo wszystkich korzyści ekonomicznych związanych z nieruchomością inwestycyjną, a nie ich wykorzystanie w drodze sprzedaży. Jeżeli założenie to zostaje odrzucone, należy stosować wymogi przewidziane w paragrafach 51 i 51A.

**Przykład ilustrujący paragraf 51C**

Nieruchomość inwestycyjna kosztowała 100, a jej wartość godziwa wynosi 150. Nieruchomość ta jest wyceniana zoodnie z modelem wartości godziwej przedstawionym w MSR 40. Obejmuje ona grunt, który kosztował 40 i ma wartość godziwą 60, oraz budynek, który kosztował 60 i ma wartość godziwą 90. Grunt ma nieograniczony okres użytkowania.

Dotychczas odpisana amortyzacja podatkowa budynku wynosi 30. Niezrealizowane zmiany wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej nie mają wpływu na zysk do opodatkowania. Jeśli nieruchomość inwestycyjna zostanie sprzedana za kwotę przewyższającą jej koszt, odwrócenie dotychczas odpisanej amortyzacji podatkowej w kwocie 30 zostanie włączone do zysku do opodatkowania i opodatkowane według zwykłej stawki podatkowej wynoszącej 30 %. W odniesieniu do przychodów ze sprzedaży przewyższających koszt nabycia prawo podatkowe przewiduje stawki podatkowe w wysokości 25 % dla aktywów utrzymywanych przez okres krótszy niż dwa lata i 20 % dla aktywów utrzymywanych przez okres co najmniej dwóch lat.

*Ponieważ nieruchomość inwestycyjna jest wyceniana zgodnie z modelem wartości godziwej przedstawionym w MSR 40, istnieje możliwe do odrzucenia założenie, że jednostka gospodarcza zrealizuje wartość bilansową nieruchomości inwestycyjnej wyłącznie poprzez jej sprzedaż. Jeżeli założenie to nie zostanie odrzucone, zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego odzwierciedla skutki podatkowe realizacji wartości bilansowej wyłącznie poprzez sprzedaż, nawet jeżeli jednostka gospodarcza zamierza uzyskać z nieruchomości przychody z czynszu przed sprzedażą.*

▼M33

*Wartość podatkowa gruntu w przypadku jego sprzedaży wynosi 40 i występuje dodatnia różnica przejściowa równa 20 (60 – 40). Wartość podatkowa budynku w przypadku jego sprzedaży wynosi 30 (60 – 30) i występuje dodatnia różnica przejściowa równa 60 (90 – 30). W związku z tym łączna dodatnia różnica przejściowa z tytułu nieruchomości inwestycyjnej wynosi 80 (20 + 60).*

*Zgodnie z paragrafem 47, stawka podatkowa jest przewidywaną stawką, która będzie miała zastosowania do okresu, w którym nastąpi realizacja wartości nieruchomości inwestycyjnej. Wynikające z powyższego zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego będzie zatem obliczana następująco (jeżeli jednostka gospodarcza planuje sprzedanie nieruchomości po utrzymywaniu jej przez okres dłuższy niż dwa lata):*

| | *Dodatnia różnica przejściowa* | *Stawka podatkowa* | *Zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego* |
|---|---|---|---|
| Dotychczas odpisana amortyzacja podatkowa narastająco | *30* | *30 %* | *9* |
| Przychody przewyższające cenę nabycia | *50* | *20 %* | *10* |
| Razem | *80* | | *19* |

*Jeżeli jednostka gospodarcza planuje sprzedanie nieruchomości po utrzymywaniu jej przez okres krótszy niż dwa lata, powyższe obliczenia zmienia się poprzez zastosowanie do przychodów przewyższających cenę nabycia stawki podatkowej w wymiarze 25 %, a nie 20 %.*

*Jeżeli natomiast jednostka gospodarcza utrzymuje budynek w ramach modelu biznesowego, który zakłada wykorzystanie na przestrzeni czasu zasadniczo wszystkich korzyści ekonomicznych związanych z nieruchomością inwestycyjną, a nie ich wykorzystanie w drodze sprzedaży, założenie to jest odrzucane w odniesieniu do budynku. Grunt nie podlega jednak amortyzacji. W związku z tym założenie dotyczące realizacji wartości poprzez sprzedaż nie jest odrzucane w odniesieniu do gruntu. Wynika z tego, że zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego odzwierciedla skutki podatkowe realizacji wartości bilansowej budynku poprzez użytkowanie, a wartości bilansowej gruntu – poprzez sprzedaż.*

*Wartość podatkowa budynku w przypadku jego użytkowania wynosi 30 (60 – 30) i występuje dodatnia różnica przejściowa równa 60 (90 – 30), a wynikające stąd zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynosi 18 (30 % od 60).*

*Wartość podatkowa gruntu w przypadku jego sprzedaży wynosi 40 i występuje dodatnia różnica przejściowa równa 20 (60 – 40), a wynikające stąd zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynosi 4 (20 % od 20).*

*W związku z tym, jeżeli w odniesieniu do budynku odrzucone zostaje założenie realizacji wartości poprzez sprzedaż, zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczące nieruchomości inwestycyjnej wynosi 22 (18 + 4).*

51D Możliwe do odrzucenia założenie zawarte w paragrafie 51C ma również zastosowanie, gdy zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynika z wyceny nieruchomości inwestycyjnej w ramach połączenia jednostek gospodarczych, jeżeli jednostka zastosuje model wartości godziwej przy późniejszej wycenie tej nieruchomości inwestycyjnej.

51E Paragrafy 51B–51D nie zmieniają wymogów dotyczących stosowania zasad przewidzianych w paragrafach 24–33 (ujemne różnice przejściowe) i paragrafach 34–36 (nierozliczone straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe) niniejszego standardu w odniesieniu do ujmowania i wyceny aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

▼B

52A W niektórych systemach prawnych wysokość stawki podatku dochodowego zależy od tego, czy część lub całość zysku netto bieżącego okresu, bądź zysków zatrzymanych, wypłacona jest akcjonariuszom/udziałowcom jednostki gospodarczej w formie dywidendy. W innych systemach prawnych podatek dochodowy podlega zwrotowi lub zapłacie w zależności od tego, czy część lub całość zysku netto, bądź zysków zatrzymanych, wypłacona jest w formie dywidendy akcjonariuszom/udziałowcom jednostki gospodarczej. W takich okolicznościach zarówno wartość bieżących należności i zobowiązań podatkowych, jak i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wycenia się według stawki podatkowej mającej zastosowanie do niepodzielonych zysków.

52B W okolicznościach przedstawionych w paragrafie 52A skutki podatkowe wynikające z wypłaty dywidend należy ująć w momencie ujęcia zobowiązania z tytułu dywidendy. Skutki podatkowe wypłaty dywidendy są bardziej bezpośrednio związane z transakcjami lub zdarzeniami przeszłymi niż z podziałem zysku na rzecz właścicieli. W związku z tym podatkowe skutki wypłaty dywidendy ujmuje się w zysku lub stracie netto okresu, zgodnie z wymogami zawartymi w paragrafie 58, z wyjątkiem sytuacji, gdy skutki podatkowe dywidendy wynikają z okoliczności przedstawionych w pkt a) i b) paragrafu 58.

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

Poniższy przykład dotyczy wyceny bieżących należności i zobowiązań podatkowych oraz aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw na odroczony 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 ►**M5** koniec okresu sprawozdawczego ◄ 31 grudnia 20X1 r. jednostka gospodarcza nie ujmuje zobowiązania z tytułu dywidendy zaproponowanej bądź zadeklarowanej ►**M5** po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄. W konsekwencji w roku 20X1 nie ujęto żadnych zobowiązań z tytułu dywidendy. Dochód do opodatkowania w roku 20X1 wynosi 100 000. Wartość netto dodatnich różnic przejściowych za rok 20X1 wynosi 40 000.

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

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

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

53 Aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odrocznego podatku dochodowego nie dyskontuje się.

▼B

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 (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*).

56 Wartość bilansową składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego weryfikuje się na ►**M5** koniec każdego okresu sprawozdawczego ◄. Jednostka gospodarcza obniża wartość bilansową składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w zakresie, w jakim nie jest prawdopodobne osiągnięcie dochodu do opodatkowania wystarczającego do częściowego lub całkowitego zrealizowania składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Takie obniżki koryguje się w górę, w zakresie, w jakim uzyskanie wystarczającego dochodu do opodatkowania staje się prawdopodobne.

UJMOWANIE PODATKU BIEŻĄCEGO I PODATKU ODROCZONEGO

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

▼M5

**Pozycje ujmowane jako zyski lub straty**

▼M38

58 Bieżący i odroczony podatek ujmuje się jako przychód lub koszt uwzględniany w zyskach lub stratach danego okresu, z wyjątkiem podatków wynikających z:

▼M5

a) transakcji lub zdarzeń, które są ujmowane, w tym samym lub w innym okresie, w innych całkowitych dochodach lub bezpośrednio w kapitale własnym, a nie jako zyski lub straty (zob. paragrafy od 61A do 65);

▼M38

b) połączenia jednostek (innego niż nabycie przez jednostkę inwestycyjną, określoną w MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe*, jednostki zależnej, której wycena musi być dokonana według wartości godziwej przez wynik finansowy) (zob. paragrafy 66-68).

▼B

59 Większość rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstaje, gdy przychód lub koszt wchodzi w skład wyniku finansowego brutto jednego okresu, ale wchodzi do dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) innego okresu. Tak powstały podatek odroczony ujmuje się w ►**M5** zyskach lub stratach ◄. Przykładami są:

a) 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

b) koszty prac rozwojowych wartości niematerialnych aktywowane zgodnie z MSR 38 i amortyzowane w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, ale włączane do kosztów uzyskania przychodu w momencie ich poniesienia.

▼B

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:

a) zmianą stawek podatkowych lub przepisów podatkowych;

b) ponowną oceną możliwości realizacji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego; lub

c) zmianą przewidywanego sposobu realizacji wartości składnika aktywów.

Wynikający z powyższego podatek odroczony ujmuje się w ►M5 zyskach lub stratach ◄, z wyjątkiem pozycji, które poprzednio zmniejszyły lub zwiększyły kapitał własny (zob. paragraf 63).

**Pozycje ►M5 ujęte poza zyskami lub stratami ◄**

▼M5

———————

61A Podatek bieżący oraz podatek odroczony ujmuje się poza zyskam lub stratami, jeżeli podatek dotyczy pozycji, które w tym samym lub innym okresie zostały ujęte poza zyskami lub stratami. Dlatego bieżący i odroczony podatek dotyczący pozycji, które w tym samym lub w innym okresie zostały ujęte:

a) w innych całkowitych dochodach, ujmuje się w innych całkowitych dochodach (zob. paragraf 62).

b) bezpośrednio w kapitale własnym, ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym (zob. paragraf 62A).

62 Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wymagają lub dopuszczają, aby pewne pozycje ujmować w innych całkowitych dochodach. Przykładami takich pozycji są:

a) zmiana wartości bilansowej spowodowana przeszacowaniem rzeczowych aktywów trwałych (zob. MSR 16), oraz

b) [usunięty]

c) różnice kursowe wynikające z przeliczenia sprawozdania finansowego jednostki działającej za granicą (zob. MSR 21).

d) [usunięty]

62A Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wymagają lub dopuszczają, aby pewne pozycje bezpośrednio zmniejszały lub zwiększały kapitał własny. Przykładami takich pozycji są:

a) korekta salda początkowego zysków zatrzymanych wynikająca ze zmiany przyjętych zasad rachunkowości, którą stosuje się retrospektywnie lub korekty podstawowego błędu (zob. MSR 8 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów), oraz

b) kwoty powstające w momencie początkowego ujęcia elementu kapitałowego złożonego instrumentu finansowego (zob. paragraf 23).

63 W wyjątkowych okolicznościach, ustalenie kwoty bieżącego lub odroczonego podatku dotyczącego pozycji, które ujęto poza zyskami lub stratami (tj. w innych całkowitych dochodach lub bezpośrednio w kapitale własnym) może okazać się trudne. Tak może być na przykład, gdy:

▼B

a) stawki podatku dochodowego są progresywne i nie jest możliwe ustalenie stawki, po której został opodatkowany określony składnik dochodu do opodatkowania (straty podatkowej);

b) 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) ►M5 pozycji, która wcześniej była ujmowana poza zyskami lub stratami lub ◄

▼B

c) jednostka gospodarcza uważa, że składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powinien zostać ujęty, lub nie powinien być dalej ujmowany w całości, zaś ten ►M5 składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, który wcześniej był ujmowany poza zyskami lub stratami. ◄

▼M5

W takich przypadkach wysokość bieżącego i odroczonego podatku dotyczącego pozycji, które zostały ujęte poza zyskami lub stratami, ustala się na podstawie rozsądnego, proporcjonalnego przypisania odpowiedniej części bieżącego i odroczonego podatku jednostki, w obrębie danego ustawodawstwa podatkowego, lub z zastosowaniem innej metody, która prowadzi do bardziej stosownego przypisu w danych okolicznościach.

▼B

64 MSR 16 nie określa szczegółowo, czy jednostka gospodarcza powinna co roku przenosić, z nadwyżki z aktualizacji wyceny na zyski zatrzymane, kwotę równą różnicy między amortyzacją przeszacowanej wartości składników aktywów a amortyzacją obliczoną od ceny nabycia tego składnika aktywów. Jeśli jednostka gospodarcza dokonuje takiego przeniesienia, to przenosi kwotę netto, czyli skorygowaną o odpowiednią kwotę podatku odroczonego. Podobne zasady mają zastosowanie do przeniesień dokonanych w momencie zbycia składnika rzeczowych aktywów trwałych.

65 Jeśli składnik aktywów jest przeszacowany dla celów podatkowych i przeszacowanie to wiąże się z przeszacowaniem bilansowym, dokonanym w poprzednim okresie, lub z przeszacowaniem, którego przeprowadzenie jednostka gospodarcza przewiduje w przyszłości, to zarówno skutki podatkowe przeszacowania składnika aktywów, jak i korekty wartości podatkowej ►M5 ujęte w innych całkowitych dochodach ◄ w okresach, w których miały miejsce przeszacowania. Niemniej jednak, jeśli przeszacowanie dla celów podatkowych nie wiąże się z przeszacowaniem bilansowym dokonanym w poprzednim okresie, lub przeszacowaniem, którego przeprowadzenie jednostka gospodarcza przewiduje w przyszłości, to skutki podatkowe korekty wartości podatkowej ujmuje się w ►M5 zyskach lub stratach ◄.

65A Jeżeli jednostka gospodarcza wypłaca dywidendy swoim akcjonariuszom/udziałowcom, może być zobowiązana do odprowadzenia w ich imieniu części dywidendy do urzędu skarbowego. W wielu systemach podatkowych kwotę tę określa się mianem podatku potrącanego u źródła. Zapłacona lub należna urzędowi skarbowemu kwota obciąża kapitał własny jako część dywidendy.

**Podatek odroczony wynikający z połączenia jednostek gospodarczych**

▼M12

66 Jak wyjaśniono w paragrafach 19 i 26 c), różnice przejściowe mogą wynikać z połączenia jednostek. Zgodnie z MSSF 3 jednostka ujmuje wszystkie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (w zakresie, w jakim spełniają one kryteria ujmowania określone w paragrafie 24) lub tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jako możliwy do zidentyfikowania na datę przejęcia 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 zysk z tytułu okazyjnego nabycia, który jest ujmowany przez jednostkę. Jednak zgodnie z paragrafem 15a) jednostka nie tworzy rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikającego z początkowego ujęcia wartości firmy.

67 W wyniku połączenia jednostek, prawdopodobieństwo zrealizowania składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego przed przejęciem mogło się zmienić. Jednostka przejmująca może uznać za prawdopodobne, że zrealizuje swój składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, który nie był ujęty przed połączeniem jednostek. Na przykład jednostka przejmująca może być w stanie wykorzystać korzyść wynikającą z nierozliczonych strat podatkowych, pokrywając je z przyszłych dochodów do opodatkowania jednostki przejętej. Alternatywnie, w wyniku połączenia jednostek może już nie być prawdopodobne, że przyszły dochód do opodatkowania umożliwi zrealizowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W takim przypadku jednostka przejmująca ujmuje zmianę w składniku aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w okresie, w którym miało miejsce połączenie jednostek, ale nie ujmuje go w rozliczeniu połączenia jednostek. Dlatego jednostka przejmująca nie uwzględnia go przy wycenie wartości firmy lub zysku z okazyjnego nabycia, który ujmuje w ramach połączenia jednostek.

▼M12

68 Potencjalne korzyści wynikające z przeniesienia na kolejny okres straty podatkowej jednostki przejętej lub z innych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego mogą nie spełniać kryteriów odrębnego ujmowania w momencie początkowego rozliczania połączenia jednostek, ale mogą być zrealizowane w okresie późniejszym.

Jednostka ujmuje nabyte korzyści z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które zrealizuje po połączeniu jednostek w następujący sposób:

a) Nabyte korzyści z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujęte w okresie wyceny, które wynikają z nowych informacji o faktach i okolicznościach występujących na dzień przejęcia, stosuje się do zmniejszenia wartości bilansowej jakiejkolwiek wartości firmy związanej z tym przejęciem. Jeśli wartość bilansowa tej wartości firmy wynosi zero, to pozostałe korzyści z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w rachunku zysków i strat.

b) Wszelkie pozostałe nabyte zrealizowane korzyści z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w rachunku zysków i strat (lub poza rachunkiem zysków i strat, jeśli wymaga tego niniejszy standard).

_____

▼B

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

68A W niektórych regulacjach prawno-podatkowych jednostka otrzymuje odliczenie podatkowe (lub koszt uzyskania przychodu) (tj. kwotę, która pomniejszy zysk do opodatkowania) w przypadku płacenia wynagrodzenia w akcjach, opcjach na akcje lub innych instrumentach kapitałowych jednostki. Kwota stanowiąca koszt uzyskania przychodu (lub podlegająca odliczeniu) może różnić się od powiązanego z nią skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia, jak również jej uwzględnienie może zostać dopuszczone w późniejszym okresie obrotowym. Na przykład niektóre regulacje przewidują, że jednostka może ujmować zgodnie z MSSF 2 *Płatności w formie akcji* koszt powstający w wyniku świadczenia pracy przez pracownika w związku z przyznanymi mu opcjami na akcje; jednostka nie otrzyma jednak odliczenia podatkowego do momentu wykonania opcji, a ewentualna wartość odliczenia zostanie ustalona z uwzględnieniem ceny akcji na dzień wykonania.

68B Jak w przypadku kosztów badań omawianych w paragrafie 9 i 26 b) niniejszego standardu, różnice między wartością podatkową otrzymanych usług świadczonych przez pracowników do danego dnia (równą kwocie, którą władze podatkowe uznają jako odliczenie podatkowe (lub koszt uzyskania przychodu) w przyszłości) i wartością bilansową równą zero, jest ujemną różnicą przejściową skutkującą powstaniem składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeśli kwota, która zostanie dopuszczona przez władze podatkowe jako odliczenie podatkowe (lub koszt uzyskania przychodu) w przyszłych okresach, nie jest znana na koniec danego okresu, to jednostka szacuje ją, wykorzystując informacje dostępne na koniec okresu. Na przykład, jeśli kwota, którą w przyszłości dopuszczą władze podatkowe jako odliczenie podatkowe (lub koszt uzyskania przychodu), zależy od ceny akcji jednostki w przyszłości, pomiar ujemnej różnicy przejściowej opiera się na cenie akcji jednostki na koniec okresu.

▼M38

68C Jak wskazano w paragrafie 68A, kwota odliczenia podatkowego (kosztu uzyskania przychodu) (lub oszacowanego przyszłego odliczenia podatkowego ustalanego zgodnie z paragrafem 68B) może się różnić od powiązanego z nią skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia. W paragrafie 58 niniejszego standardu wymaga się, aby bieżący i odroczony podatek dochodowy ujmować jako przychód lub obciążenie wpływające na zysk lub stratę danego okresu, z wyjątkiem podatków wynikających z a) transakcji lub zdarzeń, które są ujmowane, w tym samym lub innym okresie, poza zyskami lub stratami lub b) połączeń jednostek (innych niż nabycie przez jednostkę inwestycyjną jednostki zależnej, której wycena musi być dokonana według wartości godziwej przez wynik finansowy). Jeśli kwota odliczenia podatkowego (kosztu uzyskania przychodu) (lub oszacowanego przyszłego odliczenia podatkowego) przewyższa kwotę powiązanego z nią właściwego skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia, wskazuje to, iż odliczenie podatkowe (koszt uzyskania przychodu) odnosi się nie tylko do skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia, ale również do elementu kapitałowego. W takiej sytuacji nadwyżkę powiązanego bieżącego i odroczonego podatku ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym.

▼B

PREZENTACJA

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

69 [Usunięty]

70 [Usunięty]

*Kompensowanie*

71 Jednostka gospodarcza kompensuje należności ze zobowiązaniami z tytułu bieżącego podatku wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza:

a) posiada możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do przeprowadzania kompensat ujmowanych kwot; oraz

b) zamierza rozliczyć się w kwocie netto albo jednocześnie zrealizować składnik aktywów i wykonać zobowiązanie.

72 Mimo iż należności i zobowiązania z tytułu bieżącego podatku są oddzielnie ujmowane i wyceniane, podlegają kompensatom w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄, przy spełnieniu kryteriów podobnych do kryteriów ustalonych dla instrumentów finansowych w MSR 32. Zwykle jednostka gospodarcza będzie miała możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do skompensowania należności z zobowiązaniami z tytułu bieżącego podatku, jeśli odnoszą się one do podatku dochodowego nałożonego przez tę samą władzę podatkową, a władza ta wyrazi zgodę, aby jednostka gospodarcza dokonała jednej wpłaty w kwocie netto lub otrzymała jeden zwrot w kwocie netto.

73 W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym należność z tytułu bieżącego podatku jednej z jednostek gospodarczych wchodzących w skład grupy kapitałowej jest kompensowana ze zobowiązaniem z tytułu bieżącego podatku innej jednostki gospodarczej tej grupy kapitałowej, wtedy i tylko wtedy, gdy dane jednostki gospodarcze posiadają możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do dokonywania jednej wpłaty w kwocie netto lub otrzymywania jednego zwrotu w kwocie netto i zamierzają dokonać jednej wpłaty w kwocie netto, lub otrzymać jeden zwrot w kwocie netto, lub jednocześnie zrealizować należność i rozliczyć zobowiązanie.

74 Jednostka gospodarcza kompensuje ze sobą aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego z rezerwami z tytułu odroczonego podatku dochodowego wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza:

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

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 ilość rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub zrealizowanie znaczącej ilości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

75 Aby uniknąć konieczności sporządzania szczegółowego terminarza odwracania się poszczególnych różnic przejściowych, niniejszy standard wymaga, aby jednostka gospodarcza kompensowała aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego z rezerwami z tytułu odroczonego podatku dochodowego tego samego podatnika wtedy i tylko wtedy, gdy dotyczą one podatku dochodowego nałożonego przez tę samą władzę podatkową i gdy jednostka gospodarcza posiada możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do przeprowadzania kompensat należności z tytułu bieżącego podatku ze zobowiązaniami z tytułu bieżącego podatku.

76 W rzadkich wypadkach jednostka gospodarcza może posiadać możliwe do wyegzekwowania prawo do przeprowadzania kompensat i zamierza stosować rozliczenia w kwotach netto tylko w wybranych okresach, a nie stale. W takich rzadkich wypadkach prowadzenie szczegółowej ewidencji może okazać się konieczne dla celów wiarygodnego ustalenia, czy rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego jednego podatnika spowoduje zwiększenie płatności podatkowych w tym samym okresie, w którym składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego spowoduje obniżenie płatności drugiego podatnika.

**Obciążenie podatkowe**

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

▼M31

77 Obciążenie podatkowe (przychód podatkowy) dotyczące zysku lub straty z działalności gospodarczej prezentuje się w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów.

———————

▼B

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

78 MSR 21 wymaga, aby pewne różnice kursowe były ujmowane jako przychód lub koszt, ale nie określa, w którym miejscu takie różnice powinny być prezentowane w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. 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 ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, to różnice takie mogą zostać sklasyfikowane jako obciążenie z tytułu podatku odroczonego (przychód z tytułu podatku odroczonego), jeśli taki sposób prezentacji uznany zostanie za najbardziej użyteczny dla użytkowników sprawozdań finansowych.

UJAWNIANIE INFORMACJI

79 Podstawowe składniki obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) ujawnia się oddzielnie.

▼B

80 Składniki obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) mogą zawierać:

a) bieżące obciążenie podatkowe (przychód podatkowy);

b) korekty ujęte w sprawozdaniu danego okresu, dotyczące bieżącego podatku za poprzednie okresy;

c) kwotę obciążenia z tytułu podatku odroczonego (przychodu z tytułu podatku odroczonego) dotyczącego powstania i odwrócenia się różnic przejściowych;

d) kwotę obciążenia z tytułu podatku odroczonego (przychodu z tytułu podatku odroczonego) dotyczącego zmian stawek podatkowych lub nałożenia nowych podatków;

e) kwotę korzyści wynikającej z poprzednio nieujętej straty podatkowej, ulgi podatkowej lub różnicy przejściowej poprzedniego okresu, która służy zmniejszeniu bieżącego obciążenia podatkowego;

f) kwotę korzyści wynikającej z poprzednio nieujętej straty podatkowej, ulgi podatkowej lub różnicy przejściowej poprzedniego okresu, która służy zmniejszeniu odroczonego obciążenia podatkowego;

g) obciążenie z tytułu podatku odroczonego spowodowane częściowym odpisaniem lub odwróceniem poprzednich odpisów aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z paragrafem 56; oraz

h) kwotę obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) dotyczącego tych zmian w zasadach rachunkowości i błędów, które zostały uwzględnione w zysku lub stracie danego okresu, zgodnie z MSR 8, gdyż nie mogą być rozliczone odrębnie.

▼M5

81 Następujące elementy również ujawnia się oddzielnie:

a) łączny bieżący i odroczony podatek dotyczący pozycji, które zmniejszyły lub zwiększyły bezpośrednio kapitał własny (zob. paragraf 62A);

ab) kwota podatku dochodowego odnosząca się do każdej składnika innych całkowitych dochodów (zob. paragraf 62 i MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.);

b) [usunięty];

▼B

c) wyjaśnienie związków zachodzących między obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a wynikiem finansowym brutto w jednej lub obu niżej podanych formach:

(i) jako liczbowe uzgodnienie obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) i iloczynu wyniku finansowego brutto i stosowanej stawki (stawek) podatkowej, z równoczesnym wskazaniem podstawy obliczenia danej stosowanej stawki (stawek); lub

(ii) jako liczbowe uzgodnienie średniej efektywnej stawki podatkowej i zastosowanej stawki podatkowej, z równoczesnym wskazaniem podstawy obliczenia zastosowanej stawki (stawek) podatkowych;

d) wyjaśnienie zmian stosowanej stawki (stawek) podatkowej w porównaniu do poprzedniego okresu obrotowego;

e) kwota (oraz jeśli występuje – to również data wygaśnięcia) ujemnych różnic przejściowych, nierozliczonych strat podatkowych, niewykorzystanych ulg podatkowych, w związku z którymi nie ujęto w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego;

▼B

f) łączna kwota różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i z udziałami we ►M32 wspólnych ustaleniach umownych, ◄ na które nie utworzono rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. paragraf 39);

g) w odniesieniu do każdej różnicy przejściowej i w odniesieniu do każdego rodzaju nierozliczonej straty podatkowej i niewykorzystanej ulgi podatkowej:

(i) kwota aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujętych w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ za każdy prezentowany okres;

(ii) kwota przychodu z tytułu odroczonego podatku lub obciążenia z tytułu odroczonego podatku ujętych w ►M5 zyskach lub stratach ◄, jeśli nie wynika ona w sposób oczywisty z kwot ujętych w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄;

▼M12

**h) w odniesieniu do działalności zaniechanej, obciążanie podatkowe związane z:**

**i) zyskiem lub stratą na zaniechaniu działalności oraz**

**ii) zyskiem lub stratą ze zwykłych działań w ramach działalności zaniechanej za dany okres, razem z kwotami odpowiadającymi każdemu z prezentowanych okresów ubiegłych;**

**i) kwotę skutków podatkowych dywidendy dla udziałowców jednostki, która została zaproponowana lub zadeklarowana przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, ale nie została ujęta w sprawozdaniu finansowym jako zobowiązanie;**

**j) jeśli połączenie jednostek, w którym jednostka jest jednostką przejmującą wywołuje zmianę w kwocie ujętego przed dniem połączenia składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. paragraf 67), kwotę tej zmiany; oraz**

**k) jeśli korzyści z tytułu odroczonego podatku dochodowego nabyte w ramach połączenia jednostek nie są ujmowane na dzień przejęcia, lecz po tym dniu (zob. paragraf 68), opis zdarzenia lub zmiany okoliczności, które spowodowały ujęcie korzyści z tytułu odroczonego podatku.**

▼B

82 Jednostka gospodarcza ujawnia kwotę aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz rodzaj dowodów uzasadniających ich ujęcie, gdy:

a) realizacja aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest uzależniona od nadwyżki przyszłego dochodu do opodatkowania nad dochodem wynikającym z odwrócenia się dotychczasowych dodatnich różnic przejściowych; oraz

b) jednostka gospodarcza poniosła stratę w bieżącym lub poprzedzającym okresie w systemie podatkowym, którego dotyczy składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

82A W okolicznościach przedstawionych w paragrafie 52A jednostka gospodarcza ujawnia charakter potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy akcjonariuszom/udziałowcom. Ponadto jednostka ujawnia kwoty potencjalnych skutków podatkowych, których kwotowe określenie jest wykonalne w praktyce, oraz informuje o istnieniu potencjalnych skutków podatkowych, których kwotowe określenie jest niewykonalne ze względów praktycznych.

83 [Usunięty]

▼B

84 Ujawnienie informacji określonych w paragrafie 81 c) umożliwia użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie, czy związek zachodzący między obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a wynikiem finansowym brutto jest nietypowy, oraz poznanie znaczących czynników, które mogą wpływać na ten związek w przyszłości. Na związek zachodzący między obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a wynikiem finansowym brutto mogą wpływać takie czynniki, jak przychody zwolnione od podatku, wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodu przy ustalaniu dochodu do opodatkowania (straty podatkowej), skutek odpisania strat podatkowych oraz stosowania zagranicznych stawek podatkowych.

85 Wyjaśniając związek zachodzący pomiędzy obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a wynikiem finansowym brutto, jednostka gospodarcza stosuje taką stawkę podatkową, która dostarcza najbardziej wartościowych informacji użytkownikom sprawozdań finansowych. Często najbardziej znaczącą stawką jest stawka państwa, w którym działa dana jednostka gospodarcza, łącząca w sobie stawkę podatkową stosowaną do podatku ogólnokrajowego ze stawką stosowaną do podatku lokalnego, które są w zasadzie naliczane od tego samego dochodu do opodatkowania (straty podatkowej). Niemniej jednak dla jednostki gospodarczej działającej w różnych systemach prawnych większe znaczenie może mieć zsumowanie poszczególnych uzgodnień, sporządzonych z zastosowaniem krajowych stawek stosowanych w poszczególnych systemach ustawodawczych. Poniższy przykład pokazuje, jak wybór stosowanej stawki podatkowej wpływa na prezentację liczbowego uzgodnienia.

**Przykład ilustrujący paragraf 85**

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

*Poniżej podaje się przykład uzgodnienia do krajowej stawki podatkowej.*

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

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

▼B

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

86 Średnia efektywna stawka podatkowa wynika z podzielenia obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) przez wynik finansowy brutto.

87 Często obliczenie kwot nieujętych rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikającego z inwestycji w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych oraz z udziałów we ►M32 wspólnych ustaleniach umownych ◄ (zob. paragraf 39) jest rzeczą niewykonalną ze względów praktycznych. Dlatego niniejszy standard stawia wymóg, aby jednostka gospodarcza ujawniała łączną kwotę różnic przejściowych, ale nie stawia wymogu ujawniania rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeśli jednak jest to wykonalne, to zaleca się ujawnianie kwot nieujętych rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ informacja taka może być użyteczna dla użytkowników sprawozdań.

87A Paragraf 82A wymaga od jednostki gospodarczej ujawnienia charakteru potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy akcjonariuszom/udziałowcom. Jednocześnie jednostka ujawnia istotne cechy funkcjonowania systemu podatku dochodowego oraz czynniki wpływające na kwoty potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy.

87B Niekiedy obliczenie łącznej kwoty potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy akcjonariuszom/udziałowcom jest niewykonalne ze względów praktycznych. Sytuacja taka może zaistnieć na przykład wówczas, gdy jednostka gospodarcza posiada liczne jednostki zależne za granicą. Jednakże nawet w takim przypadku można z łatwością ustalić pewną część łącznej kwoty potencjalnych skutków podatkowych. Na przykład w przypadku grupy kapitałowej podlegającej konsolidacji jednostka dominująca i niektóre z jej jednostek zależnych mogły uiścić podatek dochodowy ustalony według wyższej stawki podatkowej, przewidzianej dla niepodzielnych zysków, zdając sobie jednocześnie sprawę z kwoty, która zostałaby im zwrócona, jeżeli w przyszłości nastąpi wypłata dywidendy ze skonsolidowanych zysków zatrzymanych. W takim przypadku należy ujawnić kwotę podlegającą zwrotowi. Jednostka gospodarcza powinna także – w przypadku gdy taka sytuacja ma miejsce – ujawnić istnienie dodatkowych potencjalnych skutków podatkowych, których kwotowe określenie jest ze względów praktycznych niewykonalne. Jeżeli jednostka dominująca sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe, ujawnia w nim potencjalne skutki podatkowe dotyczące zysków zatrzymanych jednostki dominującej.

87C Jednostka gospodarcza, od której wymaga się ujawnienia informacji określonych w paragrafie 82A, może być także zobowiązana do ujawnienia informacji na temat różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych oraz z udziałami we ►M32 wspólnych ustaleniach umownych. ◄ Jednostka gospodarcza bierze ten fakt pod uwagę, przygotowując informacje, których ujawnienia wymaga paragraf 82A. Jednostka gospodarcza może na przykład być zobowiązana do ujawnienia łącznej kwoty różnic przejściowych związanych z inwestycjami w jednostkach zależnych, na które nie utworzono rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. paragraf 81 f)). Jeżeli obliczenie kwoty nieujętych w sprawozdaniu finansowym rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest niewykonalne ze względów praktycznych (zob. paragraf 87), również określenie kwoty potencjalnych skutków podatkowych, jakie rodzą dla jednostek zależnych wypłaty dywidendy, może okazać się niewykonalne ze względów praktycznych.

▼B

88 Jednostka gospodarcza ujawnia wszelkie związane z podatkiem zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe na podstawie MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. Zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe mogą wynikać, na przykład, z nierozstrzygniętych sporów z władzami podatkowymi. Podobnie, jeśli zmiany stawek podatkowych lub przepisów podatkowych stają się obowiązujące lub są ogłoszone ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄, jednostka gospodarcza ujawnia wszelkie znaczące skutki tych zmian na należności i zobowiązania z tytułu bieżącego podatku oraz na aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. MSR 10 *Zdarzenia następujące* ►M5 *po zakończeniu okresu sprawozdawczego* ◄).

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

89 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1998 r. i później, z zastrzeżeniem paragrafu 91. Jeśli jednostka gospodarcza zastosuje niniejszy standard przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się wcześniej niż dnia 1 stycznia 1998 r., ujawnia fakt zastosowania niniejszego standardu zamiast MSR 12 *Rachunkowość podatków od dochodu* zatwierdzonego w 1979 r.

90 Niniejszy standard zastępuje MSR 12 *Rachunkowość podatków od dochodu* zatwierdzony w 1979 r.

91 Wprowadzenie paragrafów 52A, 52B, 65A, 81 i), 82A, 87A, 87B, 87C i skreślenie paragrafów 3 i 50 stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych ([1]) za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2001 r. i później. Zalecane jest wcześniejsze zastosowanie postanowień powyższych paragrafów. Jeśli ma miejsce wcześniejsze zastosowanie, jednostka ujawnia ten fakt.

▼M5

92 MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię zastosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto zmienił paragrafy 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 i 81, doprowadził do usunięcia paragrafów 61 i dodania paragrafu 61A, 62A i 77A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M12

93 **Paragraf 68 stosuje się prospektywnie od dnia wejścia życie MSSF 3 (zaktualizowanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) w odniesieniu do ujmowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nabytych w ramach połączenia jednostek.**

94 Dlatego jednostki nie korygują rozliczenia ujęcia wcześniejszych połączeń jednostek, jeśli korzyści podatkowe nie spełniają kryteriów odrębnego ujmowania na dzień przejęcia i są ujmowane po dniu przejęcia, chyba że korzyści te są ujmowane w okresie wyceny i wynikają z nowych informacji o faktach i okolicznościach, które istniały na dzień przejęcia. Inne ujęte korzyści podatkowe ujmuje się w rachunku zysków i strat (lub poza rachunkiem zysków i strat, jeśli wymaga tego niniejszy standard).

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

▼M12

95 **MSSF 3 (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) zmienił paragrafy 21 i 67 oraz dodał paragrafy 32 A oraz 81j) i k). Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te będą również miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.**

▼M33

98 Paragraf 52 otrzymał oznaczenie 51A, zmieniono paragraf 10 i przykłady po paragrafie 51A, a paragrafy 51B, 51C i podany po nich przykład oraz paragrafy 51D, 51E i 99 zostały dodane dokumentem *Odroczony podatek dochodowy: Realizacja wartości aktywów,* wydanym w grudniu 2010 r. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2012 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszych okresów, jednostka ujawnia ten fakt.

▼M32

98A Na podstawie MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragrafy 2, 15, 18 e), 24, 38, 39, 43–45, 81 f), 87 i 87C. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 11.

▼M31

98B Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 77 i usunął paragraf 77A. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje tę zmianę.

▼M38

98C Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanego w październiku 2012 r., zmieniono paragrafy 58 i 68C. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. i później. Wcześniejsze stosowanie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany wcześniej, to jednocześnie stosuje również wszystkie zmiany ujęte w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*.

▼M52

98G Na podstawie dokumentu *Ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do niezrealizowanych strat* (Zmiany MSR 12), opublikowanego w styczniu 2016 r., zmieniono paragraf 29 oraz dodano paragrafy 27A, 29A i przykład po paragrafie 26. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2017 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt. Jednostka stosuje te zmiany retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*. Jednakże, przy pierwszym zastosowaniu tej zmiany, zmiana początkowego kapitału własnego w najwcześniejszym okresie porównawczym może zostać ujęta w saldzie początkowym zysków zatrzymanych (lub, w stosownych przypadkach, w innym składniku kapitału) bez podziału zmiany między saldo początkowe zysków zatrzymanych i inne składniki kapitału własnego. Jeżeli jednostka zastosuje to zwolnienie, ujawnia ten fakt.

▼M33

WYCOFANIE SKI-21

99 Zmiany wprowadzone dokumentem *Odroczony podatek dochodowy: Realizacja wartości aktywów,* wydanym w grudniu 2010 r. zastępują interpretację SKI-21 *Podatek dochodowy – realizacja wartości przeszacowywanych aktywów, które nie podlegają amortyzacji*.

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 16

### *Rzeczowe aktywa trwałe*

CEL

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

ZAKRES

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

▼M45

3 Niniejszy standard nie ma zastosowania do:

a) rzeczowych aktywów trwałych zaklasyfikowanych jako aktywa przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*;

b) aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą innych niż rośliny produkcyjne (zob. MSR 41 *Rolnictwo*). Niniejszy standard ma zastosowanie do roślin produkcyjnych, ale nie ma zastosowania do produktów pozyskiwanych z roślin produkcyjnych;

c) ujmowania i wyceny aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych (zob. MSSF 6 *Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych*);

▼B

d) praw do złóż mineralnych oraz złóż mineralnych, takich jak ropa naftowa, gaz ziemny i podobne nieodnawialne zasoby naturalne.

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

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

▼M8

5 Jednostka stosująca do wyceny nieruchomości inwestycyjnych zgodnie z MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne* model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, stosuje oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia model zawarty w niniejszym standardzie.

▼B

DEFINICJE

▼M45

**6 W niniejszym standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:**

***Roślina produkcyjna* to roślina uprawna, która:**

**a) jest wykorzystywana do produkcji lub dostarczenia produktów rolniczych;**

**b) powinna – zgodnie z oczekiwaniami – wydawać owoce w czasie dłuższym niż jeden okres; oraz**

▼M45

**c) najprawdopodobniej nie zostanie sprzedana jako produkt rolniczy, z wyjątkiem jednostkowych przypadków sprzedaży jako odpady.**

**(W paragrafach 5 A–5B MSR 41 doprecyzowano definicję rośliny produkcyjnej.)**

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

▼B

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

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

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

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

▼M33

*Wartość godziwa* jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*.)

▼B

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

*Rzeczowe aktywa trwałe* to środki trwałe:

a) które są utrzymywane w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach dóbr i świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach administracyjnych; oraz

b) którym towarzyszy oczekiwanie, iż będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres.

▼M8

*Wartość możliwa do odzyskania* jest to wyższa z wartości godziwej składnika aktywów pomniejszonej o koszty sprzedaży i jego wartości użytkowej.

▼B

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

*Okres użytkowania* jest:

a) przedziałem czasu, w którym według przewidywań dany składnik aktywów będzie użytkowany przez jednostkę gospodarczą; lub

b) liczbą jednostek produkcji lub podobnych jednostek, które według przewidywań jednostka gospodarcza uzyska z danego składnika aktywów.

UJMOWANIE

7 Cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się jako składnik aktywów wtedy i tylko wtedy, gdy:

a) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów; oraz

b) cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika aktywów przez jednostkę można wycenić w wiarygodny sposób.

▼M36

8 Pozycje takie jak części zamienne, wyposażenie awaryjne oraz wyposażenie związane z serwisem są ujmowane zgodnie z niniejszym MSSF, jeżeli spełniają one definicję rzeczowych aktywów trwałych. W innych przypadkach pozycje te są klasyfikowane jako zapasy.

▼B

9 Niniejszy standard nie reguluje, co stanowi najmniejszą jednostkę podlegającą osobnemu ujęciu, tzn., co stanowi odrębną pozycję rzeczowych aktywów trwałych. A zatem należy ocenić, uwzględniając warunki charakterystyczne dla jednostki, w jaki sposób zastosować kryteria osobnego ujęcia. Może być zasadne agregowanie nieistotnych jednostkowo pozycji, takich jak formy, narzędzia, barwniki, i zastosowanie kryteriów ujęcia dla zagregowanych wartości.

10 Jednostka ocenia, w zgodności z zasadą ujmowania, cenę nabycia lub koszt wytworzenia wszystkich rzeczowych aktywów w momencie ich poniesienia. Cena nabycia lub koszt wytworzenia obejmuje koszty poniesione na zakup lub wytworzenie rzeczowych aktywów trwałych oraz nakłady poniesione w terminie późniejszym w celu zwiększenia przydatności składnika, zamiany części lub jego odnowienia.

**Początkowa cena nabycia lub koszt wytworzenia**

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

**Nakłady ponoszone w terminie późniejszym**

12 Zgodnie z zasadą ujmowania podaną w paragrafie 7 jednostka nie zwiększa wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych o koszty bieżącego utrzymania tych aktywów. Koszty te są ujmowane w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ w momencie poniesienia. Na koszty bieżącego utrzymania składają się koszty robocizny i koszty zużycia materiałów i mogą obejmować koszty niewielkich części zamiennych. Takie koszty są zazwyczaj ponoszone w celu wykonania „remontów i konserwacji" poszczególnych pozycji rzeczowych aktywów trwałych.

▼B

13 Części składowe niektórych pozycji rzeczowych aktywów trwałych mogą wymagać wymiany (zastąpienia) w regularnych odstępach czasu. Na przykład wyłożenie pieca hutniczego może wymagać wymiany (zastąpienia) po przepracowaniu określonej liczby godzin lub wyposażenie samolotu, takie jak fotele lub kuchnia, musi być kilkakrotnie wymieniane w ciągu okresu użytkowania samolotu. Części składowe rzeczowych aktywów trwałych mogą być również nabywane w celu dokonania rzadszych wymian, na przykład wymiana ścianek działowych budynku lub w celu dokonania jednorazowej wymiany (zastąpienia). Zgodnie z kryteriami ujmowania zawartymi w paragrafie 7 jednostka ujmuje w wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych koszty wymiany części tych pozycji w momencie ich poniesienia, jeśli te kryteria są spełnione. Wartość bilansowa zastąpionych części składowych jest odpisywana zgodnie z warunkami usuwania ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ zawartymi w uregulowaniach niniejszego standardu (zob. paragrafy 67–72).

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

POCZĄTKOWA WYCENA

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

**Składniki ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

16 Na cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych składają się:

a) cena zakupu, łącznie z cłami importowymi i niepodlegającymi odliczeniu podatkami od zakupu, pomniejszona o opusty handlowe i rabaty;

b) wszystkie inne pozwalające się bezpośrednio przyporządkować koszty poniesione w celu dostosowania składnika aktywów do miejsca i stanu, w którym może on funkcjonować w sposób zgodny z zamierzeniami kierownictwa;

c) szacunkowe koszty demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszty przeprowadzenia renowacji miejsca, w którym się znajdował, do których jednostka jest zobowiązana w związku z nabyciem pozycji rzeczowych aktywów trwałych lub używaniem składnika rzeczowych aktywów trwałych w danym okresie w celu innym niż wytwarzanie wyrobów.

17 Do takich kosztów bezpośrednich zaliczane są:

a) koszty świadczeń pracowniczych (zgodnie z definicją MSR 19 *Świadczenia pracownicze*), poniesione bezpośrednio w związku z wytworzeniem lub nabyciem pozycji rzeczowych aktywów trwałych;

b) koszt przygotowania miejsca;

c) koszty początkowej dostawy oraz koszty załadunku i rozładunku;

▼B

d) koszty instalacji i montażu;

e) koszty sprawdzenia, czy składnik aktywów działa poprawnie, pomniejszone o przychody netto ze sprzedaży wyrobów wytworzonych w trakcie doprowadzania składnika aktywów do pożądanego miejsca i stanu (na przykład próbna produkcja wytworzona w trakcie testowania); oraz

f) honoraria za profesjonalne usługi.

18 Wobec kosztów demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz kosztów przeprowadzenia renowacji miejsca, w którym on się znajdował, poniesionych w trakcie danego okresu w wyniku zużycia składnika aktywów do produkcji zapasów w tym okresie, ma zastosowanie MSR 2 *Zapasy*. Zobowiązanie do poniesienia tych kosztów, rozliczanych zgodnie z MSR 2 lub MSR 16, jest ujmowane i wyceniane na podstawie wytycznych zawartych w MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*.

19 Przykładem kosztów, które nie stanowią części ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych, są:

a) koszty otwarcia nowego zakładu;

b) nakłady na wprowadzenie nowego produktu lub usługi (wliczając w to nakłady na reklamę i działania promocyjne);

c) nakłady na prowadzenie działalności gospodarczej w nowej lokalizacji lub w transakcjach z nową klasą odbiorców (wliczając w to nakłady na szkolenia pracowników); oraz

d) koszty administracji i inne koszty ogólnozakładowe.

20 Kapitalizowanie kosztów nabycia bądź wytworzenia kończy się w momencie dostosowania składnika aktywów do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Dlatego też koszty poniesione w trakcie używania lub przemieszczania danej pozycji nie są włączane do jej wartości bilansowej. Przykładem takich kosztów, które nie są włączane do wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych, są:

a) koszty poniesione w czasie, w którym składnik aktywów mógłby funkcjonować zgodnie z zamierzeniami kierownictwa, lecz nie jest używany lub nie są w pełni wykorzystane jego możliwości produkcyjne;

b) początkowe straty operacyjne, takie jak straty poniesione w okresie kształtowania się popytu na produkt jednostki; oraz

c) koszty zmiany lokalizacji lub reorganizacji części lub całości działalności operacyjnej jednostki.

21 Jednostka może podejmować pewne działania, które są związane z wytworzeniem lub ulepszeniem pozycji rzeczowych aktywów trwałych, ale nie są konieczne do doprowadzenia tej pozycji do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Te działania mogą zostać zainicjowane przed lub w trakcie wytwarzania lub ulepszania. Na przykład jednostka może generować przychody z wykorzystywania miejsca pod budynek na parking do momentu rozpoczęcia budowy. Ponieważ te działania nie są konieczne do doprowadzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa, przychody i związane z nimi koszty z tych działań są ujmowane w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ i odpowiednio zaklasyfikowane do przychodów i kosztów.

▼B

22 Koszt wytworzenia składnika aktywów wytworzonego przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie ustala się przy użyciu tych samych zasad jak w przypadku składnika aktywów, który został nabyty. Jeżeli jednostka gospodarcza wytwarza podobne aktywa na sprzedaż w toku swojej zwykłej działalności gospodarczej, koszt wytworzenia takiego składnika aktywów jest zazwyczaj równy kosztowi wyprodukowania tychże aktywów na sprzedaż (zob. MSR 2 *Zapasy*). Zatem w celu uzyskania kwoty kosztu wytworzenia eliminuje się kwoty zysków 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 komponenty wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych wytwarzanych przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie.

▼M45

22A Rośliny produkcyjne są ujmowane w ten sam sposób co składniki rzeczowych aktywów trwałych wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie, zanim znajdą się w miejscu i stanie umożliwiającym użytkowanie ich w sposób zamierzony przez kierownictwo. W związku z tym odniesienia do „wytworzenia" w niniejszym standardzie należy rozumieć jako obejmujące działania niezbędne do uprawy roślin produkcyjnych, zanim znajdą się one w miejscu i stanie umożliwiającym użytkowanie ich w sposób zamierzony przez kierownictwo.

▼B

**Ustalenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

▼M1

23 Cena nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych jest ekwiwalentem ceny zapłaconej środkami pieniężnymi na dzień ujęcia. Jeżeli płatność jest odroczona na okres dłuższy od normalnego terminu spłaty kredytu kupieckiego, różnicę pomiędzy ekwiwalentem ceny zapłaconej środkami pieniężnymi a kwotą całkowitej płatności ujmuje się jako koszty odsetek na przestrzeni okresu kredytowania, chyba że kwota ta jest aktywowana zgodnie z MSR 23.

▼B

24 Pozycja lub pozycje rzeczowych aktywów trwałych mogą być nabyte w drodze wymiany na inną pozycję lub pozycje aktywów niepieniężnych, lub na grupę pozycji aktywów pieniężnych i niepieniężnych. Przedstawione poniżej rozważania odnoszą się po prostu do wymiany jednego niepieniężnego składnika aktywów na drugi, lecz również do wszystkich rodzajów wymian powyżej opisanych. Cenę nabycia takiej pozycji rzeczowych aktywów trwałych ustala się w wysokości wartości godziwej, chyba że: a) transakcja wymiany nie ma treści ekonomicznej; lub b) nie można wiarygodnie ustalić wartości godziwej żadnego z wymienianych aktywów. Nabyta w ten sposób pozycja jest wyceniana zgodnie z powyższym, nawet gdy nie można niezwłocznie usunąć ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ pozycji danej w zamian. Jeśli nabyta pozycja nie jest wyceniana według wartości godziwej, jej cena nabycia jest równa wartości bilansowej składnika aktywów danego w zamian.

25 Jednostka ustala, czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, rozważając zakres, w jakim oczekuje się zmian przyszłych przepływów pieniężnych w wyniku transakcji. Transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, jeśli:

a) konfiguracja (ryzyko, czas i kwota) przepływów pieniężnych związanych z otrzymanym składnikiem aktywów różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych związanych z przekazanym w zamian składnikiem aktywów; lub

b) wartość charakterystyczna dla jednostki gospodarczej w części działalności, na którą wpłynęła transakcja, zmienia się w wyniku transakcji wymiany; oraz

c) różnica w a) lub b) jest istotna w porównaniu z wartością godziwą wymienionych aktywów.

▼B

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

▼M33

26 Wartość godziwą składnika aktywów można wiarygodnie ustalić, jeśli a) rozpiętość zakresu rozsądnych wycen w wartości godziwej nie jest znacząca w wypadku tego składnika aktywów lub b) prawdopodobieństwo różnych szacunków w tym zakresie można rozsądnie ustalić i wykorzystać w celu ustalenia wartości godziwej. Jeśli jednostka jest w stanie wiarygodnie ustalić wartość godziwą otrzymanego składnika aktywów albo przekazanego składnika aktywów, ceną nabycia składnika aktywów jest wartość godziwa przekazanego składnika, chyba że wartość godziwa składnika otrzymanego jest bardziej oczywista.

▼B

27 Cenę nabycia składnika aktywów będącego w posiadaniu leasingobiorcy w ramach leasingu finansowego ustala się przy użyciu zasad przedstawionych w MSR 17 *Leasing*.

28 Wartość bilansowa rzeczowych aktywów trwałych może zostać pomniejszona o kwotę odnoszących się do nich dotacji rządowych zgodnie z MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*.

WYCENA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU

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

**Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

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

**Model oparty na wartości przeszacowanej**

31 Po początkowym ujęciu pozycji rzeczowych aktywów trwałych jako składnika aktywów, której wartość godziwą można wiarygodnie ustalić, pozycję taką wykazuje się w wartości przeszacowanej, stanowiącej jej wartość godziwą na dzień przeszacowania, pomniejszonej o kwotę późniejszego umorzenia i późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości narastająco. Przeszacowania przeprowadza się na tyle regularnie, aby wartość bilansowa nie różniła się w sposób istotny od wartości, która zostałaby ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄.

▼M33

_____

▼B

34 Częstotliwość dokonywania przeszacowań zależy od zmian wartości godziwej przeszacowywanych pozycji rzeczowych aktywów trwałych. Jeżeli wartość godziwa przeszacowywanego składnika aktywów różni się w sposób istotny od jego wartości bilansowej, wymagane jest przeprowadzenie kolejnego przeszacowania. Niektóre pozycje rzeczowych aktywów trwałych mogą podlegać znaczącym i nieregularnym zmianom wartości godziwej, co stwarza konieczność corocznego ich przeszacowywania. Tak częste przeszacowania nie są konieczne w przypadku pozycji rzeczowych aktywów trwałych, których wartość godziwa ulega mało znaczącym zmianom. Zamiast przeszacowywania dokonywanego co roku, wystarczające może być przeszacowanie co trzy lub co pięć lat.

▼M43

35 Jeżeli pozycja rzeczowych aktywów trwałych jest przeszacowywana, wartość bilansowa tego składnika aktywów jest korygowana do wartości przeszacowanej. Na dzień przeszacowania składnik aktywów jest traktowany w jeden z poniżej opisanych sposobów:

a) wartość bilansowa brutto jest korygowana w sposób spójny z przeszacowaniem wartości bilansowej składnika aktywów. Przykładowo wartość bilansowa brutto może zostać przeliczona przez odniesienie do obserwowalnych danych rynkowych lub może zostać przeliczona proporcjonalnie do zmiany wartości bilansowej. Umorzenie na dzień przeszacowania jest korygowane w celu wyrównania różnicy między wartością bilansową brutto a wartością bilansową składnika aktywów po uwzględnieniu zakumulowanych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości; lub

b) umorzenie jest odliczane od wartości bilansowej brutto składnika aktywów.

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

▼B

36 Jeżeli pozycja rzeczowych aktywów trwałych jest przeszacowywana, cała grupa rzeczowych aktywów trwałych, do której przynależy dany składnik aktywów, zostaje przeszacowana.

▼M45

37 Grupę rzeczowych aktywów trwałych tworzą aktywa o podobnym rodzaju i zastosowaniu w działalności jednostki gospodarczej. Przykłady odrębnych grup stanowią:

▼B

a) grunty;

b) budynki i budowle;

c) maszyny;

d) statki;

e) samoloty;

f) pojazdy mechaniczne;

▼M45

g) meble i instalacje;

h) wyposażenie biurowe; oraz

i) rośliny produkcyjne.

▼B

38 Pozycje należące do danej grupy rzeczowych aktywów trwałych przeszacowuje się równocześnie w celu uniknięcia selektywnego przeszacowania aktywów, a zatem wykazywania w sprawozdaniu finansowym kwot, które byłyby mieszaniną cen nabycia/kosztów wytworzenia i wartości ustalonych na różne dni. Grupę rzeczowych aktywów trwałych można jednakże przeszacowywać w sposób ciągły pod warunkiem, że przeszacowanie danej grupy rzeczowych aktywów trwałych jest zakończone w obrębie krótkiego okresu czasu oraz że przeszacowania są aktualizowane.

▼B

►M5 39 Jeżeli wartość bilansowa składnika aktywów wzrosła wskutek przeszacowania, zwiększenie ujmuje się w innych całkowitych dochodach i wykazuje w łącznej kwocie w kapitale własnym jako nadwyżkę z przeszacowania. ◄ Nadwyżkę tę jednak ujmuje się w ciężar ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄ do wysokości spadku wartości z tytułu przeszacowania tego samego składnika aktywów, który został uprzednio ujęty w ciężar ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄.

40 Jeżeli wartość bilansowa składnika aktywów zmniejszyła się wskutek przeszacowania, zmniejszenie ujmuje się jako koszt danego okresu. ►M5 Jednakże zmniejszenie wynikające z przeszacowania ujmuje się w innych całkowitych dochodach w zakresie, w jakim zmniejszenie nie przewyższa kwoty figurującej jako nadwyżka z przeszacowania dotyczącej tego samego składnika aktywów. Zmniejszenie wynikające z przeszacowania ujmowane w innych całkowitych dochodach zmniejsza łączną nadwyżkę z przeszacowania ujętą w kapitale własnym. ◄

41 Nadwyżkę z aktualizacji wyceny zaliczoną do kapitału własnego można przenieść bezpośrednio do zysków zatrzymanych w momencie usunięcia odpowiadającego jej składnika aktywów ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄. W takim przypadku wymagane jest przeniesienie całości nadwyżki w momencie wycofania z użycia lub zbycie składnika aktywów. Jednakże część nadwyżki można przenieść w trakcie używania składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą. W takim przypadku kwota przeniesionej nadwyżki stanowi różnicę między amortyzacją opartą na przeszacowanej wartości bilansowej składnika aktywów a amortyzacją opartą na pierwtonej cenie nabycia/koszcie wytworzenia składnika aktywów. Przeniesienia z pozycji „nadwyżka z przeszacowania” na pozycję „zyski zatrzymane” nie dokonuje się poprzez ►M5 sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄.

42 Wpływ przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych na podatek dochodowy, o ile zaistnieje, należy ujmować zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.

**Amortyzacja**

43 Każda część składowa pozycji rzeczowych aktywów trwałych, której cena nabycia lub koszt wytworzenia jest istotny w porównaniu z ceną nabycia lub kosztem wytworzenia całej pozycji, jest amortyzowana osobno.

▼M12

44 Jednostka przypisuje początkowo ujętą wartość pozycji rzeczowych aktywów trwałych do jej istotnych części składowych i amortyzuje osobno każdą taką część. Na przykład zasadne może być osobne amortyzowanie szkieletu samolotu i jego silnika bez względu na to, czy stanowią one własność lub czy są przedmiotem użytkowania w ramach leasingu finansowego. Analogicznie, jeżeli jednostka nabywa pozycję rzeczowych aktywów trwałych objętą leasingiem operacyjnym, w którym występuje jako leasingodawca, odpowiednie może być osobne amortyzowanie kwot odzwierciedlonych w koszcie tej pozycji, które można przypisać korzystnym lub niekorzystnym warunkom leasingu w porównaniu z warunkami rynkowymi.

▼B

45 Istotne części składowe pozycji rzeczowych aktywów trwałych mogą mieć taki sam okres użytkowania i metodę amortyzacji jak inne istotne części tej samej pozycji. Takie części mogą być grupowane w celu ustalenia odpisu amortyzacyjnego.

46 Jeśli jednostka osobno amortyzuje pewne części pozycji rzeczowych aktywów trwałych, amortyzuje osobno pozostałą część tej pozycji. Na pozostałą część składają się jednostkowo nieistotne części. Jeśli jednostka ma wobec nich różne oczekiwania, dla obliczenia amortyzacji zasadne może być wykorzystanie technik szacunkowych w celu wiernego odzwierciedlenia stopnia zużycia i okresu użytkowania tych części.

▼B

47 Jednostka może zdecydować się na osobne amortyzowanie części pozycji, których wartość nie jest istotna w porównaniu z całkowitą ceną nabycia lub kosztem wytworzenia tej pozycji.

48 Odpisy amortyzacyjne za każdy okres ujmuje się jako koszt danego okresu, o ile nie są wliczone w wartość bilansową innego składnika aktywów.

49 Odpisy amortyzacyjne danego okresu zazwyczaj ujmuje się jako koszt w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. Jednakże w pewnych okolicznościach korzyści ekonomiczne pochodzące z danego składnika aktywów są zużywane przez jednostkę gospodarczą do produkcji innych aktywów. W takim przypadku odpisy amortyzacyjne składają się na część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia innego składnika aktywów i są ujęte w jego wartości bilansowej. Na przykład amortyzacja urządzeń produkcyjnych i wyposażenia jest zaliczona do kosztu przetworzenia zapasów (zob. MSR 2). Analogicznie, amortyzacja rzeczowych aktywów trwałych używanych do prac rozwojowych może być zaliczona do kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych, ujmowanego zgodnie z MSR 38 *Wartości niematerialne*.

*Wartość podlegająca amortyzacji i okres amortyzacji*

50 Podlegającą amortyzacji wartość pozycji rzeczowych aktywów trwałych rozkłada się w sposób systematyczny na przestrzeni okresu użytkowania.

51 Wartość końcową oraz okres użytkowania składnika aktywów weryfikuje się co najmniej na koniec każdego roku finansowego i w przypadku, gdy oczekiwania różnią się od wcześniejszych szacunków, zmianę (zmiany) ujmuje się jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

52 Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się tak długo, jak długo wartość końcowa składnika aktywów nie przewyższa jego wartości bilansowej, nawet wtedy, gdy wartość godziwa składnika aktywów przewyższa jego wartość bilansową. Remont i konserwacja składnika aktywów nie zaprzecza potrzebie jego amortyzowania.

53 Podlegającą amortyzacji wartość danego składnika aktywów ustala się po odjęciu wartości końcowej składnika aktywów. W praktyce wartość końcowa składnika aktywów jest często nieznacząca i z tego względu jest nieistotna z punktu widzenia obliczania wartości podlegającej amortyzacji.

54 Wartość końcowa składnika aktywów może wzrosnąć do kwoty równej lub wyższej od jego wartości bilansowej. W takiej sytuacji nie dokonuje się odpisu amortyzacyjnego, chyba że wartość końcowa ulegnie obniżeniu do kwoty niższej od wartości bilansowej składnika aktywów.

55 Jednostka rozpoczyna amortyzację składnika rzeczowych aktywów trwałych wówczas, gdy jest on dostępny do użytkowania, to znaczy w momencie dostosowania składnika aktywów do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Zakończenie amortyzacji następuje wtedy, gdy składnik aktywów zostanie przeznaczony do sprzedaży (lub włączony do grupy aktywów przeznaczonych do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5, lub gdy składnik aktywów został usunięty ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ – w zależności od tego, który moment jest wcześniejszy. Z tego wynika, że zakończenie dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie następuje wtedy, gdy składnik aktywów nie jest już potrzebny, lub gdy został wyłączony z użytkowania, chyba że został już całkowicie zamortyzowany. Jednak zgodnie z zasadą amortyzacji opartą na faktycznym użytkowaniu koszt amortyzacji może być zerowy, gdy składnik aktywów nie jest w danym momencie wykorzystywany w procesie produkcyjnym.

▼M47

56 Korzyści ekonomiczne pochodzące ze składnika aktywów konsumowane są przez jednostkę gospodarczą przede wszystkim w drodze użytkowania składnika aktywów. Jednakże inne czynniki, takie jak technologiczna i operacyjna utrata przydatności i zużycie związane z niewykorzystywaniem 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:

▼B

a) oczekiwane wykorzystanie składnika aktywów. Wykorzystanie ocenia się na podstawie oczekiwanej zdolności produkcyjnej składnika aktywów lub wielkości produkcji;

b) oczekiwane zużycie fizyczne, które zależy od czynników operacyjnych, takich jak ilość zmian, w ciągu których składnik aktywów będzie używany, program remontów i konserwacji oraz zabezpieczenie i konserwacja składnika aktywów w okresie przestojów;

▼M47

c) technologiczną lub rynkową utratę przydatności wynikającą ze zmian lub udoskonaleń produkcji, lub ze zmian popytu na dany produkt lub na daną usługę, do wytworzenia których wykorzystywany jest dany składnik aktywów. Oczekiwane przyszłe obniżki ceny sprzedaży towaru wyprodukowanego przy użyciu danego składnika aktywów mogą wskazywać, że spodziewana jest technologiczna lub rynkowa utrata przydatności składnika aktywów, co z kolei może odzwierciedlać zmniejszenie oczekiwanych korzyści ekonomicznych wbudowanych w składnik aktywów;

▼B

d) prawne lub inne podobne ograniczenia dotyczące wykorzystania składnika aktywów, takie jak wygaśnięcie odnośnych umów leasingowych.

57 Okres użytkowania składnika aktywów definiuje się w kategoriach oczekiwanej przydatności składnika aktywów dla jednostki. Program jednostki dotyczący zarządzania aktywami może polegać na zbyciu aktywów po określonym czasie lub po skonsumowaniu pewnej części korzyści ekonomicznych pochodzących z danego składnika aktywów. Z tego względu przyjęty okres użytkowania składnika aktywów może być krótszy aniżeli jego ekonomicznie uzasadniony okres użytkowania. Oszacowanie okresu użytkowania danego składnika aktywów jest kwestią oceny własnej jednostki opartej na jej doświadczeniu z podobnymi aktywami.

58 Grunty i budynki są odrębnymi aktywami i dla celów księgowych traktowane są rozłącznie, nawet jeśli zostały nabyte razem. Z niektórymi wyjątkami, takimi jak wykopaliska i wysypiska, grunty posiadają nieograniczony okres użytkowania i dlatego nie są amortyzowane. Budynki mają ograniczony okres użytkowania, a zatem są aktywami podlegającymi amortyzacji. Wzrost wartości gruntu, na którym stoi budynek, nie wpływa na ustalenie wartości podlegającej amortyzacji budynku.

59 Jeśli w wartości gruntu są uwzględnione koszty demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszty przeprowadzenia renowacji miejsca, to ta część wartości bilansowej gruntu podlega amortyzacji przez okres, w którym jednostka będzie uzyskiwać korzyści wynikające z ponoszenia tych kosztów. Czasami grunt ma ograniczony okres użytkowania i wtedy jest on amortyzowany w sposób odzwierciedlający uzyskiwanie z niego korzyści.

*Metoda amortyzacji*

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

61 Metoda amortyzacji zastosowana do rzeczowych aktywów trwałych weryfikowana jest co najmniej na koniec każdego roku finansowego, i jeżeli nastąpiła istotna zmiana w oczekiwanym trybie konsumowania przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów, metoda amortyzacji ulega zmianie w zakresie odzwierciedlającym tę zmianę. Zmiana metody amortyzacji zostaje ujęta jako zmiana wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8.

▼B

62 Można stosować różne metody amortyzacji w celu rozłożenia wartości podlegającej amortyzacji danego składnika aktywów na przestrzeni jego okresu użytkowania. Do metod tych zaliczamy metodę liniową, metodę degresywną oraz metodę opartą na liczbie wytworzonych produktów. Metoda liniowa zakłada stosowanie stałych odpisów amortyzacyjnych na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów przy niezmienionej wartości końcowej. Metoda degresywna skutkuje zmniejszaniem odpisów amortyzacyjnych na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów. Zaś metoda oparta na liczbie wytworzonych produktów opiera się na ustaleniu odpisu amortyzacyjnego na podstawie oczekiwanego wykorzystania składnika aktywów lub wielkości produkcji. Wybór konkretnej metody w stosunku do danego składnika aktywów jest uzależniony od oczekiwanego trybu uzyskiwania korzyści ekonomicznych. Metodę taką stosuje się konsekwentnie w kolejnych okresach, chyba że zaistniała zmiana w oczekiwanym trybie uzyskiwania korzyści ekonomicznych z tego składnika aktywów.

▼M47

62A Metoda amortyzacji oparta na przychodzie uzyskiwanym w wyniku działalności, która przewiduje użytkowanie składnika aktywów, nie jest zasadna. Przychód uzyskiwany w wyniku działalności, która przewiduje użytkowanie składnika aktywów, na ogół odzwierciedla czynniki inne niż konsumowanie korzyści ekonomicznych związanych ze składnikiem aktywów. Na przykład przychód zależy od innych czynników produkcyjnych i procesów, działalności w zakresie sprzedaży i zmian w wielkości i cenach sprzedaży. Na składnik cenowy przychodu może wpływać inflacja, która nie ma wcale wpływu na sposób, w jaki dany składnik aktywów jest użytkowany.

▼B

**Utrata wartości**

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

64 [Usunięty]

**Odszkodowania związane z utratą wartości**

65 Odszkodowania uzyskane od stron trzecich z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się w rachunku zysku i strat w momencie, w którym staną się należne.

66 Utrata wartości lub utracenie pozycji rzeczowych aktywów trwałych, odnośne roszczenia o odszkodowania lub wypłaty odszkodowań uzyskane od stron trzecich oraz wynikający stąd zakup lub wytworzenie aktywów zastępujących dotychczasowe aktywa, stanowią odrębne zdarzenia ekonomiczne i należy je traktować zgodnie z poniższymi zasadami:

a) utratę wartości pozycji rzeczowych aktywów trwałych należy ujmować zgodnie z wymogami MSR 36;

b) usunięcie ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ pozycji rzeczowych aktywów trwałych w wyniku zakończenia ich użytkowania lub sprzedaży należy ujmować zgodnie z wymogami niniejszego standardu;

c) odszkodowania uzyskane od stron trzecich z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych są brane pod uwagę przy ustalaniu wyniku finansowego w momencie, gdy staną się należne; oraz

d) cenę nabycia lub koszt wytworzenia aktywów poddanych renowacji, zakupionych lub wytworzonych w celu zastąpienia aktywów lub składnika aktywów, należy ustalać zgodnie z niniejszym standardem.

WYŁĄCZENIE

67 Wartość bilansowa pozycji rzeczowych aktywów trwałych zostaje usunięta ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄:

a) w momencie zbycia; lub

b) wówczas, gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych z jego użytkowania i następującego po nim zbycia.

▼B

68 Zyski i straty wynikające z faktu usunięcia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ w momencie usunięcia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ (chyba że zgodnie z MSR 17 odpowiednie jest inne podejście do transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego). Zysków nie klasyfikuje się jako przychodu.

▼M8

68A Jeżeli jednak jednostka, która w ramach swojej zwykłej działalności, rutynowo sprzedaje składniki rzeczowych aktywów trwałych utrzymywanych przez nią z przeznaczeniem na wynajem stronom trzecim, przenosi takie aktywa w ich wartości bilansowej do zapasów w momencie, w którym zaprzestaje ich wynajmowania i przeznacza je do sprzedaży. Przychody ze sprzedaży takich aktywów ujmuje się jako przychody zgodnie z MSR 18 *Przychody*. MSSF 5 nie ma zastosowania w sytuacji, gdy aktywa przeznaczone do sprzedaży w toku zwykłej działalności gospodarczej są przenoszone do zapasów.

69 Zbycie składnika rzeczowych aktywów trwałych może mieć różne formy (na przykład może to być sprzedaż, leasing finansowy lub darowizna). Dla ustalenia momentu zbycia składnika aktywów jednostka stosuje kryteria określone w MSR 18 *Przychody* w zakresie ujmowania przychodu z tytułu sprzedaży dóbr. MSR 17 stosuje się natomiast przy zbyciu w ramach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego.

▼B

70 Jeśli zgodnie z kryteriami ujmowania zawartymi w paragrafie 7 jednostka wyodrębnia w wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych koszt zastąpienia części składowej tej pozycji, wtedy również wartość bilansowa tego wymienionego komponentu jest usuwana ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ niezależnie od tego, czy była osobno amortyzowana. Jeśli dla jednostki nie jest wykonalne ustalenie wartości bilansowej zastąpionej części, może wykorzystać koszt zastąpienia jako wskazówkę, jaki był koszt zastąpionej części w chwili jej nabycia lub wytworzenia.

71 Zyski i straty wynikające z faktu usunięcia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ są ustalone jako różnica między przychodami netto ze zbycia (jeśli takie były) a wartością bilansową tej pozycji.

72 Przychód należny z tytułu zbycia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się początkowo w jego wartości godziwej. Jeżeli płatność jest odroczona, otrzymany przychód ujmuje się w wartości ekwiwalentu ceny gotówkowej. Różnicę pomiędzy wartością nominalną opłaty a kwotą, jaka zostałaby uiszczona w gotówce, ujmuje się jako przychód z odsetek, zgodnie z MSR 18, odzwierciedlając efektywny dochód z tej należności.

UJAWNIANIE INFORMACJI

73 W sprawozdaniu finansowym dla każdej grupy rzeczowych aktywów trwałych ujawnia się:

a) metody wyceny zastosowane do ustalenia wartości bilansowej brutto;

b) zastosowane metody amortyzacji;

c) okresy użytkowania nieruchomości i zastosowane stawki amortyzacyjne;

d) wartość brutto i umorzenie (oraz odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu; oraz

e) uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartością z końca okresu, pokazujące:

(i) zwiększenia;

▼B

(ii) aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub zawarte w grupie do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia;

(iii) nabycie wskutek połączenia jednostek gospodarczych;

(iv) zwiększenia oraz zmniejszenia wynikające z przeszacowania zgodnie z paragrafami 31, 39 i 40 oraz z odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości, które zostały ►M5 ujęte w innych całkowitych dochodach lub odwrócone bezpośrednio z innymi całkowitymi dochodami ◄ zgodnie z MSR 36;

(v) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ zgodnie z MSR 36;

(vi) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości, które zostały odwrócone w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ zgodnie z MSR 36;

(vii) amortyzację,

(viii) różnice kursowe netto wynikające z faktu przeliczenia sprawozdania finansowego z waluty funkcjonalnej na inną walutę prezentacji łącznie z efektem przekształcenia sprawozdania finansowego jednostki działającej zagranicą na walutę prezentacji jednostki sprawozdawczej; oraz

(ix) inne zmiany.

74 W sprawozdaniu finansowym także ujawnia się:

a) fakt istnienia oraz kwoty ograniczeń dotyczących tytułu prawnego jednostki gospodarczej oraz informacje o zastawieniu rzeczowych aktywów trwałych tytułem zabezpieczenia zobowiązań;

b) kwoty nakładów uwzględnionych w wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych w toku budowy;

c) kwoty zobowiązań umownych zaciągniętych w celu nabycia rzeczowych aktywów trwałych; oraz

d) jeśli nie zostało to osobno ujawnione w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, kwoty otrzymanych odszkodowań uzyskanych od stron trzecich z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujętych w rachunku zysku i strat.

75 Wybór metody amortyzacji oraz oszacowanie okresu użytkowania aktywów jest przedmiotem subiektywnej oceny. Z tego względu ujawnienie przyjętych metod amortyzacji oraz oszacowanych okresów użytkowania lub stawek amortyzacyjnych dostarcza użytkownikom sprawozdania finansowego informacje pozwalające na dokonanie przeglądu polityki obranej przez kierownictwo, jak również daje im możliwość dokonania porównania z innymi jednostkami gospodarczymi. Z tych samych względów niezbędne jest ujawnienie:

a) amortyzacji naliczonej w danym okresie w podziale na amortyzację uwzględnioną w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ i stanowiącą część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia innych aktywów; oraz

b) umorzenia na koniec tego okresu.

76 Jednostka gospodarcza ujawnia zgodnie z MSR 8 informacje na temat rodzaju oraz skutków zmian wartości szacunkowych, które wywierają istotny wpływ w bieżącym okresie lub, jak się oczekuje, będą wywierały istotny wpływ w kolejnych okresach. W przypadku rzeczowych aktywów trwałych konieczność ujawniania informacji może wynikać ze zmian szacunków odnoszących się do:

a) wartości końcowych;

b) szacowanych kosztów demontażu, przemieszczenia oraz renowacji pozycji rzeczowych aktywów trwałych;

c) okresów użytkowania; oraz

d) metody amortyzacji.

▼M33

77 **Jeżeli pozycje rzeczowych aktywów trwałych są wykazywane w wartościach przeszacowanych, oprócz ujawnienia informacji wymaganych w MSSF 13 należy poinformować o:**

▼B

a) dacie, na którą dokonano przeszacowania;

b) tym, czy został powołany niezależny rzeczoznawca;

▼M33

c) [usunięty]

d) [usunięty]

▼B

e) wartości bilansowej każdej przeszacowanej grupy rzeczowych aktywów trwałych, która figurowałaby w sprawozdaniu finansowym, gdyby aktywa te były wykazywane w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia; oraz

f) nadwyżce z aktualizacji wyceny, podając zmiany zachodzące w okresie oraz ograniczenia dotyczące podziału nadwyżki pomiędzy udziałowców.

78 Oprócz informacji wymaganych w paragrafach 73 e) (iv)–(vi) jednostka gospodarcza ujawnia informacje na temat utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z MSR 36.

79 Użytkownicy sprawozdania finansowego za przydatne w kontekście własnych potrzeb mogą uznać także następujące informacje:

a) wartość bilansową czasowo nieużywanych rzeczowych aktywów trwałych;

b) wartość bilansową brutto wszystkich, w pełni zamortyzowanych, rzeczowych aktywów trwałych będących nadal w używaniu;

c) wartość bilansową rzeczowych aktywów trwałych wycofanych z używania i niezaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5; oraz

d) w przypadku stosowania modelu wyceny według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia – wartość godziwą rzeczowych aktywów trwałych, o ile różni się ona w sposób istotny od wartości bilansowej.

W związku z powyższym zaleca się ujawnianie informacji dotyczących powyższych kwot.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

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

▼M43

80A Paragraf 35 zmieniono na podstawie dokumentu *Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle*. Jednostka stosuje tę zmianę do wszystkich przeszacowań ujmowanych w okresach rocznych rozpoczynających się w dniu pierwszego zastosowania tej zmiany i później, jak również w bezpośrednio poprzedzającym okresie rocznym. Jednostka może również przedstawić skorygowane informacje porównawcze w odniesieniu do dowolnych przedstawionych wcześniejszych okresów, ale nie ma takiego obowiązku. Jeżeli jednostka przedstawia nieskorygowane informacje porównawcze w odniesieniu do wcześniejszych okresów, wyraźnie wskazuje informacje, które nie zostały skorygowane, stwierdza, że zostały one przedstawione według innej zasady oraz objaśnia tę zasadę.

▼B

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

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

▼B

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

▼M5

81B MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wprowadził zmiany do paragrafów 39 i 40 oraz 73 e) iv). Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M12

81C MSSF 3 *Połączenia jednostek* (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) zmienił paragraf 44. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiana ta będzie również miała zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M8

81D Paragrafy 6 i 69 zostały zmienione a paragraf 68A został dodany na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia i stosuje jednocześnie odnośne zmiany MSR 7 *Sprawozdanie z przepływów pieniężnych*.

81E Paragraf 5. został zmieniony na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje tę zmianę prospektywnie w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone, jeżeli jednostka zastosuje jednocześnie zmiany wprowadzone do paragrafów 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 i 85B MSR 40. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M33

81F Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono definicję wartości godziwej w paragrafie 6, zmieniono paragrafy 26, 35 i 77 oraz skreślono paragrafy 32 i 33. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼M36

81G Na podstawie dokumentu *Annual Improvements 2009–2011 Cycle*, opublikowanego w maju 2012 r., zmieniono paragraf 8. Jednostka stosuje tę zmianę retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼M43

81H Na podstawie dokumentu *Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle*, opublikowanego w grudniu 2013 r., zmieniono paragraf 35 oraz dodano paragraf 80A. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2014 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼**M47**

81I Na podstawie dokumentu *Wyjaśnienie dopuszczalnych metod amortyzacji* (zmiany MSR 16 i MSR 38), opublikowanego w maju 2014 r., zmieniono paragraf 56 i dodano paragraf 62 A. Jednostka stosuje te zmiany prospektywnie w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼**M45**

81K Na podstawie dokumentu *Rolnictwo. Rośliny produkcyjne* (Zmiany MSR 16 i MSR 41), opublikowanego w czerwcu 2014 r., zmieniono paragrafy 3, 6 i 37 oraz dodano paragrafy 22 A i 81L–81M. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia. Jednostka stosuje te zmiany retrospektywnie zgodnie z MSR 8, z wyjątkiem przypadku określonego w paragrafie 81M.

81L W okresie sprawozdawczym, w którym jednostka po raz pierwszy stosuje dokument *Rolnictwo. Rośliny produkcyjne* (Zmiany MSR 16 i MSR 41), nie ma obowiązku ujawnienia informacji ilościowych wymaganych na podstawie paragrafu 28 pkt f) MSR 8 dla bieżącego okresu. Jednostka ma jednak obowiązek przedstawić informacje ilościowe wymagane na podstawie paragrafu 28 pkt f) MSR 8 dla każdego wcześniej prezentowanego okresu.

81M Jednostka może zdecydować się na to, aby na początku najwcześniejszego okresu, w którym stosuje po raz pierwszy dokument *Rolnictwo. Rośliny produkcyjne* (Zmiany MSR 16 i MSR 41), wyceniać składnik roślin produkcyjnych w wartości godziwej i stosować tę wartość godziwą jako zakładany koszt ustalony na ten dzień. Wszelkie różnice między poprzednią wartością bilansową a wartością godziwą ujmuje się w saldzie początkowym zysków zatrzymanych na początku najwcześniejszego okresu objętego sprawozdaniem.

▼**B**

WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

82 Niniejszy standard zastępuje MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* (zaktualizowany w 1998 r.).

83 Niniejszy standard zastępuje następujące interpretacje:

a) SKI-6 *Koszty modyfikacji dotychczasowego oprogramowania komputerowego*;

b) SKI-14 *Rzeczowe aktywa trwałe – odszkodowania dotyczące utraty wartości poszczególnych składników aktywów lub ich utracenia przez jednostkę*; oraz

c) SKI-23 *Rzeczowe aktywa trwałe koszty generalnych przeglądów i remontów*.

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 17

### *Leasing*

CEL

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

ZAKRES

2 Niniejszy standard stosuje się do rozliczania wszystkich rodzajów leasingu, z wyjątkiem:

a) umów leasingowych dotyczących poszukiwania lub wykorzystywania minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego oraz podobnych nieodnawialnych zasobów; oraz

b) umów licencyjnych dotyczących takich pozycji, jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki teatralne, rękopisy, patenty i prawa autorskie.

▼M45

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

▼B

a) nieruchomości będących w posiadaniu leasingobiorców jako nieruchomości inwestycyjne (zob. MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*);

b) nieruchomości inwestycyjnych oddawanych przez leasingodawców na podstawie umów leasingu operacyjnego (zob. MSR 40);

▼M45

**c) aktywów biologicznych objętych zakresem MSR 41 *Rolnictwo* będących w posiadaniu leasingobiorcy na podstawie leasingu finansowego; lub**

**d) aktywów biologicznych objętych zakresem MSR 41 dostarczanych przez leasingodawcę na podstawie umowy leasingu operacyjnego.**

▼B

3 Postanowienia niniejszego standardu mają zastosowanie do umów, które powodują przeniesienie prawa do użytkowania aktywów, nawet jeśli na leasingodawcy nadal ciąży obowiązek wykonywania znaczących usług związanych z obsługą lub konserwacją takich aktywów. Niniejszy standard nie ma zastosowania do umów, które są umowami o świadczenie usług i nie powodują przeniesienia prawa do użytkowania aktywów z jednej strony umowy na drugą.

DEFINICJE

4 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

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

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

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

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

a) zaistnienia bardzo mało prawdopodobnego zdarzenia warunkowego;

b) za zgodą leasingodawcy;

▼B

c) zawarcia przez leasingobiorcę z tym samym leasingodawcą nowej umowy leasingowej na taki sam lub równoważny składnik aktywów; lub

d) dokonania przez leasingobiorcę takiej dodatkowej wpłaty w chwili rozpoczęcia leasingu, która powoduje, że kontynuacja leasingu jest wystarczająco pewna.

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

a) leasing jest klasyfikowany albo jako leasing operacyjny, albo jako leasing finansowy; oraz

b) w przypadku leasingu finansowego następuje określenie kwot, które zostaną wykazane w momencie rozpoczęcia leasingu.

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

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

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

a) w przypadku leasingobiorcy – wszelkie kwoty gwarantowane przez leasingobiorcę lub podmiot powiązany z leasingobiorcą; lub

b) w przypadku leasingodawcy – ewentualna wartość końcowa zagwarantowana leasingodawcy przez:

   (i) leasingobiorcę;

   (ii) podmiot powiązany z leasingobiorcą; lub

   (iii) niezależną stronę trzecią zdolną finansowo do realizacji gwarancji.

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

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

*Ekonomiczny okres użytkowania* jest to:

a) okres, w trakcie którego, według przewidywań, dany składnik aktywów może być gospodarczo wykorzystany przez jednego lub więcej użytkowników; lub

b) liczba jednostek produktu lub podobnych jednostek, które według przewidywań uzyska z danego składnika aktywów jeden lub więcej użytkowników.

▼B

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

*Gwarantowana wartość końcowa* jest to:

a) w przypadku leasingobiorcy – ta część wartości końcowej, która jest zagwarantowana przez leasingobiorcę lub przez podmiot powiązany z leasingobiorcą (kwota gwarantowana to maksymalna kwota, jaka mogłaby w jakichkolwiek okolicznościach podlegać zapłacie); oraz

b) w przypadku leasingodawcy – ta część wartości końcowej, która jest zagwarantowana przez leasingobiorcę lub przez stronę trzecią, niepowiązaną z leasingodawcą, która jest zdolna finansowo do realizacji obowiązków wynikających z gwarancji.

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

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

*Inwestycja leasingowa brutto* jest sumą:

a) minimalnych, należnych leasingodawcy opłat leasingowych wynikających z umowy leasingu finansowego; oraz

b) ewentualnej niegwarantowanej wartości końcowej przypisanej leasingodawcy.

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

*Niezrealizowane przychody finansowe* stanowią różnicę pomiędzy:

a) inwestycją leasingową brutto a

b) inwestycją leasingową netto.

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

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

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

5 Umowa leasingu lub zobowiązanie do zawarcia takiej umowy może obejmować warunek dokonania korekty opłat leasingowych z tytułu zmian kosztu wytworzenia lub nabycia przedmiotu leasingu lub z tytułu zmian wyceny takich kosztów czy pozycji, jak ogólny poziom cen czy zmiana kosztów finansowania leasingu przez leasingodawcę, w okresie pomiędzy rozpoczęciem leasingu a rozpoczęciem okresu leasingu. W takim wypadku dla celów niniejszego standardu przyjmuje się, że skutki wszelkich zmian tego typu mają miejsce przy rozpoczęciu leasingu.

▼B

6 Definicja leasingu obejmuje także umowy dzierżawy składnika aktywów, które zawierają postanowienia dające dzierżawcy prawo do nabycia tytułu prawnego do tego składnika aktywów pod warunkiem spełnienia uzgodnionych warunków. Umowy te są czasami nazywane umowami dzierżawy z opcją zakupu (*hire purchase contracts*).

▼M33

6A W MSR 17 termin „wartość godziwa" jest stosowany w sposób, który różni się w niektórych aspektach od definicji wartości godziwej w MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*. Zatem stosując MSR 17 jednostka ustala wartość godziwą zgodnie z MSR 17, nie zaś z MSSF 13.

▼B

KLASYFIKACJA LEASINGU

7 W klasyfikacji leasingu zastosowanej w niniejszym standardzie za podstawowe kryterium przyjęto zakres, w jakim ryzyko i pożytki z tytułu posiadania przedmiotu leasingu przypadają w udziale leasingodawcy, a w jakim leasingobiorcy. Na ryzyko składa się możliwość poniesienia strat z powodu niewykorzystania zdolności produkcyjnych, utraty przydatności technicznej lub zmian poziomu osiąganego zwrotu, spowodowanych zmianami warunków ekonomicznych. Pożytkami może być oczekiwanie zyskownego funkcjonowania składnika aktywów przez ekonomiczny okres użytkowania oraz oczekiwanie na zysk wynikający ze wzrostu jego wartości lub realizacji wartości końcowej.

8 Umowa leasingowa zaliczana jest do leasingu finansowego, jeżeli następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania przedmiotu leasingu. Umowa leasingowa zaliczana jest do leasingu operacyjnego, jeżeli nie następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania przedmiotu leasingu.

9 Ponieważ transakcja pomiędzy leasingodawcą a leasingobiorcą opiera się na umowie leasingowej, wspólnej dla obydwu stron, zasadne jest używanie jednoznacznych definicji. Zastosowanie tych samych definicji w różnych okolicznościach, w jakich działają leasingodawca i leasingobiorca, może czasami sprawić, że ta sama umowa leasingowa zostanie inaczej sklasyfikowana przez leasingodawcę, a inaczej przez leasingobiorcę. Na przykład może tak być w sytuacji, gdy leasingodawca odnosi korzyści z gwarancji wartości końcowej dostarczonej przez stronę niezwiązaną z leasingobiorcą.

10 To, czy dana umowa leasingowa jest leasingiem finansowym, czy też leasingiem operacyjnym, zależy od treści ekonomicznej transakcji, a nie od formy umowy ([1]). Poniżej podane są przykłady sytuacji, które osobno lub łącznie powodują, że umowa leasingu zostanie zazwyczaj zaliczona do leasingu finansowego:

a) na mocy umowy leasingowej następuje przeniesienie na leasingobiorcę własności danego składnika przed końcem okresu leasingu;

b) leasingobiorca ma możliwość zakupienia składnika aktywów za cenę, która – według przewidywań – będzie na tyle niższa od wartości godziwej ustalonej na dzień, gdy prawo zakupienia składnika będzie mogło zostać zrealizowane, iż w chwili rozpoczęcia leasingu istnieje wystarczająca pewność, że leasingobiorca skorzysta z tego prawa;

c) okres leasingu stanowi większą część ekonomicznego okresu użytkowania składnika aktywów, nawet jeżeli tytuł prawny nie ulega przeniesieniu;

d) wartość bieżąca minimalnych opłat leasingowych na dzień rozpoczęcia leasingu wynosi zasadniczo prawie tyle, ile wynosi łączna wartość godziwa przedmiotu leasingu; oraz

([1]) Zob. także SKI-27 *Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu*.

▼B

e) aktywa będące przedmiotem leasingu mają na tyle specjalistyczny charakter, że tylko leasingobiorca może z nich korzystać bez dokonywania większych modyfikacji.

11 Poniżej podano sytuacje, z których każda z osobna lub w połączeniu mogą również powodować, że dana umowa leasingowa zostanie zaliczona do leasingu finansowego:

a) jeżeli leasingobiorca może wypowiedzieć umowę leasingową, straty leasingodawcy z tytułu tego wypowiedzenia ponosi leasingobiorca;

b) zyski lub straty z tytułu fluktuacji wartości godziwej przypisanej do wartości końcowej przypadają leasingobiorcy (na przykład w formie obniżki opłaty leasingowej równej większości przychodów ze sprzedaży na koniec leasingu); oraz

c) leasingobiorca ma możliwość kontynuowania leasingu przez dodatkowy okres za opłatą, która jest znacznie niższa od opłat obowiązujących na rynku.

12 Przykładowe sytuacje podane w paragrafach 10 i 11 nie zawsze pozwalają na dokonanie ostatecznego rozstrzygnięcia. Jeżeli inne powody wskazują na to, że umowa leasingu nie przenosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania przedmiotu leasingu, leasing należy sklasyfikować jako leasing operacyjny. Na przykład może wystąpić sytuacja, kiedy tytuł własności do przedmiotu leasingu przechodzi przed końcem okresu leasingu w zamian za zmienną opłatę, której wysokość jest równa ówczesnej wartości godziwej przedmiotu leasingu lub gdy występują warunkowe opłaty leasingowe, w wyniku których leasingobiorca nie ponosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków.

13 Klasyfikacji leasingu dokonuje się na dzień rozpoczęcia leasingu. Jeżeli w jakimkolwiek momencie leasingobiorca i leasingodawca postanawiają zmienić warunki umowy leasingowej, z wyjątkiem jej odnowienia, w sposób, który prowadziłby do zmiany jej klasyfikacji zgodnie z kryteriami określonymi w paragrafach 7–12, jak gdyby tak zmienione warunki obowiązywały od dnia rozpoczęcia leasingu, to zmienioną umowę uznaje się za nową umowę przez okres jej obowiązywania. Jednakże zmiany oszacowań (na przykład zmiany szacowanego ekonomicznego okresu użytkowania bądź wartości końcowej przedmiotu leasingu) lub zmiany okoliczności (np. niedopełnienie warunków umowy leasingowej przez leasingobiorcę) nie upoważniają do zmiany klasyfikacji umowy leasingowej dla celów rachunkowych.

▼M22

_____

15A Jeżeli umową leasingu objęty jest zarówno grunt, jak i budynki, jednostka odrębnie klasyfikuje każdy z tych elementów jako leasing finansowy lub operacyjny zgodnie z paragrafami 7-13. Ustalając, czy grunt należy zaklasyfikować do leasingu operacyjnego lub finansowego, ważnym czynnikiem, który należy uwzględnić jest fakt, iż grunt ma zwykle nieograniczony ekonomiczny okres użytkowania.

▼B

16 Jeżeli zachodzi konieczność klasyfikacji i księgowego ujęcia leasingu gruntów i budynków, minimalne opłaty z tytułu leasingu (w tym wszelkie zaliczki) są rozliczane odpowiednio na element dotyczący gruntów i element dotyczący budynków proporcjonalnie do względnych wartości godziwych opłat za udostępnienie elementu gruntu oraz budynku z chwilą rozpoczęcia leasingu. Jeżeli nie jest możliwe rzetelne przypisanie opłat leasingowych do tych dwóch elementów, cały leasing traktuje się jak leasing finansowy, chyba że nie ulega wątpliwości, że oba elementy stanowią leasing operacyjny – w takim wypadku cały leasing jest traktowany jak leasing operacyjny.

▼B

17 W przypadku leasingu gruntów i budynków, gdzie kwota, którą początkowo ujęto by jako element dotyczący gruntów, stosownie do paragrafu 20, nie jest istotna, grunty i budynki można traktować jako jedno dla celów klasyfikacji leasingu i zaliczać je do leasingu finansowego lub operacyjnego stosownie do paragrafów 7–13. W takim wypadku ekonomiczny okres użytkowania budynków stanowi ekonomiczny okres użytkowania całego przedmiotu leasingu.

18 Oddzielna wycena gruntów i budynków nie jest wymagana w sytuacji, gdy udział leasingobiorcy zarówno w gruntach, jak i budynkach zakwalifikowano do nieruchomości inwestycyjnych stosownie do MSR 40 i przyjęto model wyceny według wartości godziwej. Szczegółowe wyliczenia są tu niezbędne jedynie w wypadku niepewnej klasyfikacji jednego lub obu elementów.

19 Stosownie do MSR 40, leasingobiorca może zaliczyć udziały w nieruchomości, które posiada w postaci leasingu operacyjnego, do nieruchomości inwestycyjnych. W takim przypadku udział w nieruchomości ujmuje się tak jak gdyby stanowił on leasing finansowy oraz, dodatkowo, do tego składnika aktywów stosuje się model wyceny według wartości godziwej. Leasingobiorca powinien wykazywać leasing jako leasing finansowy, nawet w sytuacji, gdy przyszłe zdarzenie zmienia charakter udziału leasingobiorcy w nieruchomości, tak że nie jest już ona traktowana jak nieruchomość inwestycyjna. Będzie to miało miejsce w sytuacji, gdy na przykład leasingobiorca:

a) zajmuje nieruchomość, która zostaje następnie zaklasyfikowana jako nieruchomość zajmowana przez właściciela po domniemanym koszcie równym jej wartości godziwej na dzień zmiany sposobu użytkowania; lub

b) zawiera umowę subleasingu, na mocy którego następuje przekazanie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania udziałów w nieruchomości niezależnej stronie trzeciej. Tego typu subleasing leasingobiorca wykazuje jako leasing finansowy zawarty ze stroną trzecią, pomimo że strona trzecia może go wykazać jako leasing operacyjny.

## LEASING W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH LEASINGOBIORCÓW

### Leasing finansowy

*Ujecie początkowe*

20 Na dzień rozpoczęcia okresu leasingu leasingobiorcy ujmują leasing finansowy w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ jako aktywa i zobowiązania w kwotach równych wartości godziwej przedmiotu leasingu ustalonej na dzień rozpoczęcia leasingu lub w kwotach równych wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych ustalonej na dzień rozpoczęcia leasingu, jeżeli jest ona niższa od wartości godziwej. Przy obliczaniu wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych stopą dyskontową jest stopa procentowa leasingu, jeżeli możliwe jest jej ustalenie. W przeciwnym razie stosuje się krańcową stopę procentową leasingobiorcy. Wszelkie początkowe koszty bezpośrednie leasingobiorcy zwiększają kwotę wykazywaną jako składnik aktywów.

21 Transakcje i inne zdarzenia wykazywane są i prezentowane zgodnie z ich treścią ekonomiczną i rzeczywistością finansową, a nie wyłącznie formą prawną. Mimo że forma prawna umowy leasingowej wskazuje na to, że leasingobiorca nie może uzyskiwać tytułu prawnego do przedmiotu leasingu, to w przypadku leasingu finansowego treść ekonomiczna i rzeczywistość finansowa są takie, że leasingobiorca nabywa prawo do korzyści ekonomicznych z tytułu użytkowania przedmiotu leasingu przez większą część ekonomicznego okresu użytkowania w zamian za obowiązek zapłacenia za to prawo kwoty zbliżonej, na dzień rozpoczęcia leasingu, do wartości godziwej składnika aktywów i odnośnych kosztów finansowych.

▼B

22 Jeżeli takie transakcje leasingowe nie są uwzględniane w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ leasingobiorcy, to zasoby ekonomiczne oraz poziom ciążących na jednostce gospodarczej zobowiązań są zaniżone, co zniekształca wskaźniki finansowe. W związku z tym leasing finansowy powinien być ujmowany w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ leasingobiorcy zarówno jako składnik aktywów, jak i zobowiązanie do zapłaty przyszłych opłat leasingowych. W dniu rozpoczęcia okresu leasingu składnik aktywów i zobowiązanie do zapłaty przyszłych opłat leasingowych są ujmowane w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ w tych samych kwotach, z wyjątkiem wszelkich początkowych kosztów bezpośrednich leasingobiorcy, które zwiększają kwotę wykazywaną jako składnik aktywów.

23 Nie jest właściwe prezentowanie w sprawozdaniu finansowym zobowiązań dotyczących przedmiotu leasingu jako zmniejszenia wartości przedmiotu leasingu. Jeżeli dla celów prezentacji bilansowej zobowiązań stosuje się rozróżnienie na zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe, takie samo rozróżnienie stosuje się do zobowiązań leasingowych.

24 W związku z konkretnymi czynnościami związanymi z leasingiem, takimi jak negocjacje i działania służące doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej, często ponoszone są początkowe koszty bezpośrednie. Koszty, które można bezpośrednio przypisać czynnościom wykonywanym przez leasingobiorcę w celu zawarcia umowy leasingu finansowego, powiększają wartość leasingowanego składnika aktywów.

*Późniejsza wycena*

25 Minimalne opłaty leasingowe rozdziela się pomiędzy koszty finansowe i zmniejszenie niespłaconego salda zobowiązania. Koszty finansowe rozlicza się w taki sposób na poszczególne okresy objęte okresem leasingu, aby uzyskać stałą okresową stopę procentową w stosunku do niespłaconego salda zobowiązania. Warunkowe opłaty leasingowe księguje się jako koszty w okresach, w których je poniesiono.

26 W praktyce przy rozliczaniu kosztów finansowych na poszczególne okresy objęte okresem leasingu leasingobiorca może stosować pewne przybliżenia w celu uproszczenia obliczeń.

27 Leasing finansowy powoduje naliczanie amortyzacji aktywów podlegających amortyzacji, a także kosztów finansowych w każdym z okresów obrotowych. Zasady amortyzacji aktywów podlegających amortyzacji będących przedmiotem leasingu powinny być spójne z zasadami stosowanymi przy amortyzacji własnych aktywów jednostki podlegających amortyzacji, zaś wykazywaną amortyzację oblicza się zgodnie z postanowieniami MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* i MSR 38 *Wartości niematerialne*. Przy braku wystarczającej pewności, że leasingobiorca uzyska tytuł własności przed końcem okresu leasingu, dany składnik aktywów umarza się przez krótszy z dwóch okresów: okres leasingu lub okres użytkowania.

28 W okresie przewidywanego używania wartość przedmiotu leasingu podlegająca amortyzacji jest w sposób systematyczny odpisywana w poszczególnych okresach obrotowych, zgodnie z zasadami amortyzacji przyjętymi przez leasingobiorcę w odniesieniu do własnych aktywów podlegających amortyzacji. Jeżeli istnieje przy tym wystarczająca pewność, że leasingobiorca uzyska tytuł własności przed końcem okresu leasingu, to okres przewidywanego używania składnika aktywów jest równy okresowi jego użytkowania. W przeciwnym razie należy go amortyzować przez krótszy z dwóch okresów: okres leasingu lub okres użytkowania.

▼B

29 Suma kosztów amortyzacji składnika aktywów i kosztów finansowych w poszczególnych okresach rzadko równa jest sumie opłat leasingowych płatnych w danym okresie. W związku z tym niewłaściwe jest ujmowanie w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ po prostu należnych opłat leasingowych. Analogicznie, jest mało prawdopodobne, aby po rozpoczęciu okresu leasingu składnik aktywów i dotyczące go zobowiązanie były równe co do wartości.

30 Aby określić, czy nastąpiła utrata wartości przedmiotu leasingu, jednostka stosuje MSR 36 *Utrata wartości aktywów*.

31 Oprócz spełnienia wymogów MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* leasingobiorcy ujawniają następujące informacje dotyczące leasingu finansowego:

a) wartość bilansową netto na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ dla każdej grupy aktywów;

b) uzgodnienie różnicy pomiędzy łączną kwotą przyszłych minimalnych opłat leasingowych na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ a ich wartością bieżącą. Ponadto jednostka ujawnia łączną kwotę przyszłych minimalnych opłat leasingowych na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ 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 jako koszt danego okresu obrotowego;

d) ustaloną na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ sumę przyszłych minimalnych opłat wynikających z umów subleasingu, których uzyskanie przewiduje się z tytułu nieodwoływalnych umów subleasingowych;

e) ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingobiorcę, powinien zawierać następujące dane (lecz nie musi się do nich ograniczać):

(i) podstawę ustalania kwoty warunkowych zobowiązań z tytułu opłat leasingowych;

(ii) istnienie i warunki przedłużenia umowy lub wykorzystania możliwości zakupu oraz postanowień dotyczących podwyższenia ceny; oraz

(iii) ograniczenia wynikające z postanowień umowy leasingowej, np. dotyczące dywidend, dodatkowego zadłużenia czy dodatkowych umów leasingowych.

32 Ponadto do kwot dotyczących aktywów będących przedmiotem leasingu finansowego mają zastosowanie wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w MSR 16, MSR 36, MSR 38, MSR 40 i MSR 41.

**Leasing operacyjny**

33 Opłaty leasingowe z tytułu leasingu operacyjnego ujmuje się jako koszty metodą liniową przez okres leasingu, chyba że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie korzyści czerpanych przez użytkownika ([1]).

34 W przypadku leasingu operacyjnego opłaty leasingowe (z wyłączeniem kosztów takich usług, jak ubezpieczenie czy konserwacja) ujmowane są jako koszty metodą liniową, chyba że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie korzyści czerpanych przez użytkownika, nawet wówczas, gdy opłaty leasingowe dokonywane są w sposób nieodpowiadający tej metodzie.

([1]) Zob. także SKI-15 *Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne*.

▼B

35 Oprócz spełniania wymogów określonych w MSSF 7, leasingobiorcy ujawniają 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 ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ sumę przyszłych minimalnych opłat wynikających z umów subleasingu, których uzyskanie przewiduje się z tytułu nieodwoływalnych umów subleasingowych;

c) opłaty leasingowe i subleasingowe ujęte jako koszt danego okresu, z podziałem na minimalne opłaty leasingowe, warunkowe opłaty leasingowe i opłaty subleasingowe;

d) ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingobiorcę; opis powinien zawierać następujące dane (lecz nie musi się do nich ograniczać):

(i) podstawę ustalania kwoty warunkowych zobowiązań z tytułu opłat leasingowych;

(ii) istnienie i warunki przedłużenia umowy lub wykorzystania możliwości zakupu oraz postanowień dotyczących podwyższenia ceny; oraz

(iii) ograniczenia wynikające z postanowień umowy leasingowej, np. dotyczące dywidend, dodatkowego zadłużenia czy dodatkowych umów leasingowych.

## LEASING W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH LEASINGODAWCÓW

### Leasing finansowy

*Ujecie początkowe*

36 Leasingodawcy ujmują aktywa oddane w leasing finansowy w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ i prezentują je jako należności w kwocie równej inwestycji leasingowej netto.

37 W ramach leasingu finansowego następuje przekazanie przez leasingodawcę zasadniczo całego ryzyka i pożytków związanych z tytułem prawnym, w związku z czym należne opłaty leasingowe leasingodawca traktuje jako spłaty należności głównej i przychody finansowe, które są dla leasingodawcy zwrotem zainwestowanych środków i wynagrodzeniem za usługi.

38 Często leasingodawcy ponoszą początkowe koszty bezpośrednie związane z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej, takie jak prowizje, opłaty za obsługę prawną czy koszty wewnętrzne. Koszty te nie obejmują kosztów ogólnozakładowych, takich jak koszty sprzedaży i marketingu. W przypadku leasingu finansowego, z wyjątkiem przypadków, w których leasingodawcy są producentami lub pośrednikami, początkowe koszty bezpośrednie są uwzględnione we wstępnej wycenie należności z tytułu leasingu finansowego i pomniejszają kwotę przychodów ujmowanych w okresie leasingu. Stopa procentowa leasingu została zdefiniowana w taki sposób, że początkowe koszty bezpośrednie są automatycznie uwzględniane w należnościach z tytułu leasingu finansowego i nie ma potrzeby ich uwzględniać dodatkowo. Koszty poniesione przez leasingodawców będących producentami lub pośrednikami związane z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej nie są objęte definicją początkowych kosztów bezpośrednich, w wyniku czego nie są uwzględniane w wyliczeniu inwestycji leasingowej netto i są ujmowane jako koszt z chwilą ujęcia zysku ze sprzedaży, co w przypadku leasingu finansowego następuje zazwyczaj z dniem rozpoczęcia okresu leasingu.

▼B

*Późniejsza wycena*

39 Ujmowanie przychodów finansowych przebiega w sposób odzwierciedlający stałą okresową stopę zwrotu na inwestycji leasingowej netto dokonanej przez leasingodawcę w ramach leasingu finansowego.

40 Leasingodawca powinien przyporządkowywać przychody finansowe przez okres leasingu w sposób racjonalny i systematyczny. Przyporządkowanie przychodów rozłożone jest w czasie w sposób odzwierciedlający stałą okresową stopę zwrotu na inwestycji leasingowej netto dokonanej przez leasingodawcę w ramach leasingu finansowego. Opłaty leasingowe dotyczące danego okresu obrotowego, z wyłączeniem kosztów usług, zmniejszają inwestycję leasingową brutto, obniżając zarówno należność główną, jak i kwotę niezrealizowanych przychodów finansowych.

41 Należy regularnie weryfikować szacunkowe niegwarantowane wartości końcowe przyjęte do wyliczenia wartości inwestycji leasingowej brutto leasingodawcy. Jeżeli nastąpiło zmniejszenie szacunkowej niegwarantowanej wartości końcowej, to modyfikuje się sposób rozliczenia w czasie przychodów w okresie leasingu i niezwłocznie ujmuje się ewentualne zmniejszenie kwot już zarachowanych.

41A Składnik aktywów objęty leasingiem finansowym, który sklasyfikowano jako przeznaczony do sprzedaży (lub umieszczono w kategorii sklasyfikowanej jako przeznaczone do sprzedaży) stosownie do MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*, wykazuje się zgodnie z tym MSSF.

42 Leasingodawcy będący producentami lub pośrednikami ujmują zyski lub straty ze sprzedaży w danym okresie zgodnie z zasadami stosowanymi przez daną jednostkę w przypadku zwykłej sprzedaży. Jeżeli zastosowano sztucznie zaniżone stopy procentowe, to zyski ze sprzedaży ograniczają się do kwoty, którą uzyskano by w przypadku zastosowania rynkowej stopy procentowej. Koszty poniesione przez producentów lub pośredników w związku z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej ujmuje się jako koszty z chwilą uznania zysków ze sprzedaży.

43 Niejednokrotnie producenci lub pośrednicy oferują klientowi wybór między kupnem a leasingiem danego składnika aktywów. Oddanie w leasing finansowy składnika aktywów przez leasingodawcę będącego producentem lub pośrednikiem powoduje powstanie dwóch rodzajów przychodów:

a) zysku lub straty odpowiadających zyskowi lub stracie ze zwykłej sprzedaży przedmiotu leasingu po normalnych cenach sprzedaży uwzględniających wszelkie stosowane rabaty ilościowe lub handlowe; oraz

b) przychodów finansowych uzyskiwanych przez okres leasingu.

44 Za przychody ze sprzedaży ujęte przez leasingodawcę będącego producentem lub pośrednikiem w momencie rozpoczęcia okresu leasingu uważa się wartość godziwą składnika aktywów oddanego w leasing lub, jeżeli ich kwota jest niższa od wartości godziwej, wartość bieżącą minimalnych opłat leasingowych przypadających leasingodawcy, ustalonych według rynkowej stopy procentowej. Za koszt własny sprzedaży ujęty w momencie rozpoczęcia okresu leasingu uważa się cenę nabycia przedmiotu leasingu (albo jego wartość bilansową, jeżeli jest inna), pomniejszoną o wartość bieżącą niegwarantowanej wartości końcowej. Różnicę pomiędzy przychodami ze sprzedaży a kosztem własnym sprzedaży stanowi zysk ze sprzedaży, który ujmuje się zgodnie z przyjętymi przez jednostkę zasadami rachunkowości dotyczącymi sprzedaży zwykłej.

45 Aby przyciągnąć klientów, leasingodawcy będący producentami lub pośrednikami czasami proponują sztucznie zaniżone stopy procentowe. Stosowanie takich stóp powodowałoby ujmowanie nadmiernej części łącznych przychodów z transakcji już w momencie sprzedaży. Jeżeli stosowane są sztucznie zaniżone stopy procentowe, to zysk ze sprzedaży powinien być ograniczony do kwoty, która zostałaby uzyskana w przypadku zastosowania obciążenia klienta według rynkowej stopy procentowej.

▼B

46 Koszty poniesione przez producentów lub pośredników związane z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingu finansowego ujmuje się jako koszty w momencie rozpoczęcia okresu leasingu, ponieważ są one głównie związane z uzyskaniem przez producenta lub pośrednika zysku ze sprzedaży.

47 Oprócz spełnienia wymogów określonych w MSSF 7 leasingodawcy ujawniają następujące informacje dotyczące leasingu finansowego:

a) uzgodnienie kwoty inwestycji leasingowej brutto na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ z wartością bieżącą minimalnych opłat leasingowych należnych na dany ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄. Ponadto jednostka powinna ujawniać kwotę inwestycji leasingowej brutto i wartość bieżącą minimalnych opłat leasingowych należnych na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ dla każdego z poniższych okresów:

(i) do roku;

(ii) od roku do pięciu lat;

(iii) powyżej pięciu lat;

b) niezrealizowane przychody finansowe;

c) niegwarantowane wartości końcowe przypadające leasingodawcy;

d) łączne rezerwy na nieściągalne należności z tytułu minimalnych opłat leasingowych;

e) warunkowe opłaty leasingowe ujęte w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ za dany okres;

f) ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingodawcę.

48 Często użyteczne może okazać się ujawnienie – jako wskaźnika rozwoju – inwestycji brutto pomniejszonej o niezrealizowane przychody, z tytułu nowych umów leasingowych zawartych podczas okresu, po potrąceniu odpowiedniej kwoty z tytułu rozwiązanych umów leasingowych.

**Leasing operacyjny**

49 Leasingodawcy prezentują w swoim ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ aktywa oddane w leasing operacyjny zgodnie z charakterem tych aktywów.

50 Przychody z tytułu leasingu operacyjnego ujmuje się jako przychód metodą liniową przez okres leasingu, chyba że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie zmniejszania się korzyści czerpanych z oddanego w leasing składnika aktywów ([1]).

51 Koszty, łącznie z amortyzacją, poniesione w celu uzyskania przychodów z tytułu leasingu, ujmuje się jako koszty w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. Przychody z tytułu leasingu (z wyjątkiem wpływów z tytułu świadczonych usług, takich jak ubezpieczenie i konserwacja) ujmuje się metodą liniową przez okres leasingu, nawet jeżeli sposób rozłożenia w czasie uzyskiwania wpływów nie odbywa się w sposób odpowiadający metodzie liniowej, chyba że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie zmniejszania się korzyści czerpanych z oddanego w leasing składnika aktywów.

52 Początkowe koszty bezpośrednie poniesione przez leasingodawców w związku z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingu operacyjnego zwiększają wartość bilansową przedmiotu leasingu i są ujmowane jako koszty w okresie leasingu na tej samej podstawie co przychody z tytułu leasingu.

([1]) Zob. także SKI-15 *Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne*.

▼B

53 Sposób amortyzowania oddanych w leasing składników aktywów podlegających amortyzacji powinien być zgodny ze zwykłymi zasadami amortyzacji przyjętymi przez leasingodawcę w odniesieniu do zbliżonych aktywów, zaś odpisy amortyzacyjne oblicza się zgodnie z postanowieniami MSR 16 i MSR 38.

54 Aby określić, czy nastąpiła utrata wartości przedmiotu leasingu, jednostka stosuje MSR 36.

55 Leasingodawca będący producentem lub pośrednikiem nie ujmuje żadnych zysków ze sprzedaży przy zawarciu umowy leasingu operacyjnego, ponieważ nie jest ona równoważna sprzedaży.

56 Oprócz spełnienia wymogów określonych w MSSF 7, leasingodawcy ujawniają następujące informacje dotyczące leasingu operacyjnego:

a) przyszłe minimalne opłaty leasingowe z tytułu nieodwoływalnego leasingu operacyjnego: w łącznej kwocie oraz w podziale na poniższe okresy:

(i) do roku;

(ii) od roku do pięciu lat;

(iii) powyżej pięciu lat;

b) łączne kwoty warunkowych opłat leasingowych ujęte jako przychód w okresie;

c) ogólny opis postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingodawcę.

57 Ponadto w odniesieniu do aktywów oddanych w leasing na podstawie umów leasingu operacyjnego obowiązują leasingobiorców wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w MSR 16, MSR 36, MSR 38, MSR 40 i MSR 41.

SPRZEDAŻ I LEASING ZWROTNY

58 Sprzedaż i leasing zwrotny polega na sprzedaży składnika aktywów i jednoczesnym przejęciu w leasing tego składnika aktywów. Zazwyczaj opłaty leasingowe i cena sprzedaży są wzajemnie zależne, gdyż negocjuje się je łącznie. Podejście księgowe do sprzedaży i leasingu zwrotnego zależy od rodzaju leasingu, który realizowany jest w ramach takiej transakcji.

59 Jeżeli transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego ma charakter leasingu finansowego, to części przychodów ze sprzedaży, która przekracza wartość bilansową, nie ujmuje się niezwłocznie jako przychodu sprzedawcy – leasingobiorcy. Taką nadwyżkę rozlicza się natomiast w czasie i odpisuje przez okres leasingu.

60 Jeżeli leasing zwrotny ma charakter leasingu finansowego, to zawarcie takiej transakcji jest sposobem, za pomocą którego leasingodawca zapewnia leasingobiorcy finansowanie pod zastaw przedmiotu leasingu. Z tego powodu nie jest właściwe uznawanie nadwyżki przychodów ze sprzedaży nad wartością bilansową za przychód. Taką nadwyżkę rozlicza się w czasie i odpisuje przez okres leasingu.

▼B

61 Jeżeli transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego ma charakter leasingu operacyjnego i jeżeli jest jasne, że transakcja została zawarta w cenach odpowiadających wartości godziwej, to niezwłocznie ujmuje się ewentualne zyski lub straty. Jeżeli cena sprzedaży jest niższa od wartości godziwej, to niezwłocznie ujmuje się ewentualne zyski lub straty, z wyjątkiem sytuacji, gdy stratę kompensują przyszłe opłaty leasingowe niższe od cen rynkowych. W takim wypadku stratę rozlicza się w czasie i odpisuje proporcjonalnie do opłat leasingowych przez okres przewidywanego użytkowania składnika aktywów. Jeżeli cena sprzedaży przewyższa wartość godziwą, to kwotę przekraczającą wartość godziwą rozlicza się w czasie i amortyzuje przez okres przewidywanego użytkowania składnika aktywów.

62 Jeżeli leasing zwrotny ma charakter leasingu operacyjnego, a opłaty leasingowe i cena sprzedaży zostały ustalone na poziomie wartości godziwej, to w praktyce doszło do zawarcia normalnej transakcji sprzedaży, zaś ewentualne zyski lub straty są ujmowane niezwłocznie.

63 Jeżeli w przypadku leasingu operacyjnego wartość godziwa w momencie zawarcia transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego jest niższa od wartości bilansowej danego składnika aktywów, to niezwłocznie ujmuje się stratę równą różnicy pomiędzy wartością bilansową a wartością godziwą.

64 W przypadku leasingu finansowego taka korekta nie jest konieczna, z wyjątkiem sytuacji, gdy nastąpiła utrata wartości składnika aktywów. Należy wówczas obniżyć wartość bilansową do poziomu wartości odzyskiwalnej, zgodnie z MSR 36.

65 Wymogi dotyczące ujawniania informacji przez leasingobiorców i leasingodawców mają również zastosowanie do transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego. Wymagany opis istotnych umów leasingowych prowadzi do ujawnienia wyjątkowych i nietypowych postanowień umowy lub warunków sprzedaży i leasingu zwrotnego.

66 Transakcje sprzedaży i leasingu zwrotnego mogą spowodować powstanie oddzielnych ujawnień informacji zawartych w MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

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

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

▼M22

**68A Jednostka ponownie ocenia klasyfikację gruntów będących elementami niewygasłych umów leasingu na dzień, w którym przyjmuje zmiany, o których mowa w paragrafie 69A, przyjmując za podstawę informacje istniejące w momencie rozpoczęcia leasingu. Leasing nowo zaklasyfikowany jako leasing finansowy ujmuje się retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*. Jeżeli jednak jednostka nie posiada informacji niezbędnych do tego, aby zastosować zmiany retrospektywnie, to:**

**a) wprowadza zmiany w odniesieniu do tych leasingów na podstawie faktów i okoliczności istniejących na dzień przyjęcia przez nią zmian oraz**

▼M22

**b) składnik aktywów i zobowiązanie związane z leasingiem gruntu nowo zaklasyfikowanym jako leasing finansowy ujmuje w wartości godziwej na ten dzień; każdą różnicę między tymi wartościami godziwymi ujmuje się w zyskach zatrzymanych.**

▼B

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

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

▼M22

69A Paragrafy 14 i 15 zostały usunięte oraz paragrafy 15A i 68A zostały dodane przez *Zmiany MSSF* wydane w kwietniu 2009 r. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, to fakt ten ujawnia.

▼B

WYCOFANIE MSR 17 (ZAKTUALIZOWANEGO W 1997 R.)

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

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 18

### *Przychody*

CEL

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

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

ZAKRES

1 Niniejszy standard stosuje się przy księgowym ujmowaniu przychodów powstających w wyniku następujących transakcji i zdarzeń:

a) sprzedaży dóbr;

b) świadczenia usług; oraz

c) użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki gospodarczej, przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy.

2 Niniejszy standard zastępuje MSR 18 *Ujmowanie przychodów* zatwierdzony w 1982 r.

3 Do dóbr zaliczamy dobra, które jednostka wytworzyła w celu ich sprzedaży oraz dobra zakupione z zamiarem ich odsprzedaży, jak na przykład dobra zakupione przez sprzedawcę detalicznego lub grunty i inne nieruchomości przeznaczone do odsprzedaży.

4 Świadczenie usług polega zazwyczaj na wykonywaniu przez jednostkę gospodarczą ustalonych w oparciu o umowę zadań, przez ustalony okres czasu. Świadczenie usług może odbywać się na przestrzeni jednego okresu lub kilku okresów. Niektóre umowy dotyczące świadczenia usług odnoszą się bezpośrednio do umów o budowę, jak na przykład te umowy, które dotyczą świadczenia usług przez kierowników projektów lub architektów. Przychody powstające w wyniku tego rodzaju umów nie są przedmiotem niniejszego standardu i podlegają wymogom dotyczącym umów o budowę określonym w MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*.

5 Użytkowanie przez inne podmioty aktywów jednostki gospodarczej powoduje uzyskanie przez nią przychodów w formie:

a) odsetek – tj. opłat za użytkowanie środków pieniężnych bądź ekwiwalentów środków pieniężnych lub kwot należnych jednostce gospodarczej;

▼B

b) tantiem – tj. opłat za użytkowanie długoterminowych aktywów jednostki gospodarczej, np. patentów, znaków handlowych, praw autorskich i programów komputerowych; oraz

c) dywidend – tj. rozdzielenia zysków pomiędzy posiadaczy inwestycji kapitałowych proporcjonalnie do ich stanu posiadania poszczególnych rodzajów kapitału.

6 Niniejszy standard nie dotyczy przychodów z:

a) umów leasingowych (zob. MSR 17 *Leasing*);

b) dywidend z tytułu inwestycji rozliczanych zgodnie z metodą praw własności (zob. ►**M32** MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach* ◄);

c) umów ubezpieczeniowych objętych zakresem stosowania MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*;

d) zmian wartości godziwej aktywów finansowych i zobowiązań finansowych oraz z tytułu ich likwidacji (zob. MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*);

e) zmian wartości innych aktywów obrotowych;

f) początkowego ujęcia oraz zmian wartości godziwej aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 41 *Rolnictwo*);

g) początkowego ujęcia produktów rolniczych (zob. MSR 41); oraz

h) tytułu wydobycia rud mineralnych.

DEFINICJE

7 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

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

▼M33

*Wartość godziwa* jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*.)

▼B

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

▼B

USTALENIE WYSOKOŚCI PRZYCHODÓW

9 Wysokość przychodów ustala się 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 może na przykład udzielić kupującemu nieoprocentowanego kredytu lub – jako formę zapłaty za zakupione dobra – przyjąć od kupującego weksel oprocentowany poniżej rynkowej stopy procentowej. Jeżeli umowa ma w efekcie postać transakcji finansowej, wartość godziwą zapłaty ustala się, dyskontując wszystkie przyszłe wpływy w oparciu o kalkulacyjną stopę procentową. Kalkulacyjną stopę procentową w sposób najprostszy ustala się na poziomie:

a) dominującej stopy procentowej stosowanej do podobnego instrumentu finansowego wyemitowanego przez wystawcę posiadającego podobną wiarygodność kredytową; lub

b) stopy procentowej dyskontującej wartość nominalną instrumentu finansowego do bieżącej, gotówkowej ceny sprzedaży dóbr lub usług.

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

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

IDENTYFIKACJA TRANSAKCJI

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

([1]) Zob. SKI-31 *Przychody transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe*.

▼B

SPRZEDAŻ DÓBR

14 Przychody ze sprzedaży dóbr ujmuje się, jeżeli spełnione zostały następujące warunki:

a) jednostka przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści wynikające z praw własności do dóbr;

b) jednostka przestaje być trwale zaangażowana w zarządzanie sprzedanymi dobrami w stopniu, w jakim zazwyczaj funkcję taką realizuje się wobec dóbr, do których ma się prawo własności, ani też nie sprawuje nad nimi efektywnej kontroli;

c) kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób;

d) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji; oraz

e) koszty poniesione oraz te, które zostaną poniesione przez jednostkę gospodarczą w związku z transakcją, można wycenić w wiarygodny sposób.

15 Ocena tego, kiedy jednostka przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści związane z własnością, wymaga zbadania okoliczności towarzyszących transakcji. W większości przypadków przekazanie nabywcy ryzyka i korzyści zbiega się z przekazaniem mu tytułu prawnego lub fizycznym przekazaniem dóbr. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku większości sprzedaży detalicznych. W innych przypadkach przekazanie ryzyka i korzyści związanych z własnością następuje w innym czasie niż przekazanie tytułu prawnego lub fizyczne przekazanie dóbr.

16 Jeżeli na jednostce gospodarczej nadal ciąży znaczące ryzyko związane z własnością, transakcja nie ma charakteru sprzedaży i nie można ująć przychodów. Na jednostce gospodarczej znaczące ryzyko związane z własnością może ciążyć na wiele sposobów. Sytuacje, w których uznaje się, że na jednostce gospodarczej nadal ciąży znaczące ryzyko i uzyskiwane są korzyści wynikające z własności, to:

a) jednostka podlega obowiązkowi związanemu z roszczeniami wiążącymi się z niezadowalającą jakością, nieobjętą zwykłymi przepisami gwarancyjnymi;

b) wpływ przychodów z tytułu sprzedaży dóbr jest uzależniony od uzyskania przychodów ze sprzedaży tych dóbr przez ich nabywcę;

c) dobra uznaje się za dostarczone pod warunkiem ich zainstalowania, zaś instalacja stanowi istotną część umowy i nie została jeszcze zakończona przez jednostkę gospodarczą; oraz

d) nabywca posiada prawo odstąpienia od zakupu z przyczyn przewidzianych w umowie sprzedaży i jednostka nie ma pewności co do prawdopodobieństwa wystąpienia zwrotu zakupów.

17 Jeżeli na jednostce gospodarczej ciąży tylko nieznaczne ryzyko związane z własnością, transakcję uznaje się za sprzedaż i przychody są ujmowane. Na przykład strona sprzedająca może zachować prawny tytuł własności do dóbr wyłącznie w celu zapewnienia sobie ściągalności należnych kwot. W takim przypadku jednostka przekazuje znaczące ryzyko i korzyści wynikające z własności, zatem transakcja ma cechy sprzedaży i można ująć przychody. Inny przykład sytuacji, w której na jednostce gospodarczej ciąży nieznaczne ryzyko związane z własnością, może stanowić sprzedaż detaliczna z możliwością zwrotu pieniędzy, jeżeli klient wyrazi 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.

▼B

18 Przychody ujmuje się tylko wtedy, jeżeli uzyskanie przez jednostkę gospodarczą korzyści ekonomicznych, związanych z przeprowadzoną transakcją, jest prawdopodobne. W niektórych przypadkach uzyskanie korzyści nie jest prawdopodobne do chwili otrzymania zapłaty lub zniknięcia niepewności. Na przykład kwestią rodzącą niepewność może być udzielenie zezwolenia przez władze obcego państwa na przelanie zapłaty uzyskanej w wyniku sprzedaży zrealizowanej w tym państwie. Po udzieleniu zezwolenia i zniknięciu niepewności można ująć przychody. Jeżeli jednak rodzi się niepewność dotycząca ściągalności należnej kwoty już zaliczonej do przychodów, wówczas nieściągalną kwotę lub kwotę, w odniesieniu do której odzyskanie przestało być prawdopodobne, ujmuje się w kosztach, a nie jako korektę pierwotnie ujętej kwoty przychodów.

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

ŚWIADCZENIE USŁUG

20 Jeżeli wynik transakcji dotyczącej świadczenia usług można oszacować w wiarygodny sposób, przychody z transakcji ujmuje się na podstawie stopnia zaawansowania realizacji transakcji na ►**M5** koniec okresu sprawozdawczego ◄. Wynik transakcji można ocenić w wiarygodny sposób, jeżeli zostaną spełnione wszystkie następujące warunki:

a) kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób;

b) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji;

c) stopień realizacji transakcji na ►**M5** koniec okresu sprawozdawczego ◄ może być określony w wiarygodny sposób; oraz

d) koszty poniesione w związku transakcją oraz koszty zakończenia transakcji mogą być wycenione w wiarygodny sposób ([1]).

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

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

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

▼B

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

a) podlegające egzekucji prawa każdej ze stron umowy dotyczące usług, które mają być zrealizowane przez i na rzecz każdej ze stron;

b) kwotę zapłaty, która ma być uiszczona; oraz

c) sposób i warunki rozliczenia transakcji.

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

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

a) pomiary wykonanych prac;

b) procentowe ujęcie wykonanych prac na dany dzień w stosunku do całości prac, które mają być wykonane; lub

c) udział kosztów transakcji poniesionych na dany dzień w ogóle szacowanych kosztów transakcji. Do kosztów poniesionych na dany dzień zalicza się jedynie te koszty, które dotyczą usług wykonanych do tego dnia. Jedynie koszty dotyczące usług już wykonanych lub usług, które mają być wykonane, zalicza się do ogółu szacowanych kosztów transakcji.

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

25 Jeżeli na świadczenie usług składa się niedająca się dokładnie określić liczba działań wykonywanych w określonym przedziale czasu, ze względów praktycznych przychody ujmuje się w oparciu o metodę liniową (równomiernie) na przestrzeni danego okresu, o ile nie istnieją dowody na to, że inna metoda w lepszy sposób zobrazuje stopień zaawansowania realizacji. Jeżeli określone działanie jest ważniejsze od wszystkich pozostałych, ujęcie przychodów jest odłożone do momentu wykonania tego działania.

26 Jeżeli wyniku transakcji dotyczącej świadczenia usług nie można oszacować w wiarygodny sposób, przychody z transakcji ujmuje się tylko do wysokości poniesionych kosztów, które jednostka spodziewa się odzyskać.

27 We wczesnym stadium realizowania transakcji zdarza się często, iż wiarygodne oszacowanie wyniku nie jest możliwe. Niemniej jednak istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka odzyska poniesione koszty transakcji. Z tego względu przychody ujmuje się do wysokości kwoty odpowiadającej kwocie poniesionych kosztów, które jednostka spodziewa się odzyskać. Nie ujmuje się zysku, ponieważ wyniku transakcji nie można oszacować w wiarygodny sposób.

28 Jeżeli nie można w wiarygodny sposób oszacować wyniku transakcji, a odzyskanie poniesionych kosztów nie jest prawdopodobne, nie ujmuje się przychodów, zaś wydatki poniesione zalicza się do kosztów. Jeżeli niepewność uniemożliwiająca wiarygodne oszacowanie wyniku umowy została usunięta, przychody ujmuje się zgodnie z zapisami paragrafu 20, a nie paragrafu 26.

▼B

ODSETKI, TANTIEMY I DYWIDENDY

29 Przychody powstające w wyniku użytkowania przez inne podmioty gospodarcze aktywów jednostki gospodarczej przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy ujmuje się zgodnie z zasadami przedstawionymi w paragrafie 30, o ile:

a) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji; oraz

b) kwota przychodów może być wyceniona w wiarygodny sposób.

30 Przychody ujmuje się w oparciu o następujące zasady:

a) odsetki ujmuje się z uwzględnieniem efektywnej stopy procentowej zgodnie z tym, jak została przedstawiona w paragrafie 9 MSR 39 oraz w OS5–OS8 MSR 39;

b) tantiemy ujmuje się w oparciu o zasadę memoriału, zgodnie z istotą stosownej umowy; oraz

c) dywidendy ujmuje się w momencie ustalenia praw akcjonariuszy/udziałowców do ich otrzymania.

31 [Usunięty]

▼M7

32 Jeżeli niezapłacone odsetki narosły w okresie przed nabyciem oprocentowanej inwestycji, a kolejne wpływy odsetek dotyczą okresów przed nabyciem i po nabyciu inwestycji, to tylko część odsetek dotyczących okresów po jej nabyciu ujmuje się jako przychody.

▼B

33 Tantiemy powstają zgodnie z warunkami stosownych umów i są zazwyczaj ujmowane w oparciu o tę podstawę, chyba że wziąwszy pod uwagę istotę umowy, bardziej odpowiednie jest ujmowanie przychodów zgodnie z inną systematyczną i racjonalną zasadą.

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

UJAWNIANIE INFORMACJI

35 Jednostka ujawnia:

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

b) kwoty wszystkich istotnych kategorii przychodów ujętych w danym okresie, w tym przychody z tytułu:

(i) sprzedaży dóbr;

(ii) świadczenia usług;

(iii) odsetek;

(iv) tantiem;

(v) dywidend; oraz

c) kwotę przychodów powstających w wyniku wymiany dóbr lub usług w ramach każdej znaczącej kategorii przychodów.

▼B

36 Jednostka ujawnia wszelkie zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. Aktywa warunkowe i zobowiązania warunkowe mogą wynikać z takich pozycji, jak koszty gwarancji, reklamacji, kar lub możliwych strat.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

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

▼M7

38 Dokument *Koszt inwestycji w jednostce zależnej, jednostce współkontrolowanej lub stowarzyszonej* (Zmiany *w MSSF 1 Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy* i MSR 27 Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe) wydany w maju 2008 r. zmienił paragraf 32. Jednostka stosuje te zmiany prospektywnie w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje odnośne zmiany paragrafu 4 i 38A MSR 27 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, to stosuje jednocześnie zmianę paragrafu 32.

▼M32

41 Na podstawie MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragraf 6 b). Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 11.

▼M33

42 Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono definicję wartości godziwej w paragrafie 7. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 13.

▼M31

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 19

### *Świadczenia pracownicze*

CELE

1 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

2 Niniejszy standard powinien być stosowany przez pracodawców w rachunkowości wszystkich świadczeń pracowniczych z wyjątkiem świadczeń, do których stosują się przepisy MSSF 2 *Płatności w formie akcji*.

3 Przedmiotem niniejszego standardu nie jest sprawozdawczość programów świadczeń pracowniczych (zob. MSR 26 *Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych*).

4 Świadczenia pracownicze, do których ma zastosowanie niniejszy standard, obejmują świadczenia wynikające:

(a) ze sformalizowanych programów lub innych sformalizowanych ustaleń między jednostką a jej poszczególnymi pracownikami, grupami pracowników i ich przedstawicielami;

(b) z 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) z niesformalizowanych praktyk, które powodują powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku. Niesformalizowane praktyki powodują powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku w wypadku, gdy jednostka nie ma realnej możliwości niezapłacenia świadczeń pracowniczych. Zwyczajowo oczekiwany obowiązek występuje przykładowo w sytuacji, gdy zmiana niesformalizowanych praktyk jednostki powoduje niemożliwe do zaakceptowania pogorszenie stosunków z pracownikami.

5 Świadczenia pracownicze obejmują:

(a) krótkoterminowe świadczenia pracownicze, jeśli podlegają w całości rozliczeniu przed upływem dwunastu miesięcy od końca rocznego okresu sprawozdawczego, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę, takie jak:

(i) wynagrodzenia oraz składki na ubezpieczenie społeczne;

(ii) płatne urlopy wypoczynkowe i płatne zwolnienia chorobowe;

(iii) wypłaty z zysku i premie oraz

(iv) świadczenia niepieniężne (takie jak opieka medyczna, zakwaterowanie, samochody i inne nieodpłatnie przekazane lub dotowane dobra lub usługi) dla obecnych pracowników;

▼M31

(b) świadczenia po okresie zatrudnienia, takie jak:

(i) świadczenia emerytalne (na przykład emerytury i ryczałtowe odprawy emerytalne) oraz

(ii) inne świadczenia po okresie zatrudnienia, takie jak ubezpieczenie na życie po okresie zatrudnienia oraz opieka medyczna po okresie zatrudnienia;

(c) inne długoterminowe świadczenia pracownicze, w tym:

(i) długoterminowe płatne nieobecności, takie jak urlop udzielany z tytułu długiego stażu pracy lub urlop naukowy;

(ii) nagrody jubileuszowe i inne świadczenia z tytułu długiego stażu pracy oraz

(iii) długoterminowe renty inwalidzkie oraz

(d) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

6 Na świadczenia pracownicze składają się świadczenia dla pracowników lub osób pozostających na ich utrzymaniu bądź beneficjentów, 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.

7 Pracownik może być zatrudniony przez jednostkę w pełnym wymiarze godzin, w niepełnym wymiarze godzin, na czas nieokreślony, dorywczo lub na czas określony. Na potrzeby niniejszego standardu zarówno członkowie organu zarządzającego, jak i pozostali członkowie kadry kierowniczej uważani są za pracowników.

DEFINICJE

8 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

**Definicje dotyczące świadczeń pracowniczych:**

*Świadczenia pracownicze* to wszystkie formy świadczeń jednostki oferowanych w zamian za pracę wykonaną przez pracowników lub z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

*Krótkoterminowe świadczenia pracownicze* to świadczenia pracownicze (inne niż świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy), które podlegają w całości rozliczeniu przed upływem dwunastu miesięcy od końca rocznego okresu sprawozdawczego, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę.

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

*Inne długoterminowe świadczenia pracownicze* to wszystkie świadczenia pracownicze inne niż krótkoterminowe świadczenia pracownicze, świadczenia po okresie zatrudnienia i świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

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

(a) decyzji jednostki o rozwiązaniu stosunku pracy z pracownikiem przed osiągnięciem przezeń wieku emerytalnego albo

(b) decyzji pracownika o przyjęciu proponowanych świadczeń w zamian za rozwiązanie stosunku pracy.

▼**M31**

**Definicje dotyczące klasyfikacji programów świadczeń pracowniczych**

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

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

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

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

(a) łączą aktywa wniesione przez różne jednostki, niebędące pod wspólną kontrolą oraz

(b) wykorzystują te aktywa w celu zapewniania świadczeń pracownikom więcej niż jednej jednostki, zgodnie z zasadą, że poziom składki i świadczenia są określone niezależnie od tego, która z jednostek zatrudnia tych pracowników.

**Definicje dotyczące zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń**

*Zobowiązanie (składnik aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń* to niedobór lub nadwyżka skorygowane o wszelkie skutki ograniczenia wysokości składnika aktywów netto z tytułu określonych świadczeń do pułapu aktywów.

*Niedobór lub nadwyżka* to:

(a) wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń pomniejszona o

(b) wartość godziwą aktywów programu świadczeń pracowniczych (jeżeli dotyczy).

*Pułap aktywów* to wartość bieżąca wszelkich korzyści ekonomicznych dostępnych w formie refundacji z programu świadczeń pracowniczych lub obniżek przyszłych składek na rzecz programu.

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

*Aktywa programu świadczeń pracowniczych* obejmują:

(a) aktywa posiadane przez długoterminowy fundusz świadczeń pracowniczych oraz

(b) kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe.

▼M31

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

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

(b) dostępne są wyłącznie 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 ([1]) wystawiona przez zakład ubezpieczeń, który nie jest podmiotem powiązanym (w rozumieniu MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*) jednostki sprawozdawczej, jeżeli wypłaty na podstawie tej polisy:

(a) mogą być wykorzystane wyłącznie do wpłaty lub sfinansowania świadczeń pracowniczych w ramach programu określonych świadczeń oraz

(b) nie są dostępne dla wierzycieli jednostki sprawozdawczej (nawet w wypadku jej upadłości) i nie mogą zostać wypłacone jednostce sprawozdawczej, chyba że:

(i) wypłaty stanowią nadwyżkę aktywów, która nie jest potrzebna do wywiązania się ze wszystkich odnośnych zobowiązań z tytułu świadczeń pracowniczych wynikających z polisy lub

(ii) zwrot wpłat do jednostki sprawozdawczej rekompensuje tej ostatniej wypłacone już przez nią świadczenia pracownicze.

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

**Definicje dotyczące kosztów z tytułu określonych świadczeń**

*Koszty zatrudnienia* obejmują:

(a) *koszty bieżącego zatrudnienia*, tj. wzrost wartości bieżącej zobowiązań z tytułu określonych świadczeń wynikający z pracy wykonywanej przez pracowników w okresie bieżącym;

(b) *koszty przeszłego zatrudnienia*, tj. zmiana wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń za pracę wykonywaną przez pracowników w ubiegłych okresach, pojawiająca się w okresie bieżącym w wyniku zmiany programu (wprowadzenia, wycofania lub zmiany warunków programu określonych świadczeń) lub ograniczenia programu (istotnego zmniejszenia przez jednostkę liczby pracowników objętych programem) oraz

([1]) Kwalifikująca się polisa ubezpieczeniowa nie musi stanowić umowy ubezpieczeniowej zgodnie z jej definicją zawartą w MSSF 4 Umowy ubezpieczeniowe.

▼M31

(c) wszelkie zyski lub straty z tytułu rozliczenia.

*Odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń* to zmiana wartości zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń w trakcie okresu spowodowana upływem czasu.

*Ponowna wycena wartości zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń* obejmuje:

(a) zyski i straty aktuarialne;

(b) zwrot z aktywów programu, z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń oraz

(c) wszelkie zmiany wysokości pułapu aktywów, z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń.

*Zyski i straty aktuarialne* to wszelkie zmiany wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, wynikające z:

(a) korekt założeń aktuarialnych ex post (skutków różnic pomiędzy poprzednimi założeniami aktuarialnymi a tym, co faktycznie nastąpiło) oraz

(b) skutków zmian założeń aktuarialnych.

*Zwrot z aktywów programu* to odsetki, dywidendy i inne przychody uzyskiwane z aktywów programu, łącznie ze zrealizowanymi i niezrealizowanymi zyskami lub stratami na tych aktywach, pomniejszone o:

(a) wszelkie koszty zarządzania aktywami programu oraz

(b) wszelkie podatki do zapłacenia przez sam program inne niż podatki uwzględnione w założeniach aktuarialnych stosowanych do wyceny wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń.

*Rozliczenie* to transakcja, która powoduje eliminację wszelkich przyszłych prawnych lub zwyczajowo oczekiwanych obowiązków dotyczących w części lub w całości świadczeń realizowanych w ramach programu określonych świadczeń, innych niż wypłata świadczeń na rzecz pracowników lub w ich imieniu, określona w warunkach programu i uwzględniona w założeniach aktuarialnych.

KRÓTKOTERMINOWE ŚWIADCZENIA PRACOWNICZE

9 Krótkoterminowe świadczenia pracownicze, jeśli podlegają w całości rozliczeniu przed upływem dwunastu miesięcy od końca rocznego okresu sprawozdawczego, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę, obejmują:

(a) wynagrodzenia oraz składki na ubezpieczenia społeczne;

(b) płatne urlopy wypoczynkowe i płatne zwolnienia lekarskie;

(c) wypłaty z zysku i premie oraz

(d) świadczenia niepieniężne (takie jak opieka medyczna, zakwaterowanie, samochody i inne nieodpłatnie przekazane lub dotowane rzeczy lub usługi) dla aktualnie zatrudnionych pracowników.

10 Jednostka nie ma obowiązku przeklasyfikowania krótkoterminowych świadczeń pracowniczych, jeżeli przewidywany przez jednostkę termin rozliczenia ulegnie tymczasowej zmianie. Jeżeli jednak zmienia się charakter danego świadczenia (na przykład zmiana świadczenia niekumulowanego na świadczenie kumulowane) lub jeżeli przewidywany przez jednostkę termin rozliczenia ulega zmianie, która nie jest tymczasowa, wówczas jednostka ma obowiązek sprawdzić, czy dane świadczenie nadal spełnia warunki definicji krótkoterminowych świadczeń pracowniczych.

▼M31

**Ujmowanie i wycena**

*Wszystkie krótkoterminowe świadczenia pracownicze*

11 Jeśli pracownik wykonywał pracę na rzecz jednostki w ciągu okresu obrotowego, jednostka powinna ująć przewidywaną niezdyskontowaną wartość krótkoterminowych świadczeń pracowniczych, 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 niezdyskontowaną 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;

(b) jako koszty, chyba że inny Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej wymaga lub zezwala na uwzględnienie tych świadczeń w koszcie wytworzenia składnika aktywów (zob. na przykład, MSR 2 *Zapasy* i MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*).

12 Paragrafy 13, 16 i 19 zawierają wyjaśnienia dotyczące sposobu stosowania przepisów paragrafów 11 w przypadku krótkoterminowych świadczeń pracowniczych mających formę płatnych nieobecności oraz programów wypłat z zysku i systemów premiowych.

*Krótkoterminowe płatne nieobecności*

13 Jednostka gospodarcza powinna ujmować przewidywane koszty krótkoterminowych świadczeń pracowniczych w formie płatnych nieobecności na podstawie paragrafu 11 w następujący sposób:

(a) w przypadku kumulowanych płatnych nieobecności – gdy pracownicy wykonywali pracę, która zwiększa ich uprawnienia do przyszłych płatnych nieobecności;

(b) w przypadku niekumulowanych płatnych nieobecności – z chwilą wystąpienia nieobecności.

14 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.

15 Kumulowane płatne nieobecności to nieobecności, do których uprawnienia przechodzą na przyszłe okresy i można je wykorzystać w przyszłości, jeśli w bieżącym okresie nie zostały w pełni wykorzystane. Kumulowane płatne nieobecności mogą uprawniać do ekwiwalentu pieniężnego z tytułu niewykorzystania uprawnień na dzień odejścia z jednostki albo nie uprawniać do takiego ekwiwalentu. Zobowiązanie rośnie wraz z wykonywaniem przez pracowników pracy, która zwiększa ich uprawnienia do przyszłych płatnych nieobecności. Zobowiązanie występuje i jest ujmowane, nawet jeśli płatne nieobecności nie uprawniają do ekwiwalentu pieniężnego w razie niewykorzystania uprawnień, aczkolwiek możliwość odejścia pracowników przed wykorzystaniem skumulowanych uprawnień wpływa na ustaloną wysokość tego zobowiązania.

16 Jednostka powinna ustalać przewidywany koszt kumulowanych płatnych nieobecności jako dodatkową kwotę, którą zgodnie z przewidywaniami zapłaci w wyniku niewykorzystanego uprawnienia, które narosło na koniec okresu sprawozdawczego.

▼M31

17 Według metody podanej w poprzednim paragrafie zobowiązanie ustala się w kwocie dodatkowych płatności, których wystąpienia oczekuje się wyłącznie ze względu na to, że kwota świadczenia narasta. W wielu wypadkach jednostka nie musi przeprowadzać szczegółowych obliczeń, aby oszacować, że nie występuje żadne istotne zobowiązanie z tytułu niewykorzystanych płatnych nieobecności. Na przykład prawdopodobne jest, że zobowiązanie dotyczące zwolnień lekarskich będzie istotne tylko wówczas, gdy istnieją sformalizowane lub niesformalizowane ustalenia, że niewykorzystane zwolnienie lekarskie wykorzystać będzie można w formie płatnego urlopu wypoczynkowego.

Przykład ilustrujący paragrafy 16 i 17

Jednostka zatrudnia 100 pracowników, z których każdy jest uprawniony do pięciu dni roboczych płatnego zwolnienia lekarskiego w roku. Niewykorzystane wynagrodzenie za czas choroby wykorzystać można w kolejnym roku kalendarzowym. Zwolnienie lekarskie wykorzystuje się najpierw z uprawnień bieżącego roku, a następnie z puli, która pozostała z roku poprzedniego (zasada LIFO – ostatnie przyszło pierwsze wyszło). Na dzień 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 niewykorzystanych 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.*

18 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 (o ile niewykorzystane przeszłe uprawnienia nie zwiększają przyszłych uprawnień), urlopu macierzyńskiego lub ojcowskiego oraz płatnych nieobecności z tytułu wypełniania obowiązków ławnika lub służby wojskowej. Jednostka nie ujmuje zobowiązania ani kosztów do chwili wystąpienia nieobecności, ponieważ wykonywanie pracy przez pracownika nie zwiększa kwoty świadczenia.

*Programy dotyczące wypłat z zysku i systemy premiowe*

19 Jednostka gospodarcza ujmuje przewidywane koszty wypłat z zysku i premii zgodnie z paragrafem 11 wtedy i tylko wtedy, gdy:

(a) na jednostce ciąży obecny prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek 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.

20 Na podstawie niektórych programów wypłat z zysku pracownicy otrzymują udział w zysku pod warunkiem, że pozostaną w jednostce przez ustalony okres. Istnienie takich programów powoduje powstawanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku w miarę wykonywania przez pracowników pracy. Zobowiązanie to zwiększa kwotę, jaka będzie musiała zostać wypłacona, jeśli będą oni zatrudnieni do końca ustalonego okresu.

▼M31

Przykład ilustrujący paragraf 20

Program wypłat z zysku wymaga od jednostki płacenia ustalonej części jej zysku 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. Jednostka oszacowała, że rotacja pracowników spowoduje obniżenie tych płatności do 2,5 % zysku.

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

21 Na jednostce może nie ciążyć żaden prawny obowiązek wypłaty premii. Tym niemniej niekiedy jednostka ma zwyczaj płacenia takich premii. W takich wypadkach na jednostce ciąży zwyczajowo oczekiwany obowiązek, ponieważ nie ma realnej możliwości niezapłacenia premii. Wycena takiego zwyczajowo oczekiwanego obowiązku powinna uwzględniać to, że niektórzy pracownicy odejdą z zakładu, nie uzyskawszy premii.

22 Jednostka może dokonać wiarygodnego oszacowania swoich prawnych lub zwyczajowo oczekiwanych obowiązków wynikających z programu wypłat z zysku i systemów premiowych wtedy i tylko wtedy, gdy:

(a) sformalizowane zasady funkcjonowania programu zawierają wzór służący ustaleniu kwoty świadczenia;

(b) jednostka ustala kwoty do zapłaty przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji lub

(c) dotychczasowa praktyka jasno wskazuje na wymiar zwyczajowo oczekiwanego obowiązku.

23 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, lecz obciąża nimi koszty.

24 Jeśli wypłaty z zysku i płatności z tytułu premii nie podlegają w całości rozliczeniu przed upływem dwunastu miesięcy od końca rocznego okresu sprawozdawczego, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę, płatności te należy zaliczyć do innych długoterminowych świadczeń pracowniczych (zob. paragrafy 153–158).

**Ujawnianie informacji**

25 Mimo że niniejszy standard nie zawiera wymogu ujawniania żadnych konkretnych informacji na temat krótkoterminowych świadczeń pracowniczych, taki wymóg wynikać może z innych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Na przykład MSR 24 wymaga ujawniania informacji dotyczących świadczeń pracowniczych dla kluczowych członków kadry kierowniczej. MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych wymaga ujawniania kosztów świadczeń pracowniczych.

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

26 Na świadczenia pracownicze po okresie zatrudnienia składają się na przykład:

(a) świadczenia związane z wycofaniem się z życia zawodowego (na przykład emerytury i ryczałtowe odprawy emerytalne) oraz

▼M31

(b) 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, czy też nie.

27 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.

28 Zgodnie z programem określonych składek, prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek jednostki ograniczony jest do ustalonej kwoty składek odprowadzanych do funduszu. Kwota świadczeń po okresie zatrudnienia uzyskiwana przez pracownika zależy od kwoty składek wpłaconych przez jednostkę (lub również przez pracownika) na poczet programu świadczeń po okresie zatrudnienia lub zapłaconych zakładowi ubezpieczeń wraz ze zwrotem uzyskanym z inwestowania składek. W rezultacie ryzyko aktuarialne (że świadczenia będą niższe od przewidywanych) oraz ryzyko inwestycyjne (że zainwestowane aktywa będą niewystarczające do zrealizowania przewidywanych świadczeń) obciążają zasadniczo pracownika.

29 Obowiązek jednostki nie jest ograniczony do ustalonej kwoty składek wpłacanych do funduszu w następujących przykładowych sytuacjach, gdy jednostka podlega prawnemu lub zwyczajowo oczekiwanemu obowiązkowi wynikającemu z:

(a) podstawy ustalania kwoty świadczenia w ramach programu, która nie jest powiązana tylko z wymiarem składek i która zobowiązuje jednostkę do wniesienia dalszych składek w przypadku, gdy aktywa są niewystarczające do zrealizowania świadczeń ustalanych na tej podstawie;

(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 obowiązku. Zwyczajowo oczekiwany obowiązek może powstać na przykład wtedy, gdy jednostka podwyższała w przeszłości świadczenia dla byłych pracowników w stopniu równoważącym działanie inflacji, nawet jeśli nie było takiego obowiązku prawnego.

30 Zgodnie z programem określonych świadczeń:

(a) obowiązkiem jednostki 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, obowiązek jednostki może wzrosnąć.

31 Paragrafy 32–49 zawierają rozróżnienie pomiędzy programami określonych składek a programami określonych świadczeń w kontekście programów wielozakładowych, programów określonych świadczeń, w których ryzyko jest dzielone między różnymi jednostkami znajdującymi się pod wspólną kontrolą, programów państwowych oraz świadczeń ubezpieczonych.

▼M31

**Programy wielozakładowe**

32 Jednostka zalicza program wielozakładowy do programów określonych składek lub do programów określonych świadczeń na podstawie zasad funkcjonowania programu (uwzględniając wszelkie zwyczajowo oczekiwane obowiązki wykraczające poza sformalizowane zasady).

33 Z zastrzeżeniem paragrafu 34, w wypadku gdy program wielozakładowy jest programem określonych świadczeń, jednostka:

(a) zalicza proporcjonalną do swojego udziału (w programie) część obowiązku 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) ujawnia informacje zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafach 135–148 (z wyłączeniem paragrafu 148 lit. d)).

34 Jeżeli nie ma wystarczających informacji, aby można było zastosować wobec wielozakładowego programu określonych świadczeń rozwiązania księgowe stosowane w odniesieniu do programów określonych świadczeń, jednostka:

(a) rozlicza program zgodnie z paragrafami 51-52, tak jak gdyby był to program określonych składek;

(b) ujawnia informacje zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 148.

35 Jednym z przykładów wielozakładowego programu określonych świadczeń jest program:

(a) finansowany na zasadzie „płatności bieżących”, zgodnie z którą składki są ustalane na poziomie, który – zgodnie z przewidywaniami – będzie wystarczający do wypłacenia świadczeń, które staną się wymagalne w tym samym okresie, natomiast przyszłe świadczenia, na które pracownicy zarabiają w bieżącym okresie, będą opłacone z przyszłych składek oraz

(b) w którym 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 koniec okresu sprawozdawczego wyższe są od przewidywanych, jednostka będzie musiała podnieść swoje składki lub przekonać pracowników do zaakceptowania redukcji świadczeń. Program taki jest więc programem określonych świadczeń.

36 W wypadku dysponowania wystarczającymi informacjami na temat programu wielozakładowego będącego programem określonych świadczeń, jednostka rozlicza proporcjonalną do swojego udziału (w programie) część obowiązku z tytułu określonych świadczeń, aktywów programu, kosztów związanych z tym programem świadczeń po okresie zatrudnienia w taki sam sposób, jak czyni to w wypadku innych programów określonych świadczeń. W niektórych wypadkach jednostka może jednak nie być w stanie stwierdzić, jaki jest jej udział w sytuacji finansowej i wynikach programu świadczeń pracowniczych, z wiarygodnością wystarczającą na potrzeby księgowe. Może tak być, gdy:

(a) 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 obowiązku, aktywów programu i kosztów poszczególnym jednostkom uczestniczącym w programie lub

▼M31

(b) jednostka nie ma dostępu do informacji na temat programu, które spełniałyby wymogi niniejszego standardu.

W takich wypadkach jednostka rozlicza program w taki sposób, jak gdyby był to program określonych składek i ujawnia informacje wymagane na podstawie paragrafu 148.

37 Pomiędzy programem wielozakładowym a jego uczestnikami może być zawarte umowne porozumienie, w którym określa się sposób podziału między uczestnikami nadwyżki z programu (lub sposób pokrycia niedoboru). Uczestnik programu wielozakładowego, który na mocy zawartego porozumienia rozlicza ten program, tak jak program określonych składek zgodnie z paragrafem 34, ujmuje składnik aktywów lub zobowiązanie z tytułu umownego porozumienia oraz powstałe w związku z tym przychody i koszty w zysku lub stracie.

Przykład ilustrujący paragraf 37([1])

Jednostka uczestniczy w wielozakładowym programie określonych świadczeń i nie wycenia programu w oparciu o MSR 19. Dlatego rozlicza program w taki sposób, jak gdyby był to program określonych składek. Nieprzeprowadzona w oparciu o MSR 19 wycena finansowania wskazuje na deficyt w programie w wysokości 100 milionów j.p.* W umowie dotyczącej programu określono harmonogram składek wnoszonych przez pracodawców uczestniczących w programie, dzięki któremu deficyt zostanie wyeliminowany w ciągu następnych pięciu lat. Łączne składki jednostki przywidziane umową opiewają na 8 milionów j.p.

*Jednostka ujmuje zobowiązanie z tytułu składek skorygowane o zmianę wartości pieniądza w czasie oraz ujmuje w zysku lub stracie koszty w takiej samej wysokości.*

38 Programy wielozakładowe nie są tym samym, co programy administrowane grupowo. Programy administrowane grupowo są po prostu połączeniem programów poszczególnych pracodawców, które nastąpiło w celu połączenia aktywów na potrzeby inwestycyjne, dla ułatwienia zarządzania inwestycjami oraz obniżenia kosztów administracyjnych. Należności różnych pracodawców przypadają jednak w udziale tylko ich własnym pracownikom. Programy administrowane grupowo nie stwarzają żadnych specjalnych problemów księgowych, dlatego że informacje są łatwo dostępne, co umożliwia traktowanie ich w taki sam sposób jak każdy inny program pojedynczego pracodawcy oraz dlatego, że programy takie nie obciążają uczestniczących jednostek ryzykiem aktuarialnym związanym z aktualnie zatrudnionymi i byłymi pracownikami innych jednostek. Aby zadośćuczynić wymogom 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 obowiązków wykraczających poza sformalizowane zasady funkcjonowania).

39 Określając moment ujęcia i metody wyceny zobowiązania z tytułu likwidacji wielozakładowego programu określonych świadczeń lub wycofania się jednostki z uczestnictwa w wielozakładowym programie określonych świadczeń, stosuje się MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe.*

([1]) W niniejszym standardzie kwoty pieniężne denominowane są w „jednostkach pieniężnych" (JP).

▼M31

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

40 Programy określonych świadczeń, w których ryzyko jest dzielone między różnymi jednostkami znajdującymi się pod wspólną kontrolą, na przykład między jednostkę dominującą a jej jednostki zależne, nie są programami wielozakładowymi.

41 Jednostka uczestnicząca w takim programie uzyskuje informacje na temat programu jako całości, wycenionego zgodnie z niniejszym standardem w oparciu o założenia właściwe dla programu jako całości. Jeżeli umowne porozumienie lub przyjęte zasady (polityka) rachunkowości przewidują, aby kosztami netto z tytułu określonych świadczeń powstałych w ramach programu jako całości, wycenianego zgodnie z niniejszym standardem, obciążać poszczególne jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, wówczas jednostka w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym ujmuje tak wyliczone koszty netto z tytułu określonych świadczeń. Jeżeli nie zawarto umownego porozumienia ani zasady (polityka) rachunkowości tego nie przewidują, wówczas koszty netto z tytułu określonych świadczeń ujmuje się w jednostkowym sprawozdaniu finansowym tej jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej, która w prawnie umocowany sposób jest pracodawcą finansującym program. Pozostałe jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej w swoich jednostkowych sprawozdaniach finansowych ujmują koszt odpowiadający składkom przypadającym do zapłaty w danym okresie.

42 W przypadku każdej z jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej uczestnictwo w tego rodzaju programie ma charakter transakcji z podmiotami powiązanymi. W związku z tym jednostka w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym ujawnia informacje wymagane zgodnie z paragrafem 149.

**Programy państwowe**

43 Jednostka traktuje program państwowy w taki sam sposób jak program wielozakładowy (zob. paragraf 32–39).

44 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.

45 Programy państwowe charakteryzuje się jako programy określonych świadczeń lub programy określonych składek w zależności od tego, na czym polegają obowiązki jednostki wynikające z programu. Liczne programy państwowe finansowane są na zasadzie „płatności bieżących”, zgodnie z którą składki ustalane są na poziomie, który zgodnie z przewidywaniami będzie wystarczający do opłacenia świadczeń, które staną się wymagalne w tym samym okresie, natomiast przyszłe świadczenia, na które pracownicy zarabiają w bieżącym okresie, będą opłacone z przyszłych składek. Niemniej zgodnie z zasadami funkcjonowania większości programów państwowych, na jednostce nie ciąży prawny ani zwyczajowo oczekiwany obowiązek 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 wypadku, gdy państwowy program jest programem określonych świadczeń, jednostka stosuje podejście określone w paragrafach 32-39.

▼M31

**Świadczenia ubezpieczone**

46 Jednostka gospodarcza może opłacać składki ubezpieczeniowe tytułem finansowania programu świadczeń po okresie zatrudnienia. Jednostka traktuje taki program jako program określonych składek, chyba że będzie na niej ciążył (bezpośrednio lub pośrednio poprzez program) prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek:

(a) bezpośredniej wypłaty świadczeń pracowniczych w momencie, gdy stają się one wymagalne lub

(b) 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 obowiązkowi, powinna traktować taki program jako program określonych świadczeń.

47 Świadczenia ubezpieczone na podstawie umowy ubezpieczeniowej nie muszą być bezpośrednio lub automatycznie powiązane ze obowiązkiem 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.

48 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) nadal podlega prawnemu lub zwyczajowo oczekiwanemu obowiązkowi, opłacanie składek nie stanowi prowadzenia programu określonych składek. Wynika z tego, że jednostka:

(a) rozlicza kwalifikującą się polisę ubezpieczeniową jako składnik aktywów programu (zob. paragraf 8) oraz

(b) ujmuje inne polisy ubezpieczeniowe jako prawa do rekompensaty (jeżeli polisy te spełniają kryteria określone w paragrafie 116).

49 W wypadku gdy polisa ubezpieczeniowa wystawiona jest na konkretnego uczestnika programu lub grupę uczestników programu, a jednostka nie podlega prawnemu ani zwyczajowo oczekiwanemu obowiązkowi pokrycia straty powstałej w związku z polisą, na jednostce nie ciąży obowiązek 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 z obowiązku 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

50 Rachunkowość programów określonych składek jest prosta, ponieważ obowiązek jednostki sprawozdawczej za każdy okres jest ustalany na podstawie kwot składek do wniesienia za dany okres. W rezultacie nie ma konieczności przyjmowania żadnych założeń aktuarialnych, aby ustalić obowiązek lub koszty, i nie ma możliwości powstania zysków lub strat aktuarialnych. Ponadto obowiązki są ustalane bez uwzględnienia dyskonta, z wyjątkiem sytuacji, gdy nie przewiduje się ich pełnego rozliczenia przed upływem dwunastu miesięcy od zakończenia rocznego okresu sprawozdawczego, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę.

▼M31

**Ujmowanie i wycena**

51 W wypadku gdy pracownik wykonywał pracę na rzecz jednostki w ciągu okresu, jednostka ujmuje 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 końca okresu sprawozdawczego, 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 MSSF wymaga uwzględnienia tych składek w koszcie wytworzenia składnika aktywów lub je dopuszcza (zob. na przykład MSR 2 i MSR 16).

52 Jeśli nie przewiduje się pełnego rozliczenia składek do programu określonych składek przed upływem dwunastu miesięcy od zakończenia rocznego okresu sprawozdawczego, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę, należy je zdyskontować, stosując stopę dyskontową określoną w paragrafie 83.

**Ujawnianie informacji**

53 Jednostka gospodarcza ujawnia kwotę, która obciążyła koszty z tytułu programów określonych składek.

54 Jeśli jest to wymagane na podstawie MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*, jednostka ujawnia informacje na temat składek do programów określonych składek dotyczących kluczowych członków kadry kierowniczej.

ŚWIADCZENIA PO OKRESIE ZATRUDNIENIA: PROGRAMY OKREŚLONYCH ŚWIADCZEŃ

55 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**

56 Świadczenia z tytułu programów określonych świadczeń mogą być wypłacane bezpośrednio przez jednostkę albo w całości lub w części pochodzić ze składek jednostki, a czasami także jej pracowników, wpłacanych do podmiotu (funduszu), będącego odrębną od jednostki sprawozdawczej osobą prawną, który wypłaca świadczenia pracownicze. Wypłata świadczeń za pośrednictwem funduszu, z chwilą gdy stają się one należne, zależy nie tylko od sytuacji finansowej i wyników inwestycyjnych funduszu, lecz także od możliwości i woli jednostki uzupełnienia ewentualnych niedoborów środków programu. W związku z tym jednostka *de facto* przejmuje ryzyko aktuarialne i inwestycyjne związane z programem. W rezultacie koszty ujmowane z tytułu programu określonych świadczeń nie są zawsze równe kwocie składek należnych za dany okres.

57 Rozliczanie przez jednostkę programów określonych świadczeń obejmuje następujące czynności:

(a) ustalenie niedoboru lub nadwyżki, co obejmuje:

▼**M31**

(i) zastosowanie techniki aktuarialnej – metody prognozowanych uprawnień jednostkowych – do dokonania wiarygodnego oszacowania ostatecznego kosztu, jaki jednostka poniesie na świadczenia, które pracownicy wypracowali w zamian za pracę w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych (zob. paragrafy 67-69). Wymaga to od jednostki ustalenia, jaka część świadczeń może być przyporządkowana bieżącemu okresowi, a jaka okresom ubiegłym (zob. paragrafy 70–74), i dokonania oszacowania (przyjęcia założeń aktuarialnych) odnośnie do zmiennych demograficznych (takich jak rotacja pracowników i umieralność) oraz zmiennych finansowych (takich jak przyszły wzrost wynagrodzeń i koszty leczenia), które wpłyną na koszty tych świadczeń (zob. paragrafy 75–98);

(ii) zdyskontowanie świadczenia w celu ustalenia wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń i kosztów bieżącego zatrudnienia (zob. paragrafy 67–69 i 83-86);

(iii) odliczenie wartości godziwej wszelkich aktywów programu (zob. paragrafy 113-115) od wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń;

(b) ustalenie kwoty zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń jako kwoty niedoboru lub nadwyżki ustalonej zgodnie z lit. a) i skorygowanej o wszelkie skutki ograniczenia wysokości składnika aktywów netto z tytułu określonych świadczeń do pułapu aktywów (zob. paragraf 64).

(c) ustalenie kwot ujmowanych jako zysk lub strata:

(i) kosztów bieżącego zatrudnienia (zob. paragrafy 70–74);

(ii) ewentualnych kosztów przeszłego zatrudnienia i zysków lub strat z tytułu rozliczenia (zob. paragrafy 99-112);

(iii) odsetek netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragrafy 123-126);

(d) ustalenie wartości ponownej wyceny zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń na potrzeby jego ujęcia w innych całkowitych dochodach, z uwzględnieniem:

(i) zysków i strat aktuarialnych (zob. paragrafy 128-129);

(ii) zwrotu z aktywów programu, z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragraf 130) oraz

(iii) wszelkich zmian wysokości pułapu aktywów (zob. paragraf 64), z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń.

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

58 Jednostka ustala wartość zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń na tyle często, aby kwoty ujmowane w sprawozdaniu finansowym nie różniły się istotnie od kwot, jakie zostałyby ustalone na koniec okresu sprawozdawczego.

▼M31

59 W niniejszym standardzie zaleca się jednostkom – nie wprowadzając jednak takiego wymogu – korzystanie z usług wykwalifikowanego aktuariusza w zakresie wyceny wszelkich istotnych zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia. Ze względów praktycznych jednostka może zwrócić się do wykwalifikowanego aktuariusza o przeprowadzenie szczegółowego ustalenia wysokości zobowiązania przed końcem okresu sprawozdawczego. Niemniej jednak wyniki takiej wyceny aktualizowane są po każdej istotnej operacji gospodarczej i innych istotnych zmianach okoliczności (w tym po zmianie cen rynkowych i stóp procentowych), które zaistniały do końca okresu sprawozdawczego.

60 W niektórych wypadkach wartości szacunkowe, uśrednione i uproszczenia mogą stanowić wiarygodne przybliżenie szczegółowych wyliczeń przedstawionych w niniejszym standardzie.

**Rozliczanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku**

61 Jednostka rozlicza nie tylko swój prawny obowiązek wynikający ze sformalizowanych zasad programu określonych świadczeń, lecz również wszelkie zwyczajowo oczekiwane obowiązki, które powstają na skutek niesformalizowanej praktyki jednostki. Niesformalizowane praktyki powodują powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, w wypadku gdy jednostka nie ma realnej możliwości niezapłacenia świadczeń pracowniczych. Przykład zwyczajowo oczekiwanego obowiązku stanowi taka sytuacja, gdy zmiana niesformalizowanej praktyki jednostki spowodowałaby niemożliwe do zaakceptowania pogorszenie stosunków z pracownikami.

62 Sformalizowane zasady funkcjonowania programu określonych świadczeń mogą pozwalać jednostce na zaprzestanie realizowania obowiązków z tytułu programu. Niemniej jednostce jest zwykle trudno zaprzestać realizacji obowiązków z tytułu programu (bez wypłaty), 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.

**Sprawozdanie z sytuacji finansowej**

63 Jednostka ujmuje zobowiązanie (składnik aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.

64 W przypadku, gdy jednostka ma nadwyżkę w programie określonych świadczeń, wycenia składnik aktywów netto z tytułu określonych świadczeń na kwotę równą niższej z dwóch poniższych kwot:

(a) nadwyżki w programie określonych świadczeń albo

(b) pułapu aktywów ustalonego na podstawie stopy dyskontowej, o której mowa w paragrafie 83.

65 Składnik aktywów netto z tytułu określonych świadczeń może powstać wówczas, gdy na rzecz programu określonych świadczeń przekazano zbyt dużo środków lub gdy powstały zyski aktuarialne. Jednostka w takich wypadkach ujmuje składnik aktywów netto z tytułu określonych świadczeń, ponieważ:

(a) sprawuje kontrolę nad zasobem, którego istota polega na możliwości wykorzystania nadwyżki w celu wypracowywania przyszłych korzyści;

(b) kontrola jest wynikiem zdarzeń przeszłych (składek wpłaconych przez jednostkę i pracy wykonanej przez pracownika) oraz

(c) 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. Pułap aktywów stanowi wartość bieżącą takich przyszłych korzyści.

▼M31

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

66 Na ostateczne koszty programu określonych świadczeń może wpływać wiele zmiennych, takich jak końcowe wynagrodzenie, rotacja i umieralność pracowników, składki pracowników oraz tendencje kształtujące wysokość kosztów leczenia. 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 (zob. paragrafy 67–69);

(b) przyporządkowanie świadczenia do poszczególnych okresów zatrudnienia (zob. paragrafy 70–74) oraz

(c) przyjęcie założeń aktuarialnych (zob. paragrafy 75–98)

*Metoda wyceny aktuarialnej*

67 Jednostka stosuje metodę prognozowanych uprawnień jednostkowych, aby ustalić wartość bieżącą swoich zobowiązań z tytułu określonych świadczeń oraz związanych z nimi kosztów bieżącego zatrudnienia oraz – w stosownych przypadkach – kosztów przeszłego zatrudnienia.

68 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 postrzega się jako powodujący powstanie dodatkowej jednostki uprawnienia do świadczeń (zob. paragrafy 70–74), a każda jednostka uprawnienia do świadczeń wyliczana jest oddzielnie przed wejściem w skład ostatecznego zobowiązania (zob. paragrafy 75–98).

Przykład ilustrujący paragraf 68

Zryczałtowane świadczenie płatne jest w momencie rozwiązania stosunku pracy i odpowiada 1 % końcowego wynagrodzenia za każdy rok pracy. Wynagrodzenie w roku 1 wynosi 10 000 j.p. 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 5. roku, 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* |
|---|---|---|---|---|---|
| | *j.p.* | *j.p.* | *j.p.* | *j.p.* | *j.p.* |
| *Świadczenia przyporządkowane do:* | | | | | |
| — *lat ubiegłych* | *0* | *131* | *262* | *393* | *524* |
| — *bieżącego roku (1 % końcowego wynagrodzenia)* | *131* | *131* | *131* | *131* | *131* |
| — *bieżącego roku i lat ubiegłych* | *131* | *262* | *393* | *524* | *655* |
| *Saldo początkowe zobowiązania* | — | *89* | *196* | *324* | *476* |
| *Odsetki 10 %* | — | *9* | *20* | *33* | *48* |
| *Koszty bieżącego zatrudnienia* | *89* | *98* | *108* | *119* | *131* |
| *Saldo końcowe zobowiązania* | *89* | *196* | *324* | *476* | *655* |

▼**M31**

*Uwaga*:

*1 Saldo początkowe zobowiązania jest wartością bieżącą świadczenia przyporządkowanego do lat ubiegłych.*

*2 Koszty bieżącego zatrudnienia są wartością bieżącą świadczenia przyporządkowanego do bieżącego roku.*

*3 Saldo końcowe zobowiązania jest wartością bieżącą świadczenia przyporządkowaną do roku bieżącego i do lat ubiegłych.*

69 Jednostka dyskontuje całość swojego zobowiązania z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia, nawet gdy nie przewiduje się rozliczenia części tego zobowiązania przed upływem dwunastu miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego.

*Przyporządkowanie świadczeń do poszczególnych okresów zatrudnienia*

70 Ustalając wartość bieżącą obowiązków z tytułu określonych świadczeń oraz związanych z nimi kosztów bieżącego zatrudnienia oraz, tam, gdzie ma to zastosowanie, kosztów przeszłego zatrudnienia, jednostka przyporządkowuje świadczenia do poszczególnych okresów zatrudnienia zgodnie ze wzorem przyjętym w programie świadczeń. Jeśli jednak praca w latach późniejszych prowadzić będzie do istotnie wyższego poziomu świadczeń niż w latach wcześniejszych, jednostka przyporządkowuje świadczenie metodą liniową, począwszy od:

(a) dnia, gdy praca wykonywana przez pracownika uprawniła go do świadczeń w ramach programu świadczeń (niezależnie od tego, czy świadczenia te są uzależnione od dalszej pracy, czy też nie); aż do

(b) 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.

71 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 obowiązek zapewnienia świadczeń po okresie zatrudnienia. Obowiązek 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.

P r z y k ł a d y i l u s t r u j ą c e p a r a g r a f 7 1

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

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

*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 końcem okresu sprawozdawczego.*

▼M31

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 dzień przewidywanego przejścia na emeryturę – miesięcznej emerytury w wysokości 0,2 % oszacowanego końcowego wynagrodzenia, płatnej od przewidywanego dnia przejścia na emeryturę do przewidywanego dnia śmierci, przyporządkowywane jest 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 końca okresu sprawozdawczego. Koszty bieżącego zatrudnienia i wartość bieżącą zobowiązania z tytułu określonych świadczeń dyskontuje się, ponieważ wypłata emerytury rozpocznie się w wieku 65 lat.*

72 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 uprawnienia do świadczeń pracowniczych powoduje powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, ponieważ z każdym kolejnym okresem sprawozdawczym wymiar przyszłej pracy, jaką będzie musiał wykonać pracownik, aby uzyskać uprawnienia, będzie malał. Ustalając obowiązek z tytułu określonego świadczenia, jednostka uwzględnia prawdopodobieństwo tego, że niektórzy pracownicy mogą nie spełnić warunków prowadzących do nabycia uprawnień. Analogicznie, mimo że niektóre świadczenia po okresie zatrudnienia – na przykład świadczenia opieki medycznej po okresie zatrudnienia – stają się należne dopiero w przypadku nastąpienia ustalonego zdarzenia w okresie, gdy pracownik nie jest już zatrudniony, zobowiązanie powstaje, gdy pracownik wykonuje pracę, która spowoduje uzyskanie przez niego uprawnień do świadczenia w przypadku wystąpienia zdarzenia. Prawdopodobieństwo wystąpienia zdarzenia wpływa na ustalenie wysokości zobowiązania, ale nie determinuje tego, czy zobowiązanie istnieje, czy też nie.

Przykłady ilustrujące paragraf 72

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

*Świadczenie w kwocie 100 j.p. 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 j.p. za każdy rok wykonywania pracy, z wyjątkiem lat przepracowanych przed ukończeniem 25 roku życia. Uprawnienia do świadczenia nabywa się niezwłocznie.

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

73 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 późniejszych latach doprowadzi do istotnie wyższego poziomu świadczenia niż praca wykonywana w latach wcześniejszych, jednostka przyporządkowuje świadczenie metodą liniową do dnia, gdy dalsza praca przestanie już prowadzić do istotnych dodatkowych świadczeń. Takie postępowanie wynika z tego, że to praca wykonywana przez pracownika przez cały okres doprowadzi ostatecznie do świadczenia w tej wyższej kwocie.

▼**M31**

Przykłady ilustrujące paragraf 73

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

*Świadczenie w kwocie 100 j.p. (1 000 j.p. podzielone przez 10) przyporządkowywane jest do każdego 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 j.p. wszystkim pracownikom, którzy są nadal zatrudnieni w wieku 55 lat po dwudziestu latach pracy lub gdy są nadal zatrudnieni w wieku 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 j.p. (2 000 j.p. podzielone przez 20) do każdego roku, począwszy od ukończenia przez pracownika 35 roku życia aż do ukończenia przez niego 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 po okresie dziesięciu lat nie będzie prowadziła do uzyskania istotnej kwoty dodatkowych świadczeń. W przypadku takiego pracownika jednostka przyporządkowuje świadczenie równe 200 j.p. (2 000 j.p. podzielone przez 10) do każdego z pierwszych dziesięciu lat.*

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

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

*Zgodnie ze wzorem służącym do ustalenia świadczenia stosowanym w programie jednostka przyporządkowuje 4 % wartości bieżącej przewidywanych kosztów leczenia (40 % podzielone przez 10) 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 żadnych świadczeń.*

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

▼**M31**

*Praca w latach późniejszych doprowadzi do istotnie wyższego poziomu świadczenia niż w latach wcześniejszych. W związku z tym, w przypadku pracowników, których odejścia oczekuje się po dwudziestu lub więcej latach, jednostka przyporządkowuje świadczenia metodą liniową opisaną w paragrafie 71. 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 20).*

*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 a przewidywanym terminem odejścia pracowników z jednostki.*

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

74 Gdy kwota świadczenia stanowi stały odsetek końcowego wynagrodzenia za każdy rok pracy, przyszły wzrost wynagrodzenia wpłynie na kwotę wymaganą do wywiązania się z zobowiązania z tytułu pracy wykonywanej przed końcem okresu sprawozdawczego, lecz nie spowoduje powstania dodatkowego zobowiązania. W związku z tym:

(a) na potrzeby paragrafu 70 b) wzrost wynagrodzeń nie prowadzi do dodatkowych świadczeń, nawet jeśli kwota świadczeń jest zależna od końcowego wynagrodzenia oraz

(b) kwota świadczenia przyporządkowana do każdego okresu stanowi stały odsetek wynagrodzenia, z którym świadczenie jest powiązane.

Przykład ilustrujący paragraf 74

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 dnia ukończenia 55 roku życia. Od tego dnia właśnie dalsza praca wykonywana przez pracownika nie doprowadzi do istotnej kwoty dodatkowych świadczeń w ramach programu. Do lat następujących po przekroczeniu przez pracownika tego wieku nie przyporządkowuje się świadczenia.*

*Założenia aktuarialne*

75 Założenia aktuarialne powinny być bezstronne i wzajemnie dopasowane (spójne).

76 Założenia aktuarialne stanowią najlepsze możliwe oszacowanie zmiennych dokonane przez jednostkę. Zmienne te określą ostateczny koszt zapewnienia świadczeń po okresie zatrudnienia. Do założeń aktuarialnych zalicza się:

(a) 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:

(i) umieralność (zob. paragrafy 81 i 82);

(ii) wskaźniki rotacji pracowników, niezdolności do pracy i wcześniejszego przechodzenia na emeryturę;

(iii) odsetek uczestników programu posiadających osoby na utrzymaniu, które uzyskają uprawnienia do świadczeń;

(iv) odsetek uczestników programu, którzy wybiorą poszczególne formy płatności dostępne w ramach zasad funkcjonowania programu oraz

▼M31

(v) wskaźniki roszczeń w ramach programu opieki medycznej;

(b) założenia finansowe dotyczące takich zagadnień, jak:

(i) stopa dyskontowa (zob. paragrafy 83–86);

(ii) poziom świadczeń, z wyłączeniem wszelkich kosztów świadczeń ponoszonych przez pracowników, oraz poziom przyszłego wynagrodzenia (zob. paragrafy 87–95);

(iii) w przypadku świadczeń medycznych, przyszłe koszty leczenia, łącznie z kosztami obsługi roszczeń (tj. koszty ponoszone podczas analizy i rozpatrywania roszczeń, w tym opłaty prawne i likwidacyjne) (zob. paragrafy 96–98) oraz

(iv) podatki płatne zgodnie z programem od składek z tytułu pracy przed dniem sprawozdawczym lub od świadczeń wynikających z takiej pracy.

77 Założenia aktuarialne są bezstronne, jeśli nie są ani nieostrożne, ani nadmiernie ostrożne (zachowawcze).

78 Założenia aktuarialne są wzajemnie dopasowane (spójne), jeśli odzwierciedlają relacje ekonomiczne pomiędzy takimi czynnikami jak: inflacja, stopy wzrostu wynagrodzeń i stopy dyskontowe. Na przykład we wszystkich założeniach, które zależą od konkretnego poziomu inflacji w którymkolwiek z przyszłych okresów (takich jak założenia dotyczące stóp procentowych oraz wzrostu wynagrodzeń i świadczeń) przyjmuje się taki sam poziom inflacji.

79 Jednostka ustala stopę dyskontową i inne założenia finansowe w wartościach nominalnych (podanych), chyba że oszacowania w wartościach realnych (skorygowanych o inflację) są bardziej wiarygodne – na przykład – w warunkach hiperinflacji (zob. MSR 29 *Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji*) lub gdy świadczenie jest indeksowane i istnieje rozwinięty rynek indeksowanych obligacji w tej samej walucie i o tym samym terminie wykupu.

80 Założenia finansowe opierają się na określanych na koniec okresu sprawozdawczego rynkowych oczekiwaniach odnoszących się do okresu, w którym przewiduje się uregulowanie zobowiązań.

*Założenia aktuarialne: umieralność*

81 Jednostka ustala założenia dotyczące umieralności w odniesieniu do najlepszego możliwego oszacowania umieralności uczestników programu zarówno w trakcie okresu zatrudnienia, jak i po tym okresie.

82 W celu oszacowania ostatecznego kosztu świadczenia, jednostka uwzględnia przewidywane zmiany w umieralności, na przykład poprzez korektę standardowych tabel umieralności o szacowane pozytywne zmiany w umieralności.

*Założenia aktuarialne: stopa dyskontowa*

▼M48

**83 Stopę stosowaną do dyskontowania zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia (zarówno realizowanych za pośrednictwem funduszu, jak i bez funduszu) ustala się na podstawie występujących na koniec okresu sprawozdawczego rynkowych stóp zwrotu z wysoko ocenianych obligacji przedsiębiorstw. W przypadku walut, w odniesieniu do których nie istnieje rozwinięty rynek takich wysoko ocenianych obligacji przedsiębiorstw stosuje się (występujące na koniec okresu sprawozdawczego) rynkowe stopy zwrotu obligacji skarbowych w danej walucie. Waluta i termin wykupu obligacji przedsiębiorstw lub obligacji skarbowych powinny być zgodne z walutą i szacunkowym terminem realizacji zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia.**

▼**M31**

84 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.

85 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.

86 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 oszacowania stopy dyskontowej dla płatności o dłuższym terminie wymagalności, ekstrapoluje bieżące stopy rynkowe 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.

*Założenia aktuarialne: wynagrodzenia, świadczenia i koszty leczenia*

87 Jednostka wylicza zobowiązania z tytułu określonych świadczeń za pomocą metody odzwierciedlającej:

(a) świadczenia określone w warunkach programu (lub wynikające z wszelkich zwyczajowo oczekiwanych obowiązków, które wykraczają poza te warunki) na koniec okresu sprawozdawczego;

(b) ewentualny szacunkowy przyszły wzrost wynagrodzeń, który wpływa na świadczenia podlegające zapłacie;

(c) skutki ewentualnych limitów dotyczących udziału pracodawcy w koszcie przyszłych świadczeń;

(d) składki płatne przez pracowników lub osoby trzecie, zmniejszające ostateczny koszt ponoszony przez jednostkę z tytułu tych świadczeń oraz

(e) 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 końcem okresu sprawozdawczego lub

(ii) dane historyczne 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.

88 W założeniach aktuarialnych uwzględnia się zmiany przyszłych świadczeń, które są przewidziane w sformalizowanych zasadach funkcjonowania programu (lub stanowią zwyczajowo oczekiwany obowiązek) na koniec okresu sprawozdawczego. Taki przypadek występuje na przykład, gdy:

(a) jednostka zwykła była w przeszłości zwiększać świadczenia, na przykład w celu łagodzenia skutków inflacji, a przy tym nic nie wskazuje na to, aby praktyka ta miała ulec zmianie w przyszłości;

▼M31

(b) jednostka obowiązana jest na podstawie sformalizowanych zasad funkcjonowania programu (lub zwyczajowo oczekiwanego obowiązku wykraczającego poza te zasady) lub na mocy prawa do wykorzystania nadwyżki uzyskanej w programie na rzecz uczestników programu (zob. paragraf 108 c)) lub

(c) świadczenia są zróżnicowane w zależności od docelowego wyniku lub innych kryteriów. Na przykład zasady funkcjonowania programu mogą stanowić, że jednostka wypłaci niższe świadczenia lub zażąda dodatkowych składek od pracowników w sytuacji, gdy aktywa programu nie będą wystarczające. Zobowiązanie ustalane jest w sposób odzwierciedlający najlepsze możliwe oszacowanie skutków docelowego wyniku lub inne kryteria.

89 W założeniach aktuarialnych nie uwzględnia się zmian przyszłych świadczeń, które nie są przewidziane w sformalizowanych zasadach funkcjonowania programu (lub nie stanowią zwyczajowo oczekiwanego obowiązku) na koniec okresu sprawozdawczego. Takie zmiany skutkują:

(a) powstaniem kosztów przeszłego zatrudnienia, jeżeli 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.

90 W szacunkach przyszłych wynagrodzeń bierze się pod uwagę inflację, wysługę lat, awanse i inne znaczące czynniki, takie jak podaż i popyt na rynku pracy.

91 Niektóre programy określonych świadczeń nakładają ograniczenie na składki, które jednostka ma obowiązek wnosić. Ostateczny koszt świadczeń odzwierciedla wysokość ograniczenia dotyczącego składek. Wysokość ograniczenia składek ustala się w odniesieniu do krótszego z następujących okresów:

(a) szacowanego okresu działania jednostki oraz

(b) szacowanego okresu funkcjonowania programu.

92 Niektóre programy określonych świadczeń nakładają na pracowników lub na osoby trzecie obowiązek wnoszenia wpłat na pokrycie kosztów programu. Składki pracowników pomniejszają koszt świadczeń ponoszony przez jednostkę. Jednostka uwzględnia, czy składki osób trzecich pomniejszają koszt świadczeń ponoszony przez jednostkę, czy też stanowią prawo do rekompensaty, o którym mowa w paragrafie 116. Wysokość składek wnoszonych przez pracowników lub osoby trzecie jest określona w sformalizowanych zasadach funkcjonowania programu (lub wynika ze zwyczajowo oczekiwanego obowiązku wykraczającego poza te zasady) lub jest uznaniowa. Składki uznaniowe wnoszone przez pracowników lub osoby trzecie pomniejszają koszty zatrudnienia po wpłacie tych składek na rzecz programu.

▼M44

93 Składki wnoszone przez pracowników lub osoby trzecie, określone w sformalizowanych zasadach funkcjonowania programu, pomniejszają koszty zatrudnienia (jeżeli są powiązane z pracą) lub wpływają na ponowną wycenę wartości zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (jeżeli nie są powiązane z pracą). Przykładowo składki nie są powiązane z pracą, jeżeli mają one zmniejszyć niedobór wynikający ze strat w aktywach programu lub strat aktuarialnych. Jeżeli składki wnoszone przez pracowników lub osoby trzecie są związane z pracą, składki te pomniejszają koszty zatrudnienia w następujący sposób:

a) jeżeli kwota składek zależy od liczby lat zatrudnienia, jednostka przyporządkowuje składki do poszczególnych okresów zatrudnienia, wykorzystując tę samą metodę przyporządkowania, która jest wymagana w paragrafie 70 w odniesieniu do świadczeń brutto (tj. wykorzystując wzór dla składek przyjęty w programie lub stosując metodę liniową); lub

▼M44

b) jeżeli kwota składek nie zależy od liczby lat zatrudnienia, jednostka jest uprawniona do ujęcia takich składek jako pomniejszających koszty zatrudnienia w okresie wykonywania danej pracy. Przykładowo składki, które nie zależą od liczby lat zatrudnienia, obejmują składki stanowiące ustalony procent wynagrodzenia pracownika, ustaloną kwotę obowiązującą w całym okresie zatrudnienia lub zależną od wieku pracownika.

Paragraf A1 zawiera odnośne objaśnienia stosowania.

94 Jeżeli chodzi o składki wnoszone przez pracowników lub osoby trzecie, które to składki są przyporządkowane do okresów zatrudnienia zgodnie z paragrafem 93 lit. a), zmiany składek prowadzą do powstania:

a) kosztów bieżącego zatrudnienia i kosztów przeszłego zatrudnienia (jeżeli zmiany te nie zostały określone w sformalizowanych zasadach funkcjonowania programu i nie wynikają ze zwyczajowo oczekiwanego obowiązku); lub

b) zysków i strat aktuarialnych (jeżeli zmiany te zostały określone w sformalizowanych zasadach funkcjonowania programu lub wynikają ze zwyczajowo oczekiwanego obowiązku).

▼M31

95 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 najlepsze możliwe oszacowanie takich zmiennych na podstawie danych historycznych i innych wiarygodnych źródeł.

96 W założeniach dotyczących kosztów leczenia uwzględnia się szacunkowe przyszłe zmiany kosztów usług medycznych, wynikające zarówno z inflacji, jak i ze zmian wpływających konkretnie na koszty leczenia.

97 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 historycznych 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.

98 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 od położenia geograficznego. W związku z tym dane historyczne są korygowane w takim stopniu, w jakim struktura demograficzna populacji różni się od populacji stanowiącej przedmiot zgromadzonych danych historycznych. Dane historyczne koryguje się również w wypadku posiadania wiarygodnych dowodów na to, że występujące w przeszłości tendencje przestaną występować.

**Koszty przeszłego zatrudnienia oraz zyski i straty wynikające z rozliczenia**

99 Przed ustaleniem kosztów przeszłego zatrudnienia lub zysku lub straty wynikających z rozliczenia, jednostka dokonuje ponownej wyceny zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń z zastosowaniem bieżącej wartości godziwej aktywów programu i bieżących założeń aktuarialnych (łącznie z bieżącymi, rynkowymi stopami procentowymi i innymi bieżącymi cenami rynkowymi) w sposób odzwierciedlający świadczenia oferowane w ramach programu przed zmianą, ograniczeniem lub rozliczeniem programu.

▼**M31**

100 Jednostka nie ma obowiązku dokonywać rozróżnienia pomiędzy kosztami przeszłego zatrudnienia wynikającymi ze zmiany programu, kosztami przeszłego zatrudnienia wynikającymi z ograniczenia programu a zyskiem lub stratą wynikającymi z rozliczenia, jeżeli transakcje te wystąpią równocześnie. W niektórych przypadkach zmiana programu następuje przed rozliczeniem, na przykład gdy jednostka zmienia świadczenia w ramach programu i dokonuje późniejszego rozliczenia zmienionych świadczeń. W takich przypadkach jednostka ujmuje koszty przeszłego zatrudnienia przed zyskiem albo stratą wynikającymi z rozliczenia.

101 Do rozliczenia dochodzi wraz ze zmianą lub 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.

*Koszty przeszłego zatrudnienia*

102 Koszty przeszłego zatrudnienia stanowią zmianę wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń wynikającą ze zmiany lub ograniczenia programu.

103 Jednostka ujmuje koszty przeszłego zatrudnienia jako koszty we wcześniejszym z następujących terminów:

(a) w dniu zmiany lub ograniczenia programu oraz

(b) w dniu, w którym jednostka ujmuje powiązane koszty restrukturyzacji (zob. MSR 37) lub świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy (zob. paragraf 165).

104 O zmianie programu można mówić, gdy jednostka wprowadza lub wycofuje program określonych świadczeń lub zmienia świadczenia podlegające wypłacie na podstawie dotychczasowego programu określonych świadczeń.

105 O ograniczeniu programu można mówić, gdy jednostka istotnie zmniejsza liczbę pracowników objętych programem. Ograniczenie może powstać w wyniku pojedynczego zdarzenia, takiego jak zamknięcie zakładu, zaniechanie działalności lub rezygnacja z programu albo jego zawieszenie.

106 Koszty przeszłego zatrudnienia mogą mieć wartość dodatnią (gdy świadczenia się wprowadza lub zmienia ich warunki tak, że wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń rośnie) lub ujemną (gdy świadczenia się wycofuje lub zmienia ich warunki tak, że wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń maleje).

107 W wypadku obniżenia przez jednostkę 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.

108 Z kosztów przeszłego zatrudnienia wyłączone są:

(a) wpływ, jaki różnica między rzeczywistym a poprzednio przyjętym wzrostem wynagrodzeń wywiera na zobowiązanie do zapłaty świadczeń za pracę w ubiegłych latach (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);

▼M31

(c) oszacowanie wzrostu świadczeń, które wynika z zysków aktuarialnych lub ze zwrotu z aktywów programu, które zostały już ujęte w sprawozdaniu finansowym, jeśli jednostka jest obowiązana przez sformalizowane zasady funkcjonowania programu (lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek, który poza te zasady wykracza) bądź przepisy prawa do wykorzystania nadwyżki w programie na rzecz uczestników programu, nawet jeśli podwyżka świadczenia nie została jeszcze oficjalnie przyznana (nie występują koszty przeszłego zatrudnienia, ponieważ wynikające z powyższego zwiększenie kwoty zobowiązania jest stratą aktuarialną – zob. paragraf 88) oraz

(d) podwyżki świadczeń, do których uprawnienia zostały już nabyte (tj. świadczeń nieuwarunkowanych przyszłym zatrudnieniem – zob. paragraf 72), jeśli przy braku nowych lub zwiększonych świadczeń pracownicy spełnią kryteria uprawniające ich do świadczeń (nie występują koszty przeszłego zatrudnienia, ponieważ szacunkowy koszt świadczeń był ujęty jako koszty bieżącego zatrudnienia w momencie wykonywania pracy).

*Zyski i straty wynikające z rozliczenia*

109 Zysk lub strata wynikające z rozliczenia stanowią różnicę między:

(a) wartością bieżącą zobowiązania z tytułu określonych świadczeń podlegającego rozliczeniu, ustaloną na dzień rozliczenia, a

(b) ceną rozliczenia, w tym wszelkich przeniesionych aktywów programu i wszelkich płatności dokonywanych bezpośrednio przez jednostkę w związku z rozliczeniem.

110 Jednostka ujmuje zysk lub stratę wynikające z rozliczenia programu określonych świadczeń w dniu rozliczenia.

111 O rozliczeniu można mówić, gdy jednostka staje się stroną transakcji, która powoduje eliminację wszelkich przyszłych prawnych lub zwyczajowo oczekiwanych obowiązków dotyczących w części lub w całości świadczeń realizowanych w ramach programu określonych świadczeń (innych niż wypłata świadczeń na rzecz lub w imieniu pracowników zgodnie z warunkami programu i uwzględnionych w założeniach aktuarialnych). Na przykład jednorazowe przeniesienie istotnych obowiązków pracodawcy w ramach programu na zakład ubezpieczeń poprzez nabycie polisy ubezpieczeniowej jest rozliczeniem, podczas gdy dokonanie ryczałtowej płatności w ramach programu na rzecz uczestników programu w zamian za ich uprawnienia do uzyskania ustalonych świadczeń po okresie zatrudnienia nie jest rozliczeniem.

112 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 prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek (zob. paragraf 46) wpłacenia dalszych kwot, jeśli zakład ubezpieczeń nie wypłaci świadczeń pracowniczych określonych w polisie ubezpieczeniowej. Paragrafy 116–119 dotyczą ujmowania i wyceny praw do rekompensaty z tytułu polis ubezpieczeniowych niestanowiących aktywów programu.

**Ujmowanie i wycena: aktywa programu**

*Wartość godziwa aktywów programu*

113 Ustalając kwotę nadwyżki lub niedoboru, odlicza się wartość godziwą wszystkich aktywów programu.

▼**M31**

114 Z aktywów programu wyłączone są niezapłacone składki należne funduszowi od jednostki sprawozdawczej oraz instrumenty finansowe, do których tytułu własności nie można przenosić, wyemitowane przez jednostkę, będące w posiadaniu funduszu. Aktywa programu pomniejszane są o wszelkie zobowiązania funduszu, które nie dotyczą świadczeń pracowniczych, np., zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz inne zobowiązania, a także zobowiązania z tytułu pochodnych instrumentów finansowych.

115 Jeśli wśród aktywów programu występują 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 (z zastrzeżeniem wymogu dokonania jej pomniejszenia, w razie gdy kwoty należne na podstawie polis ubezpieczeniowych nie są w całości możliwe do uzyskania).

*Zwrot wydatków*

116 Wtedy i tylko wtedy, gdy jest prawie pewne, że osoba trzecia zrekompensuje jednostce część lub całość wydatków wymaganych do wywiązania się z zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, jednostka:

(a) ujmuje swoje prawo do rekompensaty jako odrębny składnik aktywów. Jednostka wycenia taki składnik aktywów według wartości godziwej;

(b) dokonuje podziału i ujmuje zmiany wartości godziwej swojego prawa do rekompensaty w sposób identyczny, co w przypadku zmian wartości godziwej aktywów programu (zob. paragrafy 124 i 125). Składniki kosztów z tytułu określonych świadczeń, ujmowane zgodnie z paragrafem 120, można ujmować bez uwzględnienia kwot z tytułu zmian wartości bilansowej prawa do rekompensaty.

117 Niekiedy jednostka może oczekiwać od osoby trzeciej, np. od zakładu ubezpieczeń, pokrycia części lub całości wydatków wymaganych do uregulowania zobowiązania z tytułu określonych świadczeń. Kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe, określone w paragrafie 8, stanowią aktywa programu. Jednostka rozlicza kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe w taki sam sposób jak wszystkie inne aktywa programu i paragraf 116 nie ma w tym wypadku zastosowania (zob. paragrafy 46–49 i 115).

118 Niekwalifikująca się polisa ubezpieczeniowa posiadana przez jednostkę nie stanowi składnika aktywów programu. W takim wypadku zastosowanie ma paragraf 116: jednostka ujmuje swoje prawo do rekompensaty na podstawie polisy ubezpieczeniowej jako odrębny składnik aktywów, a nie jako pomniejszenie niedoboru lub nadwyżki z tytułu określonych świadczeń. Paragraf 140 b) wymaga od jednostki ujawnienia zwięzłego opisu związku pomiędzy prawem do rekompensaty i odnośnym zobowiązaniem.

119 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 (z zastrzeżeniem wymogu dokonania jej pomniejszenia, w razie gdy rekompensata nie jest w całości możliwa do uzyskania).

▼M31

**Składniki kosztów z tytułu określonych świadczeń**

120 Jednostka ujmuje składniki kosztów z tytułu określonych świadczeń w następujący sposób, z wyjątkiem sytuacji, gdy inny MSSF wymaga uwzględnienia ich w koszcie wytworzenia składnika aktywów lub to dopuszcza:

(a) koszty zatrudnienia (zob. paragrafy 66–112) jako zysk lub stratę;

(b) odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragrafy 123-126) jako zysk lub stratę oraz

(c) ponowną wycenę zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragrafy 127–130) jako inne całkowite dochody.

121 Inne MSSF wymagają uwzględniania niektórych kosztów świadczeń pracowniczych w koszcie wytworzenia takich aktywów jak: zapasy lub rzeczowe aktywa trwałe (zob. MSR 2 i MSR 16). Wszelkie koszty świadczeń po okresie zatrudnienia uwzględnione w koszcie wytworzenia takich aktywów obejmują odpowiednią część składników wymienionych w paragrafie 120.

122 Ponowna wycena zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń ujęta jako inne całkowite dochody nie podlega przeniesieniu do zysku lub straty w następnym okresie. Jednostka może jednak przenosić kwoty ujęte jako inne całkowite dochody w ramach kapitału własnego.

*Odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń*

123 Odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń ustala się jako iloczyn zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń i stopy dyskontowej określonej w paragrafie 83, przy czym obydwie wartości przyjmuje się w wysokości na początek rocznego okresu sprawozdawczego, z uwzględnieniem wszelkich zmian wartości zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń w tym okresie w wyniku wniesienia składek i wypłaty świadczeń.

124 Odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń można przedstawiać jako obejmujące przychody z tytułu odsetek od aktywów programu, koszty z tytułu odsetek od zobowiązania z tytułu określonych świadczeń oraz odsetki od wysokości pułapu aktywów, o którym mowa w paragrafie 64.

125 Przychody z tytułu odsetek od aktywów programu są składnikiem zwrotu z aktywów programu i są ustalane jako iloczyn wartości godziwej aktywów programu i stopy dyskontowej określonej w paragrafie 83, przy czym obydwie wartości przyjmuje się w wysokości na początek rocznego okresu sprawozdawczego, z uwzględnieniem wszelkich zmian aktywów programu w tym okresie w wyniku wniesienia składek i wypłaty świadczeń. Różnica między przychodami z tytułu odsetek od aktywów programu a zwrotem z aktywów programu uwzględniana jest w ponownej wycenie zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń.

▼**M31**

126 Odsetki od wysokości pułapu aktywów stanowią część całkowitej zmiany wysokości pułapu aktywów i są ustalane jako iloczyn wysokości pułapu aktywów i stopy dyskontowej, o której mowa w paragrafie 83, przy czym obydwie wartości są przyjmowane w wysokości na początek rocznego okresu sprawozdawczego. Różnica pomiędzy tą kwotą a całkowitą zmianą wysokości pułapu aktywów uwzględniana jest w ponownej wycenie zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń.

*Ponowna wycena wartości zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń*

127 Ponowna wycena wartości zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń obejmuje:

(a) zyski i straty aktuarialne (zob. paragrafy 128 i 129);

(b) zwrot z aktywów programu (zob. paragraf 130), z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragraf 125) oraz

(c) wszelkie zmiany wysokości pułapu aktywów, z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragraf 126).

128 Zyski i straty aktuarialne mogą wynikać ze wzrostu lub obniżenia wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń na skutek zmian założeń aktuarialnych i korekty założeń aktuarialnych ex post. Wśród przyczyn powstawania zysków i strat aktuarialnych znajdują się:

(a) nieoczekiwanie wysokie lub nieoczekiwanie niskie wskaźniki rotacji pracowników, wcześniejszego przechodzenia na emeryturę, umieralności, wzrostu wynagrodzeń, świadczeń (jeśli sformalizowane lub zwyczajowo oczekiwane warunki programu przewidują podwyższanie świadczeń ze względu na inflację) lub kosztów leczenia;

(b) wpływ zmian założeń dotyczących możliwości płatności świadczeń;

(c) wpływ zmian oszacowań przyszłej rotacji pracowników, wcześniejszego przechodzenia na emeryturę, umieralności, wzrostu wynagrodzeń, świadczeń (jeśli sformalizowane lub zwyczajowo oczekiwane zasady funkcjonowania programu przewidują podwyższanie świadczeń ze względu na inflację) lub kosztów leczenia oraz

(d) wpływ zmian stopy dyskontowej.

129 Zyski i straty aktuarialne nie obejmują zmian wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń na skutek wprowadzenia, zmiany, ograniczenia lub rozliczenia programu określonych świadczeń lub zmian świadczeń podlegających wypłacie w ramach programu określonych świadczeń. Skutkiem takich zmian są koszty bieżącego zatrudnienia bądź zyski lub straty wynikające z rozliczenia.

130 Ustalając zwrot z aktywów programu, jednostka odlicza koszty zarządzania aktywami programu i wszelkie podatki płatne z tytułu samego programu inne niż podatek uwzględniony w założeniach aktuarialnych stosowanych do wyceny zobowiązania z tytułu określonych świadczeń (paragraf 76). Inne koszty administracyjne nie są odliczane od kwoty zwrotu z aktywów programu.

▼**M31**

**Prezentacja**

*Kompensowanie*

131 Jednostka gospodarcza kompensuje składnik aktywów dotyczący jednego programu z zobowiązaniem dotyczącym innego programu wtedy i tylko wtedy, gdy:

(a) posiada ważny (egzekwowalny) tytuł prawny do wykorzystania nadwyżki z jednego programu do uregulowania zobowiązań, które na niej ciążą w ramach innego programu oraz

(b) zamierza rozliczyć zobowiązanie netto albo zrealizować nadwyżkę z jednego programu i uregulować zobowiązanie ciążące na niej w ramach innego programu.

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

*Podział na pozycje krótkoterminowe i długoterminowe*

133 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.

*Składniki kosztów z tytułu określonych świadczeń*

134 Paragraf 120 nakłada na jednostkę obowiązek ujęcia kosztów zatrudnienia i odsetek netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń jako zysk lub stratę. Niniejszy standard nie określa sposobu wykazywania kosztów zatrudnienia i odsetek netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń. Jednostka wykazuje te składniki zgodnie z MSR 1.

**Ujawnianie informacji**

135 Jednostka ujawnia informacje, które:

(a) wyjaśniają charakterystyczne cechy jej programów określonych świadczeń i związanego z nimi ryzyka (zob. paragraf 139);

(b) wyjaśniają oraz określają kwoty przedstawione w sprawozdaniach finansowych wynikające z jej programów określonych świadczeń (zob. paragrafy 140–144) oraz

(c) opisują, w jaki sposób jej programy określonych świadczeń mogą wpływać na kwoty, terminy oraz niepewność przyszłych przepływów środków pieniężnych jednostki (zob. paragrafy 145–147).

136 W celu realizacji celów, o których mowa w paragrafie 135, jednostka powinna uwzględnić:

(a) poziom szczegółowości niezbędny do spełnienia wymogów w zakresie ujawniania informacji;

(b) nacisk położony na poszczególne wymogi;

(c) poziom zastosowanej agregacji lub rozbicia oraz

(d) czy użytkownicy sprawozdań finansowych potrzebują dodatkowych informacji w celu ocenienia ujawnionych informacji ilościowych.

▼**M31**

137 Jeżeli ujawnienia dokonane zgodnie z wymogami niniejszego standardu i innych MSSF nie są wystarczające do realizacji celów, o których mowa w paragrafie 135, jednostka ujawnia dodatkowe informacje niezbędne do osiągnięcia tych celów. Na przykład jednostka może przedstawić analizę wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń z wyszczególnieniem charakteru, cech charakterystycznych i ryzyka tego zobowiązania. W ramach takiego ujawnienia można wprowadzić rozróżnienie:

(a) pomiędzy kwotami należnymi aktywnym członkom, członkom zawieszonym i emerytom;

(b) pomiędzy świadczeniami, do których nabyto uprawnienia, a świadczeniami narosłymi, do których nie nabyto uprawnień;

(c) pomiędzy świadczeniami warunkowymi, kwotami przypisanymi do przyszłego wzrostu wynagrodzenia a innymi świadczeniami.

138 Jednostka ocenia, czy wszystkie lub niektóre ujawnione informacje należy podzielić w sposób wyróżniający programy lub grupy programów w sposób istotny różniące się ryzykiem. Na przykład jednostka może podzielić ujawniane informacje na temat programów tak, by uwidocznić jedną lub więcej następujących cech:

(a) różne położenie geograficzne;

(b) różne charakterystyczne cechy, np. programy świadczeń emerytalnych oparte na ustalonym wynagrodzeniu, programy świadczeń emerytalnych oparte na wynagrodzeniu końcowym lub programy opieki medycznej po okresie zatrudnienia;

(c) różne otoczenie regulacyjne;

(d) różne segmenty sprawozdawcze;

(e) różne ustalenia dotyczące finansowania (np. program, na funkcjonowanie którego nie odprowadza się środków do odrębnego od jednostki funduszu albo program, którego funkcjonowanie w całości lub w części oparte jest na środkach przekazywanych do odrębnego funduszu).

*Charakterystyczne cechy programów określonych świadczeń i związanego z nimi ryzyka*

139 Jednostka ujawnia następujące informacje:

(a) informacje na temat charakterystycznych cech swoich programów określonych świadczeń, w tym:

(i) charakteru świadczeń oferowanych w ramach programu (np. programu określonych świadczeń opartego na końcowym wynagrodzeniu lub programu opartego na składkach z gwarancją);

(ii) uregulowań dotyczących funkcjonowania programu, na przykład poziomu wszelkich minimalnych wymogów dotyczących finansowania oraz wszelkiego wpływu uregulowań, na przykład pułapu aktywów (zob. paragraf 64), na program;

(iii) wszelkich innych obowiązków jednostki z tytułu zarządzania programem, na przykład obowiązków powierników lub członków zarządu programu;

(b) opis ryzyka, na jakie program naraża jednostkę, z naciskiem na wszelkie nietypowe, właściwe dla danej jednostki lub dla danego programu ryzyko, oraz informacje na temat wszelkiej istotnej koncentracji ryzyka. Jeżeli na przykład aktywa programu są lokowane przede wszystkim w inwestycje jednej klasy, np. nieruchomości, program może narażać jednostkę na koncentrację ryzyka rynku nieruchomości;

(c) opis wszystkich zmian, ograniczeń i rozliczeń programu.

▼M31

*Wyjaśnienie kwot zawartych w sprawozdaniu finansowym*

140 Jednostka sporządza uzgodnienie bilansu otwarcia z bilansem zamknięcia dla każdej z następujących pozycji, jeśli ma to zastosowanie:

(a) zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń, wraz z odrębnym uzgodnieniem:

(i) aktywów programu;

(ii) wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń;

(iii) wysokości pułapu aktywów;

(b) wszelkich praw do rekompensaty. Jednostka opisuje również relację pomiędzy ewentualnym prawem do rekompensaty a związanym z nim zobowiązaniem.

141 Każde z uzgodnień, o których mowa w paragrafie 140, zawiera, w stosownych przypadkach, informacje na temat każdej z następujących pozycji:

(a) kosztów bieżącego zatrudnienia;

(b) przychodów lub kosztów z tytułu odsetek;

(c) ponownej wyceny zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń wraz z odrębnym wykazaniem:

(i) zwrotu z aktywów programu, z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki w punkcie b);

(ii) zysków i strat aktuarialnych powstałych na skutek zmian założeń demograficznych (zob. paragraf 76a));

(iii) zysków i strat aktuarialnych powstałych na skutek zmian założeń finansowych (zob. paragraf 76b));

(iv) zmian wyniku ograniczenia zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń do pułapu aktywów, z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki w punkcie b). Jednostka ujawnia również, w jaki sposób ustaliła maksymalną dostępną korzyść ekonomiczną, tj. czy świadczenia te będą miały formę refundacji, obniżenia przyszłych składek czy połączenia obydwu tych metod;

(d) kosztów przeszłego zatrudnienia i zysków i strat wynikających z rozliczenia. Paragraf 100 dopuszcza możliwość niewprowadzania rozróżnienia kosztów przeszłego zatrudnienia oraz zysków i strat wynikających z rozliczenia, jeżeli wystąpią razem;

(e) skutków zmian kursowych;

(f) składek z tytułu programu, z odrębnym wykazaniem składek płatnych przez pracodawcę i przez uczestników programu;

(g) płatności w ramach programu, z odrębnym wykazaniem kwot płatnych w związku z ewentualnymi rozliczeniami;

(h) skutków połączenia jednostek gospodarczych i zbycia aktywów.

142 Jednostka dokonuje podziału wartości godziwej aktywów programu na klasy według charakteru i ryzyka tych aktywów, dzieląc każdą z klas aktywów programu na podklasy aktywów programu notowanych na aktywnym rynku (zgodnie z definicją MSSF 13 *Wycena w wartości godziwej* ([1])) oraz aktywów nienotowanych na aktywnym rynku. Na przykład, uwzględniając poziom ujawnianych informacji, o którym mowa w paragrafie 136, jednostka może wprowadzić rozróżnienie pomiędzy:

(a) środkami pieniężnymi i równoważnymi z nimi;

([1]) Jeżeli jednostka nie zastosowała jeszcze MSSF 13, może, w stosownych przypadkach, odwołać się do paragrafu OS71 MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* lub do paragrafu B.5.4.3 MSSF 9 *Instrumenty finansowe* (październik 2010 r.).

▼M31

(b) instrumentami z prawem do kapitału (podzielonymi według sektora, rozmiaru spółki, położenia geograficznego itp.);

(c) instrumentami dłużnymi (podzielonymi według typu emitenta, jakości kredytowej, położenia geograficznego itp.);

(d) nieruchomościami (podzielonymi według położenia geograficznego itp.);

(e) instrumentami pochodnymi (podzielonymi według ryzyka bazowego kontraktu, na przykład kontraktu stopy procentowej, kursu walutowego, papierów wartościowych z prawem do kapitału, kredytowych, wymiany w oparciu o długość życia itp.);

(f) funduszami inwestycyjnymi (podzielonymi według rodzaju funduszu);

(g) papierami wartościowymi zabezpieczonymi aktywami oraz

(h) strukturyzowanymi instrumentami dłużnymi.

143 Jednostka ujawnia wartość godziwą własnych zbywalnych instrumentów wartościowych wchodzących w skład aktywów programu oraz wartość godziwą aktywów programu stanowiących nieruchomości lub inne aktywa użytkowane przez jednostkę.

144 Jednostka ujawnia istotne założenia aktuarialne stosowane do ustalenia wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń (zob. paragraf 76). Ujawnienie takie dotyczy wartości bezwzględnych (np. bezwzględna wartość procentowa, a nie przedział pomiędzy poszczególnymi wielkościami procentowymi i innymi zmiennymi). Jeśli jednostka ujawnia sumaryczne informacje dotyczące grupy programów, informacje te przedstawiać należy w formie średnich ważonych lub stosunkowo wąskich przedziałów.

*Kwota, termin oraz niepewność przyszłych przepływów środków pieniężnych*

145 Jednostka ujawnia następujące informacje:

(a) analizę wrażliwości dla każdego istotnego założenia aktuarialnego (ujawnionego zgodnie z paragrafem 144) na koniec okresu sprawozdawczego, pokazującą, jaki wpływ na zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń miałyby zmiany w odpowiednich założeniach aktuarialnych, które były potencjalnie możliwe na ten dzień;

(b) metody i założenia stosowane przy przeprowadzaniu analizy wrażliwości, wymagane zgodnie z punktem a) i ograniczenia tych metod;

(c) zmiany stosowanych metod i założeń stosowanych przy przeprowadzaniu analizy wrażliwości w stosunku do poprzedniego okresu oraz przyczyny takich zmian.

146 Jednostka ujawnia opis wszelkich strategii dopasowania aktywów i pasywów stosowanych w ramach programu lub jednostki, w tym wykorzystanie rent i innych technik, takich jak kontrakty wymiany w oparciu o długość życia, stosowane w celu zarządzania ryzykiem.

147 W celu wykazania skutków programu określonych świadczeń dla przyszłych przepływów środków pieniężnych jednostki, jednostka ujawnia następujące informacje:

(a) opis wszelkich ustaleń dotyczących finansowania i polityki finansowania mających wpływ na przyszłe składki;

(b) oczekiwane składki z tytułu programu na następny roczny okres sprawozdawczy;

▼M31

(c) informacje na temat profilu zapadalności zobowiązania z tytułu określonych świadczeń. Obejmuje to średni ważony okres obowiązywania zobowiązania z tytułu określonych świadczeń i może uwzględniać inne informacje na temat rozkładu w czasie wypłacanych świadczeń, takie jak analiza terminów płatności wypłacanych świadczeń.

*Programy wielozakładowe*

148 W wypadku, jednostka uczestniczy w wielozakładowym programie określonych świadczeń, jednostka ujawnia następujące informacje:

(a) opis ustaleń dotyczących finansowania, w tym metody stosowanej do ustalania poziomu składek i wszelkich minimalnych wymogów dotyczących finansowania;

(b) opis, w jakim stopniu jednostka odpowiada za zobowiązania innych jednostek w ramach programu zgodnie z warunkami programu wielozakładowego;

(c) opis wszelkiego uzgodnionego przypisania niedoboru lub nadwyżki z tytułu:

(i) likwidacji programu lub

(ii) wycofania się jednostki z programu;

(d) jeżeli jednostka rozlicza program tak, jakby był to program określonych świadczeń zgodnie z paragrafem 34, poza informacjami wymaganymi zgodnie z punktami a)-c) oraz zamiast informacji wymaganych zgodnie z paragrafami 139–147 jednostka ujawnia następujące informacje:

(i) że program jest programem określonych świadczeń;

(ii) powód, dla którego nie ma wystarczających informacji, które umożliwiałyby jednostce rozliczanie tego programu jako programu określonych świadczeń;

(iii) oczekiwane składki z tytułu programu na następny roczny okres sprawozdawczy;

(iv) informacje na temat wszelkich niedoborów lub nadwyżek programu, które mogą mieć wpływ na kwotę przyszłych składek, w tym podstawa stosowana do ustalenia tego niedoboru lub nadwyżki oraz ewentualne skutki dla jednostki;

(v) wskazanie poziomu uczestnictwa jednostki w programie w porównaniu z innymi uczestniczącymi jednostkami. Przykłady działań, które mogą stanowić taką informację, obejmują udział jednostki w całkowitych składkach na rzecz programu lub udział jednostki w całkowitej liczbie aktywnych członków, członków, którzy przeszli na emeryturę oraz byłych członków uprawnionych do świadczeń, jeżeli takie informacje są dostępne.

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

149 Jeżeli jednostka uczestniczy w programie określonych świadczeń, w którym ryzyko jest dzielone między różnymi jednostkami znajdującymi się pod wspólną kontrolą, ujawnia następujące informacje:

(a) porozumienie umowne lub przyjęte zasady (politykę) rachunkowości dotyczące obciążania jednostek kosztami netto z tytułu określonych świadczeń lub brak tego rodzaju zasad (polityki);

▼M31

(b) zasady (politykę) dotyczące ustalania składek wnoszonych przez jednostkę;

(c) jeżeli jednostka rozlicza koszty netto z tytułu określonych świadczeń zgodnie z paragrafem 41, wówczas wszystkie informacje na temat programu jako całości należy ujawnić zgodnie paragrafami 135–147;

(d) jeżeli jednostka rozlicza składki przypadające do zapłaty w danym okresie zgodnie z paragrafem 41, wówczas informacje o programie jako całości powinna ujawnić zgodnie z paragrafami 135–137, 139, 142–144 oraz paragrafem 147 a) i b).

150 Informacje wymagane zgodnie z paragrafem 149 c) i d) można ujawniać poprzez odesłanie do informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym innej jednostki należącej do grupy kapitałowej, jeżeli:

(a) sprawozdanie finansowe tej jednostki należącej do grupy kapitałowej odrębnie określa i ujawnia wymagane informacje na temat programu oraz

(b) sprawozdanie finansowe tej jednostki należącej do grupy kapitałowej jest dostępne dla użytkowników sprawozdań finansowych na tych samych warunkach, co sprawozdania finansowe jednostki oraz w tym samym czasie, co sprawozdania finansowe jednostki, bądź wcześniej.

*Wymogi dotyczące ujawniania informacji w innych MSSF*

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

(a) transakcjach z podmiotami powiązanymi prowadzonych w ramach programów świadczeń po okresie zatrudnienia oraz

(b) świadczeniach po okresie zatrudnienia dla kluczowych członków kadry kierowniczej.

152 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

153 Inne długoterminowe świadczenia pracownicze, które nie podlegają w całości rozliczeniu przed upływem dwunastu miesięcy od zakończenia rocznego okresu sprawozdawczego, w którym pracownik wykonywał związaną z nimi pracę to, między innymi:

(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 oraz

(e) odroczone wynagrodzenia.

154 Wycena innych długoterminowych świadczeń pracowniczych nie jest zwykle obarczona takim samym stopniem niepewności co wycena świadczeń po okresie zatrudnienia, dlatego niniejszy standard wymaga stosowania uproszczonej metody traktowania innych długoterminowych świadczeń pracowniczych. W przeciwieństwie do podejścia wymaganego w przypadku świadczeń po okresie zatrudnienia, zgodnie z tą metodą w innych całkowitych dochodach nie ujmuje się ponownej wyceny.

**Ujmowanie i wycena**

155 Przy ujmowaniu i wycenie nadwyżki lub niedoboru w innym programie długoterminowych świadczeń pracowniczych, jednostka stosuje przepisy paragrafów 56-98 oraz 113–115. Ujmując i wyceniając ewentualne prawo do rekompensaty, jednostka powinna stosować paragrafy 116–119.

▼M31

156 W odniesieniu do innych długoterminowych świadczeń pracowniczych, jednostka powinna powiększyć zysk lub stratę o sumę netto niżej podanych kwot, z wyjątkiem przypadków, gdy inny MSSF wymaga ich uwzględnienia w koszcie wytworzenia składnika aktywów lub to dopuszcza:

(a) koszty zatrudnienia (zob. paragrafy 66–112);

(b) odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragrafy 123–126) oraz

(c) ponowne wyceny wartości zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragrafy 127–130).

157 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 uwzględnia prawdopodobieństwo powstania wymogu wypłacenia takiej renty oraz długość okresu, za jaki przewiduje się, że płatność będzie należna. 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**

158 Mimo że niniejszy standard nie zawiera wymogu ujawniania żadnych konkretnych informacji na temat innych długoterminowych świadczeń pracowniczych, taki wymóg wynikać może z innych MSSF. Na przykład, MSR 24 wymaga, by jednostka ujawniała informacje dotyczące świadczeń pracowniczych dla kluczowych członków kadry kierowniczej. MSR 1 wymaga ujawniania kosztów świadczeń pracowniczych.

## ŚWIADCZENIA Z TYTUŁU ROZWIĄZANIA STOSUNKU PRACY

159 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. Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy wynikają z decyzji jednostki, by rozwiązać stosunek pracy albo z decyzji pracownika, by przyjąć złożoną przez jednostkę propozycję świadczeń w zamian za rozwiązanie stosunku pracy.

160 Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy nie obejmują świadczeń pracowniczych wynikających z rozwiązania stosunku pracy na wniosek pracownika w przypadku, gdy jednostka nie złożyła mu żadnej propozycji, ani świadczeń wynikających z obowiązków emerytalnych, ponieważ te zaliczają się do świadczeń po okresie zatrudnienia. Niektóre jednostki w przypadku dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy przez pracownika realizują świadczenie na niższym poziomie niż w przypadku niedobrowolnego rozwiązania stosunku pracy z przyczyn leżących po stronie jednostki (w istocie jest to świadczenie po okresie zatrudnienia). Różnica między świadczeniem w przypadku dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy przez pracownika a wyższym świadczeniem w przypadku rozwiązania stosunku pracy z przyczyn leżących po stronie jednostki stanowi świadczenie z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

161 Forma świadczenia pracowniczego nie determinuje tego, czy jest udzielane w zamian za pracę czy w zamian za rozwiązanie stosunku pracy. Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy są zwykle płatnościami ryczałtowymi, ale czasami obejmują również:

(a) zwiększenie świadczeń emerytalnych lub innych świadczeń po okresie zatrudnienia, czy to pośrednio przez program świadczeń pracowniczych, czy też bezpośrednio oraz

(b) wynagrodzenie wypłacane do końca ustalonego okresu wypowiedzenia, jeśli pracownik nie wykonuje już pracy, która dostarczałaby jednostce korzyści ekonomicznych.

▼M31

162 Następujące cechy wskazują, że świadczenie pracownicze wypłacane jest w zamian za wykonywanie pracy:

(a) świadczenie uwarunkowane jest wykonywaniem w przyszłości pracy (w tym świadczenia, które narastają w miarę dalszego wykonywania pracy).

(b) świadczenie realizowane jest zgodnie z warunkami programu świadczeń pracowniczych.

163 Niektóre świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy wypłacane są zgodnie z warunkami obowiązującego programu świadczeń pracowniczych. Mogą być określone np. w statucie, umowie o pracę lub porozumieniu związkowym lub mogą wynikać w sposób dorozumiany z dotychczasowej stosowanej przez pracodawcę praktyki udzielania podobnych świadczeń. W kolejnej przykładowej sytuacji, gdy jednostka składa propozycję obejmującą świadczenia dostępne dłużej niż przez krótki okres albo gdy okres między złożeniem propozycji a przewidywaną datą rzeczywistego rozwiązania stosunku pracy jest dłuższy, jednostka rozważa, czy ustanowiła nowy program świadczeń pracowniczych, a co za tym idzie, czy proponowane w ramach programu świadczenia są świadczeniami z tytułu rozwiązania stosunku pracy czy też świadczeniami po okresie zatrudnienia. Świadczenia pracownicze wypłacane zgodnie z warunkami programu świadczeń pracowniczych są świadczeniami z tytułu rozwiązania stosunku pracy, jeśli wynikają z decyzji jednostki o rozwiązaniu stosunku pracy z pracownikiem i nie są uwarunkowane wykonywaniem w przyszłości pracy przez pracownika.

164 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 jurysdykcjach 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.

**Ujmowanie**

165 Jednostka ujmuje świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy w zobowiązania i koszty w tym z poniżej określonych terminów, który przypada wcześniej:

(a) w dniu gdy jednostka nie może już wycofać propozycji wyżej wspomnianych świadczeń lub

(b) w dniu gdy jednostka ujmuje w koszty restrukturyzację, która wchodzi w zakres MSR 37, obejmującą płatność świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

166 W przypadku świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy płatnych w wyniku decyzji pracownika, by przyjąć złożoną przez jednostkę propozycję świadczeń w zamian za rozwiązanie stosunku pracy, za dzień, w którym jednostka nie może już wycofać propozycji tych świadczeń, uznaje się tę z poniższych dat, która przypada wcześniej:

(a) dzień, w którym pracownik przyjmuje propozycję lub

(b) dzień, od którego obowiązuje ograniczenie możliwości wycofania propozycji przez jednostkę (ze względu np. na wymóg prawny, ustawowy lub umowny lub inne ograniczenie). Jeśli ograniczenie obowiązuje w chwili składania propozycji, wówczas będzie to dzień jej złożenia.

167 W przypadku świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy płatnych w wyniku decyzji jednostki o rozwiązaniu stosunku pracy z pracownikiem, jednostka nie może już wycofać propozycji tych świadczeń jeśli podała plan rozwiązania stosunku pracy, który spełnia wszystkie poniższe kryteria, do wiadomości objętych nim pracowników:

▼M31

(a) działania wymagane do realizacji planu wskazują na niskie prawdopodobieństwo, że zostaną do niego wprowadzone znaczące zmiany;

(b) plan określa liczbę pracowników, których zatrudnienie ma zostać zakończone, ich kategorię zawodową oraz stanowiska, a także ich umiejscowienie (plan nie musi jednak identyfikować każdego pracownika z osobna) oraz spodziewaną datę realizacji;

(c) plan określa świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy, które otrzymają pracownicy, na tyle szczegółowo, że są oni w stanie określić rodzaj i kwotę świadczeń, które otrzymają, gdy zostanie z nimi rozwiązany stosunek pracy.

168 Jeśli jednostka ujmuje świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy, możliwe jest również, że będzie musiała ująć ograniczenie świadczeń emerytalnych lub innych świadczeń pracowniczych (zob. paragraf 103).

**Wycena**

169 Jednostka wycenia świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy w ujęciu początkowym, a także wycenia i ujmuje dalsze zmiany zgodnie z charakterem świadczenia pracowniczego, z zastrzeżeniem, że jeśli te świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy stanowią zwiększenia świadczeń po okresie zatrudnienia, jednostka stosuje wymogi obowiązujące dla świadczeń po okresie zatrudnienia. W przeciwnym wypadku:

(a) jeśli świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy podlegają w całości rozliczeniu przed upływem dwunastu miesięcy od końca rocznego okresu sprawozdawczego, w którym świadczenia te są ujęte, jednostka stosuje wymogi dla krótkoterminowych świadczeń pracowniczych.

(b) jeśli świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy nie podlegają w całości rozliczeniu przed upływem dwunastu miesięcy od końca rocznego okresu sprawozdawczego, jednostka stosuje wymogi dla długoterminowych świadczeń pracowniczych.

170 Jako że świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy nie wypłaca się w zamian za pracę wykonywaną przez pracowników, paragrafy 70-74, odnoszące się do przypisywania świadczenia do okresów pracy, nie mają zastosowania.

Przykład ilustrujący paragraf 159–170

Kontekst

Ze względu na niedawno dokonane nabycie jednostka planuje zamknięcie zakładu w ciągu dziesięciu miesięcy, a z ich upływem rozwiązanie stosunku pracy ze wszystkimi pozostałymi pracownikami zakładu. Ponieważ jednostka potrzebuje wiedzy pracowników zakładu do zrealizowania niektórych zleceń, ogłasza następujący plan rozwiązania stosunku pracy:

każdy pracownik, który pozostanie i będzie świadczył pracę aż do zamknięcia zakładu otrzyma w dniu rozwiązania stosunku pracy płatność w gotówce w wysokości 30 000 j.p. Pracownicy, którzy odejdą przed zamknięciem zakładu otrzymają po 10 000 j.p.

W zakładzie zatrudnionych jest 120 pracowników. Z chwilą ogłoszenia planu jednostka spodziewa się, że przed zamknięciem odejdzie 20 z nich. Zatem całkowite spodziewane wypływy pieniężne w ramach planu wynoszą 3 200 000 j.p. (czyli 20 × 10 000 j.p. + 100 × 30 000 j.p.). Zgodnie z paragrafem 160 jednostka rozlicza świadczenia płatne w zamian za rozwiązanie stosunku pracy z pracownikiem jako świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy, a świadczenia w zamian za pracę wykonywaną przez pracowników jako krótkoterminowe świadczenia pracownicze.

▼M31

Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy

Świadczenie płatne z tytułu rozwiązania stosunku pracy wynosi 10 000 j.p. Taką kwotę jednostka musiałaby zapłacić za rozwiązanie stosunku pracy bez względu na to, czy pracownicy zostaną i będą wykonywać pracę do dnia zamknięcia zakładu, czy odejdą przed zamknięciem. Choć pracownicy mogą odejść przed zamknięciem, rozwiązanie stosunku pracy z pracownikami wynika z decyzji jednostki o zamknięciu zakładu i zakończeniu ich zatrudnienia (w chwili zamknięcia wszyscy pracownicy zakończą zatrudnienie). Jednostka ujmuje zatem zobowiązanie w wysokości 1 200 000 j.p. (tj.120 × 10 000 j.p.) ze świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy płatne zgodnie z programem świadczeń pracowniczych w dniu ogłoszenia planu rozwiązania stosunku pracy lub w dniu, gdy jednostka ujmuje koszty restrukturyzacji związane z zamknięciem zakładu, w zależności od tego, która z tych dat przypada wcześniej.

Świadczenie w zamian za wykonywaną pracę

Krańcowe świadczenia, które pracownicy otrzymają, jeśli będą wykonywać pracę przez pełen okres dziesięciu miesięcy, przyznaje się w zamian za wykonywaną w tym okresie pracę. Jednostka ujmuje je jako krótkoterminowe świadczenia pracownicze, ponieważ przewiduje dokonać ich rozliczenia przed upływem dwunastu miesięcy od końca rocznego okresu sprawozdawczego. W tym przykładzie nie ma obowiązku dyskontowania, tak więc przez pozostały dziesięciomiesięczny okres pracy koszt 200 000 j.p. (tj. 2 000 000 j.p. ÷ 10) ujmuje się w każdym miesiącu, z uwzględnieniem odpowiedniego wzrostu wartości bilansowej zobowiązania.

**Ujawnianie informacji**

171 Mimo że niniejszy standard nie zawiera wymogu ujawniania żadnych konkretnych informacji na temat świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy, taki wymóg wynikać może z innych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Na przykład MSR 24 wymaga ujawniania informacji dotyczących świadczeń pracowniczych dla kluczowych członków kadry kierowniczej. MSR 1 wymaga ujawniania kosztów świadczeń pracowniczych.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

172 Standard stosuje się w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Dozwolone jest jego wcześniejsze stosowanie. Jeśli jednostka zastosuje niniejszy standard w odniesieniu do wcześniejszego okresu obrotowego, ma obowiązek ujawnić ten fakt.

173 Jednostka stosuje niniejszy standard ze skutkiem przeszłym zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*, chyba że:

(a) jednostka nie musi dostosowywać wartości bilansowej aktywów nieobjętych zakresem niniejszego standardu o zmiany kosztów świadczeń pracowniczych, które zostały uwzględnione w wartości bilansowej przed datą rozpoczęcia stosowania standardu. Terminem rozpoczęcia stosowania standardu przez jednostkę jest początek najwcześniejszego okresu przedstawionego w jej pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z niniejszym standardem.

(b) w sprawozdaniu finansowym za okresy rozpoczynające się przed dniem 1 stycznia 2014 r. jednostka nie prezentuje danych porównawczych dotyczących informacji, które należy ujawnić na mocy paragrafu 145, na temat wrażliwości zobowiązania z tytułu określonego świadczenia.

174 W MSR 13, wydanym w maju 2011 r., wprowadzono zmiany do definicji wartości godziwej w paragrafie 8 i zmieniono paragraf 113. Przy stosowaniu MSR 13 jednostka jest obowiązana stosować te zmiany.

▼M44

175 Na podstawie dokumentu *Programy określonych świadczeń: składki pracownicze* (zmiany MSR 19) wydanego w listopadzie 2013 r. wprowadzono zmiany w paragrafach 93–94. Jednostka stosuje te zmiany retrospektywnie do okresów rocznych rozpoczynających się dnia 1 lipca 2014 r. i później, zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M48

176 Na podstawie dokumentu *Roczne zmiany MSSF Okres 2012-2014*, opublikowanego we wrześniu 2014 r., zmieniono paragraf 83 oraz dodano paragraf 177. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

177 Jednostka stosuje zmianę wprowadzoną w paragrafie 176 z początkiem najwcześniejszego porównawczego okresu zaprezentowanego w pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym przy zastosowaniu niniejszej zmiany. Początkową korektę wynikającą z zastosowania niniejszej zmiany ujmuje się w zyskach zatrzymanych na początku tego okresu.

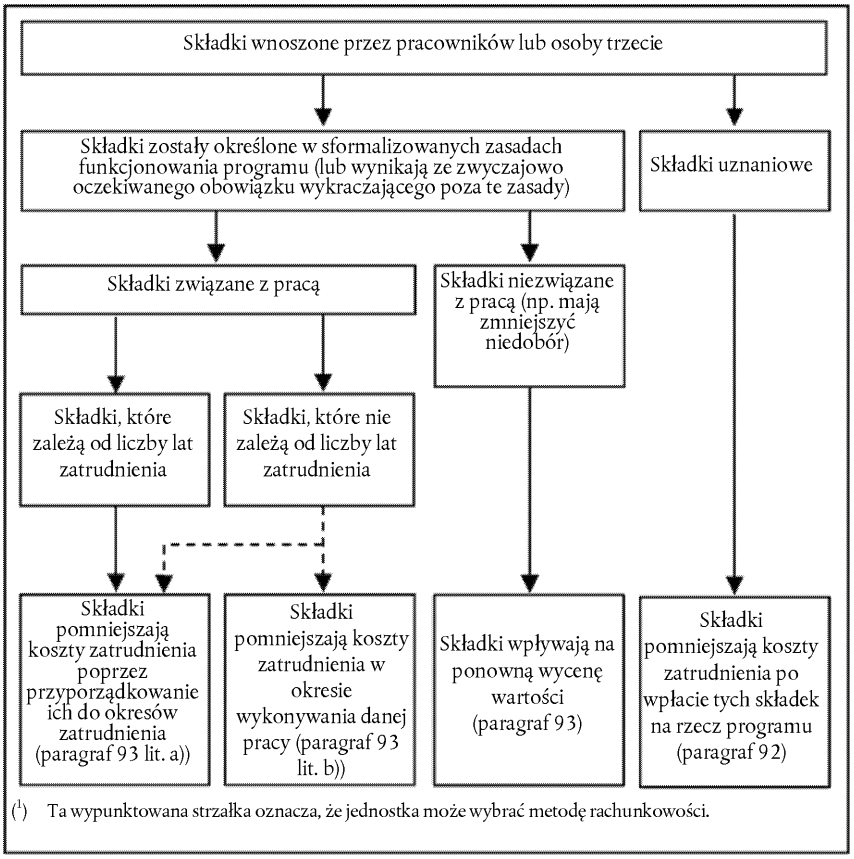
▼M31

*Załącznik A*

**Objaśnienie stosowania**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSR. Zawiera on opis stosowania paragrafów 92–93 oraz ma taką samą moc obowiązującą, jak pozostałe części niniejszego MSR.*

A1 Wymogi w zakresie rachunkowości w odniesieniu do składek wnoszonych przez pracowników lub osoby trzecie przedstawiono na poniższym schemacie.




([1]) Ta wypunktowana strzałka oznacza, że jednostka może wybrać metodę rachunkowości.

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 20

*Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*

ZAKRES ►M8 [1] ◄

1 Niniejszy standard stosuje się przy księgowaniu oraz ujawnianiu informacji na temat dotacji rządowych oraz w związku z informowaniem o innych formach pomocy rządowej.

2 Niniejszego standardu nie stosuje się do:

a) szczególnych problemów wynikających z wykazywania dotacji rządowych w sprawozdaniach finansowych odzwierciedlających skutki zmian cen oraz w informacjach uzupełniających o podobnym rodzaju;

▼M8

b) pomocy rządowej udzielonej jednostce w formie korzyści dostępnych w momencie ustalania zysku do opodatkowania lub straty podatkowej lub ustalanych albo ograniczanych na podstawie zobowiązań z tytułu podatku dochodowego. Przykładami takich korzyści są wakacje podatkowe, ulgi podatkowe na cele inwestycyjne, zezwolenia na przyśpieszenie amortyzacji, zredukowane stopy podatku dochodowego;

▼B

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 [2].

---

[1] Częścią *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. była dokonana przez Radę zmiana terminologii stosowanej w niniejszym standardzie w taki sposób, aby była spójna z innymi MSSF:
a) „dochód do opodatkowania" zmieniono na „zysk do opodatkowania lub strata podatkowa",
b) „ujęty jako przychody/koszty" zmieniono na „ujęty w zysku lub stracie",
c) „zwiększające bezpośrednio kapitał własny " na „ujęty poza rachunkiem zysków i strat" oraz
d) „uaktualnienie wartości szacunkowej" na „zmiana wartości szacunkowej".

[2] Zob. także SKI-10 *Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną*.

▼B

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

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

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

▼M33

*Wartość godziwa* jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*.)

▼B

4 Pomoc rządowa przybiera rozmaite formy różniące się między sobą zarówno rodzajem, jak i warunkami, które zwykle im towarzyszą. Celem udzielenia pomocy może być zachęcenie jednostki gospodarczej do rozpoczęcia takiej działalności, jakiej w zwykłych warunkach jednostka gospodarcza nie podjęłaby się, gdyby nie została jej udzielona pomoc.

5 Przyjęcie pomocy rządowej przez jednostkę gospodarczą może mieć z dwóch przyczyn doniosłe znaczenie dla procesu sporządzania sprawozdania finansowego. Po pierwsze, jeżeli zostały przekazane środki, należy znaleźć odpowiednią metodę księgowania tego typu transferów. Po drugie, pożądane jest przedstawienie informacji dotyczących zakresu, w jakim jednostka gospodarcza skorzystała z udzielonej jej pomocy w danym okresie sprawozdawczym. Informacje te ułatwiają porównanie danego sprawozdania finansowego ze sprawozdaniami finansowymi jednostki gospodarczej za poprzednie okresy oraz ze sprawozdaniami innych jednostek gospodarczych.

6 Dotacje rządowe określa się niekiedy także innymi nazwami, takimi jak subsydia, subwencje lub premie.

DOTACJE RZĄDOWE

7 Dotacji rządowych, łącznie z niepieniężnymi dotacjami wykazywanymi w wartości godziwej, nie ujmuje się, 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 przekonującego dowodu na to, że związane z dotacją warunki zostały lub będą spełnione.

9 Sposób, w jaki dotacja została otrzymana, nie wpływa na metodę księgową, którą należy przyjąć w stosunku do dotacji. Dlatego też dotacja jest księgowana w ten sam sposób niezależnie od tego, czy została ona otrzymana w formie środków pieniężnych, czy też przybrała formę redukcji zobowiązań wobec rządu.

10 Rządową pożyczkę umarzalną traktuje się jako dotację rządową, o ile istnieje wystarczająca pewność, że jednostka gospodarcza sprosta wymaganiom związanym z umorzeniem pożyczki.

▼M8

10A Świadczenie w formie pożyczki rządowej o stopie procentowej poniżej rynkowych stóp procentowych traktuje się jako dotację rządową. Pożyczkę ujmuje się i wycenia zgodnie z MSR 39 *Instrumenty finansowe*: *ujmowanie i wycena*. Świadczenie wynikające z zastosowania stopy procentowej niższej od rynkowych stóp procentowych wycenia się jako różnicę między początkową wartością bilansową pożyczki ustaloną zgodnie z MSR 39 a otrzymanymi wpływami. Świadczenie rozlicza się zgodnie z niniejszym standardem. Identyfikując koszty, których poniesienie pożyczka ma skompensować, jednostka uwzględnia warunki i obowiązki, które zostały spełnione lub będą musiały zostać spełnione.

▼B

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*.

▼M8

12 Dotacje rządowe ujmuje się w zysku lub stracie w systematyczny sposób w poszczególnych okresach, w których jednostka ujmuje odnośne koszty, które dotacje mają w zamierzeniu kompensować.

13 Istnieją dwie metody rozliczania dotacji rządowych: metoda kapitałowa, zgodnie z którą dotacja nie jest ujmowana w ramach zysków i strat lub stratą oraz metoda przychodów, zgodnie z którą dotacja jest ujmowana w zysku lub stracie na przestrzeni jednego lub większej ilości okresów.

14 Za zastosowaniem metody kapitałowej przemawiają następujące argumenty:

a) dotacje rządowe są narzędziem finansowania i jako takie należy je prezentować w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, a nie ujmować w zysku lub stracie celem kompensowania pozycji kosztów, które te dotacje finansują. Ponieważ nie oczekuje się spłaty dotacji, powinny być ujęte poza zyskami i stratami.

b) ujmowanie dotacji rządowych w zysku lub stracie jest niesłuszne z tego względu, iż nie zostały one zarobione przez jednostkę lecz stanowią formę zachęty dostarczonej przez rząd, z czym nie jest związane 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 być bezpośrednio ujmowane w kapitale własnym, lecz należy je ujmować w zysku lub stracie w odpowiednich okresach,

b) dotacje rządowe rzadko są bezinteresowne. Jednostka uzyskuje je dzięki spełnieniu związanych z nimi warunków i wywiązaniu się z przewidywanych obowiązków. Dlatego dotacje rządowe należy ujmować w zysku lub stracie w poszczególnych okresach, w których jednostka ujmuje w kosztach okresu odnośne koszty, które dotacje mają w zamierzeniu kompensować.

c) ponieważ podatek dochodowy oraz inne podatki rozlicza się jako koszty, uwzględnienie w zysku lub stracie dotacji rządowych wydaje się logiczne, gdyż są one przejawem stosowanej polityki fiskalnej.

▼M8

16 W metodzie przychodów jest rzeczą kluczową, aby dotacje rządowe ujmować w zysku lub stracie w systematyczny sposób w poszczególnych okresach, w których jednostka ujmuje w kosztach okresu odnośne koszty, które dotacje mają w zamierzeniu kompensować. Ujmowanie dotacji rządowych w zysku lub stracie w momencie ich otrzymania nie jest zgodne z założeniami metody memoriałowej (zob. MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*) i mogłoby zostać uznane za możliwe do przyjęcia tylko wtedy, gdyby nie istniały żadne podstawy dla przypisania dotacji do okresów innych niż te, w których dotacja została otrzymana.

17 W większości przypadków okresy, na przestrzeni których jednostka ujmuje koszty lub wydatki powiązane z dotacją rządową dają się łatwo ustalić. Dlatego też dotacje, którym towarzyszy ujmowanie poszczególnych kosztów, są ujmowane w zysku lub stracie tego samego okresu, którego dotyczą odnośne koszty. Analogicznie, dotacje do aktywów podlegających amortyzacji są zazwyczaj ujmowane w zysku lub stracie na przestrzeni okresów proporcjonalnie do ujmowania odpisów amortyzacyjnych od tych aktywów.

18 Dotacjom do aktywów nie podlegających amortyzacji może także towarzyszyć wymóg spełnienia pewnych obowiązków, po czym takie dotacje zostałyby ujęte w zysku lub stracie na przestrzeni okresów, w 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 w zysku lub stracie przez okres użytkowania tego budynku.

▼B

19 Przyznawane dotacje są niekiedy częścią pakietu pomocy finansowej lub podatkowej, z czym wiąże się wiele warunków. W takich sytuacjach wymagane jest uważne podejście do określenia warunków powodujących powstanie kosztów, które z kolei określają okresy, na przestrzeni których dotacja będzie otrzymywana. Słuszne może być przypisanie jednej części dotacji do poszczególnych okresów w oparciu o jedną metodę, a drugiej części przy zastosowaniu drugiej z metod.

▼M8

20 Dotację rządową, która staje się należna jako forma rekompensaty za już poniesione wydatki lub straty lub dotację przyznaną jednostce celem udzielenia jej natychmiastowego wsparcia finansowego, bez towarzyszących przyszłych kosztów, ujmuje się w zysku lub stracie w okresie, w którym dotacja stała się należna.

21 W pewnych okolicznościach dotacje rządowe mogą być przyznawane w celu udzielenia jednostce natychmiastowego wsparcia finansowego, a nie w celu stwarzania bodźca do poczynienia przez nią określonych nakładów. Udzielanie tego typu dotacji może ograniczać się do określonej jednostki i może nie być dostępne dla szerszego kręgu beneficjentów. Okoliczności powyższe mogą uzasadniać ujmowanie dotacji w zysku lub stracie w okresie, w którym jednostka kwalifikuje się do jej otrzymania, wraz z ujawnieniem tego faktu celem zagwarantowania, iż jego skutki są zrozumiałe.

22 Dotacja rządowa może stać się należna jednostce jako forma rekompensaty kosztów bądź strat poniesionych w poprzednim okresie. Dotację taką ujmuje się w zysku lub stracie okresu, w którym dotacja staje się należna wraz z ujawnieniem tego faktu celem zapewnienia, iż jego skutki są zrozumiałe.

▼B

**Niepieniężne dotacje rządowe**

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

**Prezentacja dotacji do aktywów**

24 Dotacje rządowe do aktywów łącznie z niepieniężnymi dotacjami wykazywanymi w wartości godziwej prezentuje się w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ jako przychody przyszłych okresów lub odejmuje kwotę dotacji w celu uzyskania wartości bilansowej składnika aktywów.

25 Powyższe dwie metody prezentacji w sprawozdaniu finansowym dotacji (lub odpowiednich części dotacji) do aktywów uznaje się za możliwe do przyjęcia alternatywne rozwiązania.

▼M8

26 Zgodnie z jedną z metod ujmuje się dotację jako przychód przyszłych okresów, który jest w sposób systematyczny ujmowany w zysku lub stracie na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów.

27 Zgodnie z drugą z metod odejmuje się dotację w celu ustalenia wartości bilansowej składnika aktywów. Dotacja jest ujmowana w zysku lub stracie na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów podlegającego amortyzacji za pomocą zredukowanego odpisu amortyzacyjnego.

▼B

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 ►M5 sprawozdaniu z ◄ przepływów pieniężnych, niezależnie od tego, czy ►M5 dla celów prezentacji w sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ dotacje zostały, czy też nie zostały odjęte od odnośnego składnika aktywów.

**Prezentacja dotacji do przychodu**

▼M31

29 Dotacje do przychodu są prezentowane jako zysk lub strata w oddzielnej pozycji lub w ogólnej pozycji zatytułowanej „Pozostałe przychody”; ewentualnie dotacje mogą także pomniejszać odnośne koszty.

_____

▼B

30 Dotacje mogą także pomniejszać odnośne koszty. Zwolennicy pierwszej metody twierdzą, że saldowanie pozycji przychodów i kosztów jest niewłaściwym podejściem oraz że oddzielenie dotacji od kosztów ułatwia porównanie z innymi kosztami niezwiązanymi z dotacjami. Za drugą metodą przemawia to, że koszty nie zostałyby poniesione przez jednostkę gospodarczą, gdyby nie zostały jej przyznane dotacje, a zatem prezentacja kosztów bez skompensowania ich z dotacją może wprowadzać w błąd.

▼B

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.

**Spłata dotacji rządowych**

▼M8

32 Dotacje rządowe podlegające spłatom rozlicza się jako zmianę wartości szacunkowych (zob. MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*). Spłaty dotacji do przychodu rozlicza się w pierwszej kolejności z niezamortyzowanymi rozliczeniami międzyokresowymi ujętymi w związku z dotacją. W stopniu, w jakim spłata przewyższa rozliczenia międzyokresowe lub jeżeli rozliczenia międzyokresowe nie występują, spłatę taką bezzwłocznie ujmuje się w zysku lub stracie. Spłatę dotacji do aktywów ujmuje się w formie zwiększenia wartości bilansowej lub zmniejszenia salda przychodów przyszłych okresów o kwotę podlegającą spłacie. Zakumulowaną dodatkową amortyzację, która zostałaby ujęta w zysku lub stracie do danego dnia, gdyby nie było dotacji, ujmuje się niezwłocznie w zysku lub stracie.

▼B

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 paragrafie 3, wyłączono pewne formy pomocy rządowej, którym nie można w sposób racjonalny przypisać wartości, oraz te transakcje przeprowadzane z rządem, w przypadku których nie istnieje możliwość odróżnienia ich od zwykłych transakcji jednostki gospodarczej.

35 Przykładami pomocy, której wartości nie można w sposób racjonalny określić, jest bezpłatne doradztwo techniczne oraz marketingowe, jak również udzielanie gwarancji. Przykładem transakcji, której nie sposób wyodrębnić od zwykłych transakcji prowadzonych przez jednostkę gospodarczą, jest rządowa polityka zamówień publicznych, której jednostka gospodarcza zawdzięcza część zrealizowanych sprzedaży. Istnienie korzyści może być niekwestionowane, lecz 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.

▼M8

———————

▼B

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.

▼B

UJAWNIANIE INFORMACJI

39 W sprawozdaniu finansowym ujawnia się następujące informacje:

a) zasady (politykę) rachunkowości zastosowane do dotacji rządowych, łącznie z podaniem metod prezentacji przyjętych w sprawozdaniu finansowym;

b) rodzaj oraz zasięg dotacji rządowych ujętych w sprawozdaniu finansowym oraz wskazówki o innych formach pomocy rządowej, z których jednostka gospodarcza odniosła bezpośrednią korzyść; oraz

c) niespełnione warunki oraz inne zdarzenia warunkowe związane z ujętą w sprawozdaniu pomocą rządową.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

40 Jednostka gospodarcza stosująca niniejszy standard po raz pierwszy:

a) spełnia wymogi związane z ujawnieniem informacji, tam gdzie ma to zastosowanie; oraz

b) alternatywnie:

(i) koryguje sprawozdanie finansowe z tytułu wprowadzonych zmian zasad (polityki) rachunkowości, zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*; lub

(ii) stosuje przepisy księgowe niniejszego standardu tylko w odniesieniu do dotacji lub części dotacji, które staną się należne lub będą podlegały spłacie przez jednostkę gospodarczą po dacie wejścia w życie niniejszego standardu.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

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

▼M5

42 MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto, dodano paragraf 29A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M8

43 Paragrafy 37 został usunięty a paragraf 10A został dodany na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje te zmiany prospektywnie w odniesieniu do dotacji rządowych otrzymanych w okresach rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M33

45 Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono definicję wartości godziwej w paragrafie 3. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 13.

▼M31

46 Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 29 i usunął paragraf 29A. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka jest zobowiązana stosować te zmiany.

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 21

*Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*

CEL

1 Jednostka może prowadzić działalność gospodarczą za granicą w dwojaki sposób. Może przeprowadzać transakcje w walutach obcych lub posiadać jednostki działające za granicą. Ponadto jednostka może prezentować swoje sprawozdania finansowe w walucie obcej. Niniejszy standard ma na celu określić, w jaki sposób ujmować transakcje w walutach obcych i jednostki działające za granicą w sprawozdaniach finansowych jednostki oraz w jaki sposób przeliczać sprawozdania finansowe na walutę prezentacji.

2 Najważniejsze kwestie to wybór kursu (lub kursów) wymiany walut obcych, który należy zastosować, i ustalenie sposobu, w jaki należy wykazywać skutki zmian kursów wymiany walut obcych w sprawozdaniu finansowym.

ZAKRES

3 Niniejszy standard stosuje się do ([1]):

a) ujmowania transakcji i sald w walutach obcych, z wyjątkiem transakcji i sald dotyczących instrumentów pochodnych objętych zakresem MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*;

b) przeliczania wyników finansowych oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostek działających za granicą, włączonych do sprawozdań finansowych jednostki w drodze konsolidacji pełnej ►**M32** ——————— ◄ lub wyceny metodą praw własności; oraz

c) do przeliczania wyników finansowych oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki na walutę prezentacji.

4 MSR 39 ma zastosowanie do wielu instrumentów pochodnych w walutach obcych, w związku z czym niniejszy standard ich nie obejmuje. Jednakże te instrumenty pochodne w walutach obcych, których nie obejmuje MSR 39 (np. niektóre instrumenty pochodne w walutach obcych, które są wbudowane w inne umowy), objęte są zakresem niniejszego standardu. Ponadto niniejszy standard ma zastosowanie w przypadku, gdy jednostka przelicza kwoty dotyczące instrumentów pochodnych ze swojej waluty funkcjonalnej na walutę prezentacji.

5 Niniejszy standard nie ma zastosowania do rachunkowości zabezpieczeń pozycji w walutach obcych, w tym zabezpieczeń inwestycji netto w jednostce działającej za granicą. Do rachunkowości zabezpieczeń ma zastosowanie MSR 39.

6 Niniejszy standard ma zastosowanie w przypadku prezentacji sprawozdań finansowych jednostki w walucie obcej i określa wymagania, jakie muszą być spełnione, aby sporządzane sprawozdania finansowe mogły zostać uznane za zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. W odniesieniu do przeliczania informacji finansowych na walutę obcą, które nie spełnia tych wymogów, niniejszy standard określa zakres informacji, które należy ujawnić.

7 Niniejszy standard nie ma zastosowania do ujętej ►**M5** w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych prezentacji przepływów pieniężnych z tytułu ◄ transakcji przeprowadzanych w walutach obcych ani przeliczania przepływów środków pieniężnych jednostek działających za granicą (zob. MSR 7 ►**M5** *Sprawozdanie z* ◄ *przepływów pieniężnych*).

([1]) Zob. również SKI-7 *Wprowadzenie waluty euro*.

▼B

DEFINICJE

8 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Kurs zamknięcia* stanowi natychmiastowy kurs wymiany na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄.

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

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

▼M33

*Wartość godziwa* jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*.)

▼B

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

*Jednostka działająca za granicą* jest jednostką, która jest jednostką zależną, ►M32 jednostką stowarzyszoną, wspólnym ustaleniem umownym ◄ lub oddziałem jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, której działalność jest prowadzona w kraju lub walucie innych niż kraj lub waluta jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe.

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

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

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

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

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

*Natychmiastowy kurs wymiany* stanowi kurs wymiany natychmiastowego wykonania.

**Szczegółowe omówienie definicji**

*Waluta funkcjonalna*

9 Podstawowym środowiskiem gospodarczym, w którym działa jednostka, jest z reguły środowisko, w którym głównie generuje ona i wydatkuje środki pieniężne. Przy ustalaniu swojej waluty funkcjonalnej jednostka bierze pod uwagę następujące czynniki:

a) walutę:

(i) która wywiera główny wpływ na ceny sprzedaży towarów i usług (często jest to waluta, w której wyrażane są i regulowane ceny sprzedaży jej towarów i usług); oraz

(ii) kraju, w którym siły konkurencji i obowiązujące przepisy wywierają główny wpływ na ceny sprzedaży jej towarów i usług;

b) walutę, która wywiera główny wpływ na koszty robocizny i materiałów oraz na pozostałe koszty związane z dostarczaniem towarów lub świadczeniem usług (często jest to waluta, w której koszty te są wyrażane lub regulowane).

▼B

10 W ustaleniu waluty funkcjonalnej jednostki mogą być również pomocne następujące czynniki:

a) waluta, w której generowane są środki z działalności finansowej (tj. emisja instrumentów dłużnych i kapitałowych);

b) waluta, w której utrzymywane są zazwyczaj wpływy z działalności operacyjnej.

11 Przy ustalaniu waluty funkcjonalnej jednostki działającej za granicą oraz przy ustalaniu, czy jej waluta funkcjonalna jest taka sama jak waluta jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe (przy czym, w tym kontekście, jednostką sporządzającą sprawozdanie finansowe jest jednostka, dla której jednostka działająca za granicą jest jednostką zależną, oddziałem, jednostką stowarzyszoną lub ►M32 wspólnym ustaleniem umownym ◄), brane są pod uwagę następujące dodatkowe czynniki:

a) czy działalność jednostki działającej za granicą prowadzona jest raczej jako rozszerzenie działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, niż jako działalność w znacznym stopniu niezależna. Przykładem tego pierwszego jest sytuacja, w której jednostka działająca za granicą sprzedaje jedynie towary importowane od jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe i przekazuje jej osiągane w ten sposób wpływy. Przykładem tego drugiego jest sytuacja, w której jednostka działająca za granicą gromadzi środki pieniężne oraz inne pozycje pieniężne, ponosi koszty, generuje przychód i zaciąga pożyczki, a wszystkie działania prowadzi zasadniczo w walucie lokalnej;

b) czy transakcje zawierane z jednostką sporządzającą sprawozdanie finansowe stanowią wysoki czy niski odsetek działalności jednostki działającej za granicą;

c) czy przepływy środków pieniężnych z działalności jednostki działającej za granicą mają bezpośredni wpływ na przepływy środków pieniężnych jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe i czy mogą jej być w każdej chwili przekazane;

d) czy przepływy środków pieniężnych z działalności jednostki działającej za granicą wystarczają do obsługi istniejącego i przyszłego zadłużenia powstałego w normalnym toku działalności bez konieczności udostępniania środków przez jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe.

12 W przypadku gdy powyższe wskaźniki nie są jednoznaczne, a waluta funkcjonalna nie jest oczywista, kierownictwo kieruje się własnym osądem w celu ustalenia waluty funkcjonalnej, która jak najwierniej odzwierciedla skutki gospodarcze zaistniałych transakcji, zdarzeń i uwarunkowań. W ramach tego podejścia kierownictwo koncentruje się najpierw na głównych wskaźnikach opisanych w paragrafie 9, a następnie analizuje wskaźniki wymienione w paragrafach 10 i 11, które mają za zadanie dostarczyć dodatkowych dowodów służących ustaleniu waluty funkcjonalnej jednostki.

13 Waluta funkcjonalna jednostki jest odzwierciedleniem zaistniałych transakcji, zdarzeń i uwarunkowań, które jej dotyczą. W związku z tym raz ustalona waluta funkcjonalna nie ulega zmianie, chyba że nastąpi zmiana wspomnianych transakcji, zdarzeń i uwarunkowań.

14 Jeżeli waluta funkcjonalna jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, sprawozdanie finansowe jednostki zostaje przekształcone zgodnie z MSR 29 *Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji*. Jednostka nie może uniknąć przekształcenia danych zgodnie z MSR 29, np. poprzez przyjęcie waluty innej niż waluta funkcjonalna ustalona zgodnie z niniejszym standardem (takiej jak waluta funkcjonalna jej jednostki dominującej), jako swojej waluty funkcjonalnej.

▼B

*Inwestycje netto w jednostce działającej za granicą*

15 Jednostka może posiadać pozycję pieniężną w postaci należności lub zobowiązania w stosunku do jednostki działającej za granicą. Pozycja pieniężna, której rozliczenie nie jest planowane bądź prawdopodobne w dającej się przewidzieć przyszłości, jest – w istocie – częścią inwestycji netto tej jednostki w jednostce działającej za granicą i jest ona ujmowana zgodnie z paragrafami 32 i 33. Przykładami takich pozycji pieniężnych mogą być długoterminowe należności lub pożyczki. Nie obejmują one należności i zobowiązań z tytułu dostaw i usług.

15A Jednostka posiadająca pozycję pieniężną w postaci należności lub zobowiązania w stosunku do jednostki działającej za granicą określonej w paragrafie 15 może być dowolną jednostką zależną w grupie. Przykład: jednostka ma dwie jednostki zależne – A i B. Jednostka zależna B jest jednostką działającą za granicą. Jednostka zależna A udziela pożyczki jednostce zależnej B. Należność jednostki zależnej A od jednostki zależnej B z tytułu pożyczki stanowiłaby część inwestycji netto jednostki w jednostce zależnej B, jeżeli rozliczenie pożyczki nie jest ani planowane, ani prawdopodobne w dającej się przewidzieć przyszłości. Takie samo podejście należałoby przyjąć również, gdyby jednostka zależna A sama była jednostką działającą za granicą.

*Pozycje pieniężne*

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

PODSUMOWANIE PODEJŚCIA WYMAGANEGO PRZEZ NINIEJSZY STANDARD

17 W trakcie sporządzania sprawozdania finansowego każda jednostka – czy to jednostka samodzielna, jednostka posiadająca jednostki działające za granicą (taka jak jednostka dominująca) lub jednostka działająca za granicą (taka jak jednostka zależna lub oddział) – ustala swoją walutę funkcjonalną zgodnie z paragrafami 9–14. Jednostka przelicza pozycje w walutach obcych na swoją walutę funkcjonalną i wykazuje skutki tego przeliczenia zgodnie z paragrafami 20–37 i 50.

▼B

18 Wiele jednostek sporządzających sprawozdania finansowe obejmuje szereg jednostek indywidualnych (np. grupa kapitałowa składa się z jednostki dominującej i jednej lub więcej jednostek zależnych). Różne rodzaje jednostek, będące lub niebędące członkami grupy kapitałowej, mogą posiadać akcje/udziały w jednostkach stowarzyszonych lub ►M32 wspólnych ustaleniach umownych. ◄ Mogą także posiadać oddziały. Wynik finansowy oraz sytuacja majątkowa i finansowa każdej indywidualnej jednostki wchodzącej w skład jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe muszą zostać przeliczone na walutę, w której jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe prezentuje to sprawozdanie. Niniejszy standard dopuszcza, aby walutą prezentacji jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe była dowolna waluta (lub waluty). Wynik finansowy oraz sytuacja majątkowa i finansowa każdej indywidualnej jednostki wchodzącej w skład jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, której waluta funkcjonalna różni się od waluty prezentacji, przeliczane są zgodnie z paragrafami 38–50.

►M32 19 Niniejszy standard dopuszcza również, aby samodzielna jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe lub jednostka sporządzająca jednostkowe sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR 27 *Jednostkowe sprawozdania finansowe* prezentowała swoje sprawozdania finansowe w dowolnej walucie (lub w dowolnych walutach). ◄ Jeżeli waluta prezentacji jednostki różni się od jej waluty funkcjonalnej, jej wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową również przelicza się na walutę prezentacji zgodnie z paragrafami 38–50.

WYKAZYWANIE TRANSAKCJI W WALUTACH OBCYCH W WALUCIE FUNKCJONALNEJ

**Ujęcie początkowe**

20 Transakcja w walucie obcej jest transakcją, która jest wyrażona lub wymaga uregulowania w walucie obcej; dotyczy to między innymi transakcji mających miejsce wówczas, gdy jednostka:

a) nabywa lub sprzedaje towary lub usługi, których cena została wyrażona w walucie obcej;

b) zaciąga lub udziela pożyczek, które są płatne lub należne w walucie obcej; lub

c) w inny sposób nabywa lub zbywa aktywa, lub też zaciąga, lub reguluje zobowiązania wyrażone w walucie obcej.

21 Transakcję w walucie obcej początkowo ujmuje się w walucie funkcjonalnej, stosując do przeliczenia kwoty wyrażonej w walucie obcej natychmiastowy kurs wymiany waluty funkcjonalnej na walutę obcą, obowiązujący na dzień zawarcia transakcji.

22 Dzień zawarcia transakcji to dzień, w którym transakcja po raz pierwszy spełnia warunki ujęcia jej zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Z przyczyn praktycznych często stosuje się kurs zbliżony do rzeczywistego kursu obowiązującego w dniu zawarcia transakcji, na przykład zastosować można kurs średni w danym tygodniu lub miesiącu dla każdej waluty obcej, w której zrealizowano transakcje w danym okresie. Jednakże w przypadku znacznych wahań kursów wymiany zastosowanie kursu średniego w danym okresie nie jest właściwe.

▼M5

**Sprawozdawczość na koniec kolejnych okresów sprawozdawczych**

▼M33

23 **Na koniec każdego okresu sprawozdawczego:**

▼B

a) pozycje pieniężne w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursu zamknięcia;

b) pozycje niepieniężne wyceniane według historycznej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia wyrażonego w walucie obcej przelicza się przy zastosowaniu kursu wymiany z dnia transakcji; oraz

▼M33

c) **pozycje niepieniężne, które są wyceniane według wartości godziwej w walucie obcej, są przeliczane według kursów wymiany na dzień, w którym ustalono wartość godziwą.**

▼B

24 Wartość bilansową pozycji ustala się w powiązaniu z innymi stosownymi standardami. Na przykład składniki rzeczowych aktywów trwałych mogą zostać wycenione w wartości godziwej lub według historycznej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*. Niezależnie od tego, czy wartość bilansową ustalono w oparciu o historyczną cenę nabycia lub koszt wytworzenia czy wartość godziwą, jeżeli kwota została ustalona w walucie obcej, jest ona następnie przeliczana na walutę funkcjonalną zgodnie z niniejszym standardem.

25 Wartość bilansową niektórych pozycji ustala się w drodze porównania dwóch lub więcej wartości. Na przykład zgodnie z MSR 2 *Zapasy* wartością bilansową zapasów jest niższa z dwóch wartości: ceny ich nabycia lub kosztu ich wytworzenia oraz wartości netto możliwej do uzyskania. Podobnie, zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*, wartością bilansową składnika aktywów, w przypadku którego istnieją przesłanki wskazujące na to, że nastąpiła utrata wartości, jest niższa z dwóch wartości: jego wartości bilansowej przed uwzględnieniem ewentualnych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz jego wartości odzyskiwalnej. Gdy taki składnik aktywów jest pozycją niepieniężną i jest wyceniany w walucie obcej, jego wartość bilansową ustala się w drodze porównania:

a) odpowiednio ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, lub wartości bilansowej, przeliczonych po kursie wymiany obowiązującym w dniu, na który ta wartość została ustalona (tj. po kursie obowiązującym w dniu zawarcia transakcji dotyczącej pozycji wycenionej według historycznej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia); oraz

b) odpowiednio wartości netto możliwej do uzyskania lub wartości odzyskiwalnej, przeliczonych po kursie wymiany obowiązującym w dniu, na który ta wartość została ustalona (np. po kursie zamknięcia obowiązującym na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄).

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

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

**Ujmowanie różnic kursowych**

27 Jak wspomniano w paragrafie 3, MSR 39 ma zastosowanie do rachunkowości zabezpieczeń pozycji w walucie obcej. Zastosowanie rachunkowości zabezpieczeń wymaga od jednostki rozliczenia niektórych różnic kursowych w inny sposób niż ujęcie różnic kursowych wymagane przez niniejszy standard. Na przykład MSR 39 wymaga, aby różnice kursowe dotyczące pozycji pieniężnych, które spełniają kryteria instrumentów zabezpieczających przepływy środków pieniężnych, ►M5 ujęte były początkowo w innych całkowitych dochodach ◄, w takim stopniu, w jakim zabezpieczenie jest efektywne.

▼B

28 Różnice kursowe powstające z tytułu rozliczania pozycji pieniężnych lub z tytułu przeliczania pozycji pieniężnych po kursach innych niż te, po których zostały one przeliczone w momencie ich początkowego ujęcia w danym okresie lub w poprzednich sprawozdaniach finansowych, ujmuje się w wyniku finansowym okresu, w którym powstają, z wyjątkiem sytuacji omówionych w paragrafie 32.

29 Gdy zawarcie transakcji w walucie obcej prowadzi do powstania pozycji pieniężnych i gdy zachodzi zmiana kursu wymiany w okresie między dniem zawarcia transakcji a dniem jej rozliczenia, powstają różnice kursowe. Jeżeli transakcja jest rozliczana w tym samym okresie obrotowym, w którym ją zawarto, to wszystkie związane z nią różnice kursowe ujmuje się w tym okresie. Jeżeli jednak transakcja jest rozliczana w kolejnym okresie obrotowym, różnice kursowe ujęte w każdym z następujących okresów, aż do czasu rozliczenia transakcji, ustala się na podstawie zmian kursów wymiany, które miały miejsce w każdym kolejnym okresie.

30 W przypadku gdy zyski lub straty z tytułu pozycji niepieniężnych są ►M5 ujęte w innych całkowitych dochodach ◄, wszystkie elementy tych zysków lub strat, dotyczące różnic kursowych, ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym. I odwrotnie, w przypadku gdy zyski lub straty z tytułu pozycji niepieniężnych są ujęte w wyniku finansowym, wszystkie elementy tych zysków lub strat dotyczące różnic kursowych ujmuje się w wyniku finansowym.

31 Inne standardy wymagają, aby niektóre zyski i straty były ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym. Na przykład, MSR 16 wymaga, aby niektóre zyski i straty wynikające z aktualizacji wyceny rzeczowych aktywów trwałych były ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym. Jeżeli taki składnik aktywów zostanie wyceniony w walucie obcej, paragraf 23 c) niniejszego standardu wymaga, aby wartość przeszacowana została przeliczona po kursie obowiązującym w dniu, na który ta wartość została ustalona, co skutkuje powstaniem różnic kursowych, które są również ujmowane w ►M5 w innych całkowitych dochodach ◄.

32 Różnice kursowe powstałe na pozycjach pieniężnych, które stanowią część inwestycji netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w jednostce działającej za granicą (zob. paragraf 15), ujmuje się odpowiednio w wyniku finansowym w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe lub w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki działającej za granicą. W sprawozdaniu finansowym obejmującym jednostkę działającą za granicą i jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe (np. w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, w przypadku gdy jednostka działająca za granicą jest jednostką zależną), takie różnice kursowe początkowo ujmuje się ►M5 w innych całkowitych dochodach i przenosi z kapitału własnego do zysków lub strat ◄, zgodnie z paragrafem 48.

33 W przypadku gdy pozycja pieniężna stanowi część inwestycji netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w jednostce działającej za granicą i jest wyrażona w walucie funkcjonalnej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, różnice kursowe powstają w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki działającej za granicą, zgodnie z paragrafem 28. Jeżeli pozycja ta jest wyrażona w walucie funkcjonalnej jednostki działającej za granicą, różnice kursowe powstają w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, zgodnie z paragrafem 28. Jeżeli pozycja taka jest wyrażona w walucie innej niż waluta funkcjonalna jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe lub jednostki działającej za granicą, różnice kursowe powstają w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe oraz w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki działającej za granicą, zgodnie z paragrafem 28. Takie różnice kursowe ►M5 ujęte w innych całkowitych dochodach ◄ w sprawozdaniu finansowym obejmującym jednostkę działającą za granicą i jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe (tj. w sprawozdaniu finansowym, w którym jednostka działająca za granicą jest konsolidowana metodą ►M32 pełną ◄ lub wyceniana metodą praw własności).

▼B

34 W przypadku gdy jednostka prowadzi księgi rachunkowe w walucie innej niż jej waluta funkcjonalna, w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego jednostka przelicza wszystkie kwoty na walutę funkcjonalną zgodnie z paragrafami 20–26. Skutkuje to powstaniem w walucie funkcjonalnej takich samych kwot, co kwoty, które powstałyby, gdyby pozycje te zostały początkowo ujęte w walucie funkcjonalnej. Na przykład pozycje pieniężne są przeliczane na walutę funkcjonalną po kursie zamknięcia, a pozycje niepieniężne wyceniane według historycznej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia przelicza się po kursie wymiany obowiązującym w dniu zawarcia transakcji, która doprowadziła do ich ujęcia.

**Zmiana waluty funkcjonalnej**

35 W przypadku zmiany waluty funkcjonalnej jednostki stosuje ona procedury przeliczeniowe mające zastosowanie do nowej waluty funkcjonalnej prospektywnie, począwszy od dnia wprowadzenia zmiany.

36 Jak wspomniano w paragrafie 13, waluta funkcjonalna jednostki jest odzwierciedleniem zaistniałych transakcji, zdarzeń i uwarunkowań, które jej dotyczą. W związku z tym, gdy waluta funkcjonalna zostanie ustalona, może ona ulec zmianie jedynie w przypadku zmiany wspomnianych transakcji, zdarzeń i uwarunkowań. Na przykład zmiana waluty, w której ustalane są ceny sprzedaży większości dóbr i usług, może doprowadzić do zmiany waluty funkcjonalnej jednostki.

37 Skutki zmiany waluty funkcjonalnej wykazuje się prospektywnie. Innymi słowy, jednostka przelicza wszystkie pozycje na nową walutę funkcjonalną po kursie wymiany obowiązującym w dniu, na który nastąpiła zmiana. Przeliczone w ten sposób wartości pozycji niepieniężnych traktuje się jako ich historyczną cenę nabycia lub koszt wytworzenia. ►M5 Różnic kursowych powstałych z przeliczenia jednostki działającej za granicą, które były uprzednio ujęte w innych całkowitych dochodach zgodnie z paragrafami 32 i 39 c), nie przenosi się z kapitału własnego do zysków lub strat do czasu zbycia tej jednostki. ◄

STOSOWANIE WALUTY PREZENTACJI INNEJ NIŻ WALUTA FUNKCJONALNA

**Przeliczanie na walutę prezentacji**

38 Jednostka może prezentować swoje sprawozdania finansowe w dowolnej walucie (lub walutach). Jeżeli waluta prezentacji różni się od waluty funkcjonalnej jednostki, przelicza ona swój wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową na walutę prezentacji. Na przykład, jeżeli grupa kapitałowa składa się z indywidualnych jednostek stosujących różne waluty funkcjonalne, wyniki finansowe oraz sytuację majątkową i finansową poszczególnych jednostek wyraża się we wspólnej walucie, tak aby możliwa była prezentacja skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

▼M31

39 Wynik finansowy oraz sytuację finansową jednostki, której waluta funkcjonalna nie jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, przelicza się na inną walutę prezentacji z zastosowaniem następujących procedur:

▼B

a) aktywa i zobowiązania każdego prezentowanego ►M5 sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ (tj. z uwzględnieniem danych porównawczych) przelicza się ►M5 po kursie zamknięcia na dzień sporządzenia sprawozdania z sytuacji finansowej ◄;

▼M31

b) przychody i koszty w każdym sprawozdaniu z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów (tj. z uwzględnieniem danych porównawczych) przelicza się po kursach wymiany na dzień zawarcia transakcji oraz

▼B

c) wszystkie powstałe różnice kursowe ujmuje się ►M5 w innych całkowitych dochodach ◄.

40 Z przyczyn praktycznych do przeliczania pozycji przychodów i kosztów często stosuje się kurs wymiany zbliżony do kursów wymiany obowiązujących w dniu zawarcia transakcji, na przykład średni kurs wymiany w danym okresie. Jednakże w przypadku znacznych wahań kursów wymiany zastosowanie kursu średniego w danym okresie nie jest właściwe.

41 Różnice kursowe, o których mowa w paragrafie 39 c), wynikają z:

▼M5

a) przeliczenia przychodów i kosztów po kursach wymiany na dzień zawarcia transakcji oraz aktywów i pasywów po kursie zamknięcia;

▼B

b) przeliczenia sald otwarcia aktywów netto po kursie zamknięcia różniącym się od poprzedniego kursu zamknięcia.

►M5 Tych różnic kursowych nie ujmuje się w zyskach lub stratach, ponieważ zmiany kursów wymiany walut mają niewielki wpływ lub nie mają bezpośredniego wpływu na bieżące i przyszłe przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej. Zakumulowana kwota różnic kursowych jest prezentowana jako oddzielna pozycja kapitału własnego do czasu zbycia jednostki działającej za granicą. W przypadku, gdy różnice kursowe dotyczą jednostki działającej za granicą, która podlega konsolidacji, ale nie jest w całości własnością jednostki ◄ sporządzającej sprawozdanie finansowe, wynikające z przeliczenia zakumulowane różnice kursowe, które można przyporządkować ►M11 udziałom niekontrolującym ◄, przypisuje się ►M11 udziałom niekontrolującym ◄ i wykazuje w skonsolidowanym ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ jako ich część.

42 Wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową jednostki, której waluta funkcjonalna jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, przelicza się na inną walutę prezentacji z zastosowaniem następujących procedur:

a) wszystkie kwoty (tj. aktywa, zobowiązania, pozycje kapitału własnego, przychody i koszty, w tym dane porównawcze) przelicza się po kursie zamknięcia obowiązującym na ostatni ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄; jednakże w sytuacji,

b) gdy kwoty przeliczane są na walutę gospodarki niebędącej gospodarką hiperinflacyjną, danymi porównawczymi będą dane przedstawione jako kwoty za rok bieżący w sprawozdaniu finansowym za rok poprzedzający (tj. nieskorygowane o późniejsze zmiany poziomu cen lub późniejsze zmiany kursów wymiany).

43 Jeżeli walutą funkcjonalną jednostki jest waluta gospodarki hiperinflacyjnej, przed zastosowaniem metody przeliczeniowej opisanej w paragrafie 42 jednostka przekształca swoje sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR 29, z wyjątkiem danych porównawczych przeliczanych na walutę gospodarki niebędącej gospodarką hiperinflacyjną (zob. paragraf 42 b)). Jeżeli gospodarka przestała być gospodarką hiperinflacyjną i jednostka nie przekształca już swoich sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 29, posługuje się ona kwotami skorygowanymi do poziomu cen na dzień, w którym zaprzestała przekształcania swoich sprawozdań finansowych, jako historyczną ceną nabycia lub kosztem wytworzenia podlegającym przeliczeniu na walutę prezentacji.

▼B

**Przeliczanie jednostki działającej za granicą**

44 Paragrafy 45–47, w uzupełnieniu paragrafów 38–43, mają zastosowanie w przypadku, gdy wynik finansowy oraz sytuacja majątkowa i finansowa jednostki działającej za granicą przeliczane są na walutę prezentacji, tak aby umożliwić ujęcie jednostki działającej za granicą w sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w drodze konsolidacji metodą ►M32 pełną ◄ lub wyceną metodą praw własności.

►M32 45 Włączenie wyniku finansowego oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki działającej za granicą do wyniku finansowego oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe dokonuje się w ramach zwykłych procedur konsolidacyjnych, takich jak wyłączenie sald wzajemnych rozrachunków między jednostkami grupy kapitałowej oraz transakcji pomiędzy jednostkami grupy kapitałowej (zob. MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe*). ◄ Jednakże wewnątrzgrupowych aktywów (lub zobowiązań) pieniężnych, niezależnie od tego, czy są one krótkoterminowe czy długoterminowe, nie można wyeliminować w korespondencji z wewnątrzgrupowymi zobowiązaniami (lub aktywami) bez wykazywania skutków wahań kursów wymiany walut w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Jest to spowodowane tym, że pozycje pieniężne stanowią zobowiązanie do przekształcenia jednej waluty w drugą, a zatem narażają jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe na zyski lub straty z tytułu wahania kursów walut. ►M5 W związku z tym, w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe, tego rodzaju różnice kursowe ujmuje się nadal w zyskach lub stratach, a wtedy, gdy powstają w okolicznościach przedstawionych w paragrafie 32, ujmuje się je w innych całkowitych dochodach i akumuluje w oddzielnej pozycji kapitału własnego aż do momentu zbycia jednostki działającej za granicą. ◄

►M32 46 Jeżeli sprawozdanie finansowe jednostki działającej za granicą sporządzone jest na inny dzień niż sprawozdanie jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, jednostka działająca za granicą sporządza często dodatkowe sprawozdanie finansowe na ten sam dzień co jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe, Gdy tak się nie dzieje, MSSF 10 zezwala na wykorzystanie innej daty pod warunkiem, że przedział czasowy między tymi datami jest nie większy niż trzy miesiące i że dokonane zostaną korekty z tytułu skutków wszelkich znaczących transakcji lub innych zdarzeń, mających miejsce pomiędzy tymi datami. W takiej sytuacji aktywa i zobowiązania jednostki działającej za granicą są przeliczane po kursie wymiany obowiązującym na koniec okresu sprawozdawczego jednostki działającej za granicą. Dokonuje się korekt z tytułu istotnych zmian kursów wymiany do dnia bilansowego jednostki sporządzającej sprawozdanie zgodnie z MSSF 10. ◄ ►M32 To samo podejście stosuje się w przypadku stosowania metody praw własności w odniesieniu do jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć zgodnie z MSR 28 (zmienionym w 2011 r.). ◄

47 Wartość firmy powstającą w wyniku nabycia jednostki działającej za granicą oraz jakiekolwiek korekty wartości bilansowej aktywów i zobowiązań do poziomu wartości godziwej, powstałe w wyniku nabycia jednostki działającej za granicą, traktuje się jako aktywa i zobowiązania jednostki działającej za granicą. W związku z tym wyraża się je w walucie funkcjonalnej jednostki działającej za granicą i przelicza po kursie zamknięcia zgodnie z paragrafami 39 i 42.

▼M11

**Zbycie lub częściowe zbycie jednostki działającej za granicą**

▼M5

48 W momencie zbycia jednostki działającej za granicą łączną kwotę różnic kursowych dotyczących tej jednostki działającej za granicą, ujętych w innych całkowitych dochodach i zakumulowanych w oddzielnej pozycji kapitału własnego przenosi się z kapitału własnego do zysków lub strat (jako korektę wynikającą z przeklasyfikowania) w momencie ujęcia zysku lub straty ze zbycia jednostki (zob. MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.)).

▼M32

48A Oprócz całkowitego zbycia udziałów w jednostce działającej za granicą, następujące przypadki częściowego zbycia udziałów również ujmowane są jako zbycie:

a) kiedy częściowe zbycie udziałów oznacza utratę kontroli nad jednostką zależną, w której skład wchodzi jednostka działająca za granicą, bez względu na to, czy jednostka zachowuje niekontrolujące udziały w byłej jednostce zależnej po częściowym zbyciu oraz

b) kiedy zachowane udziały po częściowym zbyciu udziałów we wspólnym ustaleniu umownym lub częściowym zbyciu udziałów w jednostce stowarzyszonej, w której skład wchodzi jednostka działająca za granicą, jest składnikiem aktywów finansowych, w których skład wchodzi jednostka działająca za granicą.

c) [usunięty]

▼M11

48B W momencie zbycia jednostki zależnej, w której skład wchodzi jednostka działająca za granicą, zakumulowana kwota różnic kursowych dotycząca tej jednostki działającej za granicą, która była przypisana do udziałów niekontrolujących jest wyłączana, lecz nie jest przenoszona do zysków i strat bieżącego okresu.

48C W przypadku częściowego zbycia jednostki zależnej, w której skład wchodzi jednostka działająca za granicą, jednostka ponownie dokonuje przypisania proporcjonalnej części zakumulowanej kwoty różnic kursowych ujętych w innych całkowitych dochodach do udziałów niekontrolujących w jednostce działającej za granicą. W każdym innym przypadku częściowego zbycia jednostki działającej za granicą, jednostka dokonuje przeniesienia do zysków i strat bieżącego okresu proporcjonalnej części zakumulowanej kwoty różnic kursowych ujętej w innych całkowitych dochodach.

48D Częściowe zbycie udziałów w jednostce działającej za granicą stanowi każde zmniejszenie udziału własnościowego w jednostce działającej za granicą, z wyłączeniem zmniejszeń, o których mowa w paragrafie 48A ujmowanych jako zbycie całkowite.

▼M7

49 Jednostka może dokonać całkowitego lub częściowego zbycia udziałów w jednostce działającej za granicą poprzez sprzedaż, likwidację, spłatę kapitału udziałowego (akcyjnego) lub zrzeczenie się części lub całości tej jednostki. Odpis wartości bilansowej jednostki działającej za granicą z racji poniesionych przez nią strat lub z tytułu utraty jej wartości ujętej przez inwestora nie stanowi zbycia częściowego. W związku z tym w momencie odpisania wartości nie przenosi się do wyniku finansowego żadnej części zysku lub straty z tytułu różnic kursowych, ujętej w innych całkowitych dochodach.

▼B

SKUTKI PODATKOWE WSZYSTKICH RÓŻNIC KURSOWYCH

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

UJAWNIANIE INFORMACJI

51 W paragrafach 53 i 55–57, w przypadku grupy kapitałowej, odniesienia do „waluty funkcjonalnej” mają zastosowanie do waluty funkcjonalnej jednostki dominującej.

▼B

52 Jednostka ujawnia:

a) kwotę różnic kursowych ujętych w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ z wyjątkiem różnic wynikających z instrumentów finansowych wycenianych według wartości godziwej poprzez ►M5 sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄ zgodnie z MSR 39; oraz

▼M5

b) różnice kursowe ujęte w innych całkowitych dochodach i zakumulowane w oddzielnej pozycji kapitału własnego oraz uzgodnienie kwoty tego rodzaju różnic kursowych na początek i na koniec okresu.

▼B

53 Jeżeli waluta prezentacji różni się od waluty funkcjonalnej, stwierdza się ten fakt oraz podaje walutę funkcjonalną i przyczyny zastosowania innej waluty prezentacji.

54 W przypadku zmiany waluty funkcjonalnej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe lub znaczącej jednostki działającej za granicą ujawnia się ten fakt oraz przyczyny zmiany waluty funkcjonalnej.

55 Jeżeli jednostka prezentuje swoje sprawozdania finansowe w walucie innej niż jej waluta funkcjonalna, określa ona te sprawozdania finansowe jako zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej jedynie wtedy, gdy spełniają one wszystkie wymogi każdego mającego zastosowanie standardu i interpretacji, w tym metody przeliczeniowej przedstawionej w paragrafach 39 i 42.

56 Jednostka prezentuje czasami sprawozdania finansowe lub inne informacje finansowe w walucie, która nie jest jej walutą funkcjonalną, nie spełniwszy wymogów wskazanych w paragrafie 55. Na przykład jednostka może przeliczyć na inną walutę jedynie wybrane pozycje swojego sprawozdania finansowego lub też jednostka, której waluta funkcjonalna nie jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, może przeliczyć swoje sprawozdanie finansowe na inną walutę, przeliczając wszystkie pozycje po ostatnim kursie zamknięcia. Tego rodzaju przekształcenia nie są zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, w związku z czym należy ujawnić informacje przedstawione w paragrafie 57.

57 Jeżeli jednostka przedstawia sprawozdania finansowe lub inne informacje finansowe w walucie, która różni się bądź to od jej waluty funkcjonalnej, bądź też od jej waluty prezentacji, a wymogi wskazane w paragrafie 55 nie zostały spełnione, powinna ona:

a) jasno określić te informacje jako informacje uzupełniające, aby odróżnić je od informacji, które są zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej;

b) podać walutę, w której prezentowane są informacje uzupełniające; oraz

c) podać walutę funkcjonalną jednostki oraz metodę przeliczeniową zastosowaną w celu ustalenia wartości zawartych w informacjach uzupełniających.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

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

▼B

58A W zmianie do MSR 21 *Inwestycje netto w jednostce działającej za granicą* opublikowanej w grudniu 2005 r. dodano paragraf 15A oraz zmieniono paragraf 33. Jednostka zastosuje wyżej wymienione zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się ich wcześniejsze zastosowanie.

59 Zachęca się do wcześniejszego stosowania standardu. Jednostka stosuje paragraf 47 prospektywnie do każdego nabycia mającego miejsce po rozpoczęciu okresu sprawozdawczego, w którym niniejszy standard zostanie zastosowany po raz pierwszy. Dopuszcza się stosowanie paragrafu 47 retrospektywnie do wcześniejszego nabycia. W przypadku nabycia jednostki działającej za granicą, które zostało ujęte prospektywnie, lecz które miało miejsce przed dniem, w którym niniejszy standard zostanie zastosowany po raz pierwszy, jednostka nie przekształca danych za lata poprzednie i w związku z tym, jeżeli będzie to wskazane, może traktować wartość firmy i korekty do wartości godziwej wynikające z tego nabycia jako aktywa i zobowiązania jednostki, nie zaś jako aktywa i zobowiązania jednostki działającej za granicą. W związku z tym wartość firmy i korekty do poziomu wartości godziwej są już wyrażone w walucie funkcjonalnej jednostki lub też stanowią pozycje niepieniężne w walucie obcej, które są wykazywane z zastosowaniem kursu wymiany obowiązującego na dzień nabycia.

60 Wszelkie inne zmiany wynikające z zastosowania niniejszego standardu ujmuje się zgodnie z wymogami MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

▼M5

60A MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto, wprowadził zmianę paragrafu 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 oraz 52. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M29

60B MSR 27 (zmieniony w 2008 r.) dodał paragrafy 48A–48D i zmienił paragraf 49. Jednostka stosuje te zmiany prospektywnie w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 27 (zmieniony w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te również będą miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

60D Paragraf 60B został zmieniony przez dokument *Zmiany MSSF* wydany w maju 2010 r. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2010 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.

▼M32

60F MSSF 10 i MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*, wydane w maju 2011 r., spowodowały zmiany w paragrafach 3 b), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 i 48A. Jednostka stosuje te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 10 i MSSF 11.

▼M33

60G Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono definicję wartości godziwej w paragrafie 8 oraz zmieniono paragraf 23. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼M31

60H Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 39. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje tę zmianę.

▼B

WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

61 Niniejszy standard zastępuje MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* (zmieniony w 1993 r.).

62 Niniejszy standard zastępuje następujące interpretacje:

a) SKI-11 *Wymiana walut kapitalizacja strat wynikających ze znacznej dewaluacji waluty*,

b) SKI-19 *Waluta sprawozdawcza wycena i prezentacja sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 21 i MSR 29*; oraz

c) SKI-30 *Waluta sprawozdawcza przeliczanie z waluty wyceny na walutę prezentacji.*

▼M1

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 23

### *Koszty finansowania zewnętrznego*

GŁÓWNA ZASADA

1 Koszty finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu dostosowywanego składnika aktywów, są częścią ceny nabycia lub kosztu wytworzenia tego składnika aktywów. Pozostałe koszty finansowania zewnętrznego są ujmowane jako koszt.

ZAKRES

2 Jednostka stosuje niniejszy standard do księgowego ujmowania kosztów finansowania zewnętrznego.

3 Niniejszy standard nie dotyczy rzeczywistych lub dających się przypisać kosztów kapitału własnego, łącznie z kapitałem uprzywilejowanym nie zaliczanym do zobowiązań.

▼M45

4 Jednostka nie ma obowiązku stosowania niniejszego standardu do kosztów finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu:

(a) składnika aktywów wycenianego według wartości godziwej, na przykład aktywów biologicznych objętych zakresem MSR 41 *Rolnictwo*; lub

▼M1

(b) zapasów produkowanych lub wytwarzanych w inny sposób w dużych ilościach w sposób powtarzalny.

DEFINICJE

5 W niniejszym standardzie poniższym terminom nadano następujące znaczenie:

*Koszty finansowania zewnętrznego* są to odsetki oraz inne koszty ponoszone przez jednostkę w związku z pożyczeniem środków finansowych.

*Dostosowywany składnik aktywów* jest to taki składnik aktywów, który wymaga znacznego okresu czasu niezbędnego do przygotowania go do zamierzonego użytkowania lub do sprzedaży.

▼M8

6 Koszty finansowania zewnętrznego mogą składać się z:

a) kosztów odsetek wyliczonych przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej zgodnie z MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*,

b) [usunięty]

c) [usunięty]

d) obciążeń finansowych z tytułu umów leasingu finansowego, ujmowanych zgodnie z MSR 17 *Leasing oraz*

e) różnic kursowych powstających w związku z pożyczkami i kredytami w walucie obcej, w stopniu w jakim są uznawane za korektę kosztów odsetek.

▼M45

7 W zależności od okoliczności, każda z następujących pozycji może być dostosowywanym składnikiem aktywów:

▼M1

(a) zapasy,

(b) instalacje fabryczne,

▼M1

(c) instalacje wytwarzające energię,

(d) wartości niematerialne,

▼M45

(e) nieruchomości inwestycyjne,

(f) rośliny produkcyjne.

▼M1

Aktywa finansowe oraz zapasy produkowane lub wytwarzane w inny sposób w ciągu krótkiego okresu czasu, nie są zaliczane do dostosowywanych składników aktywów. Aktywa, które są gotowe do zamierzonego użytkowania lub do sprzedaży z chwilą ich nabycia, nie zaliczają się do dostosowywanych składników aktywów.

UJMOWANIE

8 Jednostka aktywuje koszty finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu dostosowywanego składnika aktywów, jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia tego składnika aktywów. Jednostka ujmuje pozostałe koszty finansowania zewnętrznego jako koszty okresu, w którym zostały poniesione.

9 Koszty finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu dostosowywanego składnika aktywów, ujmuje się jako część 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 korzyści ekonomiczne oraz pod warunkiem, że cenę nabycia lub koszt wytworzenia można określić w wiarygodny sposób. Jeżeli jednostka stosuje MSR 29 *Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji* jako koszt w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ ujmuje tę część kosztów finansowania zewnętrznego, która kompensuje skutki inflacji tego samego okresu zgodnie z paragrafem 21 tego standardu.

**Koszty finansowania zewnętrznego, które mogą być aktywowane**

10 Kosztami finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio przyporządkować nabyciu, budowie lub wytworzeniu dostosowywanego składnika aktywów są te koszty finansowania zewnętrznego, których można by było uniknąć, gdyby nie zostały poniesione nakłady na dostosowywany składnik aktywów. Jeżeli jednostka pożycza środki finansowe specjalnie w celu finansowania pozyskania określonego dostosowywanego składnika aktywów, koszty finansowania zewnętrznego odnoszące się bezpośrednio do tego składnika aktywów można z łatwością określić.

11 Trudność sprawiać może określenie bezpośredniego związku między określonym zobowiązaniem a dostosowywanym składnikiem aktywów oraz ustalenie na tej podstawie, jakich pożyczek i kredytów można było uniknąć. Tego rodzaju trudność pojawia się na przykład w przypadku, kiedy działalność finansowa jednostki jest centralnie koordynowana. Trudności powstają także wówczas, gdy grupa kapitałowa posługuje się całym wachlarzem instrumentów dłużnych celem uzyskania środków o różnym oprocentowaniu 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 takich przypadkach ustalenie kwoty kosztów finansowania zewnętrznego, które można bezpośrednio powiązać z nabyciem dostosowywanego składnika aktywów jest trudne i wymaga zastosowania osądu.

12 W zakresie, w jakim jednostka pożycza środki specjalnie w celu sfinansowania pozyskania dostosowywanego składnika aktywów, jednostka określa kwotę kosztów finansowania zewnętrznego, którą można aktywować jako różnicę między rzeczywistymi kosztami finansowania zewnętrznego poniesionymi z tytułu danej pożyczki lub kredytu w danym okresie a przychodami z tytułu tymczasowego zainwestowania tych pożyczonych środków.

▼M1

13 W wyniku ustaleń dotyczących finansowania nabycia dostosowywanego składnika aktywów jednostka może uzyskać pożyczone środki oraz ponieść związane z tym koszty finansowania zewnętrznego, zanim część lub całość pożyczonych środków będzie wydatkowana na dostosowywany składnik aktywów. W takich okolicznościach tego rodzaju środki często inwestuje się tymczasowo, do czasu poniesienia 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.

14 W stopniu, w jakim jednostka pożycza środki bez ściśle określonego celu, a następnie przeznacza je na sfinansowanie pozyskania dostosowywanego składnika aktywów, jednostka określa kwotę kosztów finansowania zewnętrznego, które mogą być aktywowane poprzez zastosowanie stopy kapitalizacji do nakładów poniesionych na ten składnik aktywów. Stopa kapitalizacji stanowi średnią ważoną stopę wszystkich kosztów finansowania zewnętrznego dotyczących pożyczek i kredytów zaciągniętych w danym okresie, innych niż pożyczki i kredyty zaciągnięte specjalnie w celu pozyskania określonego dostosowywanego składnika aktywów. Kwota kosztów finansowania zewnętrznego aktywowanych przez jednostkę w danym okresie nie może przekraczać kwoty kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych w tym okresie.

15 W pewnych okolicznościach przy obliczaniu średniej ważonej stopy 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 jego wartością odzyskiwalną**

16 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 lub odpisać zgodnie z wymogami innych standardów. W pewnych okolicznościach kwoty dokonanych odpisów odwraca się zgodnie z innymi standardami.

**Rozpoczęcie aktywowania**

17 Jednostka rozpoczyna aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego jako części ceny nabycia lub kosztu wytworzenia dostosowywanego składnika aktywów w dniu, w którym po raz pierwszy spełnia wszystkie poniższe warunki:

(a) ponosi nakłady na składnik aktywów,

(b) ponosi koszty finansowania zewnętrznego oraz

(c) podejmuje działania niezbędne do przygotowania składnika aktywów do jego zamierzonego użytkowania lub do sprzedaży.

▼M1

18 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 w związku z realizacją określonego etapu zaawansowania wytworzenia składnika aktywów oraz o otrzymane dotacje do aktywów (zob. MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*). Średnia wartość bilansowa składnika aktywów w danym okresie, łącznie z uprzednio aktywowanymi kosztami finansowania zewnętrznego, stanowi zazwyczaj rozsądne przybliżenie nakładów, do których stosuje się stopę kapitalizacji w tym okresie.

19 Działania niezbędne do przygotowania składnika aktywów do jego zamierzonego użytkowania lub do sprzedaży, obejmują więcej czynności aniżeli tylko związane z jego fizyczną budową. Składają się na nie także prace techniczne i administracyjne poprzedzające przystąpienie 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 produkcyjne lub wytwórcze wpływające na zmianę stanu składnika aktywów. Na przykład koszty finansowania zewnętrznego ponoszone 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**

20 Jednostka zawiesza aktywowanie kosztów finansowania zewnętrznego w dłuższym okresie czasu, w którym zawiesiła prace związane z wytwarzaniem dostosowywanego składnika aktywów.

21 Jednostka może ponosić koszty finansowania zewnętrznego w dłuższym okresie czasu, w którym zawiesiła prowadzenia działań niezbędnych do przygotowania składnika aktywów do zamierzonego użytkowania lub do sprzedaży. Tego rodzaju koszty są kosztami związanymi z utrzymywaniem częściowo przygotowanych aktywów i nie mogą być aktywowane. Jednostka jednak zazwyczaj nie zawiesza aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego w okresie, w którym prowadzone są istotne prace techniczne i administracyjne. Jednostka nie zawiesza także aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego wtedy, gdy tymczasowe opóźnienie stanowi niezbędną część procesu przygotowania aktywów do ich zamierzonego sposobu użytkowania lub do sprzedaży. Na przykład aktywowanie jest kontynuowane w trakcie przedłużającego się okresu, kiedy 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**

22 Jednostka zaprzestaje aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego wówczas, gdy zasadniczo wszystkie działania niezbędne do przygotowania dostosowywanego składnika aktywów do zamierzonego użytkowania lub sprzedaży są zakończone.

23 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.

▼M1

24 Jeżeli jednostka kończy budowę dostosowywanego składnika aktywów etapami, zaś każdą z zakończonych części można wykorzystywać w trakcie budowy pozostałych, to jednostka zaprzestaje aktywowania kosztów finansowania zewnętrznego, gdy zasadniczo wszystkie działania niezbędne do przygotowania danej części do zamierzonego jej użytkowania lub sprzedaży zostały zakończone.

25 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 instalacja przemysłowa taka jak huta żelaza, w której w tym samym miejscu zachodzi kilka procesów produkcyjnych następujących kolejno po sobie w ramach tej samej instalacji.

UJAWNIANIE INFORMACJI

26 Jednostka ujawnia:

(a) kwotę kosztów finansowania zewnętrznego aktywowaną w danym okresie oraz

(b) stopę kapitalizacji zastosowaną do ustalenia kwoty koszów finansowania zewnętrznego, która może być aktywowana.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

27 W przypadku gdy zastosowanie niniejszego standardu spowoduje zmiany w zasadach (polityce) rachunkowości, jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do kosztów finansowania zewnętrznego dotyczącego dostosowywanego składnika aktywów, w przypadku którego data rozpoczęcia aktywowania przypada na dzień lub po dniu wejścia w życie niniejszego standardu.

28 Jednakże jednostka może wyznaczyć dowolną datę przed dniem wejścia w życie niniejszego standardu i zastosować niniejszy standard do kosztów finansowania zewnętrznego wszystkich dostosowywanych aktywów, dla których data rozpoczęcia aktywowania przypada na ten wybrany dzień lub później.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

29 Jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard przed dniem 1 stycznia 2009 r. fakt ten ujawnia.

▼M8

29A Paragraf 6 został zmieniony na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M1

WYCOFANIE MSR 23 (ZAKTUALIZOWANEGO W 1993 R.)

30 Niniejszy standard zastępuje MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego* zaktualizowany w 1993 r.

▼M26

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 24

*Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*

CEL

1 Celem niniejszego standardu jest zapewnienie, aby sprawozdanie finansowe jednostki ujawniało informacje niezbędne do zwrócenia uwagi na prawdopodobieństwo, że na sytuację finansową bądź zysk lub stratę jednostki może wpływać fakt istnienia podmiotów powiązanych oraz transakcje i nierozliczone salda należności, w tym zobowiązania, pomiędzy takimi podmiotami.

ZAKRES

2 **Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do:**

**a) identyfikacji związków i transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi;**

**b) identyfikacji nierozliczonych sald należności, w tym zobowiązań, pomiędzy jednostką a jej podmiotami powiązanymi;**

**c) identyfikacji okoliczności, w jakich wymagane jest ujawnienie pozycji wymienionych w pkt a) i b); oraz**

**d) określania informacji, które powinny być ujawnione w odniesieniu do takich pozycji.**

▼M32

**3 Niniejszy standard wymaga, aby informacje dotyczące transakcji podmiotów powiązanych, związków i transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz nierozliczonych sald, w tym dotyczących zobowiązań, były ujawniane w skonsolidowanym i jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej lub inwestorów upoważnionych do wspólnej kontroli nad jednostką, w której dokonano inwestycji lub posiadających znaczący wpływ na tę jednostkę, zgodnie z MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* lub MSR 27 *Jednostkowe sprawozdania finansowe*. Niniejszy standard stosuje się również do jednostkowych sprawozdań finansowych.**

▼M38

4 Transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz nierozliczone salda należności i zobowiązań w stosunku do innych jednostek w grupie kapitałowej ujawnia się w sprawozdaniu finansowym jednostki. Transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz nierozliczone salda należności i zobowiązań wewnątrz grupy kapitałowej wyłącza się na etapie sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy, z wyjątkiem takich transakcji i sald między jednostką inwestycyjną a jej jednostkami zależnymi wycenianymi według wartości godziwej przez wynik finansowy.

▼M26

CEL UJAWNIANIA INFORMACJI NA TEMAT PODMIOTÓW POWIĄZANYCH

5 Związki pomiędzy podmiotami powiązanymi są naturalną cechą działalności handlowej i gospodarczej. Na przykład jednostki często prowadzą część swej działalności poprzez jednostki zależne, wspólne przedsięwzięcia oraz jednostki stowarzyszone. W takich okolicznościach jednostka ma możliwość wpływania na politykę finansową i operacyjną jednostek będących przedmiotem inwestycji poprzez kontrolę, współkontrolę lub przy użyciu znaczącego wpływu.

6 Związki pomiędzy podmiotami powiązanymi mogą wpływać na zysk lub stratę oraz sytuację finansową jednostki. Podmioty powiązane mogą zawierać transakcje, których podmioty niepowiązane by nie zawarły. Na przykład jednostka sprzedająca swojej jednostce dominującej dobra po koszcie wytworzenia może nie sprzedawać ich na takich samych warunkach innemu odbiorcy. Ponadto transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi mogą nie być realizowane w takich samych kwotach jak transakcje pomiędzy podmiotami niepowiązanymi.

▼M26

7 Na zysk lub stratę oraz sytuację finansową jednostki mogą wpływać związki pomiędzy podmiotami powiązanymi nawet wtedy, gdy transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi nie mają miejsca. Już samo istnienie związku może wpływać na transakcje jednostki z innymi podmiotami. Jednostka zależna może na przykład zakończyć związki z partnerem handlowym w momencie nabycia przez jednostkę dominującą innej jednostki zależnej w ramach tej samej grupy kapitałowej, prowadzącej taką samą działalność jak poprzedni partner handlowy. Z kolei dany podmiot może powstrzymać się od działań na skutek znaczącego wpływu innego podmiotu – jednostka zależna może na przykład otrzymać od swej jednostki dominującej zakaz prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej.

8 W świetle powyższego, wiedza na temat transakcji i nierozliczonych sald należności, w tym zobowiązań, jednostki oraz jej związków z podmiotami powiązanymi może wpływać na ocenę działalności jednostki przez użytkowników sprawozdania finansowego, w tym na ocenę ryzyka i szans stojących przed jednostką.

DEFINICJE

▼M43

9 **W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:**

***Podmiot powiązany*** **jest osobą lub jednostką związaną z jednostką, która sporządza sprawozdanie finansowe (w niniejszym standardzie nazywaną „jednostką sprawozdawczą").**

▼M26

**a) Osoba lub bliski członek rodziny tej osoby jest związany z jednostką sprawozdawczą, jeżeli ta osoba:**

**(i) sprawuje kontrolę lub ►M32 współkontrolę ◄ nad jednostką sprawozdawczą;**

**(ii) ma znaczący wpływ na jednostkę sprawozdawczą; lub**

**(iii) jest członkiem kluczowego personelu kierowniczego jednostki sprawozdawczej lub jej jednostki dominującej.**

▼M43

**b) Jednostka jest związana z jednostką sprawozdawczą, jeżeli spełniony jest jeden z poniższych warunków:**

▼M26

**(i) Jednostka i jednostka sprawozdawcza są członkami tej samej grupy (co oznacza, że każda jednostka dominująca, zależna i współzależna jest związana z pozostałymi jednostkami).**

**(ii) Jedna jednostka jest jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem innej jednostki (lub jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem członka grupy, której członkiem jest ta inna jednostka).**

**(iii) Obydwie jednostki są wspólnymi przedsięwzięciami tego samego trzeciego podmiotu.**

**(iv) Jedna jednostka jest wspólnym przedsięwzięciem trzeciej jednostki, a dana inna jednostka jest jednostką stowarzyszoną trzeciej jednostki).**

**(v) Jednostka jest programem świadczeń po okresie zatrudnienia na rzecz pracowników jednostki sprawozdawczej lub jednostki związanej z jednostką sprawozdawczą. Jeżeli jednostka sprawozdawcza jest sama w sobie takim programem, sponsorujący pracodawcy są również związani z jednostką sprawozdawczą.**

▼M26

(vi) **Jednostka jest kontrolowana lub wspólnie kontrolowana przez osobę określoną w pkt a).**

(vii) **Osoba określona w pkt a) ppkt (i) ma znaczący wpływ na jednostkę lub jest członkiem kluczowego personelu kierowniczego jednostki (lub jednostki dominującej tej jednostki).**

▼M43

(viii) **Jednostka lub dowolny członek grupy, której jednostka jest częścią, świadczy usługi kluczowego personelu kierowniczego na rzecz jednostki sprawozdawczej lub jej jednostki dominującej.**

▼M26

***Transakcja z podmiotem powiązanym* jest przekazaniem zasobów, usług lub zobowiązań pomiędzy jednostką sprawozdawczą a podmiotem powiązanym, niezależnie od tego, czy transakcja jest odpłatna.**

***Bliscy członkowie rodziny danej osoby* są członkami rodziny, co do których istnieje przypuszczenie, że mogą wywierać wpływ na tę osobę lub podlegać wpływowi tej osoby w swoich kontaktach z jednostką. Można do nich zaliczyć:**

**a) dzieci i małżonka lub partnera życiowego tej osoby;**

**b) dzieci małżonka lub partnera życiowego tej osoby; oraz**

**c) osoby pozostające na utrzymaniu tej osoby lub małżonka lub partnera życiowego tej osoby.**

***Świadczenie* łączy w sobie wszystkie świadczenia pracownicze (według definicji w MSR 19 *Świadczenia pracownicze*), w tym świadczenia pracownicze, do których odnosi się MSSF 2 *Płatności w formie akcji*. Świadczenia pracownicze stanowią wszelkie formy wynagrodzenia wypłaconego, przypadającego do zapłaty lub zapewnianego przez jednostkę lub w jej imieniu w zamian za usługi świadczone na rzecz jednostki. W ich skład wchodzi też wynagrodzenie wypłacane w imieniu jednostki dominującej w stosunku do jednostki. W skład świadczenia wchodzą:**

**a) krótkoterminowe świadczenia pracownicze, jak pensje i składki na ubezpieczenie społeczne, płatny urlop wypoczynkowy i płatne zwolnienia chorobowe, udziały w zyskach i premie (jeśli są wypłacane w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu) oraz świadczenia niepieniężne (jak opieka medyczna, zakwaterowanie, samochody oraz bezpłatne bądź dotowane dobra lub usługi) na rzecz obecnych pracowników;**

**b) świadczenia po okresie zatrudnienia, jak emerytury, pozostałe świadczenia emerytalne, emerytalne ubezpieczenie na życie albo emerytalna opieka zdrowotna;**

**c) pozostałe długoterminowe świadczenia pracownicze, w tym urlop udzielany pracownikom z tytułu wysługi lat, urlop naukowy, nagrody jubileuszowe bądź inne długoterminowe świadczenia pracownicze, długoterminowe świadczenia rentowe oraz, jeśli nie są one płatne w całości w okresie dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, udziały w zyskach, premie i odroczone wynagrodzenie;**

**d) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy; oraz**

**e) płatności w formie akcji.**

▼M32

_____

▼M26

***Kluczowy personel kierowniczy*** **to osoby posiadające uprawnienia i odpowiedzialność za planowanie, kierowanie i kontrolowanie czynności jednostki w sposób bezpośredni lub pośredni, w tym każdy dyrektor (wykonawczy bądź inny) tej jednostki.**

▼M32

_____

▼M26

**Pojęcie *rząd* odnosi się do rządu, agencji rządowych oraz innych podobnych organów lokalnych, krajowych lub międzynarodowych.**

***Jednostka powiązana z rządem*** **jest to jednostka kontrolowana, wspólnie kontrolowana lub podlegająca znaczącemu wpływowi rządu.**

▼M32

**Pojęcia „kontrola", „wspólna kontrola" i „znaczący wpływ" są zdefiniowane w MSSF 10, MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne* i MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach* i są stosowane w niniejszym standardzie w znaczeniu podanym w wymienionych MSSF.**

▼M26

10 Rozważając wszystkie możliwe związki występujące pomiędzy podmiotami powiązanymi, zwraca się uwagę na istotę związku, a nie jedynie jego formę prawną.

11 W kontekście niniejszego standardu za podmioty powiązane nie uznaje się:

a) dwóch jednostek tylko z racji tego, iż posiadają wspólnego dyrektora lub innego członka kluczowego personelu kierowniczego lub z racji tego, że członek kluczowego personelu kierowniczego jednej jednostki ma znaczący wpływ na drugą jednostkę;

b) dwóch ►M32 wspólników wspólnego przedsięwzięcia ◄ tylko z racji tego, iż sprawują ►M32 współkontrolę ◄ nad wspólnym przedsięwzięciem;

c) (i) instytucji lub osób zapewniających źródła finansowania;

(ii) związków zawodowych;

(iii) jednostek użyteczności publicznej;

(iv) departamentów i agencji rządowych, które nie kontrolują ani nie kontrolują wspólnie jednostki sprawozdawczej i nie mają na nią znaczącego wpływu;

jedynie na podstawie ich rutynowych kontaktów z jednostką (mimo iż mogą one ograniczać swobodę działania jednostki lub uczestniczyć w jej procesach decyzyjnych);

d) pojedynczego odbiorcy, dostawcy, udzielającego koncesji, dystrybutora lub ajenta, z którym jednostka prowadzi znaczącą część działalności, tylko w oparciu o przesłankę zależności ekonomicznej.

12 W definicji podmiotu powiązanego pojęcie jednostki stowarzyszonej obejmuje jednostki zależne tej jednostki stowarzyszonej, a pojęcie wspólnego przedsięwzięcia obejmuje jednostki zależne tego wspólnego przedsięwzięcia. Zatem, przykładowo, jednostka zależna jednostki stowarzyszonej i inwestor mający znaczny wpływ na jednostkę stowarzyszoną są ze sobą powiązani.

▼M26

UJAWNIANIE INFORMACJI

**Wszystkie jednostki**

13 **Związki pomiędzy jednostką dominującą a jej jednostkami zależnymi ujawnia się niezależnie od tego, czy pomiędzy tymi podmiotami powiązanymi miały miejsce transakcje. Jednostka ujawnia nazwę swojej jednostki dominującej oraz – jeśli jest to inny podmiot – również nazwę jednostki dominującej najwyższego szczebla. Jeśli ani jednostka dominująca, ani jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządzają skonsolidowanego sprawozdania finansowego dostępnego do użytku publicznego, ujawnia się także nazwę następnej w kolejności jednostki dominującej, która sporządza takie sprawozdanie finansowe.**

14 Aby dać użytkownikowi sprawozdania finansowego możliwość wyrobienia sobie zdania na temat wpływu związków pomiędzy podmiotami powiązanymi na jednostkę, należy ujawnić informacje dotyczące związków pomiędzy podmiotami powiązanymi w przypadku, gdy jest sprawowana kontrola, niezależnie od tego, czy miały miejsce transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi.

▼M32

15 Wymóg ujawnienia związków, właściwych dla podmiotów powiązanych, między jednostką dominującą a jej jednostkami zależnymi jest dodatkowym wymogiem obok wymogów ujawniania informacji zawartych w MSR 27 i MSSF 12 *Ujawnianie informacji na temat zaangażowania w inne jednostki*.

▼M26

16 Paragraf 13 dotyczy następnej w kolejności jednostki dominującej. Jest to pierwsza jednostka dominująca w grupie powyżej bezpośredniej jednostki dominującej, sporządzająca skonsolidowane sprawozdanie finansowe dostępne do użytku publicznego.

17 **Jednostka ujawnia informacje dotyczące świadczeń dla kluczowego personelu kierowniczego łącznie oraz dla każdej z następujących kategorii:**

**a) krótkoterminowe świadczenia pracownicze;**

**b) świadczenia po okresie zatrudnienia;**

**c) pozostałe świadczenia długoterminowe;**

**d) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy; oraz**

**e) płatności w formie akcji.**

▼M43

**17A Jeżeli inna jednostka („jednostka zarządzająca”) świadczy usługi kluczowego personelu kierowniczego na rzecz jednostki, jednostka nie ma obowiązku stosowania wymogów paragrafu 17 do świadczeń wypłaconych przez jednostkę zarządzającą pracownikom lub dyrektorom jednostki zarządzającej lub świadczeń należnych im od jednostki zarządzającej.**

▼M26

18 **Jeśli w okresach objętych sprawozdaniami finansowymi jednostka przeprowadzała transakcje z podmiotem powiązanym, ujawnia ona informacje dotyczące istoty związku z podmiotem powiązanym oraz wszelkie informacje dotyczące tych transakcji i nierozliczonych sald należności, w tym zobowiązań, niezbędnych użytkownikom do zrozumienia potencjalnego wpływu tego związku na sprawozdanie finansowe. Są to wymogi dotyczące ujawniania informacji uzupełniające w stosunku do wymogów określonych w paragrafie 17. Ujawniane informacje zawierają co najmniej:**

**a) kwotę transakcji;**

**b) wysokość nierozliczonych sald należności, w tym zobowiązań, oraz:**

**(i) ich warunki łącznie z informacją dotyczącą sposobu ich zabezpieczenia i sposobu, w jaki zostaną one rozliczone; oraz**

**(ii) szczegóły dotyczące wszelkich udzielonych bądź otrzymanych gwarancji;**

▼M26

**c) rezerwy na należności wątpliwe związane z wysokością nierozliczonych sald należności; oraz**

**d) koszt ujęty w ciągu okresu dotyczący należności nieściągalnych lub wątpliwych należnych od podmiotów powiązanych.**

▼M43

**18A** **Ujawnia się kwoty poniesione przez jednostkę z tytułu usług kluczowego personelu kierowniczego świadczonych przez odrębną jednostkę zarządzającą.**

▼M32

**19** **Ujawnienia wymaganego przez paragraf 18 dokonuje się odrębnie dla każdej z następujących kategorii:**

**a) jednostka dominująca;**

**b) jednostki sprawujące współkontrolę nad jednostką lub wywierające na nią znaczący wpływ;**

**c) jednostki zależne;**

▼M26

**d) jednostki stowarzyszone;**

**e) wspólne przedsięwzięcia, w których jednostka jest ►M32 wspólnikiem wspólnego przedsięwzięcia; ◄**

**f) kluczowy personel kierowniczy jednostki bądź jej jednostki dominującej; oraz**

**g) pozostałe podmioty powiązane.**

20 Klasyfikacja kwot przypadających do zapłaty na rzecz podmiotów powiązanych lub należności od podmiotów powiązanych w poszczególnych kategoriach wymagana przez paragraf 19 stanowi rozszerzenie zawartego w MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* wymogu dotyczącego ujawniania informacji, które powinny być prezentowane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej lub informacji dodatkowej. Kategorie te zostały rozszerzone w celu przedstawienia bardziej szczegółowej analizy sald z podmiotami powiązanymi i mają zastosowanie do transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

21 Oto przykłady transakcji ujawnianych w przypadku, gdy są przeprowadzane z podmiotem powiązanym:

a) zakup lub sprzedaż dóbr (gotowych lub niezakończonych);

b) zakup lub sprzedaż nieruchomości i innych aktywów;

c) świadczenie usług lub korzystanie z nich;

d) umowy leasingowe;

e) transfer prac badawczych i rozwojowych;

f) transfer na podstawie umów licencyjnych;

g) transfer na podstawie umów o finansowaniu (łącznie z pożyczkami i wnoszeniem kapitału w środkach pieniężnych lub wkładem niepieniężnym);

h) udzielanie gwarancji i zabezpieczeń;

i) zobowiązania do wykonania pewnej czynności, jeżeli w przyszłości nastąpi lub nie nastąpi określone wydarzenie, w tym umowy niewykonane (*) (ujęte i nieujęte); oraz

(*) W MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* umowy niewykonane zdefiniowano jako umowy, w przypadku których żadna ze stron nie wypełniła żadnego ze swoich obowiązków lub obie strony wypełniły swoje obowiązki w równym, niepełnym stopniu.

▼M26

j) rozliczanie zobowiązań w imieniu jednostki lub przez jednostkę w imieniu danego podmiotu powiązanego.

▼M31

22 Uczestnictwo jednostki dominującej lub jednostki zależnej w programie określonych świadczeń, w którym ryzyko jest dzielone pomiędzy jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, jest transakcją między podmiotami powiązanymi (zob. paragraf 42 w MSR 19 *Świadczenia pracownicze* (zmienionym w czerwcu 2011 r.)).

▼M26

23 Informacje, iż transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi odbyły się na warunkach równorzędnych z tymi, które obowiązują w transakcjach zawartych na warunkach rynkowych, ujawniane są tylko wtedy, gdy warunki te mogą zostać potwierdzone.

24 **Podobne pozycje mogą być ujawniane łącznie, chyba że ich odrębne ujawnienie jest niezbędne dla zrozumienia wpływu transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi na sprawozdanie finansowe jednostki.**

**Jednostki powiązane z rządem**

▼M32

**25 Jednostka sprawozdawcza jest zwolniona z określonego w paragrafie 18 wymogu ujawniania informacji w odniesieniu do transakcji z podmiotem powiązanym i nierozliczonych sald, w tym zobowiązań, w stosunku do:**

**a) rządu, który sprawuje kontrolę lub współkontrolę nad jednostką sprawozdawczą lub wywiera na nią znaczący wpływ oraz**

**b) innej jednostki, która jest podmiotem powiązanym, ponieważ ten sam rząd sprawuje kontrolę lub współkontrolę nad jednostką sprawozdawczą i tą drugą jednostką lub wywiera na nie znaczący wpływ.**

▼M26

**26 Jeżeli jednostka sprawozdawcza stosuje zwolnienie przewidziane w paragrafie 25, ujawnia ona następujące informacje na temat transakcji z podmiotem powiązanym i nierozliczonych sald, o których mowa w paragrafie 25:**

**a) nazwa rządu i charakter jego związku z jednostką sprawozdawczą (tzn. kontrola, współkontrola lub znaczący wpływ);**

**b) następujące informacje, odpowiednio szczegółowe, by umożliwić użytkownikom sprawozdań finansowych jednostki zrozumienie wpływu, jaki transakcje z podmiotem powiązanym mają na jej sprawozdanie finansowe:**

**(i) istota i kwota poszczególnych indywidualnie znaczących transakcji; oraz**

**(ii) w odniesieniu do pozostałych transakcji, które nie są znaczące indywidualnie lecz zbiorowo, jakościowe lub ilościowe wskazanie ich zakresu. Rodzaje transakcji obejmują transakcje wymienione w paragrafie 21.**

27 Jednostka sprawozdawcza, rozważając poziom szczegółowości informacji, które mają zostać ujawnione zgodnie z wymogami określonymi w paragrafie 26 pkt b), bierze pod uwagę stopień zbliżenia związku pomiędzy podmiotami powiązanymi i inne czynniki istotne dla ustalenia stopnia znaczenia transakcji, takie jak informacje na temat tego, czy dana transakcja:

a) jest znacząca pod względem wielkości;

b) została przeprowadzona na zasadach nierynkowych;

▼M26

c) nie wchodzi w zakres normalnych, codziennych operacji gospodarczych, tak jak zakup lub sprzedaż przedsiębiorstw;

d) została notyfikowana organom regulacyjnym lub organom nadzoru;

e) została zgłoszona osobom zarządzającym wyższego szczebla;

f) podlega zatwierdzeniu przez udziałowców/akcjonariuszy.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I OKRES PRZEJŚCIOWY

28 Jednostka stosuje niniejszy standard retrospektywnie w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2011 r. i później. Wcześniejsze stosowanie – bądź to całego standardu bądź to częściowego zwolnienia w odniesieniu do jednostek powiązanych z rządem, o którym mowa w paragrafach 25-27 – jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje cały standard lub wspomniane częściowe zwolnienie do okresu rozpoczynającego się przed 1 stycznia 2011 r., fakt ten ujawnia.

▼M32

28A MSSF 10, MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne* i MSSF 12, wydane w maju 2011 r., spowodowały zmiany w paragrafach 3, 9, 11 b), 15, 19 b) i e) oraz 25. Jednostka powinna stosować te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 10, MSSF 11 i MSSF12.

▼M38

28B Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanego w październiku 2012 r., zmieniono paragrafy 4 i 9. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. i później. Wcześniejsze stosowanie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany wcześniej, to jednocześnie stosuje również wszystkie zmiany ujęte w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*.

▼M43

28C Na podstawie dokumentu *Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle*, opublikowanego w grudniu 2013 r., zmieniono paragraf 9 oraz dodano paragrafy 17A i 18A. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2014 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼M26

WYCOFANIE MSR 24 (2003 R.)

29 Niniejszy standard zastępuje MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych* (zaktualizowany w 2003 r.).

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 26

*Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych*

ZAKRES

1 Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do sprawozdań finansowych programów świadczeń emerytalnych, o ile 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 standardy stosuje się do sprawozdań programów świadczeń emerytalnych w takim zakresie, w jakim nie zastępuje ich niniejszy standard.

3 Niniejszy standard dotyczy rachunkowości oraz sprawozdawczości programów na potrzeby wszystkich uczestników traktowanych jako grupa. Nie dotyczy sporządzanych dla poszczególnych uczestników sprawozdań odnośnie do ich uprawnień emerytalnych.

4 MSR 19 *Świadczenia pracownicze* poświęcony jest 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.

▼B

DEFINICJE

8 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Programy świadczeń emerytalnych* to porozumienia, w oparciu o które jednostka realizuje świadczenia na rzecz swoich pracowników, z chwilą rozwiązania stosunku pracy lub po tym terminie (w formie określonych w stosunku rocznym wypłat albo wypłaty jednorazowej), jeżeli takie świadczenia lub składki uiszczane na poczet świadczeń mogą być ustalone lub oszacowane przed przejściem pracownika na emeryturę, na udokumentowanej podstawie lub w oparciu o praktykę stosowaną w danej jednostce.

*Programy określonych składek* to programy świadczeń emerytalnych, zgodnie z którymi kwoty, które mają zostać wypłacone jako świadczenia emerytalne, zależą od kwoty składek wpłaconych do funduszu oraz zysków wypracowanych dzięki inwestowaniu.

*Programy określonych świadczeń* to programy świadczeń emerytalnych, zgodnie z którymi kwoty, które mają zostać wypłacone jako świadczenia emerytalne, ustala się za pomocą wzoru opartego zwykle na kwocie wynagrodzenia pracownika i/lub jego stażu pracy.

*Finansowanie* polega na przekazywaniu środków do podmiotu (*funduszu*) odrębnego od jednostki pełniącej funkcję pracodawcy w celu spełnienia przyszłych obowiązków z tytułu wypłaty świadczeń emerytalnych.

W niniejszym standardzie wykorzystano ponadto następujące pojęcia:

*Uczestnicy* to osoby uczestniczące w programie świadczeń emerytalnych oraz inne osoby uprawnione do świadczeń w ramach programu.

*Aktywa netto dostępne na potrzeby realizacji świadczeń* to aktywa programu, pomniejszone o zobowiązania, inne aniżeli aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych.

*Aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych* to wartość bieżąca oczekiwanych płatności, które dokonane zostaną w ramach programu świadczeń emerytalnych na rzecz obecnych i byłych pracowników, które można przypisać dotychczasowemu okresowi zatrudnienia.

*Świadczenia nabyte* to świadczenia, do których uprawnienia, zgodnie z zasadami danego programu świadczeń emerytalnych, nie są zależne od dalszego zatrudnienia.

9 Niektóre programy świadczeń emerytalnych mają sponsorów innych niż pracodawcy. Niniejszy standard również dotyczy tego rodzaju programów.

10 Większość programów świadczeń emerytalnych opiera się na sformalizowanych porozumieniach. Niektóre programy mają charakter niesformalizowany, stały się jednak w pewnym stopniu obligatoryjne z racji utrwalonej praktyki stosowania przez pracodawców. Niektóre programy pozwalają pracodawcom na ograniczanie zakresu swoich obowiązków w ramach programu, jednak potencjalna likwidacja programu może stwarzać problemy z utrzymaniem pracowników. Zarówno sformalizowane, jak i niesformalizowane programy obowiązują identyczne zasady rachunkowości i sprawozdawczości.

▼B

11 Wiele programów świadczeń emerytalnych przewiduje tworzenie odrębnych funduszy (którym przekazuje się składki), które wypłacają świadczenia. Tego rodzaju funduszami mogą zarządzać jednostki, które niezależnie zarządzają aktywami funduszu. W niektórych krajach są one nazywane „instytucjami powierniczymi". Termin „instytucja powiernicza" stosuje się w niniejszym standardzie dla określenia tego rodzaju jednostek, niezależnie od tego, czy faktycznie utworzono fundusz powierniczy.

12 Programy świadczeń emerytalnych są zwykle programami określonych składek lub programami określonych świadczeń posiadającymi własne, odrębne cechy charakterystyczne. Czasami występują programy, które łączą cechy obydwu rodzajów programów. Na potrzeby niniejszego standardu tego typu programy mieszane uznaje się za programy określonych świadczeń.

PROGRAMY OKREŚLONYCH SKŁADEK

13 Sprawozdanie finansowe programu określonych składek zawiera zestawienie aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń oraz opis zasad finansowania.

14 W ramach programu określonych składek kwota przyszłych świadczeń dla uczestników programu zależy od kwoty składek uiszczanych przez pracodawcę, uczestnika programu lub przez obydwie strony oraz od operacyjnej efektywności funduszu i zysków wypracowanych przez fundusz dzięki dokonywanym inwestycjom. Pracodawca spełnia zazwyczaj swój obowiązek, wnosząc składki na rzecz funduszu. Doradztwo aktuariusza nie jest zazwyczaj wymagane, jednak niekiedy korzysta się z jego usług dla oszacowania kwoty możliwych do wypłacenia przyszłych świadczeń, w oparciu o aktualną wysokość składek oraz zmienny poziom przyszłych składek i zysków z tytułu inwestycji.

15 Uczestnicy są zainteresowani działaniami programu, jako bezpośrednio wpływającymi na poziom ich przyszłych świadczeń. Uczestnicy programu chcą wiedzieć, czy składki zostały otrzymane i czy sprawuje się należytą kontrolę zapewniającą ochronę praw beneficjentów programu. Pracodawcę interesuje skuteczne i rzetelne funkcjonowanie programu.

16 Celem sprawozdawczości programu określonych składek jest okresowe udostępnianie informacji o programie i wynikach inwestycyjnych. Cel ten osiąga się zazwyczaj poprzez przedstawienie sprawozdania zawierającego:

a) opis ważniejszych działań podjętych w danym okresie oraz skutków ewentualnych zmian związanych z programem i uczestnictwem w nim oraz zmian zasad programu;

b) informacje o przeprowadzonych transakcjach i wynikach inwestycyjnych danego okresu oraz sytuacji finansowej programu na koniec okresu; oraz

c) opis polityki inwestycyjnej.

PROGRAMY OKREŚLONYCH ŚWIADCZEŃ

17 Sprawozdanie finansowe programu określonych świadczeń zawiera:

a) zestawienie przedstawiające:

(i) aktywa netto dostępne na potrzeby realizacji świadczeń;

▼B

(ii) aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych w podziale na świadczenia nabyte i jeszcze nienabyte; oraz

(iii) różnicę stanowiącą nadwyżkę lub niedobór; lub

b) zestawienie aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń, zawierające:

(i) komentarz ujawniający aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych, w podziale na świadczenia nabyte i jeszcze nienabyte; lub

(ii) odnośnik do tego komentarza w załączonym raporcie aktuariusza.

Jeśli na dzień sporządzenia sprawozdania nie dokonano wyceny aktuarialnej, za podstawę przyjmuje się ostatnio dokonaną wycenę oraz podaje datę, na którą została dokonana.

18 Na potrzeby paragrafu 17 aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń ustala się w oparciu o świadczenia przyrzeczone w ramach programu, z tytułu dotychczasowego okresu zatrudnienia, wykorzystując bieżący albo przewidywany poziom wynagrodzeń, wraz z ujawnieniem zastosowanej podstawy. Ujawnia się także skutki ewentualnych zmian założeń aktuarialnych, które wywarły istotny wpływ na aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych.

19 W sprawozdaniu wyjaśnia się związek zachodzący między aktuarialną wartością bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych a aktywami netto dostępnymi na potrzeby realizacji świadczeń, a także politykę finansowania przyrzeczonych świadczeń.

20 W przypadku programu określonych świadczeń płatności przyrzeczonych świadczeń emerytalnych zależą od sytuacji finansowej programu oraz od zdolności podmiotów uiszczających składki w ramach programu do dalszego ich uiszczania, jak również od wyników inwestycyjnych oraz operacyjnej efektywności programu.

21 Z prowadzeniem programu określonych świadczeń wiąże się potrzeba okresowego korzystania z doradztwa aktuariusza w zakresie oceny kondycji finansowej programu, weryfikacji założeń oraz zalecanego poziomu przyszłych składek.

22 Celem sprawozdawczości programów określonych świadczeń jest okresowe udostępnianie informacji na temat zasobów finansowych oraz działań programu, przydatne przy ocenie zmieniającego się w czasie związku pomiędzy gromadzeniem środków a świadczeniami programu. Cel ten osiąga się zazwyczaj poprzez przedstawianie sprawozdania finansowego zawierającego:

a) opis ważniejszych działań podjętych w danym okresie oraz skutków ewentualnych zmian związanych z programem i uczestnictwem w programie oraz jego zasadami i warunkami;

b) informacje o przeprowadzonych transakcjach i wynikach inwestycyjnych danego okresu oraz sytuacji finansowej programu na koniec okresu;

c) informacje aktuarialne stanowiące część sprawozdania lub przedstawione w odrębnym raporcie; oraz

d) opis polityki inwestycyjnej.

▼B

**Aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych**

23 Wartość bieżącą oczekiwanych płatności dokonywanych w ramach programu świadczeń emerytalnych można obliczyć i przedstawić przy wykorzystaniu bieżącego lub przewidywanego do czasu przejścia na emeryturę poziomu wynagrodzeń uczestników programu.

24 Argumenty przemawiające za przyjęciem rozwiązania opartego na bieżącym poziomie wynagrodzeń są następujące:

a) aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych, która jest sumą kwot przypadających na każdego uczestnika programu w danej chwili, obliczyć można w sposób bardziej obiektywny niż w razie wykorzystywania przewidywanego poziomu wynagrodzeń, ponieważ obliczenia oparte są na mniejszej liczbie założeń;

b) zwiększenia kwot świadczeń wynikające ze wzrostu wynagrodzeń stają się obowiązkiem programu z chwilą wystąpienia wzrostu wynagrodzeń; oraz

c) kwota aktuarialnej wartości bieżącej przyrzeczonych świadczeń emerytalnych obliczona przy wykorzystaniu bieżącego poziomu wynagrodzeń jest zasadniczo bardziej zbliżona do kwoty zobowiązań w momencie rozwiązania lub zaniechania realizacji programu.

25 Argumenty przemawiające za przyjęciem rozwiązania opartego na przewidywanym poziomie wynagrodzeń są następujące:

a) informacje finansowe należy przygotowywać przy założeniu kontynuacji działalności, niezależnie od tego, czy trzeba przyjąć pewne założenia bądź dokonać oszacowań;

b) dla programów opartych na wynagrodzeniach końcowych poziom świadczeń ustala się w oparciu o poziom wynagrodzenia w chwili przejścia na emeryturę lub w okresie bezpośrednio je poprzedzającym, stąd też wynagrodzenie, poziom składek oraz stopy zwrotu muszą być prognozowane; oraz

c) nieuwzględnienie prognoz dotyczących wynagrodzeń, w razie gdy kwota środków przeznaczonych na finansowanie powiązana jest przede wszystkim z prognozowanym poziomem wynagrodzeń, może mieć skutek w postaci wykazywania pozornego nadmiaru środków funduszowych lub wykazywania programu jako posiadającego wystarczające środki, podczas gdy faktycznie jest on niedofinansowany.

26 Aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych wyliczoną w oparciu o bieżącą kwotę wynagrodzeń ujawnia się w sprawozdaniu programu celem wykazania obowiązku powstałego z tytułu świadczeń wypracowanych do dnia sporządzenia sprawozdania. Aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych opartą na przewidywanej kwocie wynagrodzeń ujawnia się celem wskazania wielkości potencjalnego obowiązku, przy założeniu kontynuacji działalności, który generalnie stanowi podstawę wyliczania kwot środków na potrzeby finansowania programu. Oprócz ujawnienia informacji na temat aktuarialnej wartości bieżącej przyrzeczonych świadczeń emerytalnych, może zaistnieć potrzeba udzielenia odpowiednich wyjaśnień celem jasnego wskazania kontekstu, w jakim należy interpretować aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych. Wyjaśnienia te mogą mieć formę informacji dotyczących adekwatności planowanej kwoty środków do odprowadzenia na finansowanie programu w przyszłości oraz polityki finansowania opartej na prognozowanej kwocie wynagrodzeń. Tego rodzaju informacje mogą być przedstawione w sprawozdaniu finansowym lub w raporcie aktuariusza.

▼B

**Częstotliwość wyceny aktuarialnej**

27 W wielu krajach wyceny aktuarialnej nie przeprowadza się częściej niż raz na trzy lata. Jeżeli wycena aktuarialna nie została przeprowadzona na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, za podstawę przyjmuje się ostatnią dokonaną wycenę oraz ujawnia datę jej przeprowadzenia.

**Treść sprawozdania finansowego**

28 Informacje dotyczące programu określonych świadczeń przedstawia się w jednym z poniżej przedstawionych układów, odzwierciedlających rozmaite sposoby ujawniania i prezentacji informacji aktuarialnych:

a) w sprawozdaniu finansowym zamieszcza się zestawienie aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń, aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych oraz wynikającą stąd nadwyżkę lub niedobór. Sprawozdanie finansowe z programu zawiera także zestawienie zmian stanu aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń oraz zestawienie zmian aktuarialnej wartości bieżącej przyrzeczonych świadczeń emerytalnych. Sprawozdanie finansowe obejmować może również odrębny raport aktuariusza potwierdzający aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych;

b) w sprawozdaniu finansowym zamieszcza się zestawienie aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń oraz zestawienie zmian stanu aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń. Aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania. Sprawozdanie finansowe obejmować może również raport aktuariusza potwierdzający aktuarialną wartość bieżącą przyrzeczonych świadczeń emerytalnych; oraz

c) w sprawozdaniu finansowym zamieszcza się zestawienie aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń oraz zestawienie zmian stanu aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń. Aktuarialną wartość bieżącą świadczeń emerytalnych ujmuje się w odrębnym raporcie aktuarialnym.

Do sprawozdań finansowych sporządzanych w każdym z układów dołączać można również sprawozdanie instytucji powierniczej w postaci sprawozdania z działalności oraz sprawozdania z inwestycji.

29 Opowiadający się za układem opisanym w paragrafie 28 a) i b) uważają, że podanie kwot przyrzeczonych świadczeń emerytalnych wraz z innymi informacjami przedstawianymi zgodnie z tym podejściem pomaga odbiorcom ocenić bieżący stan programu oraz prawdopodobieństwo wywiązania się przez program z obowiązków. Twierdzą oni także, że sprawozdania finansowe powinny być kompletne same w sobie i nie powinny opierać się na towarzyszących im sprawozdaniach. Zdaniem niektórych układ opisany w paragrafie 28 a) może stwarzać jednak wrażenie występowania zobowiązania, podczas gdy aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych nie posiada – ich zdaniem – wszystkich cech zobowiązania.

▼B

30 Opowiadający się za układem opisanym w paragrafie 28 c) uważają, że aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych nie powinna być wykazywana w zestawieniu aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń, zgodnie z układem opisanym w paragrafie 28 a), czy nawet ujawniana w informacji dodatkowej, zgodnie z paragrafem 28 b), ponieważ będzie ona wówczas porównywana bezpośrednio z aktywami programu, a porównanie takie może nie być uzasadnione. Twierdzą oni także, że aktuariusze 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 aktuariusza i może być błędnie zrozumiane. Niektórzy sądzą także, że niezależnie od tego, czy informacje dotyczące przyrzeczonych świadczeń emerytalnych wyraża się w formie liczbowej, czy też nie, powinny one być zamieszczane wyłącznie w odrębnym raporcie aktuarialnym, w którym można zamieścić odpowiednie wyjaśnienie.

31 Niniejszy standard przyjmuje pogląd, zgodnie z którym pozwala się na ujawnianie informacji dotyczących przyrzeczonych świadczeń emerytalnych w odrębnym raporcie aktuarialnym. Odrzuca się argumenty przeciwko przedstawieniu kwoty aktuarialnej wartości bieżącej przyrzeczonych świadczeń emerytalnych. Układy opisane w paragrafach 28 a) i b) uznaje się zatem za możliwe do przyjęcia zgodnie z niniejszym standardem, podobnie jak układ opisany w paragrafie 28 c), o ile sprawozdanie finansowe zawiera odsyłacz do załączonego raportu aktuarialnego, w którym podana jest aktuarialna wartość bieżąca przyrzeczonych świadczeń emerytalnych.

WSZYSTKIE PROGRAMY

**Wycena aktywów programu**

32 Inwestycje programu świadczeń emerytalnych wykazuje się w wartości godziwej. W przypadku papierów wartościowych przeznaczonych do obrotu wartością godziwą jest wartość rynkowa. Jeżeli program posiada inwestycje, których wartości godziwej nie można oszacować, ujawnia się przyczyny niezastosowania wartości godziwej.

33 W odniesieniu do papierów wartościowych przeznaczonych do obrotu, wartość godziwa to zazwyczaj wartość rynkowa, ponieważ uznaje się ją za najbardziej użyteczny miernik wartości papierów wartościowych na dzień sporządzenia raportu oraz wyników inwestycyjnych danego okresu. Papiery wartościowe o ustalonej cenie wykupu oraz papiery nabyte celem wypełnienia obowiązków programu lub określonych części programu, wykazywać można w kwotach ostatecznej ceny wykupu, przy założeniu stałej stopy zwrotu do dnia wykupu. W przypadku inwestycji programu, dla których niemożliwe jest oszacowanie wartości godziwej, przykładowo posiadanych 100 % akcji/udziałów w jednostce, ujawnia się przyczyny niezastosowania wartości godziwej. W przypadku gdy inwestycje wykazywane są w kwotach różnych od wartości rynkowej lub wartości godziwej, ujawnia się zazwyczaj również wartość godziwą. Aktywa wykorzystywane przez fundusz w działalności operacyjnej księguje się zgodnie z odnośnymi standardami.

**Ujawnianie informacji**

34 Sprawozdanie finansowe programu świadczeń emerytalnych, niezależnie od tego, czy jest to program określonych świadczeń, czy program określonych składek, zawiera ponadto następujące informacje:

a) zestawienie zmian stanu aktywów netto dostępnych na potrzeby realizacji świadczeń;

▼B

b) opis ważniejszych zasad (polityki) 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 na potrzeby 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 na potrzeby realizacji świadczeń lub 5 % jakiejkolwiek 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 na potrzeby 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 ogólnego zarządu;

(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 nienabyte), opartą na świadczeniach przyrzeczonych zgodnie z warunkami programu, nabytych w ciągu dotychczasowego okresu zatrudnienia, przy zastosowaniu bieżącego lub przewidywanego poziomu wynagrodzeń. Informacja ta może zostać zamieszczona w załączonym raporcie aktuarialnym, który należy odczytywać wraz z odnośnym sprawozdaniem finansowym; oraz

e) w odniesieniu do programu określonych świadczeń – opis ważniejszych założeń aktuarialnych wraz z podaniem metody zastosowanej do obliczenia aktuarialnej wartości bieżącej przyrzeczonych świadczeń emerytalnych.

36 Sprawozdanie programu świadczeń emerytalnych zawierać powinno opis programu zamieszczony w sprawozdaniu finansowym albo w odrębnym raporcie. Sprawozdanie może obejmować następujące informacje:

a) nazwy pracodawców oraz grupy pracowników objęte programem;

▼B

b) liczbę uczestników programu otrzymujących świadczenia oraz liczbę pozostałych uczestników, odpowiednio sklasyfikowanych;

c) wskazanie rodzaju programu – program określonych składek czy program określonych świadczeń;

d) informację o tym, czy uczestnicy wpłacają składki na rzecz programu;

e) opis świadczeń emerytalnych przyrzeczonych uczestnikom programu;

f) opis ewentualnych warunków rozwiązania programu; oraz

g) informacje o zmianach w odniesieniu do pkt a)–f) w okresie objętym sprawozdaniem.

Można powoływać się przy tym na inne dokumenty zawierające opis programu, do których użytkownicy sprawozdań mają łatwy dostęp, w sprawozdaniu zamieszczając tylko informacje dotyczące kolejnych zmian.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

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

▼M32

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 27

### *Jednostkowe Sprawozdania Finansowe*

CEL

1 Celem niniejszego standardu jest ustanowienie wymogów w zakresie rachunkowości i ujawniania informacji w przypadku inwestycji w jednostkach zależnych, wspólnych przedsięwzięciach i jednostkach stowarzyszonych, w przypadku gdy jednostka sporządza jednostkowe sprawozdania finansowe.

ZAKRES

**2 Niniejszy standard stosuje się przy ujmowaniu inwestycji w jednostkach zależnych, wspólnych przedsięwzięciach oraz jednostkach stowarzyszonych, w przypadku gdy jednostka zdecyduje się sporządzać jednostkowe sprawozdania finansowe, bądź gdy wymagają tego lokalne przepisy prawa.**

3 Niniejszy standard nie określa, które jednostki sporządzają jednostkowe sprawozdania finansowe. Ma on zastosowanie, jeżeli jednostka sporządza jednostkowe sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

DEFINICJE

▼M50

**4 W standardzie posłużono się terminami w następującym znaczeniu:**

▼M32

***Skonsolidowane sprawozdania finansowe* to sprawozdania finansowe grupy kapitałowej, w których aktywa, zobowiązania, kapitał własny, przychody, koszty i przepływy środków pieniężnych jednostki dominującej i jej jednostek zależnych prezentowane są w taki sposób, jakby należały one do pojedynczej jednostki.**

▼M50

***Jednostkowe sprawozdania finansowe* to sprawozdania prezentowane przez jednostkę, w których może ona ujmować swoje inwestycje w jednostkach zależnych, we wspólnych przedsięwzięciach i w jednostkach stowarzyszonych – z zastrzeżeniem wymogów określonych w niniejszym standardzie –według kosztu, zgodnie z MSSF 9 *Instrumenty finansowe*, albo przy użyciu metody praw własności opisanej w MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach*.**

5 Następujące terminy zostały zdefiniowane w załączniku A do MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe*, załączniku A do MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne* oraz w paragrafie 3 MSR 28:

— jednostka stowarzyszona

— metoda praw własności

▼M38

— grupa kapitałowa

— jednostka inwestycyjna

— współkontrola

▼M32

— wspólne przedsięwzięcie

— wspólnik wspólnego przedsięwzięcia

— jednostka dominująca

— znaczący wpływ

— jednostka zależna.

▼M50

6 Jednostkowe sprawozdania finansowe to sprawozdania prezentowane dodatkowo do skonsolidowanych sprawozdań finansowych lub dodatkowo do sprawozdań finansowych inwestora, który nie posiada inwestycji w jednostkach zależnych, ale posiada inwestycje w jednostkach stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięciach, w których to sprawozdaniach MSR 28 wymaga ujmowania inwestycji w jednostkach stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięciach przy użyciu metody praw własności, z wyjątkiem okoliczności określonych w paragrafach 8–8 A.

▼M50

7 Sprawozdania finansowe jednostki, która nie posiada jednostki zależnej, jednostki stowarzyszonej lub udziału wspólnika wspólnego przedsięwzięcia we wspólnym przedsięwzięciu, nie są jednostkowymi sprawozdaniami finansowymi.

▼M32

8 Jednostka, która zgodnie z paragrafem 4(a) MSSF 10 jest zwolniona z konsolidacji lub zgodnie z paragrafem 17 MSR 28 (zmienionym w 2011 r.) jest zwolniona ze stosowania metody praw własności, może przedstawić jednostkowe sprawozdania finansowe jako swoje jedyne sprawozdania finansowe.

▼M38

8A Jednostka inwestycyjna, która musi w okresie bieżącym oraz we wszystkich prezentowanych okresach porównawczych stosować wyjątek w zakresie konsolidacji w odniesieniu do wszystkich swoich jednostek zależnych zgodnie z paragrafem 31 MSSF 10, sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe jako swoje jedyne sprawozdanie finansowe.

▼M32

SPORZĄDZENIE JEDNOSTKOWYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

**9 Jednostkowe sprawozdania finansowe sporządzane są zgodnie ze wszystkimi obowiązującymi MSSF, z wyjątkiem okoliczności określonych w paragrafie 10.**

▼M50

**10 Przy sporządzaniu jednostkowych sprawozdań finansowych jednostka ujmuje inwestycje w jednostkach zależnych, wspólnych przedsięwzięciach i jednostkach stowarzyszonych:**

**(a) według kosztu,**

**(b) zgodnie z MSSF 9, albo**

**(c) przy użyciu metody praw własności określonej w MSR 28.**

**Dla każdej kategorii inwestycji jednostka stosuje ten sam sposób ujmowania. Inwestycje ujmowane według kosztu lub przy użyciu metody praw własności są ujmowane zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*, jeśli są one zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub do wydania w ramach podziału wyniku (lub włączone do grupy do zbycia, która jest zaklasyfikowana jako przeznaczona do sprzedaży lub wydania w ramach podziału wyniku). W takich okolicznościach wycena inwestycji, do których stosuje się MSSF 9, pozostaje bez zmian.**

▼M32

11 Jeżeli jednostka zdecyduje się, zgodnie z paragrafem 18 MSR 28 (zmienionego w 2011), na wycenę swoich inwestycji w jednostkach stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięciach w wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z MSSF 9, ujmuje również te inwestycje w ten sam sposób w jednostkowych sprawozdaniach finansowych.

▼M38

11A Jeżeli zgodnie z paragrafem 31 MSSF 10 jednostka dominująca musi dokonać wyceny swojej inwestycji w jednostce zależnej według wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z MSSF 9, w ten sam sposób ujmuje również inwestycję w jednostce zależnej w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym.

▼M50

11B Gdy jednostka dominująca przestaje być lub staje się jednostką inwestycyjną, uwzględnia tę zmianę z dniem zmiany statusu w następujący sposób:

(a) gdy jednostka przestaje być jednostką inwestycyjną, inwestycję w jednostce zależnej ujmuje zgodnie z paragrafem 10. Dzień zmiany statusu uznaje się za dzień przejęcia. W przypadku ujmowania inwestycji zgodnie z paragrafem 10 wartość godziwa jednostki zależnej na dzień uznany za dzień przejęcia stanowi przeniesioną uznaną kwotę zapłaty;

▼M50

(i) [usunięty]

(ii) [usunięty]

(b) gdy jednostka staje się jednostką inwestycyjną, inwestycję w jednostce zależnej ujmuje według wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z MSSF 9. Różnicę między poprzednią wartością bilansową jednostki zależnej a wartością godziwą na dzień zmiany statusu inwestora ujmuje się jako zysk lub stratę w rachunku zysków i strat. Łączną kwotę zysków lub strat uprzednio ujętych w innych całkowitych dochodach w odniesieniu do tych jednostek zależnych należy traktować tak, jakby jednostka inwestycyjna zbyła te jednostki zależne w dniu zmiany statusu.

12 Dywidendy od jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej ujmuje się w jednostkowych sprawozdaniach finansowych jednostki w momencie, kiedy powstaje prawo jednostki do otrzymania dywidendy. Dywidendę ujmuje się w rachunku zysków i strat, chyba że jednostka wybierze użycie metody praw własności, w którym to przypadku dywidendę ujmuje się jako zmniejszenie wartości bilansowej inwestycji.

▼M32

13 Jeżeli jednostka dominująca reorganizuje strukturę grupy tworząc nową jednostkę, która staje się dla niej jednostką dominującą, i stosuje w tym celu następujące kryteria:

(a) nowa jednostka dominująca obejmuje kontrolę nad pierwotną jednostką dominującą w drodze emisji instrumentów kapitałowych w zamian za istniejące instrumenty kapitałowe pierwotnej jednostki dominującej;

(b) aktywa i zobowiązania nowej grupy i pierwotnej grupy są takie same bezpośrednio przed reorganizacją i po reorganizacji; oraz

(c) właściciele pierwotnej jednostki dominującej przed reorganizacją mają te same bezwarunkowe i warunkowe udziały w aktywach netto pierwotnej grupy i nowej grupy bezpośrednio przed reorganizacją i po reorganizacji,

przy czym nowa jednostka dominująca ujmuje w swoich jednostkowych sprawozdaniach finansowych inwestycje w pierwotnej jednostce dominującej zgodnie z paragrafem 10(a), to nowa jednostka dominująca przyjmuje za cenę nabycia wartość bilansową jej udziałów w kapitale własnym wykazanym w jednostkowych sprawozdaniach finansowych pierwotnej jednostki dominującej na dzień przeprowadzenia reorganizacji.

14 Analogicznie jednostka, która nie jest jednostką dominującą, może stworzyć nową jednostkę, która stanie się dla niej jednostką dominującą, w sposób spełniający kryteria paragrafu 13. Wymogi zawarte w paragrafie 13 stosują się w równym stopniu do tego rodzaju reorganizacji. W takich przypadkach powoływanie na „pierwotną jednostkę dominującą” lub „pierwotną grupę” jest równorzędne z powoływaniem na „pierwotną jednostkę”.

UJAWNIANIE INFORMACJI

**15 Jednostka stosuje wszystkie obowiązujące MSSF, ujawniając informacje w swoich jednostkowych sprawozdaniach finansowych, w tym wymagania określone w paragrafach 16 i 17.**

▼M32

**16** **W przypadku gdy jednostka dominująca, zgodnie z paragrafem 4(a) MSSF 10, zdecyduje się nie sporządzać skonsolidowanych sprawozdań finansowych i zamiast tego sporządza jednostkowe sprawozdania finansowe, w tych jednostkowych sprawozdaniach finansowych ujawnia ona następujące informacje:**

(a) **fakt, że sporządzone sprawozdania finansowe są jednostkowymi sprawozdaniami finansowymi; fakt, że skorzystano ze zwolnienia z konsolidacji; nazwę i podstawowe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (oraz kraj założenia, jeżeli jest on inny) jednostki, której skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zostały sporządzone z przeznaczeniem do publicznego użytku; oraz adres, pod którym można uzyskać ta skonsolidowane sprawozdania finansowe;**

(b) **listę znaczących inwestycji w jednostkach zależnych, wspólnych przedsięwzięciach i jednostkach stowarzyszonych, zawierającą:**

(i) **nazwę jednostki, w której dokonano inwestycji;**

(ii) **podstawowe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (oraz kraj założenia, jeżeli jest on inny) jednostki, w której dokonano inwestycji;**

(iii) **wielkość posiadanego udziału własnościowego (oraz wielkość udziału w prawach głosu, jeżeli jest ona inna) w jednostce, w której dokonano inwestycji;**

(c) **opis stosowanej metody ujmowania inwestycji wymienionych w pkt (b).**

▼M38

**16A** **Gdy jednostka inwestycyjna, która jest jednostką dominującą (inną niż jednostka dominująca określona w paragrafie 16), zgodnie z paragrafem 8A sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe jako swoje jedyne sprawozdanie finansowe, ujawnia ona ten fakt. Jednostka inwestycyjna ujawnia również informacje dotyczące jednostek inwestycyjnych zgodnie z wymogami określonymi w MSSF 12 *Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach*.**

**17** **W przypadku gdy jednostka dominująca (inna niż jednostka dominująca określona w paragrafach 16-16A) lub inwestor sprawujący współkontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, lub wywierający znaczący wpływ na taką jednostkę, sporządza jednostkowe sprawozdania finansowe, dana jednostka dominująca lub inwestor wskazuje sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSSF 10, MSSF 11 lub MSR 28 (zmienionym w 2011 r.), z którymi te jednostkowe sprawozdania finansowe są powiązane. Jednostka dominująca lub inwestor ujawnia również w swoich jednostkowych sprawozdaniach finansowych:**

▼M32

(a) **fakt, że sporządzone sprawozdania finansowe są jednostkowymi sprawozdaniami finansowymi oraz powody, dla których zostały one sporządzone, jeżeli ich sporządzenie nie jest wymagane na mocy przepisów prawa;**

(b) **listę znaczących inwestycji w jednostkach zależnych, wspólnych przedsięwzięciach i jednostkach stowarzyszonych, zawierającą:**

(i) **nazwę jednostki, w której dokonano inwestycji;**

(ii) **podstawowe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (oraz kraj założenia, jeżeli jest on inny) jednostki, w której dokonano inwestycji;**

▼M32

(iii) **wielkość posiadanego udziału własnościowego (oraz wielkość udziału w prawach głosu, jeżeli jest ona inna) w jednostce, w której dokonano inwestycji;**

(c) **opis stosowanej metody ujmowania inwestycji wymienionych w pkt (b).**

**Jednostka dominująca lub inwestor wskazuje również sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSSF 10, MSSF 11 lub MSR 28 (zmienionym w 2011 r.), z którymi te jednostkowe sprawozdania finansowe są powiązane.**

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

18 Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. ►M38 Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard wcześniej, to ujawnia ten fakt i stosuje jednocześnie MSSF 10, MSSF 11, MSSF 12 i MSR 28 (zmieniony w 2011 r.) ◄

▼M38

18A Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanego w październiku 2012 r., zmieniono paragrafy 5, 6, 17 i 18 oraz dodano paragrafy 8A, 11A–11B, 16A i 18B–18I. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany wcześniej, to fakt ten ujawnia i stosuje jednocześnie wszystkie zmiany ujęte w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*.

18B Jeżeli na dzień pierwszego zastosowania zmian określonych w dokumencie *Jednostki inwestycyjne* (który na potrzeby niniejszego MSSF przypada na początek rocznego okresu sprawozdawczego, w odniesieniu do którego zmiany te są zastosowane po raz pierwszy) jednostka dominująca stwierdza, że jest jednostką inwestycyjną, stosuje ona paragrafy 18C–18I w odniesieniu do swojej inwestycji w jednostce zależnej.

18C Na dzień pierwszego zastosowania jednostka inwestycyjna, która uprzednio dokonywała wyceny swojej inwestycji w jednostce zależnej według kosztu, dokonuje wyceny tej inwestycji według wartości godziwej przez wynik finansowy, jak gdyby wymogi niniejszego MSSF zawsze obowiązywały. Jednostka inwestycyjna retrospektywnie dokonuje korekty okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego dzień pierwszego zastosowania oraz dokonuje, na początek bezpośrednio poprzedzającego okresu, korekty zysków zatrzymanych w odniesieniu do różnicy między:

(a) poprzednią wartością bilansową inwestycji; a

(b) wartością godziwą inwestycji dokonanej przez inwestora w jednostce zależnej.

18D Na dzień pierwszego zastosowania jednostka inwestycyjna, które uprzednio dokonywała wyceny swojej inwestycji w jednostce zależnej według wartości godziwej przez inne całkowite dochody, w dalszym ciągu dokonuje wyceny tej inwestycji według wartości godziwej. Łączna kwota korekty wartości godziwej uprzednio ujętej w innych całkowitych dochodach zostaje przeniesiona do zysków zatrzymanych z początkiem okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego datę pierwszego zastosowania.

18E Na dzień pierwszego zastosowania jednostka inwestycyjna nie dokonuje korekt wcześniejszych zapisów księgowych dotyczących udziału w jednostce zależnej, którego wyceny uprzednio dokonywała według wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z MSSF 9, co dopuszcza się w paragrafie 10.

▼M38

18F Przed datą przyjęcia MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej* jednostka inwestycyjna stosuje kwoty wartości godziwej zgłoszone uprzednio inwestorom lub kierownictwu, jeżeli kwoty te stanowią kwotę, za jaką na dzień wyceny inwestycja ta mogłaby zostać wymieniona w ramach transakcji zawartej na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

18G Jeżeli dokonanie wyceny inwestycji w jednostce zależnej zgodnie z paragrafami 18C–18F jest niewykonalne w praktyce (w rozumieniu MSR 8 *Zasada (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*), jednostka inwestycyjna stosuje wymogi niniejszego MSSF z początkiem najwcześniejszego okresu, w odniesieniu do którego zastosowanie paragrafów 18C–18F jest wykonalne w praktyce, a którym może być okres bieżący. Inwestor retrospektywnie dokonuje korekty okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego dzień pierwszego zastosowania, o ile początek najwcześniejszego okresu, w odniesieniu do którego zastosowanie niniejszego paragrafu jest wykonalne w praktyce, nie przypada w okresie bieżącym. Gdy wycena w wartości godziwej jednostki zależnej przez jednostkę inwestycyjną staje się wykonalna w praktyce przed początkiem bezpośrednio poprzedzającego okresu, inwestor dokonuje korekty kapitału własnego na początek bezpośrednio poprzedzającego okresu w odniesieniu do różnicy między:

(a) poprzednią wartością bilansową inwestycji; a

(b) wartością godziwą inwestycji dokonanej przez inwestora w jednostce zależnej.

Jeżeli najwcześniejszym okresem, w odniesieniu do którego zastosowanie niniejszego paragrafu jest wykonalne w praktyce, jest okres bieżący, korektę kapitału własnego ujmuje się na początek okresu bieżącego.

18H Jeżeli jednostka inwestycyjna zbyła inwestycję w jednostce zależnej lub utraciła nad nią kontrolę przed dniem pierwszego zastosowania zmian określonych w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*, jednostka inwestycyjna nie musi dokonywać korekt wcześniejszych zapisów księgowych dotyczących tej inwestycji.

18I Pomimo że w paragrafach 18C–18G mowa jest tylko o okresie rocznym bezpośrednio poprzedzającym dzień pierwszego zastosowania („bezpośrednio poprzedzającym okresie"), jednostka może również przedstawić skorygowane dane porównawcze za wcześniejsze zaprezentowane okresy, choć nie ma ona takiego obowiązku. Jeżeli jednostka faktycznie przedstawia skorygowane dane porównawcze za wcześniejsze okresy, wszystkie odniesienia do „bezpośrednio poprzedzającego okresu" w paragrafach 18C–18G oznaczają „najwcześniejszy zaprezentowany skorygowany okres porównawczy". Jeżeli jednostka przedstawia nieskorygowane dane porównawcze za wcześniejsze okresy, wyraźnie wskazuje dane, które nie zostały skorygowane; stwierdza, że zostały one sporządzone według innej zasady oraz objaśnia tę zasadę.

▼M50

**18J Na podstawie dokumentu *Equity Method in Separate Financial Statements* (Amendments to IAS 27) (*Metoda praw własności w jednostkowych sprawozdaniach finansowych* (zmiany MSR 27)), opublikowanego w sierpniu 2014 r., zmieniono paragrafy 4–7, 10, 11B i 12. Jednostka stosuje te zmiany retrospektywnie do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później, zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.**

▼M32

**Odniesienia do MSSF 9**

19 Jeżeli jednostka stosuje niniejszy standard, ale nie stosuje jeszcze standardu MSSF 9, wszelkie odniesienia do MSSF 9 należy rozumieć jako odniesienia do MSR 39 *Instrumenty Finansowe: ujmowanie i wycena*.

WYCOFANIE MSR 27 (2008 R.)

20 Niniejszy standard jest publikowany jednocześnie z MSSF 10. Razem obydwa te MSSF zastępują MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* (zmieniony w 2008 r.).

▼M32

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 28

*Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach*

CEL

**1** **Celem niniejszego standardu jest określenie zasad ujmowania inwestycji w jednostkach stowarzyszonych oraz ustanowienie wymogów w przypadku stosowania metody praw własności w odniesieniu do ujmowania inwestycji w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach.**

ZAKRES

**2** **Niniejszy standard stosują wszystkie jednostki będące inwestorem sprawującym współkontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, lub wywierającym znaczący wpływ na taką jednostkę.**

DEFINICJE

**3** **W niniejszym standardzie posłużono się terminami w następującym znaczeniu:**

***Jednostka stowarzyszona*** **jest to jednostka, na którą inwestor wywiera znaczący wpływ.**

***Skonsolidowane sprawozdania finansowe*** **to sprawozdania finansowe grupy kapitałowej, w których aktywa, zobowiązania, kapitał własny, przychody, koszty i przepływy środków pieniężnych jednostki dominującej i jej jednostek zależnych prezentowane są w taki sposób, jakby należały one do pojedynczej jednostki.**

***Metoda praw własności*** **jest to taka metoda rachunkowości, według której inwestycja jest początkowo ujmowana według kosztu, a następnie po dniu nabycia jej wartość jest korygowana odpowiednio o zmianę udziału inwestora w aktywach netto jednostki, w której dokonano inwestycji. Zysk lub strata inwestora obejmuje jego udział w zysku lub stracie jednostki, w której dokonano inwestycji, a inne całkowite dochody inwestora obejmują jego udział w innych całkowitych dochodach jednostki, w której dokonano inwestycji.**

***Wspólne ustalenie umowne*** **to ustalenie, nad którym współkontrolę sprawują co najmniej dwie strony.**

***Współkontrola*** **jest to określony w umowie podział kontroli nad ustaleniem umownym, który występuje tylko wówczas, gdy decyzje dotyczące istotnej działalności wymagają jednomyślnej zgody stron sprawujących współkontrolę.**

***Wspólne przedsięwzięcie*** **to wspólne ustalenie umowne, w ramach którego strony sprawujące współkontrolę nad ustaleniem umownym mają prawa do aktywów netto tego ustalenia.**

***Wspólnik wspólnego przedsięwzięcia*** **jest stroną wspólnego przedsięwzięcia, która sprawuje współkontrolę nad tym wspólnym przedsięwzięciem.**

***Znaczący wpływ*** **jest to władza pozwalająca na uczestniczenie w podejmowaniu decyzji na temat polityki finansowej i operacyjnej jednostki, w której dokonano inwestycji, niepolegająca jednak na sprawowaniu kontroli lub współkontroli nad polityką tej jednostki.**

▼M32

4 Poniższe terminy zostały zdefiniowane w paragrafie 4 MSR 27 *Jednostkowe sprawozdania finansowe* i w załączniku A do MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* i w niniejszym standardzie mają zastosowanie w znaczeniu określonym w MSSF, w których zostały zdefiniowane:

— kontrola jednostki, w której dokonano inwestycji

— grupa kapitałowa

— jednostka dominująca

— jednostkowe sprawozdania finansowe

— jednostka zależna.

ZNACZĄCY WPŁYW

5 Jeżeli jednostka posiada bezpośrednio lub pośrednio (np. poprzez jednostki zależne) 20 % lub więcej praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji, to zakłada się, że jednostka wywiera znaczący wpływ na tę jednostkę, chyba że można w sposób oczywisty wykazać, że jest inaczej. Natomiast jeśli jednostka posiada bezpośrednio lub pośrednio (np. poprzez jednostki zależne) mniej niż 20 % praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji, to można założyć, że nie wywiera ona na tę jednostkę znaczącego wpływu, chyba że można w sposób oczywisty taki wpływ wykazać. Posiadanie kontrolnego pakietu lub znaczącej części udziałów przez innego inwestora nie wyklucza możliwości wywierania znaczącego wpływu przez jednostkę.

6 Znaczący wpływ jednostki przybiera zwykle jedną lub kilka z następujących form:

(a) zasiadanie w zarządzie lub równorzędnym organie zarządzającym jednostką, w której dokonano inwestycji;

(b) udział w tworzeniu polityki jednostki, w tym udział w podejmowaniu decyzji w sprawie dywidend lub innych sposobów podziału zysku;

(c) dokonywanie istotnych transakcji pomiędzy daną jednostką a jednostką, w której dokonano inwestycji;

(d) wzajemna wymiana personelu kierowniczego; lub

(e) udostępnianie informacji technicznych o zasadniczym znaczeniu.

7 Jednostka może posiadać prawa poboru akcji, opcje zakupu akcji, instrumenty dłużne lub kapitałowe, zamienne na akcje zwykłe lub inne podobne instrumenty, które po ich wykonaniu lub zamianie mogą dać jednostce dodatkowe prawa głosu lub ograniczyć prawa głosu innego podmiotu w zakresie polityki finansowej i operacyjnej jednostki (tj. potencjalne prawa głosu). Oceniając, czy jednostka posiada znaczący wpływ, należy rozważyć istnienie i wpływ potencjalnych praw głosu, które mogą być aktualnie wykonane lub zamienione, w tym również potencjalnych praw głosu znajdujących się w posiadaniu innych jednostek. Potencjalne prawa głosu nie mogą być aktualnie wykonane lub zamienione, jeżeli, na przykład, nie mogą być wykonane bądź zamienione przed określoną datą w przyszłości lub przed wystąpieniem określonego przyszłego zdarzenia.

8 Oceniając, czy potencjalne prawa głosu przyczyniają się do wywierania znaczącego wpływu, jednostka analizuje wszystkie fakty i okoliczności (w tym warunki wykonania potencjalnych praw głosu oraz wszelkie inne warunki umowne, indywidualnie lub w połączeniu), jakie mają wpływ na potencjalne prawa głosu, z wyjątkiem zamiarów kierownictwa oraz finansowej zdolności do ich wykonania lub zamiany.

▼M32

9 Jednostka traci znaczący wpływ na jednostkę, w której dokonano inwestycji, w momencie, gdy traci władzę pozwalającą na uczestniczenie w podejmowaniu decyzji w sprawie polityki finansowej i operacyjnej jednostki, w której dokonano inwestycji. Utrata znaczącego wpływu może nastąpić w połączeniu ze zmianą lub bez zmiany bezwzględnej lub względnej wysokości udziału w danej jednostce. Może to nastąpić na przykład wówczas, gdy jednostka stowarzyszona znajdzie się pod kontrolą rządu, sądu, administratora lub organu nadzoru. Może to również nastąpić w rezultacie zawarcia umowy.

METODA PRAW WŁASNOŚCI

10 Zgodnie z metodą praw własności w momencie początkowego ujęcia inwestycja w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu jest ujmowana według kosztu, a wartość bilansowa jest powiększana lub pomniejszana w celu ujęcia udziałów inwestora w zyskach lub stratach jednostki, w której dokonano inwestycji, odnotowanych przez nią po dacie nabycia. Udział inwestora w zysku lub stracie jednostki, w której dokonano inwestycji, ujmuje się w zysku lub stracie inwestora. Otrzymane wypłaty z zysku wypracowanego przez jednostkę, w której dokonano inwestycji, obniżają wartość bilansową inwestycji. Korekta wartości bilansowej może być także konieczna ze względu na zmiany proporcji udziału inwestora w jednostce, w której dokonano inwestycji, wynikające ze zmian w innych całkowitych dochodach tej jednostki. Zmiany te mogą także wynikać z przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych i z tytułu różnic kursowych. Udział inwestora w tych zmianach ujmuje się w innych całkowitych dochodach inwestora (zob. MSR 1 *Prezentacja sprawozdania finansowego*).

11 Ujmowanie przychodu na podstawie otrzymanych wypłat z zysku może nie być odpowiednim miernikiem dla przychodów uzyskanych przez inwestora z inwestycji w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu, gdyż otrzymane wypłaty z zysku mogą mieć mały związek z wynikami działalności jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia. Ponieważ inwestor sprawuje wspólną kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, lub wywiera znaczący wpływ na taką jednostkę, ma on udział w wynikach działalności jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia i – w wyniku tego – zwrot z inwestycji. Inwestor ujmuje ten udział, rozszerzając zakres swojego sprawozdania finansowego poprzez włączenie swojego udziału w zyskach lub stratach takiej jednostki, w której dokonano inwestycji. W konsekwencji zastosowanie metody praw własności prowadzi do przedstawienia lepszej jakościowo informacji na temat aktywów netto i zysku lub straty inwestora.

12 W przypadku występowania potencjalnych praw głosu lub innych instrumentów pochodnych zawierających potencjalne prawa głosu udział jednostki w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu ustala się wyłącznie na podstawie aktualnych udziałów własnościowych, nie odzwierciedlając możliwości wykonania lub zamiany potencjalnych praw głosu lub innych instrumentów pochodnych, chyba że stosuje się paragraf 13.

13 W niektórych okolicznościach jednostka ma w rzeczywistości udziały własnościowe w wyniku transakcji, która daje obecnie prawo do zwrotu z inwestycji związanego z udziałami własnościowymi. W takich okolicznościach udział przypisany jednostce ustala się, uwzględniając ewentualne wykonanie takich potencjalnych praw głosu i innych instrumentów pochodnych, które dają obecnie prawo do zwrotu z inwestycji.

▼M32

14 MSSF 9 *Instrumenty finansowe* nie ma zastosowania do udziałów w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach, które ujmowane są zgodnie z metodą praw własności. W przypadku gdy instrumenty zawierające potencjalne prawa głosu w rzeczywistości dają obecnie prawo do zwrotu z inwestycji związanego z udziałami własnościowymi w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu, instrumenty te nie podlegają MSSF 9. We wszystkich pozostałych przypadkach instrumenty zawierające potencjalne prawa głosu w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu ujmowane są zgodnie z MSSF 9.

15 Inwestycja lub jakikolwiek zatrzymany udział w inwestycji, która nie została zaklasyfikowana jako przeznaczona do sprzedaży, klasyfikowana jest jako aktywa trwałe, chyba że inwestycja lub część inwestycji w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu zaklasyfikowana jest jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*.

STOSOWANIE METODY PRAW WŁASNOŚCI

16 Jednostka sprawująca współkontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, lub wywierająca znaczący wpływ na taką jednostkę, ujmuje swoją inwestycję w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu z zastosowaniem metody praw własności, z wyjątkiem sytuacji, gdy inwestycja taka kwalifikuje się jako wyjątek zgodnie z paragrafami 17-19.

**Wyjątki od stosowania metody praw własności**

▼M51

17 Jednostka nie musi stosować metody praw własności w odniesieniu do inwestycji w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu, jeżeli jednostka ta jest jednostką dominującą zwolnioną ze sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych na mocy wyjątku przewidzianego w paragrafie 4 pkt a) MSSF 10 lub jeżeli spełnione są wszystkie poniższe warunki:

(a) jednostka jest jednostką zależną, w której inna jednostka posiada całościowy lub częściowy udział, a jej pozostali właściciele, w tym również nieposiadający praw głosu w innych okolicznościach, zostali poinformowani, że jednostka nie będzie stosowała metody praw własności, i nie zgłosili sprzeciwu w tej sprawie;

(b) instrumenty dłużne lub kapitałowe jednostki nie znajdują się w publicznym obrocie (na krajowym lub zagranicznym rynku giełdowym lub na rynku pozagiełdowym, w tym na rynkach lokalnych i regionalnych);

(c) jednostka nie złożyła sprawozdań finansowych w komisji papierów wartościowych ani w innym organie regulującym obrót papierami wartościowymi, ani nie jest w trakcie składania takich sprawozdań na potrzeby wprowadzenia instrumentów finansowych dowolnej kategorii do publicznego obrotu;

(d) jednostka dominująca najwyższego lub pośredniego szczebla dla danej jednostki sporządza sprawozdania finansowe, które są publicznie dostępne i są zgodne z MSSF, w których jednostki zależne są skonsolidowane lub są wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z MSSF 10.

▼M32

18 Jeżeli inwestycja w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu jest w posiadaniu bezpośrednim lub pośrednim jednostki, która jest organizacją zarządzającą kapitałem wysokiego ryzyka, funduszem wzajemnym, funduszem powierniczym lub inną podobną jednostką, w tym związanym z inwestycjami funduszem ubezpieczeniowym, to taka jednostka może zdecydować się na wycenę inwestycji w tych jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach według wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z MSSF 9.

▼M32

19 Jeżeli jednostka jest w posiadaniu inwestycji w jednostkę stowarzyszoną, której część jest w posiadaniu za pośrednictwem organizacji zarządzającej kapitałem wysokiego ryzyka, funduszu wzajemnego, funduszu powierniczego lub innej podobnej jednostki, w tym związanego z inwestycjami funduszu ubezpieczeniowego, to taka jednostka może zdecydować się na wycenę tej części inwestycji w tej jednostce stowarzyszonej według wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z MSSF 9, niezależnie od tego, czy organizacja zarządzająca kapitałem wysokiego ryzyka, fundusz wzajemny, fundusz powierniczy lub inna podobna jednostka, w tym związany z inwestycjami fundusz ubezpieczeniowy, wywierają znaczący wpływ na tę część inwestycji. Jeżeli jednostka wybierze taką opcję, stosuje ona metodę praw własności do pozostałej części swojej inwestycji w jednostkę stowarzyszoną, która nie jest w posiadaniu za pośrednictwem organizacji zarządzającej kapitałem wysokiego ryzyka, funduszu wzajemnego, funduszu powierniczego lub innej podobnej jednostki, w tym związanego z inwestycjami funduszu ubezpieczeniowego.

**Klasyfikacja jako „przeznaczona do sprzedaży"**

20 Jednostka stosuje MSSF 5 w odniesieniu do inwestycji lub części inwestycji w jednostkę stowarzyszoną lub wspólne przedsięwzięcie, która spełnia kryteria klasyfikacji jako przeznaczona do sprzedaży. Wszelka zatrzymana część inwestycji w jednostkę stowarzyszoną lub wspólne przedsięwzięcie, która nie została zaklasyfikowana jako przeznaczona do sprzedaży, ujmowana jest według metody praw własności do momentu, kiedy nastąpi zbycie części inwestycji sklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży. Po jej zbyciu jednostka ujmuje zatrzymane udziały w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu zgodnie z MSSF 9, chyba że zatrzymane udziały są nadal udziałami w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu, w którym to przypadku jednostka stosuje metodę praw własności.

21 Jeżeli inwestycja lub część inwestycji w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu, zaklasyfikowana uprzednio jako przeznaczona do sprzedaży, nie spełnia już kryteriów takiej klasyfikacji, ujmuje się ją retrospektywnie z zastosowaniem metody praw własności od daty jej zaklasyfikowania jako przeznaczona do sprzedaży. Sprawozdania finansowe za okresy począwszy od klasyfikacji inwestycji jako przeznaczona do sprzedaży są odpowiednio zmieniane.

**Zaniechanie stosowania metody praw własności**

**22 Jednostka przestaje stosować metodę praw własności od momentu, w którym jej inwestycja przestaje być jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem, w następujący sposób:**

(a) **Jeżeli inwestycja staje się jednostką zależną, jednostka ujmuje swoją inwestycję zgodnie z MSSF 3 *Połączenia jednostek* i MSSF 10.**

(b) **Jeżeli zatrzymane udziały w byłej jednostce stowarzyszonej lub byłym wspólnym przedsięwzięciu stanowią składnik aktywów finansowych, jednostka wycenia zatrzymane udziały według wartości godziwej. Wartość godziwą zatrzymanych udziałów uznaje się jako wartość godziwą w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów finansowych zgodnie z MSSF 9. Jednostka ujmuje w rachunku zysków i strat wszelkie różnice między:**

(i) **wartością godziwą wszelkich zatrzymanych udziałów i wszelkimi przychodami ze zbycia części udziałów w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu a**

(ii) **wartością bilansową inwestycji w dniu zaniechania stosowania metody praw własności.**

▼M32

(c) **Jeżeli jednostka zaniecha stosowania metody praw własności, ujmuje wszystkie związane z tą inwestycją kwoty ujęte uprzednio w innych całkowitych dochodach na takich samych zasadach, jakie byłyby wymagane w przypadku, gdyby jednostka, w której dokonano inwestycji, bezpośrednio zbyła odnośne aktywa lub zobowiązania.**

23 W związku z tym, jeśli zysk lub strata poprzednio ujęte w innych całkowitych dochodach jednostki, w której dokonano inwestycji, zostałyby przeklasyfikowane do zysków i strat bieżącego okresu w momencie zbycia odnośnych aktywów lub zobowiązań, to jednostka dokonuje przeklasyfikowania zysków lub strat z kapitału własnego do zysków i strat bieżącego okresu (jako korektę polegającą na przeklasyfikowaniu) w momencie zaniechania stosowania metody praw własności. Przykładowo, jeżeli jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie ma skumulowane różnice kursowe wynikające z jednostki działającej za granicą i dana jednostka zaniecha stosowania metody praw własności, przeklasyfikowuje do zysków i strat bieżącego okresu zyski lub straty uprzednio ujęte w innych całkowitych dochodach w stosunku do jednostki działającej za granicą.

**24 Jeżeli inwestycja w jednostce stowarzyszonej staje się inwestycją we wspólnym przedsięwzięciu lub inwestycja we wspólnym przedsięwzięciu staje się inwestycją w jednostce stowarzyszonej, dana jednostka nadal stosuje metodę praw własności i nie dokonuje ponownej wyceny zatrzymanych udziałów.**

**Zmiany w udziałach własnościowych**

▼M50

25 Jeżeli udziały własnościowe jednostki w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu zostają zmniejszone, ale inwestycja nadal jest klasyfikowana odpowiednio jako jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie, jednostka przeklasyfikowuje do zysków i strat część zysków lub strat uprzednio ujętą w innych całkowitych dochodach powiązaną z tym zmniejszeniem udziałów własnościowych, jeżeli wymagane byłoby przeklasyfikowanie tych zysków i strat do zysków i strat bieżącego okresu w momencie zbycia odnośnych aktywów lub zobowiązań.

▼M32

**Procedury metody praw własności**

26 Wiele procedur właściwych dla stosowania metody praw własności jest zbliżonych do procedur konsolidacyjnych przedstawionych w MSSF 10. Co więcej, zasady leżące u podstaw procedur stosowanych przy ujmowaniu nabycia jednostek zależnych stosuje się również przy ujmowaniu nabycia inwestycji w jednostkach stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięciach.

▼M51

27 Udział grupy w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu stanowi sumę wszystkich udziałów posiadanych w tej jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu przez jednostkę dominującą i jej jednostki zależne. Udziały posiadane przez inne jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia grupy nie są w tym celu uwzględniane. Jeżeli jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie posiada jednostki zależne, jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia, zyski lub straty, inne całkowite dochody i aktywa netto uwzględniane przy stosowaniu metody praw własności obejmują zyski lub straty, inne całkowite dochody i aktywa netto ujęte w sprawozdaniu finansowym jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia (włącznie z udziałem jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia w zyskach lub stratach, innych całkowitych dochodach i aktywach netto ich jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć), skorygowane o wszelkie zmiany niezbędne w celu uwzględnienia jednolitych zasad rachunkowości (zob. paragrafy 35–36 A).

▼M32

28 Zyski i straty wynikające z „oddolnych” i „odgórnych” transakcji pomiędzy jednostką (oraz jej skonsolidowanymi jednostkami zależnymi) a jej jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem ujmuje się w sprawozdaniu finansowym jednostki jedynie w stopniu odzwierciedlającym udziały niepowiązanych inwestorów w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu. Transakcje „oddolne” obejmują na przykład transakcje sprzedaży aktywów przez jednostkę stowarzyszoną lub wspólne przedsięwzięcie inwestorowi. Do transakcji „odgórnych” zalicza się na przykład transakcje sprzedaży aktywów jednostce stowarzyszonej lub wspólnemu przedsięwzięciu lub transakcje wniesienia aktywów jako wkład do jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia przez inwestora. Udział inwestora w zyskach lub stratach jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia z tytułu tych transakcji podlega wyłączeniu.

29 Jeżeli transakcje „oddolne” stanowią dowód na spadek możliwej do uzyskania wartości netto aktywów, które są przeznaczone na sprzedaż lub jako wkład, lub na stratę z tytułu trwałej utraty wartości tych aktywów, straty te ujmowane są w pełni przez inwestora. Jeżeli transakcje „odgórne” stanowią dowód na spadek możliwej do uzyskania wartości netto aktywów, które mają zostać nabyte, lub na stratę z tytułu trwałej utraty wartości tych aktywów, inwestor ujmuje swoją część tych strat.

30 Wniesienie wkładu w postaci niepieniężnych aktywów do jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia w zamian za udziały kapitałowe w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu ujmowane jest zgodnie z paragrafem 28, z wyjątkiem sytuacji, w której wkład pozbawiony jest treści ekonomicznej, zgodnie z definicją w MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*. Jeżeli taki wkład pozbawiony jest treści ekonomicznej, zyski lub straty uznawane są za niezrealizowane i nie są ujmowane, o ile nie obowiązuje paragraf 31. Takie niezrealizowane zyski i straty odlicza się od inwestycji ujętej z zastosowaniem metody praw własności i nie wykazuje się ich jako odroczone zyski lub straty w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki lub w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki, w którym inwestycje ujmowane są z zastosowaniem metody praw własności.

31 Jeżeli oprócz otrzymania udziałów kapitałowych w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu jednostka otrzymuje aktywa pieniężne lub niepieniężne, jednostka ujmuje w pełni w rachunku zysków i strat część zysków i strat z tytułu niepieniężnego wkładu w związku z otrzymanymi aktywami pieniężnymi lub niepieniężnymi.

32 Inwestycje ujmuje się zgodnie z metodą praw własności od dnia, w którym dana jednostka spełnia wymogi definicji jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia. Przy nabyciu inwestycji wszelkie różnice pomiędzy ceną nabycia inwestycji a udziałem jednostki w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań jednostki, w której dokonano inwestycji, ujmuje się w następujący sposób:

(a) Wartość firmy dotyczącą jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia ujmuje się w wartości bilansowej inwestycji. Amortyzacja tej wartości firmy nie jest dozwolona.

(b) Wszelkie nadwyżki udziału jednostki w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań jednostki, w której dokonano inwestycji, ponad cenę nabycia inwestycji, ujmuje się jako przychód podczas ustalania udziału jednostki w zysku lub stracie jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia za okres, w którym nastąpiło nabycie inwestycji.

Należy dokonać odpowiednich korekt udziału jednostki w zyskach lub stratach jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia po nabyciu inwestycji celem ujęcia, na przykład, amortyzacji aktywów podlegających umorzeniu, opartej na ich wartości godziwej na dzień nabycia. Podobnie, należy dokonać odpowiednich korekt udziału jednostki w zyskach lub stratach jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia po nabyciu inwestycji celem dokonania odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości dotyczącego wartości firmy lub rzeczowych aktywów trwałych.

▼M32

**33** **Stosując metodę praw własności, jednostka posługuje się najbardziej aktualnymi, dostępnymi sprawozdaniami finansowymi jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia. Jeżeli dzień kończący okres sprawozdawczy jednostki jest różny od daty przyjętej przez jednostkę stowarzyszoną lub wspólne przedsięwzięcie, jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie – na potrzeby jednostki – sporządzają dodatkowe sprawozdania finansowe na ten sam dzień, co jednostka, chyba że jest to niewykonalne w praktyce.**

**34** **Jeżeli, zgodnie z paragrafem 33, sprawozdania finansowe jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia, wykorzystywane na potrzeby zastosowania metody praw własności, zostały sporządzone na inny dzień sprawozdawczy niż sprawozdania finansowe jednostki, dokonuje się w nich korekt odzwierciedlających znaczące transakcje lub zdarzenia, które nastąpiły pomiędzy tym dniem a dniem sporządzenia sprawozdań finansowych jednostki. Różnica pomiędzy dniem kończącym okres sprawozdawczy jednostki zależnej lub wspólnego przedsięwzięcia i jednostki w żadnym wypadku nie może przekroczyć trzech miesięcy. Długość okresów sprawozdawczych oraz różnice pomiędzy końcami okresów sprawozdawczych powinny być takie same w kolejnych okresach.**

**35** **Sprawozdania finansowe jednostki sporządza się, stosując jednolite zasady rachunkowości w odniesieniu do podobnych transakcji oraz innych zdarzeń występujących w zbliżonych okolicznościach.**

▼M51

36 Z wyjątkiem przypadku opisanego w paragrafie 36 A, jeżeli jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie stosują zasady rachunkowości odmienne od zasad przyjętych przez jednostkę dla podobnych transakcji lub zdarzeń występujących w zbliżonych okolicznościach, dokonuje się odpowiednich korekt dostosowujących zasady rachunkowości jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia do zasad rachunkowości jednostki, jeżeli sprawozdania finansowe jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia są wykorzystywane przez jednostkę w związku ze stosowaniem metody praw własności.

36A Niezależnie od wymogu określonego w paragrafie 36, jeżeli jednostka, która sama nie jest jednostką inwestycyjną, posiada udział w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu, które są jednostkami inwestycyjnymi, jednostka ta może, stosując metodę praw własności, utrzymać wycenę według wartości godziwej stosowaną przez tę jednostkę stowarzyszoną lub to wspólne przedsięwzięcie, będące jednostkami inwestycyjnymi, w odniesieniu do udziałów jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia, będących jednostkami inwestycyjnymi, w jednostkach zależnych.

▼M32

37 Jeżeli jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie wyemitowały akcje uprzywilejowane dające prawo do skumulowanych dywidend, które są w posiadaniu innych stron niż jednostka i są zaklasyfikowane jako kapitał własny, to jednostka oblicza swój udział w zyskach lub stratach po skorygowaniu go o dywidendy od takich akcji, niezależnie od tego, czy dywidendy zostały uchwalone czy nie.

38 Jeżeli udział jednostki w stratach jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia jest równy lub wyższy od jego udziału w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu, jednostka zaprzestaje ujmowania swojego udziału w dalszych stratach. Udział w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu stanowi wartość bilansowa inwestycji w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu ustalona zgodnie z metodą praw własności, włącznie z wszelkimi udziałami długoterminowymi, które w swojej istocie stanowią część inwestycji netto jednostki w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu. Na przykład wszelkie pozycje, których rozliczenie nie jest ani planowane, ani prawdopodobne w dającej się przewidzieć przyszłości, stanowią w swojej istocie powiększenie wartości udziału jednostki w danej jednostce

▼M32

stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu. Pozycje takie mogą obejmować akcje uprzywilejowane i należności długoterminowe lub pożyczki, ale nie obejmują należności z tytułu dostaw i usług, zobowiązań z tytułu dostaw i usług ani jakichkolwiek należności długoterminowych, na pokrycie których ustanowiono odpowiednie zabezpieczenie – takich jak zabezpieczone pożyczki. Straty ujmowane metodą praw własności, których wartość przewyższa udział jednostki w akcjach zwykłych, przyporządkowuje się pozostałym elementom udziału jednostki w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu w odwrotnej kolejności do pierwszeństwa ich rozliczania przy podziale majątku w przypadku likwidacji.

39 Po zredukowaniu udziału jednostki do wartości zerowej, uwzględnia się dodatkowe straty i ujmuje się zobowiązanie tylko w takiej wysokości, w jakiej jednostka przyjęła na siebie prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek, lub dokonała płatności w imieniu jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia. Jeżeli jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie zaczną następnie wykazywać zyski, to jednostka powraca do ujmowania swojego udziału w tych zyskach dopiero wówczas, gdy jej udział w tych zyskach zrówna się z wartością nieujętych strat.

**Odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości**

40 Po zastosowaniu metody praw własności, włącznie z ujęciem strat jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia zgodnie z paragrafem 38, jednostka stosuje MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* w celu ustalenia, czy konieczne jest dokonanie dodatkowego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w odniesieniu do jej inwestycji netto w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu.

41 Jednostka stosuje również MSR 39 w celu stwierdzenia, czy konieczne jest dokonanie dodatkowego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w odniesieniu do jej udziału w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu, który nie stanowi części inwestycji netto, oraz w celu ustalenia wysokości tego odpisu.

42 Ponieważ wartość firmy stanowiąca część wartości bilansowej inwestycji w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu nie jest ujmowana oddzielnie, to nie podlega odrębnemu testowi pod kątem utraty wartości przez zastosowanie wymogów zawartych w MSR 36 *Utrata wartości aktywów*, które dotyczą przeprowadzenia testu na utratę wartości firmy. Zamiast tego, pod kątem utraty wartości zgodnie z wymogami MSR 36 jako pojedynczy składnik aktywów testowi poddaje się całą wartość bilansową inwestycji, porównując jej wartość odzyskiwalną (wyższą z dwóch kwot: wartości użytkowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży) z jej wartością bilansową, ilekroć zastosowanie MSR 39 wykaże, że mogła nastąpić utrata wartości inwestycji. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujęty w takich okolicznościach nie jest przypisywany do jakiegokolwiek składnika aktywów, w tym do wartości firmy stanowiącej część wartości bilansowej inwestycji w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu. Odpowiednio, każde odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujmuje się zgodnie z MSR 36 w stopniu, w jakim w późniejszym czasie wartość odzyskiwalna inwestycji wzrasta. Ustalając wartość użytkową inwestycji, jednostka szacuje:

(a) swój udział w wartości bieżącej oszacowanych przyszłych przepływów środków pieniężnych, które według przewidywań zostaną wygenerowane przez jednostkę stowarzyszoną lub wspólne przedsięwzięcie, włącznie z przepływami środków pieniężnych z działalności operacyjnej jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia i przychodami pochodzącymi z ostatecznego zbycia inwestycji; lub

(b) wartość bieżącą szacowanych przyszłych przepływów środków pieniężnych z tytułu dywidend z inwestycji i z tytułu ostatecznego zbycia inwestycji.

Przy przyjęciu odpowiednich założeń obie metody dają takie same wyniki.

▼M32

43 Wartość odzyskiwalną inwestycji w jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu ocenia się odrębnie dla każdej jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia, z wyjątkiem sytuacji, gdy dana jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie nie generuje wpływów środków pieniężnych, których oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania i które byłyby w dużej mierze niezależne od wpływów pochodzących z innych aktywów jednostki.

JEDNOSTKOWE SPRAWOZDANIA FINANSOWE

44 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięciach ujmowane są w jednostkowych sprawozdaniach finansowych jednostki zgodnie z paragrafem 10 MSR 27 (zmienionym w 2011 r.).

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

45 Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard wcześniej, to ujawnia ten fakt i stosuje jednocześnie MSSF 10, MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*, MSSF 12 *Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach* i MSR 27 (zmieniony w 2011 r.)

▼M50

45B Na podstawie dokumentu *Equity Method in Separate Financial Statements* (Amendments to IAS 27) (*Metoda praw własności w jednostkowych sprawozdaniach finansowych* (zmiany MSR 27)), opublikowanego w sierpniu 2014 r., zmieniono paragraf 25. Jednostka stosuje tę zmianę retrospektywnie do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później, zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼M51

45D Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne: stosowanie wyjątku w zakresie konsolidacji* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 28), opublikowanego w grudniu 2014 r., zmieniono paragrafy 17, 27 i 36 oraz dodano paragraf 36 A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M32

**Odniesienia do MSSF 9**

46 Jeżeli jednostka stosuje niniejszy standard, ale nie stosuje jeszcze standardu MSSF 9, wszelkie odniesienia do MSSF 9 należy rozumieć jako odniesienia do MSR 39.

WYCOFANIE MSR 28 (Z 2003 R.)

47 Niniejszy standard zastępuje MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* (zaktualizowany w 2003 r.).

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 29

*Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji*

ZAKRES ►M8 [1] ◄

1 Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do sprawozdań finansowych (włącznie ze skonsolidowanymi sprawozdaniami finansowymi) wszystkich jednostek, których walutą funkcjonalną jest waluta gospodarki ogarniętej hiperinflacją.

2 W gospodarce hiperinflacyjnej prowadzenie sprawozdawczości dotyczącej wyników operacyjnych i sytuacji finansowej w walucie lokalnej bez jednoczesnego dokonywania przekształceń nie jest użyteczne. Siła nabywcza pieniądza zmniejsza się w takim tempie, że porównania kwot z tytułu zdarzeń czy transakcji, które nastąpiły w różnych momentach – nawet w tym samym okresie obrotowym – są mylące.

3 Niniejszy standard nie określa żadnej konkretnej stopy inflacji, w obecności której daną gospodarkę można uznać za działającą w warunkach hiperinflacji. Decyzja o tym, czy przekształcenie sprawozdań finansowych jest konieczne na podstawie niniejszego standardu, jest kwestią wymagającą dokonania oceny. Można wskazać pewne cechy charakterystyczne dla środowiska gospodarczego kraju w warunkach hiperinflacji, choć nie ograniczają się one tylko do zjawisk opisanych poniżej:

a) ogół społeczeństwa preferuje lokowanie posiadanego majątku w aktywa niepieniężne lub relatywnie stabilne waluty obce. Posiadane środki w walucie lokalnej są niezwłocznie inwestowane w celu zachowania siły nabywczej;

b) ogół społeczeństwa wyraża kwoty pieniężne nie w walucie lokalnej, ale w innej relatywnie stabilnej walucie obcej. Także ceny mogą być podawane w walucie obcej;

c) sprzedaż i kupno na kredyt odbywają się w cenach, które mają kompensować oczekiwaną stratę siły nabywczej, postępującą w okresie kredytowania, nawet jeżeli okres ten jest krótki;

d) stopy procentowe, wynagrodzenia i ceny są powiązane z indeksacją cen; oraz

e) skumulowana stopa inflacji z okresu trzech lat zbliża się lub przekracza wartość 100 %.

4 Wskazane byłoby przyjęcie niniejszego standardu w tym samym czasie przez wszystkie jednostki sporządzające sprawozdania w walucie kraju o gospodarce hiperinflacyjnej. Niemniej jednak standard stosuje się do sprawozdań finansowych jednostek od momentu rozpoczęcia okresu sprawozdawczego, w którym jednostki te stwierdzą zaistnienie hiperinflacji w kraju, w którego walucie sporządzają sprawozdanie finansowe.

PRZEKSZTAŁCANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

5 Zmiany cen w czasie są rezultatem działania różnych czynników politycznych, gospodarczych i społecznych, zarówno o charakterze ogólnym, jak i szczegółowym. Czynniki specyficzne, takie jak zmiany podaży i popytu oraz zmiany technologiczne, mogą powodować znaczący wzrost lub spadek pojedynczych cen, które nie zależą od siebie. Poza tym czynniki ogólne mogą powodować zmianę ogólnego poziomu cen i, co za tym idzie, zmiany ogólnej siły nabywczej pieniądza.

[1] Częścią *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. była dokonana przez Radę zmiana terminologii stosowanej w MSR 29 w taki sposób, aby była spójna z innymi MSSF: a) „wartość rynkowa” zmieniono na „wartość godziwa” oraz b) „wyniki działalności” i „zysk netto” zmieniono na „zyski lub straty”.

▼M8

6 Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z metodą kosztu historycznego nie uwzględniają ani zmian ogólnego poziomu cen ani wzrostu konkretnych cen ujętych aktywów lub zobowiązań. Wyjątek stanowią te aktywa lub zobowiązania, które jednostka ma obowiązek lub chce wyceniać w oparciu o wartość godziwą. Na przykład, składniki rzeczowych aktywów trwałych mogą zostać przeszacowane do wartości godziwej, a w przypadku aktywów biologicznych zwykle wymaga się ich wyceny w wartości godziwej. Jednak niektóre jednostki prezentują sprawozdania finansowe w oparciu o zasadę aktualnej ceny nabycia, która odzwierciedla skutki zmian konkretnych cen posiadanych aktywów.

▼B

7 W gospodarce hiperinflacyjnej sprawozdanie finansowe, niezależnie od tego, czy opiera się na metodzie kosztu historycznego, czy na aktualnej cenie nabycia, jest użyteczne tylko wtedy, gdy sporządza się je, używając jednostek miary obowiązujących na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄. Tak więc postanowienia niniejszego standardu stosują się do sprawozdań finansowych sporządzanych przez jednostki w walucie gospodarki hiperinflacyjnej. Prezentacja informacji wymaganych zgodnie z niniejszym standardem nie jest dozwolona w formie suplementu do nieprzekształconego sprawozdania finansowego. Ponadto nie zaleca się oddzielnej prezentacji sprawozdania finansowego przed dokonaniem przekształcenia.

▼M8

8 Sprawozdania finansowe jednostki, której walutą funkcjonalną jest waluta gospodarki ogarniętej hiperinflacją, niezależnie od tego, czy opierają się na metodzie kosztu historycznego czy aktualnej ceny nabycia, wyraża się w jednostkach miary obowiązujących na koniec okresu sprawozdawczego. Dane porównawcze z okresów poprzednich wymagane zgodnie z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowanym w 2007 r.) oraz wszelkie inne informacje odnoszące się do wcześniejszych okresów, wyraża się także w jednostkach miary obowiązujących na koniec okresu sprawozdawczego. W celu zaprezentowania danych porównawczych w innej walucie prezentacji, zastosowanie mają paragrafy 42 b) i 43 MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*.

▼B

9 Zysk lub stratę wynikającą z sytuacji pieniężnej netto ujmuje się w zysku lub stracie i oddzielnie ujawnia.

10 Przekształcenie sprawozdania finansowego zgodnie z postanowieniami niniejszego standardu wymaga zastosowania pewnych procedur oraz dokonania własnej oceny. Konsekwencja stosowania tych samych procedur i sposób dokonywania własnych ocen w kolejnych okresach ma większe znaczenie aniżeli precyzja w ustalaniu kwot prezentowanych w przekształconym sprawozdaniu finansowym.

**Sprawozdanie finansow oparte na koszcie historycznym**

▼M5

*Sprawozdanie z sytuacji finansowej*

▼B

11 Kwoty bilansowe, które nie zostały jeszcze wyrażone w jednostkach miary obowiązujących na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄, przekształca się na podstawie ogólnego indeksu cen.

12 Pozycji pieniężnych nie przekształca się, ponieważ są one już wyrażane w jednostkach obowiązujących na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄. Pozycje pieniężne są to posiadane środki pieniężne oraz pozycje należne lub pozycje płatne gotówką.

▼B

13 Aktywa i zobowiązania powiązane zgodnie z zawartą umową ze zmianami cen, takie jak np. indeksowane obligacje i pożyczki, koryguje się zgodnie z treścią umowy w celu ustalenia kwot nierozliczonych pozycji na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄. Pozycje te w przekształconym ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ wykazuje się według wartości skorygowanych.

▼M8

14 Wszystkie pozostałe aktywa i zobowiązania mają charakter niepieniężny. Pewne pozycje niepieniężne są wykazywane w wartościach obowiązujących na koniec okresu sprawozdawczego, takich jak wartość netto możliwa do uzyskania czy wartość godziwa 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 zakończenia okresu sprawozdawczego. Na przykład rzeczowe aktywa trwałe, zapasy materiałów i towarów, wartość firmy, patenty, znaki towarowe i podobne aktywa są przekształcane poczynając od dnia ich zakupienia. Zapasy półproduktów i wyrobów gotowych przekształcane są od momentu, w którym poniesiono koszty zakupu i koszty przetworzenia.

▼B

16 Szczegółowe wykazy zawierające daty nabycia poszczególnych rzeczowych aktywów trwałych mogą być niedostępne lub nieprzydatne dla celów szacunkowych. W takich rzadkich przypadkach, w pierwszym okresie stosowania tego standardu, konieczne może okazać się posłużenie niezależną, profesjonalną wyceną ich przekształcania.

17 Ogólny indeks cen może być niedostępny w odniesieniu do okresów, które zgodnie z niniejszym standardem podlegają obowiązkowi przekształcenia rzeczowych aktywów trwałych. W takich przypadkach konieczne może być posłużenie się szacunkami opartymi na przykład na zmianach w kursie wymiany waluty funkcjonalnej, na relatywnie stabilną walutę obcą.

18 Niektóre pozycje niepieniężne wykazywane są w wartościach obowiązujących (aktualnych) na inny dzień niż dzień ich nabycia lub ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄, jak na przykład rzeczowe aktywa trwałe, które uprzednio zostały przeszacowane. W takich przypadkach wartości bilansowe przekształca się, począwszy od dnia przeszacowania.

▼M8

19 Przekształconą wartość pozycji niepieniężnej należy obniżyć zgodnie z odpowiednim MSSF, jeśli przewyższa ona wartość odzyskiwalną. Na przykład przekształcone kwoty rzeczowych aktywów trwałych, wartości firmy, patentów i znaków towarowych obniża się do poziomu ich wartości odzyskiwanej a przekształcone kwoty zapasów obniża się do poziomu ich wartości netto możliwej do uzyskania.

20 Jednostka, w której dokonano inwestycji, i która jest ujmowana metodą praw własności, może sporządzać sprawozdanie w walucie gospodarki hiperinflacyjnej. Sprawozdanie z sytuacji finansowej oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów takiej jednostki, w której dokonano inwestycji przekształca się zgodnie z postanowieniami tego standardu tak, aby można było obliczyć udział inwestora w aktywach netto tej jednostki oraz zysku lub stracie. W przypadku, gdy przekształcone sprawozdanie finansowe jednostki, w której dokonano inwestycji wyrażone jest w walucie obcej, przelicza się je po kursach zamknięcia.

▼B

21 Wpływ inflacji jest zwykle ujmowany w kosztach finansowania zewnętrznego. Nie jest właściwe ani przekształcanie nakładów inwestycyjnych finansowanych ze środków zewnętrznych, ani też aktywowanie tej części kosztów finansowania zewnętrznego, która służy zniwelowaniu skutków inflacji w tym samym okresie. Ta część kosztów finansowania zewnętrznego obciąża koszty w tym okresie, w którym zostały one poniesione.

22 Jednostka może nabyć aktywa na podstawie umowy, która pozwala na odroczenie płatności bez ponoszenia ściśle określonych kosztów odsetek. Tam, gdzie naliczenie danej kwoty odsetek jest niewykonalne ze względów praktycznych, aktywa te przekształca się, począwszy od dnia płatności, a nie od dnia ich zakupu.

23 [Usunięty]

24 Na początku pierwszego okresu stosowania niniejszego standardu przekształca się składniki kapitału własnego – z wyjątkiem zysków zatrzymanych oraz wszelkich nadwyżek z aktualizacji wyceny aktywów – stosując ogólny indeks cen, począwszy od dat, w których te składniki kapitału własnego zostały wniesione lub powstały w inny sposób. Wszelkie nadwyżki z aktualizacji wyceny aktywów powstałe w ubiegłych okresach eliminuje się. Przekształcone zyski zatrzymane wynikają ze wszystkich pozostałych kwot w przekształconym ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄.

25 Pod koniec pierwszego okresu stosowania standardu, a także w okresach kolejnych, przekształca się wszystkie składniki kapitału własnego, stosując ogólny indeks cen, począwszy od początku okresu lub od momentu, w którym te składniki kapitału własnego zostały wniesione (jeżeli zostały wniesione później). Informacje o zmianach kapitału własnego w danym okresie ujawnia się zgodnie z postanowieniami MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

▼M5

*Sprawozdanie z całkowitych dochodów*

▼B

26 Niniejszy standard wymaga, aby wszystkie pozycje w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ były wyrażane w jednostkach miary obowiązujących na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄. Dlatego wszelkie kwoty przekształca się przy zastosowaniu ogólnego indeksu cen od momentu, w którym pozycje przychodów i kosztów były po raz pierwszy wykazane w sprawozdaniu finansowym.

*Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto*

27 W okresie inflacji jednostka posiadająca nadwyżki aktywów pieniężnych nad zobowiązaniami pieniężnymi traci siłę nabywczą, natomiast jednostka z nadwyżką zobowiązań pieniężnych nad aktywami pieniężnymi zyskuje na sile nabywczej w takim stopniu, w jakim aktywa i zobowiązania nie są związane z poziomem cen. Zysk lub stratę wynikającą z sytuacji pieniężnej netto można wyprowadzić jako różnicę powstałą po przekształceniu aktywów niepieniężnych, kapitału własnego i pozycji ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄, 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.

▼M8

28 Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto koryguje zysk lub stratę jednostki. Korektę aktywów i zobowiązań powiązanych na mocy umowy ze zmianami cen, przeprowadzoną zgodnie z treścią paragrafu 13, kompensuje się z zyskiem lub stratą wynikającą z pozycji pieniężnej netto. Inne pozycje przychodów i kosztów, takie jak koszty i przychody z tytułu odsetek, różnice kursowe dotyczące środków pożyczonych lub zainwestowanych, są także związane z pozycją pieniężną netto. Mimo że pozycje te są oddzielnie ujawniane, pomocne może być zaprezentowanie ich razem z zyskiem lub stratą wynikającą z pozycji pieniężnej netto w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.

▼B

**Sprawozdania finansowe oparte na aktualnej cenie nabycia**

▼M5

*Sprawozdanie z sytuacji finansowej*

▼B

29 Pozycji wykazywanych według aktualnych cen nabycia nie przekształca się, ponieważ są one już wyrażone w jednostkach miary obowiązujących na dany ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄. Inne pozycje ►M5 sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ przekształca się zgodnie z treścią paragrafów od 11–25.

▼M5

*Sprawozdanie z całkowitych dochodów*

▼B

30 W ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ sporządzanym na podstawie aktualnych cen nabycia przed przekształceniem generalnie wykazuje się aktualne ceny nabycia na dzień, w którym miały miejsce odnośne transakcje lub zdarzenia. Koszt własny sprzedaży oraz amortyzację ujmuje się w wartościach aktualnych w momencie zużycia, natomiast sprzedaż i inne koszty ujmuje się w kwotach pieniężnych określonych na chwilę ich dokonania/poniesienia. Dlatego też wszystkie kwoty przekształca się na jednostki miary obowiązujące na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄, z zastosowaniem ogólnego indeksu cen.

*Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto*

31 Zysk lub stratę wynikające z sytuacji pieniężnej netto rozlicza się zgodnie z paragrafami 27 i 28.

**Podatki**

32 Przekształcenie sprawozdania finansowego zgodnie z postanowieniami niniejszego standardu może prowadzić do powstania różnic pomiędzy wartością bilansową poszczególnych aktywów i zobowiązań wykazaną w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ a ich wartością podatkową. Różnice te rozlicza się zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.

▼M5

**Sprawozdanie z przepływów pieniężnych**

▼B

33 Niniejszy standard wymaga, aby wszystkie pozycje w ►M5 sprawozdaniu z ◄ przepływów pieniężnych były wyrażane w jednostkach miary obowiązujących na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄.

▼B

**Dane porównawcze**

▼M8

34 Niezależnie od stosowanej metody, według kosztu historycznego lub aktualnych cen nabycia, dane porównawcze za ubiegłe okresy sprawozdawcze przekształca się stosując ogólny indeks cen w taki sposób, aby porównywane sprawozdania finansowe były prezentowane w jednostkach miary obowiązujących na koniec okresu sprawozdawczego. Informacje, które ujawnia się w odniesieniu do wcześniejszych okresów prezentuje się również w jednostkach miary obowiązujących na koniec okresu sprawozdawczego. W celu zaprezentowania danych porównawczych w innej walucie prezentacji, zastosowanie mają paragrafy 42 b) i 43 MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*.

▼B

**Skonsolidowane sprawozdanie finansowe**

35 Jednostka dominująca, która sporządza sprawozdanie finansowe w walucie gospodarki hiperinflacyjnej, może posiadać jednostki zależne również sporządzające sprawozdania finansowe w walucie gospodarki hiperinflacyjnej. Sprawozdanie finansowe każdej takiej jednostki zależnej przekształca się z zastosowaniem ogólnego indeksu cen danego kraju, w którego walucie jednostka zależna sporządza sprawozdanie finansowe, przed włączeniem go do skonsolidowanego sprawozdania finansowego ogłaszanego przez jednostkę dominującą. W przypadku gdy jednostka zależna jest jednostką zagraniczną, jej przekształcone sprawozdanie finansowe przelicza się po kursach zamknięcia. Zagadnieniami związanymi ze sprawozdaniami finansowymi jednostek zależnych, które nie sporządzają sprawozdań w walutach gospodarek hiperinflacyjnych, zajmuje się MSR 21.

36 Jeżeli konsolidacja obejmuje sprawozdania finansowe sporządzane z różną ►M5 datą zakończenia okresów sprawozdawczych ◄, to wszystkie pozycje, zarówno pieniężne, jak i niepieniężne, przekształca się na jednostki miary obowiązujące na dzień sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

**Wybór i stosowanie ogólnego indeksu cen**

37 Aby zachować zgodność z niniejszym standardem przy przekształcaniu sprawozdań finansowych, stosuje się ogólny indeks cen odzwierciedlający zmiany ogólnej siły nabywczej. Zaleca się, aby wszystkie jednostki sporządzające sprawozdania w tej samej walucie stosowały ten sam indeks cen.

GOSPODARKI, KTÓRE WYDOBYŁY SIĘ Z HIPERINFLACJI

38 Jeżeli gospodarka, w której działa jednostka, wydobędzie się z hiperinflacji i jednostka ta zaniecha sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych zgodnie z niniejszym standardem, kwoty wyrażone w jednostkach miary obowiązujących w ubiegłym okresie sprawozdawczym jednostka traktuje jako podstawę określenia wartości bilansowej w swoich kolejnych sprawozdaniach finansowych.

UJAWNIANIE INFORMACJI

39 Ujawnia się następujące informacje:

a) fakt przekształcenia sprawozdań finansowych i danych porównawczych z ubiegłych okresów o zmiany w ogólnej sile nabywczej waluty funkcjonalnej oraz że – w konsekwencji tych zmian – sprawozdania finansowe są wyrażane w jednostkach miary obowiązujących na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄;

▼B

b) czy sprawozdania finansowe są sporządzane z zastosowaniem metody kosztów historycznych czy aktualnych cen nabycia; oraz

c) dane dotyczące indeksu cen i jego poziomu na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ oraz zmiany w indeksie cen w bieżącym i w ubiegłym okresie sprawozdawczym.

40 Zasady dotyczące ujawniania informacji zawarte w niniejszym standardzie wymagają jasnego określenia zasad uwzględniania skutków inflacji w sprawozdaniu finansowym. Ich intencją jest także zapewnienie informacji niezbędnych dla rozumienia tych zasad i wynikających z nich kwot.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

41 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1990 r. i później.

▼M32

_____

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 32

### *Instrumenty finansowe: prezentacja*

CEL

1 [Usunięty]

2 Celem niniejszego standardu jest ustanowienie zasad prezentacji instrumentów finansowych jako zobowiązań lub kapitału własnego oraz zasad kompensowania aktywów finansowych i zobowiązań finansowych. Stosuje się go do przeprowadzanej z punktu widzenia emitenta klasyfikacji instrumentów jako aktywów finansowych, zobowiązań finansowych i instrumentów kapitałowych; a także do klasyfikacji powiązanych odsetek, dywidend, zysków i strat oraz identyfikacji okoliczności, w których aktywa finansowe i zobowiązania finansowe powinny być kompensowane.

3 Zasady określone w niniejszym standardzie uzupełniają zasady ujmowania i wyceny aktywów finansowych i zobowiązań finansowych przedstawione w MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* oraz zasady dotyczące ujawniania na ich temat informacji określone w MSSF 7 *Instrumenty finansowe*: *ujawnianie informacji*.

ZAKRES

▼M38

4 Niniejszy standard ma zastosowanie we wszystkich jednostkach w odniesieniu do wszystkich rodzajów instrumentów finansowych, z wyjątkiem:

a) tych udziałów w jednostkach zależnych, stowarzyszonych lub we wspólnych przedsięwzięciach, które są ujmowane zgodnie z MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe*, MSR 27 *Jednostkowe sprawozdania finansowe* lub MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach*. Jednak w niektórych przypadkach w MSSF 10, MSR 27 lub MSR 28 wymaga się lub zezwala się, aby jednostka ujmowała udziały w jednostkach zależnych, stowarzyszonych lub we wspólnych przedsięwzięciach w oparciu o MSSF 9; w takich przypadkach jednostki stosują wymogi określone w niniejszym standardzie. Jednostki stosują niniejszy standard również w odniesieniu do wszystkich instrumentów pochodnych powiązanych z udziałami w jednostkach zależnych, stowarzyszonych lub we wspólnych przedsięwzięciach.

▼B

b) praw i obowiązków pracodawców związanych z programami świadczeń pracowniczych, do których stosuje się MSR 19 *Świadczenia pracownicze*;

▼M12

_____

▼B

d) umów ubezpieczeniowych zgodnie z ich definicją w MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*. Jednakże niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w umowy ubezpieczeniowe, jeśli MSR 39 wymaga, aby jednostka ujmowała je oddzielnie. Ponadto emitent stosuje niniejszy standard do umów gwarancji finansowych, jeśli stosuje on MSR 39 do ujmowania i wyceny umów; jednak jeśli zgodnie z paragrafem 4 d) MSSF 4 emitent podejmie decyzję o stosowaniu MSSF 4 do ich ujmowania i wyceny, stosuje on MSSF 4;

▼B

e) instrumentów finansowych objętych MSSF 4, gdyż mają one cechę uznaniowego udziału w zyskach. Emitent takich instrumentów jest zwolniony ze stosowania w odniesieniu do tej cechy paragrafów 15–32 oraz OS25–OS35 niniejszego standardu, które dotyczą odróżniania zobowiązań finansowych od instrumentów kapitałowych. Jednak instrumenty takie objęte są wszystkimi innymi wymaganiami niniejszego standardu. Ponadto niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w takie instrumenty (zob. MSR 39);

f) instrumentów finansowych, kontraktów i obowiązków wynikających z transakcji rozliczanych w formie akcji, do których stosuje się MSSF 2 *Płatności w formie akcji*, z wyłączeniem:

(i) kontraktów objętych paragrafami 8–10 niniejszego standardu, do których stosuje się niniejszy standard;

(ii) paragrafów 33 i 34 niniejszego standardu, które stosuje się do nabycia, sprzedaży, emisji lub unieważnienia udziałów/akcji własnych w związku z pracowniczymi planami opcji na udziały/akcje, pracowniczymi planami nabycia udziałów i wszystkich innych ustaleń opartych na płatnościach w formie akcji.

5–7 [Usunięte]

8 Niniejszy standard stosuje się do kontraktów kupna lub sprzedaży składników niefinansowych, które mogą być rozliczone netto – w środkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym – albo poprzez wymianę instrumentów finansowych, w taki sposób, jakby kontrakt był instrumentem finansowym, z wyjątkiem takich kontraktów, które zostały zawarte i są utrzymywane w celu otrzymania lub dostarczenia składników niefinansowych zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników.

9 Istnieje wiele sposobów, w jakich kontrakty kupna lub sprzedaży składników niefinansowych mogą być rozliczone netto w ośrodkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych. Należą do nich sytuacje, kiedy:

a) warunki kontraktu pozwalają stronie umowy na rozliczenie netto w ośrodkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych;

b) możliwość rozliczenia w kwocie netto środków pieniężnych lub innych instrumentów finansowych, albo poprzez zamianę instrumentów finansowych, nie wynika jasno z warunków zawartego kontraktu, lecz jednostka w praktyce stosuje rozliczanie podobnych kontraktów w kwocie netto środków pieniężnych lub innych instrumentów finansowych, albo poprzez zamianę instrumentów finansowych (czy to z kontrahentem, czy przez przystąpienie do kontraktów typu offset, albo w drodze sprzedaży zawartego kontraktu przed jego wykonaniem lub przedawnieniem);

c) w przypadku podobnych kontraktów jednostka stosuje praktykę przyjmowania dostawy i w krótkim czasie sprzedaży dostarczonych dóbr w celu osiągnięcia zysków z krótkoterminowej fluktuacji cen, albo dla zrealizowania marży pośrednika; oraz

d) będący przedmiotem kontraktu składnik niefinansowy jest łatwo wymienialny na środki pieniężne.

▼B

Kontrakt rozliczany w sposób ujęty jako przypadek b) lub c) nie został zawarty w celu otrzymania lub dostarczenia niefinansowych składników majątkowych, zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników, a więc jest objęty niniejszym standardem. Inne kontrakty, do których ma zastosowanie paragraf 8, poddaje się ocenie, aby ustalić, czy były zawarte i są utrzymywane w celu otrzymania lub dostarczenia niefinansowych składników majątkowych, zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników, a więc czy są one objęte niniejszym standardem.

10 Wystawiona opcja kupna lub sprzedaży niefinansowych składników majątkowych, która może być rozliczona w kwocie netto środków pieniężnych lub innych instrumentów finansowych, albo poprzez zamianę instrumentów finansowych, zgodnie z paragrafem 9 a) lub d), znajduje się w zakresie niniejszego standardu. Taki kontrakt nie może być zawarty w celu otrzymania lub dostarczenia niefinansowych składników majątkowych, zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników.

DEFINICJE (ZOB. RÓWNIEŻ PARAGRAFY OS3–OS23)

11 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Instrument finansowy* jest to każdy kontrakt, który skutkuje powstaniem składnika aktywów finansowych u jednej jednostki i zobowiązania finansowego lub instrumentu kapitałowego u drugiej jednostki.

*Aktywa finansowe* stanowi każdy składnik aktywów mający postać:

a) środków pieniężnych;

b) instrumentu kapitałowego innej jednostki;

c) umownego prawa do:

(i) otrzymania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych od innej jednostki; lub

(ii) wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z inną jednostką na potencjalnie korzystnych warunkach; lub

d) kontraktem, który będzie rozliczony lub może być rozliczony we własnych instrumentach kapitałowych jednostki i jest:

(i) instrumentem niepochodnym, z którego wynika lub może wynikać obowiązek przyjęcia przez jednostkę zmiennej liczby własnych instrumentów kapitałowych; lub

▼M6

(ii) instrumentem pochodnym, który będzie rozliczony lub może być rozliczony w inny sposób, niż przez wymianę ustalonej kwoty środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych na ustaloną liczbę własnych instrumentów kapitałowych jednostki. W tym celu do własnych instrumentów kapitałowych jednostki nie zalicza się instrumentów finansowych z opcją sprzedaży zakwalifikowanych jako instrumenty kapitałowe jednostki zgodnie z paragrafami 16A i 16B, instrumentów nakładających na jednostkę obowiązek przekazania drugiej stronie proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki tylko w przypadku jej likwidacji, które to instrumenty są kwalifikowane jako instrumenty kapitałowe zgodnie z paragrafami 16C i 16D oraz instrumentów będących umowami o przyjęcie lub wydanie w przyszłości własnych instrumentów kapitałowych jednostki.

▼M6

*Zobowiązanie finansowe* to każde zobowiązanie mające postać:

a) wynikającego z umowy obowiązku:

i) wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych innej jednostce, lub

ii) wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z inną jednostką na warunkach potencjalnie niekorzystnych, lub

b) kontraktu, który będzie rozliczony lub może być rozliczony we własnych instrumentach kapitałowych jednostki i jest:

i) instrumentem niepochodnym, w zamian za który jednostka jest lub może być obowiązana wydać zmienną liczbę własnych instrumentów kapitałowych, lub

ii) ►M21 instrumentem pochodnym, który będzie rozliczony lub może być rozliczony w inny sposób niż przez wymianę ustalonej kwoty środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych na ustaloną liczbę własnych instrumentów kapitałowych jednostki. W tym celu prawa poboru, opcje i warranty umożliwiające nabycie ustalonej liczby własnych instrumentów kapitałowych jednostki w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych w dowolnej walucie stanowią instrumenty kapitałowe, jeżeli jednostka oferuje prawa poboru, opcje i warranty pro rata wszystkim aktualnym właścicielom tej samej kategorii niepochodnych instrumentów kapitałowych tej jednostki. W tym również celu do własnych instrumentów kapitałowych jednostki ◄ nie zalicza się instrumentów finansowych z opcją sprzedaży zakwalifikowanych jako instrumenty kapitałowe jednostki zgodnie z paragrafami 16A i 16B, instrumentów nakładających na jednostkę obowiązek przekazania drugiej stronie proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki tylko w przypadku jej likwidacji, które to instrumenty są kwalifikowane jako instrumenty kapitałowe zgodnie z paragrafami 16C i 16D oraz instrumentów będących umowami o przyjęcie lub wydanie w przyszłości własnych instrumentów kapitałowych jednostki.

W drodze wyjątku, instrument spełniający definicję zobowiązania finansowego jest kwalifikowany jako instrument kapitałowy, jeżeli posiada wszystkie cechy i spełnia warunki określone w paragrafach 16A i 16B lub 16C i 16D.

▼B

*Instrument kapitałowy* jest to umowa, która dokumentuje istnienie udziałów końcowych (rezydualnych) w aktywach jednostki po odjęciu wszystkich jej zobowiązań.

▼M33

*Wartość godziwa* jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*.)

▼M6

*Instrument z opcją sprzedaży* jest to instrument finansowy, który daje posiadaczowi prawo przedstawienia go emitentowi do wykupienia w zamian za środki pieniężne lub inne aktywa finansowe lub jest automatycznie wykupywany przez emitenta na skutek wystąpienia niepewnego przyszłego zdarzenia, śmierci lub przejścia na emeryturę posiadacza instrumentu.

▼B

12 Następujące pojęcia, zdefiniowane w paragrafie 9 MSR 39, są używane w niniejszym standardzie w znaczeniu nadanym w MSR 39:

— zamortyzowany koszt składnika aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych,

▼B

— aktywa finansowe dostępne do sprzedaży,

— wyłączenie,

— instrumenty pochodne,

— metoda efektywnej stopy procentowej,

— składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy,

— kontrakt gwarancji finansowych,

— uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie,

— planowana transakcja,

— efektywność zabezpieczenia,

— zabezpieczana pozycja,

— instrument zabezpieczający,

— inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności,

— pożyczki i należności,

— standaryzowana transakcja kupna lub sprzedaży,

— koszty transakcji.

13 W niniejszym standardzie terminy „kontrakt" (lub „umowa") oraz „kontraktowy" (lub „umowny") odnoszą się do porozumienia co najmniej między dwiema stronami, z którego wynikają jasne konsekwencje ekonomiczne, przy czym strony porozumienia mają małe – jeśli w ogóle – możliwości uniknięcia tych konsekwencji, zazwyczaj ze względu na to, że porozumienie jest ważne w świetle prawa. Kontrakty, a zatem i instrumenty finansowe, mogą przybierać rozmaitą postać i nie wymagają zachowania formy pisemnej.

14 W niniejszym standardzie termin „jednostka" oznacza osoby fizyczne, spółki cywilne, spółki osobowe, spółki kapitałowe i inne zarejestrowane jednostki oraz agencje rządowe.

PREZENTACJA

▼M6

**Zobowiązania i kapitał własny (zob. także paragrafy OS13-OS14J i OS25–OS29A)**

▼B

15 Emitent instrumentu finansowego zalicza w momencie początkowego ujęcia dany instrument lub jego części składowe do zobowiązań finansowych, aktywów finansowych lub do instrumentów kapitałowych, zgodnie z treścią ekonomiczną ustaleń umownych oraz definicjami zobowiązań finansowych, aktywów finansowych i instrumentów kapitałowych.

16 Jeśli emitent stosuje definicje podane w paragrafie 11 dla ustalenia, czy instrument finansowy jest raczej instrumentem kapitałowym niż zobowiązaniem finansowym, to instrument ten jest instrumentem kapitałowym wtedy i tylko wtedy, gdy spełnione są jednocześnie poniższe warunki a) i b).

a) Instrument nie obejmuje umownego obowiązku:

(i) wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych innej jednostce; lub

(ii) wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z inną jednostką na potencjalnie niekorzystnych warunkach dla emitenta.

▼M21

b) Jeśli instrument będzie rozliczony lub może być rozliczony we własnych instrumentach kapitałowych emitenta i jest:

(i) instrumentem niepochodnym, z którego nie wynika umowny obowiązek dostarczenia przez jednostkę zmiennej liczby własnych instrumentów kapitałowych; lub

(ii) instrumentem pochodnym, który będzie rozliczony przez emitenta wyłącznie przez wymianę ustalonej kwoty środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych na ustaloną liczbę własnych instrumentów kapitałowych. W tym celu prawa poboru, opcje i warranty umożliwiające nabycie ustalonej liczby własnych instrumentów kapitałowych jednostki w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych w dowolnej walucie stanowią instrumenty kapitałowe, jeżeli jednostka oferuje prawa poboru, opcje i warranty pro rata wszystkim aktualnym właścicielom tej samej kategorii niepochodnych instrumentów kapitałowych tej jednostki. W tym również celu do własnych instrumentów kapitałowych emitenta nie zalicza się instrumentów, które posiadają wszystkie cechy i spełniają warunki przedstawione w paragrafach 16A i 16B lub w paragrafach 16C i 16D oraz instrumentów, które są umowami o przyjęcie lub wydanie w przyszłości własnych instrumentów kapitałowych emitenta.

▼M6

Obowiązek wynikający z umowy, w tym również wynikający z pochodnego instrumentu finansowego, który będzie lub może zostać wykonany przez przyjęcie lub wydanie w przyszłości własnych instrumentów kapitałowych emitenta, lecz nie spełnia powyższych warunków a) i b), nie jest instrumentem kapitałowym. W drodze wyjątku instrument spełniający definicję zobowiązania finansowego jest kwalifikowany jako instrument kapitałowy, jeżeli posiada wszystkie cechy i spełnia warunki określone w paragrafach 16A i 16B lub w paragrafach 16C i 16D.

*Instrumenty z opcją sprzedaży*

16A Instrument finansowy z opcją sprzedaży zawiera umowny obowiązek emitenta do wykupienia lub umorzenia tego instrumentu w zamian za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych przy wykonaniu opcji sprzedaży. W drodze odstępstwa od definicji zobowiązania finansowego, instrument zawierający taki obowiązek jest kwalifikowany jako instrument kapitałowy, jeśli posiada wszystkie następujące cechy:

a) Uprawnia posiadacza do proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki w przypadku jej likwidacji. Aktywa netto jednostki są to aktywa, które zostają po potrąceniu wszystkich innych roszczeń do jej aktywów. Proporcjonalny udział jest ustalany poprzez:

i) podzielenie aktywów netto jednostki w likwidacji na jednostki o równej kwocie, oraz

ii) pomnożenie tej kwoty przez liczbę jednostek należących do posiadacza instrumentu finansowego.

b) Instrument należy do klasy instrumentów podporządkowanej wszystkim innym klasom instrumentów. Aby należeć do takiej klasy, instrument:

i) nie ma pierwszeństwa przed innymi roszczeniami do aktywów jednostki w likwidacji, oraz

ii) nie musi być zamieniony na inny instrument zanim znajdzie się w klasie instrumentów podporządkowanej wszystkim innym klasom instrumentów.

▼M6

c) Wszystkie instrumenty w klasie instrumentów podporządkowanej wszystkim innym klasom instrumentów mają identyczne cechy. Na przykład, muszą posiadać opcję sprzedaży oraz formuła lub inna metoda stosowane do obliczenia ceny wykupu lub umorzenia są takie same w przypadku wszystkich instrumentów w tej klasie.

d) Poza wynikającym z umowy obowiązkiem emitenta dotyczącym odkupienia lub umorzenia instrumentu w zamian za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych, instrument nie zawiera żadnego wynikającego z umowy obowiązku przekazania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych na rzecz innej jednostki ani wymiany składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego z inną jednostką na warunkach potencjalnie niekorzystnych dla jednostki oraz nie jest umową, która będzie lub może być rozliczona we własnych instrumentach kapitałowych jednostki w myśl zapisów podpunktu b) definicji zobowiązania finansowego.

e) Całkowite oczekiwane przepływy pieniężne, które można przyporządkować do instrumentu przez okres jego trwania opierają się na zyskach i stratach bieżącego okresu, zmianie w ujętych aktywach netto lub zmianie wartości godziwej ujętych i nieujętych aktywów netto jednostki przez okres trwania instrumentu (z wyłączeniem wszelkich skutków instrumentu).

16B Aby instrument mógł zostać zakwalifikowany jako instrument kapitałowy, oprócz posiadania wszystkich powyższych cech przez instrument, jego emitentowi nie wolno posiadać innych instrumentów finansowych ani umów, których:

a) całkowite przepływy pieniężne, opierają się zasadniczo na zyskach i stratach bieżącego okresu, zmianie w ujętych aktywach netto lub zmianie wartości godziwej ujętych i nieujętych aktywów netto jednostki (z wyłączeniem skutków wynikających z takiego instrumentu lub umowy).

b) skutkiem jest znaczące ograniczenie lub ustalenie z góry końcowego zwrotu na rzecz posiadaczy instrumentu z opcja sprzedaży.

Na potrzeby zastosowania się do tego warunku, jednostka nie poddaje rozważeniu zawartych z posiadaczem instrumentu opisanego w paragrafie 16A niefinansowych kontraktów, których zasady i warunki są podobne do zasad i warunków równoważnych umów, jakie mogłyby być zawarte między stroną niebędącą posiadaczem instrumentu a emitującą jednostką. Jeżeli jednostka nie jest w stanie stwierdzić, że warunek ten został spełniony, nie kwalifikuje instrumentu z opcją sprzedaży jako instrumentu kapitałowego.

*Instrumenty lub komponenty instrumentów, które nakładają na jednostkę obowiązek przekazania drugiej stronie proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki tylko w przypadku likwidacji*

16C Niektóre instrumenty finansowe zawierają wynikający z umowy obowiązek, aby jednostka emitująca wydała drugiej stronie proporcjonalny udział w jej aktywach netto tylko w przypadku likwidacji. Obowiązek ten powstaje, ponieważ likwidacja jest pewna i jest poza kontrolą jednostki (na przykład jednostka o określonym czasie trwania) lub jest niepewna, lecz stanowi opcję posiadacza instrumentu. W drodze odstępstwa od definicji zobowiązania finansowego, instrument zawierający taki obowiązek jest kwalifikowany jako instrument kapitałowy, jeśli posiada wszystkie następujące cechy:

▼M6

a) Uprawnia posiadacza do proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki w przypadku likwidacji jednostki. Aktywa netto jednostki są to aktywa, które pozostają po potrąceniu wszystkich innych roszczeń do jej aktywów. Proporcjonalny udział jest ustalany poprzez:

i) podzielenie aktywów netto jednostki w likwidacji na jednostki o równej kwocie, oraz

ii) pomnożenie tej kwoty przez liczbę jednostek należących do posiadacza instrumentu finansowego.

b) Instrument należy do klasy instrumentów podporządkowanych wszystkim innym klasom instrumentów. Aby należeć do takiej klasy instrument:

i) nie ma pierwszeństwa przed roszczeniami do aktywów jednostki w likwidacji, oraz

ii) nie musi być zamieniony na inny instrument zanim znajdzie się w klasie instrumentów podporządkowanej wszystkim innym klasom instrumentów.

c) Wszystkie instrumenty znajdujące się w klasie instrumentów podporządkowanej wszystkim innym klasom instrumentów muszą nakładać identyczny wynikający z umowy obowiązek wydania przez emitującą jednostkę proporcjonalnego udziału w jej aktywach netto w przypadku likwidacji.

16D Aby instrument mógł być zakwalifikowany jako instrument kapitałowy, oprócz posiadania przez instrument wszystkich powyższych cech, emitentowi nie wolno posiadać żadnego innego instrumentu finansowego ani kontraktu, których:

a) łączne przepływy pieniężne, opierają się zasadniczo na zyskach i stratach, zmianie w ujętych aktywach netto lub zmianie wartości godziwej ujętych i nieujętych aktywów netto jednostki (z wyłączeniem skutków wynikających z takiego instrumentu lub kontraktu), oraz

b) skutkiem jest znaczące ograniczenie lub ustalenie z góry końcowego zwrotu na rzecz posiadaczy instrumentu z opcją sprzedaży.

Na potrzeby zastosowania się do tego warunku jednostka nie uwzględnia zawartych z posiadaczem instrumentu opisanego w paragrafie 16C niefinansowych umów, których zasady i warunki są podobne do zasad i warunków równoważnych kontraktów, jakie mogłyby być zawarte między stroną niebędącą posiadaczem instrumentu a emitującą jednostką. Jeżeli jednostka nie jest w stanie stwierdzić, że warunek ten został spełniony, nie kwalifikuje instrumentu z opcją sprzedaży jako instrumentu kapitałowego.

▼M6

*Przekwalifikowanie instrumentów z opcją sprzedaży oraz instrumentów, które nakładają na jednostkę obowiązek wydania drugiej stronie proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki tylko w przypadku likwidacji*

16E Jednostka kwalifikuje instrument finansowy jako instrument kapitałowy zgodnie z paragrafami 16A i 16B lub paragrafami 16C i 16D od dnia, w którym instrument posiada wszystkie cechy i spełnia warunki przedstawione w tych paragrafach. Jednostka przekwalifikowuje instrument finansowy od dnia, w którym instrument przestaje posiadać wszystkie cechy lub spełniać wszystkie warunki przedstawione w tych paragrafach. Na przykład, jeżeli jednostka umarza wszystkie wyemitowane przez siebie instrumenty bez opcji sprzedaży a wszelkie istniejące instrumenty z opcją sprzedaży posiadają wszystkie cechy i spełniają wszystkie warunki przedstawione w paragrafach 16A i 16B, to jednostka przekwalifikowuje instrumenty z opcją sprzedaży na instrument kapitałowy od dnia, w którym umorzyła instrumenty bez opcji sprzedaży.

16F Jednostka w następujący sposób rozlicza przekwalifikowanie instrumentu zgodnie z paragrafem 16E:

a) Przekwalifikowuje instrument kapitałowy na zobowiązanie finansowe od dnia, w którym instrument przestaje posiadać wszystkie cechy lub spełniać warunki przedstawione w paragrafach 16A i 16B lub w paragrafach 16C i 16D. Zobowiązanie finansowe wycenia się w wartości godziwej instrumentu na dzień przekwalifikowania. Jednostka ujmuje w kapitale własnym różnicę między wartością bilansową instrumentu kapitałowego a wartością godziwą zobowiązania finansowego na dzień przekwalifikowania.

b) Przekwalifikowuje zobowiązanie finansowe na instrument kapitałowy od dnia, w którym instrument zaczyna posiadać wszystkie cechy i spełniać warunki przedstawione w paragrafach 16A i 16B lub w paragrafach 16C i 16D. Instrument kapitałowy wycenia się w wartości bilansowej zobowiązania finansowego na dzień przekwalifikowania.

▼B

*Brak umownego obowiązku wydania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych (paragraf 16 a))*

►M6 17 Z wyjątkiem okoliczności opisanych w paragrafach 16A i 16B lub 16C i 16D, najważniejszą cechą odróżniającą zobowiązanie finansowe od instrumentu kapitałowego jest występowanie umownego obowiązku ciążącego na jednej ze stron instrumentu finansowego (emitencie) do wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych drugiej stronie (posiadaczowi), albo do wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z posiadaczem na warunkach, które są potencjalnie niekorzystne dla emitenta. ◄ Chociaż posiadacz instrumentu kapitałowego może być uprawniony do proporcjonalnego udziału w dywidendzie lub w innych wypłatach z kapitału własnego, to jednak na emitencie nie ciąży umowny obowiązek dokonania takich wypłat, gdyż nie można zażądać od niego wydania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych drugiej stronie.

▼M6

18 Treść ekonomiczna instrumentu finansowego raczej, niż jego forma prawna, jest kryterium kwalifikowania instrumentu w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki. Treść ekonomiczna i forma prawna są zwykle spójne, ale nie zawsze. Niektóre instrumenty finansowe przyjmują formy prawne właściwe dla kapitału własnego, ale w swej istocie są zobowiązaniami, natomiast inne mogą łączyć w sobie cechy właściwe dla instrumentów kapitałowych i dla zobowiązań finansowych. Na przykład:

▼B

a) udziały uprzywilejowane co do żądania umorzenia przez emitenta za ustaloną lub możliwą do ustalenia kwotę, w ustalonym lub możliwym do ustalenia terminie w przyszłości, albo dające posiadaczowi prawo umorzenia instrumentów w określonym dniu, albo po tym dniu, za ustaloną lub możliwą do ustalenia kwotę, są zobowiązaniami finansowymi;

▼M6

b) instrument finansowy dający posiadaczowi prawo przedstawienia go emitentowi do wykupienia za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych (tzw. „instrument z opcją sprzedaży") jest zobowiązaniem finansowym, z wyjątkiem tych instrumentów, które są kwalifikowane jako instrumenty kapitałowe zgodnie z paragrafami 16A i 16B lub paragrafami 16C i 16D. Instrument finansowy jest zobowiązaniem finansowym nawet wtedy, gdy kwota środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych jest ustalona na podstawie indeksu lub innego czynnika, który charakteryzuje zdolność do zwiększania lub zmniejszania się. Występowanie opcji dającej posiadaczowi prawo przedstawienia instrumentu emitentowi do wykupienia za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych oznacza, że instrument z opcją sprzedaży spełnia definicję zobowiązania finansowego, z wyjątkiem instrumentów zakwalifikowanych jako instrumenty kapitałowe zgodnie z paragrafami 16A i 16B lub paragrafami 16C i 16D. Na przykład otwarte fundusze inwestycyjne, fundusze powiernicze, spółki partnerskie i niektóre spółdzielnie mogą udzielać posiadaczom tytułów uczestnictwa lub swoim członkom prawa przedstawienia do wykupu posiadanych udziałów w emitencie w dowolnym terminie za środki pieniężne, z czym wiąże się zakwalifikowanie należących do posiadaczy lub członków tytułów uczestnictwa jako zobowiązań finansowych, z wyjątkiem instrumentów zakwalifikowanych jako instrumenty kapitałowe zgodnie z paragrafami 16A i 16B lub paragrafami 16C i 16D. Jednakże zakwalifikowanie do zobowiązań finansowych zarówno nie wyklucza używania w sprawozdaniu finansowym takich pojęć jak „wartość aktywów netto przypisanych posiadaczom tytułów uczestnictwa" oraz „zmiana wartości aktywów netto przypisanych posiadaczom tytułów uczestnictwa" przez jednostkę, która nie posiada wniesionego kapitału własnego (np. fundusz inwestycyjny i fundusz powierniczy, zob. Przykład ilustrujący nr 7), jak też nie wyklucza wykazania dodatkowych danych ujawniających, że całość tytułów uczestnictwa obejmuje rezerwy spełniające definicję kapitału własnego oraz niespełniające tej definicji instrumenty z opcją sprzedaży (zob. Przykład ilustrujący nr 8).

19 Jeżeli jednostka nie ma bezwarunkowego prawa do uchylenia się od wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych w celu wykonania umownego obowiązku, to obowiązek ten spełnia definicję zobowiązania finansowego za wyjątkiem instrumentów, które zostały zakwalifikowane jako instrumenty kapitałowe zgodnie z paragrafami 16A i 16B lub paragrafami 16C i 16D. Na przykład:

▼B

a) ograniczenie możliwości wypełnienia przez jednostkę ciążącego na niej obowiązku, takie jak brak dostępu do waluty obcej lub potrzeba uzyskania zgody na wypłatę od właściwego urzędu, nie zwalnia jednostki z jej obowiązków ani nie odbiera posiadaczowi praw wynikających z danego instrumentu;

b) umowny obowiązek uwarunkowany wykonaniem przez drugą stronę prawa przedstawienia do umorzenia jest zobowiązaniem finansowym, gdyż jednostka nie ma bezwarunkowego prawa do uchylenia się od wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych.

▼B

20 Instrument finansowy, z którego nie wynika jasno obowiązek wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, może ustalać taki obowiązek pośrednio poprzez postanowienia lub warunki kontraktu. Na przykład:

a) instrument finansowy może zawierać obowiązek niemający charakteru finansowego, który musi być wykonany wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka nie dokona wypłaty w ciężar kapitału własnego albo nie wykupi instrumentu. Jeśli jednostka może uniknąć przeniesienia środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych wyłącznie wtedy, gdy wykona obowiązek niemający charakteru finansowego, to instrument finansowy jest zobowiązaniem finansowym;

b) instrument finansowy jest zobowiązaniem finansowym, jeśli ustanawia warunek dostarczenia przez jednostkę w terminie rozliczenia albo:

(i) środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych; lub

(ii) udziałów/akcji, których wartość jest określona tak, aby istotnie przekraczała wartość środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych.

Chociaż na jednostce nie ciąży jasny obowiązek umowny wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, to wartość alternatywnego rozliczenia w udziałach jest tak ustalona, aby jednostka rozliczyła się w środkach pieniężnych. W każdym przypadku posiadaczowi instrumentu właściwie zagwarantowana jest kwota co najmniej w wysokości, którą otrzymałby w przypadku opcji rozliczenia w środkach pieniężnych (zob. paragraf 21).

*Rozliczenia jednostki we własnych instrumentach kapitałowych (paragraf 16 b))*

21 Kontrakt nie jest instrumentem finansowym dlatego tylko, że skutkuje otrzymaniem lub wydaniem przez jednostkę własnych instrumentów kapitałowych. Jednostka może mieć umowne prawo lub zobowiązanie do otrzymania lub wydania pewnej liczby własnych udziałów/akcji, albo innych instrumentów kapitałowych, która zmienia się w taki sposób, że wartość godziwa własnych instrumentów kapitałowych, które jednostka otrzyma lub wyda, równa jest wartości umownego prawa lub obowiązku. Takie umowne prawo lub obowiązek może mieć ustaloną wartość, albo też jego wartość może zmieniać się pod wpływem czynników innych niż rynkowa cena własnych instrumentów kapitałowych jednostki (np. stopa procentowa, cena towarów albo cena instrumentów finansowych). Oto dwa przykłady: a) umowa o wydanie przez jednostkę takiej liczby własnych instrumentów kapitałowych, aby ich wartość była równa 100 j.p. ([1]); b) umowa o wydanie przez jednostkę takiej liczby własnych instrumentów kapitałowych, aby ich wartość była równa wartości 100 uncji złota. Taki kontrakt jest zobowiązaniem finansowym, chociaż jednostka musi lub może rozliczyć się, wydając własne instrumenty kapitałowe. Nie uznaje się go za instrument kapitałowy z tej przyczyny, że dla wywiązania się z obowiązku jednostka wykorzystuje zmienną liczbę własnych instrumentów kapitałowych. Zatem kontrakt nie stwierdza tytułów do końcowego (rezydualnego) udziału w aktywach jednostki po odjęciu jej wszystkich zobowiązań.

([1]) W niniejszym standardzie kwoty pieniężne są wyrażone w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

▼B

►M6 22 Z wyjątkiem przypadku przedstawionego w paragrafie 22A, kontrakt, który będzie rozliczony przez jednostkę (otrzymującą lub) wydającą ustaloną liczbę własnych instrumentów kapitałowych w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, jest instrumentem kapitałowym. Na przykład: ◄ instrumentem kapitałowym jest opcja na udziały dająca drugiej stronie prawo kupna ustalonej liczby własnych udziałów jednostki za ustaloną cenę lub za ustaloną wartość nominalną dłużnego papieru wartościowego. Zmiany wartości godziwej kontraktu powodowane przez zmiany rynkowych stóp procentowych, które nie wpływają na kwotę środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych płaconą lub otrzymywaną, albo na liczbę instrumentów otrzymywanych lub wydawanych, nie stanowią przeszkody w uznaniu kontraktu za instrument kapitałowy. Każdy otrzymany tytuł (taki jak premia z wystawionej opcji lub warrant na własne udziały jednostki) bezpośrednio powiększa kapitał własny. Każdy tytuł zapłacony (taki jak zapłacona premia z nabytej opcji) zmniejsza bezpośrednio kapitał własny. W sprawozdaniu finansowym nie ujmuje się zmian wartości godziwej instrumentów kapitałowych.

▼M6

22A Jeżeli własne instrumenty kapitałowe jednostki, które mają być otrzymane lub wydane przy rozliczeniu kontraktu są instrumentami finansowymi z opcją sprzedaży posiadającymi wszystkie cechy i spełniającymi warunki opisane w paragrafach 16A i 16B lub też są instrumentami nakładającymi na jednostkę obowiązek przekazania drugiej stronie proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki tylko w przypadku likwidacji, które posiadają wszystkie cechy oraz spełniają warunki opisane w paragrafach 16C i 16D, kontrakt jest składnikiem aktywów finansowych lub zobowiązaniem finansowym. Dotyczy to również kontraktu, który będzie rozliczony przez jednostkę otrzymującą lub wydającą ustaloną liczbę takich instrumentów w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych lub inny składnik aktywów finansowych.

▼B

►M6 23 Z wyjątkiem okoliczności przedstawionych w paragrafach 16A i 16B lub paragrafach 16C i 16D, kontrakt nakładający na jednostkę obowiązek nabycia własnych instrumentów kapitałowych w zamian za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych powoduje powstanie zobowiązania finansowego za bieżącą wartość kwoty umorzeniowej (na przykład, za bieżącą wartość terminowej ceny kupna forward, cenę wykonania opcji lub inną kwotę wykupu). Postępuje się w ten sposób nawet wtedy, gdy kontrakt z istoty jest instrumentem kapitałowym. ◄ Jednym z przykładów jest obowiązek jednostki wynikający z transakcji terminowej forward kupna własnych instrumentów kapitałowych za środki pieniężne. ►M33 Zobowiązanie finansowe ujmuje się początkowo (według bieżącej wartości kwoty umorzeniowej) i przenosi z kapitału własnego. ◄ Powstałe zobowiązanie finansowe wycenia się dalej zgodnie z MSR 39. Jeśli kontrakt wygasa bez wydania, to wartość bilansowa zobowiązania finansowego przenosi się do kapitału własnego. Umowny obowiązek nabycia przez jednostkę własnych instrumentów kapitałowych powoduje powstanie zobowiązania finansowego w wysokości bieżącej wartości kwoty umorzeniowej nawet wtedy, gdy obowiązek ten jest uwarunkowany wykonaniem przez drugą stronę prawa przedstawienia do wykupienia (np. wystawiona opcja kupna, która daje posiadaczowi prawo sprzedaży jednostce jej własnych instrumentów kapitałowych po ustalonej cenie).

▼B

24 Kontrakt, który będzie rozliczony w drodze wydania lub otrzymania przez jednostkę ustalonej liczby jej własnych instrumentów kapitałowych w zamian za zmienną kwotę środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, stanowi aktywa finansowe albo zobowiązanie finansowe. Przykładem jest kontrakt o wydanie przez jednostkę 100 własnych instrumentów kapitałowych za kwotę środków pieniężnych obliczoną tak, aby była równa wartości 100 uncji złota.

*Klauzula warunkowego rozliczenia*

▼M6

25 Instrument finansowy może wymagać od jednostki wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych lub rozliczenia się w inny sposób, tak jakby było to zobowiązanie finansowe, w przypadku wystąpienia lub niewystąpienia w przyszłości niepewnych zdarzeń (lub powstania niepewnych okoliczności), które pozostają poza kontrolą zarówno emitenta, jak i posiadacza instrumentu, takich jak zmiany indeksu giełdowego, indeksu cen konsumpcyjnych, stopy procentowej lub regulacji podatkowych, albo przyszłych przychodów emitenta, wyniku netto lub wskaźnika zobowiązania do kapitału własnego. Emitent takiego instrumentu nie posiada bezwarunkowego prawa uchylenia się od wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych (albo rozliczenia się w inny sposób, tak jakby było to zobowiązanie finansowe). Z tej przyczyny jest to zobowiązanie finansowe emitenta, chyba że:

a) część postanowień o warunkowym rozliczeniu, z których może wynikać wymóg rozliczenia w środkach pieniężnych lub innym składniku aktywów finansowych (albo w inny sposób, tak jakby było to zobowiązanie finansowe) nie jest prawdziwa,

b) od emitenta można wymagać uregulowania obowiązku w środkach pieniężnych lub innym składniku aktywów finansowych (albo rozliczenia w inny sposób, tak jakby było to zobowiązanie finansowe) wyłącznie wtedy, gdy emitent zostanie postawiony w stan likwidacji, lub

c) instrument posiada wszystkie cechy i spełnia warunki określone w paragrafach 16A i 16B.

▼B

*Opcje rozliczenia*

26 W przypadku gdy pochodny instrument finansowy daje jednej ze stron wybór sposobu rozliczenia (np. emitent lub posiadacz może wybrać rozliczenie w środkach pieniężnych netto albo wymianę udziałów na środki pieniężne), to instrument ten jest składnikiem aktywów finansowych lub zobowiązaniem finansowym, chyba że wszystkie alternatywne sposoby rozliczenia prowadzą do uznania go za instrument kapitałowy.

27 Przykładem pochodnego instrumentu finansowego z opcją rozliczenia, będącego zobowiązaniem finansowym, jest opcja na udziały z możliwością zdecydowania przez emitenta o rozliczeniu w środkach pieniężnych netto, albo przez wymianę własnych udziałów na środki pieniężne. Podobnie, niektóre kontrakty kupna lub sprzedaży niefinansowych składników majątkowych w zamian za własne instrumenty kapitałowe znajdują się w zakresie niniejszego standardu, gdyż mogą być rozliczone zarówno przez dostawę niefinansowego składnika, jak i w środkach pieniężnych netto lub w innych instrumentach finansowych (zob. paragrafy 8–10). Kontrakty tego rodzaju są aktywami finansowymi lub zobowiązaniami finansowymi, lecz nie są instrumentami kapitałowymi.

▼B

**Złożone instrumenty finansowe (zob. także paragrafy OS30–OS35 i przykłady ilustrujące nr 9–12)**

28 Emitent instrumentu finansowego niebędącego instrumentem pochodnym poddaje ocenie warunki instrumentu finansowego w celu stwierdzenia, czy zawiera on składnik zobowiązaniowy i składnik kapitałowy. Takie składniki kwalifikowane są odrębnie do zobowiązań finansowych, aktywów finansowych lub do instrumentów kapitałowych, zgodnie z paragrafem 15.

29 Jednostka ujmuje odrębnie składniki instrumentu finansowego, które a) tworzą jej zobowiązanie finansowe; oraz b) dają posiadaczowi instrumentu opcję jego zamiany na instrument kapitałowy jednostki. Przykładem złożonego instrumentu finansowego jest obligacja lub podobny instrument zamienny przez posiadacza na ustaloną liczbę zwykłych udziałów/akcji jednostki. Z perspektywy jednostki taki instrument obejmuje dwa składniki: zobowiązanie finansowe (umowne ustalenie obligujące do wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych) i instrument kapitałowy (opcja kupna dająca posiadaczowi przez określony czas prawo zamiany tego instrumentu na ustaloną liczbę zwykłych udziałów/akcji jednostki). Skutek ekonomiczny wyemitowania takiego instrumentu jest zasadniczo taki sam, jaki dawałoby jednoczesne wyemitowanie dłużnego instrumentu z prawem przedterminowego rozliczenia i warrantów kupna zwykłych udziałów, albo wyemitowanie instrumentu dłużnego z możliwym do odłączenia warrantem kupna zwykłych udziałów. Zgodnie z powyższym we wszystkich przypadkach składniki: zobowiązaniowy i kapitałowy, ujmuje się w ►**M5** sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ jednostki oddzielnie.

30 Kwalifikacja zobowiązaniowego i kapitałowego składnika instrumentu zamiennego nie jest poddawana weryfikacji w związku ze zmianą prawdopodobieństwa wykonania opcji zamiany, nawet jeśli może wydawać się, że dla niektórych posiadaczy wykonanie opcji stało się ekonomicznie korzystne. Posiadacze nie zawsze postępują w sposób, jakiego można by się spodziewać, na przykład z tej przyczyny, że zamiana mogłaby mieć różne konsekwencje podatkowe dla różnych posiadaczy. Ponadto prawdopodobieństwo zamiany będzie od czasu do czasu ulegało zmianie. Ciążący na jednostce obowiązek dokonania przyszłych płatności pozostanie w mocy do czasu wygaśnięcia instrumentu na skutek wykonania zamiany, nadejścia terminu wykupu lub zawarcia innej transakcji.

31 MSR 39 zajmuje się wyceną aktywów finansowych i zobowiązań finansowych. Instrumenty kapitałowe to instrumenty uprawniające do udziału końcowego (rezydualnego) w aktywach jednostki po odjęciu wszystkich jej zobowiązań. Z tej przyczyny, kiedy w momencie początkowego ujęcia bilansowa wartość złożonego instrumentu finansowego jest przypisywana do składników: kapitałowego i zobowiązaniowego, instrument kapitałowy przyjmuje wartość końcowej (rezydualnej) kwoty pozostającej po odjęciu od wartości godziwej całego instrumentu odrębnie ustalonej wartości składnika zobowiązaniowego. Wartość jakiejkolwiek cechy pochodnej (np. opcji kupna), wbudowanej w złożony instrument finansowy, innej niż składnik kapitałowy (np. opcja zamiany na udziały), jest włączana do składnika zobowiązaniowego. W momencie początkowego ujęcia suma bilansowych wartości składników: zobowiązaniowego i kapitałowego, jest zawsze równa wartości godziwej, która byłaby przypisana instrumentowi jako całości. Odrębne początkowe ujęcie składników instrumentu nie powoduje powstania zysków ani strat.

▼B

32 Zgodnie z podejściem przedstawionym w paragrafie 31 emitent obligacji zamiennej na zwykłe udziały ustala w pierwszej kolejności bilansową wartość składnika zobowiązaniowego (w tym jakiejkolwiek wbudowanej innej niż kapitałowa cechy pochodnej) w drodze wyceny wartości godziwej podobnego zobowiązania, z którym nie jest związany składnik kapitałowy. Wartość bilansowa składnika kapitałowego, reprezentowanego przez opcję zamiany instrumentu na zwykłe udziały, jest ustalana w drugiej kolejności przez odjęcie wartości godziwej zobowiązania finansowego od wartości godziwej złożonego instrumentu finansowego jako całości.

**Nabyte udziały/akcje własne (zob. także paragraf OS36)**

33 Jeśli jednostka nabywa własne instrumenty kapitałowe, to instrumenty te (nabyte udziały/akcje własne) odejmuje się od kapitału własnego. Nabycie, sprzedaż, emisja lub unicestwienie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę nie powoduje ujęcia w wyniku finansowym jednostki żadnych zysków lub strat. Takie udziały/akcje własne mogą być nabyte i zatrzymane przez jednostkę lub inną jednostkę będącą członkiem skonsolidowanej grupy. Kwoty zapłacone lub otrzymane ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym.

34 Kwotę nabytych udziałów/akcji zatrzymanych przez jednostkę ujawnia się zgodnie z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*, jako odrębną pozycję w ►**M5** sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ lub w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Jeśli jednostka odkupiła własne instrumenty kapitałowe od podmiotów powiązanych, to ujawnia informacje zgodnie z MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*.

**Odsetki, dywidendy, straty i zyski (zob. także paragraf OS37)**

▼M36

**35 Odsetki, dywidendy, straty i zyski związane z instrumentem finansowym lub składnikiem będącym zobowiązaniem finansowym ujmuje się jako przychody lub koszty w wyniku finansowym. Wypłaty na rzecz posiadaczy instrumentów kapitałowych ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym. Koszty transakcji związane z operacjami na kapitale własnym są rozliczane jako zmniejszenie kapitału własnego.**

35A Podatek dochodowy związany z wypłatami na rzecz posiadaczy instrumentów kapitałowych oraz z kosztami transakcji związanymi z operacjami na kapitale własnym jest rozliczany zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.

▼B

36 Zakwalifikowanie instrumentów finansowych do zobowiązań finansowych lub instrumentów kapitałowych rozstrzyga o ujęciu odsetek, dywidend, zysków i strat związanych z instrumentem, jako przychodów lub kosztów w wyniku finansowym. Zatem wypłatę dywidendy z udziałów zaliczonych w całości do zobowiązań ujmuje się jako koszty, tak jak odsetki od obligacji. Podobnie, zyski i straty związane z umorzeniem lub refinansowaniem zobowiązania finansowego odnosi się do wyniku finansowego, podczas gdy wykupienie lub refinansowanie instrumentów kapitałowych ujmuje się jako zmiany w kapitale własnym. W sprawozdaniu finansowym nie ujmuje się zmian wartości godziwej instrumentów kapitałowych.

▼M36

37 W związku z emisją albo nabyciem własnych instrumentów kapitałowych jednostka zazwyczaj ponosi różnego rodzaju koszty. Koszty te mogą obejmować opłaty rejestracyjne i inne obowiązkowe płatności, wynagrodzenia doradców prawnych, księgowych i innych specjalistów, koszty druku i opłaty skarbowe. Koszty transakcji związane z operacjami na kapitale własnym są rozliczane jako zmniejszenie kapitału własnego w stopniu, w jakim stanowią one koszty krańcowe bezpośrednio odnoszące się do operacji na kapitale własnym, które w innym przypadku nie zostałyby poniesione. Koszty związane z zaniechaną operacją na kapitale własnym są ujmowane jako koszty.

▼B

38 Koszty transakcji związane z emisją złożonych instrumentów finansowych przypisuje się do składników zobowiązaniowego i kapitałowego, proporcjonalnie do alokacji wpływów. Koszty transakcji poniesione wspólnie dla więcej niż jednej transakcji (np. koszty jednoczesnego złożenia oferty na jedne udziały i wprowadzenie innych udziałów na giełdę papierów wartościowych) przypisuje się do tych transakcji w sposób logicznie uzasadniony i oparty na innych podobnych operacjach.

▼M36

39 Kwotę kosztów transakcji rozliczanych jako zmniejszenie kapitału własnego w danym okresie ujawnia się odrębnie, zgodnie z MSR 1.

▼M31

40 Dywidendy zaliczone do kosztów mogą być prezentowane w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów razem z odsetkami od innych zobowiązań, albo jako odrębny składnik. Oprócz wymogów niniejszego standardu, ujawnianie informacji o odsetkach i dywidendach podlega wymogom MSR 1 i MSSF 7. W pewnych przypadkach, ze względu na różnice w rozwiązaniach podatkowych dotyczących odsetek i dywidend, pożądane jest ich odrębne ujawnienie w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów. Ujawnienia skutków podatkowych dokonywane są zgodnie z MSR 12.

▼B

41 Zyski i straty wynikające ze zmiany bilansowej wartości zobowiązania finansowego ujmuje się jako przychody lub koszty w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ nawet wtedy, gdy są one związane z instrumentem dającym prawo do końcowego (rezydualnego) udziału w aktywach jednostki w zamian za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych (zob. paragraf 18 b)). Zgodnie z MSR 1 zyski i straty powstające na skutek przeszacowania takiego instrumentu prezentuje się w oddzielnej pozycji ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄, jeśli jest to informacja ważna dla objaśnienia wyników działalności jednostki.

**Kompensowanie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych (zob. również paragrafy OS38 i OS39)**

42 Składnik aktywów finansowych i zobowiązanie finansowe kompensuje się i wykazuje w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ w kwocie netto wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka:

a) posiada ważny tytuł prawny do dokonania kompensaty ujętych kwot; oraz

b) zamierza rozliczyć się w kwocie netto albo jednocześnie zrealizować składnik aktywów i wykonać zobowiązanie.

W przypadku przeniesienia składnika aktywów finansowych, które nie uzasadnia jego wyłączenia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, jednostka nie dokonuje kompensaty przeniesionego składnika aktywów i związanego zobowiązania finansowego (zob. MSR 39, paragraf 36).

▼M34

43 Niniejszy standard wymaga prezentacji aktywów finansowych i zobowiązań finansowych w kwocie netto wtedy, gdy służy to odzwierciedleniu oczekiwanych przyszłych przepływów pieniężnych z rozliczenia dwóch lub więcej instrumentów finansowych. Kiedy jednostka ma prawo do otrzymania lub zapłacenia pojedynczej kwoty netto i zamierza to uczynić, to posiada w istocie rzeczy tylko jeden składnik aktywów finansowych lub jedno zobowiązanie finansowe. W innych okolicznościach aktywa finansowe i zobowiązania finansowe prezentuje się oddzielnie, zgodnie z ich charakterem wykazując jako zasoby lub obowiązki jednostki. Jednostka ujawnia informacje wymagane zgodnie z paragrafami 13B–13E MSSF 7 dla ujętych instrumentów finansowych, które wchodzą w zakres paragrafu 13A MSSF 7.

▼B

44 Kompensowanie ujętego składnika aktywów finansowych i ujętego zobowiązania finansowego oraz prezentacja kwoty netto nie jest tym samym co wyłączenie składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄. Kompensowanie nie powoduje powstania zysku lub straty, natomiast wyłączenie instrumentu finansowego skutkuje nie tylko usunięciem tej pozycji ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, ale może także prowadzić do ujęcia zysków lub strat.

45 Prawo do kompensaty jest prawnym tytułem dłużnika wynikającym z umowy lub uregulowanym przepisami prawa, do rozliczenia lub wyeliminowania w inny sposób całości lub części kwoty długu wobec wierzyciela poprzez odliczenie od niej kwoty, jaką winien mu jest wierzyciel. Niekiedy, w wyjątkowych sytuacjach, dłużnik może posiadać tytuł prawny do odliczenia kwoty wierzytelności strony trzeciej od kwoty swojego zobowiązania wobec wierzyciela, pod warunkiem że porozumienie między tymi trzema stronami jasno ustanawia tytuł prawny dłużnika do dokonania kompensaty. Ponieważ rozliczenie przez potrącenie jest regulowane przepisami prawa, warunki, które należy spełnić, by z tego prawa skorzystać, mogą być różne w różnych systemach prawnych, a w związku z tym należy starannie sprawdzić, jakie przepisy prawa regulują stosunki między stronami.

46 Istnienie ważnego tytułu prawnego do kompensaty składnika aktywów finansowych i zobowiązania finansowego wpływa na prawa i obowiązki stron związane z tymi aktywami i zobowiązaniami, jak też może znacząco zmienić stopień, w jakim jednostka narażona jest na ryzyko kredytowe i ryzyko płynności. Niemniej jednak samo istnienie prawa do kompensaty nie daje wystarczających podstaw do jej przeprowadzenia. Jeśli jednostka nie zamierza skorzystać z prawa do kompensaty lub dokonać jednoczesnego rozliczenia, to ani kwoty, ani terminy przyszłych przepływów pieniężnych jednostki nie zmieniają się. Jeśli natomiast jednostka zamierza skorzystać z prawa do kompensaty lub dokonać jednoczesnego rozliczenia, prezentacja kwoty netto aktywów i zobowiązań lepiej odzwierciedla kwoty i terminy oczekiwanych przyszłych przepływów pieniężnych, jak też ryzyko, na jakie przepływy te są narażone. Zamiar jednej lub obu stron, by dokonać rozliczenia w kwocie netto, przy braku tytułu prawnego do kompensaty nie wystarcza, aby uzasadnić jej dokonanie, ponieważ prawa i obowiązki związane zarówno z danym składnikiem aktywów finansowych, jak i zobowiązaniem finansowym pozostają niezmienione.

47 Na zamiary jednostki względem rozliczenia danych składników aktywów i zobowiązań mogą wpływać czynniki takie, jak przyjęta praktyka prowadzenia działalności, wymagania rynków finansowych oraz inne okoliczności, które mogą ograniczać możliwość rozliczenia się w kwocie netto lub jednocześnie. Jeśli jednostka ma prawo do kompensaty, ale nie ma zamiaru rozliczenia się w kwocie netto lub jednoczesnego zrealizowania składnika aktywów i wykonania zobowiązania, informację o wpływie posiadania takiego prawa na stopień narażenia jednostki na ryzyko kredytowe ujawnia się zgodnie z paragrafem 36 MSSF 7.

▼B

48 Jednoczesne rozliczenie dwóch instrumentów finansowych może wystąpić, na przykład, jako operacja przeprowadzona przez izbę rozliczeniową na zorganizowanym rynku finansowym, albo jako bezpośrednia wymiana. W takich okolicznościach przepływy pieniężne są w istocie równoważne pojedynczej kwocie netto, a jednostka nie jest narażona na ryzyko kredytowe lub ryzyko płynności. W innych sytuacjach jednostka może rozliczyć dwa instrumenty poprzez otrzymanie oraz zapłatę oddzielnych kwot, co powoduje powstanie ryzyka kredytowego związanego z pełną kwotą składnika aktywów lub ryzyka płynności odnoszącego się do pełnej kwoty zobowiązania. Takie ryzyko może być znaczące, choć może występować we względnie krótkim okresie. W związku z powyższym realizacja składnika aktywów finansowych i wykonanie zobowiązania finansowego są uznawane za jednoczesne tylko wówczas, gdy transakcje następują w tym samym momencie.

49 Warunki podane w paragrafie 42 zazwyczaj uznaje się za niespełnione, a więc dokonanie kompensaty za niewłaściwe, wtedy gdy:

a) różne instrumenty finansowe łączy się tak, aby naśladowane były cechy pojedynczego instrumentu finansowego (tzw. instrument syntetyczny);

b) aktywa finansowe i zobowiązania finansowe wynikają z instrumentów finansowych obciążonych takim samym pierwotnym ryzykiem (na przykład aktywa i zobowiązania wchodzące w skład portfela transakcji terminowych forward lub innych instrumentów pochodnych), ale dotyczą różnych kontrahentów;

c) aktywa finansowe lub inne aktywa stanowią zabezpieczenie zobowiązań finansowych bez prawa regresu;

d) aktywa finansowe są wnoszone przez dłużnika na rachunek powierniczy w celu wywiązania się ze zobowiązania, lecz nie zostały jeszcze przyjęte przez wierzyciela jako spłata zobowiązania (na przykład powierniczy fundusz rozliczenia zobowiązania); lub

e) oczekuje się, że obowiązki powstałe na skutek zdarzeń powodujących straty zostaną pokryte przez stronę trzecią na podstawie roszczenia zgłoszonego z tytułu umowy ubezpieczeniowej.

50 Jednostka, która przystępuje do wielu transakcji na instrumentach finansowych z tym samym kontrahentem, może zawrzeć z tym kontrahentem specjalne porozumienie ramowe. Takie porozumienie zakłada rozliczenie w pojedynczej kwocie netto wszystkich objętych porozumieniem instrumentów finansowych w przypadku niewywiązania się z płatności lub rozwiązania któregokolwiek kontraktu. Porozumienia tego rodzaju są powszechnie stosowane przez instytucje finansowe, służąc ochronie przed poniesieniem strat w przypadku upadłości lub innych zdarzeń, które powodują, że kontrahent nie jest w stanie wywiązać się ze swoich obowiązków. Porozumienia ramowe zazwyczaj nadają stronom prawo do kompensaty, które staje się wykonalne i wpływa na realizację składnika aktywów i rozliczenie zobowiązań finansowych tylko w przypadku niewywiązania się z płatności lub wystąpienia innych okoliczności, których nie oczekuje się w zwykłym trybie prowadzenia działalności. Porozumienie ramowe nie stanowi podstawy do dokonania kompensaty, jeśli nie zostaną spełnione obydwa kryteria podane w paragrafie 42. Jeśli aktywa finansowe i zobowiązania finansowe objęte porozumieniem ramowym nie są kompensowane, informację o wpływie zawartego porozumienia na stopień narażenia jednostki na ryzyko kredytowe ujawnia się zgodnie z paragrafem 36 MSSF 7.

▼B

UJAWNIANIE INFORMACJI

95 [Usunięte]

▼M8

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I OKRES PRZEJŚCIOWY

▼B

96 Jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Jednostka nie stosuje niniejszego standardu w odniesieniu do okresów obrotowych rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2005 r., chyba że jednocześnie zastosuje MSR 39 (wydany w grudniu 2003 r.), zawierający poprawki wniesione w marcu 2004 r. Jeśli jednostka zastosowała niniejszy standard w okresie obrotowym rozpoczynającym się przed dniem 1 stycznia 2005 r., fakt ten ujawnia.

▼M6

96A Dokument *Instrumenty finansowe z opcją sprzedaży oraz obowiązki związane z likwidacją* (Zmiany w MSR 32 i MSR 1) wydany w lutym 2008 r. wymaga, aby instrumenty finansowe posiadające wszystkie cechy i spełniające warunki określone w paragrafach 16A i 16B lub w paragrafach 16C i 16D były kwalifikowane jako instrumenty kapitałowe, wprowadził zmiany do paragrafów 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, OS13, OS14 i OS27 oraz sprawił, że dodano nowe paragrafy 16A–16F, 22A, 96B, 96C, 97C, OS14A– OS 14J i OS 29A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia i stosuje jednocześnie odnośne zmiany w MSR 1, MSR 39. MSSF 7 i KIMSF 2.

96B Dokument *Instrumenty finansowe z opcją sprzedaży oraz obowiązki związane z likwidacją* wprowadził wyjątek o ograniczonym zakresie, dlatego jednostka nie stosuje tego wyjątku poprzez analogię.

96C Kwalifikowanie instrumentów w drodze wyjątku jest ograniczone do ujmowania instrumentu przy stosowaniu MSR 1, MSR 32, MSR 39 i MSSF 7. Instrumentu nie uznaje się za instrument kapitałowy przy stosowaniu innych wytycznych, na przykład znajdujących się w MSSF 2 *Płatności w formie akcji*.

▼B

97 Niniejszy standard stosuje się w sposób retrospektywny.

▼M5

97A MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wpłynął na zmianę paragrafu 40. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M29

97B MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) usunął paragraf 4 pkt c). Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiana ta jest również stosowana w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu. Zmiana ta nie jest jednak stosowana w odniesieniu do zapłaty warunkowej wynikającej z połączenia jednostek, w przypadku którego data przejęcia poprzedza zastosowanie MSSF 3 (zaktualizowanego w 2008 r.). Tego rodzaju zapłata jest ujmowana przez jednostkę zgodnie z paragrafami 65A–65E MSSF 3 (zmienionego w 2010 r.).

▼**M6**

97C Przy stosowaniu zmian opisanych w paragrafie 96A jest wymagane, aby ze złożonego instrumentu finansowego zawierającego obowiązek wydania drugiej stronie proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki tylko w przypadku likwidacji jednostka wydzieliła odrębny składnik zobowiązaniowy oraz składnik kapitałowy. W przypadku, gdy składnik zobowiązaniowy już nie jest wymagalny,, retrospektywne zastosowanie zmian w MSR 32 wymagałoby wydzielenia dwóch składników kapitałowych. Pierwszy składnik znajdowałby się w zyskach zatrzymanych i przedstawiał skumulowane odsetki naliczone od składnika zobowiązaniowego. Drugi składnik przedstawiałby pierwotny składnik kapitałowy. Wobec tego, jednostka nie ma potrzeby wydzielania dwóch składników, jeżeli składnik zobowiązaniowy już nie jest wymagalny na dzień zastosowania zmian.

▼**M8**

97D Paragraf 4 został zmieniony na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia i stosuje jednocześnie w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu zmiany do paragrafu 3 MSSF 7, paragrafu 1 MSR 28 i paragrafu 1 MSR 31 wprowadzone w maju 2008 r. Jednostka może stosować tę zmianę prospektywnie.

▼**M21**

97E Paragrafy 11 i 16 zostały zmienione przez dokument *Klasyfikacja emisji praw poboru* wydany w październiku 2009 r. Jednostka stosuje tę zmianę do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 lutego 2010 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. W przypadku zastosowania tej zmiany w stosunku do wcześniejszego okresu jednostka ujawnia ten fakt.

▼**M29**

97G Paragraf 97B został zmieniony przez dokument *Zmiany MSSF* wydany w maju 2010 r. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2010 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.

▼**M32**

97I MSSF 10 i MSSF 11, wydane w maju 2011 r., spowodowały zmiany w paragrafach 4 a) i OS29. Jednostka powinna stosować tę zmianę wtedy, gdy stosuje MSSF 10 i MSSF 11.

▼**M33**

97J Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono definicję wartości godziwej w paragrafie 11 oraz zmieniono paragrafy 23 i OS31. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼**M31**

97K Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 40. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje tę zmianę.

▼**M34**

97L Na podstawie dokumentu *Kompensowanie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych* (Zmiany do MSR 32), opublikowanego w grudniu 2011 r., usunięto paragraf OS38 i dodano paragrafy OS38A–OS38F. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. i później. Jednostka stosuje te zmiany retrospektywnie. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany wcześniej, ujawnia ten fakt, a także ujawnia informacje wymagane na mocy dokumentu *Ujawnianie informacji – Kompensowanie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych* (Zmiany do MSSF 7), opublikowanego w grudniu 2011 r.

▼**M36**

97M Na podstawie dokumentu *Annual Improvements 2009–2011 Cycle*, opublikowanego w maju 2012 r., zmieniono paragrafy 35, 37 i 39 oraz dodano paragraf 35A. Jednostka stosuje tę zmianę retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼**M38**

97N Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanego w październiku 2012 r., zmieniono paragraf 4. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. i później. Wcześniejsze stosowanie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje tę zmianę wcześniej, to jednocześnie stosuje również wszystkie zmiany ujęte w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*.

▼**B**

WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

98 Niniejszy standard zastępuje MSR 32 *Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja* (zaktualizowany w 2000 r.) ([1]).

99 Niniejszy standard zastępuje następujące interpretacje:

a) SKI-5 *Klasyfikacja instrumentów finansowych zapisy dotyczące warunkowej zapłaty*;

b) SKI-16 *Kapitał akcyjny – wykupione własne instrumenty kapitałowe (akcje własne)*; oraz

c) SKI-17 *Kapitał własny – koszty transakcji kapitałowych*.

100 Niniejszy standard odwołuje projekt SKI-D34 *Instrumenty finansowe instrumenty i prawa przedstawiane do umorzenia przez posiadacza.*

([1]) W sierpniu 2005 r. IASB przeniosła wszystkie wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat instrumentów finansowych do MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*.

▼B

*Załącznik*

**OBJAŚNIENIE STOSOWANIA**

**MSR 32 Instrumenty finansowe: prezentacja**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu.*

OS1 Niniejsze objaśnienie stosowania obejmuje wskazówki co do zastosowania szczególnych aspektów standardu.

OS2 Standard niniejszy nie zajmuje się ujmowaniem i wyceną instrumentów finansowych. Wymagania dotyczące ujmowania i wyceny aktywów finansowych i zobowiązań finansowych określono w MSR 39.

DEFINICJE (PARAGRAFY 11–14)

**Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe**

OS3 Środki płatnicze (środki pieniężne) są składnikiem aktywów finansowych, ponieważ stanowią środek wymiany i dlatego są podstawą wyceny i ujęcia wszystkich transakcji w sprawozdaniu finansowym. Środki pieniężne złożone w depozycie banku lub podobnej instytucji finansowej są aktywami finansowymi, gdyż reprezentują umowne prawo deponującego do otrzymania środków pieniężnych od tej instytucji lub wystawienia czeku albo podobnego instrumentu w ramach posiadanego salda, tytułem spłaty zobowiązania finansowego wobec wierzyciela.

OS4 Typowymi przykładami aktywów finansowych reprezentujących umowne prawo do otrzymania w przyszłości środków pieniężnych oraz odpowiadających im zobowiązań finansowych, które reprezentują umowny obowiązek wydania w przyszłości środków pieniężnych, są:

a) należności i zobowiązania z tytułu dostaw i usług;

b) należności i zobowiązania wekslowe;

c) kredyty udzielone i otrzymane; oraz

d) obligacje obce i własne.

W każdym z powyższych przypadków umowne prawo jednej ze stron do otrzymania środków pieniężnych (lub obowiązek zapłaty) powoduje jednoczesne powstanie odpowiadającego umownego obowiązku drugiej ze stron zapłaty w środkach pieniężnych (lub prawa do ich otrzymania).

OS5 Innym rodzajem instrumentów finansowych są takie, w przypadku których uzyskiwane lub tracone korzyści ekonomiczne mają postać aktywów finansowych innych niż środki pieniężne. Na przykład skrypt dłużny zobowiązujący do wydania obligacji skarbu państwa daje posiadaczowi umowne prawo do otrzymania obligacji, a na emitenta nakłada obowiązek przekazania obligacji, a nie środków pieniężnych. Obligacje są aktywami finansowymi, ponieważ nakładają na rząd będący ich emitentem obowiązek zapłaty w środkach pieniężnych. Zatem, z punktu widzenia posiadacza, skrypt dłużny jest składnikiem aktywów finansowych, natomiast dla emitenta jest zobowiązaniem finansowym.

OS6 „Wieczyste” instrumenty dłużne (takie jak „wieczyste” obligacje, długoterminowe niezabezpieczone instrumenty dłużne, skrypty kapitałowe) zwykle dają posiadaczowi umowne prawo do otrzymywania płatności z tytułu odsetek w ustalonych terminach przez nieokreślony okres czasu, bez możliwości wycofania kapitału lub z prawem do jego wycofania, ale na takich warunkach, że jest to mało prawdopodobne lub bardzo odległe w czasie. Na przykład jednostka może wyemitować instrument finansowy nakładający na nią obowiązek dokonywania corocznych płatności przez nieokreślony czas, w kwocie odpowiadającej ustalonej stopie 8 % od wartości nominalnej lub kwoty

▼B

kapitału równej 1 000 j.p. ([1]). Zakładając, że stopa 8 % jest rynkową stopą procentową dla danego instrumentu w momencie emisji, emitent przyjmuje na siebie umowny obowiązek dokonania szeregu przyszłych płatności z tytułu odsetek, których wartość godziwa (wartość bieżąca) w momencie początkowego ujęcia równa jest 1 000 j.p. Posiadacz i emitent instrumentu mają odpowiednio składnik aktywów finansowych i zobowiązanie finansowe. Posiadacz i emitent instrumentu mają odpowiednio składnik aktywów finansowych i zobowiązanie finansowe.

OS7 Umowne prawo lub umowny obowiązek do otrzymania, dostarczenia lub wymiany instrumentów finansowych same przez się są instrumentami finansowymi. Ciąg praw lub zobowiązań wynikających z umowy spełnia definicję instrumentu finansowego, jeśli ostatecznie prowadzi do otrzymania lub przekazania środków pieniężnych albo do nabycia lub emisji instrumentu kapitałowego.

OS8 Wykonanie umownego prawa lub spełnienie wymogów wynikających z umownego obowiązku może mieć charakter bezwzględny lub być uwarunkowane zdarzeniem, które może wystąpić w przyszłości. Na przykład gwarancja finansowa jest umownym prawem wierzyciela do otrzymania środków pieniężnych od gwaranta i odpowiadającym umownym obowiązkiem dokonania zapłaty przez gwaranta na rzecz wierzyciela, jeżeli dłużnik nie spłaci długu. Istnienie umownego prawa i umownego obowiązku wynika z zawartej transakcji lub zdarzenia (wystawienie gwarancji), mających miejsce w przeszłości, jeśli nawet zdolność wierzyciela do wykonania prawa i wymóg spełnienia obowiązku przez gwaranta są uwarunkowane przyszłym niespłaceniem długu przez dłużnika. Warunkowe prawo i obowiązek spełniają definicję aktywów finansowych i zobowiązania finansowego, chociaż takie aktywa i zobowiązania nie zawsze są ujmowane w sprawozdaniu finansowym. Niektóre warunkowe prawa i obowiązki mogą być umowami ubezpieczeniowymi, które obejmuje MSSF 4.

OS9 Zgodnie z MSR 17 *Leasing* leasing finansowy jest postrzegany przede wszystkim jako prawo finansującego do otrzymywania i obowiązek korzystającego do wnoszenia szeregu opłat, które zasadniczo są tożsame z dokonywanymi spłatami łączącymi zwrot kapitału i odsetek na mocy umowy kredytowej. Finansujący ujmuje swoją inwestycję w kwocie należnej na mocy umowy leasingowej, a nie jako składnik aktywów będący przedmiotem leasingu. Z drugiej strony, leasing operacyjny jest postrzegany zasadniczo jako niedomknięta umowa, z której wynika obowiązek umożliwiania przez finansującego użytkowania składnika aktywów w przyszłych okresach, w zamian za opłatę zbliżoną do opłaty za usługę. Finansujący nadal ujmuje w swoich księgach rachunkowych przedmiot leasingu, a nie przyszłe należności z tytułu umowy leasingowej. Zgodnie z powyższym leasing finansowy uznawany jest za instrument finansowy, podczas gdy leasing operacyjny takim instrumentem nie jest (z wyjątkiem pojedynczych opłat aktualnie należnych i wymagalnych).

OS10 Aktywa rzeczowe (takie jak zapasy, nieruchomości, maszyny i wyposażenie), aktywa będące przedmiotem leasingu oraz wartości niematerialne (takie jak patenty i znaki towarowe) nie są aktywami finansowymi. Kontrola nad tego typu aktywami rzeczowymi i wartościami niematerialnymi stwarza możliwość generowania wpływu środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych, lecz nie powoduje bieżącego prawa do otrzymania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych.

OS11 Aktywa (takie jak zaliczki lub czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów), które spowodują w przyszłości wpływ korzyści ekonomicznych w postaci dóbr lub usług, a nie powodują powstania prawa do otrzymania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych, nie są aktywami finansowymi. Podobnie, nie uznaje się za zobowiązania finansowe takich pozycji, jak przychody przyszłych okresów i większości zobowiązań o charakterze gwarancyjnym, ponieważ odpływ związanych z nimi korzyści ekonomicznych polega na dostarczeniu dóbr i usług, a nie na wykonaniu umownego obowiązku wypłaty środków pieniężnych lub wydania innych aktywów finansowych.

([1]) W niniejszych wytycznych kwoty pieniężne są wyrażone w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

▼B

OS12 Zobowiązania lub aktywa, które nie wynikają z umowy (takie jak np. podatek dochodowy, który powstaje w związku z obowiązkiem ustawowym nałożonym przez państwo), nie są zobowiązaniami finansowymi ani aktywami finansowymi. Ujmowanie podatku dochodowego jest przedstawione w MSR 12. Podobnie, zwyczajowo oczekiwane obowiązki zdefiniowane w MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* nie powstają w wyniku umów i nie są zobowiązaniami finansowymi.

**Instrumenty kapitałowe**

▼M6

OS13 Przykłady instrumentów kapitałowych obejmują udziały zwykłe bez opcji sprzedaży, niektóre instrumenty z opcją sprzedaży (zob. paragrafy 16A i 16B), niektóre instrumenty nakładające na jednostkę obowiązek przekazania drugiej stronie proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki tylko w przypadku likwidacji (zob. paragrafy 16C i 16D), niektóre rodzaje udziałów uprzywilejowanych (zob. OS25 i OS26), warranty lub wystawione opcje kupna dające posiadaczowi prawo subskrypcji lub nabycia od jednostki emitującej ustalonej liczby udziałów zwykłych bez opcji sprzedaży, w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych. Obowiązek wyemitowania lub nabycia przez jednostkę ustalonej liczby własnych instrumentów kapitałowych, w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, jest instrumentem kapitałowym jednostki (z wyjątkiem przedstawionym w paragrafie 22A). Jeśli jednak taki kontrakt nakłada na jednostkę obowiązek przekazania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych (inny niż kontrakt zakwalifikowany jako kapitałowy zgodnie z paragrafami 16A i 16B lub paragrafami 16C i16D), to powoduje również powstanie zobowiązania w wysokości równej bieżącej wartości kwoty umorzenia (zob. paragraf OS27(a)). Emitent udziałów zwykłych bez opcji sprzedaży przyjmuje na siebie zobowiązanie wtedy, gdy podejmuje formalne kroki w celu dokonania wypłaty i staje się prawnie zobowiązany wobec udziałowców. Taki przypadek może mieć miejsce po zadeklarowaniu dywidendy, albo kiedy jednostka jest stawiana w stan likwidacji, a wszelkie aktywa pozostające po uregulowaniu zobowiązań stają się przeznaczonymi do podziału pomiędzy udziałowcami.

OS14 Nabyta opcja kupna lub inny podobny kontrakt nabyty przez jednostkę, który daje jej prawo do odkupienia ustalonej liczby własnych instrumentów kapitałowych w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, nie jest składnikiem aktywów finansowych tej jednostki (z wyjątkiem przedstawionym w paragrafie 22A). Natomiast każda kwota zapłacona przez jednostkę z tytułu takiego kontraktu, pomniejsza jej kapitał własny.

*Klasa instrumentów podporządkowana wszystkim innym klasom instrumentów (paragrafy 16A(b) i 16C(b))*

OS14A Jedną z cech podaną w paragrafach 16A i 16C jest przynależność instrumentu finansowego do klasy instrumentów podporządkowanej wszystkim innym klasom instrumentów.

OS14B Ustalając, czy instrument finansowy należy do podporządkowanej klasy instrumentów, jednostka przeprowadza ocenę roszczeń wynikających z instrumentu, tak jakby była postawiona w stan likwidacji w dniu, w którym przeprowadza kwalifikowanie. Jednostka ponownie ocenia zakwalifikowanie, jeśli nastąpiła zmiana odnośnych okoliczności. Na przykład emisja lub umarzenie przez jednostkę innego instrumentu finansowego może wpływać na to, czy dany instrument przynależy do klasy instrumentów podporządkowanej wszystkim innym klasom instrumentów.

▼M6

OS14C Instrument uprzywilejowany, który daje szczególne prawa w zakresie likwidacji jednostki nie jest instrumentem upoważniającym do proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki. Na przykład, instrument jest uprzywilejowany w zakresie likwidacji jednostki, jeśli daje posiadaczowi prawo do otrzymania ustalonej dywidendy przy likwidacji oprócz prawa do udziału w aktywach netto jednostki, podczas gdy inne instrumenty znajdujące się w podporządkowanej klasie dające prawo do proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki nie przyznają takiego samego uprzywilejowania w zakresie likwidacji.

OS14D Jeżeli jednostka ma tylko jedną klasę instrumentów finansowych, klasę tę traktuje się jak gdyby była podporządkowana wszystkim innym klasom.

*Całkowite oczekiwane przepływy pieniężne, które można przyporządkować do instrumentu przez okres jego trwania (paragraf 16A(e))*

OS14E Całkowite przepływy pieniężne oczekiwane przez okres trwania instrumentu muszą opierać się na zyskach i stratach bieżącego okresu, zmianie w ujętych aktywach netto lub zmianie wartości godziwej ujętych i nieujętych aktywów netto jednostki przez okres trwania instrumentu. Zyski i straty bieżącego okresu oraz zmianę w ujętych aktywach netto wycenia się zgodnie z właściwymi MSSF.

*Transakcje zawarte przez posiadacza instrumentu niewystępującego w charakterze właściciela jednostki (paragrafy 16A i 16C)*

OS14F Posiadacz instrumentu finansowego z opcją sprzedaży lub instrumentu, który nakłada na jednostkę obowiązek przekazania drugiej stronie proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki tylko w przypadku likwidacji, może zawrzeć transakcję z jednostką nie występując w charakterze właściciela. Na przykład posiadacz instrumentu może być także pracownikiem jednostki. Ustalając, czy instrument powinien być zakwalifikowany jako kapitałowy zgodnie z wymogami paragrafu 16A lub 16C, uwzględnia się jedynie przepływy pieniężne oraz postanowienia i warunki instrumentu, które odnoszą się do posiadacza instrumentu występującego w charakterze właściciela jednostki.

OS14G Przykład może stanowić spółka komandytowa, w której występują wspólnicy z pełną odpowiedzialnością i wspólnicy z ograniczoną odpowiedzialnością. Niektórzy partnerzy z pełną odpowiedzialnością mogą dostarczać jednostce gwarancji i otrzymywać wynagrodzenie z tego tytułu. W takim przypadku, gwarancje i związane z nimi przepływy pieniężne odnoszą się do posiadaczy instrumentu, którzy występują w charakterze gwarantów a nie w charakterze właścicieli jednostki. Z tej przyczyny takie gwarancje i związane z nimi przepływy pieniężne nie prowadzą do tego, że partnerów z pełną odpowiedzialnością uznaje się za podporządkowanych partnerom z ograniczoną odpowiedzialnością i pomija się je przy ocenie, czy umowne warunki instrumentów przynależnych partnerom z pełną odpowiedzialnością i tych przynależnych partnerom z ograniczoną odpowiedzialnością są tożsame.

OS14H Innym przykładem mogą być porozumienia dotyczące udziału w zyskach i stratach bieżącego okresu, w oparciu o które zyski i straty bieżącego okresu przypisuje się do posiadaczy instrumentu na podstawie świadczonych przez nich usług lub przeprowadzonych interesów w roku bieżącym i latach ubiegłych. Tego rodzaju porozumienia są transakcjami z posiadaczami instrumentów niewystępującymi w charakterze właścicieli, dlatego nie powinny być uwzględniane w związku z oceną cech wymienionych w paragrafie 16A lub 16C. Jednakże porozumienie dotyczące udziału w zyskach i stratach, które przypisuje zyski i straty do posiadaczy instrumentu w oparciu o wartość nominalną ich instrumentów w relacji do innych w tej klasie, stanowi transakcję z posiadaczami instrumentu występującymi w charakterze właścicieli, która powinna być uwzględniona w związku z oceną cech wymienionych w paragrafie 16A lub 16C.

▼M6

OS14I Przepływy pieniężne oraz wynikające z umowy postanowienia i warunki transakcji między posiadaczem instrumentu (niewystępującym w charakterze właściciela) i jednostką emitującą muszą być podobne do równorzędnej transakcji, która mogłaby być przeprowadzona między stroną nieposiadającą instrumentu i jednostką emitującą.

*Zakaz dotyczący innego instrumentu finansowego lub kontraktu z całkowitymi przepływami pieniężnymi, które faktycznie ustalają lub ograniczają końcowy zwrot na rzecz posiadacza instrumentu (paragrafy 16B i 16D)*

OS14J Zakwalifikowanie do kapitału własnego instrumentu finansowego, który w innym przypadku spełnia kryteria podane w paragrafach 16A lub 16C, jest uwarunkowane tym, że jednostka nie powinna mieć żadnego innego instrumentu finansowego lub kontraktu, w przypadku którego a) całkowite przepływy pieniężne opierają się zasadniczo na zyskach i stratach bieżącego okresu, zmianie w ujętych aktywach netto lub zmianie wartości godziwej ujętych i nieujętych aktywów netto jednostki (z wyłączeniem skutków wynikających z takiego instrumentu lub kontraktu) oraz b) skutkiem jest faktyczne ograniczanie lub ustalanie wielkości końcowych zwrotów. Mało prawdopodobne jest, aby następujące instrumenty, o ile zostały zawarte na normalnych zasadach komercyjnych z niepowiązanymi stronami, powstrzymywały od zakwalifikowania instrumentu, który w innym przypadku spełnia kryteria paragrafu 16A lub 16C, do kapitału własnego:

a) instrumenty, których całkowite przepływy pieniężne opierają się na określonych aktywach jednostki,

b) instrumenty, których całkowite przepływy pieniężne opierają się na procencie od przychodów,

c) kontrakty stworzone w celu wynagrodzenia poszczególnych pracowników za usługi świadczone na rzecz jednostki,

d) kontrakty wymagające wypłaty nieznaczącego procentu od zysku za wyświadczone usługi lub otrzymane towary.

▼B

**Pochodne instrumenty finansowe**

OS15 Instrumenty finansowe obejmują instrumenty pierwotne (takie jak należności, zobowiązania i instrumenty kapitałowe) oraz pochodne instrumenty finansowe (takie jak opcje finansowe, transakcje terminowe typu futures i forward, swapy stóp procentowych i swapy walutowe). Pochodne instrumenty finansowe spełniają definicję instrumentów finansowych i są objęte niniejszym standardem.

OS16 Pochodne instrumenty finansowe tworzą prawa i obowiązki, których efektem jest przeniesienie pomiędzy stronami kontraktu jednego lub kilku rodzajów ryzyka finansowego, związanych z bazowym głównym instrumentem finansowym. W momencie zawarcia umowy pochodne instrumenty finansowe dają jednej ze stron umowne prawo do wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z drugą stroną na warunkach potencjalnie korzystnych, albo nakładają umowny obowiązek wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z drugą stroną na warunkach potencjalnie niekorzystnych. Generalnie ([1]) zawarcie kontraktu nie skutkuje przeniesieniem bazowego głównego instrumentu finansowego i przeniesienie nie musi też nastąpić w terminie wygaśnięcia kontraktu. Niektóre instrumenty zawierają w sobie zarówno prawo, jak i obowiązek dokonania wymiany. Ponieważ warunki wymiany określa się przy zawarciu kontraktu instrumentu pochodnego, to wraz ze zmianami cen na rynkach finansowych mogą one stawać się korzystne lub niekorzystne.

([1]) Stwierdzenie to jest prawdziwe dla większości, lecz nie dla wszystkich pochodnych instrumentów finansowych, np. w niektórych walutowych swapach stóp procentowych nominał jest wymieniany w momencie zawarcia kontraktu (oraz ponownie wymieniany w dacie zakończenia kontraktu).

▼B

OS17 Opcja sprzedaży lub kupna polegająca na wymianie aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych (tj. instrumentów finansowych innych niż własne instrumenty kapitałowe jednostki) daje posiadaczowi prawo do uzyskania potencjalnych przyszłych korzyści ekonomicznych związanych ze zmianą wartości godziwej bazowego instrumentu finansowego. Natomiast wystawca opcji przyjmuje na siebie obowiązek zrezygnowania z potencjalnych przyszłych korzyści ekonomicznych lub poniesienia potencjalnych strat związanych ze zmianami wartości godziwej bazowego instrumentu finansowego. Umowne prawo posiadacza i obowiązek wystawcy spełniają odpowiednio wymogi definicji aktywów finansowych i zobowiązania finansowego. Bazowym instrumentem finansowym opcji może być każdy składnik aktywów finansowych, w tym udziały w innych jednostkach i oprocentowane instrumenty finansowe. Opcja może raczej nakładać na wystawcę obowiązek wyemitowania instrumentu dłużnego, a nie przeniesienia składnika aktywów finansowych, lecz bazowy instrument finansowy opcji stałby się składnikiem aktywów finansowych posiadacza opcji, gdyby została ona wykonana. Prawo posiadacza opcji do wymiany aktywów finansowych na potencjalnie korzystnych warunkach i obowiązek wystawcy wymiany aktywów finansowych na potencjalnie niekorzystnych warunkach, są odrębne od bazowego składnika aktywów finansowych, który zostałby wymieniony na skutek wykonania opcji. Prawdopodobieństwo wykonania opcji nie ma wpływu na istotę prawa posiadacza i obowiązku wystawcy.

OS18 Innym przykładem pochodnego instrumentu finansowego jest transakcja terminowa forward, która ma zostać rozliczona po upływie sześciu miesięcy, na mocy której jedna ze stron (nabywca) zobowiązuje się zapłacić 1 000 000 j.p. w zamian za obligacje skarbu państwa o stałej stopie procentowej i wartości nominalnej równej 1 000 000 j.p., zaś druga strona (sprzedający) zobowiązuje się dostarczyć obligacje skarbu państwa o stałej stopie procentowej i wartości nominalnej równej 1 000 000 j.p. w zamian za zapłatę w środkach pieniężnych 1 000 000 j.p. Przez sześć miesięcy obie strony kontraktu mają umowne prawo i umowny obowiązek wymiany instrumentów finansowych. Jeśli rynkowa cena obligacji skarbu państwa wzrośnie powyżej 1 000 000 j.p., warunki umowy okażą się korzystne dla nabywcy i niekorzystne dla sprzedającego; jeśli natomiast cena rynkowa obligacji skarbu państwa spadnie poniżej 1 000 000 j.p., skutek dla obu stron będzie przeciwny. Nabywca ma umowne prawo (składnik aktywów finansowych) podobne do prawa wynikającego z posiadanej opcji kupna, a także umowny obowiązek (zobowiązanie finansowe) podobny do obowiązku wynikającego z wystawionej opcji sprzedaży; sprzedający ma umowne prawo (składnik aktywów finansowych) podobne do prawa wynikającego z posiadanej opcji sprzedaży, a także umowny obowiązek (zobowiązanie finansowe) podobny do obowiązku wynikającego z wystawionej opcji kupna. Tak jak w przypadku opcji, te umowne prawa i obowiązki stanowią aktywa finansowe i zobowiązania finansowe odrębne od bazowych instrumentów finansowych (obligacji i środków pieniężnych, które zostaną wymienione). Na obydwu stronach transakcji terminowej forward ciąży obowiązek wykonania postanowień umowy w uzgodnionym terminie, natomiast wykonanie czynności zgodnie z umową opcji ma miejsce tylko wówczas, gdy posiadacz opcji zdecyduje się na jej wykonanie.

OS19 Wiele innych rodzajów instrumentów pochodnych zawiera w sobie prawo lub obowiązek dokonania w przyszłości wymiany, na przykład swapy stóp procentowych oraz swapy walutowe, kontrakty na górny pułap stóp procentowych, kontrakty na górny i dolny pułap stopy procentowej i na dolny pułap stopy procentowej, promesy kredytowe i akredytywy. Swap na stopy procentowe może być postrzegany jako

▼B

odmiana transakcji terminowej forward, w której strony umawiają się, że dokonają wymiany szeregu kwot wypłacanych w środkach pieniężnych, przy czym jedna z kwot wyliczona jest na podstawie zmiennej stopy procentowej, druga zaś na podstawie stałej stopy procentowej. Transakcje terminowe futures są z kolei odmianą transakcji terminowych forward, różniącą się tym, że są standaryzowane i stanowią przedmiot obrotu giełdowego.

**Umowy kupna lub sprzedaży niefinansowych składników aktywów (paragrafy 8–10)**

OS20 Umowy kupna lub sprzedaży niefinansowych składników aktywów nie spełniają definicji instrumentu finansowego, ponieważ umowne prawo jednej ze stron do otrzymania niefinansowego składnika aktywów lub usługi i odpowiadający mu obowiązek drugiej strony nie tworzą bieżącego prawa lub obowiązku żadnej ze stron do otrzymania, dostarczenia lub wymiany składnika aktywów finansowych. Na przykład umowy, które zakładają rozliczenie wyłącznie w drodze otrzymania lub dostarczenia niefinansowego składnika aktywów (na przykład opcje, transakcje terminowe futures lub forward na dostawę srebra), nie są instrumentami finansowymi. Istnieje wiele tego rodzaju kontraktów towarowych. Niektóre z nich są standaryzowane i są przedmiotem obrotu na zorganizowanych rynkach, podobnie jak niektóre pochodne instrumenty finansowe. Na przykład terminowy kontrakt towarowy futures można z łatwością kupić i sprzedać w zamian za środki pieniężne, ponieważ jest notowany na giełdzie i może wielokrotnie przechodzić z rąk do rąk. Niemniej jednak strony kupujące i sprzedające taki kontrakt w rzeczywistości obracają towarem leżącym u podstaw tej umowy. Możliwość kupna lub sprzedaży kontraktu towarowego w zamian za środki pieniężne, łatwość, z jaką taki kontrakt można kupić lub sprzedać, oraz możliwość negocjowania rozliczenia w środkach pieniężnych obowiązku przyjęcia lub dostarczenia towaru nie zmieniają istoty umowy na tyle, aby czyniło to z niej instrument finansowy. Niemniej jednak kontrakty kupna lub sprzedaży aktywów niefinansowych, których rozliczenie może nastąpić w kwocie netto lub poprzez wymianę instrumentów finansowych, albo wtedy, gdy będące ich przedmiotem aktywa niefinansowe można łatwo zamienić na środki pieniężne, są objęte standardem tak, jakby były instrumentami finansowymi (zob. paragraf 8).

OS21 Umowa o otrzymanie lub dostarczenie rzeczowego składnika aktywów nie skutkuje powstaniem składnika aktywów finansowych u jednej strony i zobowiązania finansowego u drugiej, chyba że wynikająca z umowy zapłata jest odroczona do terminu przypadającego po dniu przeniesienia rzeczowego składnika aktywów. Takim przypadkiem jest kupno lub sprzedaż dóbr na kredyt kupiecki.

OS22 Niektóre kontrakty związane są z towarami, ale ich rozliczenie nie polega na fizycznym otrzymaniu lub dostarczeniu towaru. Przewidują one rozliczenie w drodze płatności pieniężnych, których kwota jest określana zgodnie z formułą zawartą w umowie, a nie poprzez zapłatę ustalonej sumy. Na przykład kwota kapitału obligacji może być skalkulowana na podstawie ustalonej ilości ropy naftowej i jej ceny rynkowej przeważającej na dzień wykupu obligacji. Kwota kapitału jest indeksowana do ceny towaru, ale rozliczenie obligacji następuje wyłącznie w środkach pieniężnych. Taka umowa jest instrumentem finansowym.

OS23 Definicja instrumentu finansowego obejmuje również umowy, które obok składnika aktywów finansowych i zobowiązania finansowego powodują dodatkowo powstanie niefinansowego składnika aktywów lub niefinansowego zobowiązania. Takie instrumenty finansowe często dają jednej ze stron opcję wymiany aktywów finansowych na niefinansowe. Na przykład obligacja związana z ropą naftową może dawać jej posiadaczowi prawo do otrzymywania szeregu stałych,

▼B

okresowych płatności z tytułu odsetek oraz ustalonej kwoty pieniężnej w momencie wykupu obligacji oraz opcję wymiany kwoty kapitału obligacji na ustaloną ilość ropy naftowej. Atrakcyjność wykonania takiej opcji może zmieniać się w zależności od relacji wartości godziwej ropy naftowej do wskaźnika wymiany ropy naftowej na środki pieniężne (cena wymiany), przypisanego danej obligacji. Zamiary posiadacza obligacji co do wykonania opcji nie zmieniają istoty składowych aktywów. Składnik aktywów finansowych posiadacza i zobowiązanie finansowe emitenta czynią z takiej obligacji instrument finansowy, niezależnie od innych rodzajów aktywów i zobowiązań, które powstają w wyniku tej umowy.

OS24 [Usunięty]

PREZENTACJA

**Zobowiązania i kapitał własny (paragrafy 15–27)**

*Brak umownego obowiązku wydania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych (paragrafy 17–20)*

OS25 Udziały uprzywilejowane mogą reprezentować różne prawa. W celu ustalenia, czy uprzywilejowany udział jest zobowiązaniem finansowym, czy też jest instrumentem kapitałowym, emitent ocenia prawa wynikające z udziału, aby stwierdzić, czy udział wykazuje charakter zobowiązania finansowego. Na przykład uprzywilejowany udział z określonym terminem umorzenia lub dający posiadaczowi opcję przedstawienia do wykupienia zawiera zobowiązanie finansowe, ponieważ obciąża emitenta obowiązkiem przekazania udziałowcowi aktywów finansowych. Potencjalna niezdolność emitenta do spełnienia obowiązku wykupu uprzywilejowanego udziału na żądanie wynikające z umowy, spowodowana brakiem funduszy, ograniczeniami prawnymi albo niewystarczającymi zyskami lub rezerwami, nie zwalnia emitenta z tego obowiązku. Opcja dająca emitentowi prawo wykupienia udziałów w zamian za środki pieniężne nie spełnia definicji zobowiązania finansowego, ponieważ na emitencie nie ciąży bieżący obowiązek przeniesienia aktywów finansowych na akcjonariuszy/udziałowców. W tym przypadku wykupienie udziałów pozostaje wyłącznie w gestii emitenta. Jednakże obowiązek taki może powstać wówczas, kiedy emitent wykonuje opcję, zazwyczaj w formalny sposób powiadamiając akcjonariuszy/udziałowców o zamiarze umorzenia udziałów.

OS26 Udziały uprzywilejowane, które nie reprezentują praw lub obowiązków dotyczących wykupienia, klasyfikuje się na podstawie innych praw z nimi związanych. Klasyfikacja następuje na podstawie oceny treści ekonomicznej postanowień umowy oraz definicji zobowiązania finansowego i instrumentu kapitałowego. Jeśli wypłaty dla posiadaczy związane z uprzywilejowanymi udziałami, skumulowane lub nieskumulowane, zależą od wyłącznego uznania emitenta, to udziały takie uznaje się za instrumenty kapitałowe. Na klasyfikację uprzywilejowanych udziałów do instrumentów kapitałowych lub zobowiązań finansowych nie mają wpływu, na przykład:

a) historia wypłat dokonywanych na rzecz udziałowców;

b) intencja dokonywania wypłat na rzecz udziałowców w przyszłości;

c) możliwość negatywnego wpływu na cenę zwykłych udziałów emitenta, w przypadku gdy wypłaty z tych udziałów nie będą dokonane (wypłata dywidendy dla posiadaczy zwykłych udziałów zostaje wstrzymana ze względu na brak wypłaty dywidendy dla posiadaczy udziałów uprzywilejowanych);

d) stan kapitału rezerwowego emitenta;

▼B

e) ocena emitenta co do spodziewanego zysku lub straty za okres; lub

f) możliwość lub brak możliwości wpływania przez emitenta na poziom zysków lub strat za dany okres.

*Rozliczenia we własnych instrumentach kapitałowych jednostki (paragrafy 21–24)*

▼M6

OS27 Poniższe przykłady ilustrują, w jaki sposób kwalifikuje się różne rodzaje kontraktów na własne instrumenty kapitałowe jednostki:

a) Kontrakt, który będzie przez jednostkę rozliczony poprzez przyjęcie lub wydanie ustalonej liczby udziałów własnych bez zapłaty w przyszłości,, bądź to poprzez wymianę ustalonej liczby własnych udziałów na ustaloną kwotę środków pieniężnych lub inny składnik aktywów finansowych, jest instrumentem kapitałowym (z wyjątkiem przedstawionym w paragrafie 22A). Zgodnie z powyższym, każda kwota otrzymana lub zapłacona z tytułu takiego kontraktu bezpośrednio zwiększa lub zmniejsza kapitał własny. Przykładem może być opcja, która daje posiadaczowi prawo do nabycia ustalonej liczby udziałów własnych jednostki w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych. Jednak w przypadku, kiedy kontrakt nakłada na jednostkę obowiązek wykupienia (umorzenia) udziałów własnych za środki pieniężne lub w zamian za inne aktywa finansowe w ustalonym terminie, albo w terminie możliwym do ustalenia, lub na żądanie, jednostka ujmuje również zobowiązanie finansowe w wysokości równej bieżącej wartości kwoty umorzeniowej (z wyjątkiem instrumentów posiadających wszystkie cechy i spełniających warunki określone w paragrafach 16A i 16B lub w paragrafach 16C i 16D). Przykładem jest obowiązek jednostki wynikający z transakcji terminowej forward kupna ustalonej liczby udziałów własnych w zamian za ustaloną kwotę środków pieniężnych.

b) Obowiązek wykupienia udziałów własnych przez jednostkę za środki pieniężne, powoduje powstanie zobowiązania finansowego w wysokości równej wartości bieżącej kwoty umorzeniowej, nawet wtedy, gdy liczba udziałów, którą jednostka ma obowiązek wykupić nie została określona albo, kiedy obowiązek jest uzależniony od kontrahenta wykonującego prawo żądania wykupu (z wyjątkiem postanowień zawartych w paragrafach 16A i 16B lub w paragrafach 16C i 16D). Przykładem warunkowego obowiązku jest wystawienie opcji, która nakłada na jednostkę obowiązek wykupienia udziałów własnych w zamian za środki pieniężne, jeśli posiadacz opcji zdecyduje się ją wykonać.

c) Kontrakt, który będzie rozliczony w środkach pieniężnych lub w innych aktywach finansowych jest składnikiem aktywów finansowych lub zobowiązaniem finansowym, nawet wtedy, gdy kwota środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych, która ma być otrzymana lub wydana, zależy od zmiany rynkowej wartości udziałów własnych jednostki (z wyjątkiem postanowień zawartych w paragrafach 16A i 16B lub w paragrafach 16C i 16D). Przykładem może być opcja na udziały rozliczana w kwocie netto środków pieniężnych.

▼B

d) Kontrakt, który będzie rozliczony w zmiennej liczbie udziałów/akcji własnych w zamian za ustaloną kwotę, albo za kwotę, której wysokość zmienia się wraz ze zmienną bazową (np. ceną towaru), jest składnikiem aktywów finansowych lub zobowiązaniem finansowym. Przykładem może być wystawiona opcja kupna złota, która jeśli zostanie wykonana, będzie rozliczona netto poprzez wydanie takiej liczby instrumentów własnych, których wartość równa się wartości opcji. Tego rodzaju kontrakt uznaje się za

▼B

aktywa finansowe lub zobowiązanie finansowe nawet wtedy, gdy zmienną bazową jest cena udziałów/akcji własnych, a nie cena złota. Podobnie, do aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych zalicza się kontrakt, który będzie rozliczony poprzez wydanie ustalonej liczby udziałów/akcji własnych, lecz prawa z nimi związane będą zmieniać się w taki sposób, że rozliczana wartość równać się będzie ustalonej kwocie lub kwocie zmieniającej się wraz ze zmienną bazową.

*Klauzula warunkowego rozliczenia (paragraf 25)*

OS28 Zgodnie z paragrafem 25, jeżeli część postanowień o rozliczeniach warunkowych, które mogą wymagać rozliczenia w środkach pieniężnych lub poprzez wydanie innego składnika aktywów finansowych (albo w inny sposób, który prowadziłby do powstania instrumentu będącego zobowiązaniem finansowym), jest nierealna, to klauzule warunkowego rozliczenia nie mają wpływu na kwalifikację instrumentu finansowego. Dlatego kontrakt wymagający rozliczenia w środkach pieniężnych lub poprzez wydanie zmiennej liczby udziałów/akcji własnych jednostki, którego wykonanie zależy od wystąpienia zdarzenia niezwykle rzadkiego, nietypowego lub bardzo mało prawdopodobnego, zalicza się do instrumentów kapitałowych. Podobnie, poprawne jest zaliczenie do instrumentów kapitałowych rozliczenia poprzez wydanie ustalonej liczby udziałów/akcji własnych jednostki, które zgodnie z umową nie może dojść do skutku w okolicznościach pozostających poza kontrolą jednostki, w przypadku gdy nie ma realnych możliwości, aby okoliczności takie wystąpiły.

*Ujęcie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym*

►**M32** OS29 W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostka wykazuje udziały niekontrolujące—tj. udziały innych podmiotów w kapitale własnym oraz przychody jednostek zależnych—zgodnie z MSR 1 oraz z MSSF 10. ◄ W celu kwalifikacji instrumentu finansowego (lub jego składnika) w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostka rozpatruje wszystkie postanowienia i warunki uzgodnione przez jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej oraz posiadaczy instrumentu, aby ustalić, czy grupa kapitałowa, traktowana jako całość, ma z tytułu tego instrumentu obowiązek wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, albo rozliczenia się w inny sposób skutkujący zaliczeniem tego instrumentu do zobowiązań. W przypadku gdy jednostka zależna emituje instrument finansowy, a jednostka dominująca lub inna jednostka wchodząca w skład grupy kapitałowej dokonuje dodatkowych uzgodnień bezpośrednio z posiadaczami tego instrumentu (np. gwarancje), grupa kapitałowa może nie posiadać samodzielności w decydowaniu o wypłatach na rzecz udziałowców lub wykupie tego instrumentu. Chociaż jednostka zależna może kwalifikować ten instrument finansowy prawidłowo w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym, bez uwzględniania dodatkowych uzgodnień, to wpływ uzgodnień wynikających z umów zawartych pomiędzy członkami grupy kapitałowej i posiadaczami instrumentu poddaje się rozważeniu, aby mieć pewność, że w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym ujęto wszystkie kontrakty i transakcje zawarte przez grupę kapitałową traktowaną jako całość. W zakresie, w jakim instrument powoduje powstanie takiego obowiązku lub postanawia o rozliczeniach (lub jego składnik, prowadzący do powstania takiego obowiązku), jest kwalifikowany jako zobowiązanie finansowe w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

▼M6

OS29A Niektóre instrumenty nakładające na jednostkę wynikający z umowy obowiązek kwalifikuje się jako instrumenty kapitałowe zgodnie z paragrafami 16A i 16B lub 16C i 16D. Kwalifikowanie przeprowadzona zgodnie z tymi paragrafami stanowi wyjątek od stosowanych w innym przypadku zasad niniejszego standardu dotyczących kwalifikowania instrumentu. Wyjątek ten nie ma zastosowania do kwalifikowania udziałów niekontrolujących w skonsolidowanym sprawozdaniu

▼M6

finansowym. Dlatego, instrumenty będące udziałami niekontrolującymi, zakwalifikowane do kapitału własnego zgodnie z paragrafami 16A i 16B lub w paragrafami 16C i 16D w jednostkowym lub oddzielnym sprawozdaniu finansowym jednostki, kwalifikuje się jako zobowiązania w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy.

▼B

**Złożone instrumenty finansowe (paragrafy 28–32)**

OS30 Paragraf 28 dotyczy emitentów złożonych instrumentów finansowych, niebędących instrumentami pochodnymi. Paragraf 28 nie odnosi się do instrumentów złożonych z perspektywy posiadaczy. Wyodrębnieniem wbudowanych instrumentów pochodnych z perspektywy posiadaczy złożonych instrumentów finansowych, zawierających składniki zobowiązaniowy i kapitałowy, zajmuje się MSR 39.

▼M33

OS31 Popularną formą złożonych instrumentów finansowych są instrumenty dłużne z wbudowaną opcją zamiany, jak na przykład obligacje zamienne na udziały zwykłe emitenta, które nie posiadają innych cech wbudowanego instrumentu pochodnego. Paragraf 28 wymaga, aby emitent takiego instrumentu finansowego osobno wykazał w sprawozdaniu z sytuacji finansowej składnik zobowiązaniowy oraz składnik kapitałowy, w następujący sposób:

▼B

a) obowiązek dokonywania przez emitenta płatności z tytułu odsetek oraz spłaty nominału według określonego harmonogramu jest zobowiązaniem finansowym istniejącym dotąd, dopóki zamiana instrumentu nie będzie dokonana. W momencie początkowego ujęcia wartością godziwą składnika zobowiązaniowego jest bieżąca wartość strumienia przyszłych przepływów pieniężnych wynikających z umowy, zdyskontowanych stopą procentową stosowaną w tym momencie przez rynek do instrumentów o podobnej charakterystyce kredytowej, zbliżonej wartości przepływów pieniężnych i na tych samych warunkach, lecz niezawierających opcji zamiany;

▼M33

b) instrumentem kapitałowym jest wbudowana opcja zamiany zobowiązania na udziały/akcje własne emitenta. Taka opcja posiada wartość w momencie początkowego ujęcia nawet wtedy, gdy nie posiada wartości wewnętrznej.

▼B

OS32 W terminie zamiany instrumentu, przypadającym w dniu wygaśnięcia kontraktu, jednostka wyłącza ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ składnik zobowiązaniowy i ujmuje go w kapitale własnym. Pierwotny składnik kapitałowy pozostaje w kapitale własnym (choć może zostać przeniesiony z jednej pozycji kapitału do innej). W dniu wygaśnięcia z tytułu zamiany nie powstają zyski ani straty.

OS33 W przypadku zakończenia kontraktu instrumentu zamiennego przed dniem wygaśnięcia, w drodze przedterminowego wykupienia lub odkupienia z zachowaniem pierwotnego przywileju zamiany, w dniu dokonania transakcji jednostka alokuje kwotę zapłaty oraz wszelkie koszty transakcyjne pomiędzy składnik zobowiązaniowy i kapitałowy instrumentu. Metoda alokacji kwoty zapłaty oraz kosztów transakcyjnych pomiędzy osobno ujęte składniki instrumentu finansowego jest spójna z pierwotną metodą alokacji kwoty przychodów w momencie emisji instrumentu, zgodnie z paragrafami 28–32.

OS34 Po dokonaniu alokacji wszelkie powstałe zyski lub straty ujmuje się zgodnie z zasadami rachunkowości stosowanymi w odniesieniu do odpowiadających im składników instrumentu, w następujący sposób:

a) zyski lub straty odnoszące się do składnika zobowiązaniowego ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄; oraz

▼B

b) zyski lub straty odnoszące się do składnika kapitałowego ujmuje się w kapitale własnym.

OS35 Jednostka może zmodyfikować warunki instrumentu zamiennego w taki sposób, aby wywołać przedterminową zamianę, na przykład proponując korzystniejszą stopę zamiany lub poprzez wypłatę dodatkowej kwoty, jeśli zamiana nastąpi przed ustaloną datą. W dniu modyfikacji warunków zamiany różnica pomiędzy wartością godziwą przedmiotu umowy, który zostanie wydany posiadaczowi zgodnie z nowymi warunkami, a wartością godziwą przedmiotu umowy, który zostałby wydany posiadaczowi na pierwotnych warunkach, jest ujmowana jako strata w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

**Nabyte udziały/akcje własne (paragraf 33 i 34)**

OS36 Własnych instrumentów kapitałowych jednostki nie zalicza się do aktywów finansowych, bez względu na przyczynę ich odkupienia. Paragraf 33 wymaga, aby nabyte przez jednostkę własne instrumenty kapitałowe zostały odjęte od jej kapitału własnego. Jednak w przypadku, gdy jednostka posiada udziały w kapitale własnym, działając na rzecz innej osoby, np. instytucja finansowa, która działając na rzecz klienta, weszła w posiadanie udziałów w kapitale własnym, to mamy do czynienia z pośrednictwem, a w związku z tym posiadanych udziałów/akcji własnych nie uwzględnia się w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ jednostki.

**Odsetki, dywidendy, straty i zyski (paragrafy 35–41)**

OS37 Następujący przykład ilustruje zastosowanie paragrafu 35 w odniesieniu do złożonego instrumentu finansowego. Załóżmy, że uprzywilejowane udziały, które nie dają prawa do skumulowanej dywidendy, podlegają obowiązkowemu umorzeniu w terminie pięciu lat, w zamian za środki pieniężne, zaś wypłata dywidend przed dniem wykupienia tych udziałów pozostawiona jest jednostce do swobodnego uznania. Taki instrument uznaje się za złożony instrument finansowy, którego składnikiem zobowiązaniowym jest bieżąca wartość kwoty umorzeniowej. Ustalone dyskonto od tego składnika ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ jako koszty odsetkowe. Natomiast wszystkie wypłacone dywidendy dotyczą składnika kapitałowego, a więc są ujmowane jako podział wyniku finansowego. W podobny sposób postępuje się w przypadku, gdy umorzenie udziałów nie następuje w obligatoryjnym terminie, lecz jest opcją udzieloną posiadaczowi, albo też udziały są obciążone obowiązkiem zamiany na zmienną liczbę udziałów zwykłych, obliczaną w taki sposób, aby łączna wartość wydawanych udziałów była równa ustalonej kwocie lub kwocie, której wysokość zależy od zmian wartości instrumentu bazowego (np. ceny towaru). Jednakże w sytuacji, gdy niewypłacone dywidendy są dodawane do kwoty wypłacanej z tytułu umorzenia, cały instrument uznaje się za zobowiązanie. W takim przypadku wszystkie dywidendy zalicza się do kosztów odsetkowych.

**Kompensowanie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych (paragrafy 42–50)**

▼M34

_____

**Kryterium mówiące o tym, że jednostka „posiada ważny tytuł prawny do dokonania kompensaty ujętych kwot” (paragraf 42 pkt a))**

OS38A Prawo do kompensaty może już istnieć w danym momencie lub może być uwarunkowane wystąpieniem określonego zdarzenia w przyszłości (np. prawo to może powstać lub stać się wykonalne dopiero z chwilą wystąpienia określonego zdarzenia w przyszłości, takiego jak niewywiązanie się z płatności, niewypłacalność lub upadłość jednego z kontrahentów). Nawet jeżeli prawo do kompensaty nie jest uwarunkowane wystąpieniem określonego zdarzenia w przyszłości, może ono być egzekwowalne jedynie w ramach zwykłego trybu prowadzenia działalności, w przypadku niewywiązania się z płatności bądź w przypadku niewypłacalności lub upadłości, jednego lub wszystkich kontrahentów.

▼**M34**

OS38B Aby spełniać kryterium określone w paragrafie 42 pkt a), jednostka musi w danym momencie posiadać ważny tytuł prawny do dokonania kompensaty. Oznacza to, że tytuł prawny do dokonania kompensaty:

(a) nie może być uwarunkowany wystąpieniem określonego zdarzenia w przyszłości; oraz

(b) musi być egzekwowalny we wszystkich poniższych okolicznościach:

(i) w zwykłym trybie prowadzenia działalności;

(ii) w przypadku niewywiązania się z płatności; oraz

(iii) w przypadku niewypłacalności lub upadłości

jednostki i wszystkich kontrahentów.

OS38C Charakter i zakres prawa do kompensaty, w tym ewentualne warunki związane z jego wykonaniem oraz to, czy pozostaje ono ważne w przypadku niewywiązania się z płatności, niewypłacalności lub upadłości, mogą różnić się w poszczególnych systemach prawnych. W związku z tym nie można założyć, że prawo do kompensaty jest automatycznie ważne poza zwykłym trybem prowadzenia działalności. Dla przykładu, w danym systemie prawnym przepisy prawa upadłościowego lub prawa dotyczącego niewypłacalności mogą w pewnych okolicznościach odbierać lub ograniczać prawo do kompensaty w przypadku upadłości lub niewypłacalności.

OS38D Przepisy mające zastosowanie do stosunków między stronami (np. mające zastosowanie w odniesieniu do stron postanowienia umowne, przepisy prawa umów bądź przepisy prawa upadłościowego, prawa dotyczącego niewypłacalności lub prawa dotyczącego niewywiązywania się z płatności) muszą zostać uwzględnione celem upewnienia się, czy prawo do kompensaty jest egzekwowalne w zwykłym trybie prowadzenia działalności, w przypadku niewywiązania się z płatności oraz w przypadku niewypłacalności lub bankructwa, jednostki i wszystkich kontrahentów (jako określono w OS38B pkt b)).

**Kryterium mówiące o tym, że jednostka „zamierza rozliczyć się w kwocie netto albo jednocześnie zrealizować składnik aktywów i wykonać zobowiązanie" (paragraf 42 pkt b))**

OS38E Aby spełniać kryterium określone w paragrafie 42 pkt b), jednostka musi zamierzać rozliczyć się w kwocie netto albo jednocześnie zrealizować składnik aktywów i wykonać zobowiązanie. Nawet jeżeli jednostka może mieć prawo rozliczyć się w kwocie netto, może również ciągle zrealizować składnik aktywów i odrębnie wykonać zobowiązanie.

OS38F Jeżeli jednostka może rozliczyć kwoty w taki sposób, że wynik tego rozliczenia jest pod względem skutku równoważny rozliczeniu netto, jednostka spełnia kryterium rozliczenia netto określone w paragrafie 42 pkt b). Sytuacja taka zachodzi wyłącznie wówczas, gdy mechanizm rozliczeń brutto posiada cechy, które eliminują ryzyko kredytowe i ryzyko płynności bądź sprawiają, że ryzyko kredytowe i ryzyko płynności jest nieznaczne, oraz dokonuje przetworzenia należności i zobowiązań w ramach jednego procesu rozliczenia lub cyklu rozliczenia. Dla przykładu, określone w paragrafie 42 pkt b) kryterium rozliczenia w kwocie netto spełniałby system rozliczeń brutto, który posiada wszystkie poniższe cechy:

(a) aktywa finansowe i zobowiązania finansowe kwalifikujące się do kompensaty są przedkładane do przetworzenia jednocześnie;

▼M34

(b) po przedłożeniu aktywów finansowych i zobowiązań finansowych do przetworzenia strony są zobowiązane do wypełnienia obowiązku rozliczenia;

(c) nie ma możliwości zmiany przepływów środków pieniężnych wynikających z aktywów i zobowiązań po tym, jak zostały one przedłożone do przetworzenia (chyba że nie uda się zrealizować przetworzenia – zob. pkt d) poniżej);

(d) aktywa i zobowiązania, które są zabezpieczone papierami wartościowymi, będą rozliczane przez przeniesienie papierów wartościowych lub przez podobny system (np. „dostawa za płatność"), tak że w sytuacji, gdy nie dojdzie do przeniesienia papierów wartościowych, nie będzie mogło również nastąpić przetworzenie powiązanej należności lub powiązanego zobowiązania, których zabezpieczenie stanowią te papiery wartościowe (i odwrotnie);

(e) wszystkie transakcje, których nie udało się zrealizować jak przedstawiono w pkt d), są ponownie wprowadzane do przetwarzania, dopóki nie zostaną rozliczone;

(f) rozliczenia dokonuje ta sama instytucja rozliczeniowa (np. bank rozliczeniowy, bank centralny lub centralny depozyt papierów wartościowych); oraz

(g) istnieje mechanizm kredytu śróddziennego, który zapewnia wystarczające kwoty kredytu „overdraft" celem umożliwienia przetworzenia płatności w dniu rozliczenia dla każdej ze stron, a także jest praktycznie pewne, że mechanizm kredytu śróddziennego wypełni swoje zobowiązania, w przypadku gdy zajdzie taka potrzeba.

▼B

OS39 Standard nie wprowadza specjalnych zasad dotyczących tzw. instrumentów syntetycznych, które tworzy grupa oddzielnych instrumentów finansowych, nabytych i utrzymywanych w celu uzyskania charakterystyki innego instrumentu finansowego. Na przykład długoterminowy instrument dłużny o zmiennej stopie procentowej połączony z kontraktem swap na stopę procentową, z którego wynika prawo jednostki do otrzymania płatności na bazie zmiennej stopy procentowej oraz zobowiązanie do dokonania płatności na bazie stałej stopy procentowej, syntetyzują długoterminowy instrument dłużny o stałej stopie procentowej. Każdy z instrumentów finansowych, razem tworzących „instrument syntetyczny", reprezentuje umowne prawo lub obowiązek oparty na oddzielnych postanowieniach i warunkach, i każdy z nich może być przenoszony lub rozliczany oddzielnie. Z każdym z tych instrumentów finansowych związane jest ryzyko mogące różnić się od ryzyka związanego z pozostałymi instrumentami finansowymi. W związku z tym w sytuacji, kiedy jeden z instrumentów finansowych tworzących „instrument syntetyczny" jest składnikiem aktywów finansowych, zaś drugi jest zobowiązaniem finansowym, ich kompensowanie i ujmowanie w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki ◄ w wartości netto jest niedopuszczalne, chyba że kryteria określone w paragrafie 42 są spełnione.

▼B

UJAWNIANIE INFORMACJI

**Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy (paragraf 94 f))**

OS40 [Usunięty]

▼B

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 33

## *Zysk przypadający na jedną akcję*

CEL

1 Celem niniejszego standardu jest ustanowienie zasad ustalania i prezentacji zysku przypadającego na akcję, które mają ułatwić porównywanie wyników działalności różnych jednostek w tym samym okresie, jak też porównywanie wyników tej samej jednostki osiąganych w różnych okresach. Mimo iż dane dotyczące zysku przypadającego na jedną akcję mają swoje ograniczenia wynikające ze stosowania różnych zasad (polityki) rachunkowości przy ustalaniu wysokości „zysku", spójne określenie mianownika wzoru ma wpływ na poprawę jakości sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard koncentruje się na mianowniku wzoru służącego do wyliczenia zysku przypadającego na akcję.

ZAKRES

2 Niniejszy standard stosuje się do:

a) jednostkowych sprawozdań finansowych jednostki, która:

(i) posiada zwykłe lub potencjalne akcje zwykłe będące przedmiotem obrotu na rynku publicznym (krajowej lub zagranicznej giełdzie papierów wartościowych lub na rynku pozagiełdowym obejmującym rynki lokalne i regionalne); lub

(ii) która składa lub jest w trakcie składania swojego sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych lub w innym organie regulacyjnym w związku z emisją akcji zwykłych na rynku publicznym; oraz

b) skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy, której jednostka dominująca:

(i) posiada zwykłe lub potencjalne akcje zwykłe będące przedmiotem obrotu na rynku publicznym (krajowej lub zagranicznej giełdzie papierów wartościowych lub na rynku pozagiełdowym obejmującym rynki lokalne i regionalne); lub

(ii) składa lub jest w trakcie składania swojego sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych lub w innym organie regulacyjnym w związku z emisją akcji zwykłych na rynku publicznym.

3 Jednostka, która ujawnia zysk przypadający na jedną akcję, wylicza i ujawnia zysk przypadający na jedną akcję zgodnie z niniejszym standardem.

►M32 4 **W przypadku, gdy prezentowane jest zarówno skonsolidowane sprawozdanie finansowe, jak i jednostkowe sprawozdanie finansowe sporządzone odpowiednio: zgodnie z MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* i MSR 27 *Jednostkowe sprawozdania finansowe*, ujawnienia informacji wymagane przez niniejszy standard prezentuje się tylko na podstawie skonsolidowanych danych finansowych.** ◄ Jednostka, która ujawnia zysk przypadający na jedną akcję na podstawie swojego jednostkowego sprawozdania finansowego, prezentuje dane dotyczące takiego zysku przypadającego na jedną akcję wyłącznie w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. Danych o zysku przypadającym na jedną akcję nie prezentuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

▼**M31**

4A Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w odrębnym sprawozdaniu zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 10A MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zmienionym w 2011 r.), zysk przypadający na jedną akcję prezentuje ona wyłącznie w tym odrębnym sprawozdaniu.

▼**B**

DEFINICJE

5 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Antyrozwodnienie* oznacza zwiększenie zysku przypadającego na akcję lub zmniejszenie straty przypadającej na akcję, przy założeniu, że instrumenty zamienne zostaną zamienione, opcje lub warranty zostaną zrealizowane, lub że akcje zwykłe zostaną wyemitowane po spełnieniu określonych warunków.

*Warunkowa umowa emisji akcji* oznaczą umowę emisji akcji, której realizacja jest uzależniona od spełnienia określonych warunków.

*Akcje zwykłe emitowalne warunkowo* są akcjami zwykłymi, które są emitowane za niewielką zapłatą środków pieniężnych lub w innej formie, lub bez zapłaty, po spełnieniu warunków określonych w warunkowej umowie emisji akcji.

*Rozwodnienie* oznacza zmniejszenie zysku przypadającego na akcję lub zwiększenie straty przypadającej na akcję przy założeniu, że instrumenty zamienne zostaną zamienione, opcje lub warranty zostaną zrealizowane, lub że akcje zwykłe zostaną wyemitowane po spełnieniu określonych warunków.

*Opcje, warranty i ich odpowiedniki* są instrumentami finansowymi, które dają posiadaczowi prawo do zakupu akcji zwykłych.

*Akcja zwykła* jest instrumentem kapitałowym, z którego prawa są zaspokajane w ostatniej kolejności, po zaspokojeniu praw ze wszystkich innych rodzajów instrumentów kapitałowych.

*Potencjalna akcja zwykła* jest instrumentem finansowym lub inną umową, która może uprawnić jej posiadacza do objęcia akcji zwykłych.

*Opcje sprzedaży akcji zwykłych* są umowami, które dają posiadaczowi prawo do sprzedaży akcji zwykłych po określonej cenie przez określony czas.

6 Akcje zwykłe uprawniają do udziału w zysku za dany okres dopiero po wszystkich pozostałych typach akcji, takich jak akcje uprzywilejowane. Jednostka może posiadać więcej niż jeden rodzaj akcji zwykłych. Akcje zwykłe należące do tego samego rodzaju dają te same prawa do otrzymania dywidend.

7 Przykładowe potencjalne akcje zwykłe to:

a) zobowiązania finansowe lub instrumenty kapitałowe, łącznie z akcjami uprzywilejowanymi, które są zamienne na akcje zwykłe;

b) opcje i warranty;

c) akcje, których emisja uzależniona jest od spełnienia pewnych warunków wynikających z ustaleń umownych, takich jak zakup przedsiębiorstwa lub innych aktywów.

▼M33

8 Terminy zdefiniowane w MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* stosowane są w niniejszym standardzie w znaczeniu określonym w paragrafie 11 MSR 32, o ile nie zaznaczono inaczej. MSR 32 zawiera definicje instrumentu finansowego, składnika aktywów finansowych, zobowiązania finansowego i instrumentu kapitałowego oraz wytyczne dotyczące stosowania tych definicji. MSR 13 *Ustalanie wartości godziwej* zawiera definicję wartości godziwej i określa wymogi dotyczące stosowania tej definicji.

▼B

WYCENA

**Podstawowy zysk przypadający na jedną akcję**

9 Jednostka oblicza kwotę podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję dla zysku lub straty przypadającej na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej oraz, jeśli informacje te są prezentowane, przypadający na nich zysk lub stratę z działalności kontynuowanej.

10 Podstawowy zysk przypadający na jedną akcję oblicza się poprzez podzielenie zysku lub straty, która przypada na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej (licznik), przez średnią ważoną liczby akcji zwykłych występujących (mianownik) w ciągu danego okresu.

11 Dane dotyczące podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję podawane są w celu ustalenia udziału każdej akcji zwykłej jednostki dominującej w wynikach działalności jednostki za dany okres sprawozdawczy.

*Zysk*

12 Dla celów obliczenia podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję kwotami przypadającymi na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej z tytułu:

a) zysku lub straty z działalności kontynuowanej przypadającej na jednostkę dominującą; oraz

b) zysku lub straty przypadającej na jednostkę dominującą;

są kwoty z pkt a) i b) skorygowane o wartość dywidend uprzywilejowanych po opodatkowaniu, różnice z tytułu rozliczenia akcji uprzywilejowanych oraz o inne podobne wpływy akcji uprzywilejowanych, zaklasyfikowanych jako instrumenty kapitałowe.

13 Wszystkie pozycje przychodów i kosztów przypadające na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej, które zostały ujęte w danym okresie, łącznie z obciążeniem z tytułu podatku dochodowego oraz dywidendami od akcji uprzywilejowanych, klasyfikowanymi jako zobowiązania, są uwzględniane przy ustalaniu zysku lub straty danego okresu przypadających na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej (zob. MSR 1 ►M5 ——————— ◄).

14 Kwota dywidend uprzywilejowanych po opodatkowaniu, która jest odejmowana od zysku lub straty okresu, to:

a) kwota po opodatkowaniu wszelkich dywidend zadeklarowanych za dany okres od akcji uprzywilejowanych nie dających prawa do skumulowanych dywidend; oraz

b) kwota po opodatkowaniu wymaganych za dany okres dywidend od akcji uprzywilejowanych dających prawo do skumulowanych dywidend, bez względu na to, czy dywidendy zostały zadeklarowane, czy też nie. Kwota dywidend za dany okres od akcji uprzywilejowanych nie obejmuje kwoty jakichkolwiek skumulowanych dywidend od akcji uprzywilejowanych, wypłaconych lub zadeklarowanych w ciągu bieżącego okresu, lecz wynikających z okresów poprzednich.

▼B

15 Akcje uprzywilejowane, które w początkowym okresie dają prawo do niskiej dywidendy, co ma zrekompensować jednostce sprzedaż akcji uprzywilejowanych z dyskontem, lub akcje dające prawo do dywidendy wyższej niż wynikająca z wartości rynkowej w późniejszych okresach, co ma zrekompensować inwestorom zakup akcji uprzywilejowanych z premią, nazywane są czasami akcjami uprzywilejowanymi o rosnącej stopie dochodu. Dyskonto lub premia udzielone przy emisji akcji uprzywilejowanych o rosnącej stopie dochodu są amortyzowane w zyskach zatrzymanych przy zastosowaniu efektywnej stopy procentowej i są traktowane jako dywidenda od akcji uprzywilejowanych przy wyliczaniu zysku przypadającego na jedną akcję.

16 Jednostka może odkupić akcje uprzywilejowane, składając akcjonariuszom ofertę przetargową. Nadwyżka wartości godziwej ceny zapłaconej posiadaczom akcji uprzywilejowanych ponad wartość księgową akcji uprzywilejowanych stanowi zysk uprzywilejowanych akcjonariuszy i obciąża zyski zatrzymane jednostki. Kwotę tę odejmuje się, wyliczając zysk lub stratę przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej.

17 Jednostka może doprowadzić do przedterminowej zamiany zamiennych akcji uprzywilejowanych poprzez korzystną zmianę pierwotnych warunków zamiany lub zapłatę dodatkowego wynagrodzenia. Nadwyżka wartości godziwej akcji zwykłych lub innego zapłaconego wynagrodzenia za te akcje ponad wartość godziwą akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane zgodnie z pierwotnymi warunkami zamiany, stanowi zysk akcjonariuszy uprzywilejowanych. Kwotę tę odejmuje się wyliczając zysk lub stratę przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej.

18 Nadwyżka wartości księgowej akcji uprzywilejowanych ponad wartość godziwą zapłaty za te akcje jest dodawana przy wyliczaniu zysku lub straty przypadającej na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej.

*Akcje*

19 Dla celów wyliczenia podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję za liczbę akcji zwykłych należy przyjąć średnią ważoną liczby akcji zwykłych występujących w ciągu danego okresu.

20 Użycie średniej ważonej liczby akcji zwykłych występujących w ciągu danego okresu odzwierciedla możliwość zmiany wartości kapitału akcyjnego w ciągu okresu, w wyniku występowania większej lub mniejszej liczby akcji zwykłych. Średnia ważona liczby akcji zwykłych występujących w ciągu okresu to liczba akcji zwykłych na początku danego okresu, skorygowana o liczbę akcji zwykłych odkupionych lub wyemitowanych w ciągu tego okresu ważona wskaźnikiem odzwierciedlającym okres występowania tych akcji. Wskaźnik odzwierciedlający okres występowania poszczególnych akcji jest to liczba dni, przez jaką określone akcje występują, do całkowitej liczby dni w danym okresie. W wielu przypadkach uzasadnione jest zastosowanie rozsądnego przybliżenia średniej ważonej.

21 W większości przypadków akcje włączane są do średniej ważonej liczby akcji, począwszy od dnia, gdy zapłata za nie staje się należna (który zwykle odpowiada dacie ich emisji), na przykład:

a) akcje zwykłe wyemitowane w zamian za środki pieniężne włącza się, gdy środki pieniężne stają się należne;

b) akcje zwykłe wyemitowane w ramach dobrowolnej reinwestycji dywidend od akcji zwykłych lub uprzywilejowanych włącza się od dnia reinwestycji dywidend;

▼B

c) akcje zwykłe wyemitowane w wyniku konwersji instrumentu dłużnego na akcje zwykłe włącza się od dnia, w którym zaprzestaje się naliczania odsetek;

d) akcje zwykłe wyemitowane w zamian za odsetki lub ratę kapitałową z tytułu innych instrumentów finansowych włącza się od dnia, w którym zaprzestaje się naliczania odsetek;

e) akcje zwykłe wyemitowane jako rozliczenie zobowiązania jednostki włącza się od dnia rozliczenia;

f) akcje zwykłe wyemitowane jako zapłata za nabycie składnika aktywów innego niż środki pieniężne włącza się w dniu, w którym następuje ujęcie tego nabycia; oraz

g) akcje zwykłe wyemitowane w zamian za wykonane na rzecz jednostki usług włącza się w momencie wykonania usług.

Moment włączenia akcji zwykłych określany jest na podstawie szczegółowych warunków i zasad związanych z ich emisją. Dodatkowo należy brać pod uwagę istotę wszelkich umów związanych z emisją.

▼M12

22 Akcje zwykłe wyemitowane jako część zapłaty przekazanej w ramach połączenia jednostek uwzględnia się przy ustalaniu średniej ważonej liczby akcji od dnia przejęcia. Dzieje się tak, dlatego, że jednostka przejmująca od tego dnia włącza do sprawozdania z całkowitych dochodów zyski i straty jednostki przejmowanej.

▼B

23 Akcje zwykłe, które zostaną wyemitowane w momencie konwersji instrumentu zamiennego, którego konwersja jest obowiązkowa, są uwzględniane w wyliczeniu podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję od dnia zawarcia stosownej umowy.

24 Akcje zwykłe, które mogą zostać wyemitowane, jeżeli spełnione zostaną pewne warunki (akcje emitowalne warunkowo) są traktowane jako występujące w ciągu okresu i włączane do wyliczenia zysku przypadającego na jedną akcję wyłącznie od dnia, w którym nastąpiło spełnienie wszystkich koniecznych warunków (czyli po zajściu wszystkich wymaganych zdarzeń). Jeżeli jedynym warunkiem emisji akcji jest upływ czasu, akcje te nie są akcjami, których emisja ma charakter warunkowy (akcjami emitowalnymi warunkowo), ponieważ upływ czasu jest zapewniony. Występujące w ciągu roku akcje zwykłe, które mają charakter warunkowo zwrotny (podlegają odwołaniu), nie są traktowane jako akcje występujące i są wyłączone z wyliczenia podstawowego zysku na jedną akcję tak długo, jak długo podlegają odwołaniu.

25 [Usunięty]

26 Średnia ważona liczby akcji zwykłych występujących w ciągu danego okresu i we wszystkich prezentowanych okresach jest korygowana o zdarzenia inne niż konwersja potencjalnych akcji zwykłych, które doprowadziły do zmiany liczby występujących akcji zwykłych, bez jednoczesnej zmiany stanu zasobów.

27 Akcje zwykłe mogą być emitowane lub liczba występujących akcji zwykłych może zostać zmniejszona, bez jednoczesnej zmiany stanu zasobów. Do przykładów należą:

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 w postaci emisji praw poboru przyznawany dotychczasowym akcjonariuszom;

c) podział akcji; oraz

d) odwrócenie podziału akcji (konsolidacja akcji).

▼B

28 Przy emisji kapitalizacyjnej, emisji premiowej lub podziale akcji akcje zwykłe są przyznawane dotychczasowym akcjonariuszom bez dodatkowej zapłaty. Tak więc liczba występujących akcji zwykłych zwiększa się bez zmiany stanu zasobów. Liczba występujących akcji zwykłych przed takim zdarzeniem jest korygowana o proporcjonalną zmianę liczby występujących akcji zwykłych, tak jakby zdarzenie takie miało miejsce na początku najwcześniejszego okresu objętego sprawozdaniem. Na przykład w momencie emisji premiowej na zasadzie „dwie za jedną" liczba występujących akcji zwykłych przed emisją jest mnożona przez wskaźnik równy trzy, aby uzyskać nową całkowitą liczbę akcji zwykłych lub przez wskaźnik równy dwa, aby uzyskać liczbę dodatkowych akcji zwykłych.

29 Konsolidacja akcji zwykłych zazwyczaj powoduje zmniejszenie liczby występujących akcji zwykłych bez zmniejszenia stanu zasobów. Jeżeli jednak ogólnym rezultatem jest odkup akcji według wartości godziwej, wówczas zmniejszenie liczby występujących akcji zwykłych jest wynikiem zmniejszenia stanu zasobów. Przykładem może być konsolidacja akcji połączona ze specjalną dywidendą. Średnia ważona liczby akcji zwykłych występujących w okresie, w którym miała miejsce transakcja łączona, zostaje skorygowana o zmniejszenie liczby akcji zwykłych od daty ujęcia dywidendy specjalnej.

**Rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję**

30 Jednostka oblicza kwotę rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję w oparciu o zysk lub stratę przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej oraz w oparciu o przypadający na nich zysk lub stratę z działalności kontynuowanej, jeżeli dane te są prezentowane.

31 Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję zysk lub stratę przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej oraz średnią ważoną liczbę występujących akcji koryguje się o wpływ wszystkich rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych.

32 Cel wyliczenia rozwodnionego zysku oprzypadającego na jedną akcję jest spójny z celem wyliczenia zysku podstawowego przypadającego na jedną akcję – którym jest ustalenie udziału każdej akcji zwykłej w wyniku jednostki, jednak w tym wyliczeniu uwzględnia się występowanie wszystkich rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych w ciągu okresu, w wyniku czego:

a) zysk lub stratę przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej zwiększa się o kwotę dywidend po opodatkowaniu oraz odsetek zaliczonych do danego okresu, odnoszących się do rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych, oraz koryguje się o wszelkie inne zmiany przychodów lub kosztów, które wynikałyby ze zamiany rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych; oraz

b) średnią ważoną liczby występujących akcji zwykłych zwiększa się o średnią ważoną liczby dodatkowych akcji zwykłych, które występowałyby, zakładając zamianę wszystkich rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych.

▼B

*Zysk*

33 Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję kwotę zysku lub straty przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej, zgodną z wyliczeniem podanym w paragrafie 12, koryguje się o wpływ następujących elementów (w kwotach po opodatkowaniu):

a) wszelkie dywidendy i inne pozycje dotyczące rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych, które zostały odliczone przy ustalaniu zysku lub straty przypadających na akcjonariuszy zwykłych jednostki dominującej ustalonych zgodnie z wyliczeniem podanym w paragrafie 12;

b) wszelkie odsetki zaliczone do danego okresu odnoszące się do rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych; oraz

c) wszelkie inne zmiany przychodów lub kosztów, które wynikałyby z konwersji rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych.

34 Po konwersji potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe pozycje wymienione w paragrafie 33 a)–c) przestają występować. W zamian za to nowe akcje zwykłe będą uprawnione do partycypowania w zysku lub stracie przypadającej w udziale zwykłym akcjonariuszom jednostki dominującej. Tak więc zysk lub strata przypadające w udziale zwykłym akcjonariuszom jednostki dominującej, wyliczone zgodnie z paragrafem 12, koryguje się o pozycje wymienione w paragrafie 33 a)–c) oraz o odnośne podatki. Koszty związane z potencjalnymi akcjami zwykłymi obejmują koszty transakcji i dyskonto rozliczane metodą efektywnej stopy procentowej (zob. paragraf 9 MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*, zaktualizowany w 2003 r.).

35 Konwersja potencjalnych akcji zwykłych może prowadzić w konsekwencji do zmiany przychodów i kosztów. Na przykład redukcja kosztu odsetek, związanego z potencjalnymi akcjami zwykłymi, i wynikający z powyższego wzrost zysku lub zmniejszenie straty może prowadzić do wzrostu kosztu związanego z obowiązkowym programem podziału zysków dla pracowników. Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję zysk lub strata przypadająca na jedną akcję zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej korygowana jest o wszelkie tak powstałe zmiany przychodów lub kosztów.

*Akcje*

36 Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję za liczbę akcji zwykłych przyjmuje się średnią ważoną liczby akcji zwykłych wyliczoną zgodnie z paragrafami 19 i 26 powiększoną o średnią ważoną liczby akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane w momencie konwersji wszystkich rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe. Przyjmuje się, że konwersja rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe nastąpiła na początku okresu lub na dzień emisji potencjalnych akcji zwykłych (jeśli nastąpiło to później).

37 Liczbę rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych ustala się niezależnie dla każdego prezentowanego okresu. Liczba rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych od początku bieżącego okresu do danego dnia nie jest średnią ważoną liczby rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych ustalonych podczas każdego śródrocznego wyliczenia.

▼B

38 Liczbę potencjalnych akcji zwykłych ustala się, uwzględniając średni ważony okres ich występowania. Potencjalne akcje zwykłe, które zostały unieważnione lub których termin ważności upłynął podczas danego okresu, są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję tylko przez czas ich występowania. Potencjalne akcje zwykłe, które poddano konwersji na akcje zwykłe podczas okresu, są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję od początku okresu do daty konwersji. Począwszy od daty konwersji, powstałe w wyniku tej konwersji akcje zwykłe uwzględniane są w wyliczeniu zarówno podstawowego, jak i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję.

39 Liczba akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane w momencie konwersji rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych, jest określana na podstawie warunków potencjalnych akcji zwykłych; Jeżeli istnieje więcej niż jedna podstawa konwersji, przy przeprowadzaniu obliczeń przyjmuje się najbardziej korzystny przelicznik konwersji lub cenę realizacji z punktu widzenia posiadacza potencjalnych akcji zwykłych.

▼M32

40 Jednostka zależna, wspólne przedsięwzięcie lub jednostka stowarzyszona mogą emitować na rzecz jednostek innych niż jednostka dominująca lub inwestorzy sprawujący współkontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, albo wywierający znaczący wpływ na taki podmiot, potencjalne akcje zwykłe, które są zamienne albo na akcje zwykłe jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej, lub na akcje zwykłe jednostki dominującej lub inwestorów sprawujących współkontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, albo mających znaczący wpływ (jednostka sprawozdawcza) na taki podmiot. Jeśli te potencjalne akcje zwykłe jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej mają skutek rozwadniający w stosunku do podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję jednostki sprawozdawczej, włącza się je do wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję.

▼B

*Rozwadniające potencjalne akcje zwykłe*

41 Potencjalne akcje zwykłe traktuje się jako rozwadniające wtedy i tylko wtedy, gdy ich konwersja na akcje zwykłe obniżyłaby zysk przypadający na jedną akcję lub podwyższyłaby stratę przypadającą na akcję z działalności kontynuowanej.

42 Jednostka przyjmuje zysk lub stratę z kontynuowanej działalności gospodarczej, przypadającą na jednostkę dominującą, jako wartość kontrolną służącą do określenia, czy potencjalne akcje zwykłe mają działanie rozwadniające czy antyrozwadniające. Zysk lub stratę z kontynuowanej działalności gospodarczej przypadające na jednostkę dominującą koryguje się zgodnie z paragrafem 12 i nie uwzględniając pozycji dotyczących działalności zaniechanej.

43 Potencjalne akcje zwykłe są antyrozwadniające, gdy ich konwersja na akcje zwykłe spowodowałaby zwiększenie zysku przypadającego na jedną akcję lub zmniejszenie straty na jedną akcję z kontynuowanej działalności gospodarczej. Obliczając rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję, nie zakłada się konwersji, realizacji lub emisji potencjalnych akcji zwykłych, które miałyby antyrozwadniający wpływ na zysk przypadający na jedną akcję.

44 Przy określeniu, czy potencjalne akcje zwykłe są rozwadniające czy antyrozwadniające, każdą emisję lub serię potencjalnych akcji zwykłych rozważa się oddzielnie, a nie łącznie. Kolejność, w jakiej analizowane są potencjalne akcje zwykłe, może wpłynąć na to, czy okażą się one rozwadniające. Aby zatem zmaksymalizować rozwodnienie zysku przypadającego na jedną akcję, każdą emisję lub serię potencjalnych akcji zwykłych analizuje się w kolejności od

▼B

najbardziej rozwadniających do najmniej rozwadniających, to znaczy, że rozwadniające potencjalne akcje zwykłe o najniższym „zysku przypadającym na jedną dodatkową akcję" są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję przed rozwadniającymi potencjalnymi akcjami zwykłymi o wyższym zysku przypadającym na jedną dodatkową akcję. Opcje i warranty są zazwyczaj uwzględniane w pierwszej kolejności, ponieważ nie mają wpływu na licznik wzoru.

Opcje, warranty i ich odpowiedniki

45 Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję jednostka przyjmuje realizację rozwadniających opcji i warrantów tej jednostki. Zakładane przychody z tych instrumentów są uznane za otrzymane z emisji akcji zwykłych w wysokości odpowiadającej średniej wartości rynkowej akcji zwykłych w danym okresie. Różnica między liczbą wyemitowanych akcji zwykłych a liczbą akcji zwykłych, które byłyby wyemitowane według średniej wartości rynkowej akcji zwykłych w danym okresie, jest traktowana jako nieodpłatna emisja akcji zwykłych.

46 Opcje i warranty są rozwadniające, jeśli skutkowałyby wyemitowaniem akcji zwykłych po wartości niższej od średniej wartości rynkowej w danym okresie. Kwota rozwodnienia jest średnią wartością rynkową akcji zwykłych w danym okresie, pomniejszoną o cenę emisyjną. Tak więc w celu wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję potencjalne akcje zwykłe traktowane są jako składające się z:

a) umowy o emisję pewnej liczby akcji zwykłych według ich średniej wartości rynkowej w ciągu okresu. Zakłada się, że takie akcje zwykłe są godziwie wycenione i że nie są one ani rozwadniające, ani antyrozwadniające. Są one pomijane przy obliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję; oraz

b) umowy o nieodpłatną emisję pozostałych akcji zwykłych. Takie akcje zwykłe nie przynoszą żadnych przychodów i nie mają wpływu na zysk czy stratę przypadającą na występujące akcje zwykłe. Tak więc takie akcje są rozwadniające i są dodawane do liczby występujących akcji zwykłych przy obliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję.

47 Opcje i warranty mają działanie rozwadniające wyłącznie wtedy, gdy średnia wartość rynkowa akcji zwykłych w danym okresie przewyższa cenę realizacji opcji lub warrantów (czyli opcje i warranty majwartość wewnętrzną *in the money*). Poprzednio wykazany zysk przypadający na jedną akcję nie jest korygowany wstecz w celu odzwierciedlenia zmian cen akcji zwykłych.

▼M33

47A Dla opcji na akcje i inne umowy dotyczące płatności w formie akcji, których dotyczy MSSF 2 *Płatności w formie akcji*, cena emisyjna wymieniona w paragrafie 46 i cena realizacji wymieniona w paragrafie 47 obejmują wartość godziwą (ustaloną zgodnie z MSSF 2) wszystkich dóbr i usług, które jednostka ma otrzymać w przyszłości na podstawie opcji na akcje lub inne umowy dotyczące płatności w formie akcji.

▼B

48 Pracownicze programy opcji na akcje o stałych lub możliwych do ustalenia warunkach oraz akcje zwykłe, w stosunku do których nie nabyto prawa do ich otrzymania, traktowane są jako opcje dla celów obliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, chociaż mogą być warunkowe w momencie realizacji prawa do ich otrzymania. Są one traktowane jako występujące od dnia ich przyznania. Pracownicze programy opcji na akcje uzależnione od wyniku finansowego traktowane są jako akcje emitowane warunkowo, ponieważ emisja zależy od spełnienia określonych warunków, a nie tylko od upływu czasu.

▼B

Instrumenty zamienne

49 Rozwadniający efekt instrumentów zamiennych jest uwzględniany w rozwodnionym zysku przypadającym na jedną akcję zgodnie z paragrafem 33 i 36.

50 Zamienne akcje uprzywilejowane są antyrozwadniające zawsze, gdy wartość dywidendy od tych akcji, zadeklarowanej w bieżącym okresie lub naliczonej za bieżący okres na akcję zwykłą wynikającą z konwersji, przewyższa podstawowy zysk przypadający na jedną akcję. Podobnie, zamienny instrument dłużny jest antyrozwadniający zawsze, gdy odsetki od niego (po opodatkowaniu i uwzględnieniu innych zmian przychodów lub kosztów) na akcję zwykłą wynikającą z konwersji przewyższają podstawowy zysk przypadający na jedną akcję.

51 Wykup lub indukowana konwersja zamiennych akcji uprzywilejowanych może mieć wpływ tylko na część poprzednio występujących zamiennych akcji uprzywilejowanych. W takich przypadkach dodatkowa zapłata, o której mowa w paragrafie 17, przypada na akcje wykupione lub zamienione, aby ustalić, czy pozostałe występujące akcje uprzywilejowane są rozwadniające. Akcje wykupione lub zamienione traktowane są oddzielnie od akcji niewykupionych i niezamienionych.

Akcje emitowalne warunkowo

52 Tak jak przy obliczaniu podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję, akcje zwykłe, które są emitowalne warunkowo, traktowane są jako występujące i są uwzględniane przy wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, jeśli warunki zostały spełnione (tj. wystąpiły zdarzenia). Akcje emitowalne warunkowo są uwzględniane od początku okresu (lub od dnia umowy dotyczącej akcji warunkowych, jeśli jest to termin późniejszy). Jeśli warunki nie są spełnione, liczba warunkowo emitowalnych akcji, które włącza się do obliczenia zysku rozwodnionego przypadającego na jedną akcję, opiera się na liczbie akcji, które mogłyby być wyemitowane, gdyby koniec okresu sprawozdawczego pokrywał się z końcem okresu, w którym miałoby nastąpić spełnienie warunków. Nie dopuszcza się dokonywania przekształcenia wcześniej wykazanych danych, jeśli warunki nie będą spełnione w momencie zakończenia okresu, w którym powinny zostać spełnione warunki.

53 Jeżeli warunkiem emisji jest osiągnięcie lub utrzymanie określonego poziomu zysku przez określony czas oraz jeśli poziom ten został osiągnięty na koniec danego okresu sprawozdawczego, ale musi być utrzymany przez dodatkowy okres po zakończeniu tego okresu sprawozdawczego, wówczas dodatkowe akcje zwykłe są traktowane jako występujące przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, jeżeli ich działanie jest rozwadniające. W takim przypadku rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję oblicza się na podstawie liczby akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane, gdyby kwota zysku na koniec okresu sprawozdawczego była równa wartości zysku na koniec okresu, w którym powinny zostać spełnione warunki. Ponieważ wartość zysku może w przyszłości ulec zmianie, więc do końca okresu, w którym powinny zostać spełnione warunki, wyliczenie podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję nie obejmuje akcji zwykłych emitowalnych warunkowo, ponieważ nie wszystkie niezbędne warunki zostały spełnione.

54 Liczba warunkowo emitowalnych akcji zwykłych może zależeć od przyszłej ceny rynkowej akcji zwykłych. W takim przypadku, jeżeli efekt jest rozwadniający, rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję oblicza się na podstawie liczby akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane, gdyby cena rynkowa na koniec okresu sprawozdawczego była ceną rynkową na koniec okresu, w którym powinny zostać spełnione warunki. Jeżeli warunek określony jest na podstawie

▼B

średnich cen rynkowych w pewnym okresie, którego koniec przypada po zakończeniu danego okresu sprawozdawczego, wówczas bierze się pod uwagę średnią za czas, który już minął. Ponieważ cena rynkowa może w przyszłości ulec zmianie, więc do końca okresu, w którym powinny zostać spełnione warunki, wyliczenie podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję nie obejmuje akcji zwykłych emitowalnych warunkowo, ponieważ nie wszystkie niezbędne warunki zostały spełnione.

55 Liczba warunkowo emitowalnych akcji zwykłych może zależeć od przyszłych zysków i przyszłych cen akcji zwykłych. W takich przypadkach liczbę akcji zwykłych uwzględnianych w kalkulacji rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję określa się na podstawie obydwu warunków (zysku do chwili obecnej i aktualnej ceny rynkowej na koniec okresu sprawozdawczego). Wyliczenie rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję nie obejmuje akcji zwykłych emitowalnych warunkowo, do czasu spełnienia obu warunków.

56 W pozostałych przypadkach liczba warunkowo emitowalnych akcji zwykłych zależy od warunków innych niż wartość zysku lub cena rynkowa (np. od otwarcia określonej liczby sklepów). W takich przypadkach, przy założeniu, że stan realizacji konkretnego warunku nie zmieni się do końca okresu, w którym powinien on zostać spełniony, akcje zwykłe emitowalne warunkowo są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję w zależności od stanu realizacji na koniec okresu sprawozdawczego.

57 Potencjalne akcje zwykłe emitowalne warunkowo (poza objętymi umową o warunkowej emisji akcji, jak np. instrumenty zamienne emitowane warunkowo) są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję w następujący sposób:

a) jednostka ustala, czy potencjalne akcje zwykłe można uznać za emitowalne na warunkach określonych dla ich emisji zgodnie z postanowieniami paragrafów 52–56 dotyczącymi akcji zwykłych emitowalnych warunkowo; oraz

b) jeżeli te potencjalne akcje zwykłe powinny zostać uwzględnione w wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, jednostka ustala ich wpływ na kalkulację rozwodnionego zysku na jedną akcję, uwzględniając paragrafy 45–48 dotyczące opcji i warrantów, paragrafy 49–51 dotyczące instrumentów zamiennych, paragrafy 58–61 dotyczące umów, które mogą być rozliczane w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych, oraz uwzględniając inne stosowne przepisy.

Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję nie zakłada się realizacji lub konwersji, chyba że zakłada się realizację lub konwersję podobnych występujących potencjalnych akcji zwykłych, których emisja nie jest warunkowa.

Umowy, które mogą być rozliczane w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych

58 Jeżeli jednostka zawarła umowę, która może zostać rozliczona w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych, i decyzja co do sposobu rozliczenia należy do jednostki, jednostka zakłada, że umowa zostanie rozliczona w akcjach zwykłych, a wynikające z takiego rozliczenia potencjalne akcje zwykłe będą uwzględnione w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, jeżeli ich działanie jest rozwadniające.

59 Jeżeli taka umowa prezentowana jest dla celów księgowych jako składnik aktywów lub zobowiązanie, lub jeżeli zawiera w sobie element kapitałowy i element zobowiązania, jednostka koryguje licznik o wszelkie zmiany zysku lub straty, które nastąpiłyby w danym okresie, gdyby umowa została w całości uznana za instrument kapitałowy. Korekta ta jest podobna do korekt wymaganych zgodnie z paragrafem 33.

▼B

60 W przypadku umów, które mogą zostać rozliczone w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych, i decyzja co do sposobu rozliczenia należy do posiadacza, przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję bierze się pod uwagę ten rodzaj rozliczenia (w środkach pieniężnych lub w akcjach), który ma silniejsze działanie rozwadniające.

61 Przykładem umowy, która może zostać rozliczona w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych, jest instrument dłużny, który w terminie zapadalności daje jednostce nieograniczone prawo do spłaty części kapitałowej w środkach pieniężnych lub we własnych akcjach zwykłych. Innym przykładem jest wystawiona opcja sprzedaży, której posiadacz może wybrać rozliczenie w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych.

Zakupione opcje

62 Umowy, takie jak zakupione opcje sprzedaży lub zakupione opcje kupna (czyli posiadane przez jednostkę opcje na własne akcje zwykłe), nie są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, ponieważ uwzględnienie ich miałoby działanie antyrozwadniające. Opcja sprzedaży zostałaby zrealizowana jedynie wtedy, gdyby cena realizacji była wyższa od ceny rynkowej, a opcja kupna zostałaby zrealizowana jedynie wtedy, gdyby cena realizacji była niższa od ceny rynkowej.

Wystawione opcje sprzedaży

63 Umowy zobowiązujące jednostkę do odkupu własnych akcji, jak wystawione opcje sprzedaży i umowy terminowe kupna typu forward, są uwzględniane w kalkulacji rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, jeżeli ich działanie jest rozwadniające. Jeżeli te umowy podczas okresu posiadają wartość wewnętrzną *in the money* (cena realizacji lub rozliczenia przewyższa średnią cenę rynkową za ten okres), potencjalne działanie rozwadniające zysk przypadający na jedną akcję oblicza się w następujący sposób:

a) należy przyjąć, że na początku okresu zostanie wyemitowana wystarczająca liczba akcji zwykłych (po średniej cenie rynkowej dla danego okresu), aby uzyskać przychód potrzebny do realizacji umowy;

b) należy przyjąć, że przychód z emisji zostanie wykorzystany w celu realizacji umowy (czyli w celu odkupu akcji zwykłych); oraz

c) liczbę akcji zwykłych uzyskanych w wyniku operacji (różnica między przyjętą liczbą wyemitowanych akcji zwykłych a liczbą akcji zwykłych uzyskanych w wyniku realizacji umowy) jest uwzględniana w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję.

KOREKTY RETROSPEKTYWNE

64 Jeśli liczba występujących akcji zwykłych lub potencjalnych akcji zwykłych wzrośnie w wyniku emisji kapitalizacyjnej, emisji premiowej czy podziału akcji lub też zmaleje w wyniku odwrócenia podziału akcji (konsolidacji), wyliczenie podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję za wszystkie prezentowane okresy koryguje się retrospektywnie. Jeśli zmiany te następują ►**M5** po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, wyliczenie zysku przypadającego na jedną akcję, ujmowanego w sprawozdaniu finansowym bieżącego okresu, jak też w sprawozdaniu prezentowanym za każdy poprzedni okres, opiera się na nowej liczbie akcji. Jeśli takie zmiany liczby akcji zostały uwzględnione przy wyliczaniu zysku przypadającego na jedną akcję, fakt ten ujawnia się. Ponadto podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję wszystkich prezentowanych okresów koryguje się o skutki błędów oraz o korekty wynikające ze zmian zasad (polityki) rachunkowości księgowanych retrospektywnie.

▼B

65 Jednostka nie przekształca rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję za żaden z poprzednich prezentowanych okresów ze względu na zmiany założeń przyjętych do kalkulacji zysku przypadającego na jedną akcję lub ze względu na konwersję potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe.

PREZENTACJA

66 W ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ jednostka prezentuje podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję dla zysku lub straty z działalności kontynuowanej, przypadających na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej w danym okresie oraz dla zysku lub straty przypadających na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej w danym okresie w podziale na wszystkie kategorie akcji zwykłych, które różnią się między sobą prawem do udziału w zysku danego okresu. Jednostka prezentuje podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję w sposób jednakowo widoczny dla wszystkich prezentowanych okresów.

67 Zysk na jedną akcję jest prezentowany za każdy okres, za który ►M5 sporządzane jest sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄. Jeżeli rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję prezentowany jest przynajmniej za jeden okres sprawozdawczy, wówczas rozwodniony zysk na akcję wykazuje się we wszystkich prezentowanych okresach sprawozdawczych, nawet jeżeli jest równy podstawowemu zyskowi przypadającemu na jedną na akcję. Jeżeli wartości podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję są równe, możliwa jest prezentacja obu tych wartości w jednej pozycji ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄.

▼M31

67A Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w odrębnym sprawozdaniu zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 10A MSR 1 zmienionym w 2011 r.), prezentuje ona podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję, zgodnie z paragrafami 66 i 67, w tym odrębnym sprawozdaniu.

▼B

68 Jednostka, która wykazuje działalność zaniechaną, ujawnia podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję z działalności zaniechanej w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ lub w informacji dodatkowej.

▼M31

68A Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w odrębnym sprawozdaniu zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 10A MSR 1 (zmienionym w 2011 r.), prezentuje ona podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję z działalności zaniechanej, zgodnie z paragrafem 68, w tym odrębnym sprawozdaniu lub w informacji dodatkowej.

▼B

69 Jednostka wykazuje podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję, nawet jeśli wartości te są ujemne (tj. występuje strata na jedną akcję).

UJAWNIANIE INFORMACJI

70 Jednostka ujawnia następujące informacje:

a) kwoty stosowane jako liczniki wzoru służącego do wyliczenia podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję oraz uzgodnienie tych kwot z zyskiem lub stratą przypadającą na jednostkę dominującą za dany okres. Uzgodnienie uwzględnia indywidualny wpływ każdej kategorii instrumentów na zysk przypadający na jedną akcję;

▼B

b) średnią ważoną liczbę akcji zwykłych stosowaną jako mianownik wzoru służącego do wyliczenia zysku i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję oraz wzajemne uzgodnienie tych mianowników. Uzgodnienie uwzględnia indywidualny wpływ każdej kategorii instrumentów na zysk przypadający na jedną akcję;

c) instrumenty (w tym akcje, których emisja jest warunkowa), które mogą potencjalnie rozwodnić podstawowy zysk na jedną akcję w przyszłości, ale nie zostały uwzględnione w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję ze względu na to, że w prezentowanym okresie/okresach mają działanie antyrozwadniające;

d) opis transakcji, których przedmiotem są akcje zwykłe lub potencjalne akcje zwykłe, poza uwzględnionymi na podstawie paragrafu 64, które wystąpiły ►**M5** po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄, które zmieniłyby znacząco liczbę akcji zwykłych lub potencjalnych akcji zwykłych występujących na koniec okresu, jeżeli zostałyby zawarte przed końcem okresu sprawozdawczego.

71 Przykłady transakcji opisanych w paragrafie 70 d):

a) emisja akcji za środki pieniężne;

b) emisja akcji, z których przychód ma być wykorzystany na spłatę zadłużenia, lub akcji uprzywilejowanych występujących na ►**M5** koniec okresu sprawozdawczego ◄;

c) wykup występujących akcji zwykłych;

d) konwersja lub realizacja potencjalnych akcji zwykłych występujących w dniu bilansowym na akcje zwykłe;

e) emisja opcji, warrantów lub instrumentów zamiennych; oraz

f) spełnienie warunków wymaganych do emisji akcji, których emisja jest warunkowa.

Zysk przypadający na jedną akcję nie jest korygowany o skutki takich transakcji, jeżeli nastąpiły one ►**M5** po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄, ponieważ transakcje te nie mają wpływu na wartość kapitału wykorzystanego do osiągnięcia zysku lub straty za dany okres.

72 Z instrumentami finansowymi i innymi umowami generującymi potencjalne akcje 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 rozwadniające, a jeśli tak, to również wpływ na średnią ważoną liczbę występujących akcji oraz wszelkie wynikające z powyższego korekty zysku lub straty przypadających na zwykłych akcjonariuszy. Ujawnienie takich warunków i zasad jest zalecane, jeżeli nie jest wymagane gdzie indziej (zob. MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*).

▼B

73 Jeśli jednostka, oprócz podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, ujawnia kwoty odpowiadające jednej akcji na podstawie składnika ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄ innego niż wymagany na mocy niniejszego standardu, wysokość takich kwot wylicza się z zastosowaniem średniej ważonej liczby akcji zwykłych, określonej zgodnie z niniejszym standardem. Zysk podstawowy i rozwodniony przypadający na jedną akcję dotyczący takiego składnika ujawnia się w sposób jednakowo widoczny i prezentuje w informacji dodatkowej. Jednostka wskazuje podstawę ustalenia licznika (liczników) i zazna, czy kwoty przypadające na jedną akcję są podane według wartości przed czy po opodatkowaniu. Jeżeli zastosowano składnik ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄, który nie jest wykazywany w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ jako osobna pozycja, jednostka przedstawia uzgodnienie pomiędzy tym składnikiem a pozycją wykazaną w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

▼M31

73A Paragraf 73 stosuje się również do jednostki, która ujawnia, oprócz podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, kwoty przypadające na jedną akcję na podstawie składnika rachunku zysków i strat innego niż wymagany na mocy niniejszego standardu.

▼B

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

74 Jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2005 r., fakt ten ujawnia.

▼M5

74A MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto sprawił, że dodano paragrafy 4A, 67A, 68A oraz 73A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M32

74B MSSF 10 i MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*, wydane w maju 2011 r., spowodowały zmiany w paragrafach 4, 40 i A11. Jednostka stosuje te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 10 i MSSF 11.

▼M33

74C Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragrafy 8, 47A i A2. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼M31

74D Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragrafy 4A, 67A, 68A i 73A. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje te zmiany.

▼B

WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

75 Niniejszy standard zastępuje MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję* (wydany w 1997 r.).

76 Niniejszy standard zastępuje SKI-24 *Zysk przypadający na jedną akcję instrumenty finansowe oraz inne umowy z możliwością rozliczenia w akcjach*.

▼B

*Załącznik A*

**OBJAŚNIENIE STOSOWANIA**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu.*

ZYSK LUB STRATA PRZYPADAJĄCE NA JEDNOSTKĘ DOMINUJĄCĄ

A1 Przy wyliczaniu zysku przypadającego na jedną akcję na podstawie skonsolidowanego sprawozdania finansowego zysk lub strata przypadające na jednostkę dominującą oznacza zysk lub stratę jednostki skonsolidowanej skorygowane o ►**M11** udziały niekontrolujące ◄.

EMISJA PRAW POBORU

►**M33** A2 Emisja zwykłych akcji w momencie realizacji lub konwersji potencjalnych akcji zwykłych nie powoduje zazwyczaj powstania premii, ponieważ potencjalne akcje zwykłe są zazwyczaj emitowane według wartości godziwej, powodując proporcjonalną zmianę stanu zasobów jednostki. Inaczej jest w przypadku emisji praw poboru: cena realizacji jest często niższa od wartości godziwej akcji. ◄ Tak więc, jak zaznaczono w paragrafie 27 b), taka emisja praw poboru związana jest z premią. Jeżeli emitowane prawa poboru oferowane są wszystkim istniejącym akcjonariuszom, wówczas liczba akcji zwykłych uwzględnionych w wyliczeniu podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję za wszystkie okresy przed emisją praw poboru jest równa liczbie akcji zwykłych występujących przed emisją, pomnożonej przez następujący czynnik:

Wartość godziwa na jedną akcję bezpośrednio przed realizacją praw

Teoretyczna wartość godziwa na jedną akcję bez praw

▼M33

Teoretyczną wartość godziwą na jedną akcję z wyłączeniem praw oblicza się, dodając łączną wartość godziwą akcji bezpośrednio przed realizacją praw do przychodu z realizacji praw, a następnie dzieląc otrzymaną kwotę przez liczbę akcji występujących po realizacji praw. Jeżeli prawa przed terminem realizacji mogą być przedmiotem publicznego obrotu niezależnie od akcji, wartość godziwą wycenia się na koniec ostatniego dnia, w którym akcje znajdują się w obrocie razem z prawami.

▼B

LICZBA KONTROLNA

A3 Aby zilustrować zastosowanie pojęcia liczby kontrolnej opisanego w paragrafach 42 i 43, przyjmujemy, że jednostka osiąga zysk z kontynuowanej działalności przypadający na jednostkę dominującą w wysokości4 800 j.p. ([1]), stratę z działalności zaniechanej przypadającą na jednostkę dominującą w wysokości (7 200 j.p.), stratę przypadającą na jednostkę dominującą w wysokości (2 400 j.p.) oraz 2 000 występujących akcji zwykłych i 400 potencjalnych akcji zwykłych. Podstawowy zysk przypadający na jedną akcję dla tej jednostki wynosi2,40 j.p. z działalności kontynuowanej, (3,60 j.p.) z działalności zaniechanej oraz (1,20 j.p.) z tytułu straty. 400 potencjalnych akcji

([1]) W niniejszych wytycznych kwoty pieniężne są wyrażone w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

▼B

zwykłych uwzględniono w wyliczeniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, ponieważ wynikający z nich zysk przypadający na jedną akcję z działalności kontynuowanej w kwocie 2,00 j.p. ma działanie rozwadniające przy założeniu, że 400 potencjalnych akcji zwykłych nie ma żadnego wpływu na zysk lub stratę. Ponieważ zysk z działalności kontynuowanej przypadający na jednostkę dominującą jest liczbą kontrolną, jednostka uwzględnia również te 400 potencjalnych akcji zwykłych w kalkulacji innych kwot zysku przypadającego na jedną akcję, pomimo że kwoty te mają działanie antyrozwadniające wobec porównywalnych kwot podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję, czyli strata na akcję jest mniejsza [(3,00 j.p.) na akcję z tytułu straty z działalności zaniechanej i (1,00 j.p.) na akcję z tytułu straty].

ŚREDNIA CENA RYNKOWA AKCJI ZWYKŁYCH

A4 Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję średnią cenę rynkową akcji zwykłych, które uważa się za wyemitowane, oblicza się na podstawie ceny rynkowej akcji zwykłych w danym okresie. Teoretycznie każda transakcja rynkowa dotycząca akcji zwykłych jednostki może zostać uwzględniona przy określaniu średniej ceny rynkowej. Jednak ze względów praktycznych zazwyczaj stosuje się po prostu średnią cenę z danego tygodnia lub miesiąca.

A5 Z zasady średnią cenę rynkową oblicza się na podstawie cen rynkowych na koniec dnia. Jeżeli jednak wahania cen są znaczne, średnia cen najwyższych i najniższych jest zazwyczaj bardziej reprezentatywna. Metoda obliczania średniej ceny rynkowej jest stosowana konsekwentnie, chyba że warunki zmieniły się na tyle, że przestała ona być reprezentatywna. Na przykład jednostka, która przez kilka lat charakteryzujących się stosunkowo stabilnymi cenami, obliczała średnią cenę rynkową na podstawie cen rynkowych na koniec dnia, może zacząć stosować średnią ceny najwyższej i najniższej w sytuacji, gdy wahania cen będą znaczne, co spowoduje, że średnia obliczona na podstawie cen na koniec dnia nie będzie reprezentatywna.

OPCJE, WARRANTY I ICH ODPOWIEDNIKI

A6 Opcje lub warranty dotyczące kupna instrumentów zamiennych uważa się za zrealizowane zawsze, gdy średnie ceny zarówno instrumentu zamiennego, jak i akcji zwykłych, na które instrument ten jest zamienny, są wyższe od ceny realizacji tych opcji lub warrantów. Realizację zakłada się jedynie wówczas, gdy równocześnie zakłada się konwersję podobnych występujących instrumentów zamiennych (o ile takie istnieją).

A7 Opcje i warranty mogą umożliwiać lub wymagać przekazania długu lub innych instrumentów jednostki gospodarczej (lub jej jednostki dominującej albo zależnej) jako zapłatę ceny realizacji lub jej części. Te opcje lub warranty mają rozwadniający wpływ na wyliczenie rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, jeżeli a) średnia cena rynkowa odpowiednich akcji zwykłych za dany okres jest wyższa od ceny realizacji; lub b) cena sprzedaży przekazywanego instrumentu jest niższa od kwoty, za jaką instrument ten może zostać przekazany na podstawie umowy opcji lub warrantu, a wynikające z tego dyskonto sprawia, że efektywna cena realizacji jest niższa od

▼B

ceny rynkowej akcji zwykłych uzyskanych w wyniku realizacji. Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję przyjmuje się, że te opcje lub warranty zostały zrealizowane, a dług lub inne instrumenty zostały przekazane. Jeżeli dla posiadacza opcji lub warrantu korzystniejsze jest przekazanie środków pieniężnych (a umowa na to pozwala), przyjmuje się, że przekazano środki pieniężne. Odsetki (po odliczeniu podatku) od każdego długu, który został uznany za przekazany, powiększają licznik wzoru.

A8 Podobną procedurę stosuje się wobec akcji uprzywilejowanych, których zasady są podobne, oraz innych instrumentów z opcją zamiany, które umożliwiają inwestorowi zapłatę środkami pieniężnymi za korzystniejszy kurs zamiany.

A9 Warunki niektórych opcji lub warrantów mogą wymagać, aby przychód z ich realizacji został wykorzystany w celu wykupu długu lub innych instrumentów jednostki (lub jej spółki dominującej albo zależnej). Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję przyjmuje się, że te opcje lub warranty zostały zrealizowane, a przychód wykorzystano do wykupienia długu po średniej cenie rynkowej, a nie do zakupu akcji zwykłych. Równocześnie nadwyżka przychodu z zakładanej realizacji ponad kwotę wykorzystaną do zakładanego wykupienia długu włączana jest do wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję (czyli przyjmuje się wykorzystanie tej nadwyżki do odkupienia akcji zwykłych). Odsetki (po odliczeniu podatku) od każdego długu, który został uznany za wykupiony, powiększają licznik wzoru.

WYSTAWIONE OPCJE SPRZEDAŻY

A10 Aby zilustrować zastosowanie postanowień paragrafu 63, przyjmijmy, że jednostka gospodarcza ma 120 wystawionych opcji sprzedaży dotyczących jej akcji zwykłych, których cena realizacji wynosi 35 j.p. Średnia cena rynkowa akcji zwykłych tej jednostki w danym okresie wynosi 28 j.p. Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję jednostka zakłada, że na początku okresu wyemitowała 150 akcji w cenie 28 j.p. za jedną akcję w celu wypełnienia swojego zobowiązania do sprzedaży na kwotę 4 200 j.p. Różnica pomiędzy 150 wyemitowanymi akcjami zwykłymi a 120 akcjami zwykłymi otrzymanymi w wyniku realizacji opcji sprzedaży (30 dodatkowych akcji zwykłych) powiększa mianownik wzoru stosowanego przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję.

INSTRUMENTY JEDNOSTEK ZALEŻNYCH, WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘĆ I JEDNOSTEK STOWARZYSZONYCH

▼M32

A11 Potencjalne akcje zwykłe jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej zamienne na akcje zwykłe jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej, lub na akcje zwykłe jednostki dominującej lub inwestorów sprawujących współkontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, albo mający znaczący wpływ (jednostka sprawozdawcza) na taki podmiot, włącza się do wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję w następujący sposób:

▼B

a) instrumenty emitowane przez jednostkę zależną, wspólne przedsięwzięcie lub jednostkę stowarzyszoną, które umożliwiają ich posiadaczom uzyskanie akcji zwykłych jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej, są uwzględniane przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję tej jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej. Następnie tak obliczony zysk przypadający na jedną akcję jest uwzględniany w wyliczeniu zysku przypadającego na jedną akcję jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe na podstawie liczby posiadanych przez tę jednostkę instrumentów jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej;

▼B

b) instrumenty jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej zamienne na akcje zwykłe jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe są traktowane jak potencjalne akcje zwykłe jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję. Również opcje i warranty wyemitowane przez jednostkę zależną, wspólne przedsięwzięcie lub jednostkę stowarzyszoną w celu nabycia akcji zwykłych jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, traktowane są jak potencjalne akcje zwykłe jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe dla celów wyliczenia skonsolidowanego rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję.

A12 Dla celów wyliczenia wpływu instrumentów wyemitowanych przez jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe, zamiennych na akcje zwykłe jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej, na zysk przypadający na jedną akcję, przyjmuje się, że instrumenty te zostały zamienione oraz że licznik (zysk lub strata przypadające na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej) zostały skorygowane zgodnie z paragrafem 33. Oprócz tych korekt licznik jest korygowany o każdą zmianę wyniku finansowego wykazanego przez jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe (np. przychód z dywidendy lub przychód wynikający z zastosowania metody praw własności), związaną ze wzrostem liczby występujących akcji zwykłych jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej, na skutek przyjętej konwersji. Mianownik wzoru, według którego oblicza się rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję, nie ulega zmianie, ponieważ liczba występujących akcji zwykłych jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe nie zmieni się w wyniku przyjętej konwersji.

INSTRUMENTY KAPITAŁOWE O OKREŚLONYM PRAWIE DO DYWIDENDY I AKCJE ZWYKŁE O RÓŻNYM PRAWIE DO DYWIDENDY

A13 Kapitał własny niektórych jednostek obejmuje:

a) instrumenty uprawnione do dywidendy wraz z akcjami zwykłymi według z góry ustalonego wzoru (np. dwa do jednego). Czasami istnieje górny limit uczestnictwa (np. nie może ono przekroczyć określonej kwoty na akcję);

b) kategorię akcji zwykłych, dla których stopa dywidendy jest inna niż dla innych kategorii akcji zwykłych, chociaż nie mają one żadnych praw pierwszeństwa ani starszeństwa.

A14 Na potrzeby wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję przyjmuje się konwersję tych instrumentów, o których mowa w paragrafie A13, które są zamienne na akcje zwykłe, jeżeli ich działanie jest rozwadniające. Dla instrumentów, które nie są zamienne na akcje zwykłe, zysk lub stratę za dany okres przypisuje się do różnych kategorii akcji i instrumentów kapitałowych o określonym prawie do dywidendy według związanych z nimi praw do dywidendy lub innych praw uczestnictwa w niepodzielonych zyskach. W celu wyliczenia podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję:

a) zysk lub stratę przypadający/przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej należy skorygować (zmniejszyć zysk lub zwiększyć stratę) o kwotę dywidendy zadeklarowanej w danym okresie dla każdej kategorii akcji oraz o kwotę dywidendy wynikającą z umowy (lub odsetki od uczestniczących obligacji), którą należy zapłacić za dany okres (np. niewypłacone skumulowane dywidendy);

▼B

b) pozostały zysk lub stratę dzieli się pomiędzy akcje zwykłe i uczestniczące instrumenty kapitałowe w ten sposób, że każdy instrument uczestniczy w zysku w takim stopniu, jakby podzielona została całość zysku lub straty za dany okres. Całkowite kwoty zysku lub straty przypadające na poszczególne kategorie instrumentów kapitałowych ustala się, sumując kwotę zaliczoną na poczet dywidend i kwotę zaliczoną na poczet uczestnictwa;

c) całkowitą kwotę zysku lub straty przypadającą na daną kategorię instrumentu kapitałowego dzieli się przez liczbę występujących instrumentów, na które przypada zysk, aby ustalić zysk przypadający na jedną akcję dla danego instrumentu.

Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję wszystkie potencjalne akcje zwykłe, które według założeń zostały wyemitowane, uwzględnia się jako występujące akcje zwykłe.

AKCJE OPŁACONE CZĘŚCIOWO

A15 Akcje zwykłe, które zostały wyemitowane, ale nie zostały w całości opłacone, traktowane są na potrzeby kalkulacji podstawowego zysku przypadającego na jedną akcję jako ułamki akcji zwykłych, proporcjonalnie do ich prawa do dywidendy w porównaniu z prawem do dywidendy przysługującym akcjom zwykłym opłaconym w całości.

A16 W części, w której akcje opłacone częściowo nie uczestniczą w wypłacie dywidendy w danym okresie, są one traktowane na potrzeby kalkulacji rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję jako odpowiedniki warrantów lub opcji. Przyjmuje się, że nieopłacona część odpowiada przychodowi, za który nabyte zostały akcje zwykłe. Liczba akcji włączona do wyliczenia rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję jest różnicą między liczbą akcji subskrybowanych a liczbą akcji uznanych za zakupione.

▼B

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 34

*Śródroczna sprawozdawczość finansowa*

CEL

Celem niniejszego standardu jest uregulowanie minimalnej treści śródrocznego raportu finansowego oraz zasad ujmowania i wyceny odnoszących się do pełnego lub skróconego sprawozdania finansowego za okres śródroczny. Terminowa i wiarygodna śródroczna sprawozdawczość finansowa ułatwia inwestorom, wierzycielom i innym podmiotom zrozumienie zdolności danej jednostki do wytwarzania przychodów i przepływów środków pieniężnych oraz jej sytuacji finansowej i płynności.

ZAKRES

1 Niniejszy standard nie przesądza, które jednostki obowiązane są do publikacji śródrocznych raportów finansowych, jak często mają to czynić, ani w jakim odstępie czasu od zakończenia okresu śródrocznego. Niemniej jednak administracja rządowa, komisje papierów wartościowych, giełdy papierów wartościowych i organizacje zrzeszające księgowych często obligują jednostki, których dłużne lub kapitałowe papiery wartościowe są w publicznym obrocie, do publikowania śródrocznych raportów finansowych. Niniejszy standard ma zastosowanie, jeśli jednostka podlega obowiązkowi lub podejmie decyzję o publikacji śródrocznego raportu finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości ([1]) zachęca jednostki, których papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie, do sporządzania śródrocznych raportów finansowych, które byłyby zgodne z zasadami ujmowania, wyceny i ujawniania informacji określonymi w niniejszym standardzie. Szczególnie jednostkom, których papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie, zaleca się:

a) sporządzanie śródrocznych raportów finansowych przynajmniej na koniec pierwszego półrocza roku obrotowego; oraz

b) udostępnianie śródrocznych raportów finansowych nie później niż w ciągu 60 dni po zakończeniu okresu śródrocznego.

2 Zgodność z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej każdego raportu finansowego, zarówno rocznego, jak i śródrocznego, ocenia się oddzielnie. Fakt, iż dana jednostka nie sporządziła śródrocznego raportu finansowego w ciągu danego roku obrotowego lub sporządziła śródroczny raport finansowy, który jest niezgodny z niniejszym standardem, nie stanowi przeszkody, aby roczne sprawozdanie finansowe tej jednostki było zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, jeśli istotnie tak je sporządzono.

3 Śródroczny raport finansowy danej jednostki, który jest określany jako zgodny z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, musi spełniać wszystkie wymogi niniejszego standardu. Paragraf 19 zawiera wymóg ujawniania pewnych informacji w tym kontekście.

DEFINICJE

4 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

([1]) Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości zastąpiła Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, która rozpoczęła działalność w 2001 r.

▼B

*Okres śródroczny* jest okresem sprawozdawczym krótszym od pełnego roku obrotowego.

▼M5

*Śródroczny raport finansowy* oznacza raport finansowy zawierający pełne sprawozdanie finansowe (zgodne z opisem zawartym z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowanym w 2007 r.) lub skrócone sprawozdanie finansowe sporządzone (zgodne z opisem niniejszego standardu) za okres śródroczny

▼B

TREŚĆ ŚRÓDROCZNEGO RAPORTU FINANSOWEGO

▼M49

5 MSR 1 definiuje pełne sprawozdania finansowe jako składające się z następujących części:

▼M36

(a) sprawozdania z sytuacji finansowej na koniec okresu,

(b) sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów za dany okres,

(c) sprawozdania ze zmian w kapitale własnym za dany okres,

(d) sprawozdania z przepływów pieniężnych za dany okres,

▼M49

(e) informacji dodatkowych zawierających istotne zasady (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające,

▼M36

(ea) informacji porównawczych w odniesieniu do poprzedniego okresu, jak określono w paragrafach 38 i 38A MSR 1, oraz

(f) sprawozdania z sytuacji finansowej na początek poprzedniego okresu, jeżeli jednostka zastosowała zasady (politykę) rachunkowości retrospektywnie lub dokonała retrospektywnego przekształcenia pozycji w sprawozdaniach finansowych lub przeklasyfikowała pozycje w sprawozdaniach finansowych zgodnie z paragrafami 40A–40D MSR 1.

Jednostka może stosować inne tytuły sprawozdań niż te zastosowane w niniejszym standardzie. Przykładowo jednostka może stosować tytuł „sprawozdanie z całkowitych dochodów” zamiast „sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów”.

▼B

6 Ze względu na postulat aktualności danych i kwestie kosztowe oraz w celu uniknięcia powtarzania informacji uprzednio podanych jednostka może podlegać obowiązkowi lub może podjąć decyzję, aby w terminie śródrocznym podać mniej informacji niż w rocznym sprawozdaniu finansowym. Niniejszy standard określa minimalną treść śródrocznego raportu finansowego jako zawierającą skrócone sprawozdanie finansowe oraz wybrane informacje objaśniające. Śródroczny raport finansowy ma na celu zaktualizowanie ostatniego pełnego rocznego sprawozdania finansowego. W związku z tym koncentruje się on na nowych działaniach, zdarzeniach i okolicznościach, a nie powiela informacji uprzednio podanych w sprawozdaniu rocznym.

7 Żadne z postanowień w niniejszym standardzie nie ma na celu zakazywania lub zniechęcania jednostki do publikowania pełnego sprawozdania finansowego (zgodnie z opisem zawartym w MSR 1) w ramach ich śródrocznego raportu finansowego, na rzecz skróconego sprawozdania finansowego i wybranych informacji objaśniających. W standardzie niniejszym nie zabrania się ani nie zniechęca jednostki do ujmowania w skróconym sprawozdaniu finansowym większej liczby pozycji (sprawozdania finansowego) czy informacji objaśniających od tych określonych w niniejszym standardzie. Zawarte w niniejszym standardzie wytyczne dotyczące ujmowania i wyceny stosuje się także do pełnych sprawozdań finansowych za okres śródroczny, w których ujawnia się wszystkie informacje wymagane w niniejszym standardzie (szczególnie informacje ujawniane w formie informacji dodatkowej określone w paragrafie 16), jak również w innych standardach.

▼B

**Minimalne wymagane części składowe śródrocznego raportu finansowego**

▼M31

8 Śródroczny raport finansowy składa się z co najmniej następujących części:

▼M5

a) skróconego bilansu;

▼M31

b) skróconego sprawozdania finansowego lub skróconych sprawozdań finansowych z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów;

▼M5

c) skróconego sprawozdania przedstawiającego: (i) wszystkie zmiany w kapitale własnym; lub (ii) zmiany w kapitale własnym niewynikające z transakcji kapitałowych dokonywanych z właścicielami ani z wypłat na ich rzecz;

d) skróconego rachunku przepływów pieniężnych; oraz

e) wybranych informacji objaśniających.

▼M31

8A Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w odrębnym sprawozdaniu finansowym zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 10A MSR 1 (zmienionego w 2011 r.), prezentuje śródroczne skrócone informacje zaczerpnięte z tego sprawozdania.

▼B

**Forma i treść śródrocznego sprawozdania finansowego**

9 Jeśli jednostka publikuje pełne sprawozdanie finansowe w ramach swojego śródrocznego raportu finansowego, forma i treść tego sprawozdania spełnia wymogi MSR 1 odnoszące się do pełnego sprawozdania finansowego.

10 Jeżeli jednostka publikuje swoje skrócone sprawozdanie finansowe w ramach śródrocznego raportu finansowego, skrócone sprawozdanie finansowe zawiera przynajmniej wszystkie grupy pozycji i sumy cząstkowe, które znalazły się w jej ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym, a także wybrane informacje objaśniające wymagane przez niniejszy standard. Dodatkowe pozycje sprawozdania finansowego lub informacje objaśniające ujmuje się, jeśli ich opuszczenie mogłoby doprowadzić do sytuacji, w której skrócone śródroczne sprawozdanie finansowe wprowadzałoby w błąd.

▼M8

11 W sprawozdaniu prezentującym elementy składowe zysku lub straty za okres śródroczny, jednostka prezentuje podstawowy i rozwodniony zysk na akcję za ten okres, jeżeli jednostka podlega regulacjom MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję* ([1]).

▼M31

11A Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w odrębnym sprawozdaniu finansowym zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 10A MSR 1 (zmienionego w 2011 r.), prezentuje podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję w tym sprawozdaniu.

([1]) Niniejszy paragraf został zmieniony na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. w celu wyjaśnienia zakresu MSR 34.

▼B

►M5 12 MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zawiera wytyczne dotyczące struktury sprawozdań finansowych. ◄ Wytyczne stosowania MSR 1 ilustrują sposób prezentacji ►M5 sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄ oraz sprawozdania ze zmian w kapitale własnym.

▼M5

_____

▼B

14 Śródroczny raport finansowy sporządza się w oparciu o zasady konsolidacji, jeśli ostatnie roczne sprawozdanie finansowe jednostki było sprawozdaniem skonsolidowanym. Jednostkowe roczne sprawozdanie finansowe jednostki dominującej nie jest spójne ani porównywalne ze skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym sporządzonym w ramach ostatniego rocznego raportu finansowego. Jeśli roczny raport finansowy jednostki oprócz skonsolidowanego sprawozdania finansowego zawierał jednostkowe roczne sprawozdanie finansowe jednostki dominującej, niniejszy standard nie wymaga ani nie zakazuje włączania jednostkowego sprawozdania jednostki dominującej do śródrocznego raportu finansowego danej jednostki.

▼M29

**Znaczące zdarzenia i transakcje**

15 Jednostka włącza do swojego śródrocznego raportu finansowego wyjaśnienia dotyczące zdarzeń i transakcji, które są znaczące dla zrozumienia zmian sytuacji finansowej i wyników działalności jednostki, które miały miejsce od końca ostatniego rocznego okresu sprawozdawczego. Informacje ujawniane w odniesieniu do tych zdarzeń i transakcji stanowią aktualizację odpowiednich informacji przedstawionych w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym.

15A Użytkownik śródrocznego raportu finansowego danej jednostki posiada także dostęp do ostatniego rocznego sprawozdania finansowego tej jednostki. Nie ma zatem konieczności, aby w informacji dodatkowej do śródrocznego raportu finansowego zamieszczać stosunkowo nieznaczące aktualizacje informacji, które zostały już przedstawione w informacji dodatkowej do ostatniego rocznego sprawozdania finansowego.

15B Poniższy wykaz obejmuje zdarzenia i transakcje, które muszą zostać ujawnione, jeżeli są istotne, przy czym wykaz ten nie jest wyczerpujący:

(a) odpis aktualizujący wartość zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania i odwrócenie takiego odpisu;

(b) ujęcie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości aktywów finansowych, rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych lub innych aktywów oraz odwrócenie takiego odpisu;

(c) rozwiązanie wszelkich rezerw na koszty restrukturyzacji;

(d) nabycie i sprzedaż rzeczowych aktywów trwałych;

(e) poczynione zobowiązania na rzecz dokonania zakupu rzeczowych aktywów trwałych;

(f) rozliczenia z tytułu spraw sądowych;

(g) korekty błędów poprzednich okresów;

(h) zmiany warunków prowadzenia działalności i sytuacji gospodarczej, które mają wpływ na wartość godziwą aktywów finansowych i zobowiązań finansowych jednostki, niezależnie od tego, czy te aktywa i zobowiązania są ujęte w wartości godziwej czy po koszcie zamortyzowanym;

(i) niespłacenie pożyczki lub naruszenie postanowień umowy pożyczki, w odniesieniu do których nie podjęto żadnych działań naprawczych do końca okresu sprawozdawczego;

▼M29

(j) transakcje z podmiotami powiązanymi;

(k) przesunięcia między poszczególnymi poziomami hierarchii wartości godziwej, która jest stosowana na potrzeby wyceny wartości godziwej instrumentów finansowych;

(l) zmiany w klasyfikacji instrumentów finansowych w wyniku zmiany celu lub wykorzystania tych aktywów; oraz

(m) zmiany zobowiązań warunkowych i aktywów warunkowych.

15C Dla wielu pozycji wymienionych w paragrafie 15B poszczególne MSSF zawierają wytyczne dotyczące wymogów ujawniania informacji. Jeżeli zdarzenie lub transakcja są znaczące dla zrozumienia zmian w sytuacji finansowej lub wyników działalności jednostki, które miały miejsce od końca ostatniego rocznego okresu sprawozdawczego, śródroczny raport finansowy jednostki powinien zawierać wyjaśnienie i aktualizację odpowiednich informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym za ostatni roczny okres sprawozdawczy.

———————

*Ujawnianie innych informacji*

▼M48

**16A W uzupełnieniu ujawnienia znaczących zdarzeń i transakcji zgodnie z paragrafami 15–15C, w informacji dodatkowej do swojego śródrocznego sprawozdania finansowego lub w innym miejscu śródrocznego sprawozdania finansowego jednostka uwzględnia następujące informacje. Następujące informacje są przedstawiane albo w śródrocznym sprawozdaniu finansowym, albo włączone poprzez odniesienie ze śródrocznego sprawozdania finansowego do innego rodzaju sprawozdania (np. sprawozdania zarządu lub sprawozdania na temat ryzyka), do których użytkownicy sprawozdania finansowego mają dostęp na tych samych warunkach i w tym samym terminie jak w przypadku śródrocznego sprawozdania finansowego. Jeżeli użytkownicy sprawozdania finansowego nie mają dostępu do informacji włączonych poprzez odniesienie na tych samych warunkach i w tym samym terminie, śródroczne sprawozdanie finansowy jest niekompletne. Informacje te ujawnia się zwykle za okres od początku roku obrotowego do dnia sporządzenia sprawozdania.**

▼M29

**(a) stwierdzenie, że w śródrocznym sprawozdaniu finansowym przestrzegano tych samych zasad (polityki) rachunkowości i metod obliczeniowych co w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym, albo – jeśli zasady te lub metody zostały zmienione – opis rodzaju i skutków tej zmiany;**

**(b) komentarz objaśniający, dotyczący sezonowości lub cykliczności działalności w okresie śródrocznym;**

**(c) rodzaj oraz kwoty pozycji wpływających na aktywa, zobowiązania, kapitał własny, zysk netto lub przepływy pieniężne, które są nietypowe ze względu na ich rodzaj, wielkość lub częstotliwość;**

**(d) rodzaj oraz kwoty zmian wartości szacunkowych kwot, które były prezentowane w poprzednich okresach śródrocznych bieżącego roku obrotowego, lub zmiany wartości szacunkowych kwot, które były prezentowane w poprzednich latach obrotowych;**

**(e) emisje, wykup i spłaty dłużnych i kapitałowych papierów wartościowych;**

**(f) wypłacone dywidendy (łącznie lub w przeliczeniu na jedną akcję), w podziale na akcje zwykłe i pozostałe akcje;**

▼M36

**(g) następujące informacje na temat segmentu (ujawnianie informacji na temat segmentu w śródrocznych raportach finansowych jednostki jest konieczne tylko wtedy, gdy MSSF 8 *Segmenty operacyjne* wymaga od jednostki ujawniania tych informacji w jej rocznych sprawozdaniach finansowych)**:

▼M29

**(i) przychody uzyskane od zewnętrznych klientów, jeżeli zostały uwzględnione w wycenie zysku lub straty segmentu, która była przedmiotem przeglądu dokonywanego przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych lub w inny sposób była okresowo przedstawiana temu organowi;**

**(ii) przychody uzyskane w wyniku transakcji zawartych między segmentami, jeżeli zostały uwzględnione w wycenie zysku lub straty segmentu, która była przedmiotem przeglądu dokonywanego przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych lub w inny sposób była okresowo przedstawiana temu organowi;**

**(iii) wycena zysku lub straty segmentu;**

▼M36

**(iv) wycena łącznych aktywów i zobowiązań dla określonego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym, jeżeli kwoty te są regularnie przekazywane głównemu organowi odpowiedzialnemu za podejmowanie decyzji operacyjnych i jeżeli nastąpiła istotna zmiana w porównaniu z kwotą ujawnioną w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym dla tego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym;**

▼M29

**(v) opis różnic w zakresie podstawy wyodrębniania segmentów lub podstawy wyceny zysku lub straty segmentu w porównaniu z ostatnim rocznym sprawozdaniem finansowym;**

**(vi) uzgodnienie łącznej sumy zysków lub strat segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym z zyskiem lub stratą jednostki przed uwzględnieniem kosztu podatkowego (przychodu podatkowego) i działalności zaniechanej. Jeżeli jednak jednostka przypisuje do segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym pozycje takie jak koszt podatkowy (przychód podatkowy), jednostka może dokonać uzgodnienia łącznej sumy zysków lub strat segmentów z zyskiem lub stratą jednostki po uwzględnieniu tych pozycji. Istotne pozycje uzgadniające identyfikuje się i opisuje osobno w tym uzgodnieniu;**

**(h) zdarzenia następujące po zakończeniu okresu śródrocznego, które nie zostały uwzględnione w sprawozdaniu finansowym za dany okres śródroczny;**

**(i) wpływ zmian w składzie jednostki w trakcie okresu śródrocznego, w tym połączeń jednostek, uzyskania lub utraty kontroli nad jednostkami zależnymi oraz inwestycjami długoterminowymi, restrukturyzacji, a także zaniechania działalności. W przypadku połączeń jednostek jednostka ujawnia informacje wymagane zgodnie z MSSF 3 *Połączenia jednostek*;**

▼M33

**(j) w przypadku instrumentów finansowych, ujawnione informacje na temat wartości godziwej wymagane w paragrafach 91–93 h), 94–96, 98 i 99 MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej* i paragrafach 25, 26 i 28–30 MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*;**

▼M38

(k) w przypadku gdy jednostki stają się lub przestają być jednostkami inwestycyjnymi, określonymi w MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* – informacje określone w paragrafie 9B MSSF 12 *Ujawnianie udziałów w innych jednostkach*.

▼M29

_____

▼B

**Ujawnianie informacji na temat zgodności z MSSF**

19 Jeśli śródroczny raport finansowy jednostki jest zgodny z niniejszym standardem, to fakt ten ujawnia się. Śródrocznego raportu finansowego danej jednostki nie określa się jako zgodnego ze standardami, jeżeli nie spełnia on wszystkich wymogów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

**Okresy, za które wymagana jest prezentacja śródrocznego sprawozdania finansowego**

▼M31

20 Raporty śródroczne zawierają śródroczne sprawozdanie finansowe (skrócone lub pełne) za następujące okresy:

▼B

a) ►M5 sprawozdanie z sytuacji finansowej ◄ na koniec bieżącego okresu śródrocznego i ►M5 sprawozdanie z sytuacji finansowej ◄ porównawcze na koniec bezpośrednio poprzedzającego go roku obrotowego;

▼M31

b) sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów za bieżący okres śródroczny i narastająco za bieżący rok obrotowy do danego dnia, wraz z porównawczym sprawozdaniem z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów za porównywalne okresy śródroczne (bieżący i od początku roku do danego dnia) bezpośrednio poprzedzającego roku obrotowego. Zgodnie z MSR 1 (zmienionym w 2011 r.) za każdy okres raport śródroczny może prezentować sprawozdanie lub sprawozdania finansowe z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów;

▼B

c) ►M5 sprawozdanie ze zmian ◄ 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) ►M5 sprawozdanie z ◄ przepływów pieniężnych za bieżący rok obrotowy do danego dnia wraz z porównawczym sprawozdaniem za porównywalny okres od początku roku do danego dnia, bezpośrednio poprzedzającego go roku obrotowego.

21 W przypadku jednostki, której działalność cechuje wyraźna sezonowość, użyteczne może być opracowanie informacji finansowych za dwanaście miesięcy ►M5 do dnia zakończenia śródrocznego okresu sprawozdawczego ◄ oraz informacji porównawczych za poprzedzający okres dwunastu miesięcy. Zgodnie z powyższym zaleca się, aby jednostki, których działalność cechuje wyraźna sezonowość, rozważyły możliwość podania takiej informacji oprócz informacji, o których mowa w poprzednim paragrafie.

22 Załącznik A ilustruje okresy, których prezentacji wymaga się od jednostki sporządzającej raporty co pół roku oraz od jednostki sporządzającej raporty kwartalnie.

**Istotność**

23 Podejmując decyzje dotyczące ujmowania, klasyfikacji lub ujawniania danej pozycji dla celów śródrocznej sprawozdawczości finansowej, ocenia się jej istotność w odniesieniu do danych finansowych dotyczących okresu śródrocznego. Oceniając istotność, uwzględnia się, że wycena śródroczna może opierać się na wartościach szacunkowych w większym zakresie niż wycena rocznych danych finansowych.

24 MSR 1 oraz MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* definiują pozycję jako istotną, jeżeli jej pominięcie lub podanie nieprawidłowych informacji na jej temat mogłoby wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników sprawozdania finansowego. MSR 1 wymaga ujawnienia informacji o istotnych pozycjach, na przykład o działalności zaniechanej, natomiast MSR 8 wymaga ujawnienia informacji o zmianach wartości szacunkowych, błędach i zmianach zasad (polityki) rachunkowości. Standardy te nie podają liczbowo wyrażonych wytycznych dotyczących tego, co można uznać za istotne.

▼B

25 Chociaż zastosowanie osądu jest wymagane zawsze przy ocenianiu istotności dla celów sprawozdawczości finansowej, niniejszy standard opiera decyzje dotyczące ujmowania pozycji i ujawniania informacji na temat danych za okres śródroczny, ze względu na zrozumiałość wartości śródrocznych. Tak więc na przykład nietypowe pozycje, zmiany zasad (polityki) rachunkowości lub wartości szacunkowych oraz błędy są ujmowane i ujawniane w oparciu o kryterium istotności odnoszonej do danych za okres śródroczny, aby uniknąć wyciągania wprowadzających w błąd wniosków wynikających z zaniechania ujawnień. Nadrzędnym celem jest zapewnienie, aby śródroczny raport finansowy zawierał wszystkie informacje umożliwiające zrozumienie sytuacji finansowej jednostki i uzyskanych przez nią wyników w ciągu okresu śródrocznego.

UJAWNIANIE INFORMACJI W ROCZNYM SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

26 Jeśli wartość szacunkowa kwoty podanej w okresie śródrocznym uległa znaczącej zmianie w ostatnim okresie śródrocznym w roku obrotowym, ale oddzielny raport finansowy za ten końcowy okres śródroczny nie jest publikowany, rodzaj oraz kwotę takiej zmiany wartości szacunkowej ujawnia się w informacji dodatkowej do rocznego sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy.

27 MSR 8 wprowadza wymóg ujawniania rodzaju i (jeśli jest to wykonalne) kwoty zmiany wartości szacunkowej, która ma istotny wpływ na bieżący okres, albo też, jak się oczekuje, może mieć istotny wpływ w kolejnych okresach. W paragrafie 16 d) niniejszego standardu zawarty jest wymóg ujawniania podobnych informacji w śródrocznym raporcie finansowym. Do przykładów można zaliczyć zmiany wartości szacunkowych w końcowym okresie śródrocznym, dotyczące odpisania wartości zapasów, restrukturyzacji lub odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów, które były wykazywane we wcześniejszym okresie śródrocznym danego roku obrotowego. Wymóg ujawniania informacji wynikający z poprzedniego paragrafu jest spójny z wymogiem zawartym w MSR 8 i w zamierzeniu ma mieć ograniczony zakres – odnosząc się tylko do zmiany wartości szacunkowych. Nie wymaga się od jednostki, aby w rocznym sprawozdaniu finansowym zamieszczała dodatkowe informacje finansowe dotyczące okresu śródrocznego.

UJMOWANIE I WYCENA

**Takie same zasady (polityka) rachunkowości jak w sprawozdaniu rocznym**

28 Sporządzając śródroczne sprawozdanie finansowe jednostka stosuje takie same zasady (politykę) rachunkowości jak przy sporządzaniu rocznego sprawozdania finansowego, z wyjątkiem zmian zasad (polityki) rachunkowości wprowadzonych po dacie ostatniego rocznego sprawozdania finansowego, które należy uwzględnić przy sporządzaniu następnego rocznego sprawozdania finansowego. Częstotliwość prowadzenia sprawozdawczości przez jednostkę (raz na rok, raz na pół roku, raz na kwartał) nie wpływa na wycenę wyników rocznych jednostki. W tym celu wycena na potrzeby sprawozdawczości śródrocznej obejmuje okres od początku roku obrotowego do danego dnia.

29 Wymóg, aby jednostka przy sporządzaniu śródrocznego sprawozdania finansowego stosowała te same zasady (politykę) rachunkowości, co w przypadku rocznego sprawozdania finansowego, może sugerować, że wyceny w okresach śródrocznych dokonywane są w taki sposób, jak gdyby każdy okres śródroczny funkcjonował samodzielnie jako niezależny okres sprawozdawczy. Niemniej jednak, stwierdzając, że częstotliwość sprawozdawczości jednostki nie wpływa na wycenę jej wyników rocznych, paragraf 28 potwierdza, że okres śródroczny stanowi część większej całości, którą jest rok obrotowy. Wycena na zasadzie „od początku roku obrotowego do danego dnia” może powodować powstanie zmian wartości szacunkowych kwot wykazywanych w poprzednich okresach śródrocznych bieżącego roku obrotowego. Ale zasady ujmowania aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów w okresach śródrocznych są takie same jak w przypadku rocznego sprawozdania finansowego.

▼B

30 Ilustracją powyższego zapisu jest:

a) zasady ujmowania i wyceny strat z tytułu odpisów wartości zapasów, restrukturyzacji lub odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów w okresie śródrocznym są takie same jak zasady, które jednostka stosowałaby, sporządzając roczne sprawozdanie finansowe. Jeśli jednak takie kwoty są ujmowane i wyceniane w jednym okresie śródrocznym i wartość szacunkowa zmieni się w kolejnym okresie śródrocznym tego samego roku obrotowego, pierwotną wartość szacunkową zmienia się w kolejnym okresie śródrocznym poprzez dodatkowe zwiększenie kwoty straty (odpisu) lub poprzez odwrócenie poprzednio ujętej kwoty;

b) koszt, który nie spełnia definicji składnika aktywów na koniec okresu śródrocznego na potrzeby sporządzenia ►M5 sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, nie jest rozliczany w czasie, gdy oczekuje się na przyszłe informacje o tym, czy spełnia on definicję składnika aktywów, albo też, gdy dąży się do równomiernego rozłożenia zysków pomiędzy okresy śródroczne składające się na rok obrotowy; oraz

c) obciążenie wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego jest ujmowane w każdym okresie śródrocznym na podstawie możliwie najlepszego szacunku średniej ważonej rocznej stawki podatku dochodowego, jakiej oczekuje się w pełnym roku obrotowym. Jeśli oszacowane roczne stawki podatku dochodowego ulegną zmianie, może pojawić się konieczność, aby kwoty zaliczone do obciążeń wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego w jednym okresie śródrocznym zostały skorygowane w kolejnym okresie śródrocznym tego roku obrotowego.

31 Zgodnie z *Założeniami koncepcyjnymi sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* (*Założenia koncepcyjne*) ujmowanie jest to „proces uwzględniania w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ lub w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ pozycji spełniających definicję danego składnika i spełniających kryteria ujmowania”. Definicje aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów mają fundamentalne znaczenie z punktu widzenia ujmowania pozycji, ►M5 zarówno na koniec roku obrotowego, jak i na koniec śródrocznych okresów sprawozdawczych ◄.

32 Przy ocenie przyszłych korzyści ekonomicznych z tytułu aktywów na śródroczny ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ stosuje się te same testy oceny, jakie stosuje się na koniec roku obrotowego jednostki. Koszty, które ze względu na swój charakter nie kwalifikowałyby się do aktywowania na koniec roku obrotowego, nie kwalifikują się również do aktywowania na ►M5 koniec śródrocznego okresu sprawozdawczego ◄. Analogicznie, zobowiązanie na ►M5 koniec śródrocznego okresu sprawozdawczego ◄ musi stanowić istniejące na ten dzień zobowiązanie, tak samo jak jest to wymagane w przypadku ►M5 koniec rocznego okresu sprawozdawczego ◄.

33 Do zasadniczych cech przychodów i kosztów należy to, że związane z nimi wpływy i wypływy aktywów i zobowiązań już wystąpiły. Jeśli te wpływy lub wypływy miały miejsce, związane z nimi przychody lub koszty ujmuje się, w przeciwnym razie nie ujmuje się ich. W *Założeniach koncepcyjnych* stwierdza się, że „koszty ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, 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 ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ pozycji, które nie odpowiadają definicji aktywów lub zobowiązań.

34 Jednostka, która sporządza sprawozdania tylko raz na rok, wyceniając aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy środków pieniężnych zawarte w sprawozdaniu finansowym, jest w stanie uwzględnić informacje, które uzyskuje w ciągu całego roku obrotowego. Jej wycena obejmuje w rzeczywistości okres od początku roku obrotowego do danego dnia.

▼B

35 Jednostka, która sporządza sprawozdanie co pół roku, wykorzystuje informacje dostępne w połowie roku i na krótko po tym terminie dla celów przeprowadzenia wyceny w sprawozdaniu finansowym za okres pierwszych sześciu miesięcy oraz informacje dostępne na koniec roku i na krótko po tym terminie, w stosunku do okresu dwunastomiesięcznego. Wycena dwunastomiesięczna odzwierciedla możliwe zmiany wartości szacunkowych kwot podanych za okres pierwszych sześciu miesięcy. Kwot prezentowanych w śródrocznym raporcie finansowym za pierwsze sześć miesięcy nie koryguje się wstecz. Wymóg zawarty w paragrafach 16 d) i 26 stanowi jednak, że ujawnia się rodzaj i kwotę wszelkich znaczących zmian wartości szacunkowych.

36 Jednostka, która sporządza sprawozdanie częściej niż co pół roku, ustala wysokość przychodów i kosztów za okres od początku roku do danego dnia za każdy okres śródroczny, wykorzystując informacje dostępne w momencie sporządzania danego sprawozdania finansowego. Kwoty przychodów i kosztów prezentowane w bieżącym okresie śródrocznym odzwierciedlają zmiany wartości szacunkowych prezentowanych w poprzednich okresach śródrocznych tego samego roku obrotowego. Kwoty prezentowane w poprzednich okresach śródrocznych nie są korygowane wstecz. Wymóg zawarty w paragrafach 16 d) i 26 stanowi jednak, że ujawnia się rodzaj i kwotę wszelkich znaczących zmian wartości szacunkowych.

**Przychody uzyskiwane sezonowo, cyklicznie lub sporadycznie**

37 Przychody, które uzyskiwane są sezonowo, cyklicznie lub sporadycznie w ciągu roku obrotowego nie są antycypowane ani przenoszone do rozliczenia w czasie na śródroczny ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄, jeśli ich antycypacja lub przeniesienie w czasie nie byłyby odpowiednie na koniec roku obrotowego jednostki.

38 Do przykładów zalicza się przychody z tytułu dywidend, tantiemy i dotacje państwowe. Ponadto niektóre jednostki regularnie uzyskują wyższe przychody w niektórych okresach śródrocznych roku obrotowego w porównaniu z innymi okresami śródrocznymi, jak na przykład sezonowe przychody punktów sprzedaży detalicznej. Takie przychody ujmuje się w momencie ich uzyskania.

**Koszty ponoszone nierównomiernie w ciągu roku obrotowego**

39 Koszty, które ponoszone są nierównomiernie w ciągu roku obrotowego jednostki, antycypuje się lub przenosi do rozliczenia w czasie na śródroczny ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ wtedy i tylko wtedy, gdy ich antycypacja lub przeniesienie do rozliczenia w czasie są również odpowiednie na koniec roku obrotowego.

**Stosowanie zasad dotyczących ujmowania i wyceny**

40 Załącznik B zawiera przykłady stosowania ogólnych zasad ujmowania i wyceny opisanych w paragrafach 28–39.

**Stosowanie wartości szacunkowych**

41 Procedury wyceny, których należy przestrzegać przy sporządzaniu śródrocznego raportu finansowego, projektuje się tak, aby zapewnić, że uzyskiwane informacje są wiarygodne oraz że odpowiednio ujawniono wszystkie ważne informacje finansowe, które mają znaczenie dla zrozumienia sytuacji finansowej lub wyników jednostki. Chociaż wycena zarówno dla celów rocznych, jak i śródrocznych raportów finansowych jest często oparta na racjonalnych wartościach szacunkowych, sporządzanie śródrocznych raportów finansowych wymaga zasadniczo szerszego stosowania metod szacunkowych niż w przypadku rocznych raportów finansowych.

▼B

42 Załącznik C zawiera przykłady zastosowania wartości szacunkowych w okresach śródrocznych.

PRZEKSZTAŁCENIE DANYCH ZA POPRZEDNIE OKRESY ŚRÓDROCZNE

43 Zmianę zasad (polityki) rachunkowości, z wyjątkiem zmian, które wprowadzane są przez nowy standard lub interpretację, odzwierciedla się poprzez:

a) przekształcenie sprawozdań finansowych dotyczących poprzednich okresów śródrocznych bieżącego roku obrotowego i sprawozdań dotyczących porównywalnych okresów śródrocznych poprzednich lat obrotowych, które to sprawozdania zostaną przekształcone w rocznych sprawozdaniach finansowych zgodnie z MSR 8; lub

b) jeżeli niewykonalne w praktyce jest ustalenie na początek roku obrotowego łącznego wpływu zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do wszystkich wcześniejszych okresów, skorygowanie sprawozdań finansowych za wcześniejsze śródroczne okresy bieżącego roku obrotowego oraz za porównywalne śródroczne okresy wcześniejszych lat obrotowych, nowe zasady (politykę) rachunkowości stosuje się prospektywnie, począwszy od możliwie najwcześniejszej daty.

44 Jednym z celów wprowadzenia powyższej zasady jest zapewnienie stosowania takich samych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do poszczególnych grup transakcji przez cały rok obrotowy. Zgodnie z MSR 8 zmianę zasad (polityki) rachunkowości odzwierciedla się poprzez ich retrospektywne zastosowanie, przekształcając dane finansowe okresu poprzedniego, jeśli jest to wykonalne w praktyce. Jednakże, jeśli łączna kwota korekty odnoszącej się do ubiegłych lat obrotowych nie może być w sposób rozsądny określona, wówczas, zgodnie MSR 8, nowe zasady (politykę) rachunkowości stosuje się prospektywnie, począwszy od możliwej najwcześniejszej daty. Celem zasady z paragrafu 43 jest wprowadzenie wymogu, aby w ramach bieżącego roku obrotowego wszelkie zmiany zasad (polityki) rachunkowości były stosowane retrospektywnie lub – jeśli jest to niewykonalne w praktyce – aby były stosowane prospektywnie, nie później jednak niż od początku tego roku obrotowego.

45 Dopuszczenie możliwości odzwierciedlania zmian zasad (polityki) rachunkowości na śródroczny ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ w ciągu roku obrotowego spowodowałoby stosowanie dwóch różnych zasad (polityki) rachunkowości do poszczególnych grup transakcji w ciągu jednego roku obrotowego. W rezultacie pojawiłyby się trudności w związku z tym, co należy zaliczyć do poszczególnych okresów śródrocznych, zaciemniłoby to wyniki operacyjne oraz skomplikowało analizę i zrozumienie informacji dotyczących okresu śródrocznego.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

46 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie standardu.

▼M5

47 MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto zmienił paragrafy 4, 5, 8, 11, 12 i 20, doprowadził do usunięcia paragrafu 13 oraz dodania paragrafu 8A i 11A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M12

48 MSSF 3 (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) zmienił paragraf 16 i). Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiana ta będzie również miała zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M29

49 Paragraf 15 został zmieniony, paragrafy 15A–15C i 16A zostały dodane, a paragrafy 16–18 zostały usunięte na podstawie dokumentu *Zmiany MSSF* wydanego w maju 2010 r. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2011 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M33

50 Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., dodano paragraf 16A j). Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 13.

▼M31

51 Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragrafy 8, 8A, 11A i 20. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje te zmiany.

▼M36

52 Na podstawie dokumentu *Annual Improvements 2009–2011 Cycle*, opublikowanego w maju 2012 r., zmieniono paragraf 5, która to zmiana stanowiła następstwo zmiany MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*. Jednostka stosuje tę zmianę retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

53 Na podstawie dokumentu *Annual Improvements 2009–2011 Cycle*, opublikowanego w maju 2012 r., zmieniono paragraf 16A. Jednostka stosuje tę zmianę retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼M38

54 Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanego w październiku 2012 r., dodano paragraf 16A. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. Wcześniejsze stosowanie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje tę zmianę wcześniej, to jednocześnie stosuje również wszystkie zmiany ujęte w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*.

▼M48

56 Na podstawie dokumentu *Roczne zmiany MSSF Okres 2012-2014*, opublikowanego w grudniu 2014 r., zmieniono paragraf 16 A. Jednostka stosuje tę zmianę retrospektywnie zgodnie z *MSR 8 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼M49

57 Na podstawie dokumentu *Disclosure Initiative* (Amendments to IAS 1), opublikowanego w grudniu 2014 r., zmieniono paragraf 5. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie tej zmiany.

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 36

### *Utrata wartości aktywów*

CEL

1 Celem niniejszego standardu jest uregulowanie procedur, które jednostka stosuje, aby zapewnić, że aktywa są wykazywane w wartości nieprzekraczającej ich wartości odzyskiwalnej. Składnik aktywów wykazuje się w wartości przewyższającej jego wartość odzyskiwalną, jeśli jego wartość bilansowa jest wyższa od wartości, jaką można uzyskać na drodze jego użytkowania lub sprzedaży. W takiej sytuacja uznaje się, że składnik aktywów utracił wartość i niniejszy standardu wymaga, aby jednostka ujęła odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości. Ponadto niniejszy standard określa, kiedy jednostka powinna odwrócić odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, oraz wprowadza obowiązek ujawniania pewnych informacji.

ZAKRES

▼M45

**2 Niniejszy standard powinien być stosowany do ujmowania utraty wartości wszystkich aktywów, z wyjątkiem:**

▼B

a) zapasów (zob. MSR 2 *Zapasy*);

b) aktywów powstających w wyniku realizacji umów o usługę budowlaną (zob. MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*);

c) aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. MSR 12 *Podatek dochodowy*);

d) aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*);

e) aktywów finansowych, które są przedmiotem MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*;

f) nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w wartości godziwej (zob. MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*);

▼M45

**g) aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą objętych zakresem MSR 41 *Rolnictwo*, które są wyceniane w wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia;**

▼B

h) odroczonych kosztów nabycia oraz wartości niematerialnych wynikających z praw umownych ubezpieczyciela zgodnie z umowami ubezpieczeniowymi będących przedmiotem MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*; oraz

i) aktywów trwałych (lub grup do zbycia) zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*.

3 Niniejszy standard nie dotyczy zapasów, aktywów powstających w wyniku realizacji umów o usługę budowlaną, aktywów z tytułu podatku odroczonego, aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych lub aktywów przeznaczonych do zbycia (lub wchodzących w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży), ponieważ dotychczasowe standardy mające zastosowanie do tych aktywów zawierają szczegółowe wymogi dotyczące ich ujmowania i wyceny.

▼M32

4 Niniejszy standard dotyczy aktywów finansowych zaklasyfikowanych jako:

a) jednostki zależne, zgodnie z ich definicją w MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe*;

▼B

b) jednostki stowarzyszone, zgodnie z ich definicją w ►M32 MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach* ◄; oraz

c) wspólne przedsięwzięcia, zgodnie z ich definicją w ►M32 MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne* ◄.

Utratę wartości innych aktywów finansowych omawia MSR 39.

▼M33

5 Niniejszy standard nie ma zastosowania do aktywów finansowych objętych zakresem MSR 39, nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w wartości godziwej zgodnie z zakresem MSR 40 lub aktywów biologicznych związanych z prowadzeniem działalności rolniczej wycenianych w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży zgodnie z zakresem MSR 41. Niniejszy standard stosuje się jednak do aktywów ewidencjonowanych w wartościach przeszacowanych (tj. wartości godziwej na dzień przeszacowania pomniejszonej o wszelką późniejszą skumulowaną amortyzację i łączną kwotę późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości) zgodnie z innymi MSSF, na przykład zgodnie z modelem opartym na wartości przeszacowanej w MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* i MSR 38 *Wartości niematerialne*. Jedyna różnica między wartością godziwą składnika aktywów a jego wartością godziwą pomniejszoną o koszty zbycia odpowiada bezpośrednim kosztom krańcowym odnoszącym się do zbycia składnika aktywów.

a) (i) jeśli koszty zbycia są nieistotne, wartość odzyskiwana przeszacowanego składnika aktywów jest siłą rzeczy zbliżona do jego przeszacowanej wartości lub jest od niej wyższa. W takim przypadku, przy spełnieniu wymagań dotyczących przeszacowania nie jest prawdopodobne, aby nastąpiła utrata wartości przeszacowanego składnika aktywów, nie ma więc potrzeby szacowania jego wartości odzyskiwalnej.

(ii) [usunięty]

b) [usunięty]

c) jeśli koszty zbycia nie są nieistotne, wartość godziwa pomniejszona o koszty zbycia 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. W takim przypadku, po spełnieniu wymogów związanych z przeszacowaniem, jednostka stosuje postanowienia niniejszego standardu, aby określić, czy nastąpiła utrata wartości danego składnika aktywów.

▼B

DEFINICJE

▼M33

6 **W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:**

[usunięty]

a) [usunięty]

b) [usunięty]

c) [usunięty]

▼M12

_____

▼B

*Wartość bilansowa* jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄, po pomniejszeniu o łączne odpisy amortyzacyjne oraz łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

*Ośrodek wypracowujący środki pieniężne* jest najmniejszym możliwym do określenia zespołem aktywów generującym wpływy pieniężne w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub grup aktywów.

*Aktywa wspólne (korporacyjne)* są to różne od wartości firmy aktywa przyczyniające się do powstania przyszłych przepływów pieniężnych, pochodzących zarówno z danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jak i z innych ośrodków wypracowujących środki pieniężne.

*Koszty zbycia* są kosztami krańcowymi, dającymi się bezpośrednio przyporządkować do czynności zbycia składnika aktywów, z wyłączeniem kosztów finansowych i obciążeń z tytułu podatku dochodowego.

*Wartość podlegająca amortyzacji* jest ceną nabycia lub kosztem wytworzenia danego składnika aktywów lub kwotą pełniącą analogiczną funkcję w sprawozdaniu finansowym, pomniejszoną o wartość końcową tego składnika.

*Amortyzacja (umorzenie)* jest systematycznym rozłożeniem wartości podlegającej amortyzacji na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów ([1]).

▼M33

***Wartość godziwa* jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*.)**

▼B

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

*Wartość odzyskiwalna* odpowiada ►M33 wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia ◄ lub wartości użytkowej składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne, zależnie od tego, która z nich jest wyższa.

*Okres użytkowania* jest:

a) przedziałem czasu, w którym według przewidywań dany składnik aktywów będzie użytkowany przez jednostkę; lub

b) liczbą jednostek produkcji lub podobnych jednostek, które według przewidywań jednostka uzyska z danego składnika aktywów.

([1]) W przypadku wartości niematerialnych terminu „amortyzacja” używa się zamiast terminu „umorzenie”. Obydwa terminy mają to samo znaczenie.

▼B

*Wartość użytkowa* jest bieżącą, szacunkową wartością przyszłych przepływów pieniężnych, których uzyskania oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

IDENTYFIKACJA AKTYWÓW, W PRZYPADKU KTÓRYCH MOGŁA NASTĄPIĆ UTRATA WARTOŚCI

7 W paragrafach od 8 do 17 określono, kiedy ustala się wartość odzyskiwalną. W wymogach operuje się terminem „składnik aktywów", ale odnosi się on tak samo do pojedynczego składnika aktywów, jak do ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Pozostała część standardu posiada następującą strukturę:

a) w paragrafach 18–57 określono wymogi dotyczące ustalania wartości odzyskiwalnej. W wymogach tych użyto terminu „składnik aktywów", który ma zastosowanie zarówno do pojedynczego składnika aktywów, jak i do ośrodka wypracowującego środki pieniężne;

b) w paragrafach 58–108 określono wymogi dotyczące ujmowania i wyceny odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości. Zasady ujmowania i wyceny odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości pojedynczego składnika aktywów innego niż wartość firmy zostały szczegółowo omówione w paragrafach 58–64. W paragrafach 65–108 określono wymogi dotyczące ujmowania i wyceny odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodków wypracowujących środki pieniężne oraz wartości firmy;

c) w paragrafach 109–116 określono wymogi dotyczące odwracania ujętego w poprzednich okresach odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Analogicznie jak w poprzednich paragrafach użyto terminu „składnik aktywów", który ma zastosowanie zarówno do pojedynczego składnika aktywów, jak i do ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Dodatkowe wymogi dotyczące pojedynczych składników aktywów zostały przedstawione w paragrafach 117–121, wymogi dotyczące ośrodków wypracowujących środki pieniężne zostały określone w paragrafach 122 i 123, a wymogi dotyczące wartości firmy zostały zawarte w paragrafach 124 i 125;

d) w paragrafach 126–133 określono szczegółowo informacje, które należy ujawniać w związku z utratą wartości i odwróceniem odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składników aktywów i ośrodków wypracowujących środki pieniężne. W paragrafach 134–137 zawarto dodatkowe zasady dotyczące ujawniania informacji odnośnie do tych ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których wartość firmy lub składniki wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania zostały przypisane w celu przeprowadzenia testu na utratę wartości.

8 Gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa od jego wartości odzyskiwalnej, to nastąpiła utrata wartości tego składnika aktywów. W paragrafach 12–14 opisano niektóre z przesłanek wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości. W wypadku wystąpienia którejkolwiek z tych przesłanek jednostka zobowiązana jest do dokonania formalnego szacunku wartości odzyskiwalnej. Zgodnie z niniejszym standardem, z wyjątkiem sytuacji określonych w paragrafie 10, w przypadku braku przesłanek wskazujących na utratę wartości jednostka nie jest zobowiązana do przeprowadzenia formalnego szacunku wartości odzyskiwalnej.

9 Na ►M5 koniec każdego okresu sprawozdawczego ◄ jednostka ocenia, czy istnieją jakiekolwiek przesłanki wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników aktywów. W razie stwierdzenia, że przesłanki takie zachodzą, jednostka szacuje wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów.

▼B

10 Bez względu na to, czy istnieją przesłanki, które wskazują, iż nastąpiła utrata wartości, jednostka jest także zobowiązana do:

a) przeprowadzania corocznie testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania lub składnika wartości niematerialnych, który nie jest jeszcze dostępny do użytkowania, poprzez porównanie jego wartości bilansowej z wartością odzyskiwalną. Powyższy test sprawdzający może zostać przeprowadzony w dowolnym terminie w ciągu okresu rocznego, pod warunkiem że jest on przeprowadzany każdego roku w tym samym terminie. Różne składniki wartości niematerialnych mogą być poddawane testom na utratę wartości w różnych terminach. Jednakże jeżeli taki składnik wartości niematerialnych został wstępnie ujęty w ciągu bieżącego okresu rocznego, składnik ten poddaje się testowi sprawdzającemu, czy nie nastąpiła utrata jego wartości przed końcem bieżącego okresu rocznego;

b) przeprowadzania corocznie testu na utratę wartości wartości firmy przejętej w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, zgodnie w zasadami określonymi w paragrafach 80–99.

11 Zdolność wypracowywania wystarczających przyszłych korzyści gospodarczych przez składnik wartości niematerialnych, które pozwolą na odzyskanie jego wartości bilansowej, jest zwykle bardziej niepewna w sytuacji, gdy składnik ten nie jest jeszcze dostępny do użytkowania, niż gdy jest on już dostępny do użytkowania. Z tego względu niniejszy standard nakłada na jednostkę wymóg przeprowadzania przynajmniej raz do roku testów na utratę wartości składnika wartości niematerialnych, który nie jest jeszcze dostępny do użytkowania.

▼M33

12 **Oceniając istnienie przesłanek świadczących o możliwości utraty wartości któregoś ze składników aktywów, jednostka analizuje co najmniej następujące przesłanki:**

Przesłanki pochodzące z zewnętrznych źródeł informacji

a) **istnieją obserwowalne przesłanki, że wartość ~~rynkowa~~ składnika aktywów spadła w danym okresie znacznie bardziej niż oczekiwano by wraz z upływem czasu lub w związku z normalnym użyciem;**

▼B

b) w ciągu okresu nastąpiły lub nastąpią w niedalekiej przyszłości znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka prowadzi działalność, lub też na rynkach, na które dany składnik aktywów jest przeznaczony;

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 wartości 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;

▼B

f) w ciągu okresu nastąpiły lub też prawdopodobne jest, że w niedalekiej przyszłości nastąpią znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest aktualnie użytkowany, lub, zgodnie z oczekiwaniami, będzie użytkowany. Do takich zmian zalicza się niewykorzystywanie składnika aktywów, plany zaniechania działalności lub restrukturyzacji działalności, do której dany składnik należy, lub plany zbycia tego składnika aktywów przed uprzednio przewidzianym terminem oraz ponowna ocena okresu użytkowania danego składnika aktywów z nieokreślonego na okres określony ([1]);

g) dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej, świadczące o tym, że ekonomiczne wyniki uzyskiwane przez dany składnik aktywów są lub w przyszłości będą gorsze od oczekiwanych.

▼M7

Dywidendy z jednostek zależnych, ►M32 wspólnych przedsięwzięć lub jednostek stowarzyszonych ◄

h) w związku z inwestycją w jednostce zależnej, ►M32 wspólnym przedsięwzięciu lub jednostce stowarzyszonej ◄ inwestor ujmuje dywidendę z tytułu tej inwestycji kiedy istnieją dowody, że:

(i) wartość bilansowa inwestycji wykazana w jednostkowym sprawozdaniu finansowym przewyższa wykazane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wartości bilansowe aktywów netto w tym wartości firmy jednostki, w której dokonano inwestycji, lub

(ii) dywidenda przewyższa całkowite dochody ogółem jednostki zależnej, ►M32 wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej ◄ w okresie, w którym dywidenda została zadeklarowana.

▼B

13 Lista zawarta w paragrafie 12 nie jest wyczerpująca. Jednostka może dostrzec istnienie innych przesłanek wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości danego składnika aktywów, co nakłada na nią obowiązek ustalenia jego wartości odzyskiwalnej lub, w przypadku wartości firmy, wymóg przeprowadzenia testów sprawdzających, czy nie nastąpiła utrata jej wartości zgodnie z paragrafami 80–99.

14 Do dowodów pochodzących ze sprawozdawczości wewnętrznej wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości danego składnika aktywów, zalicza się następujące przesłanki:

a) przepływy pieniężne wydatkowane na nabycie danego składnika aktywów lub późniejsze zapotrzebowanie na środki pieniężne przeznaczane na eksploatację lub konserwację tego składnika aktywów są znacznie wyższe niż kwoty pierwotnie przewidziane w budżecie na te cele;

b) rzeczywiste przepływy pieniężne netto, zysk lub strata z działalności operacyjnej wiążąca się z tym składnikiem aktywów są na niższym poziomie niż kwoty przewidziane w budżecie;

c) nastąpił znaczący spadek przewidzianych w budżecie przepływów pieniężnych netto lub zysku z działalności operacyjnej lub znaczący wzrost przewidzianej w budżecie straty związanej ze składnikiem aktywów; lub

d) wystąpiły straty operacyjne lub wypływy pieniężne netto związane ze składnikiem aktywów, po podsumowaniu wyników bieżącego okresu z przewidzianymi w budżecie przyszłymi wynikami.

([1]) Składnik aktywów, który spełnia odpowiednie wymogi, aby zostać uznanym za przeznaczony do zbycia (lub wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży), nie jest objęty zakresem merytorycznym niniejszego standardu i jest ujmowany zgodnie z postanowieniami MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*.

▼B

15 Zgodnie z wymogami określonymi w paragrafie 10 niniejszy standard wymaga, aby testy sprawdzające, czy nie nastąpiła utrata wartości składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, które nie są jeszcze dostępne do użytkowania, oraz wartości firmy były przeprowadzane przynajmniej raz do roku. Oprócz wymogów nałożonych przez paragraf 10, przy określaniu potrzeby oszacowania wartości odzyskiwalnej składnika aktywów uwzględnia się kryterium istotności. Dla przykładu, jeśli uprzednio wykonane wyliczenia dowodzą, że wartość odzyskiwalna danego składnika aktywów jest znacznie wyższa od jego wartości bilansowej, jednostka nie musi ponownie szacować jego wartości odzyskiwalnej, pod warunkiem że nie nastąpiły żadne wydarzenia, które zniwelowałyby istniejącą różnicę. Podobna sytuacja zachodzi, jeśli uprzednio przeprowadzona analiza pokazuje, że istnienie jednej (lub więcej) z przesłanek wymienionych w paragrafie 12 nie wpływa na wartość odzyskiwalną danego składnika aktywów.

16 Tytułem zilustrowania paragrafu 15 należy dodać, że jeśli rynkowe stopy procentowe lub inne rynkowe stopy zwrotu z inwestycji wzrosły w ciągu okresu, jednostka nie ma obowiązku przeprowadzenia formalnego szacunku wartości odzyskiwalnej danego składnika aktywów, jeśli:

a) nie jest prawdopodobne, aby wzrost tych stóp rynkowych wpłynął na stopy dyskontowe stosowane przy wyliczeniu wartości użytkowej tego składnika aktywów. Dla przykładu, wzrost krótkoterminowych stóp procentowych może nie wywrzeć istotnego wpływu na stopę dyskontową stosowaną wobec składnika aktywów o nadal długim okresie użytkowania;

b) jest prawdopodobne, że wzrost tych stóp rynkowych wpłynie na stopy dyskontowe stosowane przy wyliczeniu wartości użytkowej składnika aktywów, ale uprzednio przeprowadzona analiza wrażliwości wartości odzyskiwalnej wykazała, że:

(i) nie jest prawdopodobne, aby nastąpiła istotna utrata wartości odzyskiwalnej, ponieważ istnieje prawdopodobieństwo, że przyszłe przepływy pieniężne również wzrosną (np. w niektórych przypadkach jednostka może udowodnić, iż koryguje ona swoje przychody, aby zniwelować działanie wzrostu stóp rynkowych); lub

(ii) nie jest prawdopodobne, aby obniżenie wartości spowodowało powstanie istotnego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów.

17 Istnienie przesłanki świadczącej o tym, że wartość danego składnika aktywów mogła ulec obniżeniu, może oznaczać potrzebę zweryfikowania i skorygowania, zgodnie z odpowiednim dla danego składnika aktywów standardem, pozostałego okresu jego użytkowania, metody amortyzacji lub wartości końcowej, nawet jeśli nie ujęto żadnego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów.

WYCENA WARTOŚCI ODZYSKIWALNEJ

18 Niniejszy standard definiuje wartość odzyskiwalną jako wyższą spośród ►**M33** wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia ◄ składnika aktywów i jego wartości użytkowej. W paragrafach 19–57 określono wymogi dotyczące wyceny wartości odzyskiwalnej. W wymogach operuje się terminem „składnik aktywów”, ale odnosi się on tak samo do pojedynczego składnika aktywów, jak do ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

19 Ustalanie zarówno ►**M33** wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia ◄ danego składnika aktywów, jak i jego wartości użytkowej nie zawsze jest konieczne. Jeśli któraś z tych wartości jest wyższa od wartości bilansowej składnika aktywów, nie nastąpiła utrata wartości tego składnika aktywów i nie ma konieczności szacowania drugiej z wymienionych kwot.

▼M33

20 Ustalenie wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia jest możliwe nawet wówczas, gdy na aktywnym rynku nie występuje cena notowana za identyczny składnik aktywów. Czasami jednak ustalenie wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia może okazać się niemożliwe ze względy na brak podstaw do dokonania wiarygodnego szacunku ceny, po której odbyłaby się transakcja przeprowadzona na zwykłych warunkach prowadząca do sprzedaży składnika aktywów między uczestnikami rynku na aktualnych warunkach rynkowych na dzień wyceny. W takim przypadku jednostka może przyjąć wartość użytkową danego składnika aktywów za wartość odzyskiwalną.

▼B

21 Jeśli brak przyczyny, by sądzić, że wartość użytkowa danego składnika aktywów istotnie przewyższa jego ►M33 wartość godziwą pomniejszoną o koszty zbycia ◄, za wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów można przyjąć jego ►M33 wartość godziwą pomniejszoną o koszty zbycia ◄. Taka sytuacja często będzie miała miejsce w przypadku składnika aktywów przeznaczonego do zbycia. Wynika to z tego, że wartość użytkowa składnika aktywów przeznaczonego do zbycia będzie składała się głównie z przychodów ze sprzedaży netto, ponieważ prawdopodobne jest, że przyszłe przepływy pieniężne z dalszego użytkowania składnika aktywów do momentu jego zbycia będą kwalifikowały się do pominięcia.

22 Wartość odzyskiwalną ustala się dla pojedynczego składnika aktywów, chyba że składnik ten nie wypracowuje wpływów środków pieniężnych w znacznym stopniu niezależnych od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub innych zespołów aktywów. Jeśli taka sytuacja ma miejsce, wartość odzyskiwalna ustalana jest na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do której dany składnik aktywów należy (zob. paragrafy 65–103), z wyjątkiem sytuacji, gdy:

a) ►M33 wartość godziwa pomniejszona o koszty zbycia ◄ składnika aktywów jest wyższa od jego wartości bilansowej; lub

▼M33

b) wartość użytkowa składnika aktywów może zostać oszacowana jako zbliżona do jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia, przy czym wartość godziwa pomniejszona o koszty zbycia jest możliwa do ustalenia.

▼B

23 W niektórych przypadkach szacunki, wartości uśrednione i pewne skróty kalkulacyjne mogą stanowić rozsądne przybliżenie zilustrowanego w niniejszym standardzie szczegółowego wyliczenia ►M33 wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia ◄ lub wartości użytkowej.

**Ustalenie wartości odzyskiwalnej składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania**

24 Paragraf 10 wprowadza wymóg corocznego przeprowadzania testu na utratę wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, poprzez porównanie wartości bilansowej danego składnika wartości niematerialnych z jego wartością odzyskiwalną, bez względu na to, czy istnieją przesłanki wskazujące na to, że taka utrata wartości mogła wystąpić. Niemniej jednak najbardziej aktualne i szczegółowe wyliczenie wartości odzyskiwalnej danego składnika aktywów, które zostało wykonane w poprzednim okresie, może zostać wykorzystane w bieżącym okresie na potrzeby testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości danego składnika, pod warunkiem iż spełnione zostały następujące kryteria:

a) jeśli składnik wartości niematerialnych nie wypracowuje wpływów środków pieniężnych w znacznym stopniu niezależnych od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub zespołów aktywów i dlatego jest poddawany testom sprawdzającym jako część ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego składnik wartości niematerialnych należy, a aktywa oraz zobowiązania wchodzące w skład danego ośrodka nie uległy znacznym zmianom od chwili ostatniej wyceny jego wartości odzyskiwalnej;

▼B

b) w wyniku najbardziej aktualnej wyceny wartości odzyskiwalnej wyliczono kwotę, która jest znacznie wyższa od wartości bilansowej danego składnika aktywów; oraz

c) analiza zdarzeń oraz okoliczności, które uległy zmianie od chwili przeprowadzenia najbardziej aktualnego wyliczenia wartości odzyskiwalnej, wskazuje na niewielkie prawdopodobieństwo uzyskania kwoty wartości odzyskiwalnej na poziomie niższym od wartości bilansowej danego składnika aktywów.

▼M33

**Wartość godziwa pomniejszona o koszty zbycia**

———————

▼B

►M33 28 Koszty zbycia, inne niż te, które zostały zaliczone do zobowiązań, są odejmowane przy ustalaniu wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia. ◄ Do przykładów takich kosztów należą koszty usług prawnych, opłaty skarbowe i inne obciążenia podatkowe związane z transakcją sprzedaży, koszty usunięcia składnika aktywów, bezpośrednie koszty krańcowe poniesione w celu doprowadzenia składnika aktywów do stanu umożliwiającego jego sprzedaż. Niemniej jednak świadczenia związane z zakończeniem stosunku pracy (zgodnie z MSR 19) oraz koszty związane z ograniczeniem rozmiarów działalności lub jej reorganizacją, następujące po przeprowadzeniu zbycia składnika aktywów, nie stanowią bezpośrednich kosztów krańcowych zbycia tego składnika aktywów.

29 Czasami zbycie składnika aktywów nakładałoby na jednostkę przejmującą obowiązek przyjęcia pewnego zobowiązania, przy czym dostępna jest tylko jedna ►M33 wartość godziwa pomniejszona o koszty zbycia ◄, która obejmuje zarówno składnik aktywów, jak i zobowiązanie. Paragraf 78 zawiera wyjaśnienie sposobu postępowania w takich przypadkach.

**Wartość użytkowa**

30 Ustalając wartość użytkową danego składnika aktywów, uwzględnia się następujące elementy:

a) szacunkową prognozę przyszłych przepływów pieniężnych, które, zgodnie z oczekiwaniami, jednostka może uzyskać z tytułu danego składnika aktywów;

b) oczekiwania dotyczące ewentualnych zmian kwot lub terminów wystąpienia powyższych przyszłych przepływów pieniężnych;

c) wartość pieniądza w czasie odzwierciedlona przez bieżącą stopę rynkową wolną od ryzyka;

d) cenę uwzględniającą niepewność nieodłącznie związaną z danym składnikiem aktywów; oraz

e) inne czynniki, takie jak brak płynności, które uczestnik rynku może odzwierciedlić w wycenie wartości przyszłych przepływów pieniężnych, których uzyskania jednostka oczekuje z danego składnika aktywów.

31 Oszacowanie wartości użytkowej składnika aktywów wymaga wykonania następujących czynności:

a) oszacowania przyszłych wpływów i wypływów pieniężnych pochodzących z dalszego użytkowania składnika aktywów oraz z tytułu jego ostatecznego zbycia; oraz

b) zastosowania odpowiedniej stopy dyskontowej do tych przyszłych przepływów pieniężnych.

▼B

32 Elementy określone w paragrafie 30 b), d) i e) mogą zostać uwzględnione w formie korekty przyszłych przepływów pieniężnych lub korekty stopy dyskontowej. Bez względu na to, która z powyższych metod zostanie zastosowana przez jednostkę w celu uwzględnienia oczekiwań dotyczących ewentualnych zmian kwot lub terminów uzyskania przyszłych przepływów pieniężnych, wynik powinien odzwierciedlać oczekiwaną wartość bieżącą przyszłych przepływów pieniężnych, czyli średnią ważoną wszystkich możliwych do uzyskania wyników. Dodatkowe wskazówki dotyczące wykorzystania technik wyceny wartości bieżącej do ustalenia wartości użytkowej składnika aktywów zostały przedstawione w załączniku A.

*Podstawy oszacowania przyszłych przepływów pieniężnych*

33 Przy wycenie wartości użytkowej jednostka spełnia następujące wymogi:

a) opiera prognozy dotyczące przepływów pieniężnych na racjonalnych i mających poparcie faktograficzne założeniach odzwierciedlających jak najwłaściwszą ocenę kierownictwa odnośnie do całokształtu warunków gospodarczych, które wystąpią podczas pozostającego okresu użytkowania składnika aktywów. W większym stopniu należy wykorzystać dowody pochodzenia zewnętrznego;

b) opiera prognozy dotyczące przepływów pieniężnych na najnowszym i zatwierdzonym przez kierownictwo budżecie/planie finansowym oraz wyłącza wszelkie szacunkowe wpływy lub wypływy środków pieniężnych, które, zgodnie z oczekiwaniami, jednostka może uzyskać z tytułu przyszłej restrukturyzacji lub doskonalenia, czy też poprawy wyników wytwarzanych przy wykorzystaniu składnika aktywów. Prognozy oparte na takim budżecie/planie finansowym obejmują okres maksymalnie pięciu lat, chyba że uzasadnione jest przyjęcie okresu dłuższego;

c) szacunkowe prognozy dotyczące przepływów pieniężnych w okresach wykraczających poza okres objęty najnowszym budżetem/planem finansowym jednostka przeprowadza jako ekstrapolację prognoz opartych na budżecie/planie finansowym, przy zastosowaniu stałej lub malejącej stopy wzrostu na kolejne lata, chyba że przyjęcie rosnącej stopy wzrostu jest uzasadnione. Taka stopa wzrostu nie może być wyższa od długoterminowej średniej stopy wzrostu dla produktów, sektorów przemysłowych lub kraju czy też krajów, w których jednostka prowadzi działalność, lub dla rynku, na którym składnik aktywów jest użytkowany, chyba że przyjęcie wyższej stopy jest uzasadnione.

34 Kierownictwo ocenia zasadność założeń stanowiących podstawę aktualnych prognoz przepływów pieniężnych w oparciu o analizę przyczyn rozbieżności pomiędzy przeszłymi prognozami przepływów pieniężnych a faktycznie uzyskanymi przepływami środków pieniężnych. Kierownictwo firmy upewnia się, że założenia, na których oparto aktualne prognozy przepływów pieniężnych, są spójne z rzeczywistymi przeszłymi wynikami, przy założeniu, że skutki późniejszych wydarzeń lub okoliczności, które nie istniały w chwili uzyskania faktycznych przepływów pieniężnych, uzasadniają takie podejście.

35 Szczegółowe, precyzyjne i wiarygodne budżety/plany finansowe dotyczące przyszłych przepływów pieniężnych za okresy dłuższe niż pięć lat nie są zazwyczaj dostępne. Z tego względu przeprowadzane przez kierownictwo szacunki przyszłych przepływów pieniężnych oparte są na najnowszym budżecie/planie finansowym obejmującym maksymalnie okres pięciu lat. Kierownictwo może skorzystać z prognoz dotyczących przepływów pieniężnych opartych na budżecie/planie finansowym obejmującym okres dłuższy niż pięć lat, jeśli jest przekonane, że prognozy takie są wiarygodne, oraz na podstawie doświadczenia jest w stanie udowodnić, że rzeczywiście posiada umiejętność dokładnego prognozowania przepływów pieniężnych na porównywalnie długi okres.

▼B

36 Prognozowane przepływy pieniężne do końca okresu użytkowania danego składnika aktywów szacuje się poprzez ekstrapolację prognoz dotyczących przepływów pieniężnych opracowanych na podstawie budżetu/planu finansowego, używając stopy wzrostu dla kolejnych lat. Stopa ta powinna być stała lub malejąca, chyba że przyjęcie stopy rosnącej pozostaje w zgodzie z obiektywnymi informacjami o cyklu życiowym produktu wytwarzanego przez dany składnik aktywów lub o cyklu przemysłowym. Jeśli jest to odpowiednie, stopa wzrostu może być także zerowa lub ujemna.

37 Jeśli warunki rynkowe są sprzyjające, istnieje przwdopodobieństwo, że konkurencja wkroczy na rynek, powodując ograniczenie wzrostu. W rezultacie jednostka będzie miała trudności z przekroczeniem średniej historycznej stopy wzrostu w dłuższym okresie (dla przykładu 20 lat) odnoszącej się do danych produktów, sektorów przemysłowych lub kraju czy też krajów, w których jednostka prowadzi działalność, lub do rynku, na którym składnik aktywów jest użytkowany.

38 Wykorzystując informacje z budżetu/planu finansowego, jednostka analizuje, czy takie informacje uzyskano na podstawie rozsądnych i mających oparcie faktograficzne założeniach, odzwierciedlających jak najwłaściwszą ocenę kierownictwa dotyczącą całokształtu warunków gospodarczych, które wystąpią podczas pozostającego okresu użytkowania składnika aktywów.

*Składniki szacunków przyszłych przepływów pieniężnych*

39 Na szacunek przyszłych przepływów pieniężnych składają się:

a) prognozy dotyczące wpływów środków pieniężnych z dalszego użytkowania danego składnika aktywów;

b) prognozy dotyczące wypływów środków pieniężnych, które muszą nastąpić, aby mogło dojść do wygenerowania wpływów środków pieniężnych z dalszego użytkowania danego składnika aktywów (łącznie z wypływami środków pieniężnych przeznaczonych na przygotowanie składnika aktywów do użytkowania), i które mogą być bezpośrednio przyporządkowane lub na rozsądnych i spójnych zasadach w części przypisane temu składnikowi aktywów; oraz

c) przepływy pieniężne netto (jeśli takowe mają miejsce), które zostaną uzyskane (lub wypłacone) z tytułu zbycia składnika aktywów na koniec jego okresu użytkowania.

40 Szacunek przyszłych przepływów pieniężnych oraz stopa dyskontowa powinny opierać się na spójnych założeniach dotyczących wzrostu cen wynikającego z ogólnej inflacji. W związku z tym, jeśli w stopie dyskontowej uwzględniono skutki wzrostu cen wynikającego z ogólnej inflacji, szacunek przyszłych przepływów pieniężnych wyraża się w wartościach nominalnych. Jeśli natomiast ze stopy dyskontowej wyłączono skutki wzrostu cen wynikającego z ogólnej inflacji, szacunek przyszłych przepływów pieniężnych wyraża się w wartościach realnych (ale powinien uwzględniać przyszłe wzrosty lub spadki ściśle określonych cen).

41 Przy prognozach dotyczących wypływów środków pieniężnych uwzględnia się koszty związane z bieżącą obsługą danego składnika aktywów oraz koszty pośrednie, które mogą być bezpośrednio przyporządkowane lub na rozsądnych i spójnych zasadach w części przypisane procesowi użytkowania tego składnika aktywów.

42 Jeśli w wartości bilansowej składnika aktywów nie uwzględniono jeszcze wszystkich wypływów środków pieniężnych, które nastąpią, zanim składnik ten będzie nadawał się do użytkowania, szacując przyszłe wypływy pieniężne, uwzględnia się wszelkie dalsze wypływy pieniężne, których wystąpienia oczekuje się przed przystosowaniem danego składnika do użytkowania lub sprzedaży. Będzie tak, na przykład, w przypadku budynku w trakcie budowy lub niezakończonego projektu realizowanego w ramach prac rozwojowych.

▼B

43 Aby uniknąć podwójnego wliczania tych samych elementów, szacując przyszłe przepływy pieniężne, nie uwzględnia się:

a) wpływów środków pieniężnych pochodzących z aktywów, które wypracowują wpływy środków pieniężnych w znacznym stopniu niezależnych od wpływów środków pieniężnych z danego składnika aktywów (na przykład z takich aktywów finansowych jak należności); oraz

b) wypływów środków pieniężnych odnoszących się do obowiązków jednostki, które zostały już ujęte jako zobowiązania (na przykład jako zobowiązania z tytułu dostaw i usług, rezerwy na świadczenia emerytalne lub inne rezerwy).

44 Przyszłe przepływy pieniężne dotyczące danego składnika aktywów szacuje się na podstawie obecnego jego stanu. Szacunek przyszłych przepływów pieniężnych nie obejmuje szacunkowych przyszłych wpływów lub wypływów pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się w związku z:

a) przyszłą restrukturyzacją, do której jednostka jeszcze się nie zobowiązała; lub

b) ulepszeniem lub udoskonaleniem wyników uzyskiwanych ze składnika aktywów.

45 Ponieważ przyszłe przepływy pieniężne dotyczące danego składnika aktywów szacuje się, uwzględniając jego obecny stan, do wartości użytkowej nie zalicza się:

a) przyszłych wypływów pieniężnych lub odnośnych oszczędności kosztów (na przykład redukcji kosztów zatrudnienia), lub korzyści, których pojawienia oczekuje się dzięki przyszłej restrukturyzacji, do której jednostka jeszcze się nie zobowiązała; lub

b) przyszłych wypływów środków pieniężnych, które spowodują ulepszenie lub udoskonalenie wyników uzyskiwanych ze składnika aktywów lub odnośnych wpływów środków pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się w związku z powyższymi wypływami.

46 Restrukturyzacja jest zaplanowanym i kontrolowanym przez kierownictwo jednostki programem, który istotnie zmienia zakres działalności prowadzonej przez jednostkę lub sposób prowadzenia działalności. MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* określa, kiedy można mówić o tym, że jednostka realizuje proces restrukturyzacji.

47 Jeśli jednostka zobowiąże się do restrukturyzacji, proces restrukturyzacyjny może wpłynąć na niektóre jej aktywa. Gdy takie zobowiązanie ma miejsce:

a) dla celów określenia wartości użytkowej, w szacunkach przyszłych wpływów i wypływów pieniężnych uwzględnia się oszczędności kosztów i inne korzyści wynikające z restrukturyzacji (na podstawie najnowszego zatwierdzonego przez kierownictwo budżetu/planu finansowego); oraz

b) szacunki przyszłych wypływów pieniężnych z tytułu restrukturyzacji są ujęte w rezerwach restrukturyzacyjnych zgodnie z MSR 37.

Przykład ilustrujący 5 przedstawia wpływ przyszłej restrukturyzacji na wyliczenie wartości użytkowej.

48 Do czasu poniesienia przez jednostkę wydatków, które spowodują ulepszenie lub udoskonalenie wyników uzyskiwanych z danego składnika aktywów, do szacunków przyszłych przepływów pieniężnych nie wlicza się szacunkowych przyszłych wpływów pieniężnych, które, zgodnie z oczekiwaniami, nastąpią na skutek wzrostu korzyści ekonomicznych związanych z wypływem środków pieniężnych (zob. przykład ilustrujący 6).

▼B

49 Do szacunków przyszłych przepływów pieniężnych zalicza się przyszłe wydatki, których przeprowadzenie jest konieczne do podtrzymania pierwotnie oszacowanych korzyści osiąganych z danego składnika aktywów w obecnym stanie. Jeśli ośrodek wypracowujący środki pieniężne obejmuje składniki aktywów o różnym szacowanym okresie użytkowania, a wszystkie z nich są niezbędne do dalszego prowadzenia działalności danego ośrodka, przy szacowaniu przyszłych przepływów pieniężnych związanych z danym ośrodkiem przyjmuje się, że wymiana składników aktywów o krótszym okresie użytkowania stanowi część procesu jego bieżącej obsługi. Podobna sytuacja ma miejsce, kiedy pojedynczy składnik aktywów składa się z komponentów o różnym szacunkowym okresie użytkowania: przy szacowaniu przyszłych przepływów pieniężnych wypracowywanych przez dany składnik aktywów uznaje się, że wymiana elementów o krótszym okresie użytkowania stanowi część procesu jego bieżącej obsługi.

50 Do szacunków przyszłych przepływów pieniężnych nie zalicza się:

a) wpływów lub wypływów pieniężnych pochodzących z działalności finansowej; lub

b) wpływów i płatności z tytułu podatku dochodowego.

51 Szacunkową prognozę przyszłych przepływów pieniężnych opracowuje się na podstawie założeń, które są spójne ze sposobem, w jaki została ustalona stopa dyskontowa. W przeciwnym razie skutek niektórych założeń mógłby być wzięty pod uwagę dwukrotnie, albo w ogóle zignorowany. Ponieważ wyrazem zmiany wartości pieniądza w czasie jest zastosowanie dyskontowania szacunkowych przyszłych przepływów pieniężnych, z przepływów tych wyłącza się wpływy i wypływy pieniężne pochodzące z działalności finansowej. I analogicznie, ponieważ stopę dyskontową ustala się przed opodatkowaniem, przyszłe przepływy pieniężne są również szacowane przed opodatkowaniem.

52 Za wartość szacunkową przepływów pieniężnych netto, które zostaną uzyskane (lub zapłacone) w związku ze zbyciem składnika aktywów na koniec okresu jego użytkowania, przyjmuje się kwotę, jaką – zgodnie z oczekiwaniami – jednostka otrzyma ze zbycia składnika aktywów w ramach rynkowej transakcji zawartej między zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po obniżeniu jej o szacunkowe koszty zbycia.

53 Wartość szacunkową przepływów pieniężnych netto, które zostaną uzyskane (lub zapłacone) w związku ze sprzedażą składnika aktywów na koniec jego okresu użytkowania, ustala się w sposób podobny do ►**M33** wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia ◄ tego składnika aktywów, z tym, że szacując przepływy pieniężne netto:

a) jednostka stosuje ceny podobnych aktywów dominujące na dzień dokonania szacunku, których okres użytkowania został już zakończony, a które eksploatowane są w warunkach podobnych do warunków, które będą towarzyszyły użytkowaniu danego składnika aktywów;

b) ceny są korygowane zarówno o skutek przyszłego wzrostu cen, wynikającego z ogólnej inflacji, jak i ściśle określonego przyszłego wzrostu lub sadku cen. Jeśli jednak z szacunków przyszłych przepływów pieniężnych dotyczących dalszego użytkowania danego składnika aktywów oraz stopy dyskontowej wyłączono skutek ogólnej inflacji, skutek ten jest również wyłączany z szacunku przepływów pieniężnych netto na moment zbycia.

▼M33

53A Wartość godziwa różni się od wartości użytkowej. Wartość godziwa odzwierciedla założenia, które przyjęliby uczestnicy rynku przy wycenie składnika aktywów. Natomiast wartość użytkowa odzwierciedla skutki czynników, które mogą być właściwe dla danej jednostki i nie mieć zastosowania do jednostek w ujęciu ogólnym. Na przykład wartość godziwa nie odzwierciedla żadnego z poniższych czynników w zakresie, w jakim nie byłyby ogólnie dostępne dla uczestników rynku:

a) dodatkowej wartości wynikającej ze zgrupowania aktywów (np. stworzenia portfela nieruchomości inwestycyjnych w różnych lokalizacjach);

b) synergii między wycenianym składnikiem aktywów a innymi składnikami aktywów;

c) tytułów prawnych lub restrykcji prawnych, które są właściwe tylko dla obecnego właściciela składnika aktywów oraz

d) korzyści podatkowych lub obciążeń podatkowych, które są właściwe dla obecnego właściciela składnika aktywów.

▼B

*Przyszłe przepływy pieniężne w walutach obcych*

54 Przyszłe przepływy pieniężne szacuje się w walucie, w której powstaną, a następnie dyskontuje się je z zastosowaniem stopy dyskontowej odpowiedniej dla danej waluty. Uzyskaną wartość bieżącą jednostka przelicza, posługując się kursem wymiany stosowanym na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ przy transakcjach z natychmiastową dostawą lub płatnością (typu spot).

*Stopa dyskontowa*

55 Stopa dyskontowa (lub stopy) jest stopą przed opodatkowaniem i odzwierciedla bieżącą rynkową ocenę:

a) wartości pieniądza w czasie; oraz

b) ryzyka wiążącego się z danym składnikiem aktywów, o które szacunki przyszłych przepływów pieniężnych nie zostały jeszcze skorygowane.

56 Stopa dyskontowa odzwierciedlająca bieżącą ocenę rynkową wartości pieniądza w czasie oraz ryzyko wiążące się z danym składnikiem aktywów odpowiada zwrotowi, jakiego wymagaliby inwestorzy, podejmując decyzję o inwestycji, która generowałaby przepływy pieniężne w wysokości, terminach i o rodzaju ryzyka odpowiadające przepływom, jakie jednostka oczekuje uzyskać z danego składnika aktywów. Stopa ta szacowana jest na podstawie domyślnej stopy dyskontowej bieżących transakcji rynkowych zawieranych w odniesieniu do podobnych aktywów lub na podstawie średniej ważonej kosztu kapitału spółki giełdowej, która posiada pojedynczy składnik aktywów (lub portfel aktywów) o potencjale użytkowym i ryzyku podobnym do tego, jaki posiada analizowany składnik aktywów. Stopa (stopy) dyskontowa (dyskontowe) wykorzystywana do ustalenia wartości użytkowej danego składnika aktywów nie odzwierciedla jednak ryzyka, o które szacunkowe prognozy przyszłych przepływów pieniężnych zostały już skorygowane. W przeciwnym razie skutek oddziaływania pewnych założeń zostanie dwukrotnie uwzględniony.

▼B

57 W przypadku, w którym właściwa dla danego składnika aktywów stopa nie jest bezpośrednio dostępna na rynku, w celu oszacowania stopy dyskontowej jednostka przyjmuje wartość zastępczą. Dodatkowe wskazówki dotyczące ustalania stopy dyskontowej w powyższych warunkach zawiera załącznik A.

USTALENIE WYSOKOŚCI I UJĘCIE ODPISU AKTUALIZUJĄCEGO Z TYTUŁU UTRATY WARTOŚCI

58 W paragrafach 59–64 określono wymogi dotyczące ujęcia i wyceny odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości pojedynczych składników aktywów, z wyłączeniem utraty wartości przez wartość firmy. Ujęcie i wycena odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ośrodków wypracowujących środki pieniężne oraz wartości firmy omówione zostały w paragrafach 65–108.

59 Wartość bilansową składnika aktywów obniża się do poziomu jego wartości odzyskiwalnej wtedy i tylko wtedy, gdy wartość odzyskiwalna tego składnika aktywów jest niższa od jego wartości bilansowej. Kwota tej obniżki stanowi odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.

60 Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujmuje się niezwłocznie jako koszt w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, chyba że dany składnik aktywów wykazywany jest w wartości przeszacowanej zgodnie z innym standardem rachunkowości (na przykład zgodnie z modelem opartym na wartości przeszacowanej przewidzianym w MSR 16). Wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów traktuje się jako zmniejszenie wartości z tytułu przeszacowania zgodnie ze stosownym standardem.

▼M5

61 Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości nieprzeszacowanego składnika aktywów ujmuje się w zyskach lub stratach. Jednakże odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów ujmuje się w innych całkowitych dochodach w wysokości, w jakiej zmniejszenie nie przewyższa kwoty figurującej jako nadwyżka z przeszacowania dotycząca tego samego składnika aktywów. Taki odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów zmniejsza nadwyżkę z przeszacowania tego składnika aktywów.

▼B

62 Jeśli kwota oszacowanego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości jest wyższa niż wartość bilansowa danego składnika aktywów, jednostka ujmuje zobowiązanie wtedy i tylko wtedy, gdy wymóg taki nakłada inny standard.

63 Po ujęciu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości koryguje się odpis amortyzacyjny dotyczący danego składnika aktywów, aby w ciągu pozostałego okresu użytkowania tego składnika aktywów dokonać systematycznego odpisania jego skorygowanej wartości bilansowej, pomniejszonej o wartość końcową (jeśli taka występuje).

64 Jeśli odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości został ujęty, wysokość wszelkich odnośnych aktywów lub zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się na podstawie MSR 12, poprzez porównanie zweryfikowanej wartości bilansowej składnika aktywów z jego wartością podatkową (zob. przykład ilustrujący 3).

OŚRODKI WYPRACOWUJĄCE ŚRODKI PIENIĘŻNE I WARTOŚĆ FIRMY

▼M12

65 Paragrafy 66-108 i Załącznik C przedstawiają wymogi dotyczące identyfikowania ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy składnik aktywów oraz ustalania wartości bilansowej oraz ujmowania utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne i wartości firmy.

▼B

**Identyfikacja ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów**

66 Jeśli istnieją jakiekolwiek przesłanki świadczące o tym, że dany składnik aktywów mógł utracić część swojej wartości, szacuje się wartość odzyskiwalną tego pojedynczego składnika aktywów. Jeśli oszacowanie wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów nie jest możliwe, jednostka ustala wartość odzyskiwalną ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów (ośrodek wypracowujący środki pieniężne danego składnika aktywów).

67 Wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów nie da się ustalić, jeżeli:

a) nie można przyjąć, że wartość użytkowa danego składnika aktywów jest zbliżona do jego ►M33 wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia ◄ (będzie tak na przykład, gdy przyszłych przepływów pieniężnych z dalszego użytkowania składnika aktywów nie można uznać za nieznaczące); oraz

b) składnik aktywów nie wypracowuje wpływów pieniężnych, które są w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych generowanych przez inne aktywa.

W takich przypadkach wartość użytkową, a więc i wartość odzyskiwalną, można ustalić tylko na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

**Przykład**

Jednostka działająca w górnictwie posiada prywatną kolej, którą eksploatuje na potrzeby własnej działalności. Prywatna kolej mogłaby zostać sprzedana za kwotę odpowiadającą wartości złomu, a jej dalsze użytkowanie nie prowadzi do powstania przepływów pieniężnych w znacznym stopniu niezależnych od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów kopalni.

*Niemożliwe jest oszacowanie wartości odzyskiwalnej prywatnej kolei, ponieważ nie można ustalić jej wartości użytkowej i jest prawdopodobnie różna od wartości złomu. Tak więc jednostka przeprowadza szacunek wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do której należy prywatna kolej, czyli całej kopalni.*

68 Zgodnie z definicją zawartą w paragrafie 6, ośrodek wypracowujący środki pieniężne jest najmniejszym dającym się określić zespołem aktywów, który wypracowuje wpływy pieniężne w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub innych zespołów aktywów. Z określeniem, co stanowi ośrodek wypracowujący środki pieniężne, wiąże się subiektywna ocena. Jeśli nie ma możliwości ustalenia wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów, jednostka identyfikuje najmniejszy zbiór aktywów, który wypracowuje w znacznym stopniu niezależne wpływy pieniężne.

**Przykład**

Przedsiębiorstwo przewozowe na mocy umowy z zarządem miasta zobowiązane jest do obsłużenia co najmniej pięciu odrębnych tras. Można dokonać wydzielenia aktywów przeznaczonych do poszczególnych tras i przepływów pieniężnych pochodzących z każdej z tras. Obsługa jednej trasy powoduje powstanie znaczącej straty.

▼B

*Ponieważ jednostka nie ma możliwości ograniczenia obsługi o żadną z tras, najniższym możliwym do określenia poziomem wpływów pieniężnych z dalszego użytkowania aktywów, które to wpływy byłyby w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub zespołów aktywów, są wpływy pieniężne wypracowywane przez pięć tras łącznie. Ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne dla każdej z tras jest przedsiębiorstwo przewozowe jako całość.*

69 Do wpływów pieniężnych zalicza się wpływy pieniężne i ich ekwiwalenty otrzymane od stron trzecich. Stwierdzając, czy wpływy pieniężne z danego składnika aktywów (lub zespołu aktywów) są w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych z innych aktywów (zespołu aktywów), jednostka analizuje różne czynniki, między innymi to, w jaki sposób kierownictwo monitoruje działalność jednostki (np. w rozbiciu na produkty, branże, poszczególne lokalizacje, regiony lub w inny sposób) lub w jaki sposób kierownictwo podejmuje decyzje o kontynuowaniu lub zaniechaniu działalności oraz dalszym użytkowaniu lub zbyciu aktywów do niej należących. Przykład ilustrujący 1 podaje przykłady identyfikacji ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

70 Jeśli na produkty uzyskiwane w wyniku użytkowania danego składnika aktywów lub zespołu aktywów istnieje aktywny rynek, uznaje się, że ten składnik aktywów lub zespół aktywów stanowi ośrodek wypracowujący środki pieniężne, nawet jeśli część lub całość tych produktów jest wykorzystywana na potrzeby wewnętrzne. Jeśli wewnętrzne ceny transferowe wywierają wpływ na wpływy pieniężne wypracowywane przez dowolny składnik aktywów lub ośrodek wypracowujący środki pieniężne, jednostka przyjmuje przyszłe ceny rynkowe oszacowane zgodnie z najlepszą wiedzą kierownictwa, które mogą zostać uzyskane w wyniku transakcji rynkowej do:

a) oszacowania przyszłych wpływów pieniężnych wykorzystywanych do ustalania wartości użytkowej tego składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne; oraz

b) oszacowania przyszłych wypływów pieniężnych w celu ustalenia wartości użytkowej innych składników aktywów lub ośrodków wypracowujących środki pieniężne, na które wpływa wewnętrzna polityka cen transferowych.

71 Mimo iż część lub całość produktów wytworzonych za pomocą składnika aktywów lub zespołu aktywów jest wykorzystywana przez inne podmioty organizacyjne wchodzące w skład jednostki gospodarczej (na przykład wyroby na pośrednim etapie procesu wytwarzania), ten składnik aktywów lub ten zespół aktywów stanowią oddzielny ośrodek wypracowujący środki pieniężne, jeśli jednostka mogłaby sprzedać tak uzyskiwane produkty na aktywnym rynku. Jest tak dlatego, że ten składnik aktywów lub ten zespół aktywów mógłby poprzez dalsze użytkowanie wypracować wpływy pieniężne będące w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub innych zespołów aktywów. Korzystając z informacji zaczerpniętych z budżetów/planów finansowych dotyczących takiego ośrodka wypracowującego środki pieniężne lub wszelkich innych aktywów lub ośrodków wypracowujących środki pieniężne, które znajdują się pod wpływem wewnętrznych cen transferowych, jednostka koryguje te informacje, jeżeli wewnętrzne ceny transferowe nie odzwierciedlają najlepszego szacunku kierownictwa odnośnie do przyszłych cen, jakie można uzyskać na warunkach rynkowych.

▼B

72 Określanie, do jakich ośrodków wypracowujących środki pieniężne należy dany składnik aktywów lub zespół aktywów, odbywa się w sposób spójny w kolejnych okresach, chyba że zmiana jest uzasadniona.

73 Jeśli jednostka stwierdzi, że dany składnik aktywów należy do innego niż w okresach ubiegłych ośrodka wypracowującego środki pieniężne lub że rodzaj aktywów łączonych w jeden ośrodek wypracowujący środki pieniężne uległ zmianie, zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 130 jednostka ujawnia pewne informacje na temat tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jeśli doszło do ujęcia lub odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty jego wartości.

**Wartość odzyskiwalna a wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne**

74 Wartość odzyskiwalna ośrodka wypracowującego środki pieniężne odpowiada wyższej kwocie spośród ►**M33** wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia ◄ tego ośrodka lub jego wartości użytkowej. Dla celów ustalania wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne w paragrafach 19–57 termin „składnik aktywów” jest także rozumiany jako „ośrodek wypracowujący środki pieniężne”.

75 Wartość bilansową ośrodka wypracowującego środki pieniężne ustala się spójnie ze sposobem ustalenia wartości odzyskiwalnej tego ośrodka.

76 Wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne:

a) obejmuje wartość bilansową tylko tych aktywów, które mogą być bezpośrednio przypisane lub na rozsądnych i spójnych zasadach przyporządkowane do ośrodka wypracowującego środki pieniężne oraz że będą one wypracowywały przyszłe wpływy pieniężne uwzględnione przy ustalaniu wartości użytkowej tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne; oraz

b) nie obejmuje wartości bilansowej jakichkolwiek ujętych pozycji zobowiązań, chyba że nie można ustalić wartości odzyskiwalnej tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne bez uwzględnienia tej pozycji zobowiązań.

Jest tak dlatego, że ustalając ►**M33** wartość godziwą pomniejszoną o koszty zbycia ◄ i wartość użytkową ośrodka wypracowującego środki pieniężne, wyłącza się przepływy pieniężne, które odnoszą się do aktywów niebędących częścią ośrodka wypracowującego środki pieniężne oraz zobowiązań, które zostały już ujęte w sprawozdaniu finansowym (zob. paragrafy 28 i 43).

77 Ważne jest, aby grupując aktywa w celu porównania wartości odzyskiwalnej z wartością bilansową, do ośrodka wypracowującego środki pieniężne włączyć wszystkie aktywa wypracowujące lub wykorzystywane do wypracowywania odnośnego strumienia wpływów pieniężnych. W przeciwnym razie mogłaby powstać sytuacja, w której wydawałoby się, że wartość odzyskiwalna ośrodka wypracowującego środki pieniężne jest wyższa od jego wartości bilansowej, choć faktycznie nastąpiła utrata wartości. Jednak w niektórych przypadkach, mimo iż pewne aktywa wpływają na szacowane przyszłe przepływy pieniężne ośrodka wypracowującego środki pieniężne, nie ma możliwości przypisania ich na rozsądnych i spójnych zasadach do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Taka sytuacja może mieć miejsce w przypadku wartości firmy lub aktywów wspólnych, do których zalicza się na przykład aktywa głównej siedziby jednostki. W paragrafach 80–103 wyjaśnia się, jak należy postąpić w przypadku takich aktywów, przeprowadzając test na utratę wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

▼M33

78 W celu ustalenia wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne konieczne może być uwzględnienie pewnych zobowiązań. Może stać się tak wówczas, gdy zbycie ośrodka wypracowującego środki pieniężne wiązałoby się dla jednostki kupującej z koniecznością przyjęcia zobowiązania. W takim przypadku wartość godziwa pomniejszona o koszty zbycia (lub szacunkowy przepływ środków pieniężnych z ostatecznego zbycia) ośrodka wypracowującego środki pieniężne odpowiada łącznej cenie sprzedaży aktywów wchodzących w skład ośrodka wypracowującego środki pieniężne i zobowiązania po pomniejszeniu o koszty zbycia. Aby móc przeprowadzić miarodajne porównanie wartości bilansowej ośrodka wypracowującego środki pieniężne i jego wartości odzyskiwalnej, wartość bilansową zobowiązania odlicza się zarówno przy ustalaniu wartości użytkowej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jak i jego wartości bilansowej.

▼B

**Przykład**

Jednostka prowadzi kopalnię w kraju, którego prawodawstwo nakłada na właściciela wymóg rekultywacji terenu po zakończeniu prac wydobywczych. Koszt rekultywacji obejmuje odtworzenie nasypu, który musi być usunięty przed rozpoczęciem prac wydobywczych. Rezerwę na koszty odtworzenia nasypu utworzono w momencie jego usunięcia. Kwota rezerwy zwiększyła wartość początkową kopalni i jest amortyzowana przez okres użytkowania kopalni. Wartość bilansowa rezerwy na koszty rekultywacji wynosi 500 j.p. ([a]), co odpowiada wartości bieżącej kosztów rekultywacji.

Jednostka przeprowadza testy sprawdzające, czy nastąpiła utrata wartości kopalni. W przypadku kopalni ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne jest cała kopalnia. Jednostka otrzymała różne oferty zakupu kopalni za cenę około 800 j.p. Proponowana cena uwzględnia fakt, iż nabywca przyjmie na siebie obowiązek odtworzenia nasypu. Koszty zbycia kopalni są na tyle nieznaczące, że kwalifikują się do pominięcia. Wartość użytkowa kopalni wynosi około 1 200 j.p., z wyłączeniem kosztów rekultywacji. Wartość bilansowa kopalni wynosi 1 000 j.p.

*Wartość godziwa ośrodka wypracowującego środki pieniężne pomniejszona o koszty* ►M33 *zbycia* ◄ *wynosi 800 j.p. Kwotę tą uzyskano po uwzględnieniu kosztów rekultywacji, na które utworzono już rezerwę. W rezultacie wartość użytkowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne ustalana jest po uwzględnieniu kosztów rekultywacji i szacuje się ją na kwotę 700 j.p. (1 200 j.p. – 500 j.p.). Wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne równa się kwocie 500 j.p., co odpowiada różnicy wartości bilansowej kopalni (1 000 j.p.) i wartości bilansowej rezerwy na koszty rekultywacji (500 j.p.). Uznaje się więc, że wartość odzyskiwalna ośrodka wypracowującego środki pieniężne jest wyższa od jego wartości bilansowej.*

([a]) W niniejszym standardzie kwoty pieniężne są wyrażone w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

79 Ze względów praktycznych w wybranych przypadkach wartość odzyskiwalną ośrodka wypracowującego środki pieniężne ustala się po uwzględnieniu aktywów, które nie są częścią tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne (na przykład należności lub innych aktywów finansowych) lub ujętych zobowiązań (na przykład zobowiązań z tytułu dostaw i usług, rezerw na świadczenia emerytalne i innych rezerw). W takich przypadkach wartość bilansową ośrodka wypracowującego środki pieniężne zwiększa się o wartość bilansową takich aktywów i zmniejsza o wartość bilansową takich zobowiązań.

▼B

*Wartość firmy*

Przypisywanie wartości firmy do ośrodków wypracowujących środki pieniężne

▼M22

80 **W celu przeprowadzenia testu na utratę wartości, wartość firmy przejęta w wyniku połączenia jednostek zostaje w chwili przejęcia przypisana do poszczególnych ośrodków lub zespołów ośrodków wypracowujących środki pieniężne jednostki przejmującej, które zgodnie z oczekiwaniami mają odnieść korzyści z tytułu synergii uzyskanej w wyniku takiego połączenia, bez względu na to, czy zostały do nich przypisane także inne składniki aktywów lub zobowiązań jednostki przejmowanej. Każdy ośrodek lub zespół ośrodków, do którego została przypisana wartość firmy:**

**a) odpowiada najniższemu poziomowi w jednostce, na którym wartość firmy jest monitorowana na wewnętrzne potrzeby zarządcze oraz**

**b) nie może być większy niż segment operacyjny przed agregacją określony zgodnie z paragrafem 5 MSSF 8 *Segmenty operacyjne*.**

▼M12

81 Wartość firmy ujęta w ramach *połączenia jednostek* jest składnikiem aktywów przedstawiającym przyszłe korzyści ekonomiczne powstające z innych aktywów nabytych w ramach połączenia jednostek, których nie można pojedynczo zidentyfikować ani osobno ująć. Wartość firmy nie generuje przepływów pieniężnych niezależnie od innych aktywów lub grupy aktywów i często przyczynia się do powstania przepływów pieniężnych z wielu ośrodków wypracowujących środki pieniężne. Wartość firmy niekiedy nie może być przypisana na niearbitralnych zasadach do pojedynczych ośrodków wypracowujących środki pieniężne, ale jedynie do grup ośrodków wypracowujących środki pieniężne. W konsekwencji najniższy poziom w jednostce, na którym monitorowana jest wartość firmy na potrzeby wewnętrznego zarządzania czasami obejmuje pewną liczbę ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których odnosi się wartość firmy, ale do których nie może być przypisana. Odniesienia w paragrafach 83-99 i w Załączniku C do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego przypisana jest wartość firmy rozumie się także jako odniesienia do grupy ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których wartość firmy jest przypisana.

▼B

82 Zgodnie z wymogiem określonym w paragrafie 80 test na utratę wartości wartości firmy przeprowadza się na poziomie, do którego w sposób naturalny można przypisać wartość firmy i który jest zgodny z metodą, którą jednostka wykorzystuje do zarządzania swoją działalnością. Dlatego też w większości przypadków opracowanie dodatkowego systemu sprawozdawczości finansowej nie jest konieczne.

83 Ośrodek wypracowujący środki pieniężne, do którego wartość firmy została przypisana w celu przeprowadzeniu testu na utratę jej wartości, może nie pokrywać się z poziomem, do którego wartość firmy jest przypisana zgodnie z wymogami MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* w celu wyceny zysków i strat z tytułu kursów wymiany walut obcych. Na przykład, jeśli zgodnie z wymogami MSR 21, w celu wyceny zysków i strat z tytułu kursów wymiany walut obcych, jednostka ma obowiązek przypisać wartość firmy do względnie niskiego poziomu, przeprowadzenie testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości wartości firmy na tym samym poziomie, nie jest wymagane, chyba że dana jednostka monitoruje wartość firmy na tym poziomie na wewnętrzne potrzeby kierownictwa.

84 W przypadku, w którym wstępne przypisanie wartości firmy przejętej w wyniku połączenia jednostek gospodarczych nie może zostać zakończone przed końcem okresu rocznego, w którym nastąpiło połączenie, wstępne przypisanie przeprowadza się przed końcem pierwszego okresu rocznego, który rozpoczyna się po dniu przejęcia.

▼**M12**

85 Zgodnie z MSSF 3 Połączenia jednostek, jeśli początkowe rozliczenie połączenia jednostek może być dokonane tylko w sposób tymczasowy do końca okresu, w którym połączenie miało miejsce, jednostka przejmująca:

a) rozlicza połączenie stosując wartości przybliżone oraz

b) ujmuje wszystkie korekty tych przybliżonych wartości jako dopełnienie początkowego rozliczenia w okresie wyceny, który nie może przekraczać dwunastu miesięcy od dnia przejęcia.

W takich okolicznościach niemożliwe może być także zakończenie początkowego przypisania wartości firmy ujętej w ramach połączenia przed końcem rocznego okresu, w którym połączenie miało miejsce. W takim przypadku jednostka ujawnia informacje wymagane przez paragraf 133.

▼**B**

86 Jeśli wartość firmy została przypisana do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, a działalność wchodząca w skład danego ośrodka zostanie zbyta przez jednostkę, wartość firmy odnoszącą się do zbytej działalności:

a) uwzględnia się w wartości bilansowej danej działalności przy ustalaniu zysku lub straty z tytułu zbycia; oraz

b) wycenia się na podstawie względnej wartości zbytej działalności, proporcjonalnie do udziału w zatrzymanej części ośrodka wypracowującego środki pieniężne, chyba że jednostka jest w stanie wykazać, że inna metoda lepiej odzwierciedla wartość firmy związaną ze zbytą działalnością.

**Przykład**

Jednostka zbyła za 100 j.p. działalność stanowiącą część ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do której została przypisana wartość firmy. Wartość firmy przypisana do powyższego ośrodka może zostać zidentyfikowana lub przyporządkowana do zespołu aktywów na poziomie niższszym niż poziom tego ośrodka jedynie na arbitralnych zasadach. Wartość odzyskiwalna zatrzymanej części ośrodka wypracowującego środki pieniężne wynosi 300 j.p.

*Ponieważ wartość firmy przypisana do ośrodka wypracowującego środki pieniężne nie może zostać inaczej niż arbitralnie zidentyfikowana ani przyporządkowana do zespołu ośrodków na poziomie niższym niż ten ośrodek, wartość firmy związana ze zbytą działalnością jest wyceniana w oparciu o względną wartość zbytej działalności oraz zatrzymaną część ośrodka. W związku z tym wartość bilansowa zbytej działalności obejmuje 25 % wartości firmy przypisanej do powyższego ośrodka wypracowującego środki pieniężne.*

87 Jeśli jednostka poddaje reorganizacji swoją strukturę w sposób, który zmienia skład jednego lub więcej ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których została przypisana wartość firmy, wartość firmy ponownie przepisuje się do tych ośrodków, które uległy zmianie. Przypisanie to realizuje się zgodnie z podejściem względnej wartości, które jest podobne do podejścia stosowanego w przypadkach, w których jednostka zbywa działalność przynależną do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, chyba że jednostka jest w stanie wykazać, że inna metoda lepiej odzwierciedla wartość firmy, która odnosi się do ośrodków poddanych reorganizacji.

▼B

**Przykład**

Wartość firmy została uprzednio przypisana do ośrodka A wypracowującego środki pieniężne. Wartość firmy przypisana do ośrodka A może zostać zidentyfikowana lub przyporządkowana do zespołu aktywów na poziomie niższym niż poziom ośrodka A jedynie na arbitralnych zasadach. Ośrodek A zostanie podzielony, a następnie połączony z trzema innymi ośrodkami wypracowującymi środki pieniężne B, C i D.

*Ponieważ wartość firmy przypisana do ośrodka A nie może zostać w sposób niearbitralny zidentyfikowana lub przyporządkowana do zespołu aktywów na poziomie niższym niż ośrodek A, zostaje ona przypisana do ośrodków B, C i D w oparciu o względną wartość trzech części ośrodka A przed ich włączeniem do ośrodków B, C i D.*

Przeprowadzanie testów na utratę wartości ośrodków wypracowujących środki pieniężne, które obejmują wartość firmy

88 Jeśli w przypadku opisanym w paragrafie 81 wartość firmy odnosi się do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, ale nie została do niego przypisana, ośrodek ten poddaje się testowi na utratę wartości, jeśli istnieją przesłanki, które wskazują na możliwość utraty jego wartości. Test ten przeprowadza się poprzez porównanie wartości bilansowej ośrodka, z wyłączeniem wartości firmy, z jego wartością odzyskiwalną. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujmuje się zgodnie z paragrafem 104.

89 Jeśli wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne, o którym mowa w paragrafie 88, obejmuje składnik wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania lub składnik wartości niematerialnych, który nie jest jeszcze dostępny do użytkowania, a aktywa te mogą zostać poddane testowi na utratę wartości jedynie w ramach testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, paragraf 10 wymaga przeprowadzania corocznych testów na utratę wartości tego ośrodka.

90 Ośrodek wypracowujący środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, corocznie poddaje się testom na utratę wartości, a także wówczas, gdy istnieją przesłanki wskazujące na utratę jego wartości. Powyższe testy przeprowadza się poprzez porównanie wartości bilansowej ośrodka, włącznie z wartością firmy, z jego wartością odzyskiwalną. W przypadku, w którym wartość odzyskiwalna ośrodka przewyższa jego wartość bilansową, uznaje się, że nie nastąpiła utrata wartości ośrodka ani przypisanej do niego wartości firmy. Jeśli wartość bilansowa ośrodka jest wyższa od jego wartości odzyskiwalnej, jednostka ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości zgodnie z paragrafem 104.

▼M12

———————

▼B

Terminy przeprowadzania testów na utratę wartości

96 Coroczny test na utratę wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, może być przeprowadzony w dowolnym terminie w ciągu roku, pod warunkiem że przeprowadza się go co roku w tym samym terminie. Różne ośrodki wypracowujące środki pieniężne mogą być poddawane testom na utratę wartości w innych terminach. W przypadku, w którym część lub cała wartość firmy przypisana do danego ośrodka została przejęta w wyniku połączenia jednostek gospodarczych w ciągu bieżącego okresu rocznego, wymaga się, aby dany ośrodek został poddany testowi na utratę wartości przed końcem bieżącego okresu rocznego.

97 Jeśli poszczególne składniki aktywów wchodzące w skład ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do których została przypisana wartość firmy, są poddawane testom na utratę wartości w tym samym czasie co ośrodek obejmujący wartość firmy, powyższe składniki aktywów poddaje się testom na utratę warości przed przeprowadzeniem testu na utratę wartości w odniesieniu do ośrodka obejmującego wartość firmy. W analogiczny sposób, jeśli ośrodki wypracowujące środki pieniężne tworzące zespół ośrodków, do których została przypisana wartość firmy, są poddawane testom na utratę wartości w tym samym czasie co zespół ośrodków obejmującego wartość firmy, pojedyncze ośrodki poddaje się testom na utratę wartości przed przeprowadzeniem takiego testu w odniesieniu do zespołu ośrodków obejmującego wartość firmy.

▼B

98 W chwili przeprowadzania testu na utratę wartości w odniesieniu do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, mogą zaistnieć przesłanki wskazujące na wystąpienie utraty wartości składnika aktywów wchodzącego w skład ośrodka, który obejmuje wartość firmy. W takim przypadku jednostka w pierwszej kolejności przeprowadza test na utratę wartości w odniesieniu do tego składnika aktywów, a następnie, przed wykonaniem testu na utratę wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne obejmującego wartość firmy, ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów. Analogicznie mogą istnieć przesłanki wskazujące na utratę wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne należącego do zespołu ośrodków obejmującego wartość firmy. W takim przypadku jednostka w pierwszej kolejności przeprowadza test na utratę wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne i ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości tego ośrodka, a następnie przeprowadza test na utratę wartości zespołu ośrodków, do którego zosała przypisana wartość firmy.

99 Najbardziej aktualna i szczegółowa wycena wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, przeprowadzona w poprzednim okresie, może zostać wykorzystana do przeprowadzenia testu na utratę wartości tego ośrodka w bieżącym okresie, pod warunkiem że spełniono następujące kryteria:

a) od chwili przeprowadzenia najbardziej aktualnej wyceny wartości odzyskiwalnej aktywa oraz zobowiązania wchodzące w skład danego ośrodka nie uległy znacznym zmianom;

b) najbardziej aktualna wycena wartości odzyskiwalnej odpowiada kwocie, która jest znacznie wyższa od wartości bilansowej danego ośrodka; oraz

c) analiza wydarzeń oraz okoliczności, które uległy zmianie od czasu przeprowadzenia najbardziej aktualnej wyceny wartości odzyskiwalnej wskazuje na niskie prawdopodobieństwo, że uzyskana w wyniku bieżącej wyceny kwota wartości odzyskiwalnej będzie niższa od bieżącej wartości bilansowej tego ośrodka.

*Aktywa wspólne*

100 Do aktywów wspólnych zalicza się aktywa grupy kapitałowej lub oddziałów, takie jak budynki głównej siedziby lub oddziału jednostki, wyposażenie EPD (elektronicznego przetwarzania danych) i ośrodki badawcze. Struktura jednostki przesądza o tym, czy dany składnik aktywów spełnia określone w niniejszym standardzie wymogi definicji pozwalające na zaliczenie go do aktywów wspólnych z punktu widzenia danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Do kluczowych cech charakterystycznych aktywów wspólnych należy to, iż nie wypracowują one wpływów pieniężnych niezależnie od innych aktywów lub zespołów aktywów, a ich wartość bilansowa nie może być w całości przyporządkowana analizowanemu ośrodkowi wypracowującemu środki pieniężne.

101 Ponieważ aktywa wspólne nie wypracowują oddzielnych wpływów pieniężnych, nie można ustalić wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów zaliczanego do aktywów wspólnych, chyba że kierownictwo podejmie decyzję o zbyciu takiego składnika aktywów. W rezultacie, jeśli istnieją przesłanki wskazujące na to, że wartość składnika aktywów należącego do aktywów wspólnych mogła ulec obniżeniu, wartość odzyskiwalną ustala się na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego dany składnik należy, i porównuje się ją z wartością bilansową ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujmuje się zgodnie z paragrafem 104.

▼B

102 Przeprowadzając test sprawdzający, czy nastąpiła utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jednostka identyfikuje wszystkie aktywa wspólne, które związane są z analizowanym ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne. Jeśli część wartości bilansowej aktywów wspólnych:

a) może być w części przypisana na rozsądnych i spójnych zasadach do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jednostka porównuje wartość bilansową danego ośrodka, włącznie z częścią wartości bilansowej składnika aktywów wspólnych, która została do niego przypisana, z jego wartością odzyskiwalną. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujmuje się zgodnie z paragrafem 104;

b) nie może być przypisana na rozsądnych i spójnych zasadach do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, wówczas jednostka:

(i) porównuje wartość bilansową danego ośrodka, z wyłączeniem aktywów wspólnych, z jego wartością odzyskiwalną, przy czym wszystkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujmuje zgodnie z paragrafem 104;

(ii) określa najmniejszy zespół ośrodków wypracowujących środki pieniężne, który obejmuje ośrodek będący przedmiotem analizy oraz do którego część wartości bilansowej aktywów wspólnych może zostać przypisana na rozsądnych i spójnych zasadach; oraz

(iii) porównuje wartość bilansową danego zespołu ośrodków wypracowujących środki pieniężne, włącznie z częścią wartości bilansowej aktywów wspólnych, które zostały przypisane do danego zespołu ośrodków, z wartością odzyskiwalną tego zespołu ośrodków. Wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujmuje się zgodnie z paragrafem 104.

103 Przykład ilustrujący 8 przedstawia praktyczne zastosowanie powyższych wymogów w odniesieniu do aktywów wspólnych.

**Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne**

104 Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne (najmniejszego zespołu ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których została przypisana wartość firmy lub aktywa wspólne) ujmuje się w sprawozdaniu wtedy i tylko wtedy, gdy wartość odzyskiwalna ośrodka (zespołu ośrodków) jest niższa od jego (ich) wartości bilansowej. W celu obniżenia wartości bilansowej aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości przypisuje się do poniższych składników aktywów ośrodka w następującej kolejności:

a) w pierwszej kolejności, w celu obniżenia kwoty wartości firmy, która została przypisana do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków); oraz

b) następnie, do innych aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków), proporcjonalnie do udziału wartości bilansowej każdego ze składników aktywów w wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków).

Takie obniżenie wartości bilansowych kwalifikuje się tak jak odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości pojedynczych składników aktywów i ujmuje się zgodnie z paragrafem 60.

▼M33

105 **Przypisując stratę z tytułu utraty wartości zgodnie z paragrafem 104 jednostka nie obniża wartości bilansowej składnika aktywów poniżej kwoty najwyższej spośród następujących kwot:**

a) **jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia (jeżeli istnieje możliwość jej wyceny);**

▼B

b) jego wartości użytkowej (jeśli istnieje możliwość jej ustalenia); oraz

c) zera.

▼B

Kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, która przy braku powyższego ograniczenia byłaby przypisana danemu składnikowi aktywów, przypisuje się proporcjonalnie do pozostałych aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków).

106 W przypadkach, w których nie istnieje praktyczny sposób oszacowania wartości odzyskiwalnej każdego pojedynczego składnika aktywów ośrodka wypracowującego środki pieniężne, obowiązuje zawarty w niniejszym standardzie wymóg dokonania arbitralnego przypisania części odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości pomiędzy aktywa należące do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, z wyjątkiem wartości firmy, ponieważ wszystkie aktywa ośrodka wypracowującego środki pieniężne „pracują" razem.

107 Przy braku możliwości ustalenia wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów (zob. paragraf 67):

a) w odniesieniu do tego składnika aktywów ujmuje się odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, jeśli wartość bilansowa tego składnika jest większa od wyższej z kwot: jego ►**M33** wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia ◄ i kwoty, którą uzyskano w wyniku zastosowania opisanych w paragrafach 104 i 105 procedur przypisania części odpisu aktualizującego; oraz

b) 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 ►**M33** wartość godziwa pomniejszona o koszty zbycia ◄ danego składnika aktywów jest niższa od jego wartości bilansowej.

**Przykład**

Nastąpiło mechaniczne uszkodzenie maszyny, która jednak nadal działa, mimo iż nie tak dobrze jak do tej pory. ►**M33** Wartość godziwa pomniejszona o koszty zbycia ◄ maszyny jest niższa od jej wartości bilansowej. Maszyna na skutek dalszego użytkowania nie wypracowuje niezależnych wpływów pieniężnych. Najmniejszym zespołem aktywów obejmującym maszynę, który wypracowuje wpływy pieniężne będące w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów, jest linia produkcyjna, do której należy maszyna. Na podstawie wartości odzyskiwalnej linii produkcyjnej można stwierdzić, że nie nastąpiła utrata wartości linii produkcyjnej jako całości.

Założenie 1: budżety/plany finansowe zatwierdzone przez kierownictwo nie wskazują, aby kierownictwo zamierzało wymienić maszynę.

*Wartości odzyskiwalnej samej maszyny nie można oszacować, ponieważ wartość użytkowa tej maszyny:*

a) *może być różna od jej ►**M33** wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia ◄; oraz*

b) *może być ustalona tylko na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego maszyna należy (lina produkcyjna).*

*Nie nastąpiła utrata wartości linii produkcyjnej. Dlatego nie ujmuje się żadnego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości maszyny. Niemniej jednak potrzebne może okazać się przeprowadzenie ponownej oceny okresu amortyzacji lub metody amortyzacji stosowanej wobec tej maszyny. Być może konieczne będzie przyjęcie krótszego okresu amortyzacji lub metody prowadzącej do szybszego jej umorzenia, aby uwzględnić oczekiwania odnośnie do pozostałego okresu użytkowania maszyny lub trybu konsumowania korzyści ekonomicznych przez jednostkę.*

Założenie 2: budżety/plany finansowe zatwierdzone przez kierownictwo odzwierciedlają zaangażowanie kierownictwa w wymianę tej maszyny i jej sprzedaż w bliskiej przyszłości. Przepływy pieniężne pochodzące z dalszego użytkowania maszyny do dnia jej zbycia zostały oszacowane jako na tyle nieznaczące, że kwalifikują się do pominięcia.

▼B

*Wartość użytkową maszyny można oszacować jako kwotę bliską jej* ►M33 *wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia* ◄. *W związku z tym wartość odzyskiwalna maszyny może zostać ustalona i nie poddaje się analizie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy maszyna (np. linii produkcyjnej). Ponieważ* ►M33 *wartość godziwa pomniejszona o koszty zbycia* ◄ *maszyny jest niższa od jej wartości bilansowej, ujmuje się odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości tej maszyny.*

108 Po zastosowaniu wymogów zawartych w paragrafach 104 i 105 ujmuje się zobowiązanie w wysokości pozostałej części kwoty odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, lecz należy to uczynić wtedy i tylko wtedy, gdy wymóg taki wynika z innego standardu.

ODWRÓCENIE ODPISU AKTUALIZUJĄCEGO Z TYTUŁU UTRATY WARTOŚCI

109 W paragrafach 110–116 określono wymogi dotyczące odwrócenia ujętego w okresach poprzednich odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne. W wymogach operuje się terminem „składnik aktywów", ale odnosi się on tak samo do pojedynczego składnika aktywów, jak do ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Dodatkowe wymogi mające zastosowanie do pojedynczych składników aktywów określone zostały w paragrafach 117–121, do ośrodków wypracowujących środki pieniężne – w paragrafach 122 i 123, a do wartości firmy – w paragrafach 124 i 125.

110 Na ►M5 koniec każdego okresu sprawozdawczego ◄ jednostka ocenia, czy występują przesłanki wskazujące na to, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, który był ujęty w okresach ubiegłych dla danego składnika aktywów, z wyjątkiem wartości firmy, przestał istnieć lub uległ zmniejszeniu. Jeśli takie przesłanki występują, jednostka szacuje wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów.

▼M33

111 **Oceniając, czy występują przesłanki wskazujące na to, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, który był w okresach ubiegłych ujęty dla danego składnika aktywów, z wyłączeniem wartości firmy, przestał istnieć lub uległ zmniejszeniu, jednostka analizuje przynajmniej następujące przesłanki:**

Przesłanki pochodzące z zewnętrznych źródeł informacji

a) **istnieją obserwowalne przesłanki, że w ciągu okresu nastąpił znaczący wzrost wartości ~~rynkowej~~ danego składnika aktywów;**

▼B

b) w ciągu okresu nastąpiły lub nastąpią w niedalekiej przyszłości znaczące, korzystne dla jednostki zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka prowadzi działalność, lub też na rynkach, na które dany składnik aktywów jest przeznaczony;

c) w ciągu roku nastąpiła obniżka rynkowych stóp procentowych lub innych rynkowych stóp zwrotu z inwestycji i prawdopodobne jest, że obniżka ta wpłynie na stopę dyskontową stosowaną do wyliczenia wartości użytkowej danego składnika aktywów i istotnie podwyższy wartość odzyskiwalną składnika aktywów;

*Przesłanki pochodzące z wewnętrznych źródeł informacji*

d) w ciągu okresu nastąpiły lub też jest prawdopodobne, że w niedalekiej przyszłości nastąpią znaczące i korzystne dla jednostki zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest obecnie użytkowany lub – zgodnie z oczekiwaniami – będzie użytkowany. Do takich zmian zalicza się nakłady, które zostały poniesione w ciągu okresu w celu ulepszenia lub zwiększenia wyników uzyskiwanych z tytułu składnika aktywów lub na restrukturyzację działalności, do której dany składnik aktywów należy;

▼B

e) dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej, świadczące o tym, że ekonomiczne wyniki danego składnika aktywów są lub będą w przyszłości lepsze od oczekiwanych.

112 Przesłanki wskazujące na potencjalne zmniejszenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości opisane w paragrafie 111 w dużej mierze odzwierciedlają przesłanki wskazujące na powstanie potencjalnej utraty wartości opisane w paragrafie 12.

113 Jeżeli istnieją przesłanki wskazujące na to, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujęty dla danego składnika aktywów, z wyłączeniem wartości firmy, przestał istnieć lub uległ zmniejszeniu, może to wskazywać na to, że należy zweryfikować oraz skorygować pozostały okres użytkowania składnika aktywów, metodę amortyzacji (umorzenia) lub wartość końcową zgodnie ze standardem mającym zastosowanie do tego składnika aktywów, nawet jeśli nie dochodzi do odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów.

114 Ujęty w ubiegłych okresach odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości danego składnika aktywów, z wyłączeniem wartości firmy, odwraca się wtedy i tylko wtedy, gdy od czasu ujęcia ostatniego odpisu aktualizującego nastąpiła zmiana wartości szacunkowych stosowanych do ustalenia wartości odzyskiwalnej tego składnika aktywów. W takim przypadku, z wyjątkiem sytuacji opisanych w paragrafie 117, podwyższa się wartość bilansową składnika aktywów do wysokości jego wartości odzyskiwalnej. Kwota podwyższenia stanowi odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości.

115 Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości odzwierciedla zwiększenie szacunkowego potencjału użytkowego składnika aktywów, w wyniku jego użytkowania bądź sprzedaży, od momentu, gdy jednostka po raz ostatni ujęła odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów. Paragraf 130 nakłada wymóg określenia przez jednostkę, która ze zmian wartości szacunkowych spowodowała zwiększenie szacunkowego potencjału użytkowego. Do przykładów zmian wartości szacunkowych zalicza się:

a) zmianę podstawy ustalenia wartości odzyskiwalnej (czyli, czy wartość odzyskiwalna oparta jest na ►**M33** wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia ◄ czy na wartości użytkowej);

b) zmianę kwoty lub terminu wystąpienia szacunkowych przyszłych przepływów pieniężnych lub stopy dyskontowej, jeśli wartość odzyskiwalna oparta była na wartości użytkowej; lub

c) zmianę wartości szacunkowych składników ►**M33** wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia ◄, jeśli wartość odzyskiwalna oparta była na ►**M33** wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia ◄.

116 Wartość użytkowa składnika aktywów może osiągać wartość wyższą od jego wartości bilansowej po prostu dlatego, że wartość bieżąca przyszłych wpływów pieniężnych wzrasta w miarę przybliżania się terminu ich realizacji. Mimo to jednak potencjał użytkowy składnika aktywów nie wzrasta. Tak więc nie odwraca się odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tylko ze względu na upływ czasu (określany czasem terminem „odwracanie” dyskonta), nawet jeśli wartość odzyskiwalna tego składnika aktywów przewyższa jego wartość bilansową.

**Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości pojedynczego składnika aktywów**

117 Wartość bilansowa składnika aktywów, z wyjątkiem wartości firmy, która została podwyższona w wyniku odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, nie powinna przekroczyć wartości bilansowej, jaka zostałaby ustalona (po odjęciu umorzenia), gdyby w ubiegłych latach w ogóle nie ujęto odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów.

118 Wszelki wzrost wartości bilansowej składnika aktywów, z wyłączeniem wartości firmy, wykraczający powyżej jego wartości bilansowej, jaka byłaby ustalona (po odjęciu umorzenia), gdyby w ubiegłych latach w ogóle nie ujęto odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów, stanowi przeszacowanie. Księgując to przeszacowanie, jednostka stosuje standard mający zastosowanie do danego składnika aktywów.

▼B

119 Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów, z wyjątkiem wartości firmy, ujmuje się niezwłocznie jako przychód w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, chyba że dany składnik aktywów wykazywany jest w wartości przeszacowanej zgodnie z innym standardem (na przykład zgodnie z modelem opartym na wartości przeszacowanej omówionym w MSR 16). Każde odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów traktuje się jako zwiększenie nadwyżki z aktualizacji wyceny zgodnie z tym standardem.

►M5 120 Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów ujmuje się w innych całkowitych dochodach i zwiększa nadwyżkę z przeszacowania tego składnika aktywów. Jednakże ◄ kwota odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości jest ujmowana jako przychód w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ do wysokości odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości danego objętego aktualizacją wyceny składnika aktywów, który został poprzednio ujęty jako koszt w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

121 Po ujęciu odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w kolejnych okresach odpis amortyzacyjny dotyczący danego składnika aktywów koryguje się w taki sposób, aby w ciągu pozostałego okresu użytkowania tego składnika aktywów dokonać systematycznego odpisania jego zweryfikowanej wartości bilansowej pomniejszonej o wartość końcową (jeśli będzie występowała).

**Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne**

122 Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne przypisuje się do składników aktywów ośrodka, z wyjątkiem wartości firmy, proporcjonalnie do udziału wartości bilansowej każdego ze składników aktywów w wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Takie podwyższenie wartości bilansowych traktuje się jako odwrócenie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości pojedynczych składników aktywów i ujmuje zgodnie z paragrafem 119.

123 W wyniku przypisania kwoty odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości do ośrodka wypracowującego środki pieniężne zgodnie z paragrafem 122 wartość bilansowa danego składnika aktywów nie może osiągnąć wartości wyższej od niższej spośród następujących kwot:

a) jego wartości odzyskiwalnej (jeśli istnieje możliwość jej ustalenia); oraz

b) jego wartości bilansowej, jaka zostałaby ustalona (po odjęciu umorzenia), jeśli w odniesieniu do tego składnika aktywów w ogóle nie byłby ujmowany odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w ubiegłych okresach.

Kwota odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, która miałaby, przy braku powyższych ograniczeń, być przypisana danemu składnikowi aktywów, jest proporcjonalnie przypisywana do pozostałych aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, z wyjątkiem wartości firmy.

**Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości wartości firmy**

124 Odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości wartości firmy nie odwróca się w kolejnym okresie.

125 MSR 38 *Wartości niematerialne* wprowadza zakaz ujmowania wartości firmy, która została wytworzona we własnym zakresie. Prawdopodobne jest, że jakikolwiek późniejszy wzrost wartości odzyskiwalnej wartości firmy w okresach następujących po ujęciu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości wartości firmy będzie zwiększeniem wartości firmy wytworzonej we własnym zakresie, a nie ujęciem odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu nabytej wartości firmy.

UJAWNIANIE INFORMACJI

126 W odniesieniu do każdej grupy aktywów jednostka ujawnia następujące informacje:

a) kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ w ciągu danego okresu oraz pozycję (pozycje) ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄, do której odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości został włączony;

▼B

b) kwotę odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ w ciągu okresu oraz pozycję (pozycje) ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄, w której dokonano odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości;

c) kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości przeszacowanych aktywów, która w ciągu okresu została odniesiona ►M5 w innych całkowitych dochodach ◄;

d) kwotę odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości przeszacowanych aktywów, która w ciągu okresu została odniesiona ►M5 w innych całkowitych dochodach ◄.

127 Za grupę aktywów uznaje się zespół aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania w ramach działalności jednostki.

128 Informacje wymagane przez paragraf 126 mogą być prezentowane z innymi informacjami dotyczącymi danej grupy aktywów. Na przykład informacja taka może zostać włączona do uzgodnienia wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych na początek i na koniec okresu, którego wymaga MSR 16.

129 Jednostka, która prezentuje informacje dotyczące segmentów zgodnie z MSSF 8, ujawnia następujące informacje dla każdego segmentu działalności podlegającego obowiązkowi sprawozdawczemu:

a) kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujętych w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ oraz odniesionych bezpośrednio na kapitał własny w ciągu okresu;

b) kwotę odwrócenia odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujętych w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ oraz odniesionych bezpośrednio na kapitał własny w ciągu okresu.

▼M39

130 **Jednostka ujawnia następujące informacje w odniesieniu do pojedynczego składnika aktywów (w tym wartości firmy) lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne, w przypadku których w danym okresie nastąpiło ujęcie lub odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości:**

▼B

a) zdarzenia i okoliczności, które doprowadziły do ujęcia lub odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości;

b) kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą lub odwróconą;

c) w odniesieniu do pojedynczego składnika aktywów:

(i) rodzaj składnika aktywów; oraz

(ii) segment podlegający obowiązkowi sprawozdawczemu, do którego należy składnik składnik aktywów, jeżeli jednostka prezentuje informacje dotyczące segmentów zgodnie z MSSF 8;

d) w odniesieniu do ośrodka wypracowującego środki pieniężne:

(i) opis ośrodka wypracowującego środki pieniężne (czyli, czy jest to linia produkcyjna, zakład przemysłowy, określony rodzaj działalności, obszar geograficzny czy segment podlegający obowiązkowi sprawozdawczemu zgodnie z definicją w MSSF 8);

(ii) kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą lub odwróconą w podziale na grupy aktywów i segmenty podlegające obowiązkowi sprawozdawczemu, jeśli jednostka prezentuje informacje o segmentach zgodnie z MSSF 8; oraz

▼B

(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 opisuje obecny i poprzedni sposób grupowania aktywów, jak również powody zmiany sposobu identyfikacji ośrodka wypracowującego środki pieniężne;

▼M39

**e) wartość odzyskiwalną danego składnika aktywów (ośrodka wypracowującego środki pieniężne) oraz informację, czy wartość odzyskiwalna składnika aktywów (ośrodka wypracowującego środki pieniężne) odpowiada jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia lub jego wartości użytkowej;**

**f) jeśli wartość odzyskiwalna odpowiada wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia, jednostka ujawnia następujące informacje:**

**(i) poziom hierarchii wartości godziwej (zob. MSSF 13), w ramach której wycena wartości godziwej składnika aktywów (ośrodka wypracowującego środki pieniężne), bez uwzględnienia tego, czy „koszty zbycia" są obserwowalne;**

**(ii) w odniesieniu do wycen wartości godziwej sklasyfikowanych na poziomie 2 i poziomie 3 hierarchii wartości godziwej – opis techniki(technik) wyceny wykorzystanej(wykorzystanych) do ustalenia wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia. Jeżeli nastąpiła zmiana techniki wyceny, jednostka ujawnia tę zmianę i przyczynę(przyczyny) jej wprowadzenia; oraz**

**(iii) w odniesieniu do wycen wartości godziwej sklasyfikowanych na poziomie 2 i poziomie 3 hierarchii wartości godziwej – opis każdego z kluczowych założeń, na których kierownictwo oparło ustalenie wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia. Za kluczowe uznaje się te założenia, które wywierają największy wpływ na wartość odzyskiwalną danego składnika aktywów (ośrodka wypracowującego środki pieniężne). Jednostka ujawnia również stopę(stopy) dyskontową(dyskontowe) zastosowaną(zastosowane) do bieżącej i poprzedniej wyceny, jeżeli wartość godziwa pomniejszona o koszty zbycia jest ustalana z zastosowaniem techniki wartości bieżącej;**

▼B

g) jeśli wartość odzyskiwalna jest na poziomie wartości użytkowej – stopę (stopy) dyskontową zastosowaną do bieżącego i poprzedniego (jeśli takie występowały) szacunku wartości użytkowej.

▼M39

**Szacunkowe prognozy wykorzystywane do wyceny wartości odzyskiwalnych ośrodków wypracowujących środki pieniężne obejmujących wartość firmy lub wartości niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania**

▼B

131 Jednostka ujawnia następujące informacje dotyczące łącznej kwoty odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujętych (odwróconych) w ciągu okresu, o których nie ujawniono żadnych informacji zgodnie z paragrafem 130:

a) główne grupy aktywów, do których odnosiły się odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości oraz główne grupy aktywów, na które odwrócenie tych odpisów aktualizujących wywarło wpływ;

▼B

b) najważniejsze zdarzenia i okoliczności, które doprowadziły do ujęcia i odwrócenia odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

132 Zaleca się ujawnienie założeń przyjętych przez jednostkę dla celów ustalenia wartości odzyskiwalnej aktywów (ośrodków wypracowujących środki pieniężne) w ciągu okresu. W przypadku, w którym wartość firmy lub składnik wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania jest uwzględniony w wartości bilansowej danego ośrodkawypracowującego środki pieniężne, paragraf 134 nakłada na jednostkę wymóg ujawniania informacji o szacunkach stosowanych do wyceny wartości odzyskiwalnej tego ośrodka.

133 Jeśli, zgodnie z paragrafem 84, dowolna część wartości firmy przejętej w ciągu danego okresu w wyniku połączenia jednostek gospodarczych nie została do ►M5 końca okresu sprawozdawczego ◄ przypisana do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków), ujawnia się kwotę nieprzydzielonej wartości firmy wraz z uzasadnieniem jej nieprzypisania.

**Szacunkowe prognozy wykorzystywane do wyceny wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, który zawiera wartość firmy lub składniki aktywów o nieokreślonym okresie użytkowania**

▼M39

**134 Jednostka ujawnia informacje wymagane zgodnie z pkt a)–f) w odniesieniu do każdego ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków), jeśli wartość bilansowa przypisanej do danego ośrodka (zespołu ośrodków) wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania jest znacząca w porównaniu z należącą do jednostki łączną wartością bilansową wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania:**

▼B

a) wartość bilansową wartości firmy przypisanej do ośrodka (zespołu ośrodków) wypracowującego środki pieniężne;

b) wartość bilansową składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, które zostały przypisane do danego ośrodka (zespołu ośrodków);

▼M39

**c) podstawę ustalenia wartości odzyskiwalnej (tzn. wartość użytkową lub wartość godziwą pomniejszoną o koszty zbycia) danego ośrodka (zespołu ośrodków);**

▼M33

d) **jeśli wartość odzyskiwalna ośrodka (zespołu ośrodków) została ustalona w oparciu o jego wartość użytkową:**

(i) **kluczowe założenia kierownictwa, na podstawie których opracowano prognozy przepływów pieniężnych za okres objęty najbardziej aktualnym budżetem/prognozą. Za kluczowe uznaje się te założenia, które wywierają największy wpływ na wartość odzyskiwalną danego ośrodka (zespołu ośrodków);**

▼B

(ii) opis przyjętej przez kierownictwo metody wyceny wartości przypisanej poszczególnym kluczowym założeniom oraz stwierdzenie, czy powyższe wartości odzwierciedlają dotychczasowe doświadczenia lub, jeśli jest to stosowne rozwiązanie, czy są spójne z przesłankami pochodzącymi z zewnętrznych źródeł informacji, a jeśli nie są, to w jakim stopniu i dlaczego odbiegają od dotychczasowych doświadczeń oraz zewnętrznych źródeł informacji;

▼B

(iii) okres czasu, na jaki kierownictwo opracowało prognozy przepływów pieniężnych na podstawie zatwierdzonych przez nie budżetów/prognoz finansowych, oraz, jeśli w stosunku do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków) stosuje się okres dłuższy niż pięć lat, podanie powodów uzasadniających zastosowanie dłuższego okresu;

(iv) stopę wzrostu zastosowaną do ekstrapolacji prognoz przepływów pieniężnych wykraczających poza okres objęty przez najbardziej aktualne budżety/prognozy oraz uzasadnienie zastosowania każdej stopy wzrostu, która przewyższa średnie długoterminowe stopy wzrostu dla produktów, branży, kraju lub państw, w których działa jednostka, lub rynku, z którym związany jest dany ośrodek (zespoły ośrodków);

(v) stopę (stopy) dyskontową wykorzystaną w prognozach przepływów pieniężnych;

▼M33

e) **jeśli wartość odzyskiwalna ośrodka (zespołu ośrodków) została ustalona w oparciu o jego wartość godziwą pomniejszoną o koszty zbycia – technikę(techniki) wyceny stosowane do ustalenia wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia. Jednostka nie musi ujawniać informacji wymaganych w MSSF 13. Jeżeli wartość godziwa pomniejszona o koszty zbycia nie została ustalona przy użyciu ceny notowanej za identyczny ośrodek (zespół ośrodków), jednostka ujawnia następujące informacje:**

i) **kluczowe założenia, na których kierownictwo oparło ustalenie wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia. Za kluczowe uznaje się te założenia, które wywierają największy wpływ na wartość odzyskiwalną danego ośrodka (zespołu ośrodków);**

▼M8

ii) opis podejścia kierownictwa do ustalania jednej wartości (lub kilku wartości) przypisanej do każdego kluczowego założenia, czy wartości te odzwierciedlają przeszłe doświadczenia lub, jeśli to odpowiednie, czy są spójne z zewnętrznymi źródłami informacji, a jeśli nie, w jaki stopniu i dlaczego różnią się od wcześniejszych doświadczeń i zewnętrznych źródeł informacji;

▼M33

**iiA)** poziom hierarchii wartości godziwej (zob. MSSF 13), na którym wycena w wartości godziwej została sklasyfikowana w całości (bez uwzględniania obserwowalności „kosztów zbycia”);

**iiB)** jeżeli nastąpiła zmiana techniki wyceny, zmiana i jej powody.

**Jeżeli wartość godziwa pomniejszona o koszty zbycia ustalana jest przy użyciu prognoz zdyskontowanych przepływów pieniężnych, jednostka ujawnia następujące informacje:**

iii) **okres, na jaki kierownictwo opracowało prognozy przepływów pieniężnych;**

iv) **stopę wzrostu zastosowaną do ekstrapolacji prognoz przepływów pieniężnych;**

v) **stopę dyskontową wykorzystaną (stopy dyskontowe wykorzystane) w prognozach przepływów pieniężnych.**

▼B

f) jeśli uzasadnione i prawdopodobne zmiany kluczowych założeń, które kierownictwo przyjęło do wyceny wartości odzyskiwalnej ośrodka (zespołu ośrodków), sprawią, że wartość bilansowa tego ośrodka (zespołów ośrodków) przewyższy jego wartość odzyskiwalną:

(i) kwotę nadwyżki wartości odzyskiwalnej ośrodka (zespołu ośrodków) nad jego wartością bilansową;

▼B

(ii) wartość przypisaną kluczowym założeniom;

(iii) wartość, o jaką musi się zmienić kluczowe założenie (z uwzględnieniem wpływu tej zmiany na pozostałe zmienne), aby wartość odzyskiwalna ośrodka (zespołu ośrodków) była równa jego wartości bilansowej.

135 Jeśli wartość bilansowa wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania została w części lub w całości przypisana do ośrodków wypracowujących środki pieniężne (zespołów ośrodków), a kwota przypisana w ten sposób do poszczególnych ośrodków (zespołów ośrodków) nie jest znacząca w porównaniu z łączną wartością bilansową wartości firmy lub składników aktywów o nieokreślonym okresie użytkowania, ujawnia się ten fakt wraz z podaniem łącznej wartości bilansowej wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, które zostały do danych ośrodków (zespołów ośrodków) przypisane. Dodatkowo, jeśli wartość odzyskiwalna dowolnych ośrodków (zespołów ośrodków) została ustalona w oparciu o te same kluczowe założenie (założenia), a łączna wartość bilansowa przyporządkowanej im wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania jest znacząca w porównaniu z łączną wartością bilansową wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, jednostka ujawnia ten fakt, podając także:

a) łączną wartość bilansową wartości firmy przypisanej do tych ośrodków (zespołów ośrodków);

b) łączną wartość bilansową składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, które zostały do tych ośrodków (zespołów ośrodków) przypisane;

c) opis kluczowych założeń;

d) opis przyjętej przez kierownictwo metody ustalania wartości przypisanej kluczowym założeniom oraz stwierdzenie, czy powyższe wartości odzwierciedlają dotychczasowe założenia, lub – jeśli rozwiązanie takie jest uzasadnione – czy wartości te są spójne z przesłankami pochodzącymi z zewnętrznych źródeł informacji, a jeśli nie są, to dlaczego i w jakim stopniu odbiegają od dotychczasowych doświadczeń lub zewnętrznych źródeł informacji;

e) jeśli uzasadnione i prawdopodobne zmiany kluczowego założenia (założeń) mogą spowodować, że łączna wartość bilansowa ośrodków (zespołów ośrodków) przewyższy łączną kwotę ich wartości odzyskiwalnej, ujawnia się także:

(i) kwotę nadwyżki łącznej wartości odzyskiwalnej danych ośrodków (zespołów ośrodków) nad ich łączną wartością bilansową;

(ii) wartość (wartości) przypisaną kluczowemu założeniu (założeniom);

(iii) wartość (wartości), o jaką musi się zmienić kluczowe założenie (założenia), z uwzględnieniem wpływu tej zmiany na pozostałe zmienne przyjęte do wyceny wartości odzyskiwalnej, aby łączna wartość odzyskiwalna ośrodków (zespołów ośrodków) była równa ich łącznej wartości bilansowej.

▼B

136 Zgodnie z postanowieniami paragrafów 24 lub 99 najbardziej aktualne wyliczenie wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołów ośrodków) za poprzedni okres czasu może być wykorzystane w kolejnym okresie w celu przeprowadzenia testu na utratę wartości danego ośrodka (zespołu ośrodków) w bieżącym okresie, pod warunkiem że spełnione zostały określone kryteria. W takim przypadku informacje dotyczące danego ośrodka (zespołu ośrodków), które zostały ujawnione wraz z informacjami wymaganymi przez paragrafy 134 i 135, odnoszą się do przeniesionego do kolejnego okresu wyliczenia wartości odzyskiwalnej.

137 Przykład ilustrujący 9 opisuje ujawnienie informacji wymaganych przez paragrafy 134 i 135.

▼M39

**Przepisy przejściowe i data wejścia w życie**

▼M12

———————

139 Jednostka stosuje niniejszy standard:

▼B

a) w odniesieniu do wartości firmy oraz składników wartości niematerialnych przejętych w wyniku połączenia jednostek przeprowadzonego na mocy umowy zawartej w dniu 31 marca 2004 r. i później; oraz

b) w odniesieniu do wszelkich innych aktywów od początku pierwszego okresu rocznego, który rozpoczyna się w dniu 31 marca 2004 r. i później.

140 Jednostki, do których stosują się wymagania paragrafu 139, zachęca się do stosowania wymogów niniejszego standardu przed datą wejścia w życie określoną w paragrafie 139. Niemniej jednak, jeśli jednostka zacznie stosować niniejszy standard przed datą jego wejścia w życie, stosuje w tym samym czasie wymogi MSSF 3 oraz MSR 38 (zaktualizowanego w 2004 r.).

▼M5

140A MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wpłynął na zmianę paragrafu 61, 120, 126 i 129. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M12

140B MSSF 3 (zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) zmienił paragrafy 65, 81, 85 i 139, usunął paragrafy 91-95 i 138 i dodał Załącznik C. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te będą również miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M8

140C Paragraf 134e) został zmieniony na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M7

140D Dokument *Koszt inwestycji w jednostce zależnej, jednostce współkontrolowanej lub stowarzyszonej* (Zmiany w MSSF 1 *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy* i MSR 27) wydany w maju 2008 r. dodał paragraf 12(h). Jednostka stosuje tę zmianę prospektywnie w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje odnośne zmiany paragrafów 4 i 38A MSR 27 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, stosuje jednocześnie zmianę paragrafu 12(h).

▼M22

140E *Zmiany MSSF* wydane w kwietniu 2009 r. wprowadziły zmianę do paragrafu 80(b). Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, to fakt ten ujawnia.

▼M32

140H MSSF 10 i MSSF 11, wydane w maju 2011 r., spowodowały zmiany w paragrafie 4, w tytule powyżej paragrafu 12 h) i w paragrafie 12 h). Jednostka stosuje te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 10 i MSSF 11.

▼M33

140I Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragrafy 5, 6, 12, 20, 78, 105, 111, 130 i 134, skreślono paragrafy 25–27 i dodano paragrafy 25A i 53A. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼M39

140J W maju 2013 r. zmieniono paragrafy 130 i 134 oraz nagłówek nad paragrafem 138. Jednostka stosuje te zmiany retrospektywnie w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2014 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jednostka nie stosuje tych zmian w okresach (w tym okresach porównawczych), w których nie stosuje jednocześnie MSSF 13.

▼B

**Wycofanie MSR 36 (wydanego w 1998 r.)**

141 Niniejszy standard zastępuje MSR 36 *Utrata wartości aktywów* (wydany w 1998 r.).

*Załącznik A*

## WYKORZYSTANIE TECHNIK WYCENY WARTOŚCI BIEŻĄCEJ DO USTALENIA WARTOŚCI UŻYTKOWEJ

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu. Załącznik zawiera wskazówki dotyczące stosowania technik wyceny wartości bieżącej do ustalania wartości użytkowej. Pomimo iż w jego treści użyto terminu „składnik aktywów", termin ten odnosi się w jednakowym stopniu do grup aktywów tworzących ośrodek wypracowujący środki pieniężne.*

▼B

**Części składowe wyceny wartości bieżącej**

A1 Wszystkie wymienione poniżej elementy odzwierciedlają łącznie różnice ekonomiczne, które występują pomiędzy składnikami aktywów:

a) szacunkowe prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub, w bardziej złożonych przypadkach, sekwencje przyszłych przepływów pieniężnych, które jednostka spodziewa się uzyskać z tytułu danego składnika aktywów;

b) oczekiwania dotyczące ewentualnych zmian w kwocie lub terminie wystąpienia powyższych przepływów pieniężnych;

c) wartość pieniądza w czasie odzwierciedlona przez bieżącą stopę rynkową wolną od ryzyka;

d) cenę uwzględniającą niepewność nieodłącznie związaną z danym składnikiem aktywów; oraz

e) inne czynniki, niekiedy trudne do zidentyfikowania (jak brak płynności), które mogłyby zostać odzwierciedlone przez uczestników rynku w wycenie przyszłych przepływów pieniężnych, których uzyskania jednostka oczekuje z tytułu danego składnika aktywów.

A2 Niniejszy załącznik porównuje dwa podejścia wykorzystywane do ustalania wartości bieżącej, z których każde, w zależności od okoliczności, może zostać przyjęte przez jednostkę do oszacowania wartości użytkowej składnika aktywów. Zgodnie z podejściem „tradycyjnym" korekta z tytułu czynników b)–e), które zostały opisane w paragrafie A1, jest wbudowana w stopę dyskontową. Podejście „oczekiwanych przepływów pieniężnych" zakłada natomiast, że czynniki b), d) oraz e) są podstawą korekty wyliczenia oczekiwanych przepływów pieniężnych skorygowanych o ryzyko. Bez względu na to, które podejście zostanie przyjęte przez jednostkę w celu odzwierciedlenia oczekiwań dotyczących prawdopodobnych zmian w kwocie oraz terminie uzyskania przyszłych przepływów pieniężnych, wynik końcowy powinien odzwierciedlać wartość bieżącą przyszłych przepływów pieniężnych, czyli średnią ważoną wartość wszystkich prawdopodobnych wyników.

**Ogólne zasady**

A3 W zależności od konkretnej sytuacji oraz specyficznych okoliczności dotyczących analizowanych aktywów, wykorzystuje się różne techniki szacowania stóp procentowych oraz przyszłych przepływów pieniężnych. Niemniej jednak wymienione poniżej ogólne zasady dotyczą wszystkich technik wykorzystywanych do ustalania wartości bieżącej w celu wyceny aktywów:

a) stopy procentowe zastosowane do zdyskontowania przepływów pieniężnych powinny odzwierciedlać założenia, które są spójne z założeniami przyjętymi do przeprowadzenia szacunku przepływów pieniężnych. W przeciwnym razie wpływ wybranych czynników może zostać podwójnie uwzględniony lub pominięty. Na przykład stopa dyskontowa wynosząca 12 % może zostać zastosowana w odniesieniu do wynikających z umowy przepływów pieniężnych z tytułu należnej pożyczki. Powyższa stopa odzwierciedla oczekiwania dotyczące przyszłego ryzyka nieuregulowania pożyczki o określonej charakterystyce. Analogiczna stopa w wysokości 12 % nie powinna być stosowana do dyskontowania oczekiwanych przepływów pieniężnych, ponieważ przepływy te uwzględniają już założenia dotyczące przyszłego nieuregulowania płatności;

b) szacunkowe przepływy pieniężne oraz stopy dyskontowe nie powinny uwzględniać subiektywnej oceny oraz czynników niezwiązanych z analizowanym składnikiem aktywów. Na przykład celowe zaniżenie szacunkowych przepływów pieniężnych netto w celu podniesienia pozornej przyszłej rentowności składnika aktywów sprawi, że wycena stanie się subiektywna;

▼B

c) szacunkowe przepływy pieniężne lub stopy dyskontowe powinny odzwierciedlać określoną liczbę prawdopodobnych wyników, a nie pojedynczy, najbardziej prawdopodobny, najniższy lub najwyższy wynik.

**Podejście tradycyjne i podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych stosowane do wyceny wartości bieżącej**

*Podejście tradycyjne*

A4 W celu ustalenia wartości bieżącej zgodnie z tradycyjną praktyką księgową wykorzystuje się pojedynczą sekwencję szacunkowych przepływów pieniężnych oraz jedną stopę dyskontową, którą często określa się mianem „stopy proporcjonalnej do ryzyka". Dlatego też, zgodnie z podejściem tradycyjnym, uznaje się, że stosowanie pojedynczej stopy dyskontowej jest w stanie uwzględnić wszystkie oczekiwania dotyczące przyszłych przepływów pieniężnych oraz odpowiednią premię za ryzyka. Z tego właśnie powodu podejście tradycyjne kładzie największy nacisk na wybór stopy dyskontowej.

A5 W określonych sytuacjach, na przykład kiedy porównywalne składniki aktywów występują na rynku, podejście tradycyjne jest także znacznie łatwiejsze w stosowaniu. W przypadku aktywów wypracowujących umowne przepływy pieniężne, podejście to odzwierciedla dodatkowo sposób, w jaki uczestnicy rynku opisują aktywa, np. „obligacje oprocentowane na 12 %".

A6 Nie we wszystkich sytuacjach podejście tradycyjne jest w stanie w odpowiedni sposób rozwiązać niektóre złożone problemy związane z wyceną, takie jak np. ustalenie wartości aktywów niefinansowych, dla których nie istnieje aktywny rynek lub brak rynku dla porównywalnych aktywów. Odpowiedni wybór „stopy proporcjonalnej do ryzyka" nakłada wymóg przeprowadzenia analizy przynajmniej dwóch pozycji – składnika aktywów, który istnieje na rynku i ma możliwą do zaobserwowania stopę procentową, oraz składnika aktywów będącego przedmiotem wyceny. Odpowiednia stopa procentowa, która została przyjęta dla wycenianych przepływów pieniężnych, powinna wynikać z zaobserwowanej stopy procentowej dla drugiego składnika aktywów. W celu wyciągnięcia właściwych wniosków charakterystyka przepływów pieniężnych drugiego składnika aktywów musi być podobna do cech wykazywanych przez przepływy pieniężne składnika poddanego wycenie. Aby ustalić podobieństwo, osoba przeprowadzająca wycenę powinna wykonać następujące czynności:

a) określić sekwencję przepływów pieniężnych do zdyskontowania;

b) zidentyfikować na rynku inne składniki aktywów, które wydają się mieć podobną charakterystykę przepływów pieniężnych;

c) porównać sekwencję przepływów pieniężnych obu pozycji, aby upewnić się, że wykazują one podobieństwo (na przykład, czy obie sekwencje są umownymi przepływami środków pieniężnych lub czy jedna z nich wynika z umowy, a druga jest szacunkowym przepływem środków pieniężnych?);

d) ocenić, czy jedna z pozycji obejmuje element (lub „posiada cechę"), który nie występuje w pozycji drugiej (na przykład, czy pierwsza pozycja wykazuje wyższą płynność od drugiej?); oraz

e) ocenić, czy w przypadku zmiany warunków gospodarczych obie sekwencje przepływów pieniężnych będą zachowywać się (tzn. zmieniać) w analogiczny sposób.

*Podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych*

A7 W niektórych sytuacjach podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych jest bardziej skutecznym narzędziem niż podejście tradycyjne. Podczas przeprowadzania wyceny podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych nie wykorzystuje pojedynczego, najbardziej prawdopodobnego przepływu środków, ale uwzględnia wszystkie oczekiwania dotyczące prawdopodobnych przepływów pieniężnych. Na przykład przepływ środków pieniężnych może równać się 100 j.p., 200 j.p. lub 300 j.p., przy czym prawdopodobieństwo uzyskania powyższych wyników wynosi odpowiednio 10 %, 60 % i 30 %. Wartość oczekiwana przepływu środków pieniężnych wynosi 220 j.p. Różnica pomiędzy podejściem tradycyjnym i metodą oczekiwanych środków pieniężnych sprowadza się więc do tego, że drugie podejście koncentruje się na bezpośredniej analizie badanych przepływów pieniężnych i opiera się na bardziej szczegółowo określonych założeniach wyceny.

▼B

A8 Jeśli termin uzyskania przepływów pieniężnych nie może być z pewnością określony, podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych pozwala także na zastosowanie technik wyceny wartości bieżącej. Na przykład wynoszący 1 000 j.p. przepływ środków pieniężnych może być uzyskany za rok, 2 lata lub 3 lata, przy czym stopień prawdopodobieństwa dla poszczególnych wyników wynosi odpowiednio 10, 60 i 30 %. Przedstawiony poniżej przykład przedstawia przeprowadzone w opisanej sytuacji wyliczenie oczekiwanej wartości bieżącej.

| | | |
|---|---|---|
| Wartość bieżąca 1 000 j.p. za rok przy 5 % | 952,38 j.p. | |
| Prawdopodobieństwo | 10,00 % | 95,24 j.p. |
| Wartość bieżąca 1 000 j.p. za 2 lata przy 5,25 % | 902,73 j.p. | |
| Prawdopodobieństwo | 60,00 % | 541,64 j.p. |
| Wartość bieżąca 1 000 j.p. za 3 lata przy 5,50 % | 851,61 j.p. | |
| Prawdopodobieństwo | 30,00 % | 255,48 j.p. |
| Oczekiwana wartość bieżąca | | 892,36 j.p. |

A9 Oczekiwana wartość bieżącą w kwocie 892,36 j.p. różni się od uzyskanego w sposób tradycyjny najlepszego szacunku 902,73 j.p. (przy 60 % prawdopodobieństwa). Zastosowane w powyższym przykładzie tradycyjne wyliczenie wartości bieżącej wiąże się z koniecznością przyjęcia prawdopodobnego terminu uzyskania przepływów pieniężnych na potrzeby wyceny i dlatego też nie odzwierciedla prawdopodobieństwa związanego z innymi terminami. Dzieje się tak, ponieważ stopa dyskontowa zastosowana w tradycyjnym podejściu do wyceny wartości bieżącej nie jest zdolna odzwierciedlić niepewności związanej z terminem.

A10 Zastosowanie stopnia prawdopodobieństwa jest jednym z najważniejszych elementów podejścia oczekiwanych przepływów pieniężnych. Niektórzy uważają, że przypisanie stopnia prawdopodobieństwa wysoce subiektywnym szacunkom nie jest w stanie przynieść bardziej precyzyjnych wyników niż te, które są obecnie uzyskiwane. Niemniej jednak właściwe zastosowanie tradycyjnego podejścia (zob. paragraf A6) wymaga tych samych szacunków i jest przy tym obarczone taką samą subiektywnością oceny, a nie zapewnia przejrzystości przeprowadzanych wyliczeń tak, jak to czyni podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych.

A11 Wiele szacunków opracowanych zgodnie z bieżącą praktyką w sposób nieformalny uwzględnia element oczekiwanych przepływów pieniężnych. Poza tym wielu księgowych staje w obliczu potrzeby wyceny składnika aktywów, dysponując ograniczonymi informacjami o prawdopodobieństwie wystąpienia ewentualnych przepływów pieniężnych. Księgowy może spotkać się, na przykład, z jedną z następujących sytuacji:

a) szacunkowa kwota wynosi od 50 j.p. do 250 j.p., przy czym żadna z kwot, które mieszczą się w tej skali, nie jest bardziej prawdopodobna niż pozostałe. Na podstawie ograniczonej ilości informacji można ustalić, że oczekiwany przepływ środków pieniężnych wynosi 150 j.p. [(50 + 250)/2];

b) szacunkowa kwota wynosi od 50 j.p. do 250 j.p., przy czym najbardziej prawdopodobna kwota równa się 100 j.p. Stopień prawdopodobieństwa wystąpienia poszczególnych kwot jest nieznany. Na podstawie ograniczonej ilości informacji można ustalić więc, że oczekiwany przepływ środków pieniężnych wynosi 133,33 j.p. [(50 + 100 + 250)/3];

c) szacunkowa kwota wynosi 50 j.p. (przy 10 % prawdopodobieństwa), 250 j.p. (przy 30 % prawdopodobieństwa) lub 100 j.p. (przy 60 % prawdopodobieństwa). Na podstawie ograniczonej ilości informacji można ustalić więc, że oczekiwany przepływ środków pieniężnych wynosi 140 j.p. [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

W każdym z wymienionych przypadków szacunkowy oczekiwany przepływ środków pieniężnych pozwala na znacznie bardziej dokładne ustalenie szacunkowej wartości użytkowej niż rozpatrywana indywidualnie kwota minimalna, kwota najbardziej prawdopodobna lub maksymalna.

▼B

A12 Zastosowanie podejścia oczekiwanych przepływów pieniężnych podlega ograniczeniom wynikającym z analizy stosunku kosztów do korzyści. Może zdarzyć się, na przykład, że dysponując wieloma danymi, jednostka jest w stanie opracować szereg prognoz przepływów pieniężnych. W innych przypadkach jednostka może nie być w stanie opracować bardziej szczegółowej prognozy zmiennych przepływów pieniężnych, nie ponosząc przy tym poważnych wydatków. Dlatego też jednostka powinna zawsze oceniać, czy ponoszenie kosztów zdobycia dodatkowych informacji zwiększa wiarygodność wyceny.

A13 Niektórzy uważają, że techniki oczekiwanych przepływów pieniężnych nie nadają się do wyceny pojedynczych pozycji lub pozycji o ograniczonej liczbie możliwych wyników. Dla poparcia swojej tezy przytaczają przykład składnika aktywów, który zakłada otrzymanie dwóch możliwych wyników przepływu środków pieniężnych w kwocie 10 j.p. (przy 90 % prawdopodobieństwa) oraz przepływu środków pieniężnych w wysokości 1 000 j.p. (przy 10 % prawdopodobieństwa). Ponieważ oczekiwany przepływ środków pieniężnych wynosi w tym przypadku 109 j.p., krytycy tej metody podkreślają, że wynik ten nie odzwierciedla żadnej z kwot, które w rzeczywistości zostaną zapłacone.

A14 Powyższe twierdzenia odzwierciedlają podstawowy spór dotyczący celu przeprowadzania wyceny. Jeśli przyjmiemy, że celem wyceny jest obliczenie łącznych wydatków, oczekiwane przepływy pieniężne nie odzwierciedlają szacunku oczekiwanych wydatków w sposób reprezentatywny i wierny. Przedmiotem niniejszego standardu jest jednak wycena wartości odzyskiwalnej składnika aktywów. Nie jest przy tym prawdopodobne, by wartość odzyskiwalna składnika aktywów wynosiła 10 j.p., nawet jeśli kwota ta odpowiada najbardziej prawdopodobnemu przepływowi środków pieniężnych. Dzieje się tak, ponieważ ustalona kwota w wysokości 10 j.p. nie uwzględnia niepewności związanej z przepływem środków pieniężnych, która została odzwierciedlona w wycenie składnika aktywów, a niepewny przepływ środków pieniężnych został przedstawiony jako pewny. Żadna jednostka, która kieruje się racjonalnymi zasadami, nie sprzedałaby składnika aktywów o analogicznej charakterystyce za 10 j.p.

**Stopa dyskontowa**

A15 Bez względu na to, które podejście zostanie przyjęte przez jednostkę do ustalenia wartości użytkowej składnika aktywów, stopy procentowe wykorzystane do zdyskontowania przepływów pieniężnych nie powinny odzwierciedlać ryzyka, o które szacunkowe przepływy pieniężne zostały już skorygowane. W przeciwnym razie skutek oddziaływania pewnych założeń zostanie dwukrotnie uwzględniony.

A16 W przypadku, w którym właściwa dla danego składnika aktywów stopa nie jest bezpośrednio dostępna na rynku, w celu oszacowania stopy dyskontowej jednostka przyjmuje wartość zastępczą. Celem jest przeprowadzenie możliwie najbardziej dokładnego szacunku oceny rynkowej następujących pozycji:

a) wartości pieniądza w czasie za poszczególne okresy aż do końca okresu użytkowania danego składnika aktywów; oraz

b) czynników b), d) i e) opisanych w paragrafie A1, w zakresie, w którym czynniki te nie spowodowały korekty wyliczenia szacunkowych przepływów pieniężnych.

A17 Za podstawę powyższego szacunku jednostka może przyjąć następujące stopy:

a) średnioważony koszt kapitału danej jednostki, ustalony za pomocą takich technik, jak kapitałowy model wyceny;

b) krańcowa stopa kredytu (zadłużenia) jednostki; oraz

c) inne rynkowe stopy pożyczek/kredytów.

▼B

A18 Powyższe stopy powinny zostać odpowiednio skorygowane, aby:

a) odzwierciedlić ocenę rynkową konkretnych rodzajów ryzyka związanych z szacunkowymi przepływami środków pieniężnych z tytułu danego składnika aktywów; oraz

b) wyeliminować ryzyka, które nie dotyczą szacunkowych przepływów pieniężnych uzyskanych z danego składnika aktywów, lub ryzyka, o które szacunkowe przepływy pieniężne zostały już skorygowane.

Należy uwzględnić takie rodzaje ryzyka, jak ryzyko związane z danym krajem, walutą oraz ceną.

A19 Ponieważ sposób finansowania zakupu składnika aktywów przez jednostkę nie ma wpływu na przyszłe przepływy pieniężne, których oczekuje się z tytułu danego składnika aktywów, stopa dyskontowa jest niezależna od struktury kapitałowej jednostki oraz sposobu sfinansowania przez nią zakupu danego składnika aktywów.

A20 Paragraf 55 nakłada wymóg stosowania stopy dyskontowej do kwoty przed opodatkowaniem. Dlatego też, jeśli podstawą do oszacowania stopy dyskontowej jest kwota po opodatkowaniu, podstawa jest korygowana, aby przywrócić ją do poziomu sprzed opodatkowania.

A21 Aby ustalić wartość użytkową danego składnika aktywów, jednostka stosuje zwykle pojedynczą stopę dyskontową. Niemniej jednak, jeśli wartość użytkowa jest wrażliwa na różnice w ryzykach dla poszczególnych okresów lub terminową strukturę stóp procentowych, jednostka stosuje różne stopy dyskontowe dla różnych okresów.

▼M12

*Załącznik C*

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu.*

**Test na utratę wartości ośrodków wypracowujących środki pieniężne z wartością firmy i udziałów niekontrolujących**

C1. Zgodnie z MSSF 3 (zaktualizowanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) jednostka przejmująca wycenia i ujmuje wartość firmy na dzień przejęcia jako nadwyżkę wartości a) nad wartością b):

a) sumy:

i) przekazanej zapłaty wycenianej zgodnie z MSSF 3, który generalnie wymaga wyceny według wartości godziwych na dzień przejęcia,

ii) kwoty niekontrolującego udziału w jednostce przejmowanej wycenianego zgodnie z MSSF 3, oraz

iii) w przypadku połączenia jednostek realizowanego etapami, wartości godziwej na dzień przejęcia należącego poprzednio do jednostki przejmującej udziału kapitałowego w jednostce przejmowanej.

b) kwoty netto z dnia przejęcia możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów i przejętych zobowiązań wycenianych zgodnie z MSSF 3.

**Przypisanie wartości firmy**

C2. Paragraf 80 niniejszego standardu wymaga, aby wartość firmy nabyta w ramach połączenia jednostek była przypisana do każdego z ośrodków wypracowujących środki pieniężne jednostki przejmującej lub do grup ośrodków wypracowujących środki pieniężne, z którymi wiąże się oczekiwanie uzyskania korzyści synergii wynikających z połączenia, niezależnie od tego, czy aktywa lub zobowiązania jednostki przejmowanej są przypisane do tych ośrodków lub grup ośrodków. Jest możliwe, że niektóre z synergii wynikających z połączenia jednostek zostaną przyporządkowane do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, w którym niekontrolujące udziały nie mają udziału.

▼M12

**Test na utratę wartości**

C3. Test na utratę wartości polega na porównaniu możliwej do odzyskania wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne z wartością bilansową ośrodka.

C4. Jeżeli jednostka wycenia udziały niekontrolujące według proporcjonalnego udziału w wartości netto możliwych do zidentyfikowania aktywów jednostki zależnej na dzień przejęcia, a nie w wartości godziwej, to wartość firmy, którą można przyporządkować do udziałów niekontrolujących uwzględnia się w wartości odzyskiwalnej powiązanego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, ale nie jest ona ujmowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej. W konsekwencji jednostka powinna podnieść wartość bilansową wartości firmy alokowanej do ośrodka, aby uwzględnić wartość firmy możliwą do przyporządkowania do niekontrolującego udziału. Tę skorygowaną wartość bilansową porównuje się następnie z wartością odzyskiwalną ośrodka, aby ustalić, czy nastąpiła utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

**Alokowanie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości**

C5. Paragraf 104 wymaga, aby każdy zidentyfikowany odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości został alokowany tak, aby najpierw zmniejszyć wartość bilansową wartości firmy przyporządkowanej do ośrodka, a następnie do innych aktywów w proporcji do wartości bilansowej każdego składnika aktywów w ośrodku.

C6. Jeżeli jednostka zależna, lub część jednostki zależnej, z niekontrolującym udziałem, sama jest ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne, odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości alokuje się między jednostkę dominującą i udział niekontrolujący na tej samej podstawie, na której alokuje się zysk lub stratę.

C7. Jeżeli jednostka zależna, lub część jednostki zależnej, z niekontrolującym udziałem jest częścią większego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości wartości firmy alokuje się do części ośrodka wypracowującego środki pieniężne, w których istnieją udziały niekontrolujące i do części, w których takich udziałów nie ma. Odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości powinny być alokowane do części ośrodka wypracowującego środki pieniężne:

a) w stopniu, w jakim odpisy aktualizujące odnoszą się do wartości firmy w ośrodku wypracowującym środki pieniężne, na podstawie wartości bilansowej wartości firmy przypisanych do części ośrodka przed utratą wartości oraz

b) w stopniu, w jakim odpis aktualizujący odnosi się do możliwych do zidentyfikowania aktywów ośrodka wypracowującego środki pieniężne, na podstawie wartości bilansowych możliwych do zidentyfikowania aktywów netto należących do części ośrodka przed utratą wartości. Każda tego rodzaju utrata wartości jest przypisywana do aktywów części każdego ośrodka proporcjonalnie do wartości bilansowej każdego składnika aktywów należącego do części ośrodka.

W ośrodkach, które mają udziały niekontrolujące, odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości alokuje się między jednostkę dominującą i udział niekontrolujący na tej samej podstawie, na której alokuje się zysk lub stratę.

C8. Jeżeli odpis aktualizujący, który można przypisać do udziału niekontrolującego odnosi się do wartości firmy, która nie jest ujęta w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej (zob. paragraf 4 C), utraty wartości nie ujmuje się jako odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości wartości firmy. W takich przypadkach tylko odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości odnoszący się do wartości firmy, która jest przyporządkowana do jednostki dominującej ujmuje się jako odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości wartości firmy.

C9. Przykład ilustrujący 7 przedstawia test na utratę wartości niebędącego w stu procentach własnością ośrodka wypracowującego środki pieniężne z wartością firmy.

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 37

*Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*

CEL

Celem niniejszego standardu jest zapewnienie, aby wobec rezerw, zobowiązań warunkowych i aktywów warunkowych stosowane były odpowiednie kryteria dotyczące ujmowania pozycji w sprawozdaniu i zasady wyceny oraz aby w informacji dodatkowej ujawniane były informacje umożliwiające ich użytkownikom zrozumienie charakteru rezerw, charakteryzujących je terminów (ich biegu) oraz ich kwot.

ZAKRES

1 Niniejszy standard stosują wszystkie jednostki do księgowania rezerw, zobowiązań warunkowych oraz aktywów warunkowych, z wyjątkiem takich, które:

a) wynikają z umów niewykonanych, z wyjątkiem sytuacji, gdy umowa rodzi obciążenia; oraz

b) [usunięty];

c) są przedmiotem innego standardu.

2 Niniejszego standardu nie stosuje się do instrumentów finansowych (w tym do gwarancji), objętych zakresem MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.

3 Mianem umów niewykonanych określane są umowy w trakcie obowiązywania, w przypadku których żadna ze stron nie wypełniła żadnego ze swoich obowiązków lub obie strony wypełniły swoje obowiązki w równym, niepełnym stopniu. Niniejszego standardu nie stosuje się do umów niewykonanych, chyba że rodzą one obciążenia.

4 [Usunięty]

▼M43

5 W przypadku gdy inny standard omawia konkretny typ rezerw, zobowiązań warunkowych lub aktywów warunkowych, jednostka stosuje tamten właśnie standard w miejsce niniejszego. Dla przykładu, niektóre rodzaje rezerw są przedmiotem standardów dotyczących:

▼B

a) umów o usługę budowlaną (zob. MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*);

b) podatku dochodowego (zob. MSR 12 *Podatek dochodowy*);

c) leasingu (zob. MSR 17 *Leasing*). Ponieważ jednak MSR 17 nie zawiera konkretnych wymogów dotyczących rozwiązań odnoszących się do leasingu operacyjnego, który stał się umową rodzącą obciążenia, do takich przypadków stosuje się niniejszy standard;

▼M43

d) świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*);

e) umów ubezpieczeniowych (zob. MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*). Jednakże niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do rezerw, zobowiązań warunkowych oraz aktywów warunkowych ubezpieczyciela, innych niż te, które są skutkiem zobowiązań wynikających z umowy oraz praw wypływających z umów ubezpieczenia objętych postanowieniami MSSF 4; oraz

f) zapłaty warunkowej dokonywanej przez jednostkę przejmującą w ramach połączenia jednostek (zob. MSSF 3 *Połączenia jednostek*).

▼B

6 Niektóre kwoty traktowane jako rezerwy mogą odnosić się do ujmowania przychodu, na przykład gdy jednostka udziela gwarancji w zamian za wynagrodzenie. Ujmowanie przychodu nie jest przedmiotem niniejszego standardu. MSR 18 *Przychody* określa okoliczności, w jakich ujmuje się przychód oraz dostarcza praktycznych wytycznych na temat stosowania kryteriów dotyczących ujmowania przychodu. Niniejszy standard nie zmienia wymogów MSR 18.

▼B

7 Niniejszy standard definiuje rezerwy jako zobowiązania, których kwota lub termin zapłaty są niepewne. W niektórych krajach termin „rezerwa” jest także używany w odniesieniu do pozycji takich, jak umorzenie, odpis z tytułu utraty wartości aktywów czy zmniejszenie wartości należności wątpliwych. Pozycje te jako korekty wartości bilansowej aktywów nie są przedmiotem niniejszego standardu

8 Inne standardy określają, czy poniesione nakłady powinny zostać aktywowane czy zarachowane w koszty. Kwestie te nie są przedmiotem niniejszego standardu. Zgodnie z powyższym niniejszy standard ani nie zawiera zakazu, ani nie wprowadza wymogu aktywowania ujmowanych kosztów w momencie tworzenia rezerwy.

9 Niniejszy standard stosuje się do rezerw na restrukturyzację (łącznie z działalnością w trakcie zaniechania). W wypadku gdy restrukturyzacja odpowiada definicji działalności w trakcie zaniechania, dodatkowe wymogi dotyczące ujawniania informacji mogą wynikać z MSR 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*.

DEFINICJE

10 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Rezerwa* jest zobowiązaniem, którego kwota lub termin zapłaty są niepewne.

*Zobowiązanie* jest obecnym, wynikającym ze zdarzeń przeszłych obowiązkiem jednostki, którego wypełnienie – jak się oczekuje – spowoduje wypływ z jednostki środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne.

*Zdarzenie obligujące* jest zdarzeniem, które tworzy prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek, sprawiający, że jednostka nie ma żadnej realnej możliwości niewypełnienia tego obowiązku.

*Obowiązek prawny* jest obowiązkiem wynikającym z:

a) umowy (na mocy warunków sformułowanych wprost lub pośrednio);

b) ustawodawstwa; lub

c) innego działania prawa.

*Zwyczajowo oczekiwany obowiązek* jest obowiązkiem, który wynika z działalności jednostki, gdy:

a) poprzez ustalony sposób postępowania w przeszłości, opublikowanie zasad postępowania lub wystarczająco konkretne, aktualne oświadczenie jednostka przekazała stronom trzecim, iż przyjmie na siebie określoną powinność; oraz

b) w wyniku powyższego jednostka wzbudziła u tych stron trzecich uzasadnione oczekiwanie, że powinność tę wypełni.

*Zobowiązanie warunkowe* jest:

a) możliwym obowiązkiem, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, których istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub niewystąpienia jednego lub większej ilości niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni podlegają kontroli jednostki; lub

b) obecnym obowiązkiem, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, ale nie jest ujmowany w sprawozdaniu finansowym, ponieważ:

(i) nie jest prawdopodobne, aby konieczne było wydatkowanie środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne w celu wypełnienia obowiązku; lub

(ii) kwoty obowiązku (zobowiązania) nie można wycenić wystarczająco wiarygodnie.

▼B

*Warunkowy składnik aktywów* jest możliwym składnikiem aktywów, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych oraz którego istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub niewystąpienia jednego lub większej ilości niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni podlegają kontroli jednostki.

*Umowa rodząca obciążenia* jest umową, na podstawie której nieuniknione koszty wypełnienia obowiązku przeważają nad korzyściami, które – według przewidywań – będą uzyskane na jej mocy.

*Restrukturyzacja* jest zaplanowanym i kontrolowanym przez kierownictwo programem, który zmienia w sposób istotny:

a) zakres działalności prowadzonej przez jednostkę; lub

b) sposób, w jaki działalność ta jest prowadzona.

**Rezerwy a inne zobowiązania**

11 Rezerwy można odróżnić od innych zobowiązań, takich jak zobowiązania handlowe i rozliczenia międzyokresowe bierne, ponieważ w przypadku rezerw występuje niepewność co do terminu poniesienia lub kwoty przyszłych nakładów dla uregulowania zobowiązania. W przeciwieństwie do powyższego:

a) zobowiązania handlowe są zobowiązaniami przypadającymi do zapłaty za dobra lub usługi, które zostały dostarczone/wykonane oraz zostały zafakturowane lub formalnie uzgodnione z dostawcą; oraz

b) rozliczenia międzyokresowe bierne są zobowiązaniami przypadającymi do zapłaty za dobra lub usługi, które zostały otrzymane/wykonane, ale nie zostały opłacone, zafakturowane lub formalnie uzgodnione z dostawcą, łącznie z kwotami należnymi pracownikom (na przykład kwoty dotyczące naliczonego wynagrodzenia za urlop). Mimo iż czasami konieczne jest oszacowanie kwoty lub terminu zapłaty rozliczeń międzyokresowych biernych, stopień niepewności jest na ogół znacznie mniejszy niż w przypadku rezerw.

Zdarza się często, że rozliczenia międzyokresowe bierne wykazywane są jako część zobowiązań z tytułu dostaw towarów i usług lub innych pozycji zobowiązań, podczas gdy rezerwy są wykazywane oddzielnie.

**Relacja między rezerwami a zobowiązaniami warunkowymi**

12 Ogólnie rzecz ujmując, wszystkie rezerwy są warunkowe, ponieważ charakteryzujące je terminy lub kwoty są niepewne. W niniejszym standardzie jednak określenie „warunkowy” używane jest w odniesieniu do zobowiązań i aktywów, które nie są ujmowane w sprawozdaniu, ponieważ ich istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub niewystąpienia jednego lub większej ilości niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni podlegają kontroli jednostki. Ponadto określenie „zobowiązanie warunkowe” jest stosowane wobec zobowiązań, które nie spełniają kryteriów ujmowania w sprawozdaniu.

13 Niniejszy standard wprowadza rozróżnienie na:

a) rezerwy, które są ujmowane jako zobowiązania (zakładając, że można dokonać wiarygodnego szacunku), ponieważ stanowią obecne obowiązki oraz prawdopodobne jest, że w celu wypełnienia obowiązków konieczny okaże się wypływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne; oraz

b) zobowiązania warunkowe, które nie są ujęte w sprawozdaniu jako zobowiązania, ponieważ są one:

(i) możliwymi obowiązkami, gdyż trzeba dopiero potwierdzić, czy na jednostce ciąży obecny obowiązek, który mógłby prowadzić do wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne; lub

▼B

(ii) obecnymi obowiązkami, które nie spełniają kryteriów ich ujmowania w sprawozdaniu, zawartych w niniejszym standardzie (dlatego że nie jest prawdopodobne, aby wypływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne był konieczny w celu wypełnienia obowiązku lub dlatego, że kwoty obowiązku (zobowiązania) nie można wycenić wystarczająco wiarygodnie).

UJMOWANIE

**Rezerwy**

14 Rezerwę tworzy się wówczas, gdy:

a) na jednostce ciąży obecny obowiązek (prawny lub zwyczajowo oczekiwany) wynikający ze zdarzeń przeszłych;

b) ►C1 prawdopodobna jest konieczność wydatkowania środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne w celu wypełnienia obowiązku; oraz ◄

c) można dokonać wiarygodnego szacunku kwoty tego obowiązku.

Jeśli warunki te nie są spełnione, nie tworzy się rezerwy.

*Obecny obowiązek*

15 W rzadkich przypadkach stwierdzenie, czy występuje obecny obowiązek, może okazać się niejasne. W takich przypadkach uznaje się, że zdarzenie przeszłe powoduje powstanie obecnego obowiązku, jeśli – po uwzględnieniu wszystkich dostępnych dowodów – istnienie obowiązku na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ jest bardziej prawdopodobne niż jego brak.

16 Niemal we wszystkich przypadkach będzie można jasno stwierdzić, czy zdarzenie przeszłe spowodowało powstanie obecnego obowiązku. W rzadkich przypadkach, na przykład w przypadku sprawy sądowej, kwestią dyskusyjną może być, czy pewne zdarzenia miały miejsce lub czy zdarzenia te skutkowały powstaniem obecnego obowiązku. W takim przypadku jednostka ustala, czy obecny obowiązek występuje na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ poprzez uwzględnienie wszystkich dostępnych dowodów, łącznie – na przykład – z opiniami ekspertów. Rozważane dowody obejmują wszelkie dodatkowe dowody powstałe w wyniku zdarzeń następujących ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄. Na podstawie takich dowodów:

a) jeśli występowanie obecnego obowiązku na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ jest bardziej prawdopodobne niż jego brak, jednostka tworzy rezerwę (jeśli kryteria dotyczące ujmowania pozycji w sprawozdaniu zostały spełnione); oraz

b) jeśli brak obecnego obowiązku na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ jest bardziej prawdopodobny niż jego istnienie, jednostka ujawnia informację o zobowiązaniu warunkowym, chyba że możliwość zaistnienia wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne jest znikoma (zob. paragraf 86).

*Zdarzenie przeszłe*

17 Zdarzenie przeszłe, które prowadzi do powstania obowiązku, nazywane jest zdarzeniem obligującym. Aby zdarzenie mogło być uznane za zdarzenie obligujące, konieczne jest, aby jednostka pozbawiona była realnej możliwości niewypełnienia obowiązku stworzonego przez to zdarzenie. Jest tak wyłącznie wtedy, gdy:

a) wypełnienie obowiązku może być wyegzekwowane na drodze prawnej; lub

▼B

b) w przypadku zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, gdy zdarzenie (którym może być działanie jednostki) stwarza uzasadnione oczekiwanie stron trzecich, że jednostka wywiąże się z tego obowiązku.

18 Przedmiotem sprawozdania finansowego jest sytuacja finansowa jednostki na koniec jej okresu sprawozdawczego, a nie jej możliwa sytuacja w przyszłości. W związku z tym nie tworzy się rezerwy na koszty, których poniesienie będzie potrzebne dla celów przyszłej działalności. Jedynymi zobowiązaniami ujętymi w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ jednostki są zobowiązania, które istniały na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄.

19 Tylko obowiązki wynikające ze zdarzeń przeszłych, istniejące niezależnie od przyszłych działań jednostki (czyli przyszłego prowadzenia przez nią działalności), są ujmowane w postaci rezerwy. Przykładami takich obowiązków są kary lub koszty likwidacji szkód wyrządzonych środowisku naturalnemu niezgodnie z porządkiem prawnym, gdzie zarówno kary, jak i koszty prowadziłyby do wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne w wyniku wypełnienia obowiązku, niezależnie od przyszłych działań jednostki. Analogicznie, jednostka tworzy rezerwę na koszty wycofania z eksploatacji instalacji rafineryjnej lub elektrowni atomowej w stopniu, w jakim zobowiązana jest do usunięcia szkód już zaistniałych. Inna sytuacja ma miejsce, gdy ze względu na presję środowiska gospodarczego lub wymogi prawne jednostka zamierza lub powinna poczynić nakłady na zadziałanie w pewien szczególny sposób w przyszłości (na przykład poprzez zainstalowanie filtrów przeciwpyłowych w niektórych typach fabryk). Ponieważ jednostka może uniknąć poczynienia nakładów, podejmując w przyszłości pewne działania, jak na przykład zmieniając metody prowadzenia działalności, nie jest zobowiązana do poczynienia przyszłych nakładów i nie tworzy się żadnej rezerwy.

20 Obowiązek zawsze wiąże się ze stroną trzecią, na rzecz której jednostka jest zobowiązana. Nie jest jednak konieczne posiadanie wiedzy odnośnie do tożsamości strony, wobec której ma się obowiązek. Można być przecież zobowiązanym – w szerokim ujęciu – wobec społeczeństwa. Z faktu, iż istnienie obowiązku zawsze wiąże się ze zobowiązaniem wobec strony trzeciej, wynika, że decyzja kierownictwa lub zarządu nie powoduje powstania na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, chyba że przed ►M5 końcem okresu sprawozdawczego ◄ decyzja została zakomunikowana tym, na których wpływa, w sposób na tyle szczegółowy, aby móc wzbudzić w nich uzasadnione oczekiwanie, że jednostka wypełni swoją powinność.

21 Zdarzenie, które nie powoduje powstania natychmiastowego obowiązku, może to uczynić w terminie późniejszym, ze względu na zmiany prawa lub ze względu na podjęte przez jednostkę działanie, które powoduje powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku (na przykład wystarczająco szczegółowe publiczne oświadczenie). Na przykład spowodowanie szkody środowiskowej może nie stwarzać obowiązku zlikwidowania powstałych konsekwencji. Jednak spowodowanie szkody stanie się zdarzeniem obligującym, jeśli nowe prawo wprowadzi wymóg usunięcia szkody lub też gdy jednostka publicznie zobowiąże się do jej usunięcia, w sposób, który rodzi zwyczajowo oczekiwany obowiązek.

22 W wypadku gdy formułowanie szczegółowych zapisów proponowanego nowego prawa nie zostało jeszcze zakończone, obowiązek powstaje dopiero wówczas, gdy przyjęcie aktu prawnego w proponowanym kształcie jest praktycznie pewne. Dla celów niniejszego standardu taki obowiązek traktowany jest jak obowiązek prawny. Różnice co do okoliczności towarzyszących przyjmowaniu aktów prawnych czynią niemożliwym szczegółowe określenie pojedynczego zdarzenia, które sprawiałoby, że wprowadzenie danego aktu staje się praktycznie pewne. W wielu przypadkach uzyskanie praktycznej pewności odnośnie przyjęcia aktu prawnego nie jest możliwe aż do czasu jego przyjęcia.

▼B

*Prawdopodobny wypływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne*

23 Aby nastąpiło spełnienie kryteriów dotyczących ujmowania pozycji jako zobowiązania, konieczne jest nie tylko występowanie obecnego obowiązku, ale także prawdopodobieństwo nastąpienia wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne, w celu wypełnienia przez jednostkę tego obowiązku. Dla celów niniejszego standardu ([1]) wypływ środków lub inne zdarzenia uznawane są za prawdopodobne, jeśli bardziej możliwe jest, że do zaistnienia zdarzenia dojdzie, niż to, że do niego nie dojdzie, czyli gdy prawdopodobieństwo zaistnienia zdarzenia jest większe od prawdopodobieństwa, że zdarzenie nie nastąpi. W przypadku gdy istnienie obowiązku nie jest prawdopodobne, jednostka ujawnia informację o istnieniu zobowiązania warunkowego, chyba że możliwość nastąpienia wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne jest znikoma (zob. paragraf 86).

24 W przypadku występowania szeregu podobnych obowiązków (jak na przykład gwarancji na produkty lub podobnych umów) prawdopodobieństwo, że będzie musiało dojść do wypływu środków w celu wypełnienia przez jednostkę obowiązku, jest ustalane przy uwzględnieniu grupy obowiązków jako całości. Mimo iż szansa, że do wypływu środków dojdzie, może być mała w odniesieniu do jednej pozycji, prawdopodobne może okazać się, że pojawi się potrzeba wypływu środków w celu wypełnienia grupy obowiązków traktowanych całościowo. W takim przypadku tworzy się rezerwę (jeśli spełnione zostały pozostałe kryteria dotyczące ujmowania tej pozycji w sprawozdaniu).

*Wiarygodny szacunek kwoty obowiązku*

25 Używanie wartości szacunkowych jest niezbędną częścią sporządzania sprawozdań finansowych i nie podważa ich wiarygodności. Twierdzenie to jest szczególnie prawdziwe w przypadku rezerw, które ze względu na swój charakter są obciążone większą niepewnością niż większość pozostałych ►**M5** pozycji w sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄. Z wyjątkiem szczególnie rzadkich przypadków, jednostka jest w stanie określić zakres możliwych rezultatów, a więc może dokonać szacunku obowiązku, który jest na tyle wiarygodny, aby można go było użyć do utworzenia rezerwy.

26 W wyjątkowo rzadkich przypadkach, gdy nie można dokonać wiarygodnego szacunku, istnieje zobowiązanie, które nie może być ujęte jako zobowiązanie w sprawozdaniu. Zobowiązanie takie ujawnia się jako zobowiązanie warunkowe (zob. paragraf 86).

**Zobowiązania warunkowe**

27 Jednostka nie ujmuje zobowiązań warunkowych.

28 Informację o zobowiązaniu warunkowym ujawnia się zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 86, chyba że możliwość nastąpienia wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne jest znikoma.

29 W przypadku gdy jednostka podlega odpowiedzialności solidarnej, ta część obowiązku, która – jak się oczekuje – zostanie wypełniona przez strony trzecie, jest traktowana jako zobowiązanie warunkowe. Jednostka tworzy rezerwę w wysokości tej części obowiązku, co do której prawdopodobne jest, iż dojdzie do wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne, 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 standardach.

▼B

30 Sytuacja zobowiązań warunkowych może rozwinąć się w sposób początkowo nieprzewidziany. W związku z tym ocenia się je na bieżąco, aby ustalić, czy wypływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne stał się prawdopodobny. Jeśli prawdopodobne stanie się, że wypływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne będzie konieczny w związku z pozycją potraktowaną jako zobowiązanie warunkowe, tworzy się rezerwę w sprawozdaniu finansowym dotyczącą okresu, w którym nastąpiła zmiana prawdopodobieństwa (wyjąwszy wyjątkowo rzadkie okoliczności, gdy przeprowadzenie wiarygodnego szacunku nie jest możliwe).

**Aktywa warunkowe**

31 Jednostka nie ujmuje aktywów warunkowych.

32 Aktywa warunkowe zazwyczaj powstają w wyniku nieplanowanych lub innych nieoczekiwanych zdarzeń, które rodzą możliwość wpływu do jednostki środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne. Przykładem może być roszczenie, którego jednostka dochodzi na drodze postępowania sądowego, a którego wyniki są niepewne.

33 Aktywów warunkowych nie ujmuje się w sprawozdaniu finansowym, ponieważ może to prowadzić do ujęcia przychodu, który nigdy nie zostanie osiągnięty. Jeśli jednak osiągnięcie przychodu jest praktycznie pewne, wówczas odnośny składnik aktywów nie jest warunkowy, a więc właściwe jest jego ujęcie w sprawozdaniu finansowym.

34 Informacje o aktywach warunkowych ujawnia się, zgodnie z paragrafem 89, jeśli wpływ korzyści ekonomicznych jest prawdopodobny.

35 Aktywa warunkowe ocenia się na bieżąco, aby upewnić się, czy zaistniały bieg wydarzeń jest odpowiednio odzwierciedlony w sprawozdaniu finansowym. Jeśli zaistnienie wpływu korzyści ekonomicznych stało się praktycznie pewne, składnik aktywów i odnośny przychód ujmuje się w sprawozdaniu finansowym dotyczącym okresu, w którym nastąpiła zmiana. Jeśli wpływ korzyści ekonomicznych stał się prawdopodobny, jednostka ujawnia informację o istnieniu warunkowego składnika aktywów (zob. paragraf 89).

WYCENA

**Najbardziej właściwy szacunek**

36 Kwota, na którą tworzona jest rezerwa, stanowi najbardziej właściwy szacunek nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄.

37 Najbardziej właściwym szacunkiem nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku jest kwota, jaką – zgodnie z racjonalnymi przesłankami – jednostka zapłaciłaby w ramach wypełnienia obowiązku na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ lub w celu przeniesienia go na stronę trzecią na ten sam dzień. Często wypełnienie obowiązku lub jego przeniesienie na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ jest niemożliwe lub nadmiernie kosztowne. Jednak szacunek kwoty, jaką – zgodnie z racjonalnymi przesłankami – jednostka zapłaciłaby w ramach wypełnienia obowiązku lub zapłaciłaby za przeniesienie tego obowiązku na stronę trzecią, stanowi najbardziej właściwy szacunek nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄.

38 Szacunki wyniku oraz skutku finansowego są dokonywane na drodze osądu kierownictwa jednostki, wspomaganego dotychczasowymi doświadczeniami dotyczącymi podobnych transakcji oraz – w niektórych przypadkach – raportami niezależnych ekspertów. Rozważane dowody obejmują wszelkie dodatkowe dowody powstałe w wyniku zdarzeń następujących ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄.

▼B

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 uwzględnia się wszystkie możliwe wyniki oraz odpowiadające im prawdopodobieństwa. Nazwa tej statystycznej metody dokonywania szacunku brzmi „wartość oczekiwana". Przy takim stanie rzeczy rezerwa będzie różna w zależności od tego, czy prawdopodobieństwo wystąpienia straty w danej kwocie będzie równe 60 % czy 90 %. Jeśli istnieje ciągły rozkład możliwych wyników i każdy punkt w tym rozkładzie jest równie prawdopodobny, stosuje się środkowy punkt rozkładu.

**Przykład**

Jednostka sprzedaje dobra z gwarancją, z której wynika, że odbiorcy nie ponoszą kosztów napraw wszelkich usterek fabrycznych, które wyjdą na jaw w ciągu pierwszych sześciu miesięcy od dnia zakupu. Jeśli drobne usterki zostaną wykryte we wszystkich sprzedanych produktach, powstaną koszty napraw w wysokości 1 miliona. Jeśli poważniejsze usterki zostaną wykryte we wszystkich sprzedanych produktach, powstaną koszty napraw w wysokości 4 milionów. Dotychczasowe doświadczenie jednostki i oczekiwania odnośnie przyszłości prowadzą do wniosku, że w nadchodzącym roku 75 % sprzedanych dóbr nie będzie posiadało usterek, 20 % sprzedanych dóbr będzie miało drobne usterki i 5 % sprzedanych dóbr będzie miało poważniejsze usterki. Zgodnie z paragrafem 24 jednostka całościowo ocenia prawdopodobieństwo wypływu środków z tytułu obowiązków gwarancyjnych.

Oczekiwana wartość kosztów napraw wyniesie:

(75 % × zero) + (20 % × 1 milion) + (5 % × 4 miliony) = 400 000

40 Jeśli wycenia się pojedynczy obowiązek, wynik najbardziej prawdopodobny może stanowić najbardziej właściwy szacunek zobowiązania. Jednak również w takim przypadku jednostka analizuje inne możliwe wyniki. Jeśli inne możliwe wyniki są w większości wyższe lub w większości niższe od wyniku najbardziej prawdopodobnego, najbardziej właściwy szacunek może stanowić wynik wyższy lub niższy. Jeśli na przykład jednostka musi usunąć poważną wadę dużego urządzenia wyprodukowanego dla odbiorcy, najbardziej prawdopodobnym pojedynczym wynikiem może być to, że naprawa powiedzie się za pierwszą próbą, osiągając koszt 1 000, ale rezerwę tworzy się na kwotę wyższą, jeśli istnieje znacząca szansa na to, że kolejne próby będą konieczne.

41 Rezerwę wycenia się przed uwzględnieniem podatku, ponieważ konsekwencje podatkowe rezerwy oraz jej zmian są przedmiotem MSR 12.

**Ryzyko i niepewność**

42 Zmierzając do określenia najbardziej właściwego szacunku rezerwy, uwzględnia się ryzyko i niepewność nieodłącznie towarzyszące wielu zdarzeniom i okolicznościom.

▼B

43 Ryzyko wynika z różnorodności wyników. Korekta z tytułu ryzyka może prowadzić do podwyższenia kwoty wyceny zobowiązania. Przy dokonywaniu osądów w warunkach niepewności należy z uwagą rozważyć, czy przychody lub aktywa nie są zawyżone, a koszty lub zobowiązania nie są zaniżone. Jednak stan niepewności nie usprawiedliwia tworzenia nadmiernych rezerw lub celowego zawyżania zobowiązań. Na przykład, jeśli zakładane koszty szczególnie niekorzystnego rozwiązania są szacowane z zachowaniem ostrożności, takie rozwiązanie nie powinno być uznane za bardziej prawdopodobne, niż można realistycznie przyjąć. Należy zwrócić szczególną uwagę na konieczność uniknięcia powielania korekt z tytułu ryzyka i niepewności, prowadzących do zawyżenia rezerwy.

44 Ujawnienie zakresu niepewności dotyczącej kwoty nakładów opisano w paragrafie 85 b).

**Wartość bieżąca**

45 Jeśli skutek zmiany wartości pieniądza w czasie jest istotny, kwota rezerwy odpowiada bieżącej wartości nakładów, które, jak się oczekuje, będą niezbędne do wypełnienia obowiązku.

46 Ze względu na problematykę wartości pieniądza w czasie rezerwy dotyczące wypływów środków pieniężnych, który nastąpi tuż ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄, są bardziej obciążające niż rezerwy dotyczące wypływów środków pieniężnych w tej samej kwocie następujących później. Rezerwy są zatem dyskontowane, jeśli skutek tego działania jest istotny.

47 Stopę dyskontową (lub stopy) ustala się przed opodatkowaniem, czyli odzwierciedla się bieżącą ocenę rynkową dotyczącą wartości pieniądza w czasie oraz ryzyka właściwego dla zobowiązania. Stopy dyskontowej (stóp dyskontowych) nie obciąża ryzyko, o które skorygowano szacunki przyszłych przepływów pieniężnych.

**Zdarzenia przyszłe**

48 Zdarzenia przyszłe, które mogą wpłynąć na wysokość kwoty niezbędnej do wypełnienia przez jednostkę obowiązku, odzwierciedla się w kwocie tworzonej rezerwy, jeśli istnieją wystarczające i obiektywne dowody na to, że zdarzenia te nastąpią.

49 Oczekiwane przyszłe zdarzenia mogą być szczególnie ważne dla wyceny rezerw. Jednostka może na przykład sądzić, iż koszt oczyszczenia miejsca prowadzenia działalności na koniec okresu jego użytkowania będzie niższy na skutek przyszłych zmian technologicznych. Kwota ujęta jako rezerwa odzwierciedla rozsądne oczekiwania technicznie wykwalifikowanych, obiektywnych obserwatorów, uwzględniających wszystkie dostępne dowody dotyczące technologii, którą będzie można stosować w czasie oczyszczania. Odpowiednie zatem jest uwzględnienie, na przykład, oczekiwanych obniżek kosztów związanych z nabywaniem doświadczenia w stosowaniu dotychczasowej technologii lub oczekiwanego kosztu stosowania dotychczasowej technologii w ramach większej lub bardziej złożonej operacji oczyszczania niż ta, którą przeprowadzono uprzednio. Jednostka nie powinna jednak zakładać opracowania zupełnie nowej technologii oczyszczania, jeśli nie znajduje to poparcia w wystarczających, obiektywnych dowodach.

▼B

50 Wyceniając ciążący obowiązek uwzględnia się skutki wprowadzenia nowych regulacji prawnych, jeśli istnieją wystarczające i obiektywne dowody na to, że przyjęcie nowych regulacji jest praktycznie pewne. Różnorodne okoliczności, które pojawiają się w praktyce, uniemożliwiają wskazanie pojedynczego zdarzenia, które w każdym przypadku dostarczy wystarczających i obiektywnych dowodów. Potrzebne dowody dotyczą zarówno treści, które znajdują się w regulacjach prawnych, jak i tego, czy zostaną one uchwalone i wprowadzone w życie w odpowiednim trybie. W wielu przypadkach nie będzie wystarczających i obiektywnych dowodów aż do czasu uchwalenia nowych regulacji prawnych.

**Oczekiwane zbycie aktywów**

51 Zysków z oczekiwanego zbycia aktywów nie uwzględnia się przy wycenie rezerwy.

52 Zysków z oczekiwanego zbycia aktywów nie uwzględnia się przy wycenie rezerwy, nawet jeśli oczekiwane zbycie jest blisko związane ze zdarzeniem stanowiącym przyczynę utworzenia rezerwy. Zamiast tego jednostka ujmuje zyski z oczekiwanego zbycia aktywów w czasie określonym w standardzie dotyczącym danych aktywów.

ZWROT WYDATKÓW

53 Gdy oczekuje się, że część lub całość wydatków niezbędnych do rozliczenia rezerwy zostanie zwrócona przez stronę trzecią, zwrot wydatków ujmuje się wtedy i tylko wtedy, gdy jest rzeczą praktycznie pewną, że jednostka rzeczywiście go otrzyma, jeśli wypełni ciążący na niej obowiązek. Zwrot traktuje się jako oddzielny składnik aktywów. Kwota ujęta jako zwrot wydatków nie może przekraczać kwoty rezerwy.

54 W ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ koszt odnoszący się do utworzonej rezerwy może być prezentowany w kwocie netto, po pomniejszeniu o kwotę ujętą z tytułu zwrotu wydatków.

55 Czasami jednostka spodziewa się, że strona trzecia opłaci część lub całość wydatków wymaganych do rozliczenia rezerwy (na przykład na mocy umów ubezpieczeniowych, zapisów dotyczących odszkodowań lub gwarancji udzielanych przez dostawców). Strona trzecia może zwrócić kwoty zapłacone przez jednostkę lub bezpośrednio je opłacić.

56 W większości tego typu przypadków jednostka pozostaje odpowiedzialna za całość kwot wymagających zapłaty, co powoduje, że jeśli strona trzecia z jakiegokolwiek powodu nie dokona płatności, jednostka musi uregulować pełną kwotę. W takiej sytuacji tworzy się rezerwę na pełną kwotę zobowiązania, a oddzielny składnik aktywów na zakładany zwrot wydatków ujmuje się w sprawozdaniu, jeśli jest rzeczą praktycznie pewną, że jednostka rzeczywiście otrzyma zwrot wydatków po uregulowaniu ciążącego na niej zobowiązania.

57 W niektórych przypadkach jednostka nie będzie odpowiedzialna za wymienione koszty, jeśli strona trzecia nie dokona płatności. W takim przypadku jednostka nie ma zobowiązania w związku z tymi kosztami i nie są one objęte rezerwą.

58 Jak zauważono w paragrafie 29, obowiązek, za który jednostka jest solidarnie odpowiedzialna, stanowi zobowiązanie warunkowe w stopniu, w jakim – według przewidywań – obowiązek wypełnią pozostałe strony.

▼B

ZMIANY STANU REZERW

59 Stan rezerw weryfikuje się na ►M5 koniec każdego okresu sprawozdawczego ◄ i koryguje w celu odzwierciedlenia bieżącego, najbardziej właściwego szacunku. Jeśli przestało być prawdopodobne, że w celu wypełnienia obowiązku nastąpi wymagany wypływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne, rozwiązuje się rezerwę.

60 Przy stosowaniu dyskontowania wartość bilansowa rezerwy rośnie w każdym okresie, jako wyraz upływu czasu. Wzrost ten ujmowany jest jako koszt finansowania zewnętrznego.

WYKORZYSTANIE REZERW

61 Rezerwę wykorzystuje się tylko na nakłady o takim przeznaczeniu, na jakie była pierwotnie utworzona.

62 Tylko nakłady odnoszące się do pierwotnie utworzonej rezerwy rozlicza się z tą rezerwą. Rozliczenie nakładów z rezerwą, która pierwotnie była utworzona na inny cel, zatarłoby skutki dwóch różnych zdarzeń.

STOSOWANIE ZASAD UJMOWANIA I WYCENY

**Przyszłe straty operacyjne**

63 Nie tworzy się rezerw na przyszłe straty operacyjne.

64 Przyszłe straty operacyjne nie odpowiadają definicji zobowiązania podanej w paragrafie 10 oraz nie spełniają ogólnych kryteriów ujmowania rezerw określonych w paragrafie 14.

65 Oczekiwanie poniesienia przyszłych strat operacyjnych jest wskazówką świadczącą o tym, że mogła nastąpić utrata wartości niektórych aktywów związanych z prowadzoną działalnością. W takim przypadku jednostka przeprowadza test na utratę wartości aktywów zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*.

**Umowy rodzące obciążenia**

66 Jeśli jednostka jest stroną umowy rodzącej obciążenia, obecny obowiązek wynikający z umowy ujmuje się i wycenia jako rezerwę.

67 Wiele umów (na przykład niektóre rutynowe zamówienia) może zostać unieważnionych bez zapłaty odszkodowania drugiej stronie, czyli bez powstania obowiązku. W innych umowach określa się prawa i obowiązki każdej ze stron umowy. Jeśli bieg zdarzeń sprawia, że taka umowa rodzi obciążenia, staje się ona przedmiotem niniejszego standardu i dochodzi do ujęcia istniejącego zobowiązania. Umowy niewykonane, które nie rodzą obciążeń, nie są przedmiotem niniejszego standardu.

68 W niniejszym standardzie umowa rodząca obciążenia zdefiniowana została jako umowa, na podstawie której nieuniknione koszty wypełnienia obowiązku przeważają nad korzyściami, które – według przewidywań – będą uzyskane na mocy tej umowy. Na nieuniknione koszty wynikające z umowy składają się co najmniej koszty netto zakończenia umowy, odpowiadające niższej spośród kwot kosztów wypełnienia umowy i kosztów wszelkich odszkodowań lub kar wynikających z jej niewypełnienia.

69 Przed utworzeniem oddzielnej rezerwy na umowę rodzącą obciążenia jednostka ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości aktywów przeznaczonych do realizacji umowy (zob. MSR 36).

▼B

**Restrukturyzacja**

70 Poniżej podano przykłady zdarzeń, które mogą odpowiadać definicji restrukturyzacji:

a) sprzedaż lub zakończenie prowadzenia jednej z dziedzin działalności;

b) likwidacja działalności gospodarczej prowadzonej w jakimś kraju lub regionie lub przeniesienie prowadzenia działalności gospodarczej z jednego kraju lub regionu do innego;

c) zmiany w strukturze zarządzania, jak na przykład usunięcie jednego szczebla zarządzania; oraz

d) zasadnicza reorganizacja, która ma istotny wpływ na charakter i cel działalności jednostki.

71 Rezerwa na koszty restrukturyzacji tworzona jest tylko wówczas, gdy spełnione zostaną ogólne kryteria ujmowania rezerw określone w paragrafie 14. W paragrafach 72–83 określa się, jak ogólne kryteria ujmowania stosuje się do restrukturyzacji.

72 Zwyczajowo oczekiwany obowiązek przeprowadzenia restrukturyzacji powstaje tylko wówczas, gdy jednostka:

a) posiada szczegółowy, formalny plan określający co najmniej:

(i) działalność lub część działalności, której ten plan dotyczy;

(ii) podstawowe lokalizacje, które zostaną nim objęte;

(iii) miejsce zatrudnienia, funkcje i przybliżoną liczbę pracowników, którzy mają uzyskać odszkodowania w zamian za zakończenie stosunku pracy;

(iv) kwotę nakładów, które będą poniesione; oraz

(v) termin, w jakim plan zostanie wdrożony; oraz

b) wzbudziła uzasadnione oczekiwanie u stron, których plan dotyczy, że przeprowadzi działania restrukturyzacyjne poprzez rozpoczęcie wdrażania planu lub ogłoszenie głównych elementów planu tym stronom.

73 Uznaje się, że dowodem na to, że jednostka rozpoczęła wdrażanie planu restrukturyzacji, jest na przykład demontaż urządzeń, sprzedaż aktywów lub publiczne poinformowanie o głównych elementach planu. Publiczne ogłoszenie szczegółowego planu restrukturyzacji stanowi zwyczajowo oczekiwany obowiązek jednostki do przeprowadzenia restrukturyzacji tylko wówczas, gdy plan jest na tyle szczegółowy (czyli obejmujący główne elementy planu) oraz został ogłoszony w taki sposób, że budzi uzasadnione oczekiwanie u stron trzecich, takich jak odbiorcy, dostawcy i pracownicy (lub ich przedstawicieli), że jednostka przeprowadzi restrukturyzację.

74 Aby plan ogłoszony stronom, na które wywrze wpływ, mógł być przyczyną powstania zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, konieczne jest, by jego wdrożenie rozpoczęło się w miarę możliwości jak najszybciej i zakończyło się w przedziale czasu, w którym poczynienie znaczących zmian w tym planie byłoby mało prawdopodobne. Jeśli oczekuje się, że rozpoczęcie restrukturyzacji nastąpi po długim opóźnieniu lub też że restrukturyzacja pochłonie nadmiernie długi okres czasu, nie można uznać za prawdopodobne, że plan wzbudzi uzasadnione oczekiwanie stron, wobec których jednostka aktualnie zaangażowała się w przeprowadzenie restrukturyzacji, ponieważ przedział czasu zostawia jednostce możliwość zmiany planów.

▼B

75 Podjęta przed ►M5 końcem okresu sprawozdawczego ◄ decyzja kierownictwa lub zarządu dotycząca restrukturyzacji nie powoduje powstania zwyczajowo oczekiwanego obowiązku na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄, chyba że przed ►M5 końcem okresu sprawozdawczego ◄ jednostka:

a) rozpoczęła wdrażanie planu restrukturyzacji; lub

b) ogłosiła główne elementy planu restrukturyzacji stronom, na które restrukturyzacja wywrze wpływ, i uczyniła to w sposób na tyle szczegółowy, aby obudzić w nich uzasadnione oczekiwanie, że jednostka przeprowadzi restrukturyzację.

Jeśli jednostka rozpoczyna wdrażanie planu restrukturyzacji lub ogłasza jego główne elementy stronom, na które restrukturyzacja wywrze wpływ, dopiero ►M5 po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄, to zgodnie z MSR 10 *Zdarzenia następujące* ►M5 *po zakończeniu okresu sprawozdawczego* ◄ musi ten fakt ujawnić, jeśli restrukturyzacja jest istotna oraz nieujawnienie informacji na ten temat mogłoby wpłynąć na decyzje gospodarcze ►M5 które podejmują użytkownicy ◄ na podstawie sprawozdania finansowego.

76 Podczas gdy decyzja zarządu sama w sobie nie może stać się przyczyną powstania zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, obowiązek taki może powstać w wyniku innych, wcześniejszych zdarzeń w połączeniu z daną decyzją. Na przykład negocjacje z przedstawicielami pracowników w sprawie wypłat świadczeń związanych z zakończeniem stosunku pracy lub z nabywcami w sprawie sprzedaży działalności mogą zostać sfinalizowane pod warunkiem ich zatwierdzenia przez zarząd. Po uzyskaniu zatwierdzenia i jego ogłoszeniu stronom trzecim na jednostce zaczyna ciążyć zwyczajowo oczekiwany obowiązek do przeprowadzenia restrukturyzacji, jeśli warunki zawarte w paragrafie 72 zostały spełnione.

77 W niektórych krajach najwyższa władza spoczywa w rękach zarządu, którego członkami jest pewna ilość osób reprezentujących interesy odmienne od interesów kierownictwa (na przykład pracowników). Czasem też zawiadomienie takich przedstawicieli może być konieczne przed podjęciem decyzji przez zarząd. Ponieważ decyzja takiego zarządu wiąże się z przekazaniem jej tym przedstawicielom, może to powodować powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku do przeprowadzenia restrukturyzacji.

78 Nie powstaje obowiązek z tytułu sprzedaży (części) działalności aż do czasu, gdy jednostka zobowiąże się do sprzedaży, to jest do czasu podpisania wiążącej umowy sprzedaży.

79 Nawet jeśli jednostka podjęła decyzję o sprzedaży (części) działalności i podała tę decyzję do publicznej wiadomości, nie można uznać, że jednostka zobowiązała się do sprzedaży do czasu ustalenia, kim będzie nabywca, i podpisania wiążącej umowy sprzedaży. Do czasu podpisania wiążącej umowy sprzedaży jednostka będzie miała możliwość zmiany zamiarów, a wręcz będzie musiała inaczej ukierunkować swoje działania, jeśli nie znajdzie nabywcy oferującego możliwe do zaakceptowania warunki. Jeśli sprzedaż (części) działalności stanowi część restrukturyzacji, aktywa danej (części) działalności są weryfikowane pod kątem ewentualnej utraty wartości zgodnie z MSR 36. Jeśli sprzedaż jest tylko częścią restrukturyzacji, przed podpisaniem wiążącej umowy sprzedaży może powstać zwyczajowo oczekiwany obowiązek dotyczący pozostałych części restrukturyzacji.

80 Rezerwa na restrukturyzację obejmuje tylko takie bezpośrednie nakłady powstające w wyniku restrukturyzacji, które jednocześnie:

a) w sposób nieodzowny wynikają z restrukturyzacji; oraz

b) nie są związane z bieżącą działalnością jednostki.

▼B

81 Rezerwą na restrukturyzację nie są objęte koszty takie, jak:

a) przeszkolenie pozostających pracowników lub zmiana ich przyporządkowania służbowego;

b) marketing; lub

c) inwestycja w nowe systemy i sieci dystrybucji.

Nakłady te odnoszą się do prowadzenia działalności w przyszłości i na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ nie stanowią zobowiązań z tytułu restrukturyzacji. Nakłady takie są ujmowane na takich zasadach, jak gdyby pojawiły się niezależnie od restrukturyzacji.

82 Dające się zidentyfikować przyszłe straty operacyjne sprzed daty restrukturyzacji nie są włączane do rezerwy, chyba że dotyczą one umów rodzących obciążenia, o których mowa w paragrafie 10.

83 Zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 51 zyski z oczekiwanego zbycia aktywów nie są brane pod uwagę przy wycenianiu rezerwy na restrukturyzację, nawet jeśli sprzedaż aktywów ma stanowić część restrukturyzacji.

UJAWNIANIE INFORMACJI

84 W odniesieniu do każdego rodzaju rezerw jednostka ujawnia:

a) wartość bilansową na początku i na końcu okresu;

b) dodatkowe rezerwy utworzone w ciągu okresu, łącznie ze zwiększeniami dotychczasowych rezerw;

c) kwoty wykorzystane w ciągu okresu (czyli poniesione i rozliczone z rezerwami);

d) kwoty niewykorzystane, rozwiązane w ciągu okresu; oraz

e) wzrost w ciągu okresu kwoty zdyskontowanej, wynikającej z upływu czasu oraz skutków wszelkich zmian stopy dyskontowej.

Nie ma potrzeby podawania danych porównawczych.

85 W odniesieniu do każdego rodzaju rezerw jednostka ujawnia, co następuje:

a) krótki opis charakteru obowiązku oraz oczekiwanych terminów wynikających z tego obowiązku wypływów korzyści ekonomicznych;

b) wskazania świadczące o wszelkich istotnych niepewnościach, co do kwoty i terminu wystąpienia tych wypływów. Jeśli konieczne jest podanie takiej informacji, jednostka ujawnia główne założenia poczynione odnośnie przyszłych zdarzeń, zgodnie z paragrafem 48; oraz

c) kwotę każdego zakładanego zwrotu, z podaniem kwoty składnika aktywów, która została ujęta z tytułu oczekiwanego zwrotu.

86 Wyjąwszy przypadek, gdy możliwość wypływu środków z tytułu wypełnienia obowiązku jest znikoma, jednostka podaje na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄, w odniesieniu do każdego rodzaju zobowiązań warunkowych, krótki opis rodzaju zobowiązania warunkowego oraz, jeśli jest to wykonalne, ujawnia:

a) wartość szacunkową jego skutków finansowych, wycenianych zgodnie z paragrafami 36–52;

b) przesłanki świadczące o istnieniu niepewności co do kwoty lub terminu wystąpienia wypływu środków; oraz

c) możliwości uzyskania zwrotów.

▼B

87 Określając, jakie rezerwy lub zobowiązania warunkowe mogą być połączone w jeden rodzaj, konieczne jest rozważenie, czy charakter pozycji jest na tyle podobny, że wspólna informacja na ich temat pozwoli na wypełnienie wymogów paragrafu 85 a) i b) oraz 86 a) i b). W związku z tym odpowiednie może być zaliczenie do jednego rodzaju kwot rezerw odnoszących się do gwarancji na różne produkty, podczas gdy nieodpowiednie byłoby zaliczenie do jednego rodzaju kwot odnoszących się do normalnych gwarancji oraz kwot podlegających dochodzeniu na drodze sądowej.

88 Jeśli rezerwa i zobowiązanie warunkowe wynikają z tych samych okoliczności, jednostka ujawnia informacje wymagane na mocy paragrafów 84–86 w sposób, który pokazuje powiązanie między rezerwą i zobowiązaniem warunkowym.

89 Jeśli wpływ korzyści ekonomicznych jest prawdopodobny, jednostka podaje na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ krótki opis rodzaju aktywów warunkowych oraz, jeśli jest to wykonalne w praktyce, szacuje ich skutki finansowe, wyceniając je zgodnie z zasadami obowiązującymi przy wycenie rezerw, zawartymi w paragrafach 36–52.

90 Ważne jest, aby ujawniając informacje o aktywach warunkowych, unikać podawania wprowadzających w błąd wskazówek dotyczących prawdopodobieństwa uzyskania przychodu z tego tytułu.

91 Jeśli któraś z informacji wymaganych na mocy paragrafów 86 i 89 nie została ujawniona ze względu na to, że okazało się to niewykonalne w praktyce, o fakcie tym informuje się.

92 W wyjątkowo rzadkich przypadkach można spodziewać się, że ujawnienie części lub całości informacji wymaganych na mocy paragrafów 84–89 mogłoby poważnie osłabić pozycję jednostki w sporach z innymi stronami, w odniesieniu do kwestii będących przyczyną utworzenia rezerwy, zobowiązania warunkowego lub składnika aktywów warunkowych. W takich przypadkach nie ma obowiązku ujawnienia takiej informacji, ujawnia się jednak ogólny charakter sporu, fakt nieujawnienia wspomnianej informacji i jego przyczyny.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

93 Skutki zastosowania standardu w dniu jego wejścia w życie (lub wcześniej) wykazuje się w sprawozdaniu jako korektę salda bilansu otwarcia zysków zatrzymanych w tym okresie, w którym zastosowano standard po raz pierwszy. Zaleca się, lecz nie wprowadza się wymogu skorygowania salda bilansu otwarcia zysków zatrzymanych najwcześniejszego z okresów objętych prezentacją oraz przekształcenie danych porównawczych. Jeśli dane porównawcze nie zostały przekształcone, fakt ten ujawnia się.

94 [Usunięty]

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

95 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeśli jednostka stosuje niniejszy standard do okresów rozpoczynających się przed dniem 1 lipca 1999 r., fakt ten ujawnia.

96 [Usunięty]

▼M43

99 Na podstawie dokumentu *Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle*, opublikowanego w grudniu 2013 r., zmieniono paragraf 5 w wyniku zmiany MSSF 3. Jednostka stosuje tę zmianę prospektywnie do połączeń jednostek, do których ma zastosowanie zmiana MSSF 3.

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI MSR 38

### *Wartości niematerialne*

CEL

1 Celem niniejszego standardu jest określenie sposobu ujmowania wartości niematerialnych, które nie są szczegółowo omówione w innym standardzie. Niniejszy standard nakłada na jednostkę obowiązek ujęcia składnika wartości niematerialnych wtedy i tylko wtedy, gdy zostaną spełnione określone kryteria. Standard określa sposób wyceny wartości bilansowej i wprowadza wymóg ujawnienia określonych informacji dotyczących wartości niematerialnych.

ZAKRES

2 Niniejszy standard stosuje się na potrzeby rachunkowości wartości niematerialnych, z wyjątkiem:

a) wartości niematerialnych objętych zakresem innego standardu;

b) aktywów finansowych, zgodnie z definicją zawartą w MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*;

c) ujmowania i wyceny aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych (zob. MSSF 6 *Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych*); oraz

d) nakładów na poszukiwanie i wydobycie zasobów mineralnych, ropy naftowej, gazu ziemnego i innych podobnych nieodnawialnych zasobów.

▼M32

3 Jeżeli inny standard określa sposób księgowego ujęcia określonego składnika wartości niematerialnych, jednostka stosuje ten standard w miejsce niniejszego. Na przykład niniejszego standardu nie stosuje się do:

▼B

a) wartości niematerialnych utrzymywanych przez jednostkę w celu sprzedaży w ramach zwykłej działalności gospodarczej (zob. MSR 2 *Zapasy* i MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*);

b) aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. MSR 12 *Podatek dochodowy*);

c) umów leasingowych będących przedmiotem MSR 17 *Leasing*;

d) aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*);

▼M32

e) aktywów finansowych, zgodnie z definicją MSR 32. Ujmowanie i wycenę niektórych aktywów finansowych reguluje MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe,* MSR 27 *Jednostkowe sprawozdania finansowe* i MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach*;

▼B

f) wartości firmy powstającej przy połączeniu jednostek gospodarczych (zob. MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*);

g) odroczonych kosztów nabycia oraz wartości niematerialnych wynikających z tytułów umownych ubezpieczyciela zgodnie z umowami ubezpieczeniowymi, będącymi przedmiotem MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*. MSSF 4 stawia konkretne wymagania dotyczące ujawniania informacji odnośnie do wspomnianych odroczonych kosztów nabycia, lecz nie odnośnie do wspomnianych wartości niematerialnych. W związku z tym wymagania dotyczące ujawniania informacji zawarte w niniejszym standardzie odnoszą się do tych wartości niematerialnych;

▼B

h) wartości niematerialnych sklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży (lub wchodzących w skład grupy do zbycia sklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*.

4 Niektóre wartości niematerialne mogą zawierać się „w" lub „na" przedmiotach materialnych, takich jak dyski kompaktowe (w przypadku programu komputerowego), mieć postać dokumentacji prawnej (w przypadku licencji lub patentu) lub filmu. Przy określaniu, czy składnik aktywów obejmujący zarówno elementy materialne, jak i niematerialne powinien być ujmowany zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, czy jako składnik wartości niematerialnych zgodnie z niniejszym standardem, jednostka kieruje się własnym osądem, który z elementów jest bardziej znaczący. Na przykład program komputerowy obsługujący urządzenie sterowane komputerowo, które nie może pracować bez konkretnego programu, jest integralną częścią danego urządzenia, a zatem jest traktowany jako składnik rzeczowych aktywów trwałych. To samo odnosi się do systemu operacyjnego komputera. Jeśli program nie stanowi integralnej części sprzętu komputerowego, traktowany jest jako składnik wartości niematerialnych.

5 Niniejszy standard stosuje się między innymi do nakładów na reklamę, szkolenia, rozpoczęcie działalności, działalność badawczą i rozwojową. Działalność badawcza i rozwojowa ukierunkowana jest na rozwój wiedzy. W związku z tym, mimo iż działalność ta może prowadzić do powstania aktywów posiadających postać fizyczną (na przykład prototypu), element fizyczny jest drugorzędny w stosunku do komponentu niematerialnego, czyli wiedzy w nim zawartej.

6 W przypadku leasingu finansowego składnik aktywów będący przedmiotem umowy leasingowej może być materialny lub niematerialny. Po początkowym ujęciu leasingobiorca postępuje ze składnikiem wartości niematerialnych posiadanym w ramach leasingu finansowego zgodnie z niniejszym standardem. Prawa wynikające z umów licencyjnych dotyczące takich pozycji, jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki teatralne, rękopisy, patenty i prawa autorskie, zostały wyłączone z zakresu MSR 17 i są przedmiotem niniejszego standardu.

7 Wyłączenie z zakresu standardu może nastąpić, jeżeli niektóre operacje lub transakcje są na tyle specyficzne, że powodują powstanie zagadnień księgowych, które wymagają potraktowania w odmienny sposób. Takie zagadnienia pojawiają się w przypadku nakładów poniesionych na poszukiwanie, przygotowanie złóż i 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 lub polis ubezpieczeniowych. Jednakże niniejszy standard ma zastosowanie do innych wartości niematerialnych (takich jak programy komputerowe) i innych nakładów (takich jak koszty rozpoczęcia działalności) występujących w przemyśle wydobywczym lub w zakładach ubezpieczeń.

DEFINICJE

▼M33

8 **W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:**

[usunięty]

a) [usunięty]

b) [usunięty]

c) [usunięty]

▼M12

———————

▼B

*Amortyzacja* jest systematycznym rozłożeniem podlegającej amortyzacji wartości składnika wartości niematerialnych, na przestrzeni okresu jego użytkowania.

*Składnik aktywów* jest zasobem:

a) pozostającym pod kontrolą jednostki w wyniku zdarzeń zaistniałych w przeszłości; oraz

b) z którego, według przewidywań, jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne.

*Wartość bilansowa* jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ po pomniejszeniu o łączne odpisy amortyzacyjne oraz łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

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

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

*Prace rozwojowe* są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem.

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

▼M33

***Wartość godziwa* jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*.)**

▼B

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

*Składnik wartości niematerialnych* to możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nieposiadający postaci fizycznej.

*Aktywa pieniężne* są posiadanymi przez jednostkę środkami pieniężnymi oraz aktywami, które ma otrzymać w ustalonych lub dających się ustalić kwotach pieniężnych.

*Prace badawcze* są nowatorskim i zaplanowanym poszukiwaniem rozwiązań podjętym z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej.

*Wartość końcowa* składnika wartości niematerialnych jest szacunkową kwotą, którą jednostka otrzymałaby ze zbycia tego składnika aktywów, po odliczeniu oczekiwanych kosztów zbycia, jeśli dany składnik aktywów osiągnąłby już wiek oraz znajdowałby się w stanie oczekiwanym pod koniec jego okresu użytkowania.

▼B

*Okres użytkowania* jest:

a) przedziałem czasu, w którym według przewidywań dany składnik aktywów będzie użytkowany przez jednostkę; lub

b) liczbą jednostek produkcji lub podobnych jednostek, które według przewidywań jednostka uzyska z danego składnika aktywów.

**Wartości niematerialne**

9 Jednostki często przeznaczają zasoby lub zaciągają zobowiązania na nabycie, rozwój, utrzymanie i doskonalenie zasobów niematerialnych, takich jak wiedza naukowa lub techniczna, projektowanie i wdrażanie nowych procesów lub systemów, licencje, własność intelektualna, znajomość rynku oraz znaki towarowe (łącznie z markami firmowymi i tytułami wydawniczymi). Do powszechnych przykładów tych szerokich kategorii zalicza się programy komputerowe, patenty, prawa autorskie, filmy kinowe, wykazy odbiorców, prawa obsługi hipotecznej, licencje połowowe, kontyngenty importowe, franchising, relacje z odbiorcami lub dostawcami, lojalność odbiorców, udział w rynku oraz prawa marketingowe.

10 Nie wszystkie pozycje opisane w paragrafie 9 spełniają kryteria definicji składnika wartości niematerialnych, czyli wymóg możliwości zidentyfikowania takiego składnika, sprawowania nad nim kontroli i istnienia przyszłych korzyści ekonomicznych. Jeśli składnik będący przedmiotem niniejszego standardu nie spełnia kryteriów definicyjnych składnika wartości niematerialnych, nakłady na jego nabycie lub wytworzenie przez jednostkę we własnym zakresie ujmuje się w ciężar ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄ w momencie ich poniesienia. Jeśli jednak dany składnik został przejęty w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, stanowi on część wartości firmy ujmowanej na dzień przejęcia (zob. paragraf 68).

*Możliwość zidentyfikowania*

▼M12

11 Definicja wartości niematerialnej wymaga, aby była ona składnikiem możliwym do zidentyfikowania, aby móc odróżnić ją od wartości firmy. Wartość firmy ujęta w ramach połączenia jednostek jest składnikiem aktywów przedstawiającym przyszłe korzyści ekonomiczne powstające z innych aktywów nabytych w ramach połączenia jednostek, których nie można pojedynczo zidentyfikować ani osobno ująć. 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 sprawozdaniu finansowym.

12 Składnik aktywów jest możliwy do zidentyfikowania, jeżeli:

a) jest możliwy do wyodrębnienia, tzn. można go wyodrębnić lub oddzielić od jednostki i sprzedać, przenieść, udzielić na niego licencji, wynająć lub wymienić, osobno albo razem z odnośną umową, innym możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów lub zobowiązaniem niezależnie od tego, czy jednostka zamierza tak uczynić lub

b) powstaje na skutek praw wynikających umowy lub z innych tytułów prawnych, niezależnie od tego, czy prawa te można przenieść lub oddzielić od jednostki lub od innych praw i obowiązków.

▼B

*Kontrola*

13 Jednostka kontroluje składnik aktywów, jeżeli jest uprawniona do uzyskiwania przyszłych korzyści ekonomicznych powstających za przyczyną danego środka i jest w stanie ograniczyć dostęp do tych korzyści osobom trzecim. Zdolność jednostki do kontrolowania przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika wartości niematerialnych zazwyczaj wynika z tytułu prawnego, który może podlegać egzekucji na drodze sądowej. Przy braku tytułu prawnego trudniej jest udowodnić sprawowanie kontroli. Jednak możliwość prawnego wyegzekwowania tytułu nie jest warunkiem koniecznym kontroli, ponieważ jednostka może kontrolować przyszłe korzyści ekonomiczne również w inny sposób.

14 Wiedza o rynku i wiedza techniczna mogą przyczynić się do osiągania przyszłych korzyści ekonomicznych. Jednostka kontroluje te korzyści, jeśli na przykład wiedza ta jest prawnie chroniona pod postacią praw autorskich, ograniczeń w porozumieniach handlowych (jeśli są dozwolone) lub poprzez prawne zobowiązanie pracowników do zachowania poufności.

15 Jednostka, zatrudniając wykwalifikowanych pracowników, może być w stanie zidentyfikować tę część ich kwalifikacji, wynikającą z przeprowadzonych szkoleń, która prowadzi do osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych. Jednostka może ponadto oczekiwać, że pracownicy będą nadal udostępniać jednostce swoje kwalifikacje. Zwykle jednak kontrola jednostki nad oczekiwanymi przyszłymi korzyściami ekonomicznymi wynikającymi z zatrudniania grupy wykwalifikowanych pracowników i ich szkolenia jest niewystarczająca, aby móc uznać, że pozycje te spełniają kryteria definicji składnika wartości niematerialnych. Z podobnej przyczyny nie jest prawdopodobne, aby konkretne talenty kierownicze i kompetencje techniczne pracowników spełniły kryteria definicji składnika wartości niematerialnych, chyba że wykorzystywanie i pozyskiwanie oczekiwanych z tego tytułu przyszłych korzyści ekonomicznych jest prawnie chronione, a także spełnione zostały wymogi zawarte w pozostałych częściach definicji.

16 Jednostka może dysponować portfelem odbiorców lub udziałem w rynku oraz oczekiwać, że na skutek wypracowanych relacji z odbiorcami i ich lojalności odbiorcy będą nadal z nią współpracować. Jednak przy braku możliwości prawnej ochrony lub braku innej formy kontrolowania relacji z odbiorcami i ich lojalności kontrola jednostki nad spodziewanymi korzyściami ekonomicznymi, które z nich płyną, jest zazwyczaj niewystarczająca, aby móc uznać, że pozycje te (portfel odbiorców, udziały w rynku, relacje z odbiorcami, lojalność odbiorców) odpowiadają definicji wartości niematerialnych. Przy braku prawnej ochrony relacji z odbiorcami transakcje wymiany (inne niż stanowiące część transakcji połączenia jednostek gospodarczych) tych samych lub podobnych relacji nieuregulowanych umowami stanowią dowód na to, że jednostka jest jednak w stanie kontrolować przyszłe korzyści ekonomiczne płynące z relacji z odbiorcami. Ze względu na to, że tego typu transakcje wymiany są również dowodem na możliwość wyodrębnienia relacji z odbiorcami, relacje te odpowiadają definicji wartości niematerialnych.

*Przyszłe korzyści ekonomiczne*

17 Przyszłe korzyści ekonomiczne osiągane ze składnika wartości niematerialnych mogą obejmować przychody ze sprzedaży produktów lub usług, oszczędności kosztów lub inne korzyści wynikające z używania składnika aktywów przez jednostkę. Na przykład wykorzystanie własności intelektualnej w procesie produkcyjnym może raczej służyć obniżeniu przyszłych kosztów produkcji niż zwiększeniu przyszłych przychodów.

▼B

UJMOWANIE I WYCENA

18 Ujęcie pozycji jako składnika wartości niematerialnych wymaga od jednostki udowodnienia, że pozycja ta spełnia:

a) kryteria zawarte w definicji składnika wartości niematerialnych (zob. paragrafy 8–17); oraz

b) kryteria dotyczące ujęcia (zob. paragrafy 21–23).

Powyższy wymóg stosuje się do wszystkich kosztów poniesionych pierwotnie w celu nabycia lub wytworzenia we własnym zakresie składnika wartości niematerialnych oraz tych poniesionych w okresie późniejszym, w celu uzupełnienia, zastąpienia części lub zapewnienia obsługi tego składnika.

19 Paragrafy 25–32 dotyczą zastosowania kryteriów ujęcia do składników wartości niematerialnych przejętych odrębnie, a paragrafy 33–43 dotyczą zastosowania tych kryteriów do składników wartości niematerialnych przejętych w drodze połączenia jednostek gospodarczych. Paragraf 44 zajmuje się początkową wyceną składników wartości niematerialnych przejętych w drodze dotacji lub subsydiów rządowych, paragrafy 45–47 wymianą składników wartości niematerialnych, a paragrafy 48–50 podejściem do wartości firmy wytworzonej przez jednostkę we własnym zakresie. Paragrafy 51–67 dotyczą początkowego ujęcia i wyceny wartości niematerialnych wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie.

20 Z charakteru wartości niematerialnych wynika, że w wielu przypadkach wartość ich składników nie ulega zwiększeniom lub też ich części nie są wymieniane. Co za tym idzie, jest bardziej prawdopodobne, że poniesione najpóźniej nakłady będą raczej służyć utrzymaniu oczekiwanych w przyszłości korzyści ekonomicznych, zawartych w istniejącym składniku wartości niematerialnych, niż spełniać kryteria definicji składnika wartości niematerialnych oraz kryteria ujmowania tych wartości, zawarte w niniejszym standardzie. Ponadto często trudno jest przyporządkować takie nakłady bezpośrednio do konkretnego składnika wartości niematerialnych, a nie do firmy jako całości. W związku z tym tylko w rzadkich przypadkach nakłady poniesione po początkowym ujęciu nabytego składnika wartości niematerialnych lub po ukończeniu składnika wartości niematerialnych wytwarzanego przez jednostkę we własnym zakresie, spowodują powiększenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych. Zgodnie z paragrafem 63 późniejsze nakłady na marki firmowe, tytuły czasopism, tytuły wydawnicze, wykazy odbiorców i pozycje o podobnym charakterze (niezależnie od tego, czy są one nabyte, czy też wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie) są zawsze ujmowane w ciężar ►**M5** sprawozdania z całkowitych dochodów ◄ w momencie ich poniesienia. Dzieje się tak, ponieważ nakładów tego typu nie sposób oddzielić od nakładów na rozwój firmy jako całości.

21 Składnik wartości niematerialnych ujmuje się wtedy i tylko wtedy, gdy:

a) jest prawdopodobne, że jednostka osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów; oraz

b) można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów.

22 Jednostka ocenia prawdopodobieństwo osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych, stosując rozsądne i udokumentowane założenia, które stanowią odzwierciedlenie dokonanej przez kierownictwo jak najwłaściwszej oceny całokształtu uwarunkowań ekonomicznych, występujących w ciągu okresu użytkowania składnika aktywów.

23 Jednostka, oceniając stopień pewności związany z osiągnięciem przyszłych korzyści ekonomicznych, które można przyporządkować użytkowaniu składnika aktywów, kieruje się własnym osądem opartym na dowodach dostępnych w momencie początkowego ujęcia, przypisując szczególne znaczenie dowodom zewnętrznym.

▼B

24 Składnik wartości niematerialnych początkowo wycenia się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.

**Nabycie w oddzielnej transakcji**

▼M12

25 Zazwyczaj cena, którą płaci jednostka w celu odrębnego nabycia wartości niematerialnej odzwierciedla oczekiwania co do prawdopodobieństwa, że oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne zawarte w składniku aktywów wpłyną do jednostki. Innymi słowy, jednostka oczekuje, że nastąpi wpływ korzyści ekonomicznych, nawet, jeśli istnieje niepewność, co do czasu i kwoty tego wpływu. Dlatego kryterium prawdopodobieństwa przy ujmowaniu, o którym mowa w paragrafie 21a), jest uznawane za zawsze spełnione w przypadku wartości niematerialnych nabytych odrębnie.

▼B

26 Poza tym, jeśli składnik wartości niematerialnych został nabyty w oddzielnej transakcji, zazwyczaj można wiarygodnie ustalić jego koszt. Jest tak w szczególności, gdy zakupu dokonano za gotówkę lub inne aktywa pieniężne.

27 Koszt składnika wartości niematerialnych nabytego w oddzielnej transakcji obejmuje:

a) cenę zakupu, łącznie z cłami importowymi i niepodlegającymi odliczeniu podatkami od zakupu, pomniejszoną o upusty handlowe i rabaty; oraz

b) nakłady bezpośrednie związane z przygotowaniem składnika aktywów do użytkowania zgodnie z jego planowanym przeznaczeniem.

28 Do takich nakładów bezpośrednich zalicza się:

a) koszty z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19), wynikające bezpośrednio z przygotowania tego składnika do stanu zdolności użytkowej;

b) opłaty za obsługę, wynikające bezpośrednio z przygotowania tego składnika do stanu zdolności użytkowej; oraz

c) koszty testów sprawdzających prawidłowe działanie składnika.

29 Do nakładów niestanowiących części kosztu składnika wartości niematerialnych zalicza się:

a) nakłady na wprowadzenie nowego produktu lub usługi (wliczając w to nakłady na reklamę i działania promocyjne);

b) nakłady na prowadzenie działalności gospodarczej w nowej lokalizacji lub z nową grupą odbiorców (wliczając w to nakłady na szkolenia pracowników); oraz

c) koszty administracji i inne koszty ogólnozakładowe.

30 W wartości bilansowej składnika wartości niematerialnych przestaje się ujmować nakłady, kiedy składnik ten znajduje się w stanie umożliwiającym użytkowanie go w sposób zamierzony przez kierownictwo. Dlatego też nakładów poniesionych na użytkowanie lub zmianę lokalizacji składnika wartości niematerialnych nie uwzględnia się w wartości bilansowej tego składnika. Na przykład następujących nakładów nie ujmuje się w wartości bilansowej składnika wartości niematerialnych:

a) nakładów poniesionych w okresie, w którym składnik aktywów gotowy do wykorzystania w sposób zamierzony przez kierownictwo nie był jeszcze użytkowany; oraz

b) początkowych strat operacyjnych, takich jak te, które poniesiono w okresie budowania popytu na produkty powstałe dzięki składnikowi wartości niematerialnych.

▼B

31 Niektóre działania jednostki mają związek z pracami rozwojowymi dotyczącymi składnika wartości niematerialnych, lecz nie są niezbędne, aby składnik ten osiągnął stan umożliwiający mu działanie w sposób zamierzony przez kierownictwo. Tego typu działania uboczne mogą nastąpić przed lub w trakcie prac rozwojowych. Ponieważ działania uboczne nie są konieczne, aby doprowadzić składnik aktywów do stanu umożliwiającego mu działanie w sposób zamierzony przez kierownictwo, przychód oraz powiązane nakłady wynikające z działań ubocznych ujmuje się bezpośrednio w ciężar ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄, w odpowiednich kategoriach przychodów i kosztów.

▼M1

32 Jeśli płatność za składnik wartości niematerialnych została odroczona 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 MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*.

▼B

**Nabycie w transakcji połączenia jednostek gospodarczych**

▼M12

►M33 33 Zgodnie z MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*, jeżeli składnik wartości niematerialnych jest nabywany w transakcji połączenia jednostek gospodarczych, cena nabycia składnika wartości niematerialnych stanowi jego wartość godziwą na dzień przejęcia. Wartość godziwa składnika wartości niematerialnych odzwierciedla oczekiwania uczestników rynku na dzień przejęcia dotyczące prawdopodobieństwa, że oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne zawarte w tym składniku wpłyną do jednostki. ◄ Innymi słowy, jednostka oczekuje, że nastąpi wpływ korzyści ekonomicznych, nawet, jeśli istnieje niepewność, co do czasu i kwoty tego wpływu. Dlatego kryterium prawdopodobieństwa przy ujmowaniu, o którym mowa w paragrafie 21a) jest uznawane za zawsze spełnione w przypadku wartości niematerialnych nabytych w ramach połączenia jednostek. Jeżeli składnik wartości niematerialnych nabyty w połączeniu jednostek można oddzielić lub powstaje na skutek praw wynikających z umowy lub innych tytułów prawnych, istnieją wystarczające informacje do przeprowadzenia wiarygodnej wyceny wartości godziwej składnika wartości niematerialnych. Dlatego kryterium wiarygodnej wyceny, o którym mowa w paragrafie 21b) jest uznawane za zawsze spełnione w przypadku wartości niematerialnych nabytych w ramach połączenia jednostek.

34 Zgodnie z niniejszym standardem i MSSF 3 (zaktualizowanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.), jednostka przejmująca ujmuje składnik wartości niematerialnych jednostki przejętej na dzień przejęcia oddzielnie od wartości firmy, niezależnie od tego, czy składnik wartości niematerialnych był ujmowany przez jednostkę przejętą przed połączeniem jednostek. Oznacza to, że jednostka przejmująca ujmuje jako składnik wartości niematerialnych odrębnie od wartości firmy będący w trakcie realizacji projekt badawczo-rozwojowy jednostki przejmowanej, jeżeli projekt ten spełnia definicję wartości niematerialnej. Będący w trakcie realizacji projekt badawczo-rozwojowy jednostki przejmowanej spełnia definicję wartości niematerialnej wówczas, gdy:

a) spełnia definicję aktywów oraz

b) jest możliwy do zidentyfikowania, tj. można go wyodrębnić lub powstaje na skutek praw wynikających z umowy lub innych tytułów prawnych.

▼M33

**Składnik wartości niematerialnych nabyty w wyniku połączenia jednostek gospodarczych**

▼M12

35 Jeżeli składnik wartości niematerialnych nabyty w ramach połączenia jednostek można oddzielić lub powstaje na skutek praw wynikających z umowy lub innych tytułów prawnych, istnieją wystarczające informacje do przeprowadzenia wiarygodnej wyceny wartości godziwej składnika wartości niematerialnych. Jeżeli szacunki wykorzystane przy ustalaniu wartości godziwej składnika wartości niematerialnych wykazują szereg możliwych wyników o różnym poziomie prawdopodobieństwa, niepewność ta uwidacznia się w wycenie wartości godziwej składnika wartości niematerialnych.

▼M22

36 Składnik wartości niematerialnych przejęty w transakcji połączenia jednostek może być możliwy do wyodrębnienia, ale wyłącznie z powiązaną z nim umową, składnikiem wartości materialnych lub zobowiązaniem. W takich przypadkach jednostka przejmująca ujmuje składnik wartości niematerialnych odrębnie od wartości firmy, ale łącznie z powiązaną z nim pozycją.

37 Jednostka przejmująca może ująć grupę uzupełniających się składników wartości niematerialnych jako pojedynczy składnik aktywów pod warunkiem, że poszczególne składniki aktywów w grupie mają podobne okresy użytkowania. Na przykład terminy „marka” oraz „marka towarowa” wykorzystuje się często jako synonimy znaków towarowych i innych znaków. Niemniej, pierwsze z nich stanowią ogólne terminy marketingowe, które zazwyczaj wykorzystuje się w odniesieniu do grupy uzupełniających się aktywów, takich jak znaki towarowe (lub usługowe) i związane z nimi nazwy handlowe, formuły, receptury i wiedza techniczna.

▼M12

_____

▼M33

_____

▼B

*Późniejsze nakłady na przejęty, trwający projekt badawczo-rozwojowy*

42 Nakłady na prace badawcze lub rozwojowe, które:

a) wiążą się z trwającym projektem badawczym lub rozwojowym, przejętym odrębnie lub w transakcji połączenia jednostek gospodarczych i ujmowanym jako składnik wartości niematerialnych; oraz

b) są poniesione po nabyciu tego projektu;

księguje się zgodnie z paragrafami 54–62.

43 Zastosowanie wymogów określonych w paragrafach 54–62 oznacza, że późniejsze nakłady na trwający projekt badawczo-rozwojowy, przejęty odrębnie lub w wyniku połączenia jednostek gospodarczych i ujmowany jako składnik wartości niematerialnych, są:

a) ujmowane w kosztach w momencie ich poniesienia, w wypadku nakładów na prace badawcze;

b) ujmowane w kosztach w momencie ich poniesienia, w wypadku nakładów na prace rozwojowe, które nie spełniają kryterium dotyczącego ujęcia takich nakładów jako składnika wartości niematerialnych, opisanego w paragrafie 57; oraz

c) dodane do wartości bilansowej nabytego, trwającego projektu badawczego lub rozwojowego, jeśli stanowią nakłady na prace rozwojowe, które spełniają kryteria ujęcia zaprezentowane w paragrafie 57.

▼B

**Nabycie w drodze dotacji rządowej**

44 W niektórych przypadkach składnik wartości niematerialnych może być przejęty nieodpłatnie lub za symboliczną opłatę w drodze dotacji rządowych. Może się tak zdarzyć, gdy instytucja państwowa przekazuje lub przyporządkowuje jednostce wartości niematerialne, takie jak prawa lądowania na lotnisku, licencje na prowadzenie stacji radiowych lub telewizyjnych, licencje na import lub kontyngenty lub prawa dostępu do innych limitowanych zasobów. Zgodnie z MSR 20 *Dotacje rządowe i ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej* jednostka może zdecydować się na początkowe ujęcie w wartości godziwej zarówno składnika wartości niematerialnych, jak i dotacji. Jeśli jednostka nie zdecyduje się na początkowe ujęcie składnika aktywów w wartości godziwej, ujmuje ten składnik aktywów w wartości nominalnej (zgodnie z innym podejściem dopuszczonym przez MSR 20) powiększonej o wszelkie koszty, które można bezpośrednio przyporządkować przystosowaniu składnika aktywów do użytkowania zgodnego z jego planowanym wykorzystaniem.

**Wymiana aktywów**

45 Możliwe jest, aby jeden lub więcej składników wartości niematerialnych został nabyty w drodze wymiany za niepieniężny składnik lub składniki aktywów lub połączenie pieniężnych i niepieniężnych składników aktywów. Przedstawione poniżej rozważania odnoszą się po prostu do wymiany jednego niepieniężnego składnika aktywów na drugi, lecz również do wszystkich rodzajów wymian powyżej opisanych. Cena nabycia takiej pozycji jest ustalana w wysokości wartości godziwej otrzymanego składnika aktywów, chyba że a) transakcja wymiany nie ma znaczenia handlowego; lub b) nie można wycenić wartości godziwej ani otrzymanego, ani oddanego składnika aktywów. Nabyte aktywa wyceniane są w ten sposób, nawet jeśli jednostka nie może natychmiast zaprzestać ujmowania aktywów przekazanych. Jeśli nabyte aktywa nie są wyceniane według wartości godziwej, ich wartość ustala się w wysokości wartości bilansowej aktywów przekazanych.

46 Jednostka ustala, czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, rozważając zakres, w jakim oczekuje się zmian przyszłych przepływów pieniężnych w wyniku transakcji. Transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, jeśli:

a) konfiguracja (tzn. ryzyko, czas oraz kwota) przepływów pieniężnych z otrzymanych aktywów różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych z przekazanych aktywów; lub

b) wartość charakterystyczna dla jednostki w części działalności, na którą wpłynęła transakcja, zmienia się w wyniku transakcji wymiany; oraz

c) różnica w a) lub b) jest istotna w porównaniu z wartością godziwą wymienionych aktywów.

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

▼M33

47 Paragraf 21 b) stwierdza, że warunkiem ujęcia składnika wartości niematerialnych jest możliwość wiarygodnego ustalenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów. Wartość godziwą składnika aktywów można wiarygodnie ustalić, jeśli a) rozpiętość zakresu rozsądnych wycen w wartości godziwej nie jest znacząca w wypadku tego składnika aktywów lub b) prawdopodobieństwo różnych szacunków w tym zakresie można rozsądnie ustalić i wykorzystać w celu ustalenia wartości godziwej. Jeśli jednostka jest w stanie wiarygodnie ustalić wartość godziwą otrzymanego składnika aktywów albo przekazanego składnika aktywów, wartość godziwą przekazanego składnika aktywów wykorzystuje się w celu ustalenia kosztu wytworzenia, chyba że wartość godziwa składnika otrzymanego jest bardziej oczywista.

▼B

**Wartość firmy wytworzona przez jednostkę we własnym zakresie**

48 Nie ujmuje się jako składnika aktywów wartości firmy wytworzonej przez jednostką we własnym zakresie.

49 W niektórych przypadkach, mimo iż ponoszone są nakłady w celu wypracowania przyszłych korzyści ekonomicznych, nie powoduje to powstania składnika wartości niematerialnych, który spełniałby kryteria dotyczące ujmowania pozycji zgodnie z niniejszym standardem. Takie nakłady uważane są często za zwiększające wartość firmy wytworzoną przez jednostkę we własnym zakresie. Wartość firmy wytworzona przez jednostkę we własnym zakresie nie jest ujmowana jako składnik aktywów, ponieważ nie stanowi możliwego do zidentyfikowania zasobu (tzn. nie można go wyodrębnić ani nie wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych), nad którym jednostka sprawuje kontrolę i który może być wiarygodnie wyceniony w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.

▼M33

50 Różnice między wartością godziwą jednostki a wartością bilansową jej aktywów netto możliwych do zidentyfikowania w dowolnym momencie, mogą wynikać z szeregu czynników, które wpływają na wartość godziwą jednostki. Różnic takich nie można jednakże uznać za koszt wytworzenia wartości niematerialnych kontrolowanych przez jednostkę.

▼B

**Wartości niematerialne wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie**

51 Niekiedy trudno jest ocenić, czy składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę we własnym zakresie kwalifikuje się do ujęcia, ze względu na problemy z:

a) określeniem, czy w ogóle powstał – a jeśli tak, to w jakim momencie – możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów, który wytworzy prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne; oraz

b) wiarygodnym ustaleniem kosztu wytworzenia tego składnika aktywów. W niektórych przypadkach kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych we własnym zakresie nie można oddzielić od kosztu utrzymania lub podwyższania wartości firmy wytworzonej przez daną jednostkę, czy też od kosztów bieżącej działalności jednostki.

W związku z tym, oprócz spełnienia ogólnych wymogów dotyczących ujęcia i początkowej wyceny składnika wartości niematerialnych, jednostka stosuje wobec wszystkich wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie wymogi i wytyczne zawarte w poniższych paragrafach 52–67.

52 Aby ocenić, czy składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę spełnia kryteria dotyczące ujmowania, jednostka dzieli proces powstawania aktywów na:

a) etap prac badawczych; oraz

b) etap prac rozwojowych.

Choć terminy „prace badawcze” i „prace rozwojowe” zostały zdefiniowane, terminy „etap prac badawczych” i „etap prac rozwojowych” na potrzeby niniejszego standardu mają szersze znaczenie.

53 Jednostka, która nie jest w stanie oddzielić etapu prac badawczych od etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzącego do wytworzenia składnika wartości niematerialnych, traktuje nakłady na to przedsięwzięcie, jak gdyby zostały poniesione wyłącznie na etapie prac badawczych.

*Etap prac badawczych*

54 Nie ujmuje się żadnego składnika wartości niematerialnych, powstałego w wyniku prac badawczych (lub w wyniku realizacji etapu prac badawczych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie). Nakłady poniesione na prace badawcze (lub na realizację etapu prac badawczych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) ujmuje się w kosztach w momencie ich poniesienia.

▼B

55 Na etapie prac badawczych prowadzonego przedsięwzięcia jednostka nie jest w stanie udowodnić istnienia składnika wartości niematerialnych, który będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. W związku z tym nakłady zawsze ujmowane są w kosztach w momencie ich poniesienia.

56 Do przykładów prac badawczych zalicza się:

a) działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy;

b) poszukiwanie, ocenę i końcową selekcję sposobu wykorzystania rezultatów prac badawczych lub wiedzy innego rodzaju;

c) poszukiwanie alternatywnych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług; oraz

d) formułowanie, projektowanie, ocenę i końcową selekcję nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.

*Etap prac rozwojowych*

57 Składnik wartości niematerialnych powstały w wyniku prac rozwojowych (lub realizacji etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) ujmuje się wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka jest w stanie udowodnić:

a) możliwość, z technicznego punktu widzenia, ukończenia składnika wartości niematerialnych tak, aby nadawał się do użytkowania lub sprzedaży;

b) zamiar ukończenia składnika wartości niematerialnych oraz jego użytkowania lub sprzedaży;

c) zdolność do użytkowania lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych;

d) sposób, w jaki składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Między innymi jednostka może udowodnić istnienie rynku na produkty powstające dzięki składnikowi wartości niematerialnych lub na sam składnik lub – jeśli składnik ma być użytkowany przez jednostkę – użyteczność składnika wartości niematerialnych;

e) dostępność stosownych środków technicznych, finansowych i innych, które mają służyć ukończeniu prac rozwojowych oraz użytkowaniu lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych;

f) możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych, które można przyporządkować temu składnikowi wartości niematerialnych.

58 Na etapie prac rozwojowych przedsięwzięcia jednostka w niektórych przypadkach może zidentyfikować składnik wartości niematerialnych i udowodnić, że składnik ten będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Dzieje się tak dlatego, że etap prac rozwojowych jest etapem bardziej zaawansowanym niż etap prac badawczych.

59 Do prac rozwojowych zalicza się:

a) projektowanie, wykonanie i testowanie prototypów i modeli doświadczalnych (przed ich wdrożeniem do produkcji seryjnej lub użytkowania);

b) projektowanie narzędzi, przyrządów do obróbki, form i matryc z wykorzystaniem nowej technologii;

c) projektowanie, wykonanie i funkcjonowanie linii pilotażowej, której wielkość nie umożliwia prowadzenia ekonomicznie uzasadnionej produkcji przeznaczonej na sprzedaż; oraz

d) projektowanie, wykonanie i testowanie wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.

▼B

60 Aby udowodnić, w jaki sposób dany składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne, jednostka ocenia przyszłe korzyści ekonomiczne, które ma uzyskać z tego składnika na podstawie zasad określonych w MSR 36 *Utrata wartości aktywów*. Jeśli składnik aktywów będzie wytwarzał korzyści ekonomiczne tylko w połączeniu z innymi aktywami, jednostka odwołuje się do koncepcji ośrodka wypracowującego środki pieniężne opisanej w MSR 36.

61 Dostępność środków potrzebnych do ukończenia, użytkowania i pozyskiwania korzyści ze składnika wartości niematerialnych można udowodnić na przykład poprzez sporządzenie biznesplanu określającego potrzebne środki techniczne, finansowe i inne, a także zdolność jednostki do zapewnienia tych środków. W niektórych przypadkach jednostka udowadnia dostępność finansowania zewnętrznego poprzez uzyskanie od pożyczkodawcy potwierdzenia jego woli sfinansowania planu.

62 Systemy ewidencji kosztów w jednostce pozwalają częstokroć dokonać wiarygodnego ustalenia kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych we własnym zakresie na podstawie takich elementów, jak wynagrodzenia i inne nakłady poniesione w celu zapewnienia ochrony praw autorskich lub licencji lub na stworzenie programu komputerowego.

63 Nie ujmuje się jako składnika wartości niematerialnych znaków firmy, tytułów czasopism, tytułów wydawniczych, wykazów odbiorców i pozycji o podobnej istocie wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie.

64 Nakłady na wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie znaki firmy, tytuły czasopism, tytuły wydawnicze, wykazy odbiorców i pozycje o podobnej istocie nie są możliwe do odróżnienia od kosztów rozwoju firmy jako całości. W związku z tym takich pozycji nie ujmuje się jako wartości niematerialnych.

*Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie*

65 Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie, dla celów paragrafu 24, jest sumą nakładów poniesionych od dnia, w którym po raz pierwszy dany składnik wartości niematerialnych spełni zawarte w paragrafach 21, 22 i 57 kryteria dotyczące ujmowania pozycji. W paragrafie 71 zabrania się aktywowania nakładów poprzednio ujętych w kosztach.

66 Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie obejmuje wszystkie nakłady, które mogą być bezpośrednio przyporządkowane czynnościom tworzenia, produkcji i przystosowania składnika aktywów do użytkowania w sposób zamierzony przez kierownictwo. Do takich nakładów bezpośrednich zalicza się:

a) nakłady na materiały i usługi wykorzystane lub zużyte przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych;

b) koszty z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19) wynikające bezpośrednio z wytworzenia składnika wartości niematerialnych;

c) opłaty za rejestrację tytułu prawnego; oraz

d) amortyzację patentów i licencji, które są wykorzystywane przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych.

MSR 23 ustala kryteria dotyczące ujmowania odsetek jako elementu kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych wytworzonego przez jednostkę we własnym zakresie.

67 Do kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie nie zalicza się:

a) kosztów sprzedaży, administracji oraz innych kosztów ogólnozakładowych, chyba że można je bezpośrednio przyporządkować do przystosowania składnika aktywów do użytkowania;

b) wyraźnie zidentyfikowanych braków wydajności oraz początkowych strat operacyjnych poniesionych przed osiągnięciem planowanej wydajności; oraz

▼B

c) nakładów na szkolenie przygotowujące pracowników do obsługiwania danego składnika aktywów.

**Przykład ilustrujący paragraf 65**

Jednostka opracowuje nowy proces produkcyjny. W roku 20X5 poniesione nakłady wyniosły 1 000 j.p. ([a]), z czego 900 j.p. poniesiono przed dniem 1 grudnia 20X5 r., a 100 j.p. pomiędzy dniem 1 grudnia 20X5 r. a 31 grudnia 20X5 r.. Jednostka ta jest w stanie udowodnić, że dnia 1 grudnia 20X5 r. proces produkcyjny spełniał kryteria pozwalające na uznanie go za składnik wartości niematerialnych. Wartość odzyskiwalna wiedzy technicznej (*know-how*) wykorzystanej w tym procesie (wliczając w to przyszłe wypływy pieniężne niezbędne na ukończenie procesu, zanim będzie dostępny do użycia) szacowana jest na 500 j.p.

*Na koniec 20X5 r. proces produkcyjny zostaje ujęty jako składnik wartości niematerialnych w kwocie 100 j.p. (nakłady poniesione od daty, kiedy spełnione zostały kryteria ujmowania, tzn. od dnia 1 grudnia 20X5 r.). Nakłady w kwocie 900 j.p., poniesione przed dniem 1 grudnia 20X5 r. zostały ujęte jako koszt, ponieważ do dnia 1 grudnia 20X5 r. nie były spełnione kryteria ujmowania. Nakłady te nie stanowią części kosztu wytworzenia procesu produkcyjnego ujętego w* ►**M5** *sprawozdaniu z sytuacji finansowej* ◄.

W 20X6 roku poniesiono nakłady w wysokości 2 000 j.p. Na koniec 20X6 r. wartość odzyskiwalna wiedzy technicznej wykorzystanej w tym procesie (wliczając w to przyszłe wypływy pieniężne na ukończenie procesu, zanim będzie dostępny do użycia) szacowana jest na 1 900 j.p.

*Na koniec 20X6 r. koszt procesu produkcji wynosi 2 100 j.p. (nakłady w kwocie 100 j.p. ujęte na koniec 20X5 roku powiększone o nakłady w kwocie 2 000 j.p., ujęte w 20X6 r.). Jednostka ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w kwocie 200 j.p., aby skorygować wartość bilansową procesu sprzed dokonania odpisu aktualizującego (2 100 j.p.) do poziomu wartości odzyskiwalnej (1 900 j.p.). Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości zostanie odwrócony w kolejnym okresie, jeśli spełnione zostaną wymogi odwrócenia odpisów zawarte w MSR 36.*

([a]) W niniejszym standardzie kwoty pieniężne są wyrażane w „jednostkach pieniężnych" (j.p.).

UJĘCIE W KOSZTACH

▼M12

68 Nakłady na składnik wartości niematerialnych ujmuje się jako koszt w momencie poniesienia, chyba że:

a) stanowi część ceny nabycia składnika wartości niematerialnych, który spełnia kryteria ujmowania (zob. paragrafy 18-67) lub

b) pozycja jest nabyta w ramach połączenia jednostek i nie może być ujęta jako składnik wartości materialnych. Jeśli ma to miejsce, pozycja ta tworzy część kwoty ujętej jako wartość firmy na dzień przejęcia (zob. MSSF 3).

▼M8

69 W niektórych przypadkach nakłady ponosi się w celu osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych, ale nie następuje nabycie ani powstanie żadnego składnika wartości niematerialnych ani innego składnika aktywów, który mógłby zostać ujęty. W przypadku dostawy dóbr, jednostka ujmuje takie nakłady jako koszt, jeżeli nabywa prawo dostępu do tych dóbr. W przypadku dostawy usług, jednostka ujmuje nakłady jako koszt wtedy, gdy usługi te zostały dostarczone jednostce. Na przykład nakłady na prace badawcze ujmuje się jako koszt w momencie ich poniesienia (zob. paragraf 54) z wyjątkiem sytuacji, gdy prace badawcze zostaną nabyte jako część transakcji połączenia jednostek. Inne przykłady nakładów ujmowanych jako koszt w momencie poniesienia obejmują:

▼B

a) nakłady na rozpoczęcie działalności (koszty rozpoczęcia), chyba że nakłady te włączone zostały do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z MSR 16. Na koszty organizacji mogą składać się koszty utworzenia jednostki, takie jak koszty obsługi prawnej i sekretarskiej ponoszone przy zarejestrowaniu osoby prawnej, nakłady na otwarcie nowego zakładu lub przedsięwzięcia (koszty poprzedzające otwarcie) lub nakłady na zainicjowanie nowego rodzaju działalności lub wprowadzenie nowych produktów lub procesów (koszty poprzedzające rozpoczęcie danej działalności);

b) nakłady na działalność szkoleniową;

▼M8

c) nakłady na działalność reklamową i promocyjną (w tym katalogi zamówień przez internet);

▼B

d) nakłady na przemieszczenie lub reorganizację części lub całości jednostki.

▼M8

69A Jednostka ma dostęp do dóbr wówczas, kiedy je posiada. Analogicznie jednostka ma prawo dostępu do dóbr, jeśli zostały one skonstruowane przez dostawcę zgodnie z warunkami dostawy, a jednostka może wymagać ich dostawy w zamian za zapłatę. Usługi uznaje się za dostarczone, kiedy zostały wykonane przez dostawcę zgodnie z umową a nie wtedy, gdy jednostka wykorzystuje je na potrzeby świadczenia innych usług, np. na potrzeby dostawy usług reklamowych dla klientów.

70 Paragraf 68 nie wyklucza możliwości ujęcia przed jednostkę przedpłaty jako składnika aktywów, jeżeli przedpłata na poczet dóbr została dokonana, zanim jednostka nabyła prawo dostępu do tych dóbr. Analogicznie paragraf 68 nie wyklucza możliwości ujęcia przez jednostkę przedpłaty jako składnika aktywów, jeżeli przedpłata na poczet usług została dokonana, zanim jednostce zostały dostarczone te usługi.

▼B

**Kwoty pierwotnie ujęte w kosztach, niepodlegające aktywowaniu**

71 Nakładów na składnik wartości niematerialnych, które zostały początkowo ujęte w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, nie ujmuje się w terminie późniejszym jako ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych.

▼B

WYCENA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU

72 Jednostka przyjmuje zasady (politykę) rachunkowości, dokonując wyboru pomiędzy modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia z paragrafu 74 a modelem opartym na wartości przeszacowanej z paragrafu 75. Jeśli składnik wartości niematerialnych został ujęty w księgach z wykorzystaniem modelu opartego na wartości przeszacowanej, wszystkie pozostałe pozycje należące do tej samej grupy aktywów również ujmuje się z wykorzystaniem tego samego modelu, chyba że brak jest aktywnego rynku na te aktywa.

73 Grupę wartości niematerialnych stanowi zbiór aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania w działalności jednostki. Pozycje zaliczane do danej grupy wartości niematerialnych przeszacowuje się jednocześnie, co pozwala na uniknięcie selektywnego przeszacowywania aktywów i wykazywania w sprawozdaniu finansowym kwot będących kombinacją cen nabycia/kosztów wytworzenia i wartości ustalanych w różnych terminach.

**Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

74 Po początkowym ujęciu składnik wartości niematerialnych wykazuje się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

**Model oparty na wartości przeszacowanej**

75 Po początkowym ujęciu składnik wartości niematerialnych wykazuje się w wartości przeszacowanej odpowiadającej jego wartości godziwej na dzień przeszacowania, pomniejszonej o późniejsze umorzenie i łączną kwotę późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. ►M33 **Dla celów przeszacowania zgodnie z niniejszym standardem wartość godziwą ustala się poprzez odniesienie do aktywnego rynku.** ◄ Przeszacowań dokonuje się na tyle regularnie, aby wartość bilansowa nie różniła się istotnie od wartości, jaka zostałaby ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄.

76 Model oparty na wartości przeszacowanej nie pozwala na:

a) przeszacowanie wartości niematerialnych, które uprzednio nie zostały ujęte jako aktywa; lub

b) początkowe ujęcie wartości niematerialnych według wartości innej niż cena nabycia lub koszt wytworzenia.

77 Model oparty na wartości przeszacowanej stosowany jest po początkowym ujęciu składnika aktywów w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Jeśli jednak tylko część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych ujęta jest w aktywach, ponieważ składnik ten nie spełniał kryteriów dotyczących ujmowania przez pewną część trwania procesu (zob. paragraf 65), model oparty na wartości przeszacowanej może zostać zastosowany do całego składnika aktywów. Ponadto model oparty na wartości przeszacowanej może zostać zastosowany do składnika wartości niematerialnych, który został przejęty w drodze dotacji rządowej i ujęty w wartości nominalnej (zob. paragraf 44).

►M33 78 Istnienie aktywnego rynku na składnik wartości niematerialnych 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.

▼B

79 Częstotliwość przeszacowań wartości niematerialnych zależy od niestabilności ich wartości godziwych. Jeśli wartość godziwa przeszacowanego składnika aktywów istotnie różni się od jego wartości bilansowej, konieczne jest dokonanie kolejnego przeszacowania. W przypadku niektórych wartości niematerialnych mogą być odczuwalne znaczne i gwałtowne wahania wartości godziwej, co stanowi o konieczności dokonania corocznego przeszacowania. Takie częste przeszacowania nie są konieczne w przypadku występowania nieznacznych wahań wartości godziwej.

▼M43

80 Jeżeli składnik wartości niematerialnych jest przeszacowywany, wartość bilansowa tego składnika aktywów jest korygowana do wartości przeszacowanej. Na dzień przeszacowania składnik aktywów jest traktowany w jeden z poniżej opisanych sposobów:

a) wartość bilansowa brutto jest korygowana w sposób spójny z przeszacowaniem wartości bilansowej składnika aktywów. Przykładowo wartość bilansowa brutto może zostać przeliczona przez odniesienie do obserwowalnych danych rynkowych lub może zostać przeliczona proporcjonalnie do zmiany wartości bilansowej. Umorzenie na dzień przeszacowania jest korygowane w celu wyrównania różnicy między wartością bilansową brutto a wartością bilansową składnika aktywów po uwzględnieniu łącznej kwoty odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości; lub

b) umorzenie jest odliczane od wartości bilansowej brutto składnika aktywów.

Kwota korekty umorzenia tworzy część zwiększenia lub zmniejszenia wartości bilansowej, którą ujmuje się zgodnie z paragrafami 85 i 86.

▼B

81 Jeśli składnik wartości niematerialnych należący do grupy przeszacowanych wartości niematerialnych nie może zostać przeszacowany, ponieważ nie istnieje aktywny rynek na ten składnik aktywów, wykazuje się go w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

▼M33

82 **Jeśli wartość godziwa przeszacowanego składnika wartości niematerialnych nie może być dłużej ustalana poprzez odniesienie do aktywnego rynku, za wartość bilansową tego składnika przyjmuje się jego wartość przeszacowaną na dzień ostatniego przeszacowania dokonanego na podstawie odniesienia do aktywnego rynku, pomniejszoną o późniejszą skumulowaną amortyzację i łączną kwotę późniejszych strat z tytułu utraty wartości.**

▼B

83 Fakt, iż przestał istnieć aktywny rynek na przeszacowany składnik wartości niematerialnych, może świadczyć o tym, że doszło do utraty wartości składnika aktywów, w związku z czym istnieje potrzeba przeprowadzenia testu zgodnie z MSR 36.

▼M33

84 Jeśli wycena w wartości godziwej składnika aktywów poprzez odniesienie do aktywnego rynku staje się możliwa na dzień następnej wyceny, od tego dnia stosuje się model oparty na wartości przeszacowanej.

▼B

►M5 85 Jeżeli wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych wzrosła wskutek przeszacowania, zwiększenie ujmuje się w innych całkowitych dochodach i akumuluje w kapitale własnym jako nadwyżkę z przeszacowania. Jednakże ◄ wzrost z tytułu przeszacowania ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ w stopniu, w jakim odwraca on zmniejszenie z tytułu przeszacowania tego samego składnika aktywów, które wcześniej ujęto w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

▼B

86 Jeśli wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych uległa obniżeniu na skutek przeszacowania, spadek wartości ujmuje się w ciężar ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄. ►M5 Jednakże zmniejszenie wynikające z przeszacowania ujmuje się w innych całkowitych dochodach w wysokości, w jakiej zmniejszenie nie przewyższa kwoty figurującej jako nadwyżka z przeszacowania dotycząca tego samego składnika aktywów. Zmniejszenie wynikające z przeszacowania ujmowane w innych całkowitych dochodach zmniejsza kwotę zakumulowaną w kapitale własnym jako nadwyżka z przeszacowania. ◄

87 Łączna nadwyżka z przeszacowania zaliczona do kapitału własnego może zostać przeniesiona bezpośrednio do zysków zatrzymanych, gdy nadwyżka ta zostanie zrealizowana. Cała nadwyżka może zostać zrealizowana w momencie zbycia lub wycofania z użytkowania składnika aktywów. Jednakże część nadwyżki można przenieść w trakcie używania składnika aktywów przez jednostkę. W takim przypadku kwota przeniesionej nadwyżki stanowi różnicę między amortyzacją opartą na przeszacowanej wartości bilansowej składnika aktywów, a amortyzacją opartą na pierwtonej cenie nabycia/koszcie wytworzenia składnika aktywów. Przeniesienia z nadwyżki z przeszacowania do zysków zatrzymanych dokonuje się z pominięciem ►M5 zysków lub strat ◄.

OKRES UŻYTKOWANIA

88 Jednostka ocenia, czy okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest określony czy nieokreślony, a w przypadku gdy jest określony – jaka jest jego długość lub liczba jednostek produkcji lub podobnych jednostek tworząca ten okres. Jednostka uznaje, że składnik wartości niematerialnych posiada nieokreślony okres użytkowania, jeżeli z analizy wszystkich istotnych czynników wynika, że nie istnieje żadne dające się przewidzieć ograniczenie okresu, w którym można spodziewać się, że składnik aktywów będzie generował wpływy pieniężne netto dla jednostki.

89 Księgowanie składnika wartości niematerialnych opiera się na jego okresie użytkowania. Składniki wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania podlegają amortyzacji (zob. paragrafy 97–106), podczas gdy składniki wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania nie podlegają amortyzacji (zob. paragrafy 107–110). Przykłady ilustrujące towarzyszące niniejszemu standardowi przedstawiają sposób ustalania okresu użytkowania różnych wartości niematerialnych oraz późniejszego księgowania tych aktywów w oparciu o tak ustalone okresy użytkowania.

90 Określając długość okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych, należy wziąć pod uwagę wiele czynników, obejmujących między innymi:

a) oczekiwane wykorzystanie składnika aktywów przez jednostkę oraz to, czy składnik aktywów mógłby być wydajnie zarządzany przez inny zespół kierowniczy;

b) typowe cykle życia dla danego składnika aktywów oraz powszechnie dostępne informacje na temat szacunkowych okresów użytkowania aktywów o podobnym charakterze, użytkowanych w podobny sposób;

c) utratę przydatności z przyczyn natury technicznej, technologicznej, handlowej lub innej;

d) stabilność branży, w której dany składnik aktywów jest wykorzystywany, i zmiany popytu na produkty wytwarzane lub usługi świadczone z zastosowaniem tego składnika aktywów;

e) przewidywane działania konkurentów i potencjalnych konkurentów;

f) poziom późniejszych nakładów niezbędnych do uzyskania oczekiwanych przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów oraz możliwość i zamiar zapewnienia przez jednostkę takiego poziomu tych nakładów;

▼B

g) okres sprawowania kontroli nad składnikiem aktywów oraz ograniczenia prawne i ograniczenia do nich podobne odnoszące się do użytkowania składnika aktywów (takie, jak data wygaśnięcia odnośnej umowy leasingowej); oraz

h) czy okres użytkowania składnika aktywów jest zależny od okresu użytkowania innych aktywów jednostki.

91 Termin „nieokreślony” nie oznacza „nieskończony”. Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych odzwierciedla jedynie poziom nakładów na utrzymanie przez ten składnik wydajności określonej w momencie szacowania okresu użytkowania oraz możliwość i zamiar zapewnienia przez jednostkę takiego poziomu tych nakładów. Wniosek, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest nieokreślony, nie powinien zależeć od planowanych przyszłych nakładów wykraczających ponad nakłady wymagane do utrzymania przez składnik aktywów tego poziomu wydajności.

▼M47

92 Zważywszy na tempo zmian technologicznych, programy komputerowe i wiele innych wartości niematerialnych jest podatnych na technologiczną utratę przydatności. Często zatem zdarza się, że ich okres użytkowania jest krótki. Oczekiwane przyszłe obniżki ceny sprzedaży towaru wyprodukowanego przy użyciu danego składnika wartości niematerialnych mogą wskazywać, że spodziewana jest technologiczna lub rynkowa utrata przydatności składnika wartości niematerialnych, co z kolei może odzwierciedlać zmniejszenie oczekiwanych korzyści ekonomicznych pochodzących z danego składnika wartości niematerialnych.

▼B

93 Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych może być bardzo długi lub nawet nieokreślony. Niepewność stanowi uzasadnienie dla ostrożnego oszacowania okresu użytkowania, ale nie uzasadnia wybrania okresu użytkowania, który byłby nierealistycznie krótki.

▼M12

94 Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych powstałego na skutek praw wynikających z umowy lub innych tytułów prawnych, nie może być dłuższy niż okres, który jest określony przez tę umowę lub inne tytuły prawne, ale może być krótszy w zależności od okresu czasu, przez który jednostka spodziewa się użytkować składnik wartości niematerialnych. Jeżeli prawa wynikające z umowy lub inne tytuły prawne są przyznane na ograniczony okres czasu, który może zostać przedłużony, okres użytkowania składnika wartości niematerialnych obejmuje przedłużony okres(y) tylko wtedy, gdy występują dowody potwierdzające przedłużenie okresu użytkowania przez jednostkę bez ponoszenia związanych z tym znaczących kosztów. Okres użytkowania ponownie nabytego prawa ujętego jako składnik wartości niematerialnych w ramach połączenia jednostek stanowi pozostały do końca okres wynikający z umowy przyznającej to prawo, który nie obejmuje okresów odnowienia warunków umowy.

▼B

95 Na okres użytkowania składnika wartości niematerialnych mogą wpływać czynniki zarówno ekonomiczne, jak i prawne. Czynniki ekonomiczne określają okres, w którym będą osiągane przyszłe korzyści ekonomiczne. Czynniki prawne mogą ograniczać okres, w ciągu którego jednostka kontroluje dostęp do tych korzyści. Okresem użytkowania jest krótszy spośród okresów określonych przez te czynniki.

96 O tym, że jednostka będzie w stanie odnowić tytuły umowne lub inne tytuły prawne bez ponoszenia znacznych kosztów, świadczy między innymi istnienie następujących czynników:

a) istnieją dowody (w miarę możliwości oparte na dotychczasowych doświadczeniach) na to, że dojdzie do odnowienia tytułów umownych lub innych tytułów prawnych. Jeśli odnowienie tych tytułów zależy od zgody strony trzeciej, obejmuje to również dowody, że strona ta udzieli takiej zgody;

b) istnieją dowody na to, że dojdzie do spełnienia warunków niezbędnych do uzyskania odnowienia tytułu prawnego; oraz

▼B

c) koszt uzyskania odnowienia przez jednostkę nie jest znaczący w porównaniu z przyszłymi korzyściami ekonomicznymi, oczekiwanymi przez jednostkę z tego odnowienia.

Jeśli koszt uzyskania odnowienia przez jednostkę jest znaczący w porównaniu z przyszłymi korzyściami ekonomicznymi, oczekiwanymi przez jednostkę z tego przedsięwzięcia, koszt „odnowienia" stanowi w istocie koszt nabycia nowego składnika wartości niematerialnych w dniu odnowienia.

WARTOŚCI NIEMATERIALNE O OKREŚLONYM OKRESIE UŻYTKOWANIA

**Okres amortyzacji i metoda amortyzacji**

97 Podlegającą amortyzacji wartość składnika wartości niematerialnych posiadającego określony okres użytkowania rozkłada się równomiernie na przestrzeni okresu jego użytkowania. Amortyzację rozpoczyna się w momencie, gdy składnik aktywów jest gotowy do użycia, tzn. kiedy składnik ten znajduje się w miejscu i stanie umożliwiającym użytkowanie go w sposób zamierzony przez kierownictwo. Amortyzację kończy się w dniu, w którym składnik aktywów został sklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży, w zależności od tego, co nastąpiło wcześniej) zgodnie z MSSF 5, lub w dniu, w którym ten składnik przestaje być ujmowany, biorąc pod uwagę wcześniejszą z tych dat. Stosowana metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać sposób konsumowania przyszłych korzyści ekonomicznych osiąganych ze składnika aktywów przez jednostkę. Przy braku możliwości wiarygodnego określenia sposobu konsumowania tych korzyści stosuje się metodę liniową. Odpisy amortyzacyjne za każdy okres ujmuje się w ciężar ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄, chyba że inny standard dopuszcza lub nakłada obowiązek zaliczenia ich do wartości bilansowej innego składnika aktywów.

▼M8

98 Można stosować różne metody amortyzacji w celu systematycznego rozłożenia wartości podlegającej amortyzacji danego składnika aktywów na przestrzeni okresu jego użytkowania. Do metod tych zalicza się metodę liniową, metodę degresywną oraz metodę opartą na liczbie wytworzonych produktów. Wybór konkretnej metody opiera się na oczekiwanym sposobie konsumowania oczekiwanych przyszłych korzyści ekonomicznych wbudowanych w składnik aktywów i stosuję się tę metodę w sposób ciągły w kolejnych okresach chyba, że nastąpiła zmiana oczekiwanego sposobu konsumowania tych przyszłych korzyści ekonomicznych.

▼M47

98A Istnieje możliwe do odrzucenia założenie, że metoda amortyzacji oparta na przychodzie uzyskiwanym z działalności, która przewiduje użytkowanie składnika wartości niematerialnych, nie jest zasadna. Przychód uzyskany z działalności, która przewiduje użytkowanie składnika wartości niematerialnych, na ogół odzwierciedla czynniki, które nie są bezpośrednio powiązane z konsumowaniem korzyści ekonomicznych wbudowanych w składnik wartości niematerialnych. Na przykład przychód zależy od innych czynników produkcyjnych i procesów, działalności w zakresie sprzedaży i zmian w wielkości i cenach sprzedaży. Na składnik cenowy przychodu może wpływać inflacja, która nie ma wcale wpływu na sposób, w jaki składnik aktywów jest użytkowany. Założenie to można odrzucić jedynie w ograniczonej liczbie przypadków:

a) kiedy składnik wartości niematerialnych jest wyrażony jako miara przychodu, jak opisano w paragrafie 98C; lub

b) kiedy można wykazać, że przychód i konsumowanie korzyści ekonomicznych związanych ze składnikiem wartości niematerialnych są ściśle skorelowane.

▼M47

98B Przy wyborze właściwej metody amortyzacji zgodnie z paragrafem 98 jednostka może określić dominujący czynnik ograniczający, który jest nieodłącznie związany ze składnikiem wartości niematerialnych. Na przykład umowa, która ustanawia prawa jednostki do użytkowania przez nią danego składnika wartości niematerialnych, może określać użytkowanie przez jednostkę składnika wartości niematerialnych za pomocą liczby lat (tj. w czasie), liczby wytworzonych produktów lub ustalonej łącznej kwoty przychodu, który ma być uzyskany. Identyfikacja takiego dominującego czynnika ograniczającego może służyć jako punkt odniesienia do identyfikacji właściwej podstawy amortyzacji, chociaż można stosować inną podstawę, jeżeli dokładniej odzwierciedla ona oczekiwany sposób konsumowania korzyści ekonomicznych.

98C Kiedy dominujący czynnik ograniczający, który jest nieodłącznie związany ze składnikiem wartości niematerialnych, stanowi osiągnięcie progu przychodu, przychód, który ma być uzyskany, może stanowić właściwą podstawę amortyzacji. Na przykład jednostka może nabyć koncesję na poszukiwanie i wydobycie złota z kopalni złota. Wygaśnięcie umowy może opierać się na ustalonej łącznej kwocie przychodu, który ma być uzyskany z wydobycia (np. umowa może zezwalać na wydobycie złota z kopalni do chwili, gdy łączny skumulowany przychód ze sprzedaży złota osiągnie 2 mld j.p.), a nie na czasie lub ilości wydobytego złota. W innym przykładzie prawo eksploatacji płatnej drogi może opierać się na ustalonej łącznej kwocie przychodu, który ma być uzyskany ze wszystkich pobranych opłat (np. umowa może pozwalać na eksploatacja płatnej drogi aż do osiągnięcia skumulowanej kwoty opłat uzyskanych w wyniku eksploatacji płatnej drogi wynoszącej 100 mln j.p.). W przypadku gdy przychód został ustalony jako dominujący czynnik ograniczający w umowie o użytkowanie składnika wartości niematerialnych, przychód, jaki ma być uzyskany, może stanowić właściwą podstawę amortyzacji składnika wartości niematerialnych, pod warunkiem że umowa określa ustaloną łączną kwotę przychodu, który ma być uzyskany, w odniesieniu do której ma być określona amortyzacja.

▼B

99 Amortyzację zwykle ujmuje się w ciężar ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄. Czasami jednak korzyści ekonomiczne zawarte w składniku aktywów są wykorzystywane przez jednostkę w procesie wytwarzania innych aktywów. W takich przypadkach odpis amortyzacyjny stanowi część kosztu wytworzenia innego składnika aktywów i jest włączany do jego wartości bilansowej. Na przykład amortyzacja wartości niematerialnych używanych w procesie produkcyjnym jest włączana do wartości bilansowej zapasów (zob. MSR 2 *Zapasy*).

**Wartość końcowa**

▼M33

100 **Przyjmuje się, że wartość końcowa składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania wynosi zero, chyba że:**

▼B

a) strona trzecia zobowiązała się do zakupu składnika aktywów w momencie zakończenia jego okresu użytkowania; lub

▼M33

b) **Istnieje aktywny rynek (zgodnie z definicją w MSSF 13) dla danego składnika aktywów oraz:**

▼B

(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.

▼B

101 Podlegającą amortyzacji wartość składnika aktywów z określonym okresem użytkowania ustala się po odjęciu jego wartości końcowej. Wartość końcowa różna od zera oznacza, że jednostka przewiduje zbycie składnika wartości niematerialnych przed zakończeniem okresu jego ekonomicznie uzasadnionego okresu użytkowania.

102 Wartość końcową szacuje się z zastosowaniem dominujących na dzień nabycia składnika aktywów cen sprzedaży podobnego składnika aktywów, który osiągnął koniec przewidywanego okresu użytkowania i funkcjonował w podobnych warunkach do warunków, w jakich użytkowany będzie dany składnik. Wartość końcową weryfikuje się co najmniej na koniec każdego roku obrotowego. Zmianę wartości końcowej składnika aktywów ujmuje się jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

103 Wartość końcowa składnika wartości niematerialnych może zwiększyć się do poziomu równego lub większego niż wartość bilansowa tego składnika aktywów. W takim wypadku odpis amortyzacyjny wynosi zero, chyba że wartość końcowa składnika zmniejszy się później do poziomu poniżej jego wartości bilansowej.

**Weryfikacja okresu amortyzacji i metody amortyzacji**

104 Okres i metodę amortyzacji składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania weryfikuje się co najmniej na koniec każdego roku obrotowego. Jeśli oczekiwany okres użytkowania składnika aktywów różni się znacząco od poprzednich szacunków, odpowiednio zmienia się okres amortyzacji. Jeśli nastąpiła zmiana oczekiwanego sposobu czerpania korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów, zmienia się metodę amortyzacji, aby odzwierciedlić tę zmianę. Tego typu zmiany ujmuje się jako zmiany wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8.

105 W trakcie użytkowania składnika wartości niematerialnych może okazać się, że szacunek okresu użytkowania nie jest odpowiedni. Na przykład ujęcie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości może wskazywać na potrzebę zmiany okresu amortyzacji.

106 W miarę upływu czasu rozłożenie w czasie przyszłych korzyści ekonomicznych uzyskiwanych przez jednostkę ze składnika wartości niematerialnych może ulec zmianie. Na przykład może okazać się, że odpowiednia jest metoda degresywna, a nie metoda liniowa. Innym przykładem jest sytuacja, gdy używanie tytułu prawnego w formie licencji zostaje odroczone do czasu podjęcia innych działań dotyczących któregoś z pozostałych elementów planu przedsięwzięcia. W takim przypadku korzyści ekonomiczne z tego składnika aktywów mogą być uzyskiwane w późniejszych okresach.

WARTOŚCI NIEMATERIALNE O NIEOKREŚLONYM OKRESIE UŻYTKOWANIA

107 Nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania.

108 Zgodnie z MSR 36 wymaga się, aby jednostka gospodarcza dokonywała testów na utratę wartości składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, porównując jego wartość odzyskiwalną z jego wartością bilansową:

a) corocznie; oraz

b) za każdym razem, kiedy istnieją przesłanki, że nastąpiła utrata wartości tego składnika.

▼B

**Weryfikacja szacunku okresu użytkowania**

109 Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych, który nie jest amortyzowany, weryfikuje się w każdym okresie sprawozdawczym w celu ustalenia, czy zdarzenia i okoliczności nadal potwierdzają ocenę, że okres użytkowania tego składnika aktywów jest nieokreślony. Gdyby tak nie było, zmianę okresu użytkowania z nieokreślonego na określony ujmuje się jako zmianę wartości szacunkowych, zgodnie z MSR 8.

110 Zgodnie z MSR 36 zmiana okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych z określonego na nieokreślony stanowi przesłankę utraty wartości tego składnika. W rezultacie jednostka przeprowadza testy na utratę wartości składnika aktywów, porównując jego wartość odzyskiwalną, ustaloną zgodnie z MSR 36, z wartością bilansową i ujmując nadwyżkę wartości bilansowej nad wartością odzyskiwalną jako odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.

MOŻLIWOŚĆ ODZYSKANIA WARTOŚCI BILANSOWEJ – ODPISY AKTUALIZUJĄCE Z TYTUŁU UTRATY WARTOŚCI

111 Aby ustalić, czy nastąpiła utrata wartości składnika wartości niematerialnych, jednostka stosuje MSR 36 *Utrata wartości aktywów*. Standard ten wyjaśnia sposób, w jaki jednostka weryfikuje wartości bilansowe swoich aktywów, jak ustala wartość odzyskiwalną składnika aktywów i kiedy ujmuje się lub odwraca odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.

WYCOFANIE Z UŻYTKOWANIA I ZBYCIE

112 Ujmowania składnika wartości niematerialnych zaprzestaje się:

a) w momencie zbycia; lub

b) wówczas, gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych z jego użytkowania i następującego po nim zbycia.

113 Zysk lub stratą z tytułu zaprzestania ujmowania składnika wartości niematerialnych ustala się w kwocie różnicy między wpływami netto ze sprzedaży, jeśli takie są, i wartością bilansową składnika aktywów. Ujmuje się je w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ w momencie zaprzestania ujmowania tego składnika aktywów (chyba że MSR 17 stanowi inaczej w przypadkach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego). Zysków nie klasyfikuje się jako przychodu.

114 Istnieje wiele sposobów zbycia składnika wartości niematerialnych (np. sprzedaż, wejście w leasing finansowy lub dokonanie darowizny). Ustalając datę zbycia takiego składnika aktywów, jednostka stosuje zawarte w MSR 18 *Przychody* kryteria ujmowania przychodów ze sprzedaży dóbr. MSR 17 stosuje się do zbycia w transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego.

115 Zgodnie z zasadą ujmowania z paragrafu 21 jednostka ujmuje w wartości bilansowej składnika aktywów koszt zastąpienia części składnika wartości niematerialnych, a następnie zaprzestaje ujmować wartość bilansową zastąpionej części. Jeśli ze względów praktycznych jednostka nie może ustalić wartości bilansowej zastąpionej części, może wykorzystać koszt zastąpienia jako wskazówkę, ile wynosił koszt zastąpionej części w momencie jego nabycia lub wytworzenia we własnym zakresie.

▼M12

115A W przypadku ponownie nabytego prawa w ramach połączenia jednostek, jeśli prawo jest ponownie wyemitowane (sprzedane) stronie trzeciej, odnośną wartość bilansową, jeśli istnieje, wykorzystuje się przy ustaleniu zysku lub straty na sprzedaży.

▼B

116 Środki otrzymane ze zbycia składnika wartości niematerialnych są ujmowane początkowo w jego wartości godziwej. Jeśli płatność za składnik wartości niematerialnych jest odroczona, otrzymane środki ujmuje się początkowo w kwocie, jaka zostałaby uiszczona w gotówce. Różnicę pomiędzy wartością nominalną opłaty a kwotą, jaka zostałaby uiszczona w gotówce, ujmuje się jako przychód z odsetek, zgodnie z MSR 18, odzwierciedlając efektywny dochód z tej należności.

117 Amortyzacji składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania nie zaprzestaje się z chwilą, kiedy składnik ten przestaje być użytkowany, chyba że został on w pełni umorzony lub jest zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5.

UJAWNIANIE INFORMACJI

**Informacje ogólne**

118 Jednostka ujawnia następujące informacje w podziale na grupy wartości niematerialnych, stosując rozróżnienie na wartości niematerialne wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie i pozostałe wartości niematerialne:

a) czy okresy użytkowania są nieokreślone, czy określone, a w wypadku gdy są określone, okresy użytkowania lub stosowane stawki amortyzacji;

b) metody amortyzacji stosowane w wypadku składników wartości niematerialnych o określonych okresach użytkowania;

c) wartość bilansową brutto i kwotę dotychczasowego umorzenia (łącznie z sumą odpisów aktualizujących wartość) na początek i na koniec okresu;

d) pozycję ►**M5** sprawozdania z całkowitych dochodów ◄, w której zawarto amortyzację wartości niematerialnych;

e) uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartością z końca okresu, pokazujące:

(i) zwiększenia, w tym odrębnie zwiększenia wynikające z prac rozwojowych prowadzonych we własnym zakresie i z połączenia jednostek gospodarczych;

(ii) aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub zawarte w grupie do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia;

(iii) zwiększenia lub zmniejszenia w ciągu okresu, wynikające z przeszacowania zgodnie z paragrafami 75, 85 i 86 oraz z odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości lub ich odwrócenia, ujętych ►**M5** w innych całkowitych dochodach ◄ zgodnie z MSR 36 (jeżeli występowały);

(iv) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w ciągu okresu w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ zgodnie z MSR 36 (jeżeli występowały);

(v) odwrócenie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujęte w ciągu okresu w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ zgodnie z MSR 36 (jeżeli występowały);

(vi) amortyzację za dany okres;

▼B

(vii) różnice kursowe netto z przeliczenia sprawozdania finansowego na walutę prezentacji oraz przeliczenia działalności jednostek zagranicznych na stosowaną przez jednostkę walutę prezentacji; oraz

(viii) pozostałe zmiany wartości bilansowej w ciągu okresu.

119 Grupę wartości niematerialnych stanowi zbiór aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania w działalności jednostki. Do przykładów odrębnych grup można zaliczyć:

a) znaki towarowe (produktów);

b) tytuły czasopism i tytuły wydawnicze;

c) oprogramowanie komputerowe;

d) licencje i franchising;

e) prawa autorskie, patenty i inne przemysłowe prawa własności, prawa operatorskie i związane ze świadczeniem usług;

f) receptury, formuły, modele, projekty i prototypy; oraz

g) wartości niematerialne w toku wytwarzania.

Wyżej wymienione grupy dzieli się na mniejsze (łączy w większe), jeśli przyczynia się to do dostarczania informacji bardziej przydatnych dla użytkowników sprawozdań finansowych.

120 W stosunku do wartości niematerialnych, które utraciły wartość, oprócz informacji wymaganych zgodnie z paragrafem 118 e) (iii)–(v), jednostka ujawnia informacje wymagane przez MSR 36.

121 Zgodnie z MSR 8 jednostka ujawnia informacje o charakterze i skutkach zmian wartości szacunkowych, które wywarły istotny wpływ w bieżącym okresie lub, zgodnie z oczekiwaniami, wywrą istotny wpływ w kolejnych okresach. Konieczność ujawnienia takich informacji może pojawić się na skutek zmian:

a) szacunku okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych;

b) metody amortyzacji; lub

c) wartości końcowych.

122 Jednostka ujawnia również:

a) w przypadku składnika wartości niematerialnych, który zgodnie z przeprowadzonym szacunkiem posiada nieokreślony okres użytkowania, wartość bilansową tego składnika aktywów oraz powody, dla których okres użytkowania został oszacowany jako nieokreślony. Przytaczając te powody, jednostka opisuje przesłanki, które odegrały znaczącą rolę w ustaleniu okresu użytkowania składnika aktywów;

b) opis, wartość bilansową i pozostały okres amortyzacji każdego pojedynczego składnika wartości niematerialnych, który jest istotny z punktu widzenia sprawozdania finansowego jednostki;

c) w przypadku wartości niematerialnych nabytych w drodze dotacji rządowych i początkowo ujętych w wartości godziwej (zob. paragraf 44):

(i) wartość godziwą początkowo ujętą w odniesieniu do tych aktywów;

▼B

(ii) ich wartość bilansową; oraz

(iii) czy późniejsza wycena bilansowa jest zgodna z metodą opartą na cenie nabycia lub koszczie wytworzenia czy na metodzie opartej na wartości przeszacowanej;

d) istnienie i wartości bilansowe wartości niematerialnych, do których tytuł prawny jednostki podlega ograniczeniom oraz wartości bilansowe wartości niematerialnych stanowiących zabezpieczenie zobowiązań;

e) kwotę zobowiązań umownych do nabycia wartości niematerialnych.

123 Opisując przesłanki, które odegrały znaczącą rolę w ustaleniu, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest nieokreślony, jednostka bierze pod uwagę listę czynników zawartych w paragrafie 90.

**Wartości niematerialne wyceniane po ujęciu z wykorzystaniem modelu opartego na wartości przeszacowanej**

▼M33

124 **Jeśli wartości niematerialne wykazywane są w wartościach przeszacowanych, jednostka ujawnia następujące informacje:**

a) **w podziale na grupy wartości niematerialnych:**

▼B

(i) datę, na którą dokonano przeszacowania;

(ii) wartość bilansową przeszacowanych wartości niematerialnych; oraz

▼M33

(iii) wartość bilansową, jaka ujęta byłaby w sprawozdaniu finansowym, gdyby przeszacowana grupa wartości niematerialnych była wyceniana po początkowym ujęciu zgodnie z modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia opisanym w paragrafie 74 oraz

b) kwotę madwyżki z przeszacowania, która odnosi się do wartości niematerialnych na początku i na końcu okresu, ze wskazaniem zmian w ciągu okresu i wszelkich ograniczeń dotyczących podziału tego salda na rzecz akcjonariuszy/udziałowców.

c) [usunięty]

▼B

125 Dla celów prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym może okazać się konieczne połączenie grup przeszacowanych aktywów w większe grupy. Niemniej jednak nie łączy się aktywów w większe grupy, jeśli spowodowałoby to, że w tej samej grupie wartości niematerialnych znalazłyby się aktywa, których wycena przeprowadzana jest zarówno zgodnie z modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, jak i modelem opartym na wartości przeszacowanej.

**Nakłady na prace badawcze i rozwojowe**

126 Jednostka ujawnia sumę nakładów na prace badawcze i rozwojowe, ujętych w ciągu okresu jako koszt w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

127 Na nakłady na prace badawcze i rozwojowe składają się wszystkie nakłady, które można bezpośrednio przyporządkować czynnościom badawczym lub rozwojowym (zob. paragrafy 66 i 67 zawierające wytyczne odnoszące się do nakładów, które należy uwzględnić dla celów ujawniania informacji zgodnie z paragrafem 126).

**Pozostałe informacje**

128 Zaleca się, ale nie wymaga, aby jednostka ujawniała poniższe informacje:

a) opis wszelkich składników wartości niematerialnych w pełni zamortyzowanych, które nadal są użytkowane; oraz

▼B

b) krótki opis znaczących wartości niematerialnych kontrolowanych przez jednostkę, ale nieujętych jako aktywa, ponieważ nie spełniały kryteriów dotyczących ujęcia, zawartych w niniejszym standardzie albo zostały nabyte lub wytworzone, zanim wersja MSR 38 *Wartości niematerialne* wydana w 1998 r. weszła w życie.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

▼M12

_____

130 Jednostka stosuje niniejszy standard:

▼B

a) w księgowaniu wartości niematerialnych przejętych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, zawartych dnia 31 marca 2004 r. i później; oraz

b) w księgowaniu wszystkich pozostałych wartości niematerialnych, począwszy od pierwszego okresu rocznego, rozpoczynającego się dnia 31 marca 2004 r. i później. Tym samym jednostka nie koryguje wartości bilansowej wartości niematerialnych ujętych z tą datą. Niemniej jednak jednostka ta od tego dnia stosuje niniejszy standard w celu ponownego ustalenia okresów użytkowania takich składników wartości niematerialnych. Jeśli w wyniku tego działania jednostka zweryfikuje okres użytkowania składnika aktywów, zmianę tę rozlicza się jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8.

130A Jednostka stosuje zmiany paragrafu 2 w doniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później W przypadku gdy jednostka zastosuje postanowienia MSSF 6 do wcześniejszego okresu, zmiany te mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M5

130B MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wprowadził zmiany do paragrafów 85, 86 oraz 118 e) iii). Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M22

130C MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) zmienił paragrafy 12, 33–35, 68, 69, 94 i 130, usunął paragrafy 38 i 129 oraz dodał paragraf 115A. *Zmiany MSSF* wydane w kwietniu 2009 r. zmieniły paragrafy 36 i 37. Jednostka stosuje te zmiany prospektywnie w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Dlatego kwoty ujęte w związku z wartościami niematerialnymi i wartością firmy, które wynikają z połączenia jednostek w poprzednich okresach, nie są korygowane. Jeżeli jednostka stosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, stosuje również te zmiany w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu i fakt ten ujawnia.

▼M8

130D Paragrafy 69, 70 i 98 zostały zmienione a paragraf 69A został dodany na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M33

———————

▼M32

130F MSSF 10 i MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*, wydane w maju 2011 r., spowodowały zmianę w paragrafie 3 e). Jednostka stosuje tę zmianę wtedy, gdy stosuje MSSF 10 i MSSF 11.

▼M33

130G Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragrafy 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 i 124 oraz skreślono paragrafy 39-41 i 130E. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼M43

130H Na podstawie dokumentu *Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle*, opublikowanego w grudniu 2013 r., zmieniono paragraf 80. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2014 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

130I Jednostka stosuje zmianę wprowadzoną na podstawie dokumentu *Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle* do wszystkich przeszacowań ujmowanych w okresach rocznych rozpoczynających się w dniu pierwszego zastosowania tej zmiany i później, jak również w bezpośrednio poprzedzającym okresie rocznym. Jednostka może również przedstawić skorygowane informacje porównawcze w odniesieniu do dowolnych przedstawionych wcześniejszych okresów, ale nie ma takiego obowiązku. Jeżeli jednostka przedstawia nieskorygowane informacje porównawcze w odniesieniu do wcześniejszych okresów, wyraźnie wskazuje informacje, które nie zostały skorygowane, stwierdza, że zostały one przedstawione według innej zasady oraz objaśnia tę zasadę.

▼M47

130J Na podstawie dokumentu *Wyjaśnienie dopuszczalnych metod amortyzacji* (zmiany MSR 16 i MSR 38), opublikowanego w maju 2014 r., zmieniono paragrafy 92 i 98 oraz dodano paragrafy 98 A–98C. Jednostka stosuje te zmiany prospektywnie w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼B

**Wymiana podobnych aktywów**

131 Wymagania zawarte w paragrafach 129 i 130 b) dotyczące późniejszego stosowania niniejszego standardu oznaczają, że jeśli wymiana aktywów została wyceniona przed datą wejścia w życie niniejszego standardu na podstawie wartości bilansowej oddanego składnika aktywów, jednostka nie przekształca wartości bilansowej składnika otrzymanego, aby odzwierciedlić jego wartość godziwą na dzień przejęcia.

**Wcześniejsze stosowanie standardu**

132 Jednostki, do których stosuje się wymagania paragrafu 130, zachęca się do stosowania wymogów niniejszego standardu przed datą wejścia w życie określoną w paragrafie 130. Niemniej jednak, jeśli jednostka zacznie stosować niniejszy standard przed datą jego wejścia w życie, stosuje w tym samym czasie wymogi MSSF 3 oraz MSR 36 (zaktualizowanego w 2004 r.).

WYCOFANIE MSR 38 (WYDANEGO W 1998 r.)

133 Niniejszy standard zastępuje MSR 38 *Wartości niematerialne* (wydany w 1998 r.).

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 39

### *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*

CEL

1 Celem niniejszego standardu jest określenie zasad ujmowania i wyceny aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, a także niektórych umów kupna lub sprzedaży niefinansowych składników majątkowych. Wymagania dotyczące prezentacji informacji o instrumentach finansowych zostały określone w MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*. Wymagania dotyczące ujawniania informacji o instrumentach finansowych zostały określone w MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*.

ZAKRES

▼M38

2 Niniejszy standard ma zastosowanie we wszystkich jednostkach w odniesieniu do wszystkich rodzajów instrumentów finansowych, z wyjątkiem:

a) tych udziałów w jednostkach zależnych, stowarzyszonych lub we wspólnych przedsięwzięciach, które są ujmowane zgodnie z MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe*, MSR 27 *Jednostkowe sprawozdania finansowe* lub MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach*. Jednak w niektórych przypadkach w MSSF 10, MSR 27 lub MSR 28 wymaga się lub zezwala się, aby jednostka ujmowała udziały w jednostkach zależnych, stowarzyszonych lub we wspólnych przedsięwzięciach w oparciu o niektóre lub wszystkie wymogi określone w niniejszym standardzie. Jednostki stosują niniejszy standard również w odniesieniu do instrumentów pochodnych powiązanych z udziałami w jednostkach zależnych, stowarzyszonych lub we wspólnych przedsięwzięciach, chyba że dane instrumenty pochodne są zgodne z definicją instrumentu kapitałowego jednostki zawartą w MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*.

▼B

b) praw i obowiązków wynikających z umów leasingowych, do których stosuje się MSR 17 *Leasing*. Jednakże:

(i) należności leasingowe wykazane przez finansującego podlegają zasadom wyłączania i aktualizacji z tytułu utraty wartości, określonym w niniejszym standardzie (zob. paragrafy 15–37, 58, 59, 63–65 oraz załącznik A paragrafy OS36–OS52 i OS84–OS93);

(ii) zobowiązania z tytułu leasingu finansowego wykazane przez korzystającego podlegają wyłączaniu zgodnie z niniejszym standardem (zob. paragrafy 39–42 oraz załącznik A paragrafy OS57–OS63); oraz

(iii) instrumenty pochodne wbudowane w umowy leasingowe podlegają postanowieniom dotyczącym wbudowanych instrumentów pochodnych, określonym w niniejszym standardzie (zob. paragrafy 10–13 oraz załącznik A paragrafy OS27–OS33);

c) praw i obowiązków pracodawców związanych z programami świadczeń pracowniczych, do których stosuje się MSR 19 *Świadczenia pracownicze*;

▼M6

d) instrumentów finansowych wyemitowanych przez jednostkę, które spełniają definicję instrumentu kapitałowego zawartą w MSR 32 (w tym opcji i warrantów), lub które powinny być kwalifikowane zgodnie z paragrafami 16A i 16B lub 16C i 16D MSR 32. Jednakże, posiadacz takich instrumentów kapitałowych stosuje niniejszy standard w odniesieniu do tych instrumentów, o ile nie stanowią wyjątku, o którym mowa w punkcie (a) powyżej;

▼B

e) praw i obowiązków wynikających z tytułu (i) umów ubezpieczeniowych zgodnie z MSSR 4 *Umowy ubezpieczeniowe*, innych niż prawa i obowiązki wystawcy wynikające z tytułu umów ubezpieczeniowych spełniających warunki definicji umowy gwarancji finansowych zawartej w paragrafie 9; lub (ii) umów wchodzących w zakres MSSF 4, ponieważ zawierają cechy uznaniowych udziałów w zyskach. Niemniej jednak niniejszy standard ma zastosowanie do instrumentów pochodnych wbudowanych w umowy wchodzące w zakres MSSF 4, jeśli instrumenty pochodne same w sobie nie stanowią umów wchodzących w zakres MSSF 4 (zob. paragrafy 10–13 i załącznik A paragrafy OS27–OS33). Ponadto, jeśli wystawca umów gwarancji finansowych uprzednio wyraźnie podkreślił, że uważa takie umowy za umowy ubezpieczeniowe, i zastosował rachunkowość mającą zastosowanie do umów ubezpieczeniowych, może on podjąć decyzję o stosowaniu do tego rodzaju umów gwarancji finansowych niniejszego standardu lub MSSF 4 (zob. paragrafy OS4 i OS4A). Wystawca może podejmować taką decyzję oddzielnie dla każdej umowy, z tym że wybór dokonany dla danej umowy jest nieodwołalny;

▼M12

_____

▼M38

g) wszelkich kontraktów terminowych *forward* kupna lub sprzedaży jednostki przejmowanej zawieranych pomiędzy jednostką przejmującą i sprzedającym udziałowcem, których rezultatem będzie połączenie jednostek na dzień przejęcia w przyszłości objęte zakresem określonym w MSSF 3 *Połączenia jednostek*. Termin kontraktu *forward* nie powinien być dłuższy od rozsądnego okresu, który jest zwykle niezbędny do uzyskania wszelkich koniecznych pozwoleń i zakończenia transakcji;

▼B

h) zobowiązań do udzielenia pożyczki innych niż zobowiązania do udzielenia pożyczki opisane w paragrafie 4. Wystawca zobowiązań do udzielenia pożyczki stosuje MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* w odniesieniu do zobowiązań do udzielenia pożyczki niewchodzących w zakres niniejszego standardu. Niemniej jednak wszystkie zobowiązania do udzielenia pożyczki podlegają zasadom wyłączania ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ określonym w niniejszym standardzie (zob. paragrafy 15–42 i załącznik A paragrafy OS36–OS63);

i) instrumentów finansowych, kontraktów i zobowiązań wynikających z transakcji rozliczanych w oparciu o udziały/akcje, do których odnosi się MSSF 2 *Płatności w formie akcji*, z wyjątkiem kontraktów w zakresie określonym w paragrafach 5–7 niniejszego standardu, do których niniejszy standard ma zastosowanie;

j) praw do płatności pokrywających wydatki poniesione przez jednostkę w celu uregulowania jej zobowiązania, które jednostka ujmuje jako rezerwę zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, albo w związku z którymi, w okresie wcześniejszym, jednostka ujęła rezerwy zgodnie z MSR 37.

3 [Usunięty]

4 W zakres niniejszego standardu wchodzą następujące zobowiązania do udzielenia pożyczki:

a) zobowiązania do udzielenia pożyczki, które jednostka wyznaczyła jako zobowiązania finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy. Jednostka, która w przeszłości dokonywała sprzedaży aktywów powstałych na skutek zobowiązań do udzielenia pożyczki w krótkim terminie po ich powstaniu, stosuje niniejszy standard do wszystkich swoich zobowiązań do udzielenia pożyczki tej samej klasy;

▼B

b) zobowiązania do udzielenia pożyczki, które mogą być rozliczane netto w środkach pieniężnych bądź poprzez dostarczenie lub wyemitowanie innego instrumentu finansowego. Tego rodzaju zobowiązania do udzielenia pożyczki są instrumentami pochodnymi. Nie uznaje się zobowiązania do udzielenia pożyczki za rozliczane netto wyłącznie z powodu wypłaty pożyczki w transzach (np. kredyty hipoteczne na budowę wypłacane w transzach zgodnie z postępem prac budowlanych);

c) zobowiązania do udzielenia pożyczki poniżej rynkowej stopy procentowej. Paragraf 47 d) określa wycenę w terminie późniejszym zobowiązań finansowych wynikających z takich zobowiązań do udzielenia pożyczki.

5 Niniejszy standard stosuje się do kontraktów kupna lub sprzedaży składników niefinansowych, które mogą być rozliczone netto w środkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, albo poprzez wymianę instrumentów finansowych, w taki sposób, jakby kontrakt był instrumentem finansowym, z wyjątkiem takich kontraktów, które zostały zawarte i są utrzymywane w celu otrzymania lub dostarczenia składników niefinansowych zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników.

6 Istnieje wiele sposobów, w jakich kontrakty kupna lub sprzedaży składników niefinansowych mogą być rozliczone netto w środkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych.

Należą do nich sytuacje, kiedy:

a) warunki kontraktu pozwalają stronie umowy na rozliczenie netto w środkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych;

b) możliwość rozliczenia netto w środkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych nie wynika wprost z warunków kontraktu, jednakże jednostka w praktyce stosuje rozliczanie podobnych kontraktów netto w środkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych (czy to z kontrahentem, czy przez przystąpienie do kontraktów typu offset, czy w drodze sprzedaży zawartego kontraktu przed jego wykonaniem lub przedawnieniem);

c) w przypadku podobnych kontraktów jednostka stosuje praktykę przyjmowania dostawy i w krótkim czasie sprzedaży dostarczonych dóbr w celu osiągnięcia zysków z krótkoterminowej fluktuacji cen, albo dla zrealizowania marży pośrednika; oraz

d) będący przedmiotem kontraktu składnik niefinansowy jest łatwo wymienialny na środki pieniężne.

Kontrakt, którego dotyczy pkt b) lub c), nie został zawarty w celu otrzymania lub dostarczenia niefinansowych składników majątkowych, zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników, a więc jest objęty niniejszym standardem. Inne kontrakty, do których ma zastosowanie paragraf 5, poddaje się ocenie, aby ustalić, czy były zawarte i są utrzymywane w celu otrzymania lub dostarczenia niefinansowych składników majątkowych, zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników, a więc czy są one objęte niniejszym standardem.

▼B

7 Wystawiona opcja kupna lub sprzedaży niefinansowego składnika majątkowego, która może być rozliczona netto w środkach pieniężnych lub innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych, zgodnie z paragrafem 6 a) lub d), podlega postanowieniom niniejszego standardu. Taki kontrakt nie może być zawarty w celu otrzymania lub dostarczenia niefinansowych składników majątkowych, zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży, lub wykorzystania tych składników.

DEFINICJE

8 Terminy zdefiniowane w MSR 32 mają zastosowanie w niniejszym standardzie w znaczeniu określonym w paragrafie 11 MSR 32. MSR 32 definiuje następujące terminy:

— instrument finansowy,

— składnik aktywów finansowych,

— zobowiązanie finansowe,

— instrument kapitałowy,

i dostarcza wskazówek co do stosowania definicji.

▼M43

9 **Niniejszy standard posługuje się podanymi poniżej terminami, których znaczenie jest następujące:**

▼B

**DeDefinicja instrumentu pochodnego**

*Instrument pochodny* jest to instrument finansowy lub inny kontrakt objęty niniejszym standardem (zob. paragrafy 2–7), spełniający wszystkie trzy poniższe warunki:

a) jego wartość zmienia się wraz ze zmianą określonej stopy procentowej, ceny instrumentu finansowego, ceny towaru, kursu walutowego, indeksu ceny lub stóp, ratingu kredytowego lub indeksu kredytowego, czy też innej zmiennej, przy założeniu, że w przypadku zmiennej niefinansowej zmienna ta nie jest specyficzna dla strony kontraktu (czasami zwana instrumentem bazowym);

b) nie wymaga żadnej początkowej inwestycji netto lub wymaga początkowej inwestycji netto mniejszej niż dla innych rodzajów kontraktów, dla których oczekuje się podobnych reakcji na zmiany czynników rynkowych; oraz

c) jego rozliczenie nastąpi w przyszłości.

▼M43

**Definicje czterech kategorii instrumentów finansowych**

***Składnikiem aktywów finansowych lub zobowiązaniem finansowym wycenianym w wartości godziwej przez wynik finansowy* jest składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe spełniające którykolwiek z poniższych warunków:**

▼M8

a) Jest klasyfikowany jako przeznaczony do obrotu. Składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe klasyfikuje się jako przeznaczony do obrotu, jeśli:

i) został nabyty lub zaciągnięty głównie w celu sprzedaży lub odkupienia w bliskim terminie;

▼M8

ii) w momencie początkowego ujęcia stanowi część portfela określonych instrumentów finansowych, którymi zarządza się łącznie i dla których istnieje potwierdzenie aktualnego faktycznego trybu generowania krótkoterminowych zysków lub

iii) jest instrumentem pochodnym (z wyjątkiem instrumentu pochodnego będącego kontraktem gwarancji finansowych lub wyznaczonym i efektywnym instrumentem zabezpieczającym).

▼M43

**aa) Stanowi zapłatę warunkową dokonywaną przez jednostkę przejmującą w ramach połączenia jednostek, do którego ma zastosowanie MSSF 3 *Połączenia jednostek*.**

▼B

b) przy początkowym ujęciu został wyznaczony przez jednostkę jako wyceniany według wartości godziwej przez wynik finansowy. Jednostka dokonuje takiej klasyfikacji tylko wówczas, gdy zezwala na to paragraf 11A lub prowadzi to do uzyskania bardziej przydatnych informacji, gdyż:

(i) eliminuje lub znacząco zmniejsza niespójność w zakresie wyceny lub ujmowania (określaną czasami jako „niedopasowanie księgowe"), która w przeciwnym razie powstałaby z powodu innego sposobu wyceny aktywów lub zobowiązań bądź innego ujęcia związanych z nimi zysków lub strat; lub

(ii) grupa aktywów finansowych, zobowiązań finansowych lub obu tych kategorii jest zarządzana, a jej wyniki oceniane w oparciu o wartość godziwą, zgodnie z udokumentowanymi zasadami zarządzania ryzykiem lub strategią inwestycyjną, natomiast informacje na temat grupy są na tej podstawie przekazywane wewnątrz jednostki kluczowym członkom kierownictwa (zgodnie z definicją zawartą w MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych* (zaktualizowanym w 2003 r.), na przykład zarządowi jednostki lub dyrektorowi wykonawczemu.

Zgodnie z paragrafami 9–11 oraz B4 MSSF 7 wymaga się od jednostki ujawniania informacji na temat aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, które zostały wyznaczone do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, w tym także tego, w jaki sposób wymóg ten został spełniony. W przypadku instrumentów wyznaczonych zgodnie z ppkt (ii) powyżej, ujawniane informacje powinny obejmować opis, w jaki sposób stosowanie opcji wartości godziwej jest spójne z udokumentowanym sposobem zarządzania ryzykiem lub strategią inwestycyjną jednostki.

Inwestycji w instrumenty kapitałowe, dla których nie istnieje cena rynkowa notowana na aktywnym rynku i których wartości godziwej nie można wycenić w wiarygodny sposób (zob. paragraf 46 c) oraz załącznik A paragraf OS80 i OS81), nie wyznacza się do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy.

▼M33

**Należy zauważyć, że MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej* wyznacza wymogi wyceny wartości godziwej składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, czy to wyznaczonych do takiej wyceny, czy innych, lub których wartość godziwa jest ujawniana.**

▼B

*Inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności* są to aktywa finansowe niebędące instrumentami pochodnymi, z ustalonymi lub możliwymi do określenia płatnościami oraz o ustalonym terminie wymagalności, względem których jednostka ma stanowczy zamiar i jest w stanie utrzymać w posiadaniu do upływu terminu wymagalności (zob. załącznik A paragrafy OS16–OS25), inne niż:

a) wyznaczone przez jednostkę przy początkowym ujęciu jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy;

b) wyznaczone przez jednostkę jako dostępne do sprzedaży; oraz

c) spełniające definicję pożyczek i należności.

Jednostka nie kwalifikuje żadnych aktywów finansowych jako utrzymywanych do terminu wymagalności, jeśli w bieżącym roku obrotowym lub w dwóch ostatnich latach obrotowych sprzedała lub przekwalifikowała więcej niż nieznaczącą kwotę inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności (więcej niż nieznaczącą w stosunku do całkowitej kwoty inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności), z wyjątkiem sprzedaży lub przekwalifikowań dokonanych:

(i) na tyle blisko terminu wymagalności lub wykupu składnika aktywów finansowych (np. mniej niż 3 miesiące przed terminem wymagalności), że zmiany rynkowych stóp procentowych nie miałyby istotnego wpływu na wartość godziwą składnika aktywów finansowych;

(ii) po odzyskaniu przez jednostkę zasadniczej części kwoty nominału poprzez spłaty lub przedpłaty zgodnie z ustalonym harmonogramem; lub

(iii) na skutek odosobnionego zdarzenia, które nie poddaje się kontroli jednostki, nie jest zdarzeniem powtarzającym się i którego nie można było przewidzieć na podstawie racjonalnych przesłanek.

*Pożyczki i należności* są aktywami finansowymi niebędącymi instrumentami pochodnymi, z ustalonymi lub możliwymi do określenia płatnościami, które nie są kwotowane na aktywnym rynku, inne niż:

a) aktywa finansowe, które jednostka zamierza sprzedać natychmiast lub w bliskim terminie, które kwalifikuje się jako przeznaczone do obrotu, i te, które przy początkowym ujęciu zostały wyznaczone przez jednostkę jako wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy;

b) aktywa finansowe wyznaczone przez jednostkę przy początkowym ujęciu jako dostępne do sprzedaży; lub

c) aktywa finansowe, których posiadacz może nie odzyskać zasadniczo pełnej kwoty inwestycji początkowej z innego powodu niż pogorszenie obsługi kredytu, które kwalifikuje się jako dostępne do sprzedaży.

Nabyte udziały w portfelu aktywów niebędących pożyczkami i należnościami (np. udziały w funduszach powierniczych lub podobnych) nie są pożyczkami i należnościami.

*Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży* są to aktywa finansowe niebędące instrumentami pochodnymi, które zostały wyznaczone jako dostępne do sprzedaży lub nie będące a) pożyczkami i należnościami; b) inwestycjami utrzymywanymi do upływu terminu wymagalności; ani c) aktywami finansowymi wycenianymi w wartości godziwej przez wynik finansowy.

▼B

**Definicja umowy gwarancji finansowych**

*Umową gwarancji finansowych* jest umowa zobowiązująca jej wystawcę do dokonania określonych płatności rekompensujących posiadaczowi stratę, jaką poniesie z powodu niedokonania przez określonego dłużnika płatności w przypadającym terminie zgodnie z pierwotnymi lub zmienionymi warunkami instrumentu dłużnego.

**Definicje dotyczące ujmowania i wyceny**

*Zamortyzowany koszt składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego* jest to kwota, w jakiej składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wycenia się w momencie początkowego ujęcia, pomniejszona o spłaty kapitału oraz powiększona lub pomniejszona o ustaloną z zastosowaniem efektywnej stopy procentowej skumulowaną amortyzację wszelkich różnic pomiędzy wartością początkową a wartością w terminie wymagalności, oraz pomniejszona o wszelkie odpisy (bezpośrednio lub przez rachunek rezerw) z tytułu utraty wartości lub nieściągalności.

*Metoda efektywnej stopy procentowej* jest to metoda naliczania zamortyzowanego kosztu składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego (albo grupy aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych) oraz przypisania przychodów lub kosztów odsetkowych do odpowiednich okresów. Efektywna stopa procentowa jest stopą, która dokładnie dyskontuje oszacowane przyszłe pieniężne wpływy lub płatności dokonywane w oczekiwanym okresie do wygaśnięcia instrumentu finansowego, a w uzasadnionych przypadkach w okresie krótszym – do bilansowej wartości netto składnika aktywów lub zobowiązania finansowego. Przy wyliczaniu efektywnej stopy procentowej jednostka dokonuje oszacowania przepływów pieniężnych, uwzględniając wszelkie postanowienia umowy instrumentu finansowego (np. przedpłaty, opcje kupna lub podobne), jednakże nie uwzględnia potencjalnych przyszłych strat związanych z nieściągalnością kredytów. Wyliczenie obejmuje wszelkie płacone i otrzymywane przez strony umowy prowizje i punkty stanowiące integralną część efektywnej stopy procentowej (zob. MSR 18), koszty transakcji oraz wszelkie inne premie lub dyskonta. Przyjmuje się założenie, że przepływy pieniężne oraz oczekiwany czas trwania grupy podobnych instrumentów finansowych mogą być wiarygodnie oszacowane. Jednakże w rzadkich przypadkach, kiedy nie jest możliwe wiarygodne oszacowanie przepływów pieniężnych lub oczekiwanego czasu trwania instrumentu finansowego (lub grupy instrumentów finansowych), jednostka dokonuje wyliczeń w oparciu o przepływy pieniężne wynikające z umowy za pełny umowny czas trwania instrumentu finansowego (lub grupy instrumentów finansowych).

*Wyłączenie* jest to usunięcie poprzednio ujętych aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z ►M5 sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ jednostki.

▼M33

***Wartość godziwa jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13.)***

▼B

*Standaryzowana transakcja kupna lub sprzedaży* jest to kupno lub sprzedaż składnika aktywów finansowych zgodnie z umową, której warunki wymagają dostarczenia składnika aktywów w okresie wynikającym zwykle z obowiązujących regulacji lub konwencji przyjętych na danym rynku.

▼B

*Koszty transakcji* są to koszty krańcowe, które można bezpośrednio przyporządkować czynności nabycia, emisji lub wyzbycia się składnika aktywów finansowego lub zobowiązania finansowego (załącznik A paragraf OS13). Koszt krańcowy to taki, który nie zostałby poniesiony, gdyby jednostka nie dokonała nabycia, emisji lub nie wyzbyła się instrumentu finansowego.

**Definicje dotyczące rachunkowości zabezpieczeń**

*Uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie* jest to wiążące porozumienie dotyczące wymiany ustalonej ilości zasobów, po ustalonej cenie, w ustalonym terminie lub terminach.

*Planowana transakcja* jest to niewiążąca, lecz przewidywana przyszła transakcja.

*Instrument zabezpieczający* jest to wyznaczony instrument pochodny lub (wyłącznie w celu zabezpieczenia ryzyka zmiany kursów walut) inny składnik aktywów finansowych, niebędący instrumentem pochodnym, albo zobowiązanie finansowe, niebędące instrumentem pochodnym, od których oczekuje się, że ich wartość godziwa lub wynikające z nich przepływy pieniężne skompensują zmiany wartości godziwej lub przepływów pieniężnych zabezpieczanej pozycji (paragrafy 72–77 i załącznik A paragrafy OS94–OS97 rozwijają definicję instrumentu zabezpieczającego).

*Pozycja zabezpieczana* jest to składnik aktywów, zobowiązanie, uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie, wysoce prawdopodobna planowana przyszła transakcja lub inwestycja netto w udziały zagraniczne, która: a) naraża jednostkę na ryzyko zmian wartości godziwej lub zmian przyszłych przepływów pieniężnych; oraz b) została wyznaczona jako pozycja zabezpieczana (paragrafy 78–84 i załącznik A paragrafy OS98–OS101 rozwijają definicję pozycji zabezpieczanych).

*Efektywność zabezpieczenia* oznacza stopień, w jakim zmiany wartości godziwej lub przepływów pieniężnych związanych z zabezpieczaną pozycją, możliwe do przypisania zabezpieczanemu ryzyku, są kompensowane zmianami wartości godziwej lub przepływów pieniężnych związanymi z instrumentem zabezpieczającym (załącznik A paragrafy OS105–OS113).

WBUDOWANE INSTRUMENTY POCHODNE

10 Wbudowany instrument pochodny jest składnikiem hybrydowego (łącznego) instrumentu, który zawiera również umowę zasadniczą niebedącą instrumentem pochodnym, powodującym, że część przepływów pieniężnych wynikających z instrumentu łącznego zmienia się w sposób podobny do przepływów wynikających z samodzielnie występującego instrumentu pochodnego. Wbudowany instrument pochodny powoduje, że część lub całość przepływów pieniężnych wynikających z umowy zasadniczej jest modyfikowana w oparciu o określoną stopę procentową, cenę instrumentu finansowego, cenę towaru, kurs walutowy, indeks cen lub stóp, rating kredytowy lub indeks kredytowy, bądź inną zmienną, pod warunkiem że zmienna niebędąca finansową nie jest specyficzna dla którejkolwiek ze stron kontraktu. Instrument pochodny dołączony do instrumentu finansowego, który może być przenoszony niezależnie od tego instrumentu, albo dotyczy innego kontrahenta niż strona tego instrumentu, nie jest instrumentem wbudowanym, lecz oddzielnym instrumentem finansowym.

11 Wbudowany instrument pochodny oddziela się od umowy zasadniczej i ujmuje jako instrument pochodny zgodnie z zasadami niniejszego standardu wtedy i tylko wtedy, gdy:

a) cechy ekonomiczne wbudowanego instrumentu pochodnego oraz ryzyko z nim związane nie są ściśle powiązane z cechami ekonomicznymi i ryzykiem właściwymi dla umowy zasadniczej (załącznik A paragrafy OS30 i OS33);

▼B

b) samodzielny instrument o takich samych warunkach umownych jak wbudowany instrument pochodny, spełniałby definicję instrumentu pochodnego; oraz

c) hybrydowy (łączny) instrument nie jest wyceniany w wartości godziwej, a zmiany wartości godziwej nie są ujmowane w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ (tj. instrument pochodny, który jest wbudowany w składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy, nie jest wydzielany).

Jeśli wbudowany instrument pochodny zostanie wyodrębniony, to umowę zasadniczą ujmuje się zgodnie z zasadami niniejszego standardu wtedy, gdy umowa ta jest instrumentem finansowym, lub – zgodnie z zasadami innego właściwego standardu – wtedy, gdy umowa ta nie jest instrumentem finansowym. Niniejszy standard nie odnosi się do kwestii, czy wbudowany instrument pochodny wykazuje się oddzielnie w ►M5 w sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄.

11A Niezależnie od postanowień paragrafu 11, jeśli umowa zawiera jeden lub więcej wbudowanych instrumentów pochodnych, jednostka może wyznaczyć całą hybrydową (łączną) umowę jako składnik aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych wyceniany według wartości godziwej przez wynik finansowy, o ile:

a) wbudowany instrument pochodny nie zmienia znacząco przepływów pieniężnych, które byłyby wymagane umową; lub

b) jest rzeczą oczywistą bez przeprowadzania lub po pobieżnej analizie, że gdyby podobny hybrydowy (łączny) instrument był najpierw rozważany, to oddzielenie wbudowanego instrumentu pochodnego (instrumentów) byłoby zabronione, jak na przykład opcja przedpłaty wbudowana w pożyczkę pozwalającą jej posiadaczowi na spłatę pożyczki za kwotę zbliżoną do jej zamortyzowanego kosztu.

▼M20

12 Jeżeli zgodnie z niniejszym standardem jednostka jest zobowiązana do oddzielenia wbudowanego instrumentu pochodnego od umowy zasadniczej, ale nie jest w stanie oddzielnie wycenić takiego wbudowanego instrumentu pochodnego bądź to w momencie jego nabycia bądź na koniec kolejnych okresów sprawozdawczych, to wyznacza całą hybrydową (łączną) umowę jak umowę wycenianą według wartości godziwej przez wynik finansowy. Analogicznie, jeżeli jednostka nie jest w stanie oddzielnie wycenić wbudowanego instrumentu pochodnego, który powinien zostać wydzielony w związku z przeklasyfikowaniem hybrydowej (łącznej) umowy z kategorii instrumentów wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, przeklasyfikowanie takie jest niedozwolone. W takich okolicznościach hybrydową (złożoną) umowę nadal klasyfikuje się jako w całości wycenianą w wartości godziwej przez wynik finansowy.

▼M33

13 Jeśli jednostka nie jest w stanie wiarygodnie ustalić wartości godziwej wbudowanego instrumentu pochodnego na podstawie postanowień i warunków umowy (np. dlatego, że wbudowany instrument pochodny jest powiązany z instrumentem kapitałowym, odnośnie do którego nie występuje cena notowana na aktywnym rynku za identyczny instrument, tj. nie występują dane wejściowe na poziomie 1), to wartość godziwą wbudowanego instrumentu pochodnego stanowi różnica pomiędzy wartością godziwą instrumentu hybrydowego (łącznego) a wartością godziwą umowy zasadniczej. Jeśli jednostka nie jest w stanie ustalić wartości godziwej wbudowanego instrumentu pochodnego zgodnie z powyższą metodą, to stosuje się paragraf 12 i wyznacza instrument hybrydowy (łączny) jako wyceniany w wartości godziwej przez wynik finansowy.

▼B

UJMOWANIE I WYŁĄCZANIE

**Ujęcie początkowe**

14 Jednostka ujmuje składnik aktywów lub zobowiązanie finansowe w swoim ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ wtedy i tylko wtedy, gdy staje się stroną umowy tego instrumentu (zob. paragraf 38 w odniesieniu do przypadku standaryzowanej transakcji kupna aktywów finansowych).

▼B

**Wyłączenie składnika aktywów finansowych**

▼M32

15 W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, na poziomie konsolidacji, mają zastosowanie paragrafy 16–23 oraz załącznik A paragrafy OS34–OS52. W związku z powyższym jednostka najpierw konsoliduje wszystkie jednostki zależne zgodnie z MSSF 10, a następnie stosuje paragrafy 16–23 oraz załącznik A paragrafy OS34–OS52 dla całej grupy.

▼B

16 Przed ustaleniem, czy i w jakim zakresie wyłączenie ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ jest zgodne z paragrafami 17–23, jednostka ustala, czy te paragrafy mają zastosowanie do części składnika aktywów finansowych (lub do części grupy podobnych aktywów finansowych), czy do całego składnika aktywów finansowych (lub grupy podobnych aktywów finansowych), w podany poniżej sposób.

a) Paragrafy 17–23 stosuje się dla części składnika aktywów finansowych (lub do części grupy podobnych aktywów finansowych) wtedy i tylko wtedy, gdy część wyznaczona do wyłączenia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ spełnia jeden z następujących trzech warunków:

(i) część obejmuje wyłącznie specyficznie określone przepływy pieniężne wynikające ze składnika aktywów finansowych (lub grupy podobnych aktywów finansowych). Dla przykładu, kiedy jednostka zawiera transakcję przeniesienia stóp procentowych, zgodnie z którą kontrahent otrzymuje prawo do przepływów odsetkowych bez prawa do przepływów kapitałowych z instrumentu dłużnego, paragrafy 17–23 mają zastosowanie do przepływów odsetkowych;

(ii) część obejmuje wyłącznie w pełni proporcjonalny udział w przepływach środków pieniężnych z danego składnika aktywów finansowych (lub grupy podobnych aktywów finansowych). Dla przykładu, kiedy jednostka zawiera umowę, na mocy której kontrahent otrzymuje prawo do 90 procent przepływów pieniężnych z instrumentu dłużnego, paragrafy 17–23 mają zastosowanie do tych 90 procent przepływów. W przypadku występowania więcej niż jednego kontrahenta nie ma wymogu, aby posiadali oni proporcjonalne udziały w przepływach środków pieniężnych, jeśli spełniony jest warunek, że przekazująca jednostka posiada taki proporcjonalny udział;

(iii) część obejmuje wyłącznie w pełni proporcjonalny udział w specyficznie określonych przepływach środków pieniężnych ze składnika aktywów finansowych (lub grupy podobnych aktywów finansowych). Dla przykładu, kiedy jednostka zawiera umowę, na mocy której kontrahent posiada prawo do udziału w 90 procentach przepływów odsetkowych ze składnika aktywów finansowych, paragrafy 17–23 mają zastosowanie do tych 90 procent przepływów odsetkowych. W przypadku występowania więcej niż jednego kontrahenta nie ma wymogu, aby posiadali oni proporcjonalne udziały w przepływach środków pieniężnych, jeśli spełniony jest warunek, że przekazująca jednostka posiada taki proporcjonalny udział.

▼B

b) We wszystkich innych przypadkach paragrafy 17–23 mają zastosowanie do składnika aktywów finansowych w całości (lub do całej grupy podobnych składników aktywów finansowych). Dla przykładu, jeśli jednostka przenosi (i) prawo do pierwszych lub ostatnich 90 procent uzyskanych przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych (lub grupy aktywów finansowych); albo (ii) prawo do 90 procent przepływów pieniężnych z grupy należności, ale jednocześnie udziela gwarancji pokrycia strat kredytowych kupującego do wysokości 8 procent nominału należności, paragrafy 17–23 mają zastosowanie do składnika aktywów finansowych (lub grupy podobnych aktywów finansowych) w całości.

Pojęcie „składnika aktywów finansowych" w paragrafach 17–26 odnosi się do części składnika aktywów finansowych (lub części grupy podobnych aktywów finansowych) zgodnie z pkt a) powyżej, a w innych przypadkach do składnika aktywów finansowych (lub grupy podobnych aktywów finansowych) w całości.

17 Jednostka wyłącza składnik aktywów finansowych ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ wtedy i tylko wtedy, gdy:

a) wygasają umowne prawa do przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych; lub

b) przenosi składnik aktywów finansowych zgodnie z paragrafami 18 i 19, a przeniesienie spełnia warunki wyłączenia ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ zgodnie z paragrafem 20.

(Zob. paragraf 38 w odniesieniu do standaryzowanej transakcji sprzedaży aktywów finansowych).

18 Jednostka przenosi składnik aktywów finansowych wtedy i tylko wtedy, gdy:

a) przenosi umowne prawa do otrzymania przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych; lub

b) zatrzymuje umowne prawa do otrzymania przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych, ale zgodnie z porozumieniem spełniającym warunki paragrafu 19 przyjmuje obowiązek przekazania przepływów pieniężnych do jednego lub więcej odbiorców.

19 Jeśli jednostka zatrzymuje umowne prawa do otrzymania przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych („pierwotny składnik aktywów"), ale przyjmuje umowny obowiązek przekazania tych przepływów pieniężnych do jednej lub więcej jednostek („ostateczni odbiorcy"), jednostka traktuje transakcje jako przeniesienie składnika aktywów finansowych wtedy i tylko wtedy, gdy spełnione są wszystkie trzy następujące warunki:

a) jednostka nie ma obowiązku wypłaty kwot ostatecznym odbiorcom, dopóki nie otrzyma odpowiadających im kwot, które wynikają z pierwotnego składnika aktywów finansowych. Krótkoterminowe zaliczki dokonywane przez jednostkę z prawem do odzyskania w pełnej kwocie powiększonej o naliczone odsetki ustalone na podstawie stóp rynkowych nie stanowią naruszenia tego warunku;

b) na mocy umowy przeniesienia jednostka nie może sprzedać lub zastawić pierwotnego składnika aktywów finansowych w inny sposób, niż uczynić zastaw na rzecz ostatecznego odbiorcy jako zabezpieczenie zobowiązania do dokonywania płatności pieniężnych;

▼B

c) jednostka, działając w imieniu ostatecznych odbiorców, jest obowiązana do przekazania wszystkich otrzymanych przepływów pieniężnych bez istotnej zwłoki. Dodatkowo, jednostka nie jest upoważniona do reinwestowania tych przepływów pieniężnych, z wyjątkiem inwestycji w środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych (zgodnie z definicją MSR 7 ►**M5** *Sprawozdanie z* ◄ *przepływów pieniężnych*) w krótkim okresie rozliczeniowym, pomiędzy datą otrzymania i wymaganym dniem przekazania do ostatecznych odbiorców, przy tym uzyskane odsetki z inwestycji są przekazywane ostatecznym odbiorcom.

20 Przenosząc składnik aktywów finansowych (zob. paragraf 18), jednostka ocenia, w jakim stopniu zachowuje ryzyko i korzyści związane z posiadaniem składnika aktywów finansowych. W tym przypadku:

a) jeśli jednostka przenosi zasadniczo całe ryzyko i wszystkie korzyści związane z posiadaniem składnika aktywów finansowych, to wyłącza składnik aktywów finansowych ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ i ujmuje oddzielnie jako aktywa lub zobowiązania wszelkie prawa i obowiązki powstałe lub zachowane w wyniku przeniesienia;

b) jeśli jednostka zachowuje zasadniczo całe ryzyko i wszystkie korzyści związane z posiadaniem składnika aktywów finansowych, to w dalszym ciągu ujmuje składnik aktywów finansowych;

c) jeśli jednostka nie przenosi ani nie zachowuje zasadniczo całego ryzyka i wszystkich korzyści związanych z posiadaniem składnika aktywów finansowych, to ustala, czy zachowała kontrolę nad składnikiem aktywów finansowych. W tym przypadku:

(i) jeśli jednostka nie zachowuje kontroli, wyłącza składnik aktywów finansowych ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ i oddzielnie ujmuje jako aktywa lub zobowiązania wszelkie prawa i obowiązki powstałe lub zachowane w wyniku przeniesienia;

(ii) jeśli jednostka zachowuje kontrolę, w dalszym ciągu ujmuje składnik aktywów finansowych w stopniu, w jakim utrzymuje zaangażowanie w składnik aktywów finansowych (zob. paragraf 30).

21 Przeniesienie ryzyka i korzyści (zob. paragraf 20) jest oceniane poprzez porównanie narażenia jednostki, przed i po dokonaniu przeniesienia, na zmienność kwot oraz harmonogramu przepływów pieniężnych netto związanych z przeniesionym składnikiem aktywów. Jednostka zachowuje zasadniczo całe ryzyko i wszystkie korzyści wynikające z posiadania składnika aktywów finansowych, jeśli jej narażenie na zmiany wartości bieżącej przyszłych przepływów pieniężnych netto nie zmienia się istotnie w wyniku przeniesienia (np. ponieważ jednostka sprzedała składnik aktywów pieniężnych podlegający umowie odkupu za ustaloną cenę lub cenę sprzedaży powiększoną o marżę pożyczkodawcy). Jednostka przenosi zasadniczo całe ryzyko i wszystkie korzyści związane z posiadaniem składnika aktywów finansowych, jeśli jej narażenie na taką zmienność przestało być istotne w porównaniu z całkowitą zmiennością wartości bieżącej przyszłych przepływów pieniężnych netto, związanych ze składnikiem aktywów finansowych (np. dlatego, że jednostka sprzedała składnik aktywów finansowych tylko z opcją odkupu po wartości godziwej w momencie odkupu, albo dokonała przeniesienia w pełni proporcjonalnego udziału w przepływach środków pieniężnych wynikających z większego składnika aktywów finansowych na mocy umowy, takiej jak np. umowa współudziału w pożyczce spełniającej warunki określone w paragrafie 19).

▼B

22 W wielu przypadkach oczywiste będzie, że jednostka przeniosła zasadniczo całe ryzyko i wszystkie korzyści związane z posiadaniem składnika aktywów finansowych, a więc nie będzie konieczne dokonywanie dodatkowej oceny. W pozostałych przypadkach niezbędne będzie oszacowanie i porównanie narażenia jednostki na zmianę wartości bieżącej przyszłych przepływów pieniężnych netto, przed i po przeniesieniu. Oszacowanie i porównanie dokonywane jest przy zastosowaniu jako stopy dyskontowej odpowiedniej bieżącej rynkowej stopy procentowej. Uwzględnia się przy tym wszelkie prawdopodobne zmienności przepływów pieniężnych netto, z przypisaniem większej wagi dla wyników, dla których większe jest prawdopodobieństwo spełnienia się.

23 Zachowanie przez jednostkę kontroli (zob. paragraf 20 c)) nad przeniesionym składnikiem aktywów zależy od tego, czy strona przyjmująca ma zdolność sprzedania go. Jeśli przyjmujący praktycznie ma możliwość sprzedaży składnika aktywów w całości na rzecz niepowiązanej strony trzeciej i może skorzystać z tej możliwości jednostronnie, bez konieczności nakładania dodatkowych ograniczeń na przeniesienie, to jednostka nie zachowuje kontroli. W pozostałych przypadkach jednostka zachowuje kontrolę.

*Przeniesienie kwalifikujące się do wyłączenia (zob. paragraf 20 a) i c) (i))*

24 Jeśli jednostka dokonuje przeniesienia składnika aktywów finansowych, które kwalifikuje się do wyłączenia w całości i pozostawia sobie prawo do odpłatnej obsługi składnika aktywów finansowych, to ujmuje aktywa lub zobowiązania wynikające z umowy obsługi. Jeśli oczekuje się, że otrzymane wynagrodzenie nie będzie wystarczającą kompensatą świadczonej przez jednostkę obsługi, to ujmuje się zobowiązanie wynikające z umownego obowiązku obsługi w wysokości jego wartości godziwej. Jeśli oczekuje się, że wynagrodzenie będzie większe niż wystarczająca kompensata świadczonej przez jednostkę obsługi, to ujmuje się składnik aktywów wynikający z prawa do obsługi w kwocie określonej na podstawie zasad alokacji wartości bilansowej większego składnika aktywów finansowych, zgodnie z paragrafem 27.

25 Jeśli w wyniku przeniesienia składnik aktywów finansowych jest wyłączony w całości, lecz przeniesienie powoduje powstanie dla jednostki nowego składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, albo zobowiązana z tytułu obsługi, jednostka ujmuje nowy składnik aktywów finansowych, zobowiązanie finansowe lub zobowiązanie z tytułu obsługi w wartości godziwej.

26 W momencie wyłączenia składnika aktywów finansowych w całości, różnicę pomiędzy:

a) wartością bilansową; a

b) sumą (i) otrzymanej zapłaty (z uwzględnieniem wszelkich otrzymanych nowych aktywów pomniejszonych o powstałe nowe zobowiązania); oraz (ii) wszelkich skumulowanych zysków lub strat, które zostały ujęte ►**M5** w innych całkowitych dochodach ◄ (zob. paragraf 55 b));

ujmuje się w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

27 Jeśli przenoszony składnik aktywów jest częścią większego składnika aktywów finansowych (np. kiedy jednostka przenosi przepływy odsetkowe będące częścią instrumentu dłużnego, zob. paragraf 16 a)), a część przenoszona kwalifikuje się do wyłączenia w całości, to poprzednią wartość bilansową większego składnika aktywów finansowych poddaje się podziałowi pomiędzy część, która będzie w

▼B

dalszym ciągu ujmowana, i część wyłączaną, w stosunku do odpowiadających tym częściom wartości godziwych na dzień przeniesienia. W tym celu pozostające aktywa z tytułu obsługi traktuje się jak część, która będzie w dalszym ciągu ujmowana. Różnicę pomiędzy:

a) wartością bilansową przypisaną do części wyłączanej; a

b) sumą (i) otrzymanej zapłaty za część podlegającą wyłączeniu (z uwzględnieniem wszelkich otrzymanych nowych aktywów pomniejszonych o powstałe nowe zobowiązania); oraz (ii) wszelkich skumulowanych zysków lub strat, które zostały ujęte ►M5 w innych całkowitych dochodach ◄ (zob. paragraf 55 b));

ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. Skumulowane zyski lub straty, które były uprzednio ujęte ►M5 w innych całkowitych dochodach ◄, zostają przypisane do części, która w dalszym ciągu będzie ujmowana, i części podlegającej wyłączeniu w stosunku do odpowiednich wartości godziwych tych części.

►M33 28 Dokonując podziału poprzedniej wartości bilansowej większego składnika aktywów finansowych pomiędzy część w dalszym ciągu ujmowaną i część wyłączaną, jednostka ustala wartość godziwą części w dalszym ciągu ujmowanej. ◄ W przypadku gdy jednostka dokonywała w przeszłości sprzedaży części podobnych do części, która w dalszym ciągu będzie ujmowana, albo zawierane są inne transakcje rynkowe dla takich części, to ostatnio uzyskane ceny w faktycznych transakcjach stanowią najlepsze oszacowanie wartości godziwej części, która będzie w dalszym ciągu ujmowana. Jeśli nie występują kwotowania cenowe lub ostatnio przeprowadzone transakcje rynkowe, na których można oprzeć wartość godziwą części w dalszym ciągu ujmowanej, to najlepszym oszacowaniem wartości godziwej jest różnica pomiędzy wartością godziwą całego większego składnika aktywów finansowych oraz zapłatą otrzymaną od jednostki, na rzecz której przeniesiono część podlegającą wyłączeniu.

*Przeniesienie niekwalifikujące się do wyłączenia (zob. paragraf 20 b))*

29 Jeśli przeniesienie nie powoduje wyłączenia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, ponieważ zachowane zostało zasadniczo całe ryzyko i wszystkie korzyści wynikające z posiadania przeniesionego składnika aktywów, jednostka w dalszym ciągu ujmuje przeniesiony składnik aktywów w całości, a także ujmuje zobowiązanie finansowe z tytułu otrzymanej zapłaty. W następnych okresach jednostka ujmuje wszelkie przychody związane z przeniesionym składnikiem aktywów oraz wszelkie poniesione koszty związane ze zobowiązaniem finansowym.

*Utrzymanie zaangażowania w przeniesionych aktywach (zob. paragraf 20c (ii))*

30 Jeśli jednostka ani nie przenosi, ani nie zatrzymuje zasadniczo całego ryzyka i wszystkich korzyści związanych z posiadaniem przeniesionego składnika aktywów i zachowuje kontrolę nad przeniesionym składnikiem aktywów, to w dalszym ciągu ujmuje przeniesiony składnik aktywów w zakresie, w jakim utrzymuje w nim zaangażowanie. Zakres, w jakim jednostka utrzymuje zaangażowanie w przeniesionym składniku aktywów, jest zakresem, w jakim jest ona narażona na zmiany wartości przenoszonego składnika aktywów. Na przykład:

a) jeśli utrzymanie zaangażowania jednostki przybiera formę gwarancji udzielonej na przeniesiony składnik aktywów, to zakres, w jakim jednostka utrzymuje zaangażowanie, jest wartością mniejszą z (i) kwoty składnika aktywów; (ii) maksymalnej kwoty, jaką jednostka może być zobowiązana wypłacić (kwota gwarancyjna);

▼B

b) jeśli utrzymanie zaangażowania jednostki przybiera formę wystawionej lub zakupionej opcji (lub obu opcji) na przeniesiony składnik aktywów, zakresem, w jakim jednostka utrzymuje zaangażowanie, jest kwota przeniesionego składnika aktywów, jaką jednostka może odkupić. Jednakże w przypadku wystawionej opcji sprzedaży składnika aktywów wycenianego według wartości godziwej zakres, w jakim jednostka utrzymuje zaangażowanie, jest ograniczony do mniejszej z wartości godziwej przeniesionego składnika aktywów i ceny wykonania opcji (zob. paragraf OS48);

c) jeśli utrzymanie zaangażowania jednostki przybiera formę opcji rozliczanej w środkach pieniężnych lub podobnych warunków dotyczących przeniesionego składnika aktywów, zakres, w jakim jednostka utrzymuje zaangażowanie, jest mierzony w taki sam sposób jak opcja, która nie jest rozliczana w środkach pieniężnych, zgodnie z ustaleniem w pkt b) powyżej.

31 Jeśli jednostka w dalszym ciągu ujmuje składnik aktywów w zakresie, w jakim utrzymuje zaangażowanie, to ujmuje również związane z nim zobowiązanie. Niezależnie od innych wymagań dotyczących wyceny wynikających z niniejszego standardu, przeniesiony składnik aktywów i związane z nim zobowiązanie wyceniane jest w sposób, który odzwierciedla prawa i obowiązki, jakie jednostka zachowała. Powiązane zobowiązanie jest wyceniane w taki sposób, że wartość bilansowa netto przeniesionego składnika aktywów oraz związanego z nim zobowiązania jest:

a) zamortyzowanym kosztem praw i obowiązków zachowanych przez jednostkę, jeśli przeniesiony składnik aktywów jest wyceniany według zamortyzowanego kosztu; lub

b) równa wartości godziwej praw i obowiązków zachowanych przez jednostkę, jak gdyby były samodzielnie wyceniane, jeśli przeniesiony składnik aktywów jest wyceniany według wartości godziwej.

32 Jednostka kontynuuje ujmowanie wszelkich przychodów związanych z przeniesionym składnikiem aktywów w zakresie, w jakim utrzymuje w nim zaangażowanie, jak też ujmuje wszelkie koszty poniesione w związku z powiązanym zobowiązaniem.

33 Dla celów wyceny w następnych okresach, zmiany wartości godziwej przeniesionego składnika aktywów oraz powiązanego zobowiązania ujmuje się w sposób spójny w związku z paragrafem 55 i nie poddaje kompensacie.

34 Jeśli jednostka utrzymuje zaangażowanie jedynie w części składnika aktywów finansowych (np. kiedy jednostka zatrzymuje opcję odkupu części przeniesionego składnika aktywów albo zatrzymuje rezydualny udział niepowodujący zachowania zasadniczo całego ryzyka i wszystkich korzyści wynikających z posiadania, lecz zachowuje kontrolę), poprzednią wartość bilansową składnika aktywów finansowych rozdziela się pomiędzy część, która będzie w dalszym ciągu ujmowana ze względu na utrzymanie zaangażowania, oraz część, która nie będzie dalej ujmowana, w stosunku do odpowiednich wartości godziwych tych części na dzień przeniesienia. W tym celu mają zastosowanie wymagania określone w paragrafie 28. Różnicę pomiędzy:

a) wartością bilansową przypisaną do części, która nie będzie w dalszym ciągu ujmowana; oraz

▼B

b) sumą (i) otrzymanej zapłaty za część, która nie będzie w dalszym ciągu ujmowana; oraz (ii) wszelkich skumulowanych zysków lub strat przypadających na tę część, ujętych uprzednio ►M5 ujęty ◄ w innych całkowitych dochodach ◄ (zob. paragraf 55 b));

ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. Skumulowane zyski lub straty, które uprzednio były ujęte ►M5 w ◄ innych całkowitych dochodach ◄, rozdziela się pomiędzy część, która w dalszym ciągu będzie ujmowana, i część, która nie będzie ujmowana w stosunku do odpowiednich wartości godziwych tych części.

35 Jeśli przeniesiony składnik aktywów jest wyceniany według zamortyzowanego kosztu, to w odniesieniu do zobowiązania z nim powiązanego nie ma zastosowania wprowadzona w niniejszym standardzie możliwość wyznaczania zobowiązania finansowego jako wycenianego w wartości godziwej przez wynik finansowy.

*Wszystkie przeniesienia*

36 Jeśli przeniesiony składnik aktywów jest w dalszym ciągu ujmowany, to tego składnika i powiązanego z nim zobowiązania nie poddaje się kompensacie. Podobnie, jednostka nie kompensuje żadnych przychodów uzyskiwanych z przeniesionego składnika aktywów z żadnymi kosztami poniesionymi w związku z powiązanym zobowiązaniem (zob. MSR 32 paragraf 42).

37 Jeśli przenoszący ustanawia na rzecz otrzymującego zabezpieczenie niepieniężne (takie jak instrument dłużny lub kapitałowy), zasady rachunkowości dotyczące przedmiotu zastawu stosowane przez przenoszącego i otrzymującego zależą od tego, czy otrzymujący ma prawo sprzedać lub obciążyć przedmiot zastawu innym zastawem, a także od tego, czy przenoszący jest wypłacalny. Przenoszący oraz otrzymujący powinni ujmować zastaw w następujący sposób:

a) jeśli otrzymujący ma prawo, wynikające z umowy lub zwyczaju, sprzedać lub obciążyć innym zastawem przedmiot zastawu, wtedy przenoszący przekwalifikowuje składnik aktywów w swoim ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ (np. do użyczonych składników aktywów, zastawionych instrumentów kapitałowych lub należności do odkupienia) do pozycji oddzielnej od pozostałych aktywów;

b) jeśli otrzymujący sprzedaje przekazany mu przedmiot zastawu, to ujmuje przychody ze sprzedaży oraz wycenione w wartości godziwej zobowiązanie do zwrotu zabezpieczenia;

c) jeśli przenoszący okaże się niewypłacalny w świetle postanowień kontraktu i nie jest dłużej uprawniony do odzyskania zabezpieczenia, to wyłącza przedmiot zastawu ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, a otrzymujący ujmuje zabezpieczenie jako swój składnik aktywów wyceniany przy początkowym ujęciu w wartości godziwej, albo jeśli sprzedał już przyjęte zabezpieczenie, to wyłącza ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ zobowiązanie do jego zwrotu;

d) z wyjątkiem sytuacji opisanej w pkt c), przenoszący w dalszym ciągu wykazuje przedmiot zabezpieczenia jako własny składnik aktywów, natomiast otrzymujący nie ujmuje zabezpieczenia jako składnika aktywów.

**Standaryzowana transakcja kupna lub sprzedaży składnika aktywów finansowych**

38 Standaryzowaną transakcję kupna lub sprzedaży składnika aktywów finansowych ujmuje się lub wyłącza ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ na dzień zawarcia transakcji albo na dzień rozliczenia, stosownie do przyjętej zasady rachunkowości (zob. załącznik A paragrafy OS53–OS56).

**Wyłączenie zobowiązania finansowego**

39 Jednostka wyłącza ze swojego ►M5 sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ zobowiązanie finansowe (lub część zobowiązania finansowego) wtedy i tylko wtedy, gdy zobowiązanie wygasło – to znaczy, kiedy obowiązek określony w umowie został wypełniony, umorzony lub wygasł.

▼B

40 Wymianę instrumentów dłużnych o zasadniczo różnych warunkach, dokonywaną pomiędzy kredytobiorcą i kredytodawcą, ujmuje się jako wygaśnięcie pierwotnego zobowiązania finansowego i ujęcie nowego zobowiązania finansowego. Podobnie znaczące modyfikacje warunków umowy dotyczącej istniejącego zobowiązania finansowego lub jego części (niezależnie od tego, czy wynikają one z trudności finansowych dłużnika, czy też nie) ujmuje się jako wygaśnięcie pierwotnego i ujęcie nowego zobowiązania finansowego.

41 Różnicę pomiędzy wartością bilansową zobowiązania finansowego (lub części zobowiązania finansowego), które wygasło lub zostało przeniesione na inną stronę, a wartością zapłaty, z uwzględnieniem wszystkich przeniesionych aktywów niepieniężnych lub przyjętych zobowiązań, ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

42 Jeśli jednostka odkupuje część zobowiązania finansowego, to rozdziela poprzednią wartość bilansową zobowiązania finansowego pomiędzy część, która będzie w dalszym ciągu ujmowana, i część wyłączaną, w stosunku do odpowiadających im wartości godziwych na dzień odkupu. Różnicę pomiędzy a) wartością bilansową przypisaną części wyłączanej; i b) zapłatą otrzymaną w zamian za część wyłączaną, z uwzględnieniem przeniesionych aktywów niepieniężnych lub przejętych zobowiązań, ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

WYCENA

**Początkowa wycena aktywów finansowych i zobowiązań finansowych**

43 W momencie początkowego ujęcia składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wycenia się według wartości godziwej, powiększonej, w przypadku składnika aktywów lub zobowiązania finansowego niekwalifikowanych jako wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy, o koszty transakcji, które mogą być bezpośrednio przypisane do nabycia lub emisji składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego.

▼M33

43A **Jeśli jednak wartość godziwa składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego w początkowym ujęciu różni się od ceny transakcyjnej, stosuje się paragraf OS76.**

▼B

44 Jeśli jednostka przyjęła zasadę ujmowania na dzień rozliczenia transakcji składnika aktywów wycenianego w następnych okresach według kosztu lub zamortyzowanego kosztu, to składnik ten jest początkowo ujmowany w wartości godziwej ustalonej na dzień zawarcia transakcji (zob. załącznik A paragrafy OS53–OS56).

**Wycena aktywów finansowych w terminie późniejszym**

45 Na potrzeby wyceny składnika aktywów finansowych po początkowym ujęciu, niniejszy standard kwalifikuje aktywa finansowe do czterech następujących kategorii zdefiniowanych w paragrafie 9:

a) aktywa finansowe wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy;

b) inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności;

c) pożyczek i należności; oraz

d) aktywa finansowe dostępne do sprzedaży.

▼B

Kategorie te mają zastosowanie do wyceny oraz ujęcia zysków i strat zgodnie z niniejszym standardem. Jednostka może przyjąć inne określenia dla tych kategorii lub podział na inne kategorie w celu przedstawienia informacji w części głównej sprawozdania finansowego. Jednostka ujawnia w notach objaśniających informacje wymagane przez MSSF 7.

46 Po początkowym ujęciu, jednostka wycenia aktywa finansowe, w tym instrumenty pochodne będące aktywami, w wartości godziwej, nie dokonując pomniejszenia o koszty transakcji, jakie mogą być poniesione przy sprzedaży lub innym sposobie wyzbycia się aktywów. Wyjątek stanowią następujące aktywa finansowe:

a) pożyczki i należności zdefiniowane w paragrafie 9, które wycenia się według zamortyzowanego kosztu z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej;

b) inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności zdefiniowane w paragrafie 9, które wycenia się według zamortyzowanego kosztu z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej; oraz

c) inwestycje w instrumenty kapitałowe nieposiadające kwotowań cen rynkowych z aktywnego rynku, i których wartość godziwa nie może być wiarygodnie zmierzona, a także powiązane z nimi instrumenty pochodne, które muszą być rozliczone przez dostawę niekwotowanych instrumentów kapitałowych wycenianych według kosztu (zob. załącznik A paragrafy OS80 i OS81).

Aktywa finansowe wyznaczone jako pozycje zabezpieczane podlegają wycenie zgodnie z zasadami rachunkowości zabezpieczeń, określonymi w paragrafach 89–102. Wszystkie aktywa finansowe, z wyjątkiem wycenianych według wartości godziwej przez wynik finansowy, podlegają ocenie pod względem utraty wartości zgodnie z paragrafami 58–70 oraz załącznikiem A paragrafy OS84–OS93.

**Wycena zobowiązań finansowych w terminie późniejszym**

▼M33

47 **Po początkowym ujęciu jednostka wycenia wszystkie zobowiązania finansowe według zamortyzowanego kosztu z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej, z wyjątkiem:**

a) **zobowiązań finansowych wycenianych według wartości godziwej przez wynik finansowy. Takie zobowiązania, w tym instrumenty pochodne będące zobowiązaniami, wycenia się w wartości godziwej, z wyjątkiem zobowiązania będącego instrumentem pochodnym powiązanym z i rozliczanym przez dostawę instrumentu kapitałowego, w odniesieniu do którego nie występuje cena notowana na aktywnym rynku za identyczny instrument (tj. nie występują dane wejściowe na poziomie 1), którego wartość godziwa nie może zostać wiarygodnie ustalona i który wycenia się według kosztu;**

▼B

b) zobowiązań finansowych powstałych w wyniku przeniesienia składnika aktywów finansowych, których nie kwalifikuje się do wyłączenia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, lub powstałych w wyniku zastosowania podejścia wynikającego z utrzymania zaangażowania. Do wyceny takich zobowiązań finansowych stosuje się paragrafy 29 i 31;

c) umów gwarancji finansowych zgodnie z definicją podaną w paragrafie 9. Po początkowym ujęciu wystawca takiej umowy wycenia ją (chyba że ma zastosowanie paragraf 47 a) lub b)) według wartości wyższej z:

(i) wartości ustalonej zgodnie z MSR 37; oraz

(ii) wartości początkowej (zob. paragraf 43) pomniejszonej, w odpowiednich przypadkach, o skumulowane odpisy amortyzacyjne ujęte zgodnie z MSR 18;

▼B

d) zobowiązań do udzielenia pożyczki poniżej rynkowej stopy procentowej. Po początkowym ujęciu wystawca takiego zobowiązania wycenia je (chyba że ma zastosowanie paragraf 47 a)) według wyższej z:

(i) wartości ustalonej zgodnie z MSR 37; oraz

(ii) wartości początkowej (zob. paragraf 43) pomniejszonej, w odpowiednich przypadkach, o skumulowane odpisy amortyzacyjne ujęte zgodnie z MSR 18.

Zobowiązania finansowe wyznaczone jako pozycje zabezpieczane podlegają wymogom rachunkowości zabezpieczeń określonym w paragrafach 89–102.

▼M33

_____

▼B

**Przekwalifikowanie**

50 Jednostka:

a) nie dokonuje przekwalifikowania instrumentu pochodnego z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy od momentu jego objęcia lub wyemitowania;

b) nie dokonuje przekwalifikowania instrumentu finansowego z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, jeżeli przy początkowym ujęciu instrument finansowy został wyznaczony przez jednostkę jako wyceniany w wartości godziwej przez wynik finansowy; oraz

c) może, jeżeli składnik aktywów finansowych nie jest już utrzymywany w celu sprzedaży lub odkupienia go w bliskim terminie (niezależnie od faktu, iż składnik aktywów finansowych mógł zostać nabyty lub zaciągnięty głównie w celu sprzedaży lub odkupienia w bliskim terminie), dokonać przekwalifikowania danego składnika aktywów finansowych z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, jeżeli spełnione są wymogi określone w paragrafie 50B lub 50D.

Jednostka nie dokonuje przekwalifikowania instrumentu finansowego do kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy po początkowym ujęciu.

▼M8

50A Poniższe zmiany okoliczności nie stanowią reklasyfikacji w rozumieniu paragrafu 50:

a) instrument pochodny, który był wcześniej wyznaczony i efektywny jako instrument zabezpieczający w zabezpieczeniu przepływów pieniężnych lub inwestycji netto nie klasyfikuje się dłużej jako taki.

b) instrument pochodny staje się wyznaczonym i efektywnym instrumentem zabezpieczającym w zabezpieczeniu przepływów pieniężnych lub inwestycji netto.

c) aktywa finansowe są reklasyfikowane, gdyż, firma ubezpieczeniowa zmienia politykę rachunkowości zgodnie z paragrafem 45 MSSF 4.

▼B

50B Składnik aktywów finansowych, do którego stosuje się paragraf 50 c) (z wyjątkiem składnika aktywów finansowych o rodzaju określonym w paragrafie 50D), może zostać przekwalifikowany z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy jedynie w wyjątkowych okolicznościach.

▼B

50C Jeżeli jednostka dokonuje przekwalifikowania składnika aktywów finansowych z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z paragrafem 50B, składnik aktywów finansowych jest przekwalifikowywany według jego wartości godziwej w dniu przekwalifikowania. Zysków lub strat, które zostały już ujęte w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, nie poddaje się odwróceniu. Wartość godziwą składnika aktywów finansowych w dniu przekwalifikowania uznaje się odpowiednio za jego nowy koszt lub nowy zamortyzowany koszt.

50D Składnik aktywów finansowych, do którego stosuje się paragraf 50 c) i który odpowiada definicji pożyczek i należności (jeżeli przy początkowym ujęciu składnik aktywów finansowych nie musiał być sklasyfikowany jako przeznaczony do obrotu), może zostać przekwalifikowany z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, jeżeli jednostka ma zamiar i możliwość utrzymać składnik aktywów finansowych w dającej się przewidzieć przyszłości lub do terminu jego wymagalności.

50E Składnik aktywów finansowych sklasyfikowany jako dostępny do sprzedaży, który odpowiada definicji pożyczek i należności (jeżeli nie został wyznaczony jako dostępny do sprzedaży), może zostać przekwalifikowany z kategorii aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży do kategorii pożyczek i należności, jeżeli jednostka ma zamiar i możliwość utrzymać składnik aktywów finansowych w dającej się przewidzieć przyszłości lub do terminu jego wymagalności.

50F Jeżeli jednostka dokonuje przekwalifikowania składnika aktywów finansowych z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z paragrafem 50D lub z kategorii dostępnych do sprzedaży zgodnie z paragrafem 50E, składnik aktywów finansowych jest przekwalifikowywany według jego wartości godziwej w dniu przekwalifikowania. W przypadku składnika aktywów finansowych przekwalifikowanego zgodnie z paragrafem 50D nie poddaje się odwróceniu zysków lub strat, które zostały już ujęte w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. Wartość godziwą składnika aktywów finansowych w dniu przekwalifikowania uznaje się odpowiednio za jego nowy koszt lub nowy zamortyzowany koszt. W przypadku składnika aktywów finansowych przekwalifikowanego z kategorii dostępnych do sprzedaży zgodnie z paragrafem 50E uprzednie zyski lub straty związane z takim składnikiem, które zostały ujęte w innych całkowitych dochodach zgodnie z paragrafem 55 b), są ujmowane zgodnie z paragrafem 54.

51 Jeśli na skutek zmiany intencji lub możliwości niewłaściwe staje się kwalifikowanie inwestycji jako utrzymywanej do terminu wymagalności, to zalicza się ją do dostępnych do sprzedaży oraz przeszacowuje do wartości godziwej, a różnicę pomiędzy jej wartością bilansową i wartością godziwą ujmuje się zgodnie z paragrafem 55 b).

52 W każdym przypadku, gdy sprzedaż lub przekwalifikowanie więcej niż nieznaczącej kwoty inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności nie spełnia warunków określonych w paragrafie 9, wszystkie pozostałe inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności poddaje się przekwalifikowaniu do dostępnych do sprzedaży. Różnice pomiędzy wartością bilansową a wartością godziwą, powstałe na skutek przekwalifikowania, ujmuje się zgodnie z paragrafem 55 b).

53 Jeśli staje się możliwa wiarygodna wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, dla których poprzednio taka wycena nie była możliwa, a składnik aktywów lub zobowiązanie powinny być wycenione według wartości godziwej, o ile wiarygodna wycena jest możliwa (zob. paragrafy 46 c) i 47), składnik aktywów lub zobowiązanie przeszacowuje się do wartości godziwej, a różnicę pomiędzy wartością bilansową a wartością godziwą ujmuje się zgodnie z paragrafem 55.

▼B

54 Jeśli na skutek zmiany intencji lub możliwości, albo w tych rzadkich przypadkach, kiedy wiarygodna wycena według wartości godziwej nie jest dalej możliwa (zob. paragrafy 46 c) i 47), albo minęły „dwa kolejne lata finansowe", o których mowa w paragrafie 9, właściwa staje się wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego według kosztu lub zamortyzowanego kosztu, zamiast według wartości godziwej, to wartość bilansową odpowiadającą wartości godziwej składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego uznaje się odpowiednio za jego nowy koszt lub nowy zamortyzowany koszt. ►M5 Wszelkie zyski i straty związane z takim składnikiem aktywów, które poprzednio ujęto w innych całkowitych dochodach zgodnie z paragrafem 55(b), rozlicza się w następujący sposób: ◄

a) w przypadku składnika aktywów finansowych z określonym terminem wymagalności zyski lub straty amortyzuje się i ujmuje w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ przez okres pozostały do terminu wymagalności inwestycji utrzymywanej do terminu wymagalności, przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej. Wszelkie różnice pomiędzy nowym zamortyzowanym kosztem i kwotą umorzeniową amortyzuje się przez pozostały okres do terminu wymagalności instrumentu przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej, podobnie do amortyzacji premii lub dyskonta. ►M5 Jeśli składnik aktywów finansowych podlega w następnych okresach odpisom aktualizującym z tytułu utraty wartości, wszelkie zyski i straty ujęte do tej pory w innych całkowitych dochodach przenosi się z kapitału własnego do zysków lub strat zgodnie z paragrafem 67. ◄

▼M5

b) W przypadku składnika aktywów finansowych o nieokreślonym terminie wymagalności, zysk lub stratę ujmuje się w zyskach lub stratach w momencie sprzedaży składnika aktywów finansowych lub zbycia go w inny sposób. Jeśli składnik aktywów finansowych podlega w następnych okresach odpisom aktualizującym z tytułu utraty wartości, wszelkie zyski i straty ujęte do tej pory w innych całkowitych dochodach przenosi się z kapitału własnego do zysków lub strat zgodnie z paragrafem 67.

▼B

**Zyski i straty**

55 Zyski lub straty wynikające ze zmiany wartości godziwej składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, niestanowiących części powiązania zabezpieczającego (zob. paragrafy 89–102), ujmuje się w podany poniżej sposób:

a) zyski lub straty wynikające ze składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, kwalifikowanego jako wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy, ujmuje się w przychodach lub kosztach;

▼M5

b) zyski lub straty wynikające ze składnika aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży, ujmuje się w innych całkowitych dochodach z wyjątkiem odpisów aktualizacyjnych z tytułu utraty wartości (zob. paragrafy 67-70) oraz różnic kursowych (zob. Załącznik A paragraf OS83), do momentu wyłączenia składnika aktywów finansowych. W tym czasie skumulowane zyski lub straty poprzednio ujęte w innych całkowitych dochodach przenosi się z kapitału własnego do zysków lub strat jako korektę wynikającą z przeklasyfikowania (zob. MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.)). Jednakże odsetki wyliczone przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej (zob. paragraf 9) są ujmowane w rachunku zysków i strat (zob. MSR 18). Dywidendy wynikające z instrumentów kapitałowych dostępnych do sprzedaży ujmuje się w rachunku zysków i strat w momencie, kiedy powstaje prawo jednostki do ich otrzymania (zob. MSR 18).

▼B

56 W przypadku aktywów finansowych i zobowiązań finansowych wycenianych według zamortyzowanego kosztu (zob. paragrafy 46 i 47) zyski lub straty są ujmowane w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ w momencie wyłączenia składnika aktywów lub zobowiązania finansowego ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, dokonania odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości oraz poprzez amortyzację. Jednakże w przypadku aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych, które są instrumentami zabezpieczanymi (zob. paragrafy 78–84 i załącznik A paragrafy OS98–OS101), ujęcie zysków i strat następuje zgodnie z paragrafami 89–102.

57 Jeśli jednostka ujmuje aktywa finansowe z zastosowaniem zasady ujmowania transakcji na dzień rozliczenia (zob. paragraf 38 i załącznik A paragrafy OS53 i OS56), to w przypadku aktywów wykazywanych w koszcie lub zamortyzowanym koszcie, w okresie pomiędzy datą zawarcia transakcji a datą jej rozliczenia, nie ujmuje żadnych zmian wartości godziwej składnika aktywów finansowych, który ma zostać otrzymany (z wyjątkiem odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości). Jednakże w przypadku aktywów wycenianych według wartości godziwej zmianę wartości godziwej ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ lub w kapitale własnym, zgodnie z postanowieniami paragrafu 55.

**Utrata wartości i nieściągalność aktywów finansowych**

58 Na ►M5 koniec każdego okresu sprawozdawczego ◄ jednostka ocenia, czy istnieją obiektywne dowody utraty wartości składnika aktywów finansowych lub grupy aktywów finansowych. Jeśli takie dowody istnieją, jednostka stosuje paragraf 63 (w przypadku aktywów finansowych wycenianych w zamortyzowanym koszcie), paragraf 66 (w przypadku aktywów finansowych wycenianych w koszcie) lub paragraf 67 (w przypadku aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży) w celu ustalenia kwoty straty z tytułu utraty wartości.

59 Składnik aktywów finansowych lub grupa aktywów finansowych utraciły wartość, a strata z tytułu utraty wartości została poniesiona wtedy i tylko wtedy, gdy istnieją obiektywne dowody utraty wartości wynikające z jednego lub więcej zdarzeń mających miejsce po początkowym ujęciu składnika aktywów („zdarzenie powodujące stratę”), a zdarzenie (lub zdarzenia) powodujące stratę ma wpływ na oczekiwane przyszłe przepływy pieniężne wynikające ze składnika aktywów finansowych lub grupy aktywów finansowych, których wiarygodne oszacowanie jest możliwe. Wskazanie pojedynczego zdarzenia powodującego utratę wartości może nie być możliwe. Utratę wartości może raczej spowodować złożony efekt kilku zdarzeń. Nie ujmuje się strat oczekiwanych w wyniku przyszłych zdarzeń, bez względu na stopień prawdopodobieństwa ich zajścia. Do obiektywnych dowodów utraty wartości składnika aktywów finansowych lub grupy aktywów zalicza się uzyskane przez posiadacza składnika aktywów informacje, dotyczące następujących zdarzeń powodujących stratę:

a) znaczące trudności finansowe emitenta lub dłużnika;

b) niedotrzymanie warunków umowy, np. niespłacenie albo zaleganie ze spłacaniem odsetek lub nominału;

c) przyznanie pożyczkobiorcy przez pożyczkodawcę, ze względów ekonomicznych lub prawnych wynikających z trudności finansowych pożyczkobiorcy, udogodnienia, którego w innym wypadku pożyczkodawca by nie udzielił;

d) wysokiego prawdopodobieństwa upadłości lub innej reorganizacji finansowej pożyczkobiorcy;

e) zanik aktywnego rynku na dany składnik aktywów finansowych ze względu na trudności finansowe; lub

▼B

f) obserwowane dane wskazujące na możliwy do zmierzenia spadek oszacowanych przyszłych przepływów pieniężnych związanych z grupą aktywów finansowych od momentu początkowego ich ujęcia, mimo że nie można jeszcze ustalić spadku dotyczącego pojedynczego składnika grupy aktywów finansowych, w tym:

(i) negatywne zmiany dotyczące statusu płatności pożyczkobiorców w grupie (np. zwiększona ilość opóźnionych płatności lub zwiększona liczba posiadaczy kart kredytowych, którzy osiągnęli limit kredytowy i spłacają miesięczną kwotę minimalną); lub

(ii) krajowa lub lokalna sytuacja gospodarcza, która ma związek z niespłacaniem aktywów w grupie (np. wzrost wskaźnika bezrobocia w obszarze geograficznym pożyczkobiorcy, spadek cen nieruchomości w przypadku kredytów hipotecznych w danym regionie, spadek cen ropy naftowej w przypadku pożyczek udzielonych producentom ropy naftowej, niekorzystne zmiany w kondycji branży, która dotyczy pożyczkobiorców w grupie).

60 Zanik aktywnego rynku z powodu wycofania instrumentów finansowych jednostki z publicznego rynku nie jest dowodem utraty wartości. Spadek ratingu kredytowego jednostki nie jest sam w sobie dowodem utraty wartości, jednakże może być potwierdzeniem utraty wartości, jeśli jest analizowany wraz z innymi dostępnymi informacjami. Spadek wartości godziwej składnika aktywów finansowych poniżej kosztu lub zamortyzowanego kosztu niekoniecznie jest potwierdzeniem utraty wartości (np. spadek wartości godziwej inwestycji w instrument dłużny, który wynika ze wzrostu stopy procentowej wolnej od ryzyka).

61 Dodatkowo, oprócz zdarzeń, o których mowa w paragrafie 59, obiektywnymi dowodami utraty wartości inwestycji w instrument kapitałowy są informacje na temat znaczących negatywnych zmian mających miejsce w środowisku technologicznym, rynkowym, gospodarczym, prawnym lub innym, w którym działa emitent, wskazujące, że koszty inwestycji w instrument kapitałowy mogą nie zostać odzyskane. Znaczący i przedłużający się spadek wartości godziwej inwestycji w instrument kapitałowy poniżej kosztu również stanowi obiektywny dowód utraty wartości.

62 W niektórych przypadkach dostępne dane wymagane do oszacowania wartości straty z tytułu utraty wartości składnika aktywów finansowych mogą być ograniczone lub nie być w pełni odpowiednie w obecnej sytuacji. Na przykład może to być przypadek, kiedy sytuacja finansowa pożyczkobiorcy jest trudna, a dostępne są tylko nieliczne dane historyczne dotyczące podobnych pożyczkobiorców. W takich przypadkach jednostka, kierując się własnym osądem opartym na doświadczeniu, dokonuje oszacowania kwoty strat z tytułu utraty wartości. Podobnie, jednostka na podstawie własnego osądu opartego na doświadczeniu koryguje dostępne dane dotyczące grupy aktywów finansowych, aby odzwierciedlić bieżącą sytuację (zob. paragraf OS89). Wykorzystanie wiarygodnych oszacowań stanowi istotną część przygotowania sprawozdań finansowych i nie podważa ich poprawności.

*Aktywa finansowe wyceniane według zamortyzowanego kosztu*

63 Jeśli istnieją obiektywne dowody, że została poniesiona strata z tytułu utraty wartości pożyczek i należności lub inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności wycenianych w zamortyzowanym koszcie, to kwota odpisu aktualizującego równa się różnicy pomiędzy wartością bilansową składnika aktywów a wartością bieżącą oszacowanych przyszłych przepływów pieniężnych (z wyłączeniem przyszłych strat kredytowych, które nie zostały poniesione), zdyskontowanych z zastosowaniem pierwotnej efektywnej stopy procentowej instrumentu finansowego (tj. efektywnej stopy procentowej ustalonej przy początkowym ujęciu). Wartość bilansową składnika aktywów obniża się bezpośrednio lub poprzez zastosowanie rachunku rezerw. Kwotę straty ujmuje się w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

▼B

64 Jednostka rozważa najpierw, czy istnieją obiektywne dowody utraty wartości pojedynczych składników aktywów finansowych, które indywidualnie są znaczące, a także indywidualnie lub łącznie w przypadku aktywów finansowych, które indywidualnie nie są znaczące (zob. paragraf 59). Jeśli jednostka stwierdza, że nie istnieją obiektywne dowody utraty wartości indywidualnie ocenianego składnika aktywów finansowych, niezależnie od tego, czy jest on znaczący, czy też nie, to włącza ten składnik do grupy aktywów finansowych o podobnej charakterystyce ryzyka kredytowego i łącznie ocenia je pod względem utraty wartości. Aktywa ocenione indywidualnie pod względem utraty wartości, w przypadku których jednostka dokonuje odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości lub postanawia taki odpis dalej ujmować, nie są uwzględniane w łącznej ocenie utraty wartości.

65 Jeśli w następnym okresie strata z tytułu utraty wartości zmniejszyła się, a zmniejszenie to można w obiektywny sposób powiązać ze zdarzeniem następującym po ujęciu utraty wartości (np. poprawa oceny kredytowej dłużnika), to uprzednio ujętą stratę z tego tytułu odwraca się – bezpośrednio lub poprzez skorygowanie rachunku rezerw. Odwrócenie nie może spowodować zwiększenia wartości bilansowej składnika aktywów finansowych ponad kwotę, która stanowiłaby zamortyzowany koszt tego składnika na dzień odwrócenia w sytuacji, gdyby ujęcie utraty wartości w ogóle nie miało miejsca. Kwotę odwróconej straty ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

*Aktywa finansowe wyceniane według kosztu*

66 Jeśli występują obiektywne dowody, że nastąpiła utrata wartości nienotowanego instrumentu kapitałowego, który nie jest wyceniany według wartości godziwej, gdyż jego wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić, albo instrumentu pochodnego, który jest powiązany i musi zostać rozliczany poprzez dostawę takiego nienotowanego instrumentu kapitałowego, to kwotę straty z tytułu utraty wartości ustala się jako różnicę pomiędzy wartością bilansową składnika aktywów finansowych oraz wartością bieżącą oszacowanych przyszłych przepływów pieniężnych, zdyskontowanych przy zastosowaniu bieżącej rynkowej stopy zwrotu dla podobnych aktywów finansowych (zob. paragraf 46 c) i załącznik A paragrafy OS80 i OS81). Tak ustalonych strat z tytułu utraty wartości nie poddaje się odwróceniu.

*Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży*

67 Jeśli zmniejszenie wartości godziwej składnika aktywów finansowych dostępnego do sprzedaży ujmowane było bezpośrednio w kapitale własnym i występują obiektywne dowody, że nastąpiła utrata wartości tego składnika (zob. paragraf 59), to skumulowane straty ujęte dotychczas bezpośrednio w kapitale własnym wyksięgowuje się z kapitału własnego i ujmuje w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, nawet jeśli składnik aktywów finansowych nie został wyłączony ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄.

68 Kwota skumulowanych strat, która zgodnie z paragrafem 67 zostaje ►M5 przeniesiona z kapitału własnego do zysków lub strat ◄, stanowi różnicę pomiędzy kosztem nabycia (pomniejszonym o wszelkie spłaty kapitału i amortyzację) i bieżącą wartością godziwą, pomniejszoną o wszelkie straty z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów uprzednio ujęte w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

69 Strat z tytułu utraty wartości inwestycji w instrument kapitałowy, kwalifikowany jako dostępny do sprzedaży, nie poddaje się odwróceniu przez ►M5 sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄.

▼B

70 Jeśli w następnym okresie wartość godziwa instrumentu dłużnego dostępnego do sprzedaży wzrośnie, a wzrost ten może być obiektywnie łączony ze zdarzeniem następującym po ujęciu straty z tytułu utraty wartości w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, to kwotę odwracanego odpisu ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

ZABEZPIECZENIA

71 W przypadku występowania wyznaczonego powiązania zabezpieczającego pomiędzy instrumentem zabezpieczającym i zabezpieczaną pozycją, o którym mowa w paragrafach 85–88 i w załączniku A paragrafy OS102–OS104, w odniesieniu do zysków lub strat związanych z instrumentem zabezpieczającym i pozycją zabezpieczaną stosuje się zasady rachunkowości określone w paragrafach 89–102.

**Instrumenty zabezpieczające**

*Kwalifikacja instrumentów*

72 Niniejszy standard nie ogranicza okoliczności, w których instrument pochodny może zostać wyznaczony jako instrument zabezpieczający, jeśli spełnione zostały warunki określone w paragrafie 88, z wyjątkiem niektórych wystawionych opcji (zob. załącznik A paragraf OS94). Jednakże składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe niebędące instrumentami pochodnymi mogą zostać wyznaczone jako instrumenty zabezpieczające tylko wówczas, gdy mają służyć zabezpieczeniu przed ryzykiem walutowym.

▼M8

73 Dla celów rachunkowości zabezpieczeń, jako instrument zabezpieczający może być wyznaczony wyłącznie instrument zawarty ze stroną zewnętrzną w stosunku do jednostki (tj. stroną zewnętrzną w stosunku do grupy lub pojedynczej jednostki, której dotyczy sprawozdawczość). Chociaż pojedyncze jednostki w ramach konsolidowanej grupy lub oddziały w ramach jednostki mogą zawierać transakcje zabezpieczające z innymi jednostkami w grupie lub innymi oddziałami jednostki, to wszystkie takie wewnątrzgrupowe transakcje podlegają wyłączeniu przy konsolidacji. Dlatego w odniesieniu do takich transakcji zabezpieczających nie mają zastosowania zasady rachunkowości zabezpieczeń przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy. Jednakże mogą się kwalifikować do rachunkowości zabezpieczeń przy sporządzaniu oddzielnych lub jednostkowych sprawozdań finansowych jednostek wchodzących w skład grupy pod warunkiem, że są one zewnętrzne w stosunku do pojedynczej jednostki, której dotyczy sprawozdawczość.

▼B

**Wyznaczanie instrumentów zabezpieczających**

74 Zazwyczaj istnieje jedna wycena wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego jako całości, a czynniki wywołujące zmianę wartości godziwej są współzależne. W związku z tym powiązanie zabezpieczające jest wyznaczane dla instrumentu zabezpieczającego jako całości. Dopuszcza się jedynie następujące wyjątki:

a) oddzielenie wartości wewnętrznej oraz wartości w czasie kontraktu opcyjnego i wyznaczenie jako instrumentu zabezpieczającego wyłącznie zmiany wartości wewnętrznej opcji i wyłączenie jej zmiany czasowej; oraz

b) oddzielnie elementu odsetkowego i ceny spot transakcji terminowej forward.

▼B

Powyższe wyjątki są dozwolone, ponieważ wartość wewnętrzna opcji i premia z kontraktu terminowego forward mogą być generalnie wyceniane oddzielnie. Dynamiczną strategię zabezpieczającą, która ocenia zarówno wartość wewnętrzną opcji, jak i jej wartość w czasie, można objąć rachunkowością zabezpieczeń.

75 Część całego instrumentu zabezpieczającego, jak np. 50 procent kwoty nominalnej, może być wyznaczona jako instrument zabezpieczający w powiązaniu zabezpieczającym. Jednakże powiązanie zabezpieczające nie może być ustanowione jedynie na część okresu pozostającego do wygaśnięcia instrumentu zabezpieczającego.

76 Pojedynczy instrument zabezpieczający może być wyznaczony do zabezpieczenia więcej niż jednego rodzaju ryzyka, pod warunkiem że: a) zabezpieczane rodzaje ryzyka mogą być jasno zidentyfikowane; b) można wykazać efektywność zabezpieczenia; oraz c) można potwierdzić, że instrument zabezpieczający i różne pozycje ryzyka zostały specyficznie wyznaczone.

77 Dwa lub więcej instrumentów pochodnych albo ich części (lub w przypadku ryzyka walutowego dwa lub więcej instrumentów niebędących instrumentami pochodnymi albo ich części, albo złożenie instrumentu pochodnego i niepochodnego lub ich części), można rozpatrywać łącznie i wspólnie wyznaczać jako instrument zabezpieczający również wtedy, gdy ryzyko (ryzyka) wynikające z jednych instrumentów kompensują ryzyko (ryzyka) wynikające z innych instrumentów. Jednakże instrument będący kontraktem na górne i dolne pułapy stopy procentowej (*collar*), albo inny instrument pochodny składający się z opcji wystawionej i zakupionej, nie może być wyznaczony jako instrument zabezpieczający, jeśli w efekcie jest on wystawioną opcją netto (tj. gdy otrzymywana jest premia netto). Podobnie dwa lub więcej instrumentów (lub ich części) można wyznaczyć jako instrument zabezpieczający tylko wtedy, gdy żaden z nich nie jest wystawioną opcją lub wystawioną opcją netto.

**Pozycje zabezpieczane**

*Kwalifikacja pozycji*

78 Pozycją zabezpieczaną może być ujęty składnik aktywów lub zobowiązanie, nieujęte uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie, wysoce prawdopodobna planowana transakcja lub udziały w aktywach netto podmiotów zagranicznych. Pozycją zabezpieczaną może być a) pojedynczy składnik aktywów, zobowiązanie, uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie, wysoce prawdopodobna planowana transakcja lub udział w aktywach netto jednostki zagranicznej; lub b) grupa aktywów, zobowiązań, uprawdopodobnionych przyszłych zobowiązań, wysoce prawdopodobnych planowanych transakcji lub udziałów w aktywach netto podmiotów zagranicznych o podobnej charakterystyce ryzyka; lub c) przy zabezpieczeniu portfela wyłącznie przed ryzykiem stopy procentowej – część portfela aktywów lub zobowiązań finansowych, narażonych na ryzyko poddane zabezpieczeniu.

79 W odróżnieniu od pożyczek i należności, inwestycja utrzymywana do terminu wymagalności nie może stanowić pozycji zabezpieczanej przed ryzykiem stopy procentowej lub ryzykiem przedpłaty, ponieważ zakwalifikowanie danej inwestycji jako utrzymywanej do terminu wymagalności wymaga podjęcia decyzji o zamiarze utrzymania jej do terminu wymagalności, bez względu na zmiany wartości godziwej lub przepływów pieniężnych, wynikające z takiego instrumentu, spowodowane zmianami stóp procentowych. Jednakże inwestycja utrzymywana do terminu wymagalności może stanowić pozycję zabezpieczaną przed ryzykiem walutowym i kredytowym.

▼B

►M22 80 Do celów rachunkowości zabezpieczeń jedynie aktywa, zobowiązania, uprawdopodobnione przyszłe zobowiązania lub wysoce prawdopodobne planowane transakcje, w które zaangażowane są podmioty zewnętrzne w stosunku do danej jednostki, mogą być wyznaczone jako pozycje zabezpieczane. ◄ ►M38 Oznacza to, że rachunkowość zabezpieczeń może być stosowana do transakcji pomiędzy jednostkami w tej samej grupie kapitałowej jedynie w jednostkowych lub oddzielnych sprawozdaniach finansowych tych jednostek, natomiast nie może być stosowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy kapitałowej, z wyjątkiem skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki inwestycyjnej, określonej w MSSF 10, w przypadku którego transakcje między jednostką inwestycyjną a jej jednostkami zależnymi wycenianymi według wartości godziwej przez wynik finansowy nie zostaną wyeliminowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. ◄ Zgodnie z MSR 21 zyski i straty z tytułu zmian kursów walut w związku z wewnątrzgrupowymi pozycjami pieniężnymi nie zostają w całości wyeliminowane w procesie konsolidacji, kiedy wewnątrzgrupowa pozycja pieniężna wynika z transakcji pomiędzy dwiema jednostkami grupy, które posługują się różnymi walutami funkcjonalnymi. Ponadto ryzyko walutowe związane z wysoce prawdopodobną planowaną transakcją wewnątrzgrupową może kwalifikować się jako pozycja zabezpieczana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, pod warunkiem że transakcja ta jest wyrażona w walucie innej niż waluta funkcjonalna jednostki zawierającej tę transakcję, a związane z nią ryzyko walutowe będzie miało wpływ na skonsolidowany wynik finansowy.

*Wyznaczanie pozycji finansowych na pozycje zabezpieczane*

81 Jeśli pozycją zabezpieczaną jest składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe, to może ona być zabezpieczana przed ryzykiem związanym tylko z częścią wynikających z niej przepływów pieniężnych lub wartości godziwej (takich jak jeden lub więcej wyznaczonych przepływów pieniężnych wynikających z umowy, lub ich część, lub procentowy udział w wartości godziwej), pod warunkiem że istnieje możliwość pomiaru efektywności zabezpieczenia. Na przykład możliwa do identyfikacji i wyceny część ekspozycji na ryzyko stopy procentowej w przypadku oprocentowanego składnika aktywów lub zobowiązania może być wyznaczona jako ryzyko podlegające zabezpieczeniu (tj. stopa wolna od ryzyka lub referencyjna stopa procentowa będące składowymi łącznej ekspozycji stopy procentowej zabezpieczanego instrumentu finansowego).

81A W przypadku zabezpieczenia wartości godziwej portfela aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych przed ryzykiem stopy procentowej (i tylko w przypadku takiego rodzaju zabezpieczenia), część zabezpieczana może być określona jako kwota waluty (np. kwota w dolarach, euro, funtach, randach), a nie jako poszczególne aktywa (lub zobowiązania). Mimo że portfel może, dla celów zarządzania ryzykiem, obejmować aktywa i zobowiązania, to wyznaczoną kwotę stanowi kwota aktywów albo kwota zobowiązań. Wyznaczanie kwoty netto, obejmującej zarówno aktywa, jak i zobowiązania, nie jest dozwolone. Jednostka może zabezpieczać część ryzyka stopy procentowej związanego z wyznaczona kwotą. Na przykład w przypadku zabezpieczenia portfela składającego się z aktywów podlegających przedpłatom jednostka może zabezpieczać zmianę wartości godziwej wynikającej ze zmiany zabezpieczanej stopy procentowej na podstawie oczekiwanych, a niewynikających z umów terminów przeszacowania. Jeśli część zabezpieczana jest ustalona na podstawie oczekiwanych terminów przeszacowania, efekt zmian zabezpieczanej stopy procentowej w oczekiwanych terminach przeszacowania uwzględnia się przy ustalaniu zmiany wartości godziwej pozycji zabezpieczanej. Konsekwentnie, jeśli portfel zawierający instrumenty podlegające przedpłacie jest zabezpieczanym instrumentem pochodnym, który nie jest przedpłacany, w przypadku zmiany terminów, w których oczekuje się, że pozycje z zabezpieczanego portfela będą przedpłacane, lub kiedy daty faktycznych płatności różnią się od oczekiwanych, może wystąpić nieefektywność zabezpieczenia […].

▼B

*Wyznaczanie składników niefinansowych na pozycje zabezpieczane*

82 Jeśli zabezpieczana pozycja jest niefinansowym składnikiem aktywów lub zobowiązaniem niefinansowym, to wyznacza się ją jako pozycję zabezpieczaną a) przed ryzykiem walutowym; lub b) w całości przed wszystkimi rodzajami ryzyka, ze względu na trudność wyodrębnienia i wyceny odpowiedniej części przepływów pieniężnych lub zmian wartości godziwej odnoszących się do specyficznych rodzajów ryzyka, innych niż ryzyko walutowe.

*Wyznaczanie grupy pozycji na pozycje zabezpieczane*

83 Podobne aktywa lub podobne zobowiązania grupuje się i zabezpiecza jako grupę tylko wtedy, gdy poszczególne aktywa lub zobowiązania w grupie narażone są na wspólne ryzyko wyznaczone do zabezpieczenia. Ponadto oczekuje się, że wynikająca z zabezpieczanego ryzyka zmiana wartości godziwej poszczególnych pozycji w grupie będzie w przybliżeniu proporcjonalna do całkowitej zmiany wartości godziwej wynikającej z zabezpieczanego ryzyka odnoszącego się do całej grupy.

84 Ze względu na to, że jednostka ocenia efektywność zabezpieczenia poprzez porównanie zmiany wartości godziwej lub przepływów pieniężnych związanych z instrumentem zabezpieczającym (lub grupą podobnych instrumentów zabezpieczających) oraz pozycją zabezpieczaną (lub grupą podobnych pozycji zabezpieczanych), porównywanie instrumentu zabezpieczającego z pewną ogólną wielkością netto (np. wielkością netto wszystkich aktywów o stałej stopie procentowej oraz zobowiązań o stałej stopie procentowej i podobnych terminach wymagalności), a nie z określoną pozycją zabezpieczaną, nie spełnia kryteriów rachunkowości zabezpieczeń.

**Rachunkowość zabezpieczeń**

85 Rachunkowość zabezpieczeń ujmuje wpływające na ►**M5** sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄ skutki kompensowania zmian wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego oraz pozycji zabezpieczanej.

86 Istnieją trzy rodzaje powiązań zabezpieczających:

a) *zabezpieczenie wartości godziwej*: zabezpieczenie przed zagrożeniem zmianami wartości godziwej ujętego składnika aktywów lub zobowiązania, lub uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania, albo wyodrębnionej części takiego składnika aktywów, zobowiązania lub uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania, które przypisać można konkretnemu rodzajowi ryzyka i które mogłoby wpływać na ►**M5** sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄;

b) *zabezpieczenie przepływów pieniężnych*: zabezpieczenie przed zagrożeniem zmiennością przepływów pieniężnych, które (i) przypisać można konkretnemu rodzajowi ryzyka związanemu z ujętym składnikiem aktywów lub zobowiązaniem (takim jak całość lub część przyszłych płatności odsetkowych od zadłużenia o zmiennym oprocentowaniu), lub z wysoce prawdopodobną planowaną transakcją; i które (ii) mogłoby wpływać na ►**M5** sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄;

c) *zabezpieczenie udziałów w aktywach netto w podmiocie zagranicznym* zgodnie z definicją zawartą w MSR 21.

87 Zabezpieczenie ryzyka walutowego związanego z uprawdopodobnionym przyszłym zobowiązaniem można traktować jako zabezpieczenie wartości godziwej lub jako zabezpieczenie przepływów pieniężnych.

▼M33

88 **Rachunkowość zabezpieczeń stosuje się zgodnie z paragrafami 89–102 do powiązania zabezpieczającego wtedy i tylko wtedy, gdy spełnione są wszystkie następujące warunki:**

▼B

a) w momencie ustanowienia zabezpieczenia formalnie wyznaczono i udokumentowano powiązanie zabezpieczające, jak również cel zarządzania ryzykiem przez jednostkę oraz strategię ustanowienia zabezpieczenia. Dokumentacja zawiera identyfikację instrumentu zabezpieczającego, zabezpieczanej pozycji lub transakcji, charakter zabezpieczanego ryzyka, a także sposób, w jaki jednostka będzie oceniała efektywność instrumentu zabezpieczającego w kompensowaniu zagrożenia zmianami wartości godziwej pozycji zabezpieczanej lub przepływów pieniężnych związanych z zabezpieczanym ryzykiem;

b) oczekuje się, że zabezpieczenie będzie wysoce efektywne (zob. załącznik A paragrafy OS105–OS113) w kompensowaniu zmian wartości godziwej lub przepływów pieniężnych wynikających z zabezpieczanego ryzyka, zgodnie z udokumentowaną pierwotnie strategią zarządzania ryzykiem, dotyczącą tego konkretnego powiązania zabezpieczającego;

c) w przypadku zabezpieczeń przepływów pieniężnych planowana transakcja będąca przedmiotem zabezpieczenia musi być wysoce prawdopodobna oraz musi podlegać zagrożeniu zmianami przepływów pieniężnych, które w rezultacie mogą wpływać na ►M5 sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄;

▼M33

d) **efektywność zabezpieczenia można wiarygodnie ustalić, tj. wartość godziwa lub przepływy pieniężne związane z pozycją zabezpieczaną wynikające z zabezpieczanego ryzyka oraz wartość godziwa instrumentu zabezpieczającego mogą być wiarygodnie ustalone;**

▼B

e) zabezpieczenie jest na bieżąco oceniane i stwierdza się jego wysoką efektywność we wszystkich okresach sprawozdawczych, na które zabezpieczenie zostało ustanowione.

*Zabezpieczenie wartości godziwej*

89 Zabezpieczenie wartości godziwej spełniające w danym okresie warunki określone w paragrafie 88 ujmuje się w następujący sposób:

a) zyski lub straty wynikające z przeszacowania wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego (dla pochodnego instrumentu zabezpieczającego) lub składnika walutowego jego wartości bilansowej wycenionego zgodnie z MSR 21 (dla instrumentów zabezpieczających niebędących instrumentami pochodnymi) ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄; oraz

b) zyski lub straty związane z pozycją zabezpieczaną, wynikające z zabezpieczanego ryzyka, korygują wartość bilansową zabezpieczanej pozycji i są ujmowane w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. Zasada ta ma zastosowanie do zabezpieczanej pozycji, którą w innych okolicznościach wycenia się według kosztu. W przypadku pozycji zabezpieczanej będącej składnikiem aktywów finansowych dostępnym do sprzedaży, zyski lub straty wynikające z zabezpieczanego ryzyka ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

▼B

89A W przypadku zabezpieczenia wartości godziwej części portfela aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych przed ryzykiem stopy procentowej (i tylko przy takim rodzaju zabezpieczania) wymaganie wynikające z paragrafu 89 b) można uznać za spełnione, jeśli zyski lub straty związane z pozycją zabezpieczaną wykazane zostały:

a) jako osobny tytuł w pozycji aktywów w tych okresach przeszacowania, w których pozycja zabezpiecza jest składnikiem aktywów; lub

b) jako osobny tytuł w pozycji zobowiązań w tych okresach przeszacowania, w których pozycja zabezpieczana jest składnikiem zobowiązań.

Osobny tytuł, o którym mowa w pkt a) i b), przedstawia się bezpośrednio po aktywach finansowych lub zobowiązaniach finansowych. Kwoty wykazane w takiej pozycji wyłącza się ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ w momencie wyłączenia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ aktywów lub zobowiązań, z którymi są związane.

90 Jeśli zabezpieczenie dotyczy tylko wyszczególnionych rodzajów ryzyka, które przypisać można pozycji zabezpieczanej, to ujęcie zmiany wartości godziwej pozycji zabezpieczanej, która nie jest związana z zabezpieczanym ryzykiem, następuje w sposób określony w paragrafie 55.

▼M40

**91 Jednostka zaprzestaje stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń określonych w paragrafie 89, jeśli:**

**a) instrument zabezpieczający wygasa, zostaje sprzedany, rozwiązany lub wykonany. W tym celu zastąpienia jednego instrumentu zabezpieczającego drugim lub przedłużenia terminu ważności danego instrumentu zabezpieczającego nie uważa się za wygaśnięcie lub rozwiązanie, jeśli takie zastąpienie lub przedłużenie terminu stanowi część udokumentowanej strategii zabezpieczania przyjętej przez jednostkę. Ponadto w tym celu nie dochodzi do wygaśnięcia lub rozwiązania instrumentu zabezpieczającego, jeśli:**

**(i) w konsekwencji obowiązujących przepisów ustawowych lub wykonawczych lub wprowadzenia przepisów ustawowych lub wykonawczych strony instrumentu zabezpieczającego zgadzają się, by jeden lub większa liczba kontrahentów rozliczeniowych zastąpił ich pierwotnego kontrahenta, by stać się nowym kontrahentem każdej ze stron. W tym celu kontrahent rozliczeniowy jest kontrahentem centralnym (nazywanym czasem „systemem rozliczeniowym" lub „agencją rozliczeniową") lub jednostką lub jednostkami, takimi jak na przykład: uczestnik rozliczający systemu rozliczającego lub klient uczestnika rozliczającego systemu rozliczającego, którzy działają w charakterze kontrahenta w celu przeprowadzenia rozliczania przez kontrahenta centralnego. Jeżeli jednak strony instrumentu zabezpieczającego zastępują swoich pierwotnych kontrahentów różnymi kontrahentami, niniejszy paragraf ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy każda z tych stron przeprowadza rozliczenie z tym samym kontrahentem centralnym;**

**(ii) inne ewentualne zmiany instrumentu zabezpieczającego są ograniczone do tych, które są konieczne do przeprowadzenia takiego zastąpienia kontrahenta. Takie zmiany są ograniczone do tych, które są spójne z warunkami, których można byłoby się spodziewać, jeśli instrument zabezpieczający zostałby pierwotnie rozliczony z kontrahentem rozliczającym. Do takich zmian zalicza się zmiany w zakresie wymogów dotyczących zabezpieczenia, praw do zrównoważenia sald należności i zobowiązań oraz pobieranych opłat.**

▼B

b) zabezpieczenie przestaje spełniać określone w paragrafie 88 kryteria rachunkowości zabezpieczeń; lub

c) jednostka unieważnia powiązanie zabezpieczające.

92 Każdą wynikającą z paragrafu 89 b) korektę wartości bilansowej zabezpieczanego instrumentu finansowego, do którego stosuje się metodę efektywnej stopy procentowej (a w przypadku zabezpieczenia portfela przed ryzykiem stopy procentowej, oddzielną pozycję bilansową określoną w paragrafie 89A), poddaje się amortyzacji, a dokonane odpisy ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. Amortyzacja może rozpocząć się od momentu dokonania korekty, jednakże nie później niż w momencie zaprzestania korygowania pozycji zabezpieczanej o zmiany wartości godziwej wynikające z zabezpieczanego ryzyka. Korektę rozlicza się za pomocą efektywnej stopy procentowej przeliczonej na dzień rozpoczęcia amortyzacji. Jednakże w przypadku zabezpieczenia wartości godziwej związanego z ekspozycją stopy procentowej portfela aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych (i tylko dla takiego rodzaju zabezpieczenia), jeśli amortyzacja przy zastosowaniu przeliczonej efektywnej stopy procentowej nie jest praktycznie możliwa, korektę rozlicza się przy zastosowaniu metody liniowej. Korektę rozlicza się w pełni do terminu wymagalności instrumentu finansowego, a w przypadku zabezpieczenia ryzyka stopy procentowej portfela – do dnia zakończenia odpowiedniego okresu przeszacowania.

93 Jeśli nieujęte uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie jest wyznaczone jako pozycja zabezpieczana, następujące kumulowane zmiany wartości godziwej uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania, wynikające z zabezpieczanego ryzyka, ujmuje się jako składnik aktywów lub zobowiązanie, a powstające zyski lub straty ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ (zob. paragraf 89 b)). Zmiany wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego również ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

94 W przypadku podjęcia przez jednostkę uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania do nabycia składnika aktywów lub przyjęcia zobowiązania, które jest pozycją zabezpieczaną przy zabezpieczeniu wartości godziwej, początkowa wartość bilansowa składnika aktywów lub zobowiązania powstałego w wyniku wypełnienia przez jednostkę uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania jest korygowana o skumulowane zmiany wartości godziwej uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania, wynikające z zabezpieczanego ryzyka, które były ujęte w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄.

*Zabezpieczenie przepływów pieniężnych*

95 Zabezpieczenie przepływów pieniężnych spełniające w danym okresie warunki określone w paragrafie 88 ujmuje się w następujący sposób:

a) część zysków lub strat związanych z instrumentem zabezpieczającym, stanowiącą efektywne zabezpieczenie (zob. paragraf 88), ujmuje się ►M5 w innych całkowitych dochodach ◄ (zob. MSR 1); oraz

b) nieefektywną część zysków lub strat związanych z instrumentem zabezpieczającym ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

96 Dokładniej rzecz ujmując, w przypadku zabezpieczania przepływów pieniężnych postępuje się w następujący sposób:

a) oddzielny składnik kapitału własnego związany z zabezpieczaną pozycją koryguje się do niższej spośród następujących kwot (w wartościach bezwzględnych):

(i) skumulowane od momentu ustanowienia zabezpieczenia zyski lub straty na instrumencie zabezpieczającym; oraz

(ii) skumulowane od momentu ustanowienia zabezpieczenia zmiany wartości godziwej (wartości bieżącej) oczekiwanych przyszłych przepływów pieniężnych, wynikających z zabezpieczanej pozycji;

▼B

b) wszelkie pozostałe zyski lub straty na instrumencie zabezpieczającym lub wyznaczonym jego składniku (niestanowiące efektywnego zabezpieczenia) ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄; oraz

c) w przypadku gdy udokumentowana strategia zarządzania ryzykiem, przyjęta przez jednostkę dla danego powiązania zabezpieczającego, wyłącza z oceny efektywności określony składnik zysków lub strat, albo przepływów pieniężnych związanych z instrumentem zabezpieczającym (zob. paragrafy 74, 75 i 88 a)), wtedy wyłączony składnik zysków lub strat ujmuje się zgodnie z paragrafem 55.

▼M22

97 **Jeśli zabezpieczana planowana transakcja skutkuje następującym ujęciem składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, związane z nią zyski lub straty, które były ujęte bezpośrednio w innych całkowitych dochodach zgodnie z paragrafem 95 przenosi się z kapitału własnego do zysków i strat bieżącego okresu jako korektę z przeklasyfikowania (zob. MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.)) w tym samym okresie albo w okresach, w których zabezpieczane planowane przepływy pieniężne mają wpływ na zyski i straty bieżącego okresu (jak np. w okresach, w których ujmowane są przychody lub koszty odsetkowe). Jednakże, jeśli jednostka oczekuje, że całość lub część strat ujętych w innych całkowitych dochodach nie będzie odzyskana w jednym lub więcej przyszłych okresów, to przeklasyfikowuje do zysków i strat bieżącego okresu kwotę, co do której oczekuje się, że nie będzie odzyskana.**

▼B

98 Jeśli zabezpieczenie planowanej transakcji skutkuje następującym ujęciem składnika aktywów niefinansowych lub zobowiązania niefinansowego, albo planowana transakcja związana ze składnikiem aktywów niefinansowych lub zobowiązaniem niefinansowym staje się uprawdopodobnionym przyszłym zobowiązaniem, do którego stosuje się zabezpieczenie wartości godziwej, jednostka przyjmuje następujące rozwiązanie a) lub b):

►M5 a) Przenosi powiązane zyski lub straty, które zgodnie z paragrafem 95 były ujęte bezpośrednio w innych całkowitych dochodach, do zysków lub strat jako korektę wynikającą z przeklasyfikowania (zob. MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.)) w tym samym okresie lub okresach, w których nabyty składnik aktywów lub przyjęte zobowiązanie mają wpływ na zyski lub straty (jak np. w okresach, w których ujmowane są odpisy amortyzacyjne lub koszt sprzedaży). Jednakże, jeśli jednostka oczekuje, że całość lub część strat ujętych w innych całkowitych dochodach nie będzie odzyskana w jednym lub więcej przyszłych okresów, przenosi z kapitału własnego do zysków lub strat jako korektę z tytułu przeklasyfikowania kwotę, co do której oczekuje się, że nie będzie odzyskana.

b) Usuwa powiązane zyski i straty, które były ujęte w innych całkowitych dochodach zgodnie z paragrafem 95 ◄ były ujęte bezpośrednio w kapitale własnym, i włącza je do początkowego kosztu nabycia lub do innej wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązania.

99 Jednostka przyjmuje jako zasadę rachunkowości rozwiązanie a) lub b) podane w paragrafie 98 i stosuje je w sposób ciągły do wszystkich zabezpieczeń, których dotyczy paragraf 98.

▼M22

100 **W przypadku zabezpieczeń przepływów pieniężnych innych niż zabezpieczenia, o których mowa w paragrafach 97 i 98, kwoty ujęte bezpośrednio w innych całkowitych dochodach przeklasyfikowuje się z kapitału własnego do zysków i strat bieżącego okresu jako korektę z przeklasyfikowania (zob. MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.)) w tym samym okresie lub okresach, w których zabezpieczane planowane przepływy pieniężne wywierają wpływ na zyski i straty bieżącego okresu (na przykład w okresie, gdy następuje planowana sprzedaż).**

▼M40

**101** **Jednostka zaprzestaje stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń określonych w paragrafach 95–100 w każdym z następujących przypadków:**

**a) instrument zabezpieczający wygasa, zostaje sprzedany, rozwiązany lub wykonany. W takim przypadku skumulowane zyski lub straty związane z instrumentem zabezpieczającym ujęte w innych całkowitych dochodach przez okres, w którym zabezpieczenie było efektywne (zob. paragraf 95 lit. a)), ujmuje się dalej w odrębnej pozycji w kapitale własnym aż do momentu zajścia planowanej transakcji. W momencie zajścia transakcji stosuje się paragrafy 97, 98 i 100. Do celów niniejszej litery zastąpienia jednego instrumentu zabezpieczającego drugim lub przedłużenia terminu ważności danego instrumentu zabezpieczającego nie uważa się za wygaśnięcie lub rozwiązanie, jeśli takie zastąpienie lub przedłużenie terminu stanowi część udokumentowanej strategii zabezpieczania przyjętej przez jednostkę. Ponadto do celów niniejszej litery nie dochodzi do wygaśnięcia lub rozwiązania instrumentu zabezpieczającego, jeśli:**

**(i) w konsekwencji obowiązujących przepisów ustawowych lub wykonawczych lub wprowadzenia przepisów ustawowych lub wykonawczych strony instrumentu zabezpieczającego zgadzają się, by jeden lub większa liczba kontrahentów rozliczeniowych zastąpił ich pierwotnego kontrahenta, by stać się nowym kontrahentem każdej ze stron. W tym celu kontrahent rozliczeniowy jest kontrahentem centralnym (nazywanym czasem „systemem rozliczeniowym" lub „agencją rozliczeniową") lub jednostką lub jednostkami, takimi jak na przykład: uczestnik rozliczający systemu rozliczającego lub klient uczestnika rozliczającego systemu rozliczającego, którzy działają w charakterze kontrahenta w celu przeprowadzenia rozliczania przez kontrahenta centralnego. Jeżeli jednak strony instrumentu zabezpieczającego zastępują swoich pierwotnych kontrahentów różnymi kontrahentami, niniejszy paragraf ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy każda z tych stron przeprowadza rozliczenie z tym samym kontrahentem centralnym;**

**(ii) inne ewentualne zmiany instrumentu zabezpieczającego są ograniczone do tych, które są konieczne do przeprowadzenia takiego zastąpienia kontrahenta. Takie zmiany są ograniczone do tych, które są spójne z warunkami, których można byłoby się spodziewać, jeśli instrument zabezpieczający zostałby pierwotnie rozliczony z kontrahentem rozliczającym. Do takich zmian zalicza się zmiany w zakresie wymogów dotyczących zabezpieczenia, praw do zrównoważenia sald należności i zobowiązań oraz pobieranych opłat.**

▼B

b) zabezpieczenie przestaje spełniać określone w paragrafie 88 kryteria rachunkowości zabezpieczeń. W takim przypadku skumulowane zyski lub straty związane z instrumentem zabezpieczającym, odnoszone bezpośrednio na kapitał własny przez okres, w którym zabezpieczenie było efektywne (zob. paragraf 95 a)), ujmuje się dalej w odrębnej pozycji w kapitale własnym aż do momentu zajścia planowanej transakcji. W momencie zajścia transakcji mają zastosowanie paragrafy 97, 98 i 100;

▼B

c) zaprzestano oczekiwać realizacji planowanej transakcji, wobec tego wszystkie skumulowane zyski lub straty związane z instrumentem zabezpieczającym odnoszone bezpośrednio na kapitał własny przez okres, w którym zabezpieczenie było efektywne (zob. paragraf 95 a)), ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. Realizacja planowanej transakcji, która przestaje być wysoce prawdopodobna (zob. paragraf 88 c)), może być ciągle oczekiwana;

d) jednostka unieważnia powiązanie zabezpieczające. W przypadku zabezpieczenia planowanych transakcji skumulowane zyski lub straty związane z instrumentem zabezpieczającym, odnoszone bezpośrednio na kapitał własny przez okres, w którym zabezpieczenie było efektywne (zob. paragraf 95 a)), ujmuje się ►M5 dalej w odrębnej pozycji w kapitale własnym ◄ aż do momentu zajścia planowanej transakcji lub do momentu, kiedy zaprzestanie się oczekiwać jej realizacji. W momencie zajścia transakcji mają zastosowanie paragrafy 97, 98 i 100. Jeśli zaprzestaje się oczekiwać realizacji transakcji, skumulowane zyski lub straty odniesione bezpośrednio na kapitał własny ►M5 zostaną przeniesione z kapitału własnego do zysków lub strat jako korekta wynikająca z przeklasyfikowania ◄.

*Zabezpieczenia udziałów w aktywach netto podmiotów zagranicznych*

102 Zabezpieczenie udziałów w aktywach netto podmiotów zagranicznych, w tym zabezpieczenie pozycji pieniężnej, uznawanej za część udziałów w aktywach netto (zob. MSR 21), ujmuje się podobnie do zabezpieczenia przepływów pieniężnych:

▼M5

a) część zysków lub strat związanych z instrumentem zabezpieczającym, która stanowi efektywne zabezpieczenie (zob. paragraf 88) ujmuje się w innych całkowitych dochodach oraz

b) nieefektywną część ujmuje się w zyskach lub stratach.

▼M11

Zyski lub straty związane z instrumentem zabezpieczającym odnoszące się do efektywnej części zabezpieczenia, które były ujęte w innych całkowitych dochodach, w momencie zbycia lub częściowego zbycia jednostki działającej za granicą przeklasyfikowuje się z kapitału własnego do zysków i strat bieżącego okresu, jako korektę wynikającą z przeklasyfikowania (zob. MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.)), zgodnie z paragrafami 48-49 MSR 21.

▼B

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

103 Jednostka stosuje niniejszy standard (z uwzględnieniem zmian ogłoszonych w marcu 2004 r.) w rocznych okresach obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jednostka nie stosuje niniejszego standardu (z uwzględnieniem zmian ogłoszonych w marcu 2004 r.) w rocznych okresach obrotowych rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2005 r., chyba że jednocześnie zastosuje MSR 32 (wydany w grudniu 2003 r.). Jeśli jednostka zastosowała niniejszy standard w okresie obrotowym rozpoczynającym się przed dniem 1 stycznia 2005 r., to fakt ten podlega ujawnieniu.

103A Jednostka stosuje zmianę w paragrafie 2 j) w rocznych okresach obrotowych rozpoczynających się dnie 1 stycznia 2006 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje KIMSF 5 *Prawa do udziałów wynikające z uczestnictwa w funduszach likwidacyjnych, rekultywacyjnych oraz funduszach na naprawę środowiska* we wcześniejszym okresie, powyższą zmianę stosuje w tym wcześniejszym okresie.

▼B

103B Dokumentem *Umowy gwarancji finansowych* (zmiany do MSR 39 i MSSF 4), opublikowanym w sierpniu 2005 r., wprowadzono zmiany do paragrafów 2 e) i h), 4, 47 i OS4, dodano paragraf OS4A, dodano nową definicję umów gwarancji finansowych w paragrafie 9, a także usunięto paragraf 3. Jednostka stosuje wspomniane zmiany do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie tych zmian standardu. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany do wcześniejszego okresu, to ujawnia ten fakt i stosuje jednocześnie powiązane z nimi zmiany wprowadzone do MSR 32 ([1]) i MSSF 4.

▼M5

103C MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wprowadził zmiany do paragrafów 26, 27, 34, 54, 55, 57, 67, 68, 95 a), 97, 98, 100, 102, 105, 108, OS4D, OS 4Ed) i), OS 56, OS 67, OS 83 i OS 99B. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M29

103D MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) usunął paragraf 2 pkt f). Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiana ta jest również stosowana w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu. Zmiana ta nie jest jednak stosowana w odniesieniu do zapłaty warunkowej wynikającej z połączenia jednostek, w przypadku którego data przejęcia poprzedza zastosowanie MSSF 3 (zaktualizowanego w 2008 r.). Tego rodzaju zapłata jest ujmowana przez jednostkę zgodnie z paragrafami 65A–65E MSSF 3 (zmienionego w 2010 r.).

▼M11

103E MSR 27 (zmieniony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) wprowadził zmianę paragrafu 102. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 27 (zmieniony w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsza zmiana również ma zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M6

103F Jednostka stosuje zmianę w paragrafie 2 w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje dokument *Instrumenty finansowe z opcją sprzedaży oraz obowiązki związane z likwidacją* (zmiany w MSR 32 i MSR 1) wydany w lutym 2008 r. w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiana w paragrafie 2 mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M14

———————

▼M15

103G Jednostka stosuje paragrafy OS99BA, OS99E, OS99F, OS110 A i OS110B retrospektywnie w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje *Spełniające kryteria pozycje zabezpieczane* (Zmiany MSR 39) w odniesieniu do okresów rozpoczynających się przed 1 lipca 2009 r., fakt ten ujawnia.

([1]) Jeżeli jednostka stosuje MSSF 7, powołania na MSR 32 zastępuje się powołaniami na MSSF 7.

▼**M14**

103H Paragrafy 50 oraz OS8 zostały zmienione, a paragrafy 50B–50F zostały dodane na podstawie dokumentu *Przekwalifikowanie aktywów finansowych* (Zmiany w MSR 39 oraz w MSSF 7), wydanego w październiku 2008 r. Jednostka stosuje te zmiany z dniem 1 lipca 2008 r. lub po tej dacie. Jednostka nie dokonuje przekwalifikowania składników aktywów finansowych zgodnie z paragrafem 50B, 50D lub 50E przed dniem 1 lipca 2008 r. Każde przekwalifikowanie składnika aktywów finansowych dokonane z dniem 1 listopada 2008 r. lub po tej dacie staje się skuteczne z dniem, w którym dokonano przekwalifikowania. Żadne przekwalifikowanie składnika aktywów finansowych zgodnie z paragrafem 50B, 50D lub 50E nie jest stosowane w sposób retrospektywny od daty sprzed dnia 1 lipca 2008 r.

103I Paragraf 103H został zmieniony na podstawie dokumentu *Przekwalifikowanie aktywów finansowych – data wejścia w życie i przepisy przejściowe* (Zmiany w MSR 39 oraz w MSSF 7), wydanego w listopadzie 2008 r. Jednostka stosuje tę zmianę z dniem 1 lipca 2008 r. lub po tej dacie.

▼**M20**

103J Jednostka stosuje paragraf 12, zmieniony przez dokument Wbudowane instrumenty pochodne (Zmiany do KIMSF 9 i MSR 39) wydany w marcu 2009 r., w odniesieniu do rocznych okresów kończących się 30 czerwca 2009 r. i później.

▼**M22**

103K *Zmiany MSSF* wydane w kwietniu 2009 r. zmieniły paragrafy 2(g), 97, 100 i OS30(g). Jednostka stosuje zmiany paragrafów 2(g), 97 i 100 prospektywnie w odniesieniu do niewygasłych kontraktów w rocznych okresach sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. i później. Jednostka stosuje zmianę paragrafu OS30(g) w odniesieniu do okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, to fakt ten ujawnia.

▼**M29**

103N Paragraf 103D został zmieniony przez dokument *Zmiany MSSF* wydany w maju 2010 r. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2010 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.

▼**M32**

103P MSSF 10 i MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*, wydane w maju 2011 r., spowodowały zmiany w paragrafach 2 a), 15, OS3, OS36–OS38 i OS41 a). Jednostka powinna stosować te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 10 i MSSF 11.

▼**M33**

103Q Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragrafy 9, 13, 28, 47, 88, OS46, OS52, OS64, OS76, OS76A, OS80, OS81 i OS96, dodano paragraf 43A i skreślono paragrafy 48–49, OS69–OS75, OS77–OS79 i OS82. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼**M38**

103R Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanego w październiku 2012 r., zmieniono paragrafy 2 i 80. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. i później. Wcześniejsze stosowanie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany wcześniej, to jednocześnie stosuje również wszystkie zmiany ujęte w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*.

▼B

104 Niniejszy standard stosuje się retrospektywnie, z wyjątkiem sytuacji określonych w paragrafach 105–108. Bilans otwarcia zysków zatrzymanych za poprzedni prezentowany okres oraz dane porównywalne koryguje się w taki sposób, jakby niniejszy standard był zawsze stosowany, chyba że przekształcenie informacji nie jest możliwe. Jeśli przekształcenie nie jest możliwe, jednostka ujawnia ten fakt oraz podaje, w jakim zakresie informacje zostały przekształcone.

105 Jeśli niniejszy standard jest stosowany po raz pierwszy, jednostka ma prawo wyznaczyć wcześniej ujęty składnik aktywów finansowych jako dostępny do sprzedaży. ►M5 W przypadku każdego z takich składników aktywów finansowych, jednostka ujmuje wszystkie skumulowane zmiany wartości godziwej w oddzielnej pozycji w kapitale własnym do momentu późniejszego wyłączenia z bilansu lub wystąpienia utraty wartości, kiedy przenosi się te skumulowane zyski lub straty z kapitału własnego do zysków lub strat jako korektę wynikającą z przeklasyfikowania (zob. MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.)). ◄ Jednostka również:

a) przekształca składnik aktywów finansowych, stosując nowy sposób wyznaczania w porównawczych sprawozdaniach finansowych; oraz

b) ujawnia wartość godziwą aktywów finansowych na dzień wyznaczenia, a także ich klasyfikację oraz wartość bilansową w poprzednich sprawozdaniach finansowych.

105A Jednostka stosuje paragrafy 11A, 48A, OS4B–OS4K, OS33A oraz OS33B, a także wprowadzone w 2005 r. zmiany do paragrafów 9, 12 i 13 w rocznych okresach obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie.

105B Jednostka stosująca po raz pierwszy paragrafy 11A, 48A, OS4B-OS4K, OS33A oraz OS33B, a także wprowadzone w 2005 r. zmiany do paragrafów 9, 12 i 13 w rocznych okresach obrotowych rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2006 r.:

a) ma prawo, w momencie zastosowania nowych i zmienionych przepisów po raz pierwszy, wyznaczyć jako wyceniany według wartości godziwej przez wynik finansowy dowolny poprzednio ujęty składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe, które w tym momencie spełniają wymogi warunkujące wyznaczenie. Jeśli roczny okres obrotowy rozpoczyna się przed dniem 1 września 2005 r., tego rodzaju proces wyznaczania nie musi być zakończony przed dniem 1 września 2005 r. i może obejmować również aktywa finansowe i zobowiązania finansowe ujęte między początkiem tego okresu obrotowego a dniem 1 września 2005 r. Niezależnie od postanowień paragrafu 91, dowolny składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyznaczone do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z niniejszym punktem, które wcześniej były wyznaczone jako pozycja zabezpieczana w ramach zabezpieczenia wartości godziwej, powinny zostać wyłączone z tego powiązania w momencie wyznaczenia ich do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy;

b) ujawnia wartość godziwą aktywów finansowych i zobowiązań finansowych wyznaczonych zgodnie z pkt a) na dzień wyznaczenia, a także ich klasyfikację oraz wartość bilansową w poprzednich sprawozdaniach finansowych;

▼B

c) wyłącza z wyznaczenia jakikolwiek składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe poprzednio wyznaczone do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, jeśli nie kwalifikują się one do tego rodzaju wyznaczenia zgodnie z postanowieniami nowych lub zmienionych paragrafów. Jeśli składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe będą wyceniane po wyłączeniu z wyznaczenia według zamortyzowanego kosztu, data wyłączenia powinna być traktowana jako data początkowego ujęcia;

d) ujawnia wartość godziwą wszelkich aktywów finansowych i zobowiązań finansowych wyłączonych z wyznaczenia zgodnie z pkt c) na dzień obowiązywania tego wyłączenia oraz ich nową klasyfikację.

105C Jednostka stosująca po raz pierwszy paragrafy 11A, 48A, OS4B–OS4K, OS33A oraz OS33B, a także zmiany wprowadzone w roku 2005 do paragrafów 9, 12 i 13, w rocznych okresach obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później:

a) wyłącza z wyznaczenia jakikolwiek składnik aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych poprzednio wyznaczony do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, jeśli nie kwalifikuje się on do tego rodzaju wyznaczenia zgodnie z postanowieniami nowych lub zmienionych paragrafów. Jeśli składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe będą wyceniane po wyłączeniu z wyznaczenia według zamortyzowanego kosztu, data wyłączenia powinna być traktowana jako data początkowego ujęcia;

b) nie wyznacza żadnych poprzednio ujętych aktywów lub zobowiązań finansowych do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy;

c) ujawnia wartość godziwą aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, które wyłączono z wyznaczenia zgodnie z pkt a) na dzień wyłączenia oraz ich nową klasyfikację.

105D Jednostka przekształca swoje porównawcze sprawozdania finansowe, stosując nowy sposób wyznaczenia określony w paragrafie 105B lub 105C, pod warunkiem że składnik aktywów finansowych i zobowiązań finansowych albo grupa aktywów finansowych, zobowiązań finansowych, lub obu tych kategorii, wyznaczone do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, spełniałyby wymogi paragrafu 9 b) (i), 9 b) (ii) lub 11A na początku okresu porównawczego lub, w przypadku gdy zostały nabyte po rozpoczęciu okresu porównawczego, spełniałyby wymogi paragrafu 9 b) (i), 9 b) (ii) lub 11A na dzień ich początkowego ujęcia.

106 Z wyjątkiem sytuacji dozwolonej w paragrafie 107, jednostka stosuje w sposób prospektywny zasady wyłączania ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ określone w paragrafach 15–37 oraz w załączniku A paragrafy OS36–OS52. W związku z powyższym, jeśli jednostka wyłączyła ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ aktywa finansowe zgodnie z MSR 39 (zmienionym w 2000 r.) na skutek transakcji, która miała miejsce przed dniem 1 stycznia 2004 r., natomiast zgodnie z niniejszym standardem aktywa te nie byłyby wyłączone ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, jednostka nie ujmuje tych aktywów.

107 Niezależnie od postanowień paragrafu 106, jednostka może zastosować zasady wyłączania ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ określone w paragrafach 15–37 oraz w załączniku A paragrafy OS36–OS52 w sposób retrospektywny od wybranej przez siebie daty, pod warunkiem że informacje niezbędne do zastosowania MSR 39 do aktywów i zobowiązań wyłączanych na skutek przeszłych transakcji były uzyskane wtedy, gdy dokonano początkowego ujęcia tych transakcji.

▼B

107A Niezależnie od postanowień paragrafu 104, jednostka może stosować wymogi zawarte w ostatnim zdaniu paragrafu OS76 oraz paragrafie OS76A w jeden z następujących sposobów:

a) prospektywnie w odniesieniu do transakcji zawartych po dniu 25 października 2002 r.; lub

b) prospektywnie w odniesieniu do transakcji zawartych po dniu 1 stycznia 2004 r.

▼M5

108 Jednostka nie koryguje wartości bilansowej niefinansowych aktywów oraz zobowiązań niefinansowych w celu wyłączenia zysków lub strat związanych z zabezpieczeniem przepływów pieniężnych, które zostały włączone do wartości bilansowej przed rozpoczęciem roku obrotowego, w którym niniejszy standard został zastosowany po raz pierwszy. Na początek okresu obrotowego, w którym niniejszy standard jest po raz pierwszy zastosowany, każdą kwotę ujętą poza zyskami lub stratami (w innych całkowitych dochodach lub bezpośrednio w kapitale własnym) w związku z zabezpieczeniem uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania, które zgodnie z niniejszym standardem jest rozliczane jako zabezpieczenie wartości godziwej, przenosi się do aktywów lub zobowiązań, z wyjątkiem zabezpieczenia ryzyka walutowego, które w dalszym ciągu uznaje się za zabezpieczenie przepływów pieniężnych.

▼B

108A Jednostka stosuje ostatnie zdanie paragrafu 80 oraz paragrafy OS99A i OS99B do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie. Jeśli jednostka jako pozycję zabezpieczaną wyznaczyła planowaną transakcję zewnętrzną, która:

a) jest wyrażona w walucie funkcjonalnej jednostki zawierającej tę transakcję;

b) powoduje powstanie zagrożenia, które będzie miało wpływ na skonsolidowany wynik finansowy (tj. jest wyrażona w walucie innej niż waluta prezentacji grupy); oraz

c) kwalifikowałaby się do zastosowania rachunkowości zabezpieczeń, gdyby nie została wyrażona w walucie funkcjonalnej jednostki zawierającej tę transakcję;

wówczas może ona zastosować rachunkowość zabezpieczeń w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w okresie (okresach) przed datą zastosowania ostatniego zdania paragrafu 80 oraz paragrafów OS99A i OS99B.

108B Jednostka nie musi stosować paragrafu OS99B w odniesieniu do danych porównawczych dotyczących okresów przed datą zastosowania ostatniego zdania paragrafu 80 i paragrafu OS99A.

▼M22

108C Paragrafy 9, 73 i OS8 zostały zmienione, a paragraf 50A został dodany na skutek *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. Paragraf 80 został zmieniony na skutek *Zmian MSSF* wydanych w kwietniu 2009 r. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jednostka stosuje zmiany paragrafów 9 i 50A od tej daty w taki sposób, w jaki stosowała zmiany z roku 2005 opisane w paragrafie 105A. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, to fakt ten ujawnia.

▼M40

108D Na podstawie zmian MSR 39 Nowacja instrumentów pochodnych oraz kontynuacja rachunkowości zabezpieczeń, wydanych w czerwcu 2013 r., zmieniono paragrafy 91 i 101 oraz dodano paragraf AG113A. Jednostka stosuje te paragrafy w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. i później. Jednostka stosuje te zmiany retrospektywnie zgodnie z MSR 8 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M43

108F Na podstawie dokumentu *Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle*, opublikowanego w grudniu 2013 r., zmieniono paragraf 9 w wyniku zmiany MSSF 3. Jednostka stosuje tę zmianę prospektywnie do połączeń jednostek, do których ma zastosowanie zmiana MSSF 3.

▼B

WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

109 Niniejszy standard zastępuje MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* zaktualizowany w październiku 2000 r.

110 Niniejszy standard oraz związane z nim Wytyczne stosowania zastępują Wytyczne stosowania wydane przez Komitet ds. Wytycznych Stosowania do MSR 39 powołany przez były IASC.

*Załącznik A*

**Objaśnienie stosowania**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu.*

ZAKRES (paragrafy 2–7)

OS1 Niektóre umowy wymagają dokonania płatności uzależnionych od zmiennych klimatycznych, geologicznych lub innych czynników naturalnych. (Te uzależnione od zmiennych klimatycznych są niekiedy zwane „pogodowymi instrumentami pochodnymi"). Jeśli umowy te nie są objęte zakresem MSSF 4, to wchodzą w zakres niniejszego standardu.

OS2 Niniejszy standard nie zmienia wymogów dotyczących programów świadczeń pracowniczych, które spełniają kryteria MSR 26 *Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych*, ani umów o tantiemy ustalane na podstawie wielkości sprzedaży lub przychodów z usług, do których stosuje się MSR 18.

▼M32

OS3 Niekiedy jednostka podejmuje działania, które uważa za „strategiczną inwestycję” w instrumenty kapitałowe wyemitowane przez inną jednostkę, dokonaną z zamiarem nawiązania lub utrzymania długoterminowych powiązań operacyjnych z jednostką, w którą dokonano inwestycji. Jednostka inwestująca lub wspólnik wspólnego przedsięwzięcia stosuje MSR 28, aby określić, czy w przypadku takiej inwestycji właściwe jest zastosowanie metody praw własności. Jeśli metoda praw własności nie jest właściwa, to jednostka w odniesieniu do takiej inwestycji strategicznej stosuje niniejszy standard.

▼B

OS3A Niniejszy standard ma zastosowanie do aktywów finansowych i zobowiązań finansowych ubezpieczycieli, różnych od praw i obowiązków, które zostały wyłączone przy uwzględnieniu paragrafu 2 e), ponieważ wynikają one z umów objętych MSSF 4.

OS4 Umowy gwarancji finansowych mogą mieć różne formy prawne, takie jak gwarancja, niektóre rodzaje akredytywy, umowa o poręczenie spłaty wierzytelności lub umowa ubezpieczeniowa. Forma prawna umów gwarancji finansowych nie wpływa na ich ujęcie rachunkowe. Poniżej podano przykłady właściwego ujęcia (zob. paragraf 2 e)).

a) Jeśli przenoszone ryzyko jest znaczne, to mimo że umowa gwarancji finansowych spełnia warunki definicji umowy ubezpieczeniowej zgodnie z MSSF 4, wystawca stosuje niniejszy standard. Niemniej jednak, jeśli wystawca uprzednio wyraźnie podkreślił, że uważa takie umowy za umowy ubezpieczeniowe, i zastosował rachunkowość mającą zastosowanie do umów ubezpieczeniowych, może on podjąć decyzję o stosowaniu do tego rodzaju umów gwarancji finansowych albo niniejszego standardu, albo MSSF 4. W przypadku stosowania niniejszego standardu wystawca zgodnie z wymogami paragrafu 43 początkowo ujmuje umowę gwarancji finansowych według wartości godziwej. Jeśli umowa gwarancji finansowych została wystawiona stronie niepowiązanej w samodzielnej zawartej na warunkach rynkowych transakcji, jest prawdopodobne, że w momencie zawarcia jej wartość godziwa jest równa otrzymanej premii, chyba że istnieją dowody temu przeczące. Następnie, jeżeli nie została ona wyznaczona w momencie zawarcia jako wyceniana według wartości godziwej przez wynik finansowy albo mają zastosowanie paragrafy 29–37 i OS47–OS52 (w przypadku gdy przeniesienie składnika aktywów finansowych nie kwalifikuje się do wyłączenia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ lub gdy zastosowanie ma podejście utrzymania zaangażowania), wystawca umowy gwarancji finansowych wycenia ją według wartości wyższej z:

(i) wartości ustalonej zgodnie z MSR 37; oraz

(ii) wartości początkowej pomniejszonej, w odpowiednich przypadkach, o skumulowane odpisy amortyzacyjne ujęte zgodnie z MSR 18 (zob. paragraf 47 c)).

b) Niektóre gwarancje powiązane z kredytami nie wymagają, jako warunku wstępnego dla dokonania wypłaty, aby posiadacz był narażony na niedokonanie przez określonego dłużnika płatności z tytułu gwarantowanego składnika aktywów finansowych w ustalonym terminie i aby poniósł stratę z tego tytułu. Przykładem jest gwarancja, która wymaga dokonania płatności na skutek zmian określonych ratingów kredytowych bądź indeksów kredytowych. Tego rodzaju gwarancje nie stanowią umów gwarancji finansowych zgodnie z definicją w niniejszym standardzie, ani nie stanowią umów ubezpieczeniowych zgodnie z definicją w MSSF 4. Takie gwarancje są instrumentami pochodnymi i wystawca stosuje do nich niniejszy standard.

▼B

c) Jeśli umowa gwarancji finansowych została wystawiona w związku ze sprzedażą dóbr, przy ustalaniu, kiedy należy ująć przychody z tytułu gwarancji i ze sprzedaży dóbr, wystawca stosuje MSR 18.

OS4A Stwierdzenie, że wystawca traktuje umowy jako umowy ubezpieczeniowe, znajduje się zazwyczaj we wszelkiej korespondencji z klientami i organami regulacyjnymi, w umowach, dokumentacji handlowej i sprawozdaniach finansowych. Ponadto umowy ubezpieczeniowe często podlegają wymogom rachunkowości różnym od wymogów dla innych rodzajów transakcji, takich jak umowy wystawiane przez banki bądź przedsiębiorstwa handlowe. W takich przypadkach sprawozdanie finansowe wystawcy zazwyczaj zawiera oświadczenie stwierdzające zastosowanie przez wystawcę tych wymogów rachunkowości.

DEFINICJE (paragrafy 8–9)

**Wyznaczenie do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy**

OS4B Paragraf 9 niniejszego standardu zezwala jednostce na wyznaczenie składnika aktywów finansowych, zobowiązania finansowego lub grupy instrumentów finansowych (aktywów finansowych, zobowiązań finansowych lub obydwu tych kategorii) do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, pod warunkiem że prowadzi to do uzyskania bardziej przydatnych informacji.

OS4C Decyzja jednostki dotycząca wyznaczenia składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy jest podobna do wyboru zasady rachunkowości (mimo iż w przeciwieństwie do wyboru zasad rachunkowości, nie musi być stosowana w sposób ciągły w stosunku do wszystkich podobnych transakcji). Jeśli jednostka ma możliwość wyboru, paragraf 14 b) MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* wymaga, aby wybrane zasady (polityka) rachunkowości prowadziły do uzyskiwania bardziej przydatnych i wiarygodnych informacji na temat wpływu transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową, wynik finansowy, czy też przepływy pieniężne jednostki. W przypadku wyznaczenia do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy paragraf 9 określa dwa rodzaje okoliczności, w których spełniany zostaje wymóg uzyskiwania bardziej przydatnych informacji. Dlatego chcąc dokonać takiego wyznaczenia zgodnie z paragrafem 9, jednostka powinna udowodnić, że dotyczy jej jedna (lub obie) z tych sytuacji.

*Paragraf 9 b) (i): Wyznaczenie eliminuje lub znacząco zmniejsza niespójność w zakresie wyceny lub ujmowania, która powstałaby w przeciwnym przypadku.*

OS4D Zgodnie z MSR 39 wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego oraz sposób ujęcia zmian ich wartości są uzależnione od ich klasyfikacji oraz od tego, czy dana pozycja jest częścią wyznaczonego powiązania zabezpieczającego. Wymogi te mogą stwarzać niespójność w zakresie wyceny lub ujmowania (określaną niekiedy jako „niedopasowanie księgowe”), na przykład, gdyby składnik aktywów finansowych nie został wyznaczony do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy i byłby klasyfikowany jako dostępny do sprzedaży (przy większości zmian wartości godziwej ujmowanych bezpośrednio w kapitale własnym), a zobowiązanie, które jednostka uznaje za powiązane, byłoby wyceniane według zamortyzowanego kosztu (bez ujęcia zmian wartości godziwej). W takich okolicznościach jednostka może stwierdzić, że jej sprawozdanie finansowe będzie dostarczać bardziej przydatnych informacji, jeśli zarówno składnik aktywów, jak i zobowiązanie będą zaklasyfikowane do wycenianych według wartości godziwej przez wynik finansowy.

▼B

OS4E Następujące przykłady pokazują, kiedy ten warunek mógłby być spełniony. We wszystkich przypadkach jednostka może wykorzystać ten warunek do wyznaczenia składnika aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, jeśli spełnia zasadę określoną w paragrafie 9 b) (i).

a) Jednostka posiada zobowiązania, z których przepływy pieniężne są umownie uzależnione od korzyści uzyskiwanych z aktywów, które w innym przypadku zostałyby zaklasyfikowane jako dostępne do sprzedaży. Na przykład zakład ubezpieczeń może mieć zobowiązania zawierające cechę uznaniowych udziałów w zyskach, która przynosi korzyści w oparciu o zrealizowane i/lub niezrealizowane zyski z inwestycji związanych z określonym zbiorem aktywów należących do zakładu ubezpieczeń. Jeśli wycena tych zobowiązań odzwierciedla bieżące ceny rynkowe, zaklasyfikowanie aktywów jako wycenianych według wartości godziwej przez wynik finansowy oznacza, że zmiany wartości godziwej aktywów finansowych są ujmowane w wyniku finansowym w tym samym okresie, co odnośne zmiany wartości zobowiązań.

b) Jednostka posiada zobowiązania związane z umowami ubezpieczeniowymi, których wycena uwzględnia bieżące informacje (zgodnie z paragrafem 24 MSSF 4) oraz aktywa finansowe uznane za powiązane, które w innym przypadku byłyby zaklasyfikowane jako dostępne do sprzedaży lub wyceniane według zamortyzowanego kosztu.

c) Jednostka posiada aktywa finansowe, zobowiązania finansowe lub jedne i drugie, podlegające wspólnemu ryzyku, takiemu jak ryzyko stopy procentowej, prowadzące do przeciwstawnych zmian wartości godziwej wzajemnie się kompensujących. Jednakże tylko niektóre z tych instrumentów będą wycenione według wartości godziwej przez ►**M5** sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄ (tj. instrumenty pochodne lub zaklasyfikowane jako przeznaczone do obrotu). Może się również zdarzyć, że wymogi dotyczące rachunkowości zabezpieczeń nie są spełnione, na przykład dlatego, że wymogi dotyczące efektywności zawarte w paragrafie 88 nie są dotrzymane.

d) Jednostka posiada aktywa finansowe, zobowiązania finansowe lub jedne i drugie, które podlegają wspólnemu ryzyku, takiemu jak ryzyko stopy procentowej, prowadzące do przeciwstawnych zmian wartości godziwej wzajemnie się kompensujących i jednostka nie spełnia wymogów stosowania rachunkowości zabezpieczeń, gdyż żaden z instrumentów nie jest instrumentem pochodnym. Ponadto, przy braku rachunkowości zabezpieczeń, występuje znacząca niespójność w ujmowaniu zysków i strat. Na przykład:

(i) jednostka posiada portfel aktywów o stałym oprocentowaniu, które w innym przypadku zostałyby zaklasyfikowane jako dostępne do sprzedaży, sfinansowanych wyemitowanymi obligacjami o stałym oprocentowaniu, których zmiany wartości godziwej kompensują się. Wykazywanie zarówno aktywów, jak i obligacji według ich wartości godziwej przez wynik finansowy koryguje niespójność, która powstałaby przy wycenie aktywów według wartości godziwej ze ►**M5** zmianami wykazywanymi w innych całkowitych dochodach ◄ oraz obligacji według zamortyzowanego kosztu;

▼B

(ii) jednostka sfinansowała określoną grupę pożyczek drogą emisji obligacji będących przedmiotem obrotu, których zmiany wartości godziwej kompensują się. Jeśli ponadto jednostka regularnie nabywa i sprzedaje obligacje, ale rzadko, o ile kiedykolwiek, kupuje i sprzedaje pożyczki, wykazując zarówno pożyczki, jak i obligacje według ich wartości godziwej przez wynik finansowy, eliminuje w ten sposób niespójność momentu ujęcia zysków i strat, która powstałaby na skutek wyceny tych pozycji według zamortyzowanego kosztu i każdorazowego ujmowania zysku lub straty w związku z odkupem obligacji.

OS4F W przypadkach jak te opisane powyżej, wyznaczenie w momencie początkowego ujęcia aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, które to aktywa lub zobowiązania w innym przypadku nie byłyby wyceniane w ten sposób, może wyeliminować lub znacząco zmniejszyć niespójność w zakresie wyceny lub ujmowania i doprowadzić do otrzymania bardziej przydatnych informacji. Ze względów praktycznych jednostka nie musi dokładnie w tym samym czasie wejść w transakcje powodujące powstanie aktywów i zobowiązań powodujących niespójność w zakresie wyceny lub ujmowania. Uzasadniona zwłoka jest dopuszczona pod warunkiem, że każda transakcja będzie w momencie początkowego ujęcia wyznaczona do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy oraz w tym czasie jednostka będzie oczekiwać wystąpienia wszelkich pozostałych transakcji.

OS4G Niedopuszczalne byłoby wyznaczenie do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy tylko niektórych spośród aktywów finansowych i zobowiązań finansowych prowadzących do powstania niespójności, o ile nie doprowadziłoby to do jej wyeliminowania lub znaczącego zmniejszenia, a zatem nie zapewniłoby uzyskania bardziej przydatnych informacji. Niemniej jednak dopuszczalne byłoby wyznaczenie tylko pewnej liczby podobnych aktywów finansowych lub podobnych zobowiązań finansowych, jeśli doprowadziłoby to do znaczącego zmniejszenia niespójności (potencjalnie większego niż w przypadku innego rodzaju dopuszczonych wyznaczeń). Dla przykładu, załóżmy, iż jednostka posiada pewną liczbę podobnych zobowiązań finansowych o wartości 100 j.p. ([1]) oraz pewną liczbę podobnych aktywów finansowych w kwocie 50 j.p., ale wycenianych w oparciu o różne zasady. Jednostka może znacząco zmniejszyć niespójność w wycenie poprzez wyznaczenie – do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy – w momencie początkowego ujęcia wszystkich aktywów, ale tylko niektórych zobowiązań (na przykład poszczególnych zobowiązań o łącznej wartości 45 j.p.). Niemniej jednak ze względu na to, że standard zezwala jednostce na wyznaczenie do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy tylko całego instrumentu finansowego, jednostka, w przykładzie powyżej, musi wyznaczyć jedno lub kilka zobowiązań w całości. Nie mogłaby wyznaczyć komponentu zobowiązania (np. zmian wartości dających się przypisać tylko jednemu ryzyku, na przykład zmiany referencyjnych stóp procentowych) lub proporcji (tj. procentu) zobowiązania.

*Paragraf 9 b) (ii): Grupa aktywów finansowych, zobowiązań finansowych lub obu tych kategorii jest zarządzana, a jej wyniki oceniane w oparciu o wartość godziwą, zgodnie z udokumentowanymi zasadami zarządzania ryzykiem lub strategią inwestycyjną.*

OS4H Jednostka może zarządzać i oceniać wyniki uzyskiwane z tytułu aktywów finansowych, zobowiązań finansowych lub obydwu tych kategorii w taki sposób, iż ich wycena według wartości godziwej przez wynik finansowy prowadzi do uzyskania bardziej przydatnych informacji. W tym przypadku nacisk jest położony na sposób, w jaki jednostka zarządza i ocenia wyniki, a nie na rodzaj jej instrumentów finansowych.

([1]) W niniejszym standardzie kwoty pieniężne wyrażane są w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

▼B

OS4I Następujące przykłady pokazują, kiedy ten warunek mógłby być spełniony. We wszystkich przypadkach jednostka może wykorzystać ten warunek do wyznaczenia składnika aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, jeśli spełnia zasadę określoną w paragrafie 9 b) (ii).

▼M32

a) Jednostka jest organizacją typu spółki kapitału podwyższonego ryzyka (venture capital), funduszem inwestycyjnym, funduszem powierniczym lub podobną jednostką, której przedmiotem działalności jest inwestowanie w aktywa finansowe z zamiarem uzyskiwania z nich korzyści z tytułu całkowitych zwrotów w postaci dywidend oraz zmian wartości godziwej. MSR 28 zezwala na wycenienie takich inwestycji według wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z tym standardem. Jednostka może stosować te same zasady rachunkowości do innych inwestycji zarządzanych na zasadzie całkowitego zwrotu, na które nie ma jednak na tyle znaczącego wpływu, aby mogły być objęte zakresem MSR 28.

▼B

b) Jednostka posiada aktywa finansowe i zobowiązania finansowe, które wspólnie podlegają jednemu lub większej liczbie ryzyk i są zarządzane i oceniane w oparciu o wartość godziwą, zgodnie z udokumentowanymi zasadami zarządzania aktywami i zobowiązaniami. Przykładem może być jednostka, która wyemitowała „produkty strukturyzowane” zawierające wiele wbudowanych instrumentów pochodnych oraz zarządza wynikającym z nich ryzykiem w oparciu o wartość godziwą, wykorzystując w tym celu łącznie różne pochodne i niepochodne instrumenty finansowe. Analogicznym przykładem może być jednostka, która udziela pożyczki o stałej stopie procentowej i zarządza wynikającym stąd ryzykiem referencyjnej stopy procentowej, wykorzystując w tym celu łącznie pochodne i niepochodne instrumenty finansowe.

c) Jednostka jest zakładem ubezpieczeniowym posiadającym portfel aktywów finansowych, którym zarządza w sposób zapewniający maksymalizację zwrotu (tj. odsetki lub dywidendy oraz zmiany wartości godziwej) i na tej podstawie ocenia wyniki. Portfel może być utrzymywany dla zabezpieczenia określonych zobowiązań lub kapitału lub obydwu tych pozycji. Jeśli portfel aktywów jest utrzymywany w celu zabezpieczenia określonych zobowiązań, warunek określony w paragrafie 9 b) (ii) może zostać spełniony dla aktywów, niezależnie od tego, czy zakład ubezpieczeń także zarządza i ocenia zobowiązania na podstawie wartości godziwej. Warunek zawarty w paragrafie 9 b) (ii) może zostać spełniony, kiedy zakład ubezpieczeń ma na celu maksymalizację całościowego zwrotu na aktywach w ciągu dłuższego czasu, nawet jeśli kwoty wypłacone posiadaczom kontraktów z uznaniowym udziałem w zyskach zależą od innych czynników, takich jak kwota zysków zrealizowanych w krótszym okresie (np. roku) lub zależą od decyzji zakładu ubezpieczeń.

OS4J Jak zostało omówione powyżej, warunek ten zależy od sposobu, w jaki jednostka zarządza i ocenia wyniki uzyskiwane z tytułu grupy rozważanych instrumentów finansowych. Zatem (biorąc pod uwagę wymogi dokonania wyznaczenia w momencie początkowego ujęcia), jednostka wyznaczająca instrument finansowy do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy w oparciu o ten warunek, wyznacza w ten sposób wszystkie odpowiednie instrumenty finansowe, które są wspólnie zarządzane i oceniane.

▼B

OS4K Dokumentacja dotycząca strategii jednostki nie musi być obszerna, ale powinna wystarczać do udowodnienia, że wymóg zawarty w paragrafie 9 b) (ii) jest przestrzegany. Taka dokumentacja nie jest wymagana dla każdej indywidualnej pozycji, ale może być przygotowana dla całego portfela. Przykładowo, jeśli system zarządzania wynikami działalności danego departamentu – zatwierdzony przez kluczowych członków zarządu jednostki – jasno wskazuje na to, iż jego wyniki działalności są oceniane na podstawie całkowitego zwrotu z poniesionych nakładów, nie ma potrzeby przygotowywania dalszej dokumentacji potwierdzającej zgodność z paragrafem 9 b) (ii).

**Efektywna stopa procentowa**

OS5 W niektórych przypadkach aktywa finansowe nabywane są ze znacznym dyskontem, które odzwierciedla straty ponoszone w związku z ryzykiem kredytowym. Jednostki uwzględniają tego typu straty kredytowe w kalkulacji oczekiwanych przepływów pieniężnych przy wyliczaniu efektywnej stopy procentowej.

OS6 Przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej jednostka zasadniczo dokonuje amortyzacji wszelkich prowizji, punktów zapłaconych lub otrzymanych, kosztów transakcji oraz premii lub dyskonta, uwzględnionych w kalkulacji efektywnej stopy procentowej, w oczekiwanym okresie trwania instrumentu finansowego. Może to być jednak okres krótszy, jeśli jest to okres, którego dotyczą prowizje, punkty zapłacone lub otrzymane, koszty transakcji oraz premia lub dyskonto. Sytuacja taka będzie miała miejsce w przypadku, gdy zmienna, od której zależą prowizje, punkty zapłacone lub otrzymane, koszty transakcji, premia lub dyskonto, jest przeszacowywana do stóp rynkowych przed upływem oczekiwanego terminu wymagalności instrumentu. W takim przypadku właściwym okresem amortyzacji jest okres do dnia następnego przeszacowania. Na przykład, jeśli premia lub dyskonto od instrumentu o zmiennej stopie odzwierciedlają odsetki naliczone dla tego instrumentu od dnia ostatniej płatności odsetek lub zmiany stóp rynkowych w okresie od ostatniego przeszacowania zmiennej stopy procentowej, należy je amortyzować w okresie do następnego dnia przeszacowania stopy procentowej. Jest tak dlatego, że premia lub dyskonto dotyczą okresu do dnia następnego przeszacowania, ponieważ w tym dniu zmienna, od której zależy premia lub dyskonto (tj. stopy procentowe), przyjmuje wartość rynkową. Jednakże, jeśli premia lub dyskonto wynikają ze zmiany spread kredytowego ponad zmienną stopę procentową określoną dla instrumentu lub innej zmiennej, która nie jest przeszacowywana do stóp rynkowych, należy je amortyzować przez okres do terminu wymagalności instrumentu.

OS7 W przypadku aktywów finansowych o zmiennej stopie i zobowiązań finansowych o zmiennej stopie okresowe przeszacowanie strumienia przepływów pieniężnych, mające odzwierciedlać zmiany rynkowych stóp procentowych, powoduje zmianę efektywnej stopy procentowej. Jeśli składnik aktywów finansowych o zmiennej stopie lub zobowiązanie finansowe o zmiennej stopie zostały początkowo ujęte w kwocie wymaganej zapłaty w terminie wymagalności, przeszacowanie strumienia przyszłych płatności odsetkowych zazwyczaj nie ma istotnego wpływu na wartość bilansową tego składnika aktywów lub zobowiązania.

▼M8

AG8 W przypadku, gdy jednostka zmienia oszacowania płatności udzielonych lub otrzymanych, koryguje wartość bilansową składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego (lub grupy instrumentów finansowych) tak, aby wartość ta odzwierciedlała rzeczywiste i zweryfikowane oszacowane przepływy pieniężne. Jednostka dokonuje przeliczenia wartości bilansowej poprzez wyliczenie wartości bieżącej oczekiwanych przyszłych przepływów

▼M8

pieniężnych ustalonych za pomocą pierwotnej efektywnej stopy procentowej instrumentu finansowego lub, jeśli ma to zastosowanie, zaktualizowanej efektywnej stopy procentowej obliczonej zgodnie z paragrafem 92. Zysk lub stratę z tytułu korekty ujmuje się jako zyski i straty bieżącego okresu. Jeżeli składnik aktywów finansowych jest przekwalifikowywany zgodnie z paragrafem 50B, 50D lub 50E, a jednostka podwyższa następnie swoje oszacowania przyszłych wpływów pieniężnych w wyniku większej możliwości odzyskania tych wpływów, wynik tego podwyższenia jest ujmowany jako korekta efektywnej stopy procentowej od dnia zmiany szacunków a nie jako korekta wartości bilansowej składnika aktywów w dniu zmiany szacunków.

▼B

**Instrumenty pochodne**

OS9 Typowymi przykładami instrumentów pochodnych są umowy terminowe typu futures oraz forward, transakcje swap i opcje. Zazwyczaj instrument pochodny ma oznaczoną kwotę nominalną, która odpowiada pewnej kwocie wyrażonej w środkach pieniężnych, liczbie akcji, liczbie jednostek wagi lub ilości, lub też w innych jednostkach określonych w umowie. Instrument pochodny nie wymaga jednak od posiadacza ani wystawcy zainwestowania lub przyjęcia tej kwoty w momencie zawarcia umowy. W innych przypadkach instrument pochodny może wymagać dokonania płatności ustalonej kwoty lub kwoty zmiennej (ale nie proporcjonalnie do zmiany instrumentu bazowego), na skutek zaistnienia w przyszłości pewnego zdarzenia, które nie ma związku z kwotą bazową. Np. umowa może wymagać dokonania płatności w stałej wysokości 1 000 j.p. ([1]), jeśli sześciomiesięczny LIBOR wzrośnie o 100 punktów bazowych. Taki kontrakt jest instrumentem pochodnym, nawet jeśli nie określono kwoty bazowej.

OS10 W niniejszym standardzie definicja instrumentu pochodnego obejmuje kontrakty, które są rozliczane brutto poprzez dostawę instrumentu bazowego (np. kontrakt terminowy forward na zakup instrumentu dłużnego o stałej stopie). Jednostka może zawrzeć kontrakt na zakup lub sprzedaż składnika niefinansowego, który może być rozliczony netto w środkach pieniężnych lub w innym instrumencie finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych (np. kontrakt kupna lub sprzedaży towaru po ustalonej cenie w przyszłości). Taki kontrakt jest objęty zakresem niniejszego standardu, chyba że został zawarty i jest utrzymywany z zamiarem dostawy składnika o charakterze niefinansowym zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania (zob. paragrafy 5–7).

OS11 Jedną z cech definiujących instrument pochodny jest to, że wymagana inwestycja początkowa netto jest mniejsza w porównaniu z innymi rodzajami umów, które w podobny sposób reagują na zmiany warunków rynkowych. Opcja spełnia kryteria tej definicji, ponieważ premia jest mniejsza niż inwestycja, jakiej wymagałoby nabycie instrumentu bazowego, z którym opcja jest związana. Swap walutowy, który wymaga początkowej wymiany różnych walut o równej wartości godziwej, spełnia kryteria definicji, ponieważ inwestycja początkowa netto jest równa zero.

OS12 W wyniku zawarcia standaryzowanego kontraktu kupna lub sprzedaży powstaje zobowiązanie do zachowania stałej ceny w okresie pomiędzy terminem zawarcia umowy i terminem rozliczenia, co sprawia, iż spełnione są kryteria definicji instrumentu pochodnego. Jednakże z powodu krótkiego okresu trwania zobowiązania nie jest ono ujmowane jako pochodny instrument finansowy. Niniejszy standard określa szczególne zasady rachunkowości dla tego typu standaryzowanych kontraktów (zob. paragrafy 38 oraz OS53– OS56).

([1]) W niniejszym standardzie kwoty pieniężne są wyrażone w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

▼B

OS12A Definicja instrumentu pochodnego odwołuje się do zmiennych niefinansowych, które nie są specyficzne dla danej strony kontraktu. Obejmują one współczynniki strat wywołanych trzęsieniami ziemi w określonym regionie lub wskaźniki temperatury w określonym mieście. Zmienne niefinansowe specyficzne dla danej strony kontraktu obejmują wystąpienie lub niewystąpienie pożaru powodującego zniszczenie składnika aktywów należącego do strony kontraktu. Zmiana wartości godziwej niefinansowego składnika aktywów jest specyficzna dla posiadacza, jeśli wartość godziwa odzwierciedla nie tylko zmiany cen rynkowych dla tego składnika aktywów (zmienna finansowa), ale również stan określonego posiadanego składnika aktywów niefinansowych (zmienna niefinansowa). Na przykład jeśli gwarancja ceny rezydualnej określonego samochodu wystawia gwarantującego na ryzyko zmian fizycznych właściwości samochodu, zmiana ceny rezydualnej jest specyficzna dla właściciela samochodu.

**Koszty transakcji**

OS13 Do kosztów transakcji zalicza się opłaty i prowizje wypłacane agentom (w tym pracownikom działającym w roli sprzedawców), doradcom, pośrednikom i maklerom, opłaty nakładane przez agencje regulacyjne i giełdy oraz podatki i cła. Koszty transakcji nie obejmują premii lub dyskonta od instrumentów dłużnych, kosztów finansowania, ani też wewnętrznych kosztów administracyjnych czy kosztów przechowania instrumentów.

**Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu**

OS14 Obrót zasadniczo oznacza aktywne i częste zawieranie transakcji kupna i sprzedaży, dlatego instrumenty finansowe przeznaczone do obrotu są, generalnie, wykorzystywane w celu osiągnięcia zysku dzięki krótkoterminowym wahaniom cen lub marży maklerskiej.

OS15 Do zobowiązań finansowych przeznaczonych do obrotu zalicza się:

a) instrumenty pochodne będące zobowiązaniami, które nie są ujmowane jako instrumenty zabezpieczające;

b) obowiązek dostarczenia aktywów finansowych pożyczonych w przypadku sprzedaży z zajęciem tzw. „krótkiej pozycji” (tj. jednostka dokonuje sprzedaży aktywów finansowych, które pożyczyła, ale których jeszcze nie posiada);

c) zobowiązania finansowe, które zostały zaciągnięte z zamiarem ich odkupienia w najbliższej przyszłości (np. notowany instrument dłużny, który może być odkupiony przez jego emitenta w najbliższej przyszłości w zależności od tego, jak zmieni się jego wartość godziwa); oraz

d) zobowiązania finansowe wchodzące w skład portfela określonych instrumentów finansowych, zarządzanych łącznie, dla których istnieją dowody osiągania krótkoterminowych zysków w ostatnim czasie.

Fakt, iż zobowiązanie finansuje działalność handlową, nie stanowi jednoznacznie, że zobowiązanie to staje się zobowiązaniem przeznaczonym do obrotu.

**Inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności**

OS16 Jednostka nie ma stanowczego zamiaru utrzymania do terminu wymagalności inwestycji w składnik aktywów finansowych o ustalonym terminie wymagalności, jeśli:

a) jednostka zamierza utrzymywać składnik aktywów finansowych przez czas nieokreślony;

▼B

b) jednostka jest gotowa sprzedać składnik aktywów finansowych (należy to jednak odróżnić od zaistnienia sytuacji o charakterze incydentalnym, której jednostka nie mogła przewidzieć na podstawie racjonalnych przesłanek) w reakcji na zmiany rynkowych stóp procentowych lub ryzyka, potrzeby związane z zachowaniem płynności, zmiany możliwości pozyskiwania i rentowności alternatywnych inwestycji, zmiany źródeł i warunków finansowania czy zmiany ryzyka walutowego; lub

c) emitent posiada prawo do rozliczenia składnika aktywów finansowych w kwocie znacznie niższej od jego zamortyzowanego kosztu.

OS17 Dłużne papiery wartościowe o zmiennej stopie procentowej mogą spełniać kryteria przewidziane dla inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności. Instrumenty kapitałowe nie mogą być uznane za inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności, ponieważ nie mają one określonego terminu wymagalności (tak jak akcje zwykłe), albo wysokość kwoty, jaką posiadacz może otrzymać, zmienia się w sposób niemożliwy do przewidzenia (tak jak opcje na akcje, warranty i podobne prawa). Zgodnie z definicją inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności, ustalone lub możliwe do ustalenia kwoty płatności oraz ustalony termin wymagalności oznaczają, że umowa zawiera postanowienia określające kwoty i daty płatności otrzymywanych przez posiadacza, tj. płatności odsetek i nominału. Istotne ryzyko, iż składnik aktywów finansowych nie zostanie spłacony, nie wyklucza jego kwalifikacji jako utrzymywanego do terminu wymagalności tak długo, jak płatności wynikające z umowy są ustalone lub możliwe do ustalenia oraz spełnione są inne kryteria takiej kwalifikacji. Jeśli mamy do czynienia z instrumentem dłużnym o charakterze wieczystym, dla którego płatności odsetkowe zostały ustalone na czas nieokreślony, instrument taki nie może zostać zakwalifikowany jako utrzymywany do terminu wymagalności, ponieważ termin wymagalności nie został określony.

OS18 Kryteria inwestycji utrzymywanej do terminu wymagalności są spełnione w przypadku składnika aktywów finansowych z opcją wykupu przed terminem przez emitenta, pod warunkiem że jego posiadacz zamierza i ma możliwość zachować go do momentu realizacji opcji lub do terminu wymagalności oraz będzie w stanie odzyskać zasadniczo całą wartość bilansową tego składnika aktywów. Wykorzystanie opcji kupna przez emitenta powoduje po prostu przybliżenie terminu wymagalności składnika aktywów. Jeśli jednak opcja wykupu składnika aktywów finansowych zawiera warunki sprawiające, że posiadacz tego składnika nie będzie mógł odzyskać zasadniczo całej jego wartości bilansowej, wówczas takiego składnika aktywów nie można kwalifikować jako inwestycji utrzymywanej do terminu wymagalności. Określając, czy wartość bilansowa zostanie odzyskana zasadniczo w całości, jednostka powinna uwzględnić wszelkie wypłacone premie oraz skapitalizowane koszty transakcji.

OS19 Składnika aktywów finansowych z opcją sprzedaży (tj. posiadacz ma prawo wymagać od emitenta spłaty lub wykupu składnika aktywów finansowych przed upływem terminu wymagalności) nie można zaliczyć do inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności, ponieważ zapłata za opcję sprzedaży przed upływem terminu, będąca cechą takiego instrumentu finansowego, jest sprzeczna z zamiarem utrzymywania składnika aktywów finansowych do terminu wymagalności.

OS20 W przypadku większości aktywów finansowych wycena w wartości godziwej jest bardziej właściwa aniżeli wycena według zamortyzowanego kosztu. Wyjątek stanowią aktywa kwalifikowane jako pozycje utrzymywane do terminu wymagalności, ale tylko wtedy, gdy jednostka ma stanowczy zamiar i możliwość utrzymać w posiadaniu taką inwestycję do terminu wymagalności. Jeśli działania podejmowane przez jednostkę spowodowały pojawienie się wątpliwości co do zamiarów i możliwości utrzymania przez nią takich inwestycji do upływu terminu wymagalności, wówczas paragraf 9 wyklucza zastosowanie takiego wyjątkowego podejścia przez zasadnie określony okres.

▼B

OS21 Przy ocenianiu swoich zamiarów i możliwości dotyczących utrzymania inwestycji do upływu terminu wymagalności jednostka nie powinna zakładać zajścia „scenariusza katastroficznego", którego prawdopodobieństwo jest praktycznie znikome, np. upadek banku czy podobne zdarzenie wpływające na emitenta.

OS22 Sprzedaż przed upływem terminu wymagalności może odpowiadać warunkom określonym w paragrafie 9 – i tym samym nie budzić zastrzeżeń co do zamiarów i możliwości utrzymania przez jednostkę innych inwestycji do terminu wymagalności – jeśli sprzedaże są spowodowane:

a) znaczącym pogorszeniem wiarygodności kredytowej emitenta. Na przykład sprzedaż następująca w momencie, gdy obniżona została ocena wiary godności kredytowej przez zewnętrzną agencję ratingową, niekoniecznie musi budzić zastrzeżenia co do zamiarów jednostki utrzymywania pozostałych inwestycji do terminu wymagalności, jeśli obniżenie ratingu było wynikiem znacznego pogorszenia wiarygodności kredytowej emitenta, co odzwierciedla zmiana ratingu kredytowego w porównaniu z ratingiem kredytowym w momencie początkowego ujęcia. Podobnie, jeśli jednostka wykorzystuje wewnętrzne ratingi dla oceny zaangażowań, zmiany tych wewnętrznych ratingów mogą być pomocne przy identyfikowaniu emitentów, których wiarygodność kredytowa uległa znacznemu pogorszeniu, pod warunkiem że podejście jednostki do przyznawania wewnętrznych ratingów i zmiany tych ratingów tworzą spójną, wiarygodną i obiektywną ocenę jakości kredytowej emitentów. Jeśli istnieje potwierdzenie, iż nastąpiła utrata wartości składnika aktywów finansowych (zob. paragrafy 58 i 59), pogorszenie wiarygodności kredytowej stanowi istotną przesłankę;

b) zmianami prawa podatkowego, znoszącymi lub znacząco obniżającymi zwolnienia podatkowe dotyczące oprocentowania inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności (jednak nie chodzi tu o zmiany aktualizujące opodatkowanie przychodów z tytułu odsetek);

c) znaczącym połączeniem jednostek lub zbyciem ich zorganizowanej części (np. sprzedażą całego segmentu), które wymuszają sprzedaż lub przekazanie inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności w celu utrzymania dotychczasowego poziomu ryzyka stóp procentowych lub dotychczasowej polityki dotyczącej ryzyka kredytowego jednostki (mimo że samo połączenie jednostek jest zdarzeniem podlegającym kontroli jednostki, to zmiany w jej portfelu inwestycji służące utrzymaniu dotychczasowego poziomu ryzyka stopy procentowej lub dotychczasowej polityki dotyczącej ryzyka kredytowego są bardziej konsekwencją tego zdarzenia aniżeli zmianami, które można było przewidzieć);

d) zmianą wymogów ustawowych lub innych regulacji zmieniających znaczą co dopuszczalną wielkość inwestycji lub maksymalny poziom inwestycji określonego rodzaju, co pociąga za sobą konieczność zbycia przez jednostkę inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności;

e) znaczącym zwiększeniem wymagań kapitałowych jednostek prowadzących działalność w danej branży, co powoduje konieczność ograniczenia rozmiarów działalności inwestycyjnej jednostki poprzez sprzedaż inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności;

f) znaczącym wzrostem wag ryzyka inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności, stosowanych w regulacjach odnoszących się do wielkości kapitału mierzonej ryzykiem.

OS23 Uznaje się, że jednostka nie wykazuje możliwości utrzymania do terminu wymagalności inwestycji w składnik aktywów finansowych o ustalonym terminie wymagalności, jeśli:

a) nie posiada dostępnych środków finansowych, które pozwalałyby na finansowanie inwestycji do upływu terminu wymagalności; lub

▼B

b) podlega ograniczeniom wynikającym z przepisów prawa lub ograniczeniom innego typu, które mogą udaremnić jej zamiar utrzymania składnika aktywów finansowych do terminu wymagalności (jednak opcja wykupu, jaką dysponuje emitent instrumentu, nie musi udaremniać zamiaru utrzymania składnika aktywów finansowych do terminu wymagalności – zob. paragraf OS18).

OS24 Inne okoliczności niż opisane w paragrafach OS16–OS23 mogą wskazywać na to, że jednostka nie ma stanowczego zamiaru ani możliwości utrzymania inwestycji do terminu wymagalności.

OS25 Jednostka ocenia swój zamiar i możliwości utrzymania inwestycji do terminu wymagalności nie tylko w momencie ich początkowego ujęcia, lecz również na ►**M5** koniec każdego kolejnego okresu sprawozdawczego ◄.

**Pożyczki i należności**

OS26 Każdy składnik aktywów niebędący instrumentem finansowym o stałych lub możliwych do ustalenia płatnościach może potencjalnie spełniać definicję pożyczki i należności (w tym pożyczki, należności handlowe, inwestycje w dłużne papiery wartościowe oraz depozyty ulokowane w bankach). Jednakże aktywa finansowe notowane na aktywnych rynkach (np. notowane instrumenty dłużne, zob. paragraf OS71) nie mogą być zaliczane do kategorii pożyczek i należności. Aktywa finansowe, które nie są zaliczone do pożyczek i należności, mogą być kwalifikowane jako inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności, jeśli spełniają wymogi takiej kwalifikacji (zob. paragrafy 9 oraz OS16–OS25). Przy kwalifikacji w momencie początkowego ujęcia aktywów finansowych, które w innym przypadku byłyby zakwalifikowane do pożyczek i należności, jednostka może kwalifikować je jako aktywa finansowe wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy lub jako dostępne do sprzedaży.

WBUDOWANE INSTRUMENTY POCHODNE (paragrafy 10–13)

OS27 Jeśli umowa zasadnicza nie ma określonej lub możliwej do ustalenia daty wymagalności i stanowi końcowy (rezydualny) udział w aktywach netto jednostki, wówczas jej cechy ekonomiczne oraz ryzyko są takie same jak instrumentu kapitałowego, a więc instrument wbudowany powinien posiadać cechy kapitału własnego związane z tą samą jednostką, aby mógł być uznany za ściśle powiązany. Jeśli umowa zasadnicza nie jest instrumentem kapitałowym oraz spełnia wymogi instrumentu finansowego, wówczas jej cechy ekonomiczne oraz ryzyko są takie same jak instrumentu dłużnego.

OS28 Wbudowany instrument pochodny inny niż opcja (np. wbudowany forward lub swap) jest wydzielany z umowy zasadniczej na podstawie wynikających z niej ustalonych lub implikowanych podstawowych warunków, w taki sposób, aby jego początkowa wartość godziwa wynosiła zero. Opcyjne instrumenty wbudowane (np. wbudowana opcja sprzedaży, opcja kupna, opcja na górny pułap, opcja na dolny pułap lub opcja na swapa) są wydzielane z umowy zasadniczej na podstawie określonych warunków elementu opcyjnego. Wartością początkową instrumentu zasadniczego jest wartość końcowa (rezydualna) pozostająca po wydzieleniu instrumentu wbudowanego.

OS29 Generalnie, złożenie cech wbudowanych instrumentów pochodnych w pojedynczym instrumencie jest traktowane jako pojedynczy złożony wbudowany instrument pochodny. Jednakże wbudowane instrumenty pochodne zakwalifikowane do kapitału własnego (zob. MSR 32) są ujmowane oddzielnie od tych zakwalifikowanych jako aktywa lub zobowiązania. Ponadto, jeśli instrument zawiera więcej niż jeden wbudowany instrument pochodny i instrumenty te dotyczą różnych ekspozycji ryzyka, a także są łatwe do wydzielenia i niezależne od siebie, wtedy są one ujmowane osobno.

▼B

OS30 Cechy ekonomiczne i ryzyka instrumentów wbudowanych nie są ściśle powiązane z umową zasadniczą (paragraf 11 a)) w następujących przykładowych sytuacjach. W tych przypadkach, zakładając, że warunki określone w paragrafie 11 b) i c) są spełnione, wbudowane instrumenty pochodne ujmuje się oddzielnie od umowy zasadniczej.

a) Wbudowana opcja sprzedaży umożliwiająca posiadaczowi żądanie odkupu przez wystawcę instrumentu za kwotę środków pieniężnych lub innych aktywów, która zmienia się zależnie od zmiany ceny lub indeksu instrumentu kapitałowego, lub towaru, nie jest ściśle powiązana z umową zasadniczą.

b) Opcja wykupu wbudowana w instrument kapitałowy, która umożliwia emitentowi odkupienie instrumentu kapitałowego po określonej cenie, nie jest ściśle powiązana z zasadniczym instrumentem kapitałowym z punktu widzenia posiadacza (z punktu widzenia emitenta opcja kupna jest instrumentem kapitałowym pod warunkiem, że spełnia wymogi kwalifikacji zgodnie z MSR 32 i w takim przypadku jest wyłączona z niniejszego standardu).

c) Opcja lub automatyczna klauzula wydłużająca okres trwania instrumentu dłużnego nie jest ściśle powiązana z zasadniczym instrumentem dłużnym, chyba że w momencie przedłużenia następuje jednoczesna korekta do bieżącej rynkowej stopy procentowej. Jeśli jednostka emituje instrumenty dłużne, a posiadacz tych instrumentów wystawia opcję kupna na ten instrument dłużny dla osoby trzeciej, emitent traktuje opcję kupna jako przedłużenie terminu wymagalności, pod warunkiem że można od niego wymagać uczestniczenia lub umożliwienia sprzedaży instrumentu dłużnego w wyniku realizacji opcji kupna.

d) Płatności odsetek lub kapitału indeksowane do instrumentu kapitałowego, wbudowane w umowę zasadniczą będącą instrumentem dłużnym lub kontraktem ubezpieczeniowym – w przypadku której dokonuje się indeksacji kwoty odsetek lub kapitału na podstawie wartości instrumentu kapitałowego – nie są ściśle powiązane z instrumentem zasadniczym, ponieważ ryzyka typowe dla instrumentu zasadniczego i wbudowanego instrumentu pochodnego są różne.

e) Płatności odsetek lub kapitału indeksowane do towaru, wbudowane w umowę zasadniczą będącą instrumentem dłużnym lub kontraktem ubezpieczeniowym – w przypadku której dokonuje się indeksacji kwoty odsetek lub kapitału na podstawie ceny towaru (np. złota) – nie są ściśle powiązane z instrumentem zasadniczym, ponieważ ryzyka typowe dla instrumentu zasadniczego i wbudowanego instrumentu pochodnego są różne.

f) Możliwość dokonania konwersji na instrument kapitałowy, wbudowana w zamienny instrument dłużny, nie jest ściśle powiązana z instrumentem zasadniczym z punktu widzenia posiadacza instrumentu (z punktu widzenia wystawcy opcja zamiany jest instrumentem kapitałowym i jest wyłączona z zakresu niniejszego standardu, jeśli spełnia wymogi kwalifikacji określone w MSR 32).

▼M22

g) Opcja kupna, opcja sprzedaży lub opcja przedpłaty wbudowana w zasadniczą umowę o dług lub w zasadniczą umowę ubezpieczeniową nie jest ściśle powiązana z umową zasadniczą, chyba że:

(i) cena wykonania opcji jest w przybliżeniu na każdy dzień wykonania równa wartości zamortyzowanego kosztu zasadniczego instrumentu dłużnego lub wartości bilansowej zasadniczej umowy ubezpieczeniowej lub

▼**M22**

(ii) cena wykonania opcji przedpłaty daje pożyczkodawcy zwrot w kwocie w przybliżeniu równej wartości bieżącej utraconych odsetek za pozostały do końca okres zasadniczej umowy. Utracone odsetki są rezultatem pomnożenia kwoty nominału objętej przedpłatą, przez różnicę stóp procentowych. Różnica stóp procentowych jest to nadwyżka efektywnej stopy procentowej umowy zasadniczej nad efektywną stopą procentową, którą jednostka uzyskałaby na dzień przedpłaty, gdyby dokonała reinwestycji kwoty nominału objętej przedpłatą w ramach podobnej umowy obejmującej okres pozostały do końca umowy zasadniczej.

Ocena tego, czy opcja kupna lub sprzedaży jest ściśle powiązana z zasadniczym instrumentem dłużnym, dokonywana jest przed wydzieleniem składnika kapitałowego z zamiennego instrumentu dłużnego zgodnie z MSR 32.

▼**B**

h) Kredytowe instrumenty pochodne, które są wbudowane w zasadnicze instrumenty dłużne oraz pozwalają jednej ze stron (beneficjent) przenieść ryzyko kredytowe wynikające z określonego składnika aktywów, który może nie znajdować się w posiadaniu tej strony, na inną osobę (gwarant), nie są ściśle powiązane z zasadniczym instrumentem dłużnym. Takie kredytowe instrumenty pochodne pozwalają gwarantowi na przejęcie ryzyka związanego z danym składnikiem aktywów bez bezpośredniego posiadania tego składnika.

OS31 Przykładem instrumentu hybrydowego jest instrument finansowy, który może zostać przez posiadacza przedstawiony emitentowi do odkupienia w zamian za kwotę środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych, która zmienia się na podstawie indeksu kapitałowego lub towarowego, rosnącego lub malejącego („instrument z opcją sprzedaży”). Jeśli emitent w momencie początkowego ujęcia nie zakwalifikował instrumentu z opcją sprzedaży jako zobowiązania finansowego wycenianego w wartości godziwej przez wynik finansowy, wymaga się, aby instrument wbudowany został oddzielony (tj. indeksowane płatności kapitału) zgodnie z paragrafem 11, ponieważ umowa zasadnicza jest instrumentem dłużnym w myśl paragrafu OS27, a indeksowana płatność kapitału nie jest ściśle powiązana z zasadniczym instrumentem dłużnym zgodnie z paragrafem OS30 a). Ponieważ płatności kapitału mogą się zwiększać lub też maleć, instrumentem wbudowanym jest instrument pochodny niebędący opcją, którego wartość jest indeksowana do zmiennej bazowej.

OS32 W przypadku instrumentu z opcją sprzedaży, który może być przedstawiony w każdym momencie do wykupu za kwotę odpowiadającą proporcjonalnemu udziałowi w wartości aktywów netto jednostki (jak na przykład jednostki otwartego funduszu inwestycyjnego lub niektóre produkty inwestycyjne powiązane z jednostkami), skutkiem wydzielenia instrumentu wbudowanego i traktowania każdego z komponentów jest wycena łącznego instrumentu w wartości wykupu płatnej na ►**M5** koniec okresu sprawozdawczego ◄, jeśli posiadacz instrumentu wykorzystałby swoje prawo przedstawienia go emitentowi do wykupu.

OS33 Cechy ekonomiczne oraz ryzyka związane z instrumentami wbudowanymi są ściśle związane z cechami ekonomicznymi i ryzykami umów zasadniczych w poniższych przypadkach. W takich sytuacjach jednostka nie ujmuje instrumentów wbudowanych oddzielnie od umów zasadniczych.

▼B

a) Instrument wbudowany, w którym zmienną bazową jest stopa procentowa lub indeks stóp procentowych, które mogą zmieniać kwotę odsetek, jakie w innym przypadku byłyby płacone lub otrzymywane z oprocentowanej dłużnej lub ubezpieczeniowej umowy zasadniczej, jest ściśle powiązany z umową zasadniczą, chyba że złożony instrument może być rozliczony w taki sposób, że posiadacz nie odzyskałby niemalże całej ujętej inwestycji lub wbudowany instrument pochodny mógłby co najmniej podwoić początkową wewnętrzną stopę zwrotu posiadacza, wynikającą z umowy zasadniczej, oraz spowodować, że stopa zwrotu byłaby co najmniej dwukrotnie większa od stopy rynkowej dla kontraktów o podobnych warunkach jak umowa zasadnicza.

b) Instrument na dolny lub górny pułap stóp procentowych, wbudowany w kontrakt dłużny lub ubezpieczeniowy, jest ściśle powiązany z instrumentem zasadniczym, o ile górny pułap jest na poziomie lub powyżej rynkowej stopy procentowej, a kontrakt na dolny pułap stopy procentowej jest na poziomie lub poniżej poziomu stopy rynkowej w momencie zawarcia kontraktu, przy czym dolny lub górny pułap nie jest zmodyfikowany w stosunku do kontraktu zasadniczego. Podobnie, klauzule zawarte w umowach dotyczących kupna lub sprzedaży aktywów (np. towarów), które określają dolny lub górny pułap cen do zapłacenia lub do otrzymania za te aktywa, są ściśle związane z umowami zasadniczymi, jeśli obydwa instrumenty na dolny lub górny pułap cen nie posiadały wartości wewnętrznej w momencie zawarcia umowy i nie były zmodyfikowane.

c) Walutowy instrument pochodny powodujący, że strumienie płatności kapitałowych lub odsetkowych są wyrażone w walucie obcej, wbudowany w dłużny instrument zasadniczy (np. obligacje dwuwalutowe), jest ściśle związany z dłużnym instrumentem zasadniczym. Taki instrument pochodny nie jest wydzielany z instrumentu zasadniczego, ponieważ zgodnie z MSR 21 wymagane jest ujmowanie różnic kursowych w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

d) Walutowy instrument pochodny wbudowany w umowy zasadnicze będące kontraktami ubezpieczeniowymi lub niebędące instrumentami finansowymi (takie jak umowy kupna lub sprzedaży składnika niefinansowego, które wyrażone są w walucie obcej) jest ściśle związany z umową zasadniczą, pod warunkiem że nie jest zmodyfikowany, nie ma cech opcji i wymaga płatności wyrażonych w jednej z poniższych walut:

(i) w walucie funkcjonalnej którejkolwiek z istotnych stron umowy;

(ii) w walucie, w której zazwyczaj w obrocie międzynarodowym ustalana jest cena nabywanego lub sprzedawanego dobra lub usługi (np. dla transakcji dotyczących ropy naftowej taką walutą jest dolar amerykański); lub

(iii) w walucie powszechnie stosowanej w umowach kupna lub sprzedaży składników niefinansowych w środowisku gospodarczym, w którym umowa została zawarta (tj. relatywnie stabilna i płynna waluta, która jest powszechnie stosowana w lokalnym obrocie gospodarczym lub zewnętrznej wymianie handlowej).

▼B

e) Opcja przedpłaty wbudowana w strip odsetkowy lub w strip kapitałowy jest ściśle związana z umową zasadniczą, jeśli umowa zasadnicza (i) powstała na skutek rozdzielenia prawa do uzyskania umownych przepływów pieniężnych z instrumentu finansowego, który sam w sobie nie zawierał wbudowanego instrumentu pochodnego; oraz (ii) nie zawiera żadnych warunków, które nie występowałyby również w pierwotnym zasadniczym instrumencie dłużnym.

f) Instrument pochodny wbudowany w zasadniczą umowę leasingową jest ściśle związany z umową zasadniczą, jeśli wbudowany instrument pochodny jest (i) indeksacją inflacyjną, taką jak indeksowanie opłat leasingowych na podstawie wskaźnika wzrostu cen artykułów konsumpcyjnych (pod warunkiem że nie on jest zmodyfikowany i indeks ten dotyczy inflacji środowiska gospodarczego, w którym działa jednostka); (ii) warunkową opłatą leasingową zależną od powiązanej sprzedaży; oraz (iii) warunkową opłatą leasingową zależną od zmiennych stóp procentowych.

g) Instrument pochodny powiązany z jednostkami uczestnictwa, wbudowany w zasadniczy instrument finansowy lub kontrakt ubezpieczeniowy, jest ściśle związany z instrumentem lub kontraktem zasadniczym, jeśli płatności wyrażone w jednostkach uczestnictwa są wyceniane według bieżącej wartości jednostek, która odzwierciedla wartość godziwą aktywów funduszu. Cecha powiązania z jednostkami uczestnictwa to takie postanowienie umowy, które wymaga płatności wyrażonej w jednostkach uczestnictwa wewnętrznego lub zewnętrznego funduszu inwestycyjnego.

h) Instrument pochodny wbudowany w kontrakt ubezpieczeniowy jest ściśle związany z zasadniczym kontraktem ubezpieczeniowym, jeśli wbudowany instrument pochodny oraz zasadniczy kontrakt ubezpieczeniowy są współzależne do tego stopnia, że jednostka nie jest w stanie oddzielnie wycenić instrumentu wbudowanego (tj. bez uwzględnienia kontraktu zasadniczego).

**Instrumenty zawierające wbudowane instrumenty pochodne**

OS33A Jeśli jednostka staje się stroną hybrydowego (łącznego) instrumentu, który zawiera jeden lub większą liczbę wbudowanych instrumentów pochodnych, paragraf 11 wymaga od jednostki zidentyfikowania każdego takiego wbudowanego instrumentu pochodnego, oceny, czy powinien być oddzielony od umowy zasadniczej, a w przypadku tych instrumentów pochodnych, których wymóg wydzielania dotyczy, wyceny według wartości godziwej w momencie początkowego ujęcia i później. Te wymogi mogą być bardziej złożone lub prowadzić do mniej wiarygodnych wycen aniżeli wycenianie całego instrumentu według wartości godziwej przez wynik finansowy. Z tego względu niniejszy standard zezwala, aby cały instrument wyznaczyć do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy.

OS33B Takie wyznaczenie może być dokonane niezależnie od tego, czy paragraf 11 wymaga oddzielenia wbudowanego instrumentu pochodnego od umowy zasadniczej, czy tego zabrania. Jednakże paragraf 11A nie uzasadniałby wyznaczenia hybrydowego (łącznego) instrumentu do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy w przypadkach omówionych w paragrafie 11A a) i b), ponieważ nie prowadziłoby to do zmniejszenia złożoności ani do wzrostu wiarygodności.

UJMOWANIE I WYŁĄCZANIE (paragrafy 14–42)

**Ujęcie początkowe (paragraf 14)**

OS34 W konsekwencji zasady określonej w paragrafie 14 jednostka ujmuje wszystkie umowne prawa i obowiązki wynikające z instrumentów pochodnych w swoim ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ odpowiednio jako aktywa lub zobowiązania, z wyjątkiem instrumentów

▼B

pochodnych powodujących, że przeniesienie aktywów finansowych nie jest ujmowane jako sprzedaż (zob. paragraf OS49). W przypadku gdy przeniesienie aktywów finansowych nie kwalifikuje się do usunięcia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, jednostka otrzymująca nie ujmuje przeniesionych aktywów jako swoich (zob. paragraf OS50).

OS35 Następujące przykłady ilustrują stosowanie zasady wynikającej z paragrafu 14:

a) bezwarunkowe należności i zobowiązania ujmuje się jako aktywa lub zobowiązania, gdy jednostka staje się stroną umowy, w wyniku czego zyskuje prawo do otrzymania lub bierze na siebie obowiązek zapłaty środków pieniężnych;

b) aktywa, które mają zostać nabyte, i zobowiązania, które mają zostać zaciągnięte w wyniku uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania do zakupu lub sprzedaży dóbr lub usług, generalnie nie są ujmowane, aż do chwili, gdy przynajmniej jedna ze stron nie wykona postanowień umowy. Dla przykładu, jednostka, która otrzymuje wiążące zamówienie, nie ujmuje składnika aktywów (a jednostka, która składa zamówienie, nie ujmuje zobowiązania) w chwili przyjęcia zamówienia, lecz raczej odracza ujęcie do czasu wysłania lub dostarczenia dóbr, lub też realizacji usług. Jeśli uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie jednostki do kupna lub sprzedaży składników niefinansowych jest objęte paragrafami 5–7 niniejszego standardu, to wartość godziwa netto jest ujmowana w aktywach lub zobowiązaniach na dzień podjęcia zobowiązania (zob. pkt c) poniżej). Dodatkowo, jeśli poprzednio nieujęte uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie jest wyznaczone jako pozycja zabezpieczana przy zabezpieczeniu wartości godziwej, to każda zmiana wartości godziwej netto wynikająca z zabezpieczanego ryzyka jest ujmowana jako składnik aktywów lub zobowiązań od momentu rozpoczęcia zabezpieczenia (zob. paragrafy 93 i 94);

c) kontrakt terminowy forward objęty niniejszym standardem (zob. paragrafy 2–7) jest ujmowany jako składnik aktywów lub zobowiązań w momencie podjęcia wiążącego zobowiązania, a nie na dzień, w którym zostaje on rozliczony. Często w momencie, kiedy jednostka staje się stroną kontraktu terminowego forward, wartości godziwe praw i obowiązków z niego wynikających są równe, tak więc wartość godziwa kontraktu terminowego jest równa zero. Jeśli wartość godziwa netto praw i obowiązków nie jest równa zero, kontrakt jest ujmowany jako składnik aktywów lub zobowiązań;

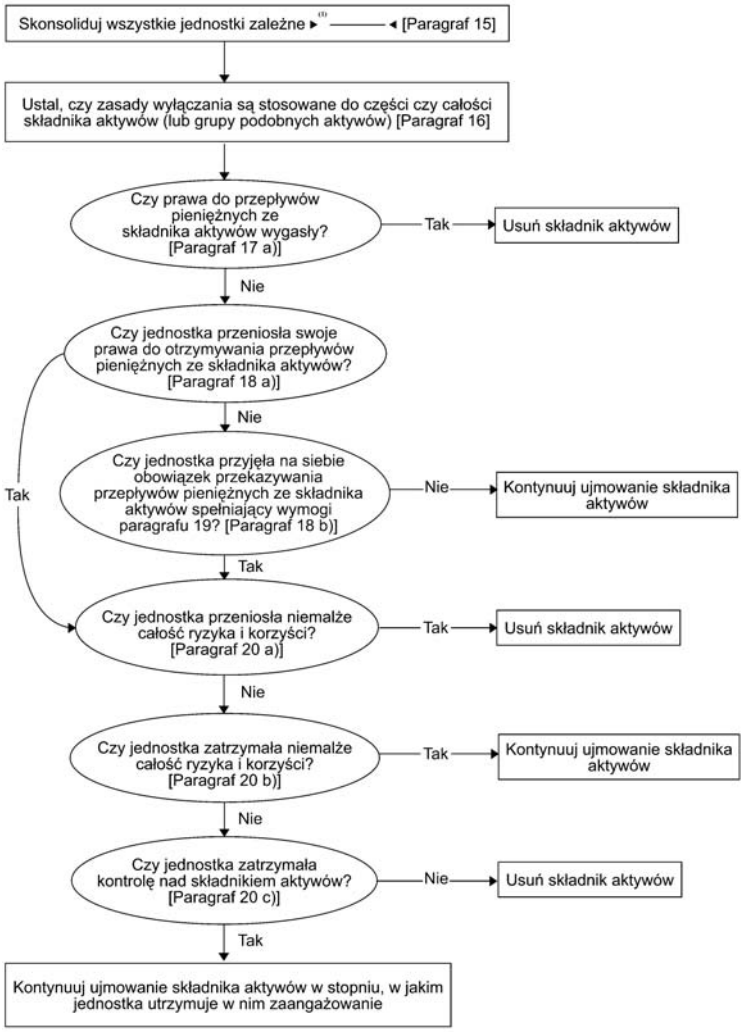
d) opcje objęte niniejszym standardem (zob. paragrafy 2–7) ujmuje się jako składnik aktywów lub zobowiązań w chwili, gdy ich posiadacz lub wystawca staje się stroną umowy;

e) planowane przyszłe transakcje, niezależnie od stopnia prawdopodobieństwa ich realizacji, nie stanowią aktywów ani zobowiązań jednostki, ponieważ jednostka nie stała się stroną umowy.

▼B

**Wyłączenie aktywów finansowych (paragrafy 15–37)**

OS36 Poniższy schemat przedstawia sposób oceny, czy i w jakim stopniu składnik aktywów finansowych powinien być wyłączony ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄.




►(1) M32

*Porozumienia, zgodnie z którymi jednostka zachowuje umowne prawa do otrzymywania przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych, ale przyjmuje na siebie umowny obowiązek przekazania przepływów pieniężnych jednemu lub większej liczbie odbiorców (paragraf 18 b)).*

▼M32

OS37 Sytuacja przedstawiona w paragrafie 18 b) (jednostka zachowuje umowne prawa do otrzymywania przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych, ale przyjmuje na siebie umowny obowiązek przekazania przepływów pieniężnych jednemu lub większej liczbie odbiorców) występuje na przykład wtedy, gdy jednostka będąca instytucją powierniczą wydaje inwestorom udziały w korzyściach z bazowych aktywów finansowych będących w jej posiadaniu i zapewnia ich obsługę. W takim przypadku aktywa finansowe kwalifikują się do usunięcia ze sprawozdania z sytuacji finansowej, jeżeli spełnione są warunki określone w paragrafach 19 i 20.

▼**M32**

OS38 Stosując paragraf 19, jednostka mogłaby, na przykład, być emitentem składnika aktywów finansowych lub mogłaby być to grupa kapitałowa obejmująca jednostkę zależną, która nabyła składnik aktywów finansowych i przekazuje przepływy pieniężne na rzecz niepowiązanych inwestorów.

▼**B**

*Ocena przeniesienia ryzyka i korzyści wynikających z posiadania składnika aktywów (paragraf 20)*

OS39 Przykłady sytuacji, gdy jednostka przenosi niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania, są następujące:

a) bezwarunkowa sprzedaż składnika aktywów finansowych;

b) sprzedaż składnika aktywów finansowych wraz z opcją odkupu składnika aktywów finansowych po cenie równej wartości godziwej w momencie odkupu; oraz

c) sprzedaż składnika aktywów finansowych wraz z opcją sprzedaży lub kupna, znacznie negatywnie odbiegającą od wartości wewnętrznej (tzn. jest bardzo mało prawdopodobne, aby opcja nabrała wartości wewnętrznej przed terminem jej wygaśnięcia).

OS40 Przykłady sytuacji, gdy jednostka zachowuje niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania, są następujące:

a) transakcja sprzedaży i odkupu, gdy cena odkupu jest ustalona lub równa cenie sprzedaży powiększonej o koszt finansowania;

b) umowa pożyczki papierów wartościowych;

c) sprzedaż składnika aktywów finansowych wraz z zawarciem umowy typu total return swap, która przenosi z powrotem na jednostkę ryzyko rynkowe;

d) sprzedaż składnika aktywów finansowych wraz z opcją sprzedaży lub kupna o znacznej wartości wewnętrznej (tzn. gdy jest bardzo mało prawdopodobne, aby opcja utraciła swą wartość wewnętrzną przed terminem jej wygaśnięcia); oraz

e) sprzedaż należności krótkoterminowych, gdy jednostka sprzedająca gwarantuje jednostce kupującej wypłatę rekompensaty strat spowodowanych nieściągalnością, które prawdopodobnie wystąpią.

OS41 Jeśli jednostka uzna, iż w wyniku przeniesienia przekazała niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania przeniesionego składnika aktywów finansowych, to nie ujmuje w ►**M5** sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ tego składnika aktywów w następnych okresach, chyba że ponownie nabędzie przeniesiony składnik aktywów w nowej transakcji.

*Ocena przeniesienia kontroli*

OS42 Jednostka przenosząca nie zachowuje kontroli nad przeniesionym składnikiem aktywów, jeśli jednostka otrzymująca posiada praktyczną możliwość sprzedaży przeniesionego składnika aktywów. Jednostka przenosząca zachowuje kontrolę nad przeniesionym składnikiem aktywów, jeśli jednostka otrzymująca nie posiada praktycznej możliwości sprzedaży przeniesionego składnika aktywów. Jednostka otrzymująca posiada praktyczną możliwość sprzedaży przeniesionego składnika aktywów, jeśli jest on w obrocie na aktywnym rynku,

▼B

ponieważ w takim przypadku jednostka otrzymująca ma możliwość odkupu na rynku przeniesionego składnika aktywów, gdyby była zobligowana zwrócić go jednostce przenoszącej. Na przykład jednostka otrzymująca może mieć praktyczną możliwość sprzedaży przeniesionego składnika aktywów, jeśli podlega on opcji dającej prawo jednostce przenoszącej do odkupu, ale jednostka otrzymująca może łatwo nabyć przeniesiony składnik aktywów na rynku, gdyby opcja została wykonana. Jednostka otrzymująca nie ma praktycznej możliwości sprzedaży przeniesionego składnika aktywów, jeśli jednostka przenosząca posiada opcje odkupu przeniesionego składnika aktywów, a jednostka otrzymująca nie mogłaby łatwo nabyć go na rynku, gdyby opcja została wykonana.

OS43 Jednostka otrzymująca ma praktyczną możliwość sprzedaży przeniesionego składnika aktywów tylko wtedy, gdy może sprzedać przeniesiony składnik aktywów jako całość niepowiązanej z nią jednostce i jest w stanie jednostronnie skorzystać z tej możliwości, bez nakładania dodatkowych ograniczeń na transakcję. Najważniejszą kwestią jest określenie, co jednostka otrzymująca jest w stanie zrobić w praktyce, a nie jakie posiada umowne prawa dotyczące dysponowania przeniesionym składnikiem aktywów, lub jakie istnieją umowne ograniczenia. W szczególności:

a) umowne prawo do zbycia przeniesionego składnika aktywów ma niewielkie praktyczne znaczenie, jeśli nie istnieje aktywny rynek dla tego składnika aktywów; oraz

b) możliwość zbycia przeniesionego składnika aktywów ma niewielkie praktyczne znaczenie, jeśli nie można z niego swobodnie korzystać. Z tego powodu:

(i) możliwość zbycia przeniesionego składnika aktywów przez jednostkę otrzymującą musi być niezależna od działań osób trzecich (tj. musi to być możliwość jednostronna); oraz

(ii) jednostka otrzymująca musi mieć możliwość zbycia przeniesionego składnika aktywów, bez konieczności narzucania na transakcję warunków ograniczających (np. warunków, na jakich pożyczony składnik aktywów będzie obsługiwany, czy opcji dającej jednostce otrzymującej prawo do odkupu składnika aktywów).

OS44 Fakt, iż istnieje bardzo niskie prawdopodobieństwo, że jednostka otrzymująca sprzeda przeniesiony składnik aktywów, nie oznacza sam z siebie, że jednostka przenosząca zachowała kontrolę nad tym składnikiem aktywów. Jeśli jednak opcja sprzedaży lub gwarancja ogranicza możliwość sprzedaży przez jednostkę otrzymującą przeniesionego składnika aktywów, to jednostka przenosząca zachowuje kontrolę nad przeniesionym składnikiem aktywów. Na przykład, jeśli opcja sprzedaży lub gwarancja są wystarczająco wartościowe, ograniczają one jednostkę otrzymującą w sprzedaży przeniesionego składnika aktywów, ponieważ w praktyce jednostka otrzymująca nie dokonałaby sprzedaży przeniesionego składnika aktywów osobie trzeciej bez zastosowania podobnej opcji lub innego ograniczającego warunku. Zamiast tego jednostka otrzymująca zachowałaby przeniesiony składnik aktywów, aby otrzymać płatności z tytułu gwarancji lub wykonania opcji sprzedaży. W takiej sytuacji jednostka przenosząca zachowuje kontrolę nad przekazanym składnikiem aktywów.

*Przeniesienie kwalifikujące się do wyłączenia*

OS45 Jednostka może zachować prawo do części płatności odsetkowych z przeniesionego składnika aktywów jako wynagrodzenia za obsługę tych aktywów. Część płatności odsetkowych, z których jednostka zrezygnowałaby w momencie wygaśnięcia lub przeniesienia umowy o obsługę, jest alokowana jako składnik aktywów lub zobowiązanie z tytułu obsługi. Część płatności odsetkowych, z których jednostka nie zrezygnowałaby, jest traktowana jako wydzielona należność

▼B

z tytułu strip odsetkowego. Na przykład, gdyby jednostka nie zrezygnowała z żadnych odsetek w momencie wygaśnięcia lub przeniesienia kontraktu o obsługę, cały spread odsetkowy byłby traktowany jako wydzielona należność z tytułu strip odsetkowego. Stosując paragraf 27, przy podziale wartości bilansowej należności pomiędzy część składnika aktywów, która jest wyłączana ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, i część, która będzie w dalszym ciągu ujmowana, wykorzystuje się wartość godziwą aktywów z tytułu obsługi i wydzielonej należności z tytułu strip odsetkowego. Jeśli opłata za obsługę nie została ustalona lub opłata, którą jednostka spodziewa się otrzymać, nie jest wystarczająca dla pokrycia świadczenia obsługi, to zobowiązanie z tytułu obowiązku obsługi ujmuje się w wartości godziwej.

▼M33

OS46 Dla ustalenia wartości godziwej części, która będzie nadal ujmowana, i części, która jest wyłączana z bilansu w celu spełnienia wymagań określonych w paragrafie 27, jednostka stosuje wymogi dotyczące ustalania wartości godziwej z MSSF 13 uzupełniające paragraf 28.

▼B

*Przeniesienie niekwalifikujące się do wyłączenia*

OS47 Poniżej przedstawiono zastosowanie zasady określonej w paragrafie 29. Jeśli udzielona przez jednostkę gwarancja pokrycia strat na przeniesionym składniku aktywów powoduje, że nie jest on wyłączany, ponieważ jednostka zachowała niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania przeniesionego składnika aktywów, przeniesiony składnik aktywów nadal jest ujmowany jako całość, a otrzymana zapłata jest ujmowana jako zobowiązanie.

*Utrzymanie zaangażowania w przeniesionych aktywach*

OS48 Poniższe przykłady obrazują sposób, w jaki jednostka wycenia przeniesiony składnik aktywów i związane z przeniesieniem zobowiązanie, zgodnie z paragrafem 30.

Wszystkie aktywa

a) Jeśli udzielona przez jednostkę gwarancja pokrycia straty na przeniesionym składniku aktywów powoduje, że nie jest on wyłączany ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ w zakresie, w jakim jednostka utrzymuje w nim zaangażowanie, przeniesiony składnik aktywów w momencie przeniesienia wyceniany jest w wartości niższej z (i) wartości bilansowej składnika aktywów; i (ii) maksymalnej kwoty otrzymanej w wyniku przeniesienia, jaką jednostka byłaby zmuszona zwrócić („kwota gwarancyjna”). Wiążące się z przeniesieniem zobowiązanie jest początkowo wyceniane w wysokości kwoty gwarancyjnej powiększonej o wartość godziwą gwarancji (która zwykle jest zapłatą otrzymaną za udzielenie gwarancji). Następnie początkowa wartość godziwa gwarancji jest ujmowana w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ proporcjonalnie do upływu czasu (zob. MSR 18), a wartość bilansowa składnika aktywów jest pomniejszona o wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.

Aktywa wyceniane według zamortyzowanego kosztu

b) Jeśli obowiązek wynikający z wystawionej przez jednostkę opcji sprzedaży lub prawo wynikające z posiadanej przez jednostkę opcji kupna powoduje, że przeniesiony składnik aktywów nie jest wyłączany ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, a jednostka wycenia ten składnik aktywów według zamortyzowanego kosztu, to wiążące się z przeniesieniem zobowiązanie jest wyceniane według kosztu (tj. otrzymanej zapłaty), który koryguje się o amortyzację wszelkich różnic pomiędzy kosztem a zamortyzowanym kosztem przeniesionego składnika aktywów w momencie wygaśnięcia opcji. Dla przykładu, zakłada się, iż zamortyzowany koszt i wartość bilansowa składnika aktywów w momencie przeniesienia wynosi 98 j.p., a otrzymana zapłata wynosi 95 j.p. Zamortyzowany koszt składnika aktywów w momencie wykonania opcji będzie wynosił 100 j.p. Początkowa wartość bilansowa

▼B

zobowiązania wynosi 95 j.p., a różnica pomiędzy 95 j.p. i 100 j.p. jest ujmowana w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej. Jeśli opcja zostaje wykonana, wszelkie różnice pomiędzy wartością bilansową zobowiązania a ceną wykonania opcji są ujmowane w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

Aktywa wyceniane według wartości godziwej

c) Jeśli zachowana przez jednostkę opcja kupna powoduje, że przeniesiony składnik aktywów nie jest wyłączony ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, a jednostka wyceniała ten składnik aktywów w wartości godziwej, to nadal jest on wyceniany w wartości godziwej. Zobowiązanie zawiązane z przeniesieniem jest wyceniane (i) w cenie wykonania opcji pomniejszonej o wartość czasową opcji, jeśli opcja posiada wartość wewnętrzną (lub zerową wartość wewnętrzną); lub (ii) według wartości godziwej przeniesionego składnika aktywów pomniejszonej o wartość czasową opcji, jeśli opcja nie posiada wartości wewnętrznej. Korekta wyceny zobowiązania związanego z przeniesieniem powoduje, iż wartość bilansowa netto składnika aktywów i związanego z przeniesieniem zobowiązania jest wartością godziwą prawa wykonania opcji kupna. Dla przykładu, jeśli wartość godziwa instrumentu bazowego wynosi 80 j.p., cena wykonania opcji wynosi 95 j.p., a wartość czasowa opcji wynosi 5 j.p., to wartość bilansowa zobowiązania związanego z przeniesieniem wynosi 75 j.p. (80 j.p. – 5 j.p.), a wartość bilansowa przekazanego składnika aktywów wynosi 80 j.p. (tj. jego wartość godziwa).

d) Jeśli opcja sprzedaży wystawiona przez jednostkę powoduje, że przeniesiony składnik aktywów nie jest wyłączany ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, a jednostka wycenia ten składnik aktywów w wartości godziwej, zobowiązanie związane z przeniesieniem jest wyceniane w cenie wykonania opcji powiększonej o jej wartość czasową. Wycena składnika aktywów w wartości godziwej jest ograniczona do wartości niższej z wartości godziwej i ceny wykonania opcji, ponieważ jednostka nie ma prawa do zwiększania wartości godziwej przeniesionego składnika aktywów powyżej ceny wykonania opcji. Zapewnia to, iż wartość bilansowa netto składnika aktywów i związanego z przeniesieniem zobowiązania równa się wartości godziwej wynikającego z opcji obowiązku sprzedaży. Dla przykładu, jeśli wartość godziwa instrumentu bazowego wynosi 120 j.p., cena wykonania opcji wynosi 100 j.p., a wartość czasowa opcji wynosi 5 j.p., wartość bilansowa zobowiązania związanego z przeniesieniem wynosi 105 j.p. (100 j.p. + 5 j.p.), a wartość bilansowa składnika aktywów wynosi 100 j.p. (w tym przypadku cena wykonania opcji).

e) Jeśli jednostka zawiera opcję typu collar, składającą się z zakupionej opcji kupna i wystawionej opcji sprzedaży, które powodują, że przeniesiony składnik aktywów nie będzie wyłączony ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, a jednostka wyceniała ten składnik aktywów w wartości godziwej, będzie on nadal wyceniany w wartości godziwej. Zobowiązanie związane z przeniesieniem jest wyceniane jako (i) suma ceny wykonania opcji kupna i wartości godziwej opcji sprzedaży, pomniejszona o wartość czasową opcji kupna, jeśli opcja kupna posiada wartość godziwą (lub zerową wartość wewnętrzną); lub (ii) suma wartości godziwej

▼B

składnika aktywów i wartości godziwej opcji sprzedaży pomniejszona o wartość czasową opcji kupna, jeśli opcja kupna nie posiada wartości wewnętrznej. Korekta zobowiązania związanego z przeniesieniem powoduje, iż wartość bilansowa netto składnika aktywów i zobowiązania związanego z przeniesieniem równa się wartości godziwej opcji nabytych i wystawionych przez jednostkę. Dla przykładu, zakłada się, iż jednostka przenosi składnik aktywów finansowych wyceniany w wartości godziwej i jednocześnie nabywa opcje kupna z ceną wykonania wynoszącą 120 j.p., i wystawia opcję sprzedaży z ceną wykonania wynoszącą 80 j.p. Zakłada się także, iż wartość godziwa składnika aktywów w momencie jego przeniesienia wynosi 100 j.p. Wartości czasowe opcji sprzedaży i kupna wynoszą odpowiednio 1 j.p. i 5 j.p. W takim przypadku jednostka wykazuje składnik aktywów w wartości 100 j.p. (wartość godziwa składnika aktywów), a zobowiązanie związane z przeniesieniem w wysokości 96 j.p. [(100 j.p. + 1 j.p.) – 5 j.p.]. Z tego wynika, iż wartość bilansowa netto składnika aktywów wynosi 4 j.p., co równa się wartości godziwej opcji nabytych i wystawionych przez jednostkę.

*Wszystkie przeniesienia*

OS49 Umowne prawa lub obowiązki jednostki przenoszącej wynikające z przeniesienia, w części, w jakiej przenoszony składnik aktywów finansowych nie kwalifikuje się do usunięcia ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, nie są ujmowane oddzielnie jako instrument pochodny, jeśli ujęcie zarówno instrumentu pochodnego, jak i przeniesionego składnika aktywów lub zobowiązania wynikającego z przeniesienia, skutkowałoby podwójnym ujęciem tych samych praw lub obowiązków. Na przykład opcja kupna zachowana przez jednostkę przenoszącą może powodować, że przeniesienie składnika aktywów finansowych nie jest traktowane jako sprzedaż. W takim przypadku opcja kupna nie jest ujmowana oddzielnie jako instrument pochodny.

OS50 W części, w jakiej przeniesienie składnika aktywów finansowych nie kwalifikuje się do usunięcia ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, jednostka otrzymująca nie ujmuje przenoszonego składnika aktywów jako własnego. Jednostka otrzymująca wyłącza ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ środki pieniężne lub zapłatę przekazaną w innej postaci i ujmuje należność od jednostki przenoszącej. Jeśli jednostka przenosząca posiada zarówno prawo, jak i obowiązek do odkupu kontroli nad całym przekazanym składnikiem aktywów za ustaloną kwotę (np. na podstawie umowy odkupu), jednostka przenosząca może wykazać swoją należność w kategorii pożyczki i należności.

*Przykłady*

OS51 Poniższe przykłady obrazują zastosowanie zasad niniejszego standardu w zakresie wyłączania ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄.

a) *Umowy odkupu i umowy pożyczek papierów wartościowych.* Jeśli składnik aktywów finansowych zostaje sprzedany na podstawie umowy odkupu po ustalonej cenie lub za kwotę równą cenie sprzedaży powiększonej o koszty finansowania lub jeśli składnik jest pożyczony na podstawie umowy zobowiązującej do jego zwrotu jednostce przenoszącej, to nie jest on wyłączany ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, ponieważ jednostka przenosząca zachowuje niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania. Jeśli jednostka otrzymująca nabywa prawo do sprzedaży lub zastawienia składnika aktywów, jednostka przenosząca przenosi składnik aktywów w swoim ►**M5** sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄, np. kwalifikując go jako pożyczone aktywa lub wierzytelności do odkupienia.

▼B

b) *Umowy odkupu i umowy pożyczek papierów wartościowych – dotyczące zasadniczo takich samych składników aktywów.* Jeśli składnik aktywów finansowych zostaje sprzedany na podstawie umowy odkupu, dotyczącej odkupu tego samego lub zasadniczo takiego samego składnika aktywów po ustalonej cenie lub po cenie sprzedaży powiększonej koszty finansowania, lub składnik aktywów finansowych jest pożyczony innej jednostce na podstawie umowy, mówiącej o zwrocie tego samego lub zasadniczo takiego samego składnika aktywów jednostce przenoszącej, nie jest on wyłączany ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, ponieważ jednostka przenosząca zachowuje niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania.

c) *Umowy odkupu i umowy pożyczek papierów wartościowych – prawa do zastąpienia aktywów.* Jeśli umowa odkupu po ustalonej cenie odkupu lub cenie równej cenie sprzedaży powiększonej o koszty finansowania, albo podobna transakcja pożyczenia papierów wartościowych, zapewnia jednostce przejmującej prawo do zastąpienia składnika aktywów składnikiem podobnym i o wartości godziwej równej przeniesionemu składnikowi w momencie odkupu, składnik aktywów sprzedany lub pożyczony na podstawie umowy odkupu lub transakcji pożyczki nie jest wyłączany ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, ponieważ jednostka przenosząca zachowuje niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania.

d) *Prawo odmowy odkupu według wartości godziwej.* Jeśli jednostka sprzedaje składnik aktywów finansowych i zachowuje jedynie prawo odmowy odkupu przeniesionego składnika aktywów po cenie równej wartości godziwej w sytuacji, gdy jednostka otrzymująca następnie będzie je sprzedawać, to w takim przypadku jednostka przenosząca wyłącza ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ składnik aktywów, ponieważ przekazała niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania.

e) *Transakcje typu „przepuszczenia przez rynek”.* Odkupienie składnika aktywów finansowych krótko po dokonaniu transakcji jego sprzedaży jest czasami określane jako „przepuszczenie przez rynek”. Odkupienie składnika w wyniku tego typu transakcji nie wyklucza usunięcia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, pod warunkiem że pierwotna transakcja spełnia wymogi usunięcia. Jeśli jednak umowa sprzedaży składnika aktywów finansowych jest zawierana jednocześnie z umową odkupu tego samego składnika aktywów po ustalonej cenie lub cenie sprzedaży powiększonej o koszty finansowania, to składnik aktywów nie jest wyłączany ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄.

f) *Opcje sprzedaży i opcje kupna posiadające wysoką wartość wewnętrzną.* Jeśli przeniesiony składnik aktywów finansowych może zostać odkupiony przez jednostkę przenoszącą, a opcja kupna posiada wysoką wartość wewnętrzną, przeniesienie nie kwalifikuje się do usunięcia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, ponieważ jednostka przenosząca zachowała niemalże całość ryzyka i korzyści wynikające z posiadania. Podobnie, jeśli składnik aktywów finansowych może zostać odsprzedany przez jednostkę otrzymującą, a opcja sprzedaży posiada wysoką wartość wewnętrzną, przeniesienie nie kwalifikuje się do usunięcia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, ponieważ jednostka przenosząca zachowała niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania.

g) *Opcje sprzedaży oraz opcje kupna istotnie bez wartości wewnętrznej.* Przeniesiony składnik aktywów finansowych, który podlega tylko posiadanej przez otrzymującego opcji sprzedaży istotnie bez wartości wewnętrznej, bądź posiadanej przez przenoszącego opcji kupna istotnie bez wartości wewnętrznej, jest wyłączany ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄. Wynika to z faktu, że przenoszący składnik aktywów przeniósł niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania.

▼B

h) *Łatwo dostępny składnik aktywów będący przedmiotem opcji kupna, która nie posiada istotnej wartości wewnętrznej, ani nie jest istotnie bez wartości wewnętrznej.* Jeśli jednostka posiada opcję kupna składnika aktywów łatwo dostępnego na rynku, a opcja nie posiada istotnej wartości wewnętrznej, ani nie jest istotnie bez wartości wewnętrznej, składnik aktywów jest wyłączany ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄. Wynika to z faktu, iż jednostka (i) nie zachowała ani nie przeniosła niemalże całości ryzyka i korzyści wynikających z posiadania; jak również (ii) nie zatrzymała nad nim kontroli. Jednakże w przypadku, gdy składnik aktywów nie jest łatwo dostępny na rynku, wyłączenie składnika aktywów ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ jest ograniczone do wysokości składnika aktywów objętego opcją kupna, ponieważ jednostka zachowała kontrolę nad składnikiem aktywów.

i) *Trudno dostępny składnik aktywów, będący przedmiotem wystawionej przez jednostkę opcji sprzedaży, która nie posiada istotnej wartości wewnętrznej ani nie jest istotnie bez wartości wewnętrznej.* Jeśli jednostka przenosi składnik aktywów finansowych, który nie jest łatwo dostępny na rynku, i wystawia opcję sprzedaży, która nie jest istotnie bez wartości wewnętrznej, jednostka w wyniku wystawienia opcji sprzedaży ani nie zachowuje, ani też nie przenosi niemalże całości ryzyka i korzyści wynikających z posiadania. Jednostka zachowuje kontrolę nad składnikiem aktywów w przypadku, gdy opcja sprzedaży posiada wystarczającą wartość, aby zapobiec sprzedaży składnika aktywów przez otrzymującego, w którym to przypadku składnik aktywów jest ujmowany w ►**M5** sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ w takim zakresie, w jakim przenoszący utrzymuje w nim zaangażowanie (zob. paragraf OS44). Jednostka przenosi kontrolę nad składnikiem aktywów, jeśli opcja sprzedaży nie ma wystarczającej wartości, aby zapobiec sprzedaży składnika aktywów przez otrzymującego. W takim przypadku składnik aktywów jest wyłączany ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄.

j) *Aktywa będące przedmiotem opcji kupna lub sprzedaży w wartości godziwej, bądź terminowej umowy odkupu.* Przeniesienie składnika aktywów finansowych, który jest przedmiotem tylko opcji kupna lub opcji sprzedaży, bądź terminowej umowy odkupu, której cena wykonania bądź cena odkupu są równe wartości godziwej składnika aktywów finansowych w momencie odkupu, skutkuje wyłączeniem składnika aktywów ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, ze względu na przeniesienie niemalże całości ryzyka i korzyści wynikających z posiadania.

k) *Opcje kupna lub sprzedaży rozliczane w środkach pieniężnych.* Jednostka ocenia przeniesienie składnika aktywów finansowych będącego przedmiotem opcji kupna lub sprzedaży, bądź terminowej transakcji forward odkupu, które będą rozliczone netto w środkach pieniężnych w celu określenia, czy jednostka zachowała czy przeniosła niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania. Jeśli jednostka nie zachowała niemalże całości ryzyka i korzyści wynikających z posiadania, to ustala, czy zachowała kontrolę nad przeniesionym składnikiem aktywów. Fakt, że opcja kupna lub sprzedaży, lub terminowa transakcja forward odkupu jest rozliczona netto w środkach pieniężnych, nie jest jednoznaczny z przeniesieniem przez jednostkę kontroli (zob. paragraf OS44 oraz pkt g), h) i i) powyżej).

▼B

l) *Klauzula „zamknięcia rachunków”.* Klauzula ta oznacza bezwarunkową opcję kupna, która daje jednostce prawo do zażądania zwrotu składnika aktywów przeniesionego pod pewnymi warunkami. W przypadku gdy opcja taka powoduje, że jednostka ani nie zatrzymuje, ani też nie przenosi niemalże całości ryzyka i korzyści wynikających z posiadania, to wyłączenie ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ nie jest możliwe jedynie w zakresie kwoty będącej przedmiotem odkupu (zakładając, że otrzymujący nie może sprzedać aktywów). Przykładowo, jeśli wartość bilansowa i przychody z przeniesienia aktywów z tytułu pożyczek wynoszą 100 000 j.p. i możliwe jest żądanie zwrotu każdej pojedynczej pożyczki, lecz łączna kwota pożyczek, które mogą być odkupione, nie może przekroczyć 10 000 j.p., wtedy pożyczki o wartości 90 000 j.p. mogą być usunięte ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄.

m) *Klauzula „zamknięcia salda”.* Jednostka, która może być przenoszącym, obsługująca przeniesione aktywa, może posiadać prawo wezwania do „zamknięcia salda”, tj. do odkupienia pozostałych przeniesionych aktywów wtedy, gdy kwota tych aktywów spadnie do określonego poziomu, poniżej którego koszt obsługi staje się nadmierny w stosunku do korzyści wynikających ze świadczenia usługi. W przypadku gdy prawo „zamknięcia sald” powoduje, że jednostka ani nie przenosi, ani nie zatrzymuje niemalże całości ryzyka i korzyści wynikających z posiadania, a otrzymujący nie może sprzedać tych aktywów, to wyłączenie ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ nie jest możliwe jedynie w zakresie kwoty będącej przedmiotem opcji kupna.

n) *Podporządkowane udziały oraz gwarancje kredytowe.* Jednostka może przenieść aktywa na warunkach korzystniejszych dla otrzymującego, podporządkowując całość lub część zatrzymanych udziałów w przeniesionym składniku aktywów. Alternatywnie, jednostka może zapewnić otrzymującemu korzystniejsze warunki w formie gwarancji kredytowej, która może być nieograniczona albo ograniczona do określonej kwoty. Jeśli jednostka zatrzymuje niemalże całość ryzyka i korzyści wynikających z posiadania przeniesionego składnika aktywów, to składnik ten jest nadal ujmowany w całości. W przypadku gdy jednostka zachowuje część, ale nie niemalże całość ryzyka i korzyści związanych z posiadaniem składnika aktywów i utrzymała kontrolę nad nim, wyłączenie ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ nie jest możliwe do wysokości kwoty środków pieniężnych lub innych aktywów, którą jednostka byłaby zmuszona wypłacić.

o) *Transakcje typu „*total return swaps*”.* Jednostka może sprzedać składnik aktywów finansowych otrzymującemu i zawrzeć z nim kontrakt typu „*total return swap*”, który polega na tym, że wszystkie zrealizowane przez otrzymującego płatności odsetkowe związane z instrumentem bazowym są przekazywane jednostce przenoszącej w zamian za płatności według stałej lub zmiennej stopy procentowej, przy tym wszystkie zwiększenia lub zmniejszenia wartości godziwej instrumentu bazowego są wchłaniane przez jednostkę przejmującą. W takim przypadku wyłączenie części lub całości składnika aktywów ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ jest zakazane.

p) *Transakcje swap na stopę procentową.* Jednostka może przenieść na otrzymującego składnik aktywów finansowych o stałej stopie procentowej i zawrzeć z nim transakcję swap na stopę procentową, powodującą, że otrzymuje kwoty według stałej stopy procentowej i płaci według zmiennej stopy procentowej, naliczane od kwoty bazowej równej wartości nominalnej przeniesionego składnika aktywów finansowych. Transakcja swap na stopę

▼B

procentową nie wyklucza usunięcia przeniesionego składnika aktywów ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ pod warunkiem, że płatności wynikające z transakcji swap nie są uwarunkowane płatnościami związanymi z przeniesionym składnikiem aktywów.

q) *Transakcja swap na stopę procentową z amortyzowaną kwotą bazową.* Jednostka może przenieść na otrzymującego składnik aktywów finansowych o stałej stopie procentowej, którego nominał jest spłacany w czasie, i zawrzeć z nim transakcję swap na stopę procentową o amortyzowanej kwocie bazowej, powodującą, że otrzymuje kwoty według stałej stopy procentowej i płaci według zmiennej stopy procentowej, naliczane od kwoty bazowej. W przypadku gdy kwota bazowa transakcji swap amortyzuje się w taki sposób, że w każdym momencie równa jest wartości pozostałego nominału przeniesionego składnika aktywów finansowych, transakcja swap generalnie powoduje zatrzymanie przez jednostkę niemalże całości ryzyka przedpłaty, a w takim przypadku albo jednostka nadal ujmuje przeniesiony składnik aktywów w całości, albo ujmuje przeniesiony składnik w takim zakresie, w jakim utrzymuje w nim zaangażowanie. Odwrotnie, jeśli amortyzacja kwoty bazowej transakcji swap nie jest powiązana z wartością pozostałego nominału przeniesionego składnika aktywów, to taka transakcja swap nie będzie skutkowała zatrzymaniem przez jednostkę ryzyka przedpłaty składnika aktywów. Zatem wyłączenie przeniesionego składnika aktywów ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ nie jest zakazane, pod warunkiem że płatności z tytułu transakcji swap nie są uwarunkowane płatnościami odsetkowymi, które wynikają z przeniesionego składnika aktywów, a transakcja swap nie skutkuje zatrzymaniem przez jednostkę innych znaczących rodzajów ryzyka i korzyści wynikających z posiadania przeniesionego składnika aktywów.

►M33 OS52 Niniejszy paragraf ilustruje zastosowanie podejścia wynikającego z utrzymania zaangażowania w sytuacji, gdy zaangażowanie jednostki dotyczy części składnika aktywów finansowych.

Załóżmy, że jednostka ma portfel kredytów z przedpłatą, ◄ których stopa oprocentowania oraz efektywna stopa procentowa wynoszą 10 %, a kwota nominalna i zamortyzowany koszt wynoszą 10 000 j.p. Jednostka zawiera transakcję, w wyniku której w zamian za płatność w wysokości 9 115 j.p. otrzymujący uzyskuje prawo do otrzymania wpływów w wysokości 9 000 j.p., pochodzących ze spłaty kapitału któregokolwiek kredytu oraz odsetek od tej kwoty obliczonych według stopy 9,5 %. Jednostka zatrzymuje prawo do wpływów w wysokości 1 000 j.p. pochodzących z dowolnej spłaty kapitału oraz odsetek od tej kwoty obliczonej według stopy o 10 %, a także do dodatniego spread odsetkowego w wysokości 0,5 % od pozostałego nominału w kwocie 9 000 j.p. Wpływy z przedpłat są rozdzielane pomiędzy jednostkę i otrzymującego w proporcji 1:9, natomiast niespłacone przez kredytobiorców kwoty są odejmowane od udziału jednostki w kwocie 1 000 j.p. aż do momentu całkowitego wyczerpania tego udziału. ►M33 Wartość godziwa kredytów na dzień transakcji wynosi 10 100 j.p., a wartość godziwa dodatniego spreadu odsetkowego odpowiadającego 0,5 procent wynosi 40 j.p. ◄

Jednostka uznaje, że przeniosła część znaczących rodzajów ryzyka i korzyści wynikających z posiadania (np. znaczące ryzyko przedpłaty), ale równocześnie zachowała część znaczących rodzajów ryzyka i korzyści (na skutek podporządkowania utrzymanego przez jednostkę udziału aktywach) i zachowała kontrolę. Biorąc powyższe pod uwagę, jednostka stosuje podejście utrzymanego zaangażowania.

▼B

W celu zastosowania niniejszego standardu jednostka przeprowadza analizę transakcji pod względem a) zachowania w pełni proporcjonalnego utrzymanego udziału w wysokości 1 000 j.p.; oraz b) podporządkowania utrzymanego udziału w celu zapewnienia otrzymującemu korzystniejszych warunków związanych ze stratami kredytowymi.

Jednostka oblicza, że 9 090 j.p. (90 % z 10 100 j.p.) z otrzymanej kwoty 9 115 j.p. stanowi zapłatę za w pełni proporcjonalny 90 % udział. Pozostała część z otrzymanej kwoty (25 j.p.) odpowiada kwocie otrzymanej z tytułu podporządkowania utrzymanego przez jednostkę udziału, w celu zapewnienia otrzymującemu korzystniejszych warunków związanych ze stratami kredytowymi. Ponadto dodatni spread odsetkowy 0,5 % przedstawia otrzymaną zapłatę za zapewnienie otrzymującemu korzystniejszych warunków. Zgodnie z tym całkowita otrzymana zapłata z tytułu zapewnienia otrzymującemu korzystniejszych warunków wynosi 65 j.p. (25 j.p. + 40 j.p.).

▼M33

Jednostka oblicza zysk lub stratę z tytułu sprzedaży 90-procentowego udziału w przepływach pieniężnych. Zakładając, że odrębne wartości godziwe przeniesionej 90-procentowej części i 10-procentowej zatrzymanej części nie są dostępne w dniu wyceny, jednostka dokonuje przyporządkowania wartości bilansowej składnika aktywów zgodnie z paragrafem 28, w następujący sposób:

| | *Wartość godziwa* | *Procent* | *Przyporządkowana wartość bilansowa* |
|---|---|---|---|
| Część przeniesiona | 9 090 | 90 % | 9 000 |
| Część zatrzymana | 1 010 | 10 % | 1 000 |
| **Razem** | 10 100 | | 10 000 |

▼B

Jednostka oblicza swój zysk lub stratę na sprzedaży 90 % udziału w przepływach pieniężnych, odejmując wartość bilansową przyporządkowaną części przeniesionej od otrzymanej zapłaty, tj. 90 j.p. (9 090 j.p. – 9 000 j.p.). Wartość bilansowa części zatrzymanej przez jednostkę wynosi 1 000 j.p.

Dodatkowo, jednostka ujmuje utrzymane zaangażowanie, wynikające z podporządkowania swojego zatrzymanego udziału z tytułu strat kredytowych. Zgodnie z tym jednostka ujmuje składnik aktywów w kwocie 1 000 j.p. (maksymalna kwota przepływów, których jednostka nie otrzymałaby w związku z podporządkowaniem udziału) oraz związane z tym zobowiązanie w kwocie 1 065 j.p. (maksymalna kwota przepływów, których jednostka nie otrzymałaby w związku z podporządkowaniem udziału, to jest kwota 1 000 j.p. powiększona o wartość godziwą z tytułu podporządkowania, wynoszącą 65 j.p.).

Jednostka wykorzystuje wszystkie powyższe informacje w celu następującego ujęcia transakcji:

| | *Dt* | *Ct* |
|---|---|---|
| Pierwotny składnik aktywów | — | 9 000 |
| Składnik aktywów rozpoznany z tytułu podporządkowania zatrzymanego udziału | 1 000 | — |

▼B

| | *Dt* | *Ct* |
|---|---|---|
| Składnik aktywów z tytułu otrzymanej zapłaty w formie dodatniego spread odsetkowego | 40 | — |
| Zysk lub strata (na przeniesieniu składnika aktywów) | — | 90 |
| Zobowiązanie | — | 1 065 |
| Otrzymane środki pieniężne | 9 115 | — |
| **Razem** | **10 155** | **10 155** |

Natychmiast po transakcji wartość bilansowa składnika aktywów wynosi 2 040 j.p., składająca się z kwoty 1 000 j.p., odpowiadającej kosztowi przyporządkowanemu części zatrzymanej, oraz kwoty 1 040 j.p., stanowiącej dodatkowe utrzymane zaangażowanie jednostki z tytułu podporządkowania zatrzymanego udziału z tytułu strat kredytowych (z uwzględnieniem dodatniego spread odsetkowego w wysokości 40 j.p.).

W następnych okresach jednostka ujmuje otrzymaną zapłatę z tytułu zapewnienia korzystniejszych warunków (65 j.p.) proporcjonalnie do upływu czasu, nalicza odsetki od ujętego składnika aktywów z zastosowaniem efektywnej stopy procentowej, a także ujmuje każdą utratę wartości kredytów dotyczącą ujętego składnika aktywów. Jako przykład tego ostatniego zakłada się, że w bieżącym roku nastąpiła utrata wartości kredytów w wysokości 300 j.p. Jednostka zmniejsza ujęty przez siebie składnik aktywów o 600 j.p. (300 j.p. odnosi się do zatrzymanego udziału w składniku aktywów, a 300 j.p. do dodatkowego utrzymanego zaangażowania, które powstało w wyniku podporządkowania zatrzymanych udziałów z tytułu strat kredytowych) i zmniejsza ujęte zobowiązanie o 300 j.p. Wynik netto obciążający ►**M5** sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄ z tytułu strat kredytowych wynosi 300 j.p.

**Standaryzowana transakcja kupna lub sprzedaży składnika aktywów finansowych (paragraf 38)**

OS53 Standaryzowaną transakcję kupna lub sprzedaży składnika aktywów finansowych ujmuje się z zastosowaniem zasad rachunkowości na dzień zawarcia transakcji lub zasad rachunkowości na dzień rozliczenia, jak przedstawiono w paragrafach OS55 i OS56. Użyta metoda jest stosowana konsekwentnie dla wszystkich transakcji kupna i sprzedaży aktywów finansowych należących do tej samej kategorii aktywów finansowych, zgodnie z definicją w paragrafie 9. W tym celu aktywa przeznaczone do obrotu uznaje się za oddzielną kategorię od aktywów wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy.

OS54 Kontrakt, który wymaga lub dopuszcza rozliczenie netto zmiany wartości kontraktu, nie stanowi standaryzowanej transakcji. Natomiast w odniesieniu do takiego kontraktu, w okresie pomiędzy datą zawarcia transakcji a datą jej rozliczenia, stosuje się zasady rachunkowości przyjęte dla instrumentów pochodnych.

▼B

OS55 Dniem zawarcia transakcji jest ten dzień, w którym jednostka zobowiązuje się do zakupu lub sprzedaży składnika aktywów. Rachunkowość na dzień zawarcia transakcji odnosi się do a) ujęcia składnika aktywów, który jednostka ma otrzymać, jak też do ujęcia zobowiązania do zapłaty za ten składnik na dzień zawarcia transakcji; oraz b) usunięcia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ sprzedanego składnika aktywów, jak też ujęcia zysku lub straty na transakcji oraz ujęcia należności od nabywcy z tytułu płatności w dniu zawarcia transakcji. Zazwyczaj naliczania odsetek od składnika aktywów i związanego z nim zobowiązania nie rozpoczyna się od dnia zawarcia transakcji, lecz dopiero od dnia rozliczenia, kiedy następuje przeniesienie praw.

OS56 Dniem rozliczenia jest ten dzień, w którym składnik aktywów jest dostarczony jednostce lub dostarczony przez jednostkę. Rachunkowość na dzień rozliczenia odnosi się do a) ujęcia składnika aktywów w dniu, w którym jednostka ten składnik otrzymuje; oraz b) usunięcia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ składnika aktywów i ujęcia zysku lub straty na sprzedaży w dniu, w którym jednostka dostarcza składnik aktywów. W przypadku stosowania zasad rachunkowości na dzień rozliczenia jednostka ujmuje każdą zmianę wartości godziwej składnika aktywów, który ma otrzymać, w okresie pomiędzy dniem zawarcia transakcji i dniem rozliczenia, w taki sam sposób jak dla posiadanego składnika aktywów. Innymi słowy, zmiana wartości nie jest ujmowana w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ dla aktywów wycenianych według kosztu lub zamortyzowanego kosztu; zmiana wartości jest ujmowana w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ według przypadku aktywów, kwalifikowanych jako aktywa finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy, a w przypadku aktywów kwalifikowanych jako dostępne do sprzedaży jest ujmowana w kapitale własnym.

**Wyłączenie zobowiązania finansowego (paragrafy 39–42)**

OS57 Zobowiązanie finansowe (lub jego część) wygasa, gdy dłużnik albo:

a) wypełni zobowiązanie (lub jego część) poprzez spłatę wierzyciela, zazwyczaj w środkach pieniężnych, innych aktywach finansowych, dobrach lub usługach; lub

b) jest prawnie zwolniony z pierwotnej odpowiedzialności za zobowiązanie (lub jego część) na podstawie decyzji sądowej lub decyzji wierzyciela. (Jeśli dłużnik wystawił gwarancję, ten warunek wciąż może być spełniony).

OS58 W przypadku gdy emitent instrumentu dłużnego odkupuje ten instrument, zobowiązanie wygasa nawet wówczas, gdy emitent organizuje rynek dla tego instrumentu lub ma zamiar odsprzedać go w bliskim terminie.

OS59 Płatność na rzecz strony trzeciej, w tym powiernika, nie zwalnia sama przez się dłużnika z pierwotnego zobowiązania wobec wierzyciela, w przypadku braku prawnego zwolnienia z takiego zobowiązania.

OS60 W przypadku gdy dłużnik płaci stronie trzeciej za przejęcie zobowiązania i informuje wierzyciela o fakcie, że strona trzecia przyjęła powyższe zobowiązania, dłużnik nie wyłącza ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ zobowiązania, chyba że warunek określony w paragrafie OS57 b) jest spełniony. W przypadku gdy dłużnik płaci stronie trzeciej za przejęcie zobowiązania i otrzymuje prawne zwolnienie od wierzyciela, zobowiązanie dłużnika wygasa. W takim przypadku jednak, jeśli dłużnik zgadza się na dokonywanie płatności z tytułu zobowiązania na rzecz strony trzeciej, albo bezpośrednio na rzecz wierzyciela, dłużnik ujmuje nowe zobowiązanie wobec strony trzeciej.

▼B

OS61 Mimo tego, że prawne zwolnienie, czy to na drodze sądowej, czy na podstawie decyzji wierzyciela, powoduje wyłączenie zobowiązania ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, jednostka może ująć nowe zobowiązanie, jeśli warunki usunięcia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ określone w paragrafach 15–37 nie zostały spełnione w odniesieniu do przeniesionych aktywów finansowych. Gdy warunki te nie są spełnione, przeniesione aktywa nie są wyłączane ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, a jednostka ujmuje nowe zobowiązanie dotyczące przeniesionych aktywów.

OS62 Dla celów zastosowania paragrafu 40, warunki uznaje się za zasadniczo różne, jeśli zdyskontowana wartość bieżąca przepływów pieniężnych wynikających z nowych postanowień, w tym wszelkich opłat zapłaconych, pomniejszonych o opłaty otrzymane i zdyskontowanych przy zastosowaniu pierwotnej efektywnej stopy procentowej, różni się o nie mniej niż 10 % od zdyskontowanej wartości bieżącej pozostałych przepływów pieniężnych z tytułu pierwotnego zobowiązania finansowego. Jeśli wymiana instrumentów dłużnych lub modyfikacja postanowień umowy jest traktowana jako wygaśnięcie zobowiązania, wszelkie poniesione koszty i opłaty są ujmowane jako część zysków lub strat powstających w związku z wygaśnięciem zobowiązania. Jeśli wymiana lub modyfikacja nie jest traktowana jako wygaśnięcie zobowiązania, wszelkie poniesione koszty i opłaty korygują wartość bilansową zobowiązania i są amortyzowane w okresie pozostającym do daty wymagalności zmodyfikowanego zobowiązania.

OS63 W niektórych przypadkach wierzyciel zwalnia dłużnika z jego bieżącego obowiązku dokonania płatności, ale dłużnik przyjmuje na siebie obowiązek gwarantowania zapłaty, jeśli strona, która przyjęła na siebie pierwotną odpowiedzialność, nie spłaci wierzytelności. W takim przypadku dłużnik:

a) ujmuje nowe zobowiązanie finansowe oparte na wartości godziwej przyjętego obowiązku wynikającego z udzielonej gwarancji; oraz

b) ujmuje zyski lub straty ustalone jako różnica pomiędzy (i) wszystkimi zrealizowanymi przychodami; i (ii) wartością bilansową pierwotnego zobowiązania finansowego, pomniejszoną o wartość godziwą nowego zobowiązania finansowego.

WYCENA (paragrafy 43–70)

**Wycena początkowa aktywów finansowych oraz zobowiązań finansowych (paragraf 43)**

▼M33

OS64 Wartość godziwa instrumentu finansowego w momencie jego początkowego ujęcia jest zwykle ceną transakcyjną (tj. wartością godziwą uiszczonej lub otrzymanej zapłaty, zob. również MSSF 13 i paragraf OS76). Jeśli jednak część uiszczonej lub otrzymanej zapłaty dotyczy płatności za coś innego niż instrument finansowy, jednostka ustala wartość godziwą instrumentu finansowego. Na przykład wartość godziwa nieoprocentowanej długoterminowej pożyczki lub należności może zostać wyceniona jako wartość bieżąca wszystkich przyszłych zdyskontowanych przychodów gotówkowych przy użyciu przeważającej na rynku stopy procentowej lub przeważających na rynku stóp procentowych stosowanych w odniesieniu do podobnego instrumentu (podobnego pod względem waluty, okresu, rodzaju stopy procentowej i innych czynników) z podobnym ratingiem kredytowym. Każda nadwyżka kwoty pożyczonej stanowi koszt lub pomniejsza przychód, chyba że kwalifikuje się do ujęcia jako składnik aktywów innego rodzaju.

▼B

OS65 Jeśli jednostka udziela pożyczki oprocentowanej według stopy odbiegającej od stóp rynkowych (np. 5 %, podczas gdy stopa rynkowa dla podobnych pożyczek wynosi 8 %) i z góry otrzymuje opłatę początkową jako rekompensatę, to ujmuje pożyczkę w wartości godziwej, tj. bez otrzymanej początkowej opłaty. Jednostka rozlicza dyskonto w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej.

▼B

**Wycena aktywów finansowych w późniejszych okresach (paragraf 45 i 46)**

OS66 Jeśli instrument finansowy, który był poprzednio ujęty jako składnik aktywów finansowych, jest wyceniany według wartości godziwej i jego wartość godziwa spada poniżej zera, to staje się on, zgodnie z paragrafem 47, zobowiązaniem finansowym.

OS67 Następujący przykład ilustruje sposób ujęcia kosztów transakcji w momencie początkowej i późniejszej wyceny składnika aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży. Składnik aktywów został nabyty za cenę 100 j.p. plus prowizja od zakupu w wysokości 2 j.p. Początkowo składnik aktywów jest ujmowany w wysokości 102 j.p. ►M5 Koniec okresu sprawozdawczego ◄ wypada kolejnego dnia, kiedy rynkowa cena składnika aktywów wynosi 100 j.p. Jeśli dokonano by sprzedaży, zapłacona zostałaby prowizja w wysokości 3 j.p. W tym dniu składnik aktywów wyceniony jest w wartości 100 j.p. (bez uwzględniania możliwej do zapłacenia prowizji od sprzedaży), a strata w wysokości 2 j.p. zostaje ujęta w kapitale własnym. Jeśli składnik aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży ma stałe lub możliwe do ustalenia płatności, koszty transakcyjne są amortyzowane w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej. Jeśli składnik aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży nie posiada stałych lub możliwych do ustalenia płatności, koszty transakcji są ujmowane w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ w momencie, gdy składnik aktywów jest wyłączany ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, lub gdy nastąpiła jego utrata wartości.

OS68 Instrumenty, które są kwalifikowane jako pożyczki i należności, wycenia się według zamortyzowanego kosztu bez względu na zamiar jednostki względem utrzymywania ich do terminu wymagalności.

▼M33

_____

▼B

*Brak aktywnego rynku: techniki wyceny*

▼M33

_____

OS76 Najlepszym dowodem wartości godziwej instrumentu finansowego przy początkowym ujęciu jest zazwyczaj cena transakcyjna (tj. wartość godziwa uiszczonej lub otrzymanej zapłaty, zob. również MSSF 13). Jeżeli jednostka ustali, że wartość godziwa przy początkowym ujęciu różni się od ceny transakcyjnej, o której mowa w paragrafie 43A, jednostka rozlicza instrument na ten dzień w następujący sposób:

a) zgodnie z wyceną wymaganą w paragrafie 43, jeżeli wartość godziwa znajduje potwierdzenie w cenie notowanej na aktywnym rynku za identyczny składnik aktywów lub identyczne zobowiązanie (tj. w danych wejściowych na poziomie 1) lub opiera się na technice wyceny, w której wykorzystuje się tylko dane z obserwowalnych rynków. Jednostka ujmuje różnicę między wartością godziwą przy początkowym ujęciu a ceną transakcyjną jako zysk lub stratę.

b) we wszystkich innych przypadkach, zgodnie z wyceną wymaganą w paragrafie 43, skorygowaną w celu odroczenia różnicy między wartością godziwą przy początkowym ujęciu a ceną transakcyjną. Po początkowym ujęciu jednostka ujmuje odroczoną różnicę jako zysk lub stratę tylko w zakresie, jaki wynika ze zmiany czynnika (w tym czasu), który uczestnicy rynku uwzględniliby przy wycenie składnika aktywów lub zobowiązania.

▼M33

OS76A Późniejsza wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego oraz późniejsze ujęcie zysków i strat powinny być zgodne z wymogami niniejszego standardu.

———————

▼B

*Brak aktywnego rynku: instrumenty kapitałowe*

▼M33

OS80 Wartość godziwa inwestycji w instrumenty kapitałowe, w przypadku których nie występuje cena notowana na aktywnym rynku za identyczny instrument (tj. nie występują dane wejściowe na poziomie 1), oraz w instrumenty pochodne, które są powiązane i muszą być rozliczone poprzez dostawę takiego instrumentu kapitałowego (zob. paragrafy 46 c) i 47), może zostać wiarygodnie ustalona, jeżeli a) zmienność przedziału rozsądnych wycen w wartości godziwej dla tego instrumentu nie jest znacząca lub b) prawdopodobieństwo różnych szacunków w przedziale może być w rozsądny sposób ocenione i użyte przy ustalaniu wartości godziwej.

OS81 Istnieje wiele sytuacji, w których zmienność przedziału rozsądnych wycen w wartości godziwej inwestycji w instrumenty kapitałowe, w przypadku których nie występuje cena notowana na aktywnym rynku za identyczny instrument (tj. nie występują dane wejściowe na poziomie 1), lub w instrumenty pochodne, które są powiązane i muszą być rozliczone poprzez dostawę takiego instrumentu kapitałowego (zob. paragrafy 46 c) i 47), będzie prawdopodobnie nieznacząca. Zazwyczaj możliwe jest oszacowanie wartości godziwej składnika aktywów finansowych, który jednostka nabyła od strony trzeciej. Jednakże jeśli rozpiętość przedziału rozsądnych wycen w wartości godziwej jest znacząca, a prawdopodobieństwo różnych oszacowań nie może być w rozsądny sposób ocenione, jednostka nie może wyceniać instrumentu według wartości godziwej.

———————

▼B

**Zyski i straty (paragrafy 55–57)**

OS83 Jednostka stosuje MSR 21 w odniesieniu do aktywów finansowych i zobowiązań finansowych stanowiących pozycje pieniężne w rozumieniu MSR 21, i są one wyrażone w walucie obcej. Zgodnie z MSR 21 wszelkie dodatnie i ujemne różnice kursowe dotyczące aktywów i zobowiązań pieniężnych są ujmowane w rachunku zysków lub strat. Wyjątkiem od tej reguły jest pozycja pieniężna wyznaczona jako instrument zabezpieczający w zabezpieczeniu przepływów pieniężnych (zob. paragrafy 95–101) lub w zabezpieczeniu udziałów w aktywach netto (zob. paragraf 102). Dla celów ujęcia dodatnich i ujemnych różnic kursowych w rozumieniu MSR 21 pieniężny składnik aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży jest traktowany tak, jak gdyby był wyceniany według zamortyzowanego kosztu w walucie obcej. W związku z powyższym dla tego typu aktywów finansowych różnice kursowe wynikające ze zmian zamortyzowanego kosztu są ujmowane w rachunku zysków lub strat, a pozostałe zmiany wartości bilansowej są ujmowane zgodnie z paragrafem 55 b). Dla aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży, które nie stanowią pozycji pieniężnych w rozumieniu MSR 21 (na przykład instrumenty kapitałowe), zyski lub straty ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym zgodnie z paragrafem 55 b) obejmują wszelkie związane z nimi składniki w postaci różnic kursowych. W razie występowania powiązania zabezpieczającego pomiędzy pieniężnym składnikiem aktywów finansowych, niebędącym instrumentem pochodnym, i pieniężnym zobowiązaniem, niebędącym instrumentem pochodnym, zmiany składnika walutowego tych instrumentów finansowych są ujmowane w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

▼B

**Utrata wartości i nieściągalność aktywów finansowych (paragrafy 58–70)**

*Aktywa finansowe wykazywane według zamortyzowanego kosztu (paragrafy 63–65)*

OS84 Utrata wartości składnika aktywów finansowych wycenianego według zamortyzowanego kosztu jest ustalana przy użyciu pierwotnej efektywnej stopy procentowej dla danego instrumentu finansowego, ponieważ dyskontowanie według bieżącej rynkowej stopy procentowej, powodowałoby w rezultacie wycenę według wartości godziwej takich aktywów finansowych, które w innych okolicznościach byłyby wyceniane według zamortyzowanego kosztu. Jeśli warunki pożyczki, należności lub inwestycji utrzymywanej do terminu wymagalności są renegocjowane lub zmieniane w jakikolwiek inny sposób, z powodu trudności finansowych dłużnika lub emitenta, utrata wartości jest wyceniana przy użyciu pierwotnej efektywnej stopy procentowej, wyznaczonej przed zmianą warunków. Przepływy pieniężne związane z należnościami krótkoterminowymi nie są dyskontowane, jeśli skutek dyskontowania jest niematerialny. Jeśli pożyczka, należność lub inwestycja utrzymywana do terminu wymagalności ma przypisaną zmienną stopę procentową, to stopa dyskontowa dla wyceny utraty wartości, zgodnie z paragrafem 63, jest bieżącą efektywną stopą procentową ustaloną zgodnie z umową. W praktyce pożyczkodawca może wycenić utratę wartości składnika aktywów wykazywanego według zamortyzowanego kosztu na podstawie wartości godziwej tego instrumentu, ustalonej na podstawie dostępnych cen rynkowych. Kalkulacja wartości bieżącej oszacowanych przepływów pieniężnych związanych z zabezpieczonym zastawem składnikiem aktywów odzwierciedla przepływy pieniężne, które mogą powstać w wyniku egzekucji, pomniejszone o koszty związane z pozyskaniem i sprzedażą zabezpieczenia, niezależnie od tego, czy dokonanie egzekucji jest prawdopodobne.

OS85 W procesie oceny utraty wartości bierze się pod uwagę wszystkie ekspozycje kredytowe, a nie tylko te wynikające z niskiej jakości kredytowej. Na przykład jeśli jednostka stosuje wewnętrzny system oceniania ryzyka kredytowego, to bierze pod uwagę wszystkie oceny stopnia ryzyka kredytowego według przyjętej skali, a nie tylko te wskazujące znaczące pogorszenie jakości kredytowej.

OS86 Wynikiem szacowania kwoty utraty wartości może być pojedyncza kwota lub przedział możliwych kwot. W tym drugim przypadku jednostka ujmuje utratę wartości w kwocie równej najlepszemu oszacowaniu, mieszczącemu się w przedziale ([1]), biorąc pod uwagę wszelkie istotne informacje dostępne przed sporządzeniem sprawozdania finansowego, a dotyczące sytuacji na ►**M5** koniec okresu sprawozdawczego ◄.

OS87 Dla celów łącznej oceny utraty wartości, aktywa finansowe grupowane są według podobnych charakterystyk ryzyka kredytowego, które wskazują na zdolność dłużnika do spłaty całości zobowiązania zgodnie z warunkami umowy (na przykład na podstawie oceny ryzyka kredytowego lub procesu oceniania według przyjętej skali, z uwzględnieniem typu składnika aktywów, branży, obszaru geograficznego, rodzaju zabezpieczenia, opóźnienia w spłacie i innych istotnych czynników). Wybrane charakterystyki są istotne z punktu widzenia oceny przyszłych strumieni przepływów pieniężnych dla grup takich aktywów, gdyż wskazują, jaka jest zdolność dłużników do spłaty wszystkich dłużnych kwot zgodnie z warunkami umowy dotyczącej składnika aktywów będącego przedmiotem oceny. Jednakże prawdopodobieństwo straty lub inne statystyki dotyczące straty różnią się na poziomie poszczególnych grup pomiędzy a) aktywami, dla których ocena utraty wartości jest przeprowadzana indywidualnie i takiej utraty nie stwierdzono; oraz b) aktywami, które nie były przedmiotem indywidualnej oceny utraty wartości i dla których inna kwota utraty wartości może być wymagana. Jeśli jednostka nie posiada grupy aktywów o podobnej charakterystyce ryzyka, nie dokonuje dodatkowej oceny.

([1]) MSR 37 paragraf 39 zawiera wskazówki, w jaki sposób ustalić najlepsze oszacowanie w ramach przedziału możliwych wartości.

▼B

OS88 Utrata wartości rozpoznana dla grupy aktywów stanowi wstępny krok poprzedzający identyfikację utraty wartości dla pojedynczych aktywów finansowych, które poddane były ocenie łącznej. W momencie gdy dostępna staje się informacja umożliwiająca indywidualną ocenę utraty wartości aktywów znajdujących się w grupie, aktywa te wyłącza się z grupy.

OS89 Przyszłe przepływy pieniężne w grupie aktywów finansowych, dla których utrata wartości oceniana jest łącznie, są szacowane na podstawie historii strat dla aktywów o podobnych charakterystykach ryzyka kredytowego do charakterystyki tych aktywów, które znajdują się w grupie. Jednostki, które nie posiadają doświadczenia w zakresie strat dla specyficznych jednostek lub których doświadczenie nie jest wystarczające, opierają się na doświadczeniu dotyczącym grupy porównywalnego typu aktywów. Dane historyczne dotyczące strat są korygowane na postawie dostępnych bieżących danych, tak aby odzwierciedlić oddziaływanie bieżących warunków, które nie miały wpływu w okresie, na którym opierają się dane historyczne dotyczące strat, jak też aby wyeliminować czynniki mające wpływ na dane historyczne, a niewystępujące obecnie. Oszacowania zmian przyszłych przepływów pieniężnych odzwierciedlają i zasadniczo są zgodne ze zmianami powiązanych dostępnych danych w poszczególnych okresach (takich jak stopa bezrobocia, ceny nieruchomości, ceny towarów, status płatności oraz inne czynniki, które wskazują na poniesione w grupie straty i ich rozmiary). Metodologia i założenia przyjęte do oszacowania przyszłych przepływów pieniężnych są regularnie przeglądane w celu zmniejszenia rozbieżności pomiędzy stratami szacowanymi a rzeczywistymi.

OS90 Jako przykład zastosowania paragrafu OS89, jednostka może ustalić na bazie doświadczeń historycznych, że jednym z głównych powodów zaprzestania spłat zadłużenia kart kredytowych jest śmierć dłużnika. Jednostka może ustalić, że wskaźnik zgonów jest niezmienny w kolejnych okresach. Niemniej jednak niektórzy z grupy posiadaczy kart kredytowych mogli umrzeć w tym roku, co wskazuje, że nastąpiła utrata wartości kredytu, mimo że na koniec roku jednostka nie zna jeszcze dokładnych danych, którzy z dłużników zmarli. Ujęcie spowodowanych utratą wartości strat, które „nastąpiły, lecz nie są raportowane", byłoby działaniem prawidłowym. Jednakże nie byłoby prawidłowe ujęcie straty spowodowanej utratą wartości w przypadku zgonów, które dopiero mogą się wydarzyć w przyszłym okresie, ponieważ zdarzenie powodujące powstanie straty (śmierć dłużnika), jeszcze nie nastąpiło.

OS91 W przypadku stosowania historycznych wskaźników strat do szacowania przyszłych przepływów pieniężnych istotne jest, aby informacje te były stosowane w odniesieniu do grupy zdefiniowanej w podobny sposób jak grupa, dla której zgromadzono dane historyczne. Zatem metoda zastosowana przez jednostkę powinna umożliwiać powiązanie każdej grupy z wynikającym z przeszłości doświadczeniem w zakresie strat występujących w grupach aktywów o podobnym ryzyku kredytowym oraz z odpowiednimi dostępnymi danymi dotyczącymi okresu bieżącego.

OS92 Podejścia oparte na formułach lub metodach statystycznych mogą być stosowane dla oszacowania strat z tytułu utraty wartości w grupie aktywów finansowych (np. mniejszych kredytów) tak długo, jak są one zgodne z wymogami paragrafów 63–65 oraz OS87–OS91. Każdy stosowany model powinien uwzględniać wartość pieniądza w czasie, przepływy pieniężne za wszystkie okresy przyszłe do wymagalności składnika aktywów (nie tylko za rok następny), wiek kredytów w danym portfelu kredytowym i nie dopuszczać do powstania utraty wartości w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów finansowych.

▼B

*Przychody odsetkowe po rozpoznaniu utraty wartości*

OS93 W przypadku aktywów finansowych lub grupy podobnych aktywów finansowych, dla których dokonano odpisu z tytułu utraty wartości, przychody odsetkowe są ujmowane przy zastosowaniu stopy procentowej użytej do zdyskontowania przyszłych przepływów pieniężnych dla celów oszacowania straty z tytułu utraty wartości.

ZABEZPIECZANIE (paragrafy 71–102)

**Instrumenty zabezpieczające (paragrafy 72–77)**

*Kwalifikacja instrumentów (paragrafy 72 i 73)*

OS94 Potencjalna strata na opcji wystawionej przez jednostkę może być znacznie wyższa aniżeli potencjalny zysk z tytułu wzrostu wartości zabezpieczanej pozycji. Innymi słowy, wystawiona opcja nie jest skuteczna w ograniczaniu narażenia na występowanie zysków lub strat związanych z zabezpieczaną pozycją. W związku z tym wystawiona opcja nie spełnia warunków kwalifikacji do instrumentów zabezpieczających, chyba że została wyznaczona w celu skompensowania opcji nabytej, w tym opcji wbudowanej w inny instrument finansowy (np. wystawiona opcja kupna wyznaczona do zabezpieczenia zobowiązania z opcją wcześniejszego wykupu). Natomiast z nabytą opcją są związane potencjalne zyski równe lub większe od strat, a zatem posiada potencjał ograniczenia narażenia na występowanie zysków lub strat spowodowanych zmianą wartości godziwej lub przepływów pieniężnych. Wobec tego nabyta opcja może być kwalifikowana jako instrument zabezpieczający.

OS95 Inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności, wyceniane według zamortyzowanego kosztu, mogą być wyznaczane jako instrumenty zabezpieczające w zabezpieczaniu ryzyka walutowego.

▼M33

OS96 Inwestycja w instrument kapitałowy, w przypadku którego nie występuje cena notowana na aktywnym rynku za identyczny instrument (tj. nie występują dane wejściowe na poziomie 1), nie jest wyceniana w wartości godziwej, ponieważ jego wartości godziwej nie można inaczej wiarygodnie ustalić, lub powiązany instrument pochodny, który musi być rozliczony przez dostawę takiego instrumentu kapitałowego (zob. paragraf 46 c) i 47), nie mogą być wyznaczone jako instrument zabezpieczający.

▼B

OS97 Własne instrumenty kapitałowe jednostki nie stanowią jej aktywów finansowych ani zobowiązań finansowych i dlatego nie mogą być wyznaczone jako instrumenty zabezpieczające.

**Pozycje zabezpieczane (paragrafy 78–84)**

*Kwalifikacja pozycji (paragrafy 78–80)*

OS98 Uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie do nabycia jednostki w drodze połączenia jednostek nie może stanowić pozycji zabezpieczanej, z wyjątkiem zabezpieczenia przed ryzykiem walutowym, ponieważ inne rodzaje zabezpieczanego ryzyka nie mogą zostać specyficznie zidentyfikowane i wycenione. Te inne rodzaje ryzyka stanowią ogólne ryzyko działalności gospodarczej.

▼B

OS99 Inwestycja dokonana metodą nabycia nie może stanowić pozycji zabezpieczanej w zabezpieczaniu wartości godziwej, ponieważ zgodnie z metodą nabycia w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ ujmuje się przypadający na inwestora udział w wyniku finansowym jednostki stowarzyszonej, a nie zmiany wartości godziwej inwestycji. Z podobnych względów pozycją zabezpieczaną przed ryzykiem zmiany wartości godziwej nie może być inwestycja w konsolidowanej jednostce zależnej, ponieważ podczas konsolidacji w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ ujmuje się wynik finansowy jednostki zależnej, a nie zmiany wartości godziwej inwestycji. W przypadku zabezpieczenia udziałów w aktywach netto w jednostce zagranicznej sytuacja jest inna, ponieważ nie jest to zabezpieczenie przed zmianami wartości godziwej inwestycji, lecz przed ryzykiem zmiany kursu walut.

OS99A Zgodnie z paragrafem 80 w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, ryzyko walutowe związane z wysoce prawdopodobną planowaną transakcją wewnątrzgrupową może kwalifikować się jako pozycja zabezpieczana w zabezpieczeniach przepływów pieniężnych, pod warunkiem, że transakcja ta jest wyrażona w walucie innej niż waluta funkcjonalna jednostki zawierającej tę transakcję, a ryzyko walutowe będzie miało wpływ na skonsolidowany wynik finansowy. Do tego celu jednostka może być jednostką dominującą, jednostką zależną, jednostką stowarzyszoną, współkontrolowaną lub oddziałem. Jeśli ryzyko walutowe związane z planowaną transakcją wewnątrzgrupową nie ma wpływu na skonsolidowany wynik finansowy, taka transakcja wewnątrzgrupowa nie może kwalifikować się jako pozycja zabezpieczana. Ma to zazwyczaj miejsce w przypadku płatności tantiem, odsetek, a także opłat zarządczych pomiędzy członkami tej samej grupy, chyba że transakcja wewnątrzgrupowa jest związana z transakcją zewnętrzną. Jednak w sytuacji, gdy ryzyko walutowe planowanej transakcji wewnątrzgrupowej będzie miało wpływ na skonsolidowany wynik finansowy, transakcja wewnątrzgrupowa może kwalifikować się jako pozycja zabezpieczana. Przykładem jest planowana sprzedaż bądź zakup zapasów pomiędzy członkami tej samej grupy, która wiąże się z przewidywaną w następnej kolejności sprzedażą tych zapasów jednostce zewnętrznej w stosunku do grupy. Podobnie planowana sprzedaż wewnątrzgrupowa maszyn i urządzeń przez należącą do danej grupy jednostkę będącą ich producentem, innej należącej do tej grupy jednostce, która będzie z nich korzystała do swojej działalności, może mieć wpływ na skonsolidowany wynik finansowy. Przykładowo taka sytuacja mogłaby mieć miejsce, ponieważ amortyzacji maszyn i urządzeń dokonywać będzie jednostka nabywająca, a kwota początkowego ujęcia maszyn i urządzeń może się zmienić, jeśli planowana transakcja wewnątrzgrupowa jest wyrażona w walucie innej niż waluta funkcjonalna jednostki nabywającej.

▼M5

OS99B Jeśli zabezpieczenie planowanej transakcji wewnątrzgrupowej kwalifikuje się do zastosowania rachunkowości zabezpieczeń, wszelkie zyski lub straty, które zostały ujęte w innych całkowitych dochodach zgodnie z paragrafem 95a) zostają przeniesione z kapitału własnego do zysków lub strat jako korekta wynikająca z przeklasyfikowania w tym samym okresie lub okresach, w których ryzyko walutowe transakcji zabezpieczanej ma wpływ na skonsolidowane zyski lub straty.

▼M15

AG99BA Jednostka może w ramach powiązania zabezpieczającego wyznaczyć wszystkie zmiany w przepływach pieniężnych lub wartości godziwej pozycji zabezpieczanej. Jednostka może także wyznaczyć zmiany w przepływach pieniężnych lub wartości godziwej pozycji zabezpieczanej tylko następujące powyżej lub poniżej określonej ceny lub innej zmiennej (ryzyko jednostronne). Wartość wewnętrzna nabytej opcji będącej instrumentem zabezpieczającym (przy założeniu, że posiada ona te same podstawowe warunki co wyznaczone ryzyko), a nie jej wartość w czasie, odzwierciedla jednostronne ryzyko związane z pozycją zabezpieczaną. Na przykład jednostka może wyznaczyć zmienność przyszłych wydatków pieniężnych wynikającą ze

▼M15

wzrostu ceny planowanego zakupu towarów. W takiej sytuacji wyznaczane są tylko straty w przepływach pieniężnych, które są skutkiem wzrostu ceny powyżej określonego poziomu. Zabezpieczane ryzyko nie obejmuje wartości w czasie nabytej opcji, ponieważ wartość w czasie nie jest składnikiem planowanej transakcji, który wpływa na zyski i straty (paragraf 86 pkt (b)).

▼B

*Wyznaczanie pozycji finansowych na pozycje zabezpieczane (paragrafy 81 i 81A)*

OS99C […] Jednostka może wyznaczyć wszystkie przepływy pieniężne związane z całym składnikiem aktywów finansowych lub zobowiązaniem finansowym jako pozycję zabezpieczaną i zabezpieczać je tylko przed jednym określonym rodzajem ryzyka (np. wyłącznie przed zmianami wynikającymi ze zmiany stopy LIBOR). Na przykład, jeśli efektywna stopa procentowa zobowiązania jest o 100 punktów bazowych niższa niż stopa LIBOR, jednostka może wyznaczyć jako pozycję zabezpieczaną całe zobowiązanie (tj. nominał powiększony o odsetki według stopy LIBOR pomniejszonej o 100 punktów bazowych) i zabezpieczać zmianę wartości godziwej lub przepływów pieniężnych, które wynikają ze zmiany stopy LIBOR. Jak przedstawiono w paragrafie OS100, w celu zwiększenia efektywności zabezpieczenia jednostka może również wyznaczać wskaźnik zabezpieczenia w inny sposób niż jeden do jednego.

OS99D Dodatkowo, jeśli instrument finansowy o stałej stopie procentowej jest zabezpieczany w okresie następującym po momencie jego powstania, a w międzyczasie zmieniły się stopy procentowe, jednostka może wyznaczyć do zabezpieczenia część równą stopie referencyjnej. […]. Na przykład jednostka zawiera umowę powodującą powstanie składnika aktywów finansowych o stałej stopie procentowej i wartości 100 j.p., dla którego efektywna stopa procentowa wynosi 6 % w czasie, gdy stopa LIBOR wynosi 4 %. Po pewnym czasie jednostka rozpoczyna zabezpieczanie tego składnika aktywów, kiedy stopa LIBOR wzrosła do 8 %, a wartość godziwa składnika aktywów spadła do 90 j.p. Jednostka wylicza, że jeśli nabyłaby składnik aktywów tego dnia, kiedy wyznacza go do zabezpieczenia w zamian za jego wartość godziwą w wysokości 90 j.p., to efektywna stopa dochodowości wynosiłaby 9,5 %. […] Jednostka może wyznaczyć część odpowiadającą stopie LIBOR w wysokości 8 %, która składa się po części z wynikających z umowy przepływów pieniężnych z tytułu odsetek oraz z różnicy pomiędzy bieżącą wartością godziwą (tj. 90 j.p.) i kwotą podlegającą spłacie terminie wymagalności (tj. 100 j.p.).

▼M15

OS99E Paragraf 81 zezwala jednostce na wyznaczenie innych elementów aniżeli całkowita zmiana wartości godziwej, czy też całkowita zmienność przepływów pieniężnych z instrumentu finansowego. Na przykład:

a) wszystkie przepływy pieniężne z instrumentu finansowego mogą być wyznaczone jako zmiany przepływów pieniężnych lub wartości godziwej wynikające z niektórych (ale nie wszystkich) rodzajów ryzyka lub

b) niektóre (ale nie wszystkie) przepływy pieniężne z instrumentu finansowego mogą być wyznaczone jako zmiany przepływów pieniężnych lub wartości godziwej wynikające ze wszystkich lub tylko niektórych rodzajów ryzyka (tj. „część” przepływów z pieniężnych instrumentu finansowego może być wyznaczona jako zmiany wynikające ze wszystkich lub tylko niektórych rodzajów ryzyka).

OS99F Aby można było zastosować rachunkowość zabezpieczeń, wyznaczone rodzaje ryzyka oraz części muszą być dającymi się zidentyfikować składnikami instrumentu finansowego, a zmiany przepływów pieniężnych lub wartości godziwej całego instrumentu finansowego, będące skutkiem zmian wyznaczonego ryzyka oraz części, można wycenić w wiarygodny sposób. Na przykład:

▼M15

a) w przypadku instrumentu finansowego o stałej stopie procentowej zabezpieczanego przed zmianami wartości godziwej wynikającymi ze zmian wolnej od ryzyka stopy procentowej lub referencyjnej stopy procentowej, wolną od ryzyka stopę procentową lub referencyjną stopę procentową uważa się zwykle za składnik instrumentu finansowego, który można zarówno zidentyfikować, jak i wiarygodnie wycenić.

b) inflacja nie jest możliwa do identyfikacji i wiarygodnej wyceny, dlatego nie może być wyznaczona jako ryzyko lub jako część instrumentu finansowego, chyba że spełnione są wymogi pkt (c).

c) Określona w umowie inflacyjna część przepływów pieniężnych z ujętej obligacji powiązanej ze stopą inflacji (przy założeniu, że nie jest wymagane odrębne ujęcie wbudowanego instrumentu pochodnego) jest możliwa do odrębnego zidentyfikowania i wiarygodnej wyceny tak długo, jak część inflacyjna nie będzie wywierać wpływu na inne przepływy pieniężne wynikające z instrumentu.

▼B

*Wyznaczenie pozycji niefinansowych na pozycje zabezpieczane (paragraf 82)*

OS100 Zazwyczaj zmiany ceny części lub komponentów składnika aktywów niefinansowych lub zobowiązania niefinansowego nie wywierają możliwego do przewidzenia i odrębnej wyceny wpływu na cenę pozycji w sposób, który byłby porównywalny – na przykład – do wpływu zmiany rynkowych stóp procentowych na cenę obligacji. Dlatego składnik aktywów niefinansowych lub zobowiązanie niefinansowe jest pozycją zabezpieczaną tylko jako całość lub przed ryzykiem walutowym. Jeśli istnieje rozbieżność pomiędzy warunkami instrumentu zabezpieczającego i pozycji zabezpieczanej (jak na przykład zabezpieczenie planowanego nabycia brazylijskiej kawy przy użyciu kontraktu forward na zakup kawy kolumbijskiej przy innych podobnych warunkach), powiązanie zabezpieczające mimo to może być kwalifikowane jako powiązanie zabezpieczające, pod warunkiem że wszystkie warunki określone w paragrafie 88 są spełnione, włącznie z tym, że oczekuje się wysokiej efektywności zabezpieczenia. Dla tego celu kwota instrumentu zabezpieczającego może być większa lub mniejsza niż kwota pozycji zabezpieczanej, jeśli zwiększa to efektywność powiązania zabezpieczającego. Na przykład w celu oszacowania statystycznej zależności pomiędzy pozycją zabezpieczaną (tj. transakcją dotyczącą kawy brazylijskiej) i instrumentem zabezpieczającym (tj. transakcją dotyczącą kawy kolumbijskiej) można przeprowadzić analizę regresji. Jeśli istnieje potwierdzona statystycznie zależność między dwoma zmiennymi (ceną jednostkową kawy brazylijskiej i kolumbijskiej), nachylenie linii regresji może być użyte dla ustalenia współczynnika zabezpieczenia, który zmaksymalizuje oczekiwaną efektywność. Na przykład, jeśli nachylenie linii regresji wynosi 1,02, współczynnik oparty na 0,98 wielkości pozycji zabezpieczanej do 1,00 wielkości instrumentu zabezpieczającego maksymalizuje oczekiwaną efektywność. Jednak relacja zabezpieczenia może powodować nieefektywność, którą należy ująć w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ w czasie trwania powiązania zabezpieczającego.

*Wyznaczenie grup pozycji jako pozycji zabezpieczanych (paragrafy 83 i 84)*

OS101 Zabezpieczanie ogólnej pozycji netto (np. netto wszystkich aktywów o stałej stopie procentowej i zobowiązań o stałej stopie procentowej i podobnych terminach wymagalności), a nie konkretnej pozycji, nie kwalifikuje się do rachunkowości zabezpieczeń. Jednakże prawie taki sam wpływ na ►M5 sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄, wynikający z zastosowania rachunkowości zabezpieczeń dla tego typu powiązania zabezpieczającego, może być osiągnięty poprzez wyznaczenie jako pozycji zabezpieczanej części pozycji bazowych. Na przykład, jeśli bank posiada aktywa w wysokości 100 j.p. i zobowiązania w wysokości 90 j.p. o podobnym ryzyku i warunkach, i zabezpiecza ekspozycję netto w wysokości 10 j.p., to jako pozycję zabezpieczaną może wyznaczyć aktywa w wysokości 10 j.p. Ten

▼B

sposób wyznaczania może być stosowany, jeśli takie aktywa i zobowiązania są instrumentami o stałej stopie procentowej, wówczas jest to zabezpieczenie wartości godziwej, jeśli natomiast są to instrumenty o zmiennej stopie, wówczas jest to zabezpieczenie przepływów pieniężnych. Podobnie, jeśli jednostka posiada uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie zakupu obcej waluty w wysokości 100 j.p. i uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie sprzedaży obcej waluty w wysokości 90 j.p., może zabezpieczyć kwotę netto 10 j.p. poprzez nabycie instrumentu pochodnego i wyznaczenie go jako instrumentu zabezpieczającego, związanego z 10 j.p. z całości uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania w kwocie 100 j.p.

*Rachunkowość zabezpieczeń (paragrafy 85–102)*

OS102 Przykładem zabezpieczenia wartości godziwej jest zabezpieczenie zmian wartości godziwej instrumentu dłużnego o stałej stopie procentowej na skutek zmian stóp procentowych. Takie zabezpieczenie może zostać ustanowione przez emitenta albo przez posiadacza instrumentu.

OS103 Przykładem zabezpieczenia przepływów pieniężnych jest zastosowanie transakcji swap w celu zamiany wierzytelności o zmiennym oprocentowaniu na wierzytelność o stałym oprocentowaniu (tj. zabezpieczenie przyszłej transakcji, gdzie przyszłe zabezpieczane przepływy pieniężne stanowią przyszłe płatności z tytułu odsetek).

OS104 Zabezpieczeniem uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania (np. zabezpieczenie przed zmianą ceny paliwa w związku z nieujętym, umownym, uprawdopodobnionym przyszłym zobowiązaniem powziętym przez elektrownię co do zakupu paliwa po ustalonej cenie) jest zabezpieczeniem ryzyka zmian wartości godziwej. W związku z powyższym takie zabezpieczenie jest zabezpieczeniem wartości godziwej. Jednak, zgodnie z paragrafem 87, zabezpieczenie uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania przed ryzykiem walutowym może być również ujmowane jako zabezpieczenie przepływów pieniężnych.

*Ocena efektywności zabezpieczenia*

OS105 Zabezpieczenie uznaje się za wysoce efektywne tylko wtedy, gdy spełnione są oba następujące warunki:

a) w momencie ustanowienia zabezpieczenia i w następnych okresach oczekuje się, że zabezpieczenie będzie wysoce efektywne w kompensowaniu zmian wartości godziwej lub przepływów pieniężnych związanych z zabezpieczanym ryzykiem w ciągu okresu, na który wyznaczono zabezpieczenie. Takie oczekiwania mogą być potwierdzone w różny sposób, w tym poprzez porównanie mających miejsce w przeszłości zmian wartości godziwej lub przepływów pieniężnych związanych z zabezpieczaną pozycją, wynikających z zabezpieczanego ryzyka i mających miejsce w przeszłości zmian wartości godziwej lub przepływów pieniężnych związanych z instrumentem zabezpieczającym, albo poprzez wykazanie wysokiej statystycznej korelacji pomiędzy wartością godziwą lub przepływami pieniężnymi z pozycji zabezpieczanej i tych, które wynikają z instrumentu zabezpieczającego. Jak przedstawiono w paragrafie OS100, w celu zwiększenia efektywności zabezpieczenia jednostka może również wyznaczać wskaźnik zabezpieczenia w inny sposób niż jeden do jednego;

b) rzeczywiste poziomy zabezpieczenia mieszczą się w przedziale 80–125 %. Na przykład, jeśli rzeczywiste wyniki są takie, że strata na instrumencie zabezpieczającym wynosi 120 j.p., a zysk na instrumencie pieniężnym 100 j.p., to kompensatę można zmierzyć jako 120/100, to jest 120 %, lub jako 100/120, to jest 83 %. W tym przypadku, zakładając, że zabezpieczenie spełnia warunki określone w pkt a), jednostka stwierdziłaby, że zabezpieczenie jest wysoce efektywne.

OS106 Efektywność zabezpieczenia ocenia się nie rzadziej niż w momencie, gdy jednostka sporządza roczne lub śródroczne sprawozdania finansowe.

▼B

OS107 Niniejszy standard nie wskazuje jedynej metody oceny efektywności zabezpieczenia. Wybór metody oceny efektywności zabezpieczenia zależy od przyjętej przez jednostkę strategii zarządzania ryzykiem. Na przykład, jeśli strategią zarządzania ryzykiem jednostki jest okresowe korygowanie instrumentu zabezpieczającego w celu odzwierciedlenia zmian pozycji zabezpieczanej, jednostka musi wykazać, że oczekuje się wysokiej efektywności zabezpieczenia jedynie do momentu, kiedy instrument zabezpieczający będzie ponownie skorygowany. W niektórych przypadkach jednostka przyjmuje różne metody w odniesieniu do różnych rodzajów zabezpieczeń. Dokumentacja jednostki dotycząca strategii zabezpieczającej obejmuje przyjęte przez nią procedury oceny efektywności. W procedurach tych stwierdza się, czy ocena obejmuje całość zysku lub straty na instrumencie zabezpieczającym, czy też na potrzeby oceny wyłączona zostanie wartość w czasie tego instrumentu.

OS107A […].

OS108 Jeśli podstawowe warunki instrumentu zabezpieczającego oraz zabezpieczanego składnika aktywów, zobowiązania, uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania lub wysoce prawdopodobnej planowanej transakcji są takie same, to jest prawdopodobne, że następuje pełne skompensowanie zmian wartości godziwej lub przepływów pieniężnych, które można przypisać zabezpieczanemu ryzyku, zarówno w momencie ustanowienia zabezpieczenia, jak i w okresie późniejszym. Dla przykładu, kontrakt swap na stopy procentowe będzie prawdopodobnie stanowić efektywne zabezpieczenie, jeśli kwoty bazowa i nominalna, terminy, daty przeszacowania, daty płatności i otrzymania odsetek i nominału, jak również zasady pomiaru stóp procentowych są takie same dla instrumentu zabezpieczającego i pozycji zabezpieczanej. Ponadto zabezpieczenie wysoce prawdopodobnego planowanego zakupu towarów transakcją terminową forward prawdopodobnie jest wysoce efektywne, jeśli:

a) kontrakt forward dotyczy zakupu tej samej ilości tego samego towaru, w tym samym czasie i w tym samym miejscu co w przypadku zabezpieczanej planowanej transakcji;

b) w momencie zawarcia wartość godziwa kontraktu forward wynosi zero; oraz

c) zmiana dyskonta lub premii na kontrakcie forward jest wyłączona na potrzeby oceny efektywności zabezpieczenia i ujmowana w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, albo zmiana oczekiwanych przepływów pieniężnych wynikających z wysoce prawdopodobnej planowanej transakcji jest ustalana na podstawie ceny terminowej kontraktu forward dla tego towaru.

OS109 W niektórych przypadkach instrument zabezpieczający kompensuje tylko część zabezpieczanego ryzyka. Dla przykładu, zabezpieczenie nie będzie w pełni efektywne, jeśli instrument zabezpieczający i pozycja zabezpieczana są wyrażone w różnych walutach, których kursy nie zmieniają się w sposób zbieżny. Również zabezpieczenie przed ryzykiem stopy procentowej z wykorzystaniem instrumentu pochodnego nie będzie w pełni efektywne, jeśli część zmian wartości godziwej instrumentu pochodnego wynika z ryzyka kredytowego kontrahenta.

OS110 Aby kwalifikować się do rachunkowości zabezpieczeń, zabezpieczenie musi odnosić się do specyficznie zidentyfikowanego i wyznaczonego ryzyka, a nie do ogólnego ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej przez jednostkę, oraz musi ostatecznie wpływać na ►**M5** sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄ jednostki. Zabezpieczenie przed ryzykiem utraty przydatności przez dany rzeczowy składnik aktywów lub przed ryzykiem wywłaszczenia przez państwo nie spełnia kryteriów stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń; nie można w tym przypadku zmierzyć efektywności ze względu na to, że takich rodzajów ryzyka nie można wiarygodnie zmierzyć.

▼M15

OS110A Paragraf 74 pkt (a) pozwala jednostce na oddzielenie wartości wewnętrznej oraz wartości w czasie umowy opcji i wyznaczenie jako instrumentu zabezpieczającego wyłącznie zmiany wartości wewnętrznej opcji. Takie wyznaczenie może prowadzić do powstania powiązania zabezpieczającego, które jest doskonale efektywne w kompensowaniu zmian przepływów pieniężnych wynikających z zabezpieczanego jednostronnego ryzyka związanego z planowaną transakcją, jeżeli podstawowe warunki planowanej transakcji i instrumentu zabezpieczającego są takie same.

OS110B Jeżeli jednostka wyznacza nabytą opcję w całości jako instrument zabezpieczający przed jednostronnym ryzykiem związanym z planowaną transakcją, powiązanie zabezpieczające nie będzie doskonale efektywne. Dzieje się tak z tego względu, że premia zapłacona za opcję uwzględnia wartość w czasie, podczas gdy, jak stwierdzono w paragrafie OS99BA, wyznaczone jednostronne ryzyko nie obejmuje wartości opcji w czasie. Dlatego w tym przypadku nie będą kompensować się przepływy pieniężne odnoszące się do wartości w czasie zapłaconej premii opcyjnej i wynikające z ryzyka wyznaczonego do zabezpieczenia.

▼B

OS111 W przypadku ryzyka stopy procentowej efektywność zabezpieczenia może zostać oceniona poprzez sporządzenie zestawienia terminów wymagalności aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, przedstawiającego ekspozycję netto na ryzyko stopy procentowej w każdym z przedziałów czasowych, pod warunkiem że ekspozycja netto jest powiązana ze specyficznym składnikiem aktywów lub zobowiązaniem (lub specyficzną grupą aktywów lub zobowiązań, lub ich specyficzną częścią), które powodują powstanie ekspozycji netto, a efektywność zabezpieczenia jest oceniana w powiązaniu z tym składnikiem aktywów lub zobowiązaniem.

OS112 Oceniając efektywność zabezpieczenia, jednostka generalnie bierze pod uwagę wartość pieniądza w czasie. Stała stopa procentowa pozycji zabezpieczanej niekoniecznie musi być zgodna ze stałą stopą procentową transakcji swap wyznaczonej do zabezpieczenia wartości godziwej. Również zmienna stopa procentowa odnosząca się do oprocentowanego składnika aktywów lub zobowiązania nie musi być taka sama jak zmienna stopa procentowa transakcji swap wyznaczonej do zabezpieczenia przepływów pieniężnych. Wartość godziwa transakcji swap wynika z jej rozliczeń netto. Stałe i zmienne stopy procentowe transakcji swap mogą zostać zmienione bez wpływu na rozliczenie netto, jeśli obie zostaną zmienione o tę samą wielkość.

OS113 Jeśli jednostka nie spełnia kryteriów efektywności zabezpieczenia, to zaprzestaje stosować rachunkowość zabezpieczeń od momentu, w którym po raz ostatni wykazała, że kryteria te były spełnione. Jednakże jeśli jednostka identyfikuje zdarzenie lub zmianę okoliczności, które sprawiły, że powiązanie zabezpieczające przestało spełniać warunki efektywności, i wykaże, że zabezpieczenie było efektywne przed zajściem tego zdarzenia lub przed zmianą tych okoliczności, to zaprzestaje stosować rachunkowość zabezpieczeń od dnia wystąpienia danego zdarzenia lub zmiany okoliczności.

▼M40

OS113A Dla uniknięcia wątpliwości skutki zastąpienia pierwotnego kontrahenta kontrahentem rozliczeniowym oraz dokonania związanych z tym zmian, zgodnie z paragrafem 91 lit. a) ppkt (ii) oraz paragrafem 101 lit. a) ppkt (ii), muszą zostać odzwierciedlone w wycenie instrumentu zabezpieczającego, a w związku z tym w ocenie efektywności zabezpieczenia i w wycenie efektywności zabezpieczenia.

▼B

*Rachunkowość zabezpieczania wartości godziwej portfela przed ryzykiem stopy procentowej*

OS114 Zabezpieczając wartość godziwą portfela aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych przed ryzykiem stopy procentowej, jednostka spełnia wymagania niniejszego standardu, jeśli postępuje zgodnie z procedurami określonymi poniżej w pkt a)–i) oraz paragrafach OS115–OS132.

▼B

a) Jako część swojego procesu zarządzania ryzykiem jednostka identyfikuje portfel pozycji, których ryzyko stopy procentowej zamierza zabezpieczyć. Portfel może obejmować wyłącznie aktywa, wyłącznie zobowiązania, lub też aktywa i zobowiązania. Jednostka może wyznaczyć dwa lub więcej portfeli (np. jednostka może grupować aktywa dostępne do sprzedaży w oddzielny portfel) i w takim przypadku stosuje poniższe procedury do każdego portfela oddzielnie.

b) Jednostka analizuje portfel w poszczególnych okresach przeszacowania określonych na podstawie oczekiwanych, a nie kontraktowych dat przeszacowania. Analiza okresów przeszacowania może być przeprowadzona na różne sposoby, w tym poprzez sporządzenie harmonogramu przepływów pieniężnych w okresach, w których oczekuje się ich wystąpienia, albo sporządzenie harmonogramu bazowych kwot kapitałów we wszystkich okresach, aż do momentu, kiedy oczekuje się, że nastąpi przeszacowanie.

c) Na podstawie przeprowadzonej analizy jednostka ustala kwotę, którą wyznacza do zabezpieczenia. Jednostka wyznacza jako pozycję zabezpieczaną kwotę aktywów lub zobowiązań (natomiast nie kwotę netto) ze wskazanego portfela, równą kwocie, którą jednostka zamierza wyznaczyć jako zabezpieczaną. […].

d) Jednostka wyznacza ryzyko stopy procentowej, które podlega zabezpieczeniu. Ryzyko to może stanowić część ryzyka stopy procentowej dla każdego składnika zabezpieczanej pozycji, taką jak referencyjna stopa procentowa (np. LIBOR).

e) Jednostka wyznacza jeden lub więcej instrumentów zabezpieczających dla każdego okresu przeszacowania.

f) Na podstawie wyznaczeń dokonanych w pkt c)–e) powyżej jednostka ocenia na początek i w kolejnych okresach, czy można oczekiwać wysokiej efektywności zabezpieczenia w okresie, na który to zabezpieczenie wyznaczono.

g) Okresowo jednostka wycenia zmianę wartości godziwej pozycji zabezpieczanej (wyznaczonej w pkt c)), wynikającą z zabezpieczanego ryzyka (wyznaczonego w pkt d)), […]. Jeśli zgodnie z udokumentowaną przez jednostkę metodą oceny efektywność zabezpieczenia jest bieżąco wysoce efektywna, jednostka ujmuje zmianę wartości godziwej zabezpieczanej pozycji jako zysk lub stratę w rachunku zysków lub strat, a także w jednej z dwóch pozycji ►**M5** sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ opisanych w paragrafie 89A. Zmiana wartości godziwej nie musi być przypisana do poszczególnych aktywów lub zobowiązań.

h) Jednostka wycenia zmianę wartości godziwej instrumentu (instrumentów) zabezpieczającego (wyznaczonego w pkt e)) i ujmuje zysk lub stratę w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. Wartość godziwa instrumentu (instrumentów) zabezpieczającego jest ujmowana jako składnik aktywów lub zobowiązań w ►**M5** sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄.

i) Wszelka nieefektywność ([1]) będzie ujęta w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ jako różnica pomiędzy zmianą wartości godziwej ustalonej zgodnie z pkt g) oraz tej ustalonej zgodnie z pkt h).

OS115 Poniżej szczegółowo omówiono przedstawione podejście. Podejście to stosuje się wyłącznie dla zabezpieczenia wartości godziwej portfela aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych przed ryzykiem stopy procentowej.

([1]) Podejście do zasady istotności w tym kontekście jest zgodne z ogólnym podejściem w MSSF.

▼B

OS116 Portfel wyznaczony zgodnie z paragrafem OS114 a) może zawierać aktywa i zobowiązania. Może to być również portfel zawierający wyłącznie aktywa lub wyłącznie zobowiązania. Portfel jest wykorzystywany w celu określenia kwoty aktywów lub zobowiązań, które jednostka zamierza zabezpieczać. Jednakże sam portfel nie jest wyznaczany jako instrument zabezpieczany.

OS117 Stosując paragraf OS114 b), jednostka określa oczekiwaną datę przeszacowania pozycji jako wcześniejszy z terminów, w którym oczekuje się wygaśnięcia pozycji lub jej przeszacowania do stóp rynkowych. Oczekiwane daty przeszacowania są szacowane na początku zabezpieczenia oraz przez okres zabezpieczenia na podstawie danych historycznych, a także innych dostępnych informacji, z uwzględnieniem informacji i oczekiwań dotyczących współczynnika przedpłat, stóp procentowych oraz współzależności pomiędzy nimi. Jednostka, która nie posiada historycznych danych dla określonego podmiotu, albo dane te są niewystarczające, stosuje dane dotyczące grupy porównywalnych instrumentów. Oszacowania są okresowo przeglądane i w razie potrzeby uaktualniane. W przypadku pozycji opartej na stałej stopie procentowej, które mogą być przedpłacane, datą oczekiwanego przeszacowania jest dzień, w którym oczekuje się przedpłaty, o ile pozycja ta we wcześniejszym terminie nie będzie poddana przeszacowaniu do stóp rynkowych. Dla grupy podobnych pozycji analiza poszczególnych okresów opartych na oczekiwanych datach przeszacowania może polegać na procentowym przypisaniu grupy do poszczególnych okresów, a nie na analizie pojedynczych pozycji. Jednostka może stosować inne metodologie przypisywania do poszczególnych okresów. Na przykład jednostka może zastosować wskaźnik przedpłat w celu przypisania amortyzowanych pożyczek do okresów na podstawie oczekiwanych dat przeszacowania. Jednakże metodologia ta powinna być zgodna z procedurami i celami zarządzania ryzykiem przyjętymi przez jednostkę.

OS118 Przykładem wyznaczenia określonego w paragrafie OS114 c) jest sytuacja, kiedy w określonym okresie przeszacowania jednostka szacuje, że posiada aktywa o stałej stopie procentowej w wysokości 100 j.p. i zobowiązania o stałej stopie procentowej w wysokości 80 j.p., i decyduje się zabezpieczać całość pozycji netto w wysokości 20 j.p., wyznaczając jako pozycję zabezpieczaną aktywa w wysokości 20 j.p. (część aktywów ([1])). Wyznaczenie jest wyrażane jako „kwota waluty” (tj. kwota dolarów, euro, funtów, randów), a nie jako pojedyncze aktywa. Powoduje to, że wszystkie aktywa (lub zobowiązania), z których zabezpieczana kwota jest wyciągnięta – np. wszystkie aktywa o wartości 100 j.p., jak w powyższym przykładzie – muszą być pozycjami, których wartość godziwa zmienia się w reakcji na zmiany zabezpieczanej stopy procentowej.

OS119 Jednostka spełnia również inne wymagania dotyczące wyznaczania oraz dokumentacji określone w paragrafie 88 a). Przy zabezpieczeniu wartości godziwej portfela przed ryzykiem stopy procentowej wyznaczanie i dokumentacja określają politykę jednostki w stosunku do wszystkich zmiennych, które zostały wykorzystane do ustalenia kwoty podlegającej zabezpieczeniu oraz ustalenia sposobu pomiaru efektywności, w szczególności:

a) które aktywa i zobowiązania mają wchodzić w skład zabezpieczanego portfela oraz zasady stosowane przy ich wyłączaniu z portfela;

([1]) Standard pozwala jednostce wyznaczyć dowolną kwotę z dostępnych i spełniających warunki aktywów lub zobowiązań, np. w tym przypadku dowolną kwotę pomiędzy 0 j.p. a 100 j.p.

▼B

b) sposób, w jaki jednostka szacuje daty przeszacowania, z uwzględnieniem założeń dotyczących stopy procentowej stanowiącej podstawę do oszacowania wskaźnika przedpłaty oraz zasady zmiany tych oszacowań. Tę samą metodę stosuje się zarówno przy początkowych szacunkach dokonywanych na moment ujęcia składnika aktywów lub zobowiązania w portfelu zabezpieczeń, jak i przy wszelkich późniejszych korektach tych szacunków;

c) liczbę oraz długość okresów przeszacowania;

d) częstotliwość oceny efektywności przez jednostkę […];

e) metodologię stosowaną przez jednostkę w celu ustalenia kwoty aktywów lub zobowiązań, które są wyznaczone jako pozycja zabezpieczana […];

f) […] czy testuje efektywność dla każdego okresu przeszacowania indywidualnie, czy dla wszystkich okresów razem, albo stosując kombinację tych dwóch sposobów.

Zasady wybrane dla wyznaczania oraz dokumentowania powiązania zabezpieczającego powinny być zgodne z celami oraz procedurami zarządzania ryzykiem przyjętymi przez jednostkę. Zmiany zasad nie powinny być dokonywane w sposób arbitralny. Powinny być one uzasadnione zmianami warunków rynkowych oraz innych czynników, jak też być oparte i zgodne z celami oraz procedurami zarządzania ryzykiem przez jednostkę.

OS120 Instrument zabezpieczający, o którym mowa w paragrafie OS114 e), może być pojedynczym instrumentem pochodnym lub portfelem instrumentów pochodnych, z których każdy podlega zabezpieczanemu ryzyku stopy procentowej wyznaczonemu zgodnie z paragrafem OS114 d) (np. portfel kontraktów swap na stopy procentowe, eksponowanych na zmianę stopy LIBOR). Taki portfel instrumentów pochodnych może zawierać pozycje wzajemnie kompensujące ryzyko. Jednakże portfel ten nie może zawierać wystawionych opcji, albo opcji będących netto opcją wystawioną, ponieważ standard ([1]) nie pozwala na wyznaczanie takich instrumentów jako instrumentów zabezpieczających (z wyjątkiem wystawionych opcji wyznaczonych w celu skompensowania opcji zakupionych). Jeśli instrument zabezpieczający zabezpiecza kwotę wyznaczoną zgodnie z paragrafem 114 c) w więcej niż jednym okresie przeszacowania, jest on przypisywany do wszystkich okresów, które zabezpiecza. Jednakże cały instrument zabezpieczający musi być przypisany do odpowiednich okresów przeszacowania, ponieważ standard ([2]) nie pozwala na wyznaczanie powiązania zabezpieczającego tylko na część okresu pozostającego do wygaśnięcia instrumentu zabezpieczającego.

OS121 W przypadku pomiaru zmiany wartości godziwej pozycji podlegającej przedpłatom zgodnie z paragrafem OS114 g), zmiana stóp procentowych wywiera wpływ na przedpłacaną pozycję na dwa sposoby: wpływa na wartość godziwą umownych przepływów pieniężnych oraz na wartość godziwą opcji przed płaty wbudowaną w przedpłacaną pozycję. Paragraf 81 standardu pozwala jednostce wyznaczyć część składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, mającą tę samą ekspozycję na ryzyko jak pozycja zabezpieczana, przy założeniu, że można zmierzyć efektywność. […].

OS122 Standard nie określa technik stosowanych w celu ustalenia kwoty, o której mowa w paragrafie OS114 g), to jest zmiany wartości godziwej pozycji zabezpieczanej wynikającej z zabezpieczanego ryzyka. […]. Nie jest właściwe przyjęcie założenia, że zmiana wartości godziwej zabezpieczanej pozycji równa się zmianie wartości instrumentu zabezpieczającego.

([1]) Zob. paragraf 77 oraz OS94.
([2]) Zob. paragraf 75.

▼B

OS123 Paragraf 89A wymaga, aby w przypadku kiedy pozycja zabezpieczana w określonym okresie przeszacowania jest składnikiem aktywów, zmiana jej wartości była prezentowana w oddzielnej pozycji w ramach aktywów. Z drugiej strony, jeśli pozycja zabezpieczana w określonym okresie przeszacowania jest zobowiązaniem, zmianę jej wartości prezentuje się jako oddzielną pozycję w ramach zobowiązań. Są to oddzielne pozycje, o których mowa w paragrafie OS114 g). Ścisłe przypisanie do pojedynczych aktywów (lub zobowiązań) nie jest wymagane.

OS124 W paragrafie OS114 i) zauważa się, że nieefektywność powstaje w wysokości, w jakiej zmiana wartości godziwej pozycji zabezpieczanej, wynikająca z zabezpieczanego ryzyka, różni się od zmiany wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego. Taka różnica może powstać z wielu powodów, w szczególności:

a) […];

b) nastąpiła utrata wartości składników zabezpieczanego portfela lub zostały one wyłączone ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄;

c) daty płatności instrumentu zabezpieczającego i pozycji zabezpieczanej są różne; oraz

d) inne powody […].

Taka nieefektywność ([1]) powinna zostać zidentyfikowana i ujęta w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

OS125 Generalnie, efektywność zabezpieczenia będzie zwiększona:

a) jeśli jednostka przygotowuje harmonogram pozycji o różnych cechach przedpłat w sposób uwzględniający różnice w zachowywaniu się przedpłat;

b) kiedy liczba pozycji w portfelu jest duża. Jeśli portfel zawiera tylko kilka pozycji, prawdopodobna jest stosunkowo duża nieefektywność, jeśli jedna pozycja zostanie spłacona wcześniej lub później niż oczekiwano. W rezultacie, jeśli portfel zawiera wiele pozycji, dokładniej można przewidzieć kształtowanie się przedpłat;

c) kiedy okresy przeszacowania są krótsze (np. miesięczny zamiast 3-miesięcznego okresu przeszacowania). Krótsze okresy przeszacowania zmniejszają wpływ wszelkich rozbieżności pomiędzy datą przeszacowania i datą płatności (w okresie przeszacowania) pozycji zabezpieczanej oraz wynikających z instrumentu zabezpieczającego;

d) przez większą częstotliwość korygowania kwoty instrumentu zabezpieczającego w celu odzwierciedlenia zmian pozycji zabezpieczanej (np. ponieważ zmieniły się oczekiwania dotyczące przedpłat).

OS126 Jednostka okresowo testuje efektywność. […]

([1]) Podejście do zasady istotności w tym kontekście jest zgodne z ogólnym podejściem w MSSF.

▼B

OS127 Dokonując pomiaru efektywności, jednostka rozróżnia zmianę oczekiwań dotyczących okresów przeszacowania istniejących aktywów (lub zobowiązań), od powstania nowych aktywów (lub zobowiązań), gdzie tylko pierwsza sytuacja powoduje nieefektywność. […] Kiedy stwierdzono wystąpienie nieefektywności, jak przedstawiono powyżej, jednostka dokonuje nowego oszacowania aktywów (lub zobowiązań) dla każdego okresu przeszacowania, włączając nowe aktywa (lub zobowiązania) powstałe od momentu ostatniego testu efektywności oraz wyznacza nową kwotę jako pozycję zabezpieczaną lub nowy wskaźnik procentowy, jako zabezpieczany udział. […]

OS128 Pozycje, które początkowo zostały przypisane do okresu przeszacowania, mogą być wyłączone z powodu wcześniejszej spłaty lub odpisania w związku z utratą wartości lub sprzedażą. Jeśli taka sytuacja ma miejsce, kwota zmian wartości godziwej ujęta w oddzielnej pozycji, o której mowa w paragrafie OS114 g), odnosząca się do wyłączanej pozycji, powinna być również usunięta ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ i włączona do zysków lub strat powstających w wyniku usunięcia pozycji. W tym celu niezbędna jest znajomość okresu (okresów) przeszacowania, do których wyłączana pozycja była przypisana, gdyż ustala się w ten sposób okres (okresy) przeszacowania, z którego jest ona wyłączana, a także kwotę do usunięcia z oddzielnej pozycji sprawozdania, o której mowa w paragrafie OS114 g). W momencie usunięcia pozycji, jeśli możliwe jest ustalenie, do którego okresu przeszacowania była przypisana, wyłącza się ją z tego okresu. Jeśli nie jest to możliwe, jest ona wyłączana z najwcześniejszego okresu, jeśli wyłączenie było spowodowane wyższą niż oczekiwana przedpłatą, albo alokuje się ją do wszystkich okresów zawierających wyłączaną pozycję na podstawie systematycznie stosowanych zasad opartych na racjonalnych przesłankach, jeśli pozycja była sprzedana lub utraciła wartość.

OS129 Dodatkowo, wszelkie kwoty przypisane do określonego okresu, które nie zostały wyłączone ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ do wygaśnięcia tego okresu, są ujmowane w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ (zob. paragraf 89A). […]

OS130 […]

OS131 Jeśli zabezpieczana kwota dla danego okresu przeszacowania jest zmniejszona bez wyłączania powiązanych aktywów (lub zobowiązań), kwotę ujętą w osobnej pozycji, o której mowa w paragrafie OS114 g), odpowiadającą zmniejszeniu, amortyzuje się zgodnie z paragrafem 92.

OS132 Jednostka może chcieć zastosować podejście określone w paragrafach OS114–OS131 do zabezpieczenia portfela, dla którego poprzednio zgodnie z MSR39 stosowała rachunkowość zabezpieczania przepływów pieniężnych. W takim przypadku jednostka odwołuje poprzednie wyznaczenie jako zabezpieczenia przepływów pieniężnych zgodnie z paragrafem 101 d) oraz stosuje wymagania określone w tym paragrafie. Jednostka wyznacza ponownie zabezpieczenie jako zabezpieczenie wartości godziwej i stosuje podejście określone w paragrafach OS114–OS131 prospektywnie w następnych okresach.

▼B

OKRES PRZEJŚCIOWY (paragrafy 103–108B)

OS133 Istnieje możliwość, że jednostka wyznaczyła planowaną transakcję wewnątrzgrupową jako pozycję zabezpieczaną na początku rocznego okresu obrotowego rozpoczynającego się w dniu 1 stycznia 2005 r. i później (lub do celów przekształcenia danych porównawczych – na początku wcześniejszego okresu porównawczego) w ramach zabezpieczenia, które kwalifikowałoby się do zastosowania rachunkowości zabezpieczeń zgodnie z niniejszym standardem (uwzględniającym zmiany wprowadzone ostatnim zdaniem paragrafu 80). Jednostka taka może użyć tego wyznaczenia do zastosowania rachunkowości zabezpieczeń w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym od początku okresu rocznego rozpoczynającego się w dniu 1 stycznia 2005 r. i później (lub od początku wcześniejszego okresu porównawczego). Jednostka taka stosuje również paragrafy OS99A i OS99B od początku rocznego okresu rozpoczynającego się w dniu 1 stycznia 2005 r. i później. Jednak zgodnie z paragrafem 108B nie musi ona stosować paragrafu OS99B do danych porównawczych za wcześniejsze okresy.

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 40

*Nieruchomości inwestycyjne*

CEL

1 MSR 40 określa podejście księgowe do nieruchomości inwestycyjnych oraz wymogi dotyczące ujawniania informacji na ich temat.

ZAKRES

2 Niniejszy standard ma zastosowanie do ujmowania, wyceny i ujawniania informacji dotyczących nieruchomości inwestycyjnych.

3 Niniejszy standard ma zastosowanie między innymi do wyceny w sprawozdaniach finansowych leasingobiorcy prawa do użytkowania nieruchomości inwestycyjnych będących przedmiotem leasingu jako leasingu finansowego oraz do wyceny nieruchomości inwestycyjnych użyczonych leasingobiorcy na mocy umowy leasingu operacyjnego w sprawozdaniach finansowych leasingodawcy. Niniejszy standard nie reguluje kwestii objętych MSR 17 *Leasing,* w tym:

a) klasyfikacji umów leasingu jako leasingu finansowego lub operacyjnego;

b) ujmowania przychodu uzyskanego z leasingu nieruchomości inwestycyjnych (zob. również MSR 18 *Przychody*);

c) wyceny w sprawozdaniach finansowych leasingobiorcy praw do użytkowania nieruchomości inwestycyjnych będących przedmiotem leasingu ujmowanych jako leasing operacyjny;

d) wyceny inwestycji netto z tytułu leasingu finansowego w sprawozdaniach finansowych leasingodawcy;

e) ujmowania transakcji leasingu zwrotnego; oraz

f) ujawniania informacji na temat transakcji leasingu finansowego i operacyjnego.

▼M45

4 Niniejszy standard nie ma zastosowania do:

a) aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 41 *Rolnictwo* i MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*); oraz

▼B

b) praw górniczych oraz złóż mineralnych, takich jak ropa naftowa, gaz ziemny i podobne nieodnawialne zasoby naturalne.

DEFINICJE

5 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Wartość bilansowa* jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄.

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

▼M33

*Wartość godziwa* jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*.)

▼B

*Nieruchomość inwestycyjna* to nieruchomość (grunt, budynek lub część budynku albo oba te elementy), które właściciel lub leasingobiorca w leasingu finansowym traktuje jako źródło przychodów z czynszów lub utrzymuje w posiadaniu ze względu na przyrost ich wartości, względnie obie te korzyści, przy czym nieruchomość taka nie jest:

a) wykorzystywana przy produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych; lub

b) przeznaczona na sprzedaż w ramach zwykłej działalności jednostki.

*Nieruchomość zajmowana przez właściciela* to nieruchomość, którą właściciel lub leasingobiorca w leasingu finansowym utrzymuje w posiadaniu ze względu na jej wykorzystanie przy produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych.

▼M42

**Klasyfikowanie nieruchomości jako nieruchomość inwestycyjną lub jako nieruchomość zajmowaną przez właściciela**

▼B

6 Prawo leasingobiorcy do użytkowania nieruchomości na mocy umowy leasingu operacyjnego można klasyfikować i wykazywać jako nieruchomość inwestycyjną wtedy i tylko wtedy, gdy nieruchomość ta w innym wypadku spełniałaby definicje nieruchomości inwestycyjnej i jeśli leasingobiorca korzysta z modelu wartości godziwej przedstawionego w paragrafach 33–55 przy wycenie danego składnika aktywów. Ten alternatywny sposób klasyfikacji dostępny jest w odniesieniu do poszczególnych pozycji nieruchomości (pozycja po pozycji). Jednak jeśli podmiot zdecyduje się na wybór tej alternatywy w odniesieniu do jednej takiej nieruchomości będącej przedmiotem leasingu operacyjnego, wszystkie nieruchomości zaklasyfikowane do nieruchomości inwestycyjnych ujmuje się przy zastosowaniu modelu wartości godziwej. W wypadku wyboru tego wariantu klasyfikacyjnego do wszelkich praw do użytkowania nieruchomości zaklasyfikowanych w ten sposób mają zastosowanie wymagane paragrafami 74–78 ujawnienia informacji.

▼M45

7 Nieruchomość inwestycyjna jest utrzymywana w posiadaniu ze względu na przychody z czynszów, przyrost jej wartości lub obie te korzyści. W związku z tym przepływy środków pieniężnych uzyskiwane dzięki nieruchomości inwestycyjnej są w dużej mierze niezależne od pozostałych aktywów będących w posiadaniu jednostki. To właśnie odróżnia nieruchomość inwestycyjną od nieruchomości zajmowanej przez właściciela. Produkcja, dostawy dóbr czy świadczenie usług (jak również wykorzystanie nieruchomości dla celów administracyjnych) wytwarzają przepływy środków pieniężnych, których nie można w całości przypisać jednej nieruchomości, lecz przypisuje się je także innym aktywom użytym w procesie produkcyjnym, dostawach dóbr czy świadczeniu usług. Do nieruchomości zajmowanych przez właściciela stosuje się MSR 16.

▼B

8 Do nieruchomości inwestycyjnych zalicza się przykładowo:

a) grunt utrzymywany w posiadaniu ze względu na długoterminowy wzrost jego wartości, a nie w celu sprzedaży po krótkim okresie w ramach zwykłej działalności jednostki;

b) grunt, którego przyszłe użytkowanie pozostaje aktualnie nieokreślone. (Jeżeli jednostka nie określiła, że będzie użytkowała grunt jako nieruchomość zajmowaną przez właściciela, lub przeznaczy go na sprzedaż w krótkim okresie w ramach zwykłej działalności gospodarczej, to uznaje się, że grunt ten jest utrzymywany w posiadaniu ze względu na wzrost jego wartości);

c) budynek, którego właścicielem jest jednostka (lub nabyty przez jednostkę na podstawie umowy leasingu finansowego), oddany przez jednostkę w leasing operacyjny na podstawie jednej lub większej liczby umów;

d) budynek, który obecnie jest niewykorzystany, a który został przeznaczony do oddania w leasing operacyjny na podstawie jednej lub większej liczby umów;

▼M8

e) nieruchomość w trakcie budowy lub dostosowywania, która ma być w przyszłości użytkowana jako nieruchomość inwestycyjna.

▼B

9 Do pozycji, które nie są nieruchomościami inwestycyjnymi i w związku z tym nie są objęte zakresem niniejszego standardu, zalicza się na przykład:

a) nieruchomości przeznaczone na sprzedaż w ramach zwykłej działalności jednostki lub nieruchomości w trakcie budowy lub dostosowywania z przeznaczeniem na sprzedaż (zob. MSR 2 *Zapasy*), na przykład nieruchomości nabyte wyłącznie w celu zbycia w bliskiej przyszłości lub w celu dostosowania i odsprzedaży;

b) nieruchomości w trakcie budowy lub dostosowywania, nad którymi prace prowadzone są na zlecenie osób trzecich (zob. MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*);

c) nieruchomości zajmowane przez właściciela (zob. MSR 16), w tym także (między innymi) nieruchomości utrzymywane w posiadaniu z myślą o przyszłym wykorzystaniu jako nieruchomości zajmowanych przez właściciela, nieruchomości przeznaczone do dostosowania i późniejszego użytkowania jako nieruchomości zajmowane przez właściciela, nieruchomości zajmowane przez pracowników (niezależnie od tego, czy pracownicy płacą czynsz w wysokościach stawek rynkowych, czy też nie) oraz oczekujące na zbycie nieruchomości zajmowane przez właściciela;

▼M8

_____

▼B

e) nieruchomości oddanych w leasing finansowy innej jednostce.

10 Niektóre nieruchomości w części służą pozyskiwaniu przychodów z czynszów lub są utrzymywane ze względu na wzrost ich wartości, w pozostałej zaś części – są wykorzystywane przy produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych. Dla celów księgowych należy potraktować części te rozdzielnie, jeżeli można je oddzielnie sprzedać (lub oddzielnie oddać w leasing finansowy). Jeżeli części te nie mogłyby być oddzielnie sprzedane, nieruchomość można traktować jako nieruchomość inwestycyjną, pod warunkiem że jedynie nieznaczna jej część jest wykorzystywana w produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych.

11 W pewnych wypadkach jednostka udostępniająca nieruchomość świadczy dodatkowe usługi na rzecz podmiotów wynajmujących nieruchomość. Jeżeli usługi te są stosunkowo nieznacznym elementem w skali całokształtu przedsięwzięcia, jednostka zalicza taki obiekt do nieruchomości inwestycyjnych. Jest tak na przykład wtedy, gdy właściciel biurowca świadczy na rzecz najemców usługi dotyczące ochrony i utrzymania obiektu.

12 W innych przypadkach świadczone usługi stanowią bardziej istotny element przedsięwzięcia. Na przykład gdy jednostka posiada hotel i nim zarządza, wówczas usługi świadczone na rzecz klientów są istotnym elementem przedsięwzięcia. W związku z tym hotel jest nieruchomością zajmowaną przez właściciela, a nie nieruchomością inwestycyjną.

13 Niekiedy problematyczne jest określenie, czy dodatkowe usługi są na tyle znaczące, aby uniemożliwiać zaliczenie nieruchomości do nieruchomości inwestycyjnych. Na przykład właściciel hotelu zleca niekiedy część czynności osobom trzecim na podstawie umów o zarządzaniu. Warunki takich umów o zarządzaniu mogą znacznie różnić się między sobą. W skrajnym przypadku właściciel jest w praktyce tylko biernym inwestorem. Natomiast drugą skrajnością jest sytuacja, gdy właściciel tylko podzleca wykonanie części codziennych czynności, zatrzymując znaczące ryzyko wahań przepływów środków pieniężnych generowanych w wyniku działania hotelu.

14 Ustalenie, czy dana nieruchomość może zostać zaliczona do nieruchomości inwestycyjnych, wymaga subiektywnej oceny. Jednostka powinna zatem opracować kryteria umożliwiające zastosowanie subiektywnej oceny w sposób spójny na podstawie definicji nieruchomości inwestycyjnej oraz dodatkowych wytycznych zawartych w paragrafach 7–13. Paragraf 75 c) zobowiązuje jednostkę do ujawnienia tych kryteriów, jeżeli sklasyfikowanie nieruchomości jest trudne.

▼M42

14A Subiektywnej oceny wymaga również ustalenie, czy nabycie nieruchomości inwestycyjnej stanowi nabycie składnika aktywów lub grupy aktywów lub połączenie jednostek w rozumieniu MSSF 3 *Połączenia jednostek*. W celu ustalenia, czy stanowi ono połączenie jednostek, należy odwołać się do MSSF 3. Kwestie omawiane w paragrafach 7–14 niniejszego standardu dotyczą tego, czy nieruchomość stanowi (lub nie) nieruchomość zajmowaną przez właściciela lub nieruchomość inwestycyjną, nie dotyczą one natomiast ustalenia, czy nabycie nieruchomości stanowi (lub nie) połączenie jednostek w rozumieniu MSSF 3. Ustalenie, czy konkretna transakcja spełnia definicję połączenia jednostek w rozumieniu MSSF 3 i obejmuje nieruchomość inwestycyjną w rozumieniu niniejszego standardu, wymaga odrębnego zastosowania obu standardów.

▼B

15 W niektórych przypadkach nieruchomość należąca do jednostki jest oddana w leasing i zajmowana przez jej jednostkę dominującą lub inną jednostkę zależną. Wówczas nieruchomość nie może być zaliczona do nieruchomości inwestycyjnych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, ponieważ nieruchomość ta z punktu widzenia grupy jest nieruchomością zajmowaną przez właściciela. Niemniej jednak z perspektywy pojedynczej jednostki, będącej właścicielem nieruchomości, można zaliczyć ją do nieruchomości inwestycyjnych, pod warunkiem spełnienia kryteriów określonych w definicji zawartej w paragrafie 5. Z tego też względu leasingodawca nieruchomości w jednostkowym sprawozdaniu finansowym wykazuje ją jako nieruchomość inwestycyjną.

UJMOWANIE

16 Nieruchomość inwestycyjną ujmuje się w aktywach wtedy i tylko wtedy, gdy:

a) uzyskanie przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z tą nieruchomością jest prawdopodobne; oraz

b) można wiarygodnie wycenić jej cenę nabycia lub koszt wytworzenia.

17 Zgodnie z tą zasadą ujmowania jednostka ocenia wszystkie koszty poniesione na nabycie lub wytworzenie swoich nieruchomości inwestycyjnych w chwili ich poniesienia. Koszty te obejmują koszty poniesione początkowo w celu nabycia nieruchomości inwestycyjnej oraz koszty poniesione w późniejszym okresie w celu powiększenia, zamiany części nieruchomości lub jej utrzymania.

18 Zgodnie z zasadą ujmowania przedstawioną w paragrafie 16 jednostka nie ujmuje w wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnych kosztów bieżącego utrzymania tych nieruchomości. Koszty te są ujmowane w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ w momencie poniesienia. Koszty bieżącego utrzymania stanowią przede wszystkim koszty robocizny i materiałów i mogą obejmować koszt drobnych części. Cel tych wydatków jest często opisywany jako „konserwacja i naprawy" nieruchomości.

19 Część nieruchomości inwestycyjnych mogła zostać nabyta poprzez zastąpienie. Na przykład obecne ściany działowe mogą zastępować pierwotnie zbudowane ściany. Zgodnie z zasadami ujmowania jednostka ujmuje w wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnych koszt zastępującej części istniejącej nieruchomości inwestycyjnej w chwili poniesienia kosztu, jeśli spełnione są kryteria dotyczące ujmowania. Wartość bilansową części, które zostały zastąpione, przestaje się ujmować zgodnie z zasadami dotyczącymi zaprzestania ujmowania przewidzianymi niniejszym standardem.

POCZĄTKOWA WYCENA

20 Nieruchomość inwestycyjną początkowo wycenia się według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Przy początkowej wycenie uwzględnia się koszty przeprowadzenia transakcji.

21 Na cenę nabycia nieruchomości składa się cena zakupu powiększona o wszelkie koszty bezpośrednio związane z transakcją zakupu. Do kosztów bezpośrednio związanych z transakcją zakupu zalicza się na przykład opłaty za obsługę prawną, podatek od zakupu nieruchomości i pozostałe koszty transakcji.

▼M8

———————

▼B

23 Ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nieruchomości nie zwiększają:

a) koszty rozruchu (chyba że ich poniesienie jest niezbędne w celu doprowadzenia nieruchomości do stanu umożliwiającego jej używanie);

b) początkowe straty operacyjne poniesione zanim nieruchomość osiągnie zaplanowane obłożenie;

c) koszty nadmiernych strat w materiałach, robociźnie i innych zasobach zużytych w trakcie budowy i dostosowywania nieruchomości.

24 Jeżeli płatność za nieruchomość jest odroczona, ceną nabycia będzie równowartość ceny płatnej w gotówce. Różnica między ceną gotówkową a łączną kwotą płatności ujmowana jest jako koszt z tytułu odsetek w okresie kredytowania.

25 Wartość początkową prawa do użytkowania nieruchomości będącej przedmiotem leasingu ustala się zgodnie z zasadami ujmowania leasingu finansowego przedstawionymi w paragrafie 20 MSR 17, tzn. dane aktywa ujmuje się według niższej z dwu wartości: wartości godziwej nieruchomości i wartości bieżącej minimalnych płatności leasingowych. Zgodnie z tym samym paragrafem równoważna kwota zostanie ujęta jako zobowiązanie.

26 Wszelkie zapłacone premie z tytułu leasingu traktowane są dla tego celu jako element minimalnych płatności leasingowych, dlatego też ujmowane są w wartości danego składnika aktywów, nie są natomiast ujmowane w zobowiązaniach. Jeśli prawa do użytkowania nieruchomości stanowiących przedmiot leasingu sklasyfikowane zostaną jako nieruchomość inwestycyjna, pozycją ujmowaną w wartości godziwej jest to prawo, a nie nieruchomość będąca przedmiotem tego prawa. ►M33 Wytyczne dotyczące ustalania wartości godziwej prawa do użytkowania nieruchomości przedstawiono w modelu wartości godziwej w paragrafach 33–52 i w MSSF 13. Te wytyczne mają również zastosowanie dla ustalania wartości godziwej, gdy wartość tę przyjmuje się jako cenę nabycia lub koszt wytworzenia na potrzeby początkowego ujęcia. ◄

27 Jedna lub więcej nieruchomości inwestycyjnych może być nabyte w drodze wymiany za niepieniężne aktywa lub kombinację aktywów pieniężnych i niepieniężnych. Dalsze omówienie dotyczy wymiany aktywów niepieniężnych na inne aktywa niepieniężne, ale ma zastosowanie również do wszelkich wymian opisanych w poprzednim zdaniu. Wartość początkową takiej nieruchomości inwestycyjnej ustala się według wartości godziwej, chyba że a) transakcja wymiany pozbawiona jest treści ekonomicznej; lub b) nie jest możliwe wiarygodne ustalenie wartości godziwej ani otrzymanych, ani przekazanych aktywów. Nabyte aktywa wyceniane są w ten sposób, nawet jeśli jednostka nie może natychmiast zaprzestać ujmowania aktywów przekazanych. Jeśli nabyte aktywa nie są wyceniane według wartości godziwej, ich wartość ustala się w wysokości wartości bilansowej aktywów przekazanych.

28 Jednostka ustala, czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, rozważając zakres, w jakim oczekuje się zmian przyszłych przepływów pieniężnych w wyniku transakcji. Transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, jeśli:

a) konfiguracja (ryzyko, harmonogram i kwota) przepływów pieniężnych z otrzymanego składnika aktywów różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych z przekazanego składnika aktywów;

b) wartość części przedsiębiorstwa specyficzna dla danej jednostki, na którą transakcja miała wpływ, zmienia się w wyniku wymiany;

c) różnica w a) lub b) jest istotna w porównaniu z wartością godziwą wymienionych aktywów.

▼B

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

▼M33

29 Wartość godziwą składnika aktywów można wiarygodnie ustalić, jeśli a) zmienność w zakresie rozsądnych wycen w wartości godziwej nie są dla tego składnika aktywów istotne lub b) prawdopodobieństwo różnych szacunków w danym zakresie można wiarygodnie określić i wykorzystać do ustalenia wartości godziwej. Jeśli jednostka może wiarygodnie ustalić wartość godziwą albo otrzymanego, albo przekazanego składnika aktywów, wówczas wartość godziwą przekazanego składnika aktywów wykorzystuje się do ustalenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, chyba że wartość godziwa otrzymanego składnika aktywów jest bardziej oczywista.

▼B

WYCENA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU

**Zasady rachunkowości**

30 Z wyjątkiem przypadków opisanych w paragrafach 32A i 34, jednostka wybiera jako zasadę rachunkowości jedną z metod wyceny: model wartości godziwej opisany w paragrafach 33–55 lub model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia opisany w paragrafie 56, a następnie stosuje wybraną metodę wyceny do wszystkich swoich nieruchomości inwestycyjnych.

▼M8

31 MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* stwierdza, że dobrowolną zmianę zasad (polityki) rachunkowości wprowadza się tylko wtedy, jeżeli sprawi ona, że sprawozdania finansowe będą dostarczały bardziej wiarygodnych i przydatnych informacji na temat transakcji, innych zdarzeń lub warunków dotyczących sytuacji finansowej, wyników finansowych działalności i przepływów pieniężnych jednostki. Jest bardzo mało prawdopodobne, aby zmiana modelu wartości godziwej na model ceny nabycia uczyniła prezentację bardziej przydatną.

▼M33

32 Niniejszy standard nakłada na wszystkie jednostki wymóg wyceny w wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnych albo dla celów wyceny (jeżeli jednostka stosuje model wartości godziwej), albo ujawnienia informacji (jeżeli stosuje model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia). Zaleca się, lecz nie wprowadza wymogu, aby ustalając wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej jednostka korzystała z usług wykwalifikowanego, niezależnego rzeczoznawcy, który ostatnio przeprowadzał wyceny nieruchomości inwestycyjnych o podobnym charakterze i podobnej lokalizacji.

▼B

32A Jednostka może:

a) wybrać albo model wartości godziwej, albo model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia dla wszystkich nieruchomości inwestycyjnych zabezpieczających zobowiązania, które dają zwrot powiązany bezpośrednio z wartością godziwą – albo ze zwrotem z – określonych aktywów, w tym z danej nieruchomości inwestycyjnej; oraz

b) wybrać albo model wartości godziwej, albo model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia dla wszystkich pozostałych nieruchomości inwestycyjnych, bez względu na wybór dokonany w pkt a).

32B Niektórzy ubezpieczyciele i inne jednostki obsługują wewnętrzny fundusz nieruchomości, który emituje nominalne jednostki, przy czym część tych jednostek jest w posiadaniu inwestorów w ramach umów powiązanych z funduszem inwestycyjnym, a część jest w posiadaniu jednostki. Paragraf 32A nie zezwala na wycenę nieruchomości posiadanych w ramach funduszu częściowo według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, a częściowo według wartości godziwej.

▼B

32C Jeśli jednostka wybiera różne modele dla dwóch kategorii opisanych w paragrafie 32A, przychody ze sprzedaży nieruchomości inwestycyjnych pomiędzy pulami aktywów wycenianymi przy zastosowaniu różnych modeli ujmuje się w wartości godziwej, a łączne zmiany wartości godziwej ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. W związku z tym, jeśli sprzedawana jest nieruchomość inwestycyjna z puli wycenianej według wartości godziwej do puli wycenianej według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, wartość godziwa danej nieruchomości na dzień sprzedaży stanowi jej domniemany koszt.

**Model wartości godziwej**

33 Po początkowym ujęciu jednostka, która wybierze model wyceny w wartości godziwej, wycenia w wartości godziwej wszystkie nieruchomości inwestycyjne, z wyjątkiem przypadków, o których mowa w paragrafie 53.

34 Kiedy prawo do użytkowania nieruchomości leasingobiorcy na mocy umowy leasingu operacyjnego zaklasyfikowane jest do nieruchomości inwestycyjnych zgodnie z paragrafem 6, nie ma zastosowania wybór, o którym mowa w paragrafie 30, i stosuje się model wartości godziwej.

35 Zysk lub strata wynikająca ze zmiany wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej wpływa na zysk lub stratę netto w okresie, w którym nastąpiła zmiana.

▼M33

_____

40 Przy ustalaniu wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej zgodnie z MSSF 13 jednostka gwarantuje, że wartość godziwa odzwierciedla między innymi wysokość przychodów z czynszów z aktualnych umów leasingu, jak również inne założenia, które uczestnicy rynku przyjęliby przy wycenie nieruchomości inwestycyjnej w aktualnych warunkach rynkowych.

▼B

41 Paragraf 25 przedstawia podstawy początkowego ujmowania ceny nabycia prawa do użytkowania nieruchomości będących przedmiotem leasingu. Paragraf 33 wymaga ponownej wyceny prawa do użytkowania nieruchomości według wartości godziwej, jeśli jest to konieczne. W transakcji leasingowej zawartej według cen rynkowych wartość godziwa prawa do użytkowania nieruchomości stanowiących przedmiot leasingu przy nabyciu, po odjęciu wszelkich oczekiwanych płatności leasingowych (w tym płatności związanych z ujętymi zobowiązaniami), powinna wynosić zero. Ta wartość godziwa nie zmienia się bez względu na to, czy dla celów księgowych przedmiot leasingu i odnośne zobowiązanie są wykazywane według wartości godziwej, czy według wartości bieżącej minimalnych płatności leasingowych, zgodnie z paragrafem 20 MSR 17. W związku z tym ponowna wycena przedmiotu leasingu z ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zgodnie z paragrafem 25 do wartości godziwej zgodnie z paragrafem 33 nie powinna prowadzić do powstania zysków ani strat, chyba że wartość godziwą mierzy się w różnych okresach. Może się to zdarzyć, jeśli po początkowym ujęciu jednostka postanowi zastosować wycenę według wartości godziwej.

▼M33

_____

48 W wyjątkowych przypadkach jednostka nabywająca nieruchomość inwestycyjną po raz pierwszy (lub zaliczająca daną nieruchomość do nieruchomości inwestycyjnych po zmianie sposobu jej wykorzystania) może dysponować bezsprzecznymi dowodami na to, że duże zróżnicowanie szacunków tak dalece utrudnia określenie prawdopodobieństwa urzeczywistnienia poszczególnych wartości, że ustalenie jednej kwoty na wycenę w wartości godziwej przestaje być użyteczne. Może to oznaczać, że nie ma możliwości wiarygodnej i regularnej wyceny w wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej (zob. paragraf 53).

▼M33

_____

▼M8

50 Ustalając wartość bilansową nieruchomości inwestycyjnej w oparciu o model wartości godziwej jednostka nie uwzględnia podwójnie aktywów lub zobowiązań, które są ujmowane jako oddzielne aktywa lub zobowiązania. Na przykład:

▼B

a) elementy wyposażenia, takie jak windy i urządzenia klimatyzacyjne, stanowią często integralną część budynku, więc ich wartość zazwyczaj jest zawarta w wartości nieruchomości inwestycyjnej i nie są one ujmowane jako oddzielne rzeczowe aktywa trwałe;

b) jeżeli umowa leasingu biura przewiduje, że powierzchnia biurowa powinna być umeblowana, to generalnie wartość godziwa biura zawiera w sobie wartość godziwą mebli, ponieważ opłata z tytułu leasingu dotyczy powierzchni umeblowanej. Jeżeli wartość mebli zawarta jest w wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej, jednostka nie ujmuje mebli jako oddzielnych składników aktywów;

c) w wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej nie uwzględnia się ani przedpłat, ani naliczonych przychodów z tytułu leasingu operacyjnego, ponieważ takie pozycje ujmowane są jako oddzielny składnik aktywów lub zobowiązań;

▼M8

d) wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej stanowiącej przedmiot leasingu odzwierciedla oczekiwane przepływy pieniężne (w tym czynsz warunkowy, który, jak się oczekuje, będzie przypadał do zapłaty). W związku z tym, jeśli przy wycenie nieruchomości nie uwzględniono wszystkich płatności, jakich jednostka spodziewa się dokonać, w celu uzyskania wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnej przy zastosowaniu modelu wartości godziwej, konieczne jest ponowne uwzględnienie wszystkich ujętych zobowiązań z tytułu leasingu.

▼M33

_____

▼B

52 W niektórych przypadkach jednostka oczekuje, że wartość bieżąca dokonywanych przez nią płatności związanych z nieruchomością inwestycyjną (z wyjątkiem płatności dotyczących ujętych zobowiązań) przewyższy wartość bieżącą odnośnych wpływów środków pieniężnych. Jednostka stosuje MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, aby ustalić, czy należy ująć zobowiązanie, oraz ustalić sposób wyceny takiego zobowiązania.

▼M33

**Brak możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej**

53 **Przyjmuje się możliwe do odrzucenia założenie, że jednostka będzie w stanie wiarygodnie I regularnie ustalać wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnych. Jednak w wyjątkowych przypadkach zdarza się, że w chwili nabycia nieruchomości inwestycyjnej po raz pierwszy (lub zakwalifikowania po raz pierwszy danej nieruchomości do tej kategorii po zmianie sposobu jej użytkowania) jednostka posiada bezsprzeczne dowody na to, iż nie będzie w stanie regularnie i wiarygodnie ustalać wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej. Może się tak zdarzyć wyłącznie wówczas, gdy rynek porównywalnych nieruchomości jest nieaktywny (np. istnieje kilka nowych transakcji, notowania cen nie są aktualne lub z obserwowalnych cen transakcyjnych wynika, że sprzedawca był zmuszony do sprzedaży) a alternatywne metody ustalania wartości godziwej (np. na podstawie projekcji**

▼M33

**zdyskontowanych przepływów pieniężnych) nie są dostępne. Jeżeli jednostka stwierdzi, że wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej w trakcie budowy nie można wiarygodnie ustalić, ale oczekuje, że wartość godziwą takiej nieruchomości będzie można wiarygodnie ustalić po zakończeniu budowy, wycenia nieruchomość inwestycyjną w trakcie budowy w wartości kosztu do czasu, kiedy jej wartość godziwą będzie można wiarygodnie ustalić, lub do czasu zakończenia budowy (w zależności od tego, co nastąpi wcześniej). Jeżeli jednostka stwierdzi, że wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej (innej niż nieruchomość inwestycyjna w trakcie budowy) nie można wiarygodnie i regularnie ustalać, wycenia nieruchomość inwestycyjną przy użyciu modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia w MSR 16. Przyjmuje się, że wartość końcowa nieruchomości inwestycyjnej wynosi zero. Jednostka stosuje MSR 16 aż do czasu zbycia takiej nieruchomości inwestycyjnej.**

▼M8

53A Gdy jednostka uzyskuje możliwość wiarygodnej wyceny wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej w trakcie budowy, którą wcześniej wyceniała według kosztu, wycenia tę nieruchomość według jej wartości godziwej. Po zakończeniu budowy tej nieruchomości przyjmuje się, że można wiarygodnie ustalić jej wartość godziwą. Jeżeli nie jest to możliwe, zgodnie z paragrafem 53, nieruchomość wycenia się stosując model oparty na koszcie zgodnie z MSR 16.

53B Założenie, że wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej w budowie można wiarygodnie wycenić, można odrzucić jedynie w momencie początkowego ujęcia. ►M33 Jednostka, która pozycję należącą do nieruchomości inwestycyjnej w budowie wyceniła w wartości godziwej, nie może twierdzić, że nie da się wiarygodnie ustalić wartości godziwej zakończonej nieruchomości inwestycyjnej. ◄

54 W wyjątkowych przypadkach, gdy z przyczyn wymienionych w paragrafie 53 jednostka zmuszona jest do wyceny konkretnej nieruchomości inwestycyjnej w oparciu o model kosztu zgodnie z MSR 16, wszystkie pozostałe należące do niej nieruchomości inwestycyjne, w tym nieruchomości inwestycyjne w trakcie budowy, wycenia w wartości godziwej. W takich przypadkach, mimo, że jednostka może zastosować model kosztu tylko w odniesieniu do jednej nieruchomości inwestycyjnej, kontynuuje wycenę pozostałych nieruchomości inwestycyjnych stosując w tym celu model wartości godziwej.

▼B

55 Jeżeli jednostka dotychczas wyceniała daną nieruchomość inwestycyjną w wartości godziwej, to nadal wycenia ją w wartości godziwej, aż do czasu zbycia tej nieruchomości (lub do czasu, gdy nieruchomość ta zacznie być zajmowana przez właściciela lub też do momentu, gdy jednostka zacznie dostosowywać obiekt do późniejszej sprzedaży w ramach zwykłej działalności), nawet wówczas, gdy porównywalne transakcje rynkowe staną się rzadsze, a dostęp do aktualnych cen rynkowych będzie utrudniony.

**Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

56 Po początkowym ujęciu nieruchomości jednostka, która wybrała model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, wycenia wszystkie należące do niej nieruchomości inwestycyjne zgodnie z wymogami MSR 16 określonymi dla tego modelu, poza nieruchomościami spełniającymi kryteria zaklasyfikowania ich jako przeznaczonych do sprzedaży (lub ujętych w grupie do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*. Nieruchomości inwestycyjne spełniające kryteria zaklasyfikowania ich jako przeznaczone do sprzedaży (lub ujęte w grupie do zbycia za klasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) wycenia się zgodnie z MSSF 5.

▼B

PRZENIESIENIA

▼M8

57 Przeniesienia poszczególnych nieruchomości do lub z nieruchomości inwestycyjnych dokonuje się tylko wówczas, gdy następuje zmiana sposobu ich użytkowania potwierdzona przez:

▼B

a) rozpoczęcie użytkowania nieruchomości przez właściciela – w przypadku przeniesienia z nieruchomości inwestycyjnych do nieruchomości zajmowanej przez właściciela;

b) rozpoczęcie dostosowywania nieruchomości do sprzedaży – w przypadku przeniesienia z nieruchomości inwestycyjnych do zapasów;

▼M8

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.

———————

▼B

58 Paragraf 57 b) zobowiązuje jednostkę do przeniesienia nieruchomości inwestycyjnej do zapasów tylko wówczas, gdy następuje zmiana sposobu użytkowania danej nieruchomości, udowodniona poprzez rozpoczęcie dostosowywania nieruchomości do sprzedaży. Jeżeli jednostka zdecyduje się na sprzedaż nieruchomości, która nie zostanie poprzedzona jej dostosowywaniem, jednostka traktuje tę nieruchomość jako nieruchomość inwestycyjną aż do czasu usunięcia jej z ksiąg (wyeliminowania ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄), a więc nie zalicza jej do zapasów. Analogiczna sytuacja ma miejsce, gdy jednostka rozpoczyna modernizację istniejącej już nieruchomości inwestycyjnej z intencją dalszego jej używania jako nieruchomości inwestycyjnej. Wówczas nieruchomość ta pozostaje nieruchomością inwestycyjną i nie jest przeklasyfikowywana do nieruchomości zajmowanych przez właściciela na czas prowadzenia modernizacji.

59 Paragrafy 60–65 dotyczą zagadnień ujmowania i wyceny, które mają zastosowanie w sytuacji, gdy jednostka stosuje model wartości godziwej w odniesieniu do nieruchomości inwestycyjnych. Jeżeli jednostka stosuje model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, przeniesienia pomiędzy nieruchomościami inwestycyjnymi, nieruchomościami zajmowanymi przez właściciela i zapasami nie powodują zmiany wartości bilansowej nieruchomości przeniesionej oraz nie powodują zmiany ceny nabycia lub kosztu wytworzenia tej nieruchomości dla celów wyceny i ujawniania informacji.

60 W przypadku przeniesienia nieruchomości inwestycyjnej wykazywanej w wartości godziwej do nieruchomości zajmowanych przez właściciela lub do zapasów zakładany koszt tej nieruchomości, który zostanie przyjęty dla celów jej ujęcia zgodnie z MSR 16 lub MSR 2, równy jest wartości godziwej tej nieruchomości ustalonej na dzień zmiany sposobu jej użytkowania.

61 Jeżeli nieruchomość zajmowana przez właściciela staje się nieruchomością inwestycyjną, która będzie wykazywana w wartości godziwej, jednostka stosuje MSR 16 aż do dnia zmiany sposobu użytkowania tej nieruchomości. Ustaloną na ten dzień różnicę między wartością bilansową tej nieruchomości a jej wartością godziwą jednostka traktuje w taki sam sposób jak przeszacowanie zgodnie z MSR 16.

62 Do dnia, w którym nieruchomość zajmowana przez właściciela staje się nieruchomością inwestycyjną wykazywaną w wartości godziwej, jednostka amortyzuje nieruchomość oraz dokonuje ewentualnych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Ustalona na ten dzień różnica między wartością bilansową nieruchomości określoną zgodnie z MSR 16 a jej wartością godziwą traktowana jest w taki sam sposób jak przeszacowanie zgodnie z MSR 16. Innymi słowy:

▼M5

a) wynikające z powyższego zmniejszenie dotychczasowej wartości bilansowej nieruchomości ujmuje się w zyskach lub stratach. Jednakże, w stopniu w jakim tę kwotę uwzględnia się w nadwyżce z przeszacowania tej nieruchomości, zmniejszenie ujmuje się w innych całkowitych dochodach jako pomniejszenie nadwyżki z przeszacowania w kapitale własnym;

▼B

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 stracie. Kwota ujęta w zysku lub stracie nie może jednak przekroczyć kwoty, której dodanie doprowadza wartość bilansową nieruchomości do takiej wartości, jaka figurowałaby w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ (po odliczeniu amortyzacji), jeśli w ogóle nie dokonano by odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości;

►M5 (ii) pozostała część zwiększenia jest ujmowana w innych całkowitych dochodach oraz zwiększa nadwyżkę z przeszacowania w kapitale własnym. ◄ Przy późniejszym zbyciu nieruchomości inwestycyjnej kapitał z aktualizacji wyceny zawarty w kapitale własnym można przenieść do zysków zatrzymanych. Przeniesienie z kapitału z aktualizacji wyceny do zysków zatrzymanych odbywa się z pominięciem ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄.

63 W przypadku przeniesienia nieruchomości z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych, które będą wykazywane w wartości godziwej, różnicę między wartością godziwą nieruchomości ustaloną na dzień przeniesienia a jej poprzednią wartością bilansową ujmuje się w zysku lub stracie.

64 Ujęcie przeniesienia z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych, które będą wykazywane w wartości godziwej, traktuje się analogicznie do sprzedaży zapasów.

65 Gdy jednostka zakończy budowę lub przeprowadzane we własnym zakresie dostosowywanie nieruchomości inwestycyjnej, która będzie wykazywana w wartości godziwej, różnicę między ustaloną na ten dzień wartością godziwą tej nieruchomości a jej poprzednią wartością bilansową ujmuje się w zysku lub stracie.

ZBYCIE

66 Nieruchomość inwestycyjną usuwa się z ksiąg (eliminuje ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄) w momencie jej zbycia lub w przypadku trwałego wycofania z użytkowania, jeżeli nie oczekuje się uzyskania w przyszłości żadnych korzyści wynikających z jej zbycia.

67 Zbycie nieruchomości inwestycyjnej może nastąpić poprzez jej sprzedaż lub zawarcie umowy leasingu finansowego. Przy ustalaniu daty zbycia nieruchomości inwestycyjnej stosuje się kryteria określone w MSR 18 w odniesieniu do ujmowania przychodów ze sprzedaży dóbr, jak również uwzględnia się odnośne wskazówki zawarte w załączniku do MSR 18. Natomiast MSR 17 stosuje się w przypadku zbycia poprzez zawarcie umowy leasingu finansowego lub sprzedaży i leasingu zwrotnego.

▼B

68 Jeśli zgodnie z zasadami ujmowania przedstawionymi w paragrafie 16 jednostka ujmuje w wartości bilansowej składnika aktywów koszt zastąpienia części nieruchomości inwestycyjnej, przestaje ujmować wartość bilansową zastąpionej części. W przypadku nieruchomości inwestycyjnych ujmowanych według modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zastąpiona część może nie być częścią, która była amortyzowana oddzielnie. Jeśli dla jednostki nie jest wykonalne ustalenie wartości bilansowej zastąpionej części, może wykorzystać koszt zastąpienia jako wskazówkę, jaki był koszt zastąpionej części w chwili jej nabycia lub wytworzenia. Zgodnie z modelem wartości godziwej wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej może już odzwierciedlać fakt, że część, która ma być zastąpiona, utraciła wartość. W innym wypadku może być trudno odróżnić, o ile należy zmniejszyć wartość godziwą w związku z zastępowaną częścią. Alternatywą dla zmniejszenia wartości godziwej w związku z wymienianą częścią, gdy jest to niewykonalne w praktyce, jest ujmowanie kosztu wymiany w wartości bilansowej danego składnika aktywów, a następnie ponowne oszacowanie wartości godziwej, zgodnie z wymogiem dotyczącym zwiększeń niewiążących się z wymianą.

69 Zyski lub straty wynikające z wycofania z użytkowania lub zbycia nieruchomości inwestycyjnej ustala się jako różnicę między przychodami netto ze zbycia a wartością bilansową danego składnika aktywów oraz ujmuje w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ w okresie, w którym dokonano likwidacji lub sprzedaży (chyba że MSR 17 wprowadza inny wymóg w przypadku sprzedaży i leasingu zwrotnego).

70 Należną zapłatę za zbywaną nieruchomość inwestycyjną początkowo ujmuje się w wartości godziwej. W szczególności, jeżeli płatność za nieruchomość inwestycyjną została odroczona, otrzymaną zapłatę początkowo ujmuje się jako równowartość ceny płatnej w gotówce. Różnica między wartością nominalną zapłaty a ceną gotówkową ujmowana jest jako przychód z tytułu odsetek zgodnie z MSR 18 z uwzględnieniem efektywnej stopy procentowej.

71 Wobec zobowiązań, które po zbyciu nieruchomości inwestycyjnej nadal ciążą na jednostce, jednostka stosuje MSR 37 lub inne odpowiednie standardy.

72 Otrzymane od stron trzecich odszkodowanie w odniesieniu do nieruchomości inwestycyjnej, która straciła na wartości, została utracona lub zaniechana, ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, gdy odszkodowanie staje się należne.

73 Utrata wartości lub utrata nieruchomości inwestycyjnej, związane z tym roszczenia dotyczące płatności odszkodowania od stron trzecich oraz wszelkie następujące po tym nabycie lub wytworzenie aktywów zamiennych stanowią odrębne zdarzenia gospodarcze i są ujmowane odrębnie w następujący sposób:

a) utrata wartości nieruchomości inwestycyjnych jest ujmowana zgodnie z MSR 36;

b) wycofanie z użytkowania lub sprzedaż nieruchomości inwestycyjnej są ujmowane zgodnie z paragrafami 66–71 niniejszego standardu;

c) odszkodowanie od stron trzecich zapłata za nieruchomość inwestycyjną, która straciła na wartości, została utracona lub zaniechana ujmowane jest w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, gdy staje się należne; oraz

d) cena nabycia lub koszt wytworzenia aktywów odrestaurowanych, nabytych lub wytworzonych jako zamienne ustalana jest zgodnie z paragrafami 20–29 niniejszego standardu.

▼B

UJAWNIANIE INFORMACJI

**Model wartości godziwej i model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

74 Poniższe informacje ujawnia się dodatkowo, oprócz informacji wymaganych przez MSR 17. Zgodnie z MSR 17 właściciel nieruchomości inwestycyjnej ujawnia informacje dotyczące transakcji, w których był leasingodawcą. Jednostka, która posiada nieruchomości inwestycyjne w leasingu finansowym lub operacyjnym, ujawnia informacje na temat leasingu finansowego (w zakresie przewidzianym dla leasingobiorcy) oraz informacje na temat leasingu operacyjnego (w zakresie przewidzianym dla leasingodawcy).

75 Jednostka ujawnia:

a) czy stosuje model wartości godziwej czy model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia;

b) jeżeli stosuje model wartości godziwej, czy i w jakich okolicznościach prawa do użytkowania nieruchomości będących przedmiotem leasingu operacyjnego są klasyfikowane i wykazywane jako nieruchomości inwestycyjne;

c) jeżeli sklasyfikowanie nieruchomości jest trudne (zob. paragraf 14) – kryteria stosowane przez jednostkę pozwalające na odróżnienie nieruchomości inwestycyjnych od nieruchomości zajmowanych przez właściciela i nieruchomości przeznaczonych na sprzedaż w ramach zwykłej działalności;

▼M33

_____

▼B

e) na ile wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej (wyceniona i ujawniona w sprawozdaniu finansowym) wynika z ekspertyzy wydanej przez niezależnego rzeczoznawcę, posiadającego uznawane kwalifikacje zawodowe, który ostano przeprowadzał wyceny nieruchomości inwestycyjnych o podobnej lokalizacji i zaliczanych do tej samej kategorii. Jeśli nie uzyskano takiej ekspertyzy, fakt ten ujawnia się;

f) ujęte w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ kwoty:

(i) przychodów z czynszów dotyczących nieruchomości inwestycyjnej;

(ii) bezpośrednich kosztów operacyjnych (łącznie z kosztami napraw i utrzymania) dotyczących nieruchomości inwestycyjnej, która w danym okresie przyniosła przychody z czynszów; oraz

(iii) bezpośrednich kosztów operacyjnych (łącznie z kosztami napraw i utrzymania) dotyczących nieruchomości inwestycyjnej, która w danym okresie nie przyniosła przychodów z czynszów;

(iv) łączną zmianę wartości godziwej ujętą w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ dotyczącą sprzedaży nieruchomości inwestycyjnych z puli aktywów ujmowanych zgodnie z modelem ceny nabycia lub kosztu wytworzenia do puli aktywów ujmowanych zgodnie z modelem wartości godziwej (zob. paragraf 32C);

g) fakt istnienia i kwoty ograniczeń realizacji korzyści z nieruchomości inwestycyjnej lub przekazania przychodu i zysku z tego tytułu;

h) wynikające z umowy zobowiązanie do zakupu, wybudowania lub dostosowywania nieruchomości inwestycyjnej oraz zobowiązania dotyczące napraw, utrzymania i ulepszenia (poprawy standardu) nieruchomości.

▼B

*Model wartości godziwej*

76 Oprócz informacji, których ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafu 75, jednostka, która stosuje model wartości godziwej opisany w paragrafach 33–55, dodatkowo ujawnia uzgodnienie wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnych z początku okresu z jej wartością godziwą z końca okresu, przedstawiając:

a) zwiększenia – ujawniane w podziale na zwiększenia wynikające z nabycia nowych nieruchomości i zwiększenia wynikające z aktywowanych później szych nakładów;

b) zwiększenia wynikające z nabycia w wyniku połączenia jednostek;

c) aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub zawarte w grupie do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia;

d) kwotę netto zysków lub strat wynikających z korekt wyceny wartości godziwej;

e) kwotę netto różnic kursowych wynikających z przeliczenia sprawozdania finansowego na inną walutę prezentacji lub z przeliczenia jednostki zagranicznej na walutę prezentacji danej jednostki sprawozdawczej;

f) przeniesienia z i do zapasów oraz nieruchomości zajmowanych przez właściciela; oraz

g) inne zmiany.

77 Gdy wycena uzyskana dla nieruchomości inwestycyjnej zostanie istotnie skorygowana dla celów sprawozdania finansowego, na przykład, aby uniknąć podwójnego liczenia aktywów lub zobowiązań ujmowanych jako oddzielne aktywa i zobowiązania zgodnie z paragrafem 50, jednostka przedstawia uzgodnienie między uzyskaną wyceną a wartością skorygowaną ujętą w sprawozdaniu finansowym, pokazujące odrębnie łączną kwotę wszelkich ujętych zobowiązań leasingowych, które zostały ponownie dodane, i wszelkie inne istotne korekty.

▼M33

78 **W wyjątkowych przypadkach określonych w paragrafie 53, gdy jednostka wycenia nieruchomości inwestycyjne zgodnie z modelem ceny nabycia lub kosztu wytworzenia określonym w MSR 16, w uzgodnieniu którego ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafu 76, kwoty dotyczące tej nieruchomości inwestycyjnej ujawnia się oddzielnie od kwot dotyczących innych nieruchomości inwestycyjnych. Ponadto jednostka ujawnia:**

▼B

a) opis nieruchomości inwestycyjnej;

▼M33

b) **Wyjaśnienie, dlaczego wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić;**

▼B

c) w miarę możliwości, przedział szacunkowych wartości, w którym najprawdopodobniej znalazłaby się wartość godziwa tych aktywów; oraz

d) w momencie zbycia nieruchomości inwestycyjnej niewykazywanej w wartości godziwej:

(i) fakt zbycia przez jednostkę nieruchomości inwestycyjnej niewykazywanej w wartości godziwej;

(ii) wartość bilansową tej nieruchomości inwestycyjnej w momencie sprzedaży; oraz

(iii) kwotę ujętego zysku lub ujętej straty.

▼B

*Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia*

▼M33

79 **Oprócz informacji, których ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafu 75, jednostka, która stosuje model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia opisany w paragrafie 56, ujawnia:**

▼B

a) zastosowane metody amortyzacji;

b) okresy użytkowania nieruchomości i zastosowane stawki amortyzacyjne;

c) wartość brutto i umorzenie (oraz odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu;

d) uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartością bilansową z końca okresu, przedstawiające:

(i) zwiększenia – z podziałem na zwiększenia wynikające z nabycia nowych nieruchomości i zwiększenia wynikające z aktywowanych późniejszych nakładów;

(ii) zwiększenia wynikające z nabycia w wyniku połączenia jednostek;

(iii) aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub zawarte w grupie do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia;

(iv) amortyzację;

(v) kwotę dokonanych w ciągu danego okresu odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz kwotę odwrócenia wcześniejszych odpisów, zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*;

(vi) kwotę netto różnic kursowych wynikających z przeliczenia sprawozdania finansowego na inną walutę prezentacji lub z przeliczenia jednostki zagranicznej na walutę prezentacji danej jednostki sprawozdawczej;

(vii) przeniesienia z i do zapasów oraz nieruchomości zajmowanych przez właściciela; oraz

(viii) inne zmiany; oraz

▼M33

e) **wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej. W wyjątkowych sytuacjach opisanych w paragrafie 53, kiedy jednostka nie może wiarygodnie ustalić wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej, wówczas ujawnia:**

▼B

(i) opis nieruchomości inwestycyjnej;

▼M33

(ii) **wyjaśnienie, dlaczego wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić oraz**

▼B

(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**

▼M33

80 **Jednostka, która stosowała uprzednio MSR 40 (wydany w 2000 r.) i decyduje się po raz pierwszy na sklasyfikowanie i wykazanie niektórych lub wszystkich praw do użytkowania odpowiednich nieruchomości będących przedmiotem leasingu operacyjnego jako nieruchomości inwestycyjnych, ujmuje skutki zastosowania tego wyboru poprzez skorygowanie bilansu otwarcia zysków zatrzymanych w sprawozdaniu finansowym za okres, w którym po raz pierwszy zastosowała ten standard. Ponadto:**

▼M33

a) **jeżeli jednostka już uprzednio ujawniła w publicznie dostępnej formie (np. w sprawozdaniu finansowym lub w inny sposób) wartości godziwe praw do użytkowania nieruchomości za okresy wcześniejsze (wycenione zgodnie z zasadami, które odpowiadają kryteriom zawartym w definicji wartości godziwej z MSSR 13), zaleca się, choć nie wprowadza wymogu, by jednostka:**

▼B

(i) skorygowała bilans otwarcia zysków zatrzymanych dla najwcześniejszego prezentowanego okresu, w którym ujawniono w publicznie dostępnej formie takie wartości godziwe; oraz

(ii) przekształciła dane porównawcze za te okresy; oraz

b) jeżeli dotychczas jednostka nie ujawniała w publicznie dostępnej formie informacji opisanych w pkt a), nie przekształca danych porównawczych oraz ujawnia powyższy fakt.

81 Niniejszy standard wymaga podejścia różnego od podejścia opisanego w MSR 8. MSR 8 wymaga przekształcenia informacji porównawczych, chyba że jest to niewykonalne ze względów praktycznych.

82 W chwili zastosowania przez jednostkę niniejszego standardu po raz pierwszy korekta bilansu otwarcia zysków zatrzymanych obejmuje także przeniesienie kwot ujętych w nadwyżce z aktualizacji wyceny, w zakresie, w jakim dotyczą one nieruchomości inwestycyjnej.

**Model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

83 MSR 8 ma zastosowanie do wszystkich zmian zasad rachunkowości, które dokonywane są, gdy jednostka stosuje niniejszy standard po raz pierwszy i wybierze model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Do skutków zmian zasad polityki rachunkowości zalicza się także przeniesienie kwot dotyczących nieruchomości inwestycyjnych ujętych w nadwyżce z aktualizacji wyceny.

84 Wymogi przedstawione w paragrafach 27–29 dotyczące początkowej wyceny nieruchomości inwestycyjnej nabytej w transakcji wymiany aktywów stosuje się prospektywnie wyłącznie do przyszłych transakcji.

▼M42

***Połączenia jednostek***

**84A Na podstawie dokumentu *Annual Improvements Cycle 2011–2013* opublikowanego w grudniu 2013 r. dodano paragraf 14A oraz nagłówek przed paragrafem 6. Jednostka stosuje tę zmianę prospektywnie w odniesieniu do przypadków nabycia nieruchomości inwestycyjnej od początku pierwszego okresu, dla którego przyjmuje tę zmianę. W związku z tym nie dokonuje się korekty ujęcia przypadków nabycia nieruchomości inwestycyjnej w poprzednich okresach. Jednostka może jednak podjąć decyzję o zastosowaniu zmiany do poszczególnych przypadków nabycia nieruchomości inwestycyjnej, które miały miejsce przed początkiem pierwszego rocznego okresu rozpoczynającego się z datą wejścia w życie lub później, ale wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka dysponuje informacjami niezbędnymi do zastosowania tej zmiany do tych wcześniejszych transakcji.**

▼B

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

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

▼**M5**

85A MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wpłynął na zmianę paragrafu 62. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼**M8**

85B Paragrafy 8, 9, 48, 53, 54 i 57 zostały zmienione, paragraf 22 został usunięty a paragraf 53A i 53B zostały dodane na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. ►**M33** Jednostka może stosować te zmiany w odniesieniu do nieruchomości inwestycyjnych w trakcie budowy począwszy od jakiejkolwiek daty przed 1 stycznia 2009 r. pod warunkiem, że na tę datę wyceniła wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnych w trakcie budowy. ◄ Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia i stosuje jednocześnie odnośne zmiany wprowadzone do paragrafu 5 i 81E MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.

▼**M33**

85C Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono definicję wartości godziwej w paragrafie 5, zmieniono paragrafy 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 i 85B oraz skreślono paragrafy 36–39, 42–47, 49, 51 i 75 d). Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼**M42**

85D Na podstawie dokumentu *Annual Improvements Cycle 2011–2013* opublikowanego w grudniu 2013 r. dodano nagłówki przed paragrafem 6 i po paragrafie 84 oraz dodano paragrafy 14A i 84A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2014 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼**B**

WYCOFANIE MSR 40 (2000)

86 Niniejszy standard zastępuje MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne* (wydany w 2000 r.).

▼B

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 41

*Rolnictwo*

CEL

Celem niniejszego standardu jest określenie sposobu księgowania oraz zakresu informacji ujawnianych na temat działalności rolniczej.

ZAKRES

▼M45

1 **Niniejszy standard stosuje się przy księgowaniu poniższych elementów, o ile są one związane z działalnością rolniczą:**

**a) aktywów biologicznych, z wyjątkiem roślin produkcyjnych;**

**b) produktów rolniczych wycenianych w chwili zbiorów/pozyskania; oraz**

**c) dotacji rządowych omówionych w paragrafach 34–35.**

2 Niniejszy standard nie ma zastosowania do:

a) gruntów związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*);

b) roślin produkcyjnych związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 16). Niniejszy standard stosuje się jednak do produktów pozyskiwanych z tych roślin produkcyjnych;

c) dotacji rządowych związanych z roślinami produkcyjnymi (zob. MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*);

d) wartości niematerialnych związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 38 *Wartości niematerialne*).

3 Niniejszy standard stosuje się do produktów rolniczych, którymi są produkty pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki gospodarczej w momencie ich zbiorów/pozyskania. Po zbiorach/pozyskaniu należy stosować MSR 2 *Zapasy* lub inne odnośne standardy. W związku z tym przedmiotem niniejszego standardu nie jest przetwarzanie produktów rolniczych po zbiorach/pozyskaniu (na przykład przetwarzanie winogron na wino przez prowadzącego własną uprawę winorośli). O ile tego rodzaju przetwarzanie może być logicznym i naturalnym przedłużeniem działalności rolniczej, a zdarzenia następujące w wyniku przetwarzania może charakteryzować pewne podobieństwo do przemian o charakterze biologicznym, tego rodzaju przetwarzanie w rozumieniu niniejszego standardu nie stanowi działalności rolniczej.

4 Poniższa tabela zawiera przykłady aktywów biologicznych, produktów rolniczych oraz produktów będących wynikiem przetwarzania dokonującego się po zbiorach/pozyskaniu:

| Aktywa biologiczne | Produkt rolny | Produkt jako wynik procesu przetwarzania aktywów po zbiorach/pozyskaniu |
|---|---|---|
| Owce | Wełna | Przędza, tkanina |
| Drzewa leśne | Drzewa ścięte | Kłody drzewne, tarcica |
| Bydło mleczne | Mleko | Sery |
| Trzoda chlewna | Tusza | Wędliny |
| Rośliny bawełny | Zebrana bawełna | Nici, tkaniny ubraniowe |

▼M45

| Aktywa biologiczne | Produkt rolny | Produkt jako wynik procesu przetwarzania aktywów po zbiorach/pozyskaniu |
|---|---|---|
| Trzcina cukrowa | Zebrana trzcina cukrowa | Cukier |
| Rośliny tytoniu | Zebrane liście | Suszony tytoń |
| Krzewy herbaciane | Zebrane liście | Herbata |
| Winorośl | Zebrane winogrona | Wino |
| Drzewa owocowe | Zebrane owoce | Przetworzone owoce |
| Palmy olejowe | Zebrane owoce | Olej palmowy |
| Kauczukowce | Zebrany lateks | Produkty z gumy |

Niektóre rośliny, na przykład krzewy herbaciane, winorośl, palmy olejowe i kauczukowce zwykle spełniają warunki definicji rośliny produkcyjnej i są objęte zakresem MSR 16. Jednakże produkty rosnące na roślinach produkcyjnych, na przykład liście herbaty, winogrona, owoce palm olejowych czy lateks, są objęte zakresem MSR 41.

▼B

DEFINICJE

**Definicje dotyczące rolnictwa**

▼M45

5 **W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:**

▼M8

*Działalność rolnicza* – oznacza zarządzanie przez jednostkę przemianą biologiczną oraz zbiór/pozyskanie przeznaczonych na sprzedaż lub przekształcenie w produkty rolnicze lub w inne aktywa biologiczne, aktywów biologicznych.

▼M45

***Produkty rolnicze*** **to produkty zebrane/pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki.**

***Roślina produkcyjna*** **to roślina uprawna, która:**

**a) jest wykorzystywana do produkcji lub dostarczenia produktów rolniczych;**

**b) powinna – zgodnie z oczekiwaniami – wydawać owoce w czasie dłuższym niż jeden okres; oraz**

**c) najprawdopodobniej nie zostanie sprzedana jako produkt rolniczy, z wyjątkiem jednostkowych przypadków sprzedaży jako odpady.**

***Składnik aktywów biologicznych*** **to zwierzę znajdujące się w hodowli lub w chowie i roślina uprawna.**

▼B

*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.

▼M8

*Koszty sprzedaży* są to krańcowe koszty dające się bezpośrednio przyporządkować do czynności zbycia składnika aktywów, z wyłączeniem kosztów finansowych i obciążeń z tytułu podatku dochodowego.

▼M45

5A Roślinami produkcyjnymi nie są:

a) rośliny, które uprawia się w celu pozyskania jako produkty rolnicze (na przykład drzewa przeznaczone na budulec);

b) rośliny, które uprawia się w celu pozyskania produktów rolniczych i co do których zachodzi większe niż znikome prawdopodobieństwo, że jednostka będzie również uprawiać i sprzedawać je jako produkty rolnicze, z wyjątkiem jednostkowych przypadków sprzedaży jako odpady (na przykład drzewa, które są uprawiane w celu pozyskania z nich zarówno owoców, jak i drewna); oraz

c) rośliny jednoroczne (na przykład kukurydza i pszenica).

5B W przypadku gdy rośliny produkcyjne nie są już wykorzystywane do pozyskiwania produktów, mogą zostać wycięte i sprzedane jako odpady, na przykład drewno opałowe. Takie jednostkowe przypadki sprzedaży jako odpady nie stanowią przeszkody do spełnienia warunków definicji rośliny produkcyjnej.

5C Produkty, które są pozyskiwane z rośliny produkcyjnej, stanowią składniki aktywów biologicznych.

▼B

6 Działalność rolnicza obejmuje rozległy zakres czynności, na przykład hodowle 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:

a) *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;

b) *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

▼M8

c) *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) będące wynikiem przemiany biologicznej lub zbioru/pozyskania, są mierzone i monitorowane w ramach rutynowego zarządzania.

▼B

7 Przemiana biologiczna powoduje następujące skutki:

a) 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

b) następuje wytworzenie produktów rolniczych, takich jak lateks, liście herbaty, wełna i mleko.

▼B

**Definicje ogólne**

▼M45

**8** **W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:**

▼M33

[usunięty]

a) [usunięty]

b) [usunięty]

c) [usunięty]

▼B

*Wartość bilansowa* jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄.

▼M33

***Wartość godziwa* jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*.)**

▼M45

***Dotacje rządowe* odpowiadają definicji dotacji zamieszczonej w MSR 20.**

▼M33

_____

▼B

UJMOWANIE I WYCENA

10 Jednostka gospodarcza ujmuje 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 wycenia się w momencie początkowego ujęcia oraz na ►M5 koniec każdego okresu sprawozdawczego ◄ w wartości godziwej pomniejszonej o ►M8 koszty sprzedaży ◄, z wyjątkiem sytuacji przedstawionej w paragrafie 30, kiedy wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić.

13 Produkty rolnicze zebrane/pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki gospodarczej wycenia się w wartości godziwej pomniejszonej o ►M8 koszty sprzedaży ◄, poniesione do dnia zbiorów/pozyskania produktów. Tak określona wartość godziwa stanie się kosztem ich wytworzenia, na potrzeby MSR 2 *Zapasy* lub innego mającego zastosowanie standardu.

▼M8

_____

▼B

►M33 15 Przy ustalaniu wartości godziwej aktywów biologicznych lub produktów rolniczych pomocne może być pogrupowanie aktywów biologicznych lub produktów rolniczych pod kątem istotnych cech, na przykład według wieku lub jakości. ◄ Jednostka bierze pod uwagę cechy, które są czynnikiem różnicującym ceny rynkowe.

▼B

►M33 16 Często jednostki zawierają umowy przyrzeczenia sprzedaży aktywów biologicznych lub produktów rolniczych w późniejszym terminie. Określone w nich ceny umowne nie muszą być jednak podstawą do wyceny w wartości godziwej, ponieważ wartość godziwa odzwierciedla aktualne warunki rynkowe, w których kupujący i sprzedający uczestnicy rynku zawarliby transakcję. ◄ 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.

▼M33

_____

▼B

22 Jednostka gospodarcza nie uwzględnia żadnych przepływów środków pieniężnych przeznaczonych na finansowanie aktywów, regulowanie zobowiązań podatkowych czy też przywracanie aktywów biologicznych po zbiorach/pozyskaniu (na przykład kosztu założenia szkółki leśnej po wyrębie drzew).

▼M33

_____

▼M45

24 Cena nabycia lub koszt wytworzenia mogą być w niektórych sytuacjach zbliżone do wartości godziwej. W szczególności ma to miejsce, gdy:

a) od momentu poniesienia początkowego kosztu zaszła tylko niewielka przemiana biologiczna (na przykład w związku z sadzonkami zasadzonymi tuż przed końcem okresu sprawozdawczego lub nowo nabytym inwentarzem żywym); lub

b) nie oczekuje się, aby wpływ przemiany biologicznej na cenę był istotny (na przykład początkowy przyrost sadzonki w 30-letnim cyklu wzrostu sosny).

▼B

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. ►M33 Jednostka może wykorzystywać informacje dotyczące kombinacji aktywów w celu wyceny 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 ►M8 koszty sprzedaży ◄, jak również w związku ze zmianą wartości godziwej pomniejszonej o ►M8 koszty sprzedaży ◄ składnika aktywów biologicznych, uwzględnia się w zysku lub stracie netto danego okresu.

27 Strata może powstać w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów biologicznych, ponieważ ►M8 koszty sprzedaży ◄ są odejmowane przy ustalaniu wartości godziwej pomniejszonej o ►M8 koszty sprzedaży ◄ aktywów biologicznych. Zysk może powstać w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów biologicznych, na przykład w momencie urodzenia cielęcia.

▼B

28 Zysk lub stratę powstałą w momencie początkowego ujęcia produktu rolniczego w wartości godziwej pomniejszonej o ►M8 koszty sprzedaży ◄ uwzględnia się w zysku lub stracie netto danego okresu.

29 Zysk lub strata, która powstaje w momencie początkowego ujęcia produktu rolniczego, jest ustalana jako wynik zbiorów/pozyskania.

**Brak możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej**

►M33 30 **Przyjmuje się założenie, że wiarygodne ustalenie wartości godziwej aktywów biologicznych jest możliwe. Niemniej jednak założenie to może zostać odrzucone tylko w momencie początkowego ujęcia aktywów biologicznych, dla których nie istnieją dostępne ceny notowane na rynku, a alternatywne szacunki wartości godziwej uznaje się za wysoce niewiarygodne.** ◄ W takiej sytuacji składnik aktywów biologicznych wycenia się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości. Gdy wiarygodna wycena wartości tego składnika aktywów biologicznych stanie się możliwa, jednostka gospodarcza dokonuje wyceny tego składnika w wartości godziwej pomniejszonej o ►M8 koszty sprzedaży ◄. Gdy składnik trwałych aktywów biologicznych został zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana* zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zakłada się, iż możliwa jest wiarygodna wycena jego wartości godziwej.

31 Założenie, o którym mowa w paragrafie 30, można odrzucić tylko w momencie początkowego ujęcia. Jednostka, która uprzednio wyceniła składnik aktywów biologicznych w wartości godziwej pomniejszonej o ►M8 koszty sprzedaży ◄, aż do czasu jego sprzedaży kontynuuje wycenę tego składnika w wartości godziwej pomniejszonej o ►M8 koszty sprzedaży ◄.

32 We wszystkich przypadkach jednostka gospodarcza wycenia produkty rolnicze w chwili zbiorów/pozyskania w wartości godziwej pomniejszonej o ►M8 koszty sprzedaży ◄. W niniejszym standardzie przyjmuje się założenie, że wartość godziwą produktów rolniczych na moment zbiorów/pozyskania można zawsze wiarygodnie ustalić.

33 Przy ustalaniu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, wartości umorzenia i zakumulowanych odpisów z tytułu utraty wartości jednostka uwzględnia MSR 2 *Zapasy*, MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz MSR 36 *Utrata wartości aktywów*.

DOTACJE RZĄDOWE

▼M8

34 Bezwarunkową dotację rządową do składnika aktywów biologicznych wycenianego w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży ujmuje się w zysku lub stracie wtedy i tylko wtedy, gdy dotacja rządowa stanie się należna.

35 Jeżeli dotacja rządowa do składnika aktywów biologicznych wycenianego w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży jest warunkowa i nakłada na jednostkę wymóg nie podejmowania określonej działalności rolniczej, jednostka ujmuje taką dotację rządową w zysku lub stracie dopiero wtedy i tylko wtedy, gdy spełni warunki związane z przyznaniem dotacji rządowej.

▼M8

36 Zasady i warunki przyznawania dotacji rządowych mogą być różne. Na przykład przyznanie dotacji może nakładać na jednostkę wymóg prowadzenia działalności rolniczej w określonym miejscu przez okres pięciu lat i zakładać zwrot całej dotacji w przypadku, gdyby jednostka prowadziła tę działalność przez okres krótszy niż pięć lat. W takim przypadku dotacji nie ujmuje się w zysku ani stracie dopóki nie upłynie pięcioletni okres. Jeżeli jednak warunki dotyczące dotacji przewidują możliwość zatrzymania części dotacji zgodnie z upływem czasu, jednostka tę część dotacji ujmuje w zysku lub stracie w miarę upływu czasu.

▼B

37 Jeżeli dotacja rządowa odnosi się do składnika aktywów biologicznych wycenianego w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości (zob. paragraf 30), należy zastosować MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*.

38 Niniejszy standard wymaga innego podejścia niż MSR 20, jeżeli dotacja rządowa dotyczy składnika aktywów biologicznych wycenianego w wartości godziwej pomniejszonej o ►M8 koszty sprzedaży ◄ lub też gdy dotacji rządowej towarzyszy wymóg niepodejmowania przez jednostkę określonego rodzaju działalności rolniczej. Zapisy MSR 20 należy stosować wyłącznie do dotacji rządowych do składnika aktywów biologicznych wycenianego w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości.

UJAWNIANIE INFORMACJI

39 [Usunięty]

**Informacje ogólne**

40 Jednostka gospodarcza ujawnia łączną kwotę zysku lub straty za bieżący okres powstałą w momencie początkowego ujęcia aktywów biologicznych i produktów rolniczych, jak również z tytułu zmiany wartości godziwej pomniejszonej o ►M8 koszty sprzedaży ◄ aktywów biologicznych.

41 Jednostka gospodarcza przedstawia opis wszystkich grup aktywów biologicznych.

42 Ujawnienie informacji, o którym mowa w paragrafie 41, może mieć formę prezentacji opisowej lub liczbowej.

43 Zaleca się, aby jednostka gospodarcza przedstawiła w ujęciu wartościowym zestawienie grup aktywów biologicznych, wprowadzając podział na aktywa biologiczne konsumpcyjne i produkcyjne oraz na aktywa dojrzałe i niedojrzałe. Jednostka może na przykład ujawnić wartość bilansową konsumpcyjnych i produkcyjnych aktywów biologicznych w podziale na grupy. Następnie może rozbić te wartości bilansowe na aktywa dojrzałe i niedojrzałe. Rozróżnienie to umożliwia uzyskanie informacji, które mogą być przydatne przy ocenie rozłożenia w czasie przyszłych przepływów środków pieniężnych. Jednostka ujawnia zasadę przeprowadzenia takiego rozróżnienia.

▼M45

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, produkty pozyskiwane z roślin produkcyjnych oraz drzewo wykorzystywane jako budulec. Produkcyjne aktywa biologiczne to aktywa inne niż konsumpcyjne; na przykład inwentarz żywy utrzymywany w celu uzyskiwania mleka i drzewa owocowe, z których uzyskiwane są owoce. Produkcyjne aktywa biologiczne nie stanowią produktów rolniczych, lecz raczej są utrzymywane w celu pozyskiwania tych produktów.

▼B

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 opisuje:

a) rodzaj prowadzonej działalności dotyczącej każdej grupy aktywów biologicznych; oraz

b) informacje wyrażone w pozafinansowych jednostkach miary lub szacunki wielkości fizycznych odnoszące się do:

(i) każdej grupy aktywów biologicznych jednostki na koniec okresu; oraz

(ii) wyników produkcji rolniczej w ciągu okresu.

▼M33

_____

▼B

49 Jednostka ujawnia:

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 przedstawia uzgodnienie wartości bilansowych aktywów biologicznych na koniec i na początek bieżącego okresu. Uzgodnienie obejmuje:

a) zysk lub stratę wynikającą ze zmian wartości godziwej pomniejszonej o ►M8 koszty sprzedaży ◄;

b) zwiększenia spowodowane zakupem;

c) zmniejszenia, które można przypisać sprzedaży aktywów biologicznych zaklasyfikowanych zgodnie z MSSF 5 jako przeznaczone do sprzedaży (lub wchodzących w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży);

d) zmniejszenia spowodowane zbiorem/pozyskaniem;

e) zwiększenia będące skutkiem połączenia jednostek gospodarczych;

f) różnice kursowe netto z przeliczenia sprawozdania finansowego na walutę prezentacji oraz przeliczenia działalności jednostek zagranicznych na stosowaną przez jednostkę gospodarczą walutę prezentacji; oraz

g) inne zmiany.

▼B

51 Wartość godziwa pomniejszona o ►M8 koszty sprzedaży ◄ 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 ►M8 koszty sprzedaży ◄, które to kwoty zostały uwzględnione w zysku lub stracie netto, a zmiany wartości były spowodowane zmianami fizycznymi i zmianami cen. Tego rodzaju informacje są mniej przydatne w przypadku, gdy cykl produkcyjny wynosi poniżej roku (na przykład w przypadku hodowli i chowu kurczą t lub uprawy zbóż).

52 Przemiana biologiczna powoduje różnego rodzaju zmiany fizyczne – wzrost, umniejszenie (degenerację), produkcję i prokreację, przy czym każdą z nich można zaobserwować i wycenić. Każda z tych zmian fizycznych jest bezpośrednio powiązana z przyszłymi korzyściami ekonomicznymi. Zmiana wartości godziwej składnika aktywów biologicznych spowodowana ich zbiorem/pozyskaniem jest także zmianą fizyczną.

53 Działalność rolnicza jest często narażona na ryzyko związane z klimatem, chorobami oraz na inne rodzaje ryzyka. Jeżeli tego rodzaju zdarzenie prowadzi do powstania istotnej pozycji przychodów lub kosztów, należy ujawnić rodzaj i kwotę tej pozycji zgodnie z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*. Do przykładów takich zdarzeń należy epidemia złośliwej choroby, powódź, dotkliwe susze lub mrozy oraz plaga szkodników.

**Ujawnienie dodatkowych informacji dotyczących aktywów biologicznych w związku z brakiem możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej**

54 Jeżeli jednostka gospodarcza wycenia aktywa biologiczne w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie oraz zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości (zob. paragraf 30), na koniec okresu ujawnia następujące informacje dotyczące tego rodzaju aktywów:

a) opis aktywów biologicznych;

b) wyjaśnienie przyczyn braku możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej;

c) w miarę możliwości, przedział szacunkowych wartości, w którym najprawdopodobniej znalazłaby się wartość godziwa tych aktywów;

d) zastosowaną metodę amortyzacji;

e) okresy użytkowania nieruchomości i zastosowane stawki amortyzacyjne; oraz

f) wartość bilansową brutto oraz dotychczasowe umorzenie (łącznie z zakumulowanymi odpisami z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu obrotowego.

55 Jeżeli w ciągu bieżącego okresu jednostka gospodarcza wycenia aktywa biologiczne w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości (zob. paragraf 30), to ujawnia zysk lub stratę ujętą w momencie sprzedaży składnika aktywów biologicznych oraz przedstawia w odrębnej pozycji uzgodnienie wymagane na mocy paragrafu 50, zawierające kwoty odnoszące się do tego rodzaju aktywów biologicznych. Ponadto uzgodnienie ma zawierać następujące kwoty uwzględnione w zysku lub stracie netto dotyczącej tych aktywów biologicznych:

a) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości;

b) odwrócenie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości; oraz

c) amortyzację.

▼B

56 Jeżeli wiarygodne ustalenie wartości godziwej aktywów biologicznych wcześniej wycenionych w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie oraz zakumulowane odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości, stanie się możliwe w bieżącym okresie, jednostka gospodarcza ujawnia następujące informacje dotyczące tych aktywów biologicznych:

a) opis aktywów biologicznych;

b) wyjaśnienie przyczyn, dla których wiarygodne ustalenie wartości godziwej stało się możliwe; oraz

c) konsekwencje zmiany.

**Dotacje rządowe**

57 Jednostka gospodarcza ujawnia następujące informacje dotyczące działalności rolniczej objętej zakresem niniejszego standardu:

a) rodzaj i zakres dotacji rządowych ujętych w sprawozdaniu finansowym;

b) niespełnione warunki oraz inne zdarzenia o charakterze warunkowym związane z dotacją rządową; oraz

c) znaczące oczekiwane zmniejszenia wysokości dotacji rządowych.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

58 Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2003 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. W przypadku zastosowania tego standardu w odniesieniu do okresów rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2003 r. fakt ten ujawnia się.

59 Niniejszy standard nie wprowadza żadnych szczegółowych przepisów przejściowych. Przyjęcie przepisów niniejszego standardu następuje w trybie MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

▼M8

60 Paragrafy 5, 6, 17, 20 i 21 zostały zmienione a paragraf 14 został usunięty na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje te zmiany prospektywnie w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M33

61 Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragrafy 8, 15, 16, 25 i 30 oraz skreślono paragrafy 9, 17–21, 23, 47 i 48. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼M45

62 Na podstawie dokumentu *Rolnictwo. Rośliny produkcyjne* (Zmiany MSR 16 i MSR 41), opublikowanego w czerwcu 2014 r., zmieniono paragrafy 1–5, 8, 24 i 44 oraz dodano paragrafy 5 A–5C i 63. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia. Jednostka stosuje te zmiany retrospektywnie, zgodnie z MSR 8.

63 W okresie sprawozdawczym, w którym jednostka po raz pierwszy stosuje dokument *Rolnictwo. Rośliny produkcyjne* (Zmiany MSR 16 i MSR 41), nie ma obowiązku ujawnienia informacji ilościowych wymaganych na podstawie paragrafu 28 pkt f) MSR 8 dla bieżącego okresu. Jednostka ma jednak obowiązek przedstawić informacje ilościowe wymagane na podstawie paragrafu 28 pkt f) MSR 8 dla każdego wcześniej prezentowanego okresu.

▼**M16**

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 1

### *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy*

CEL

1 Celem niniejszego MSSF jest zapewnienie, że *pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF* oraz śródroczny raport finansowy za część okresu objętego tym sprawozdaniem finansowym zawierają wysokiej jakości informacje, które:

a) są przejrzyste dla użytkowników i porównywalne na przestrzeni wszystkich zaprezentowanych okresów,

b) stanowią właściwy punkt wyjścia dla prowadzenia rachunkowości zgodnie z *Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)* oraz

c) mogą być wygenerowane po kosztach nie przewyższających korzyści.

ZAKRES

2 Jednostka stosuje niniejszy MSSF:

a) sporządzając pierwsze sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF oraz

b) sporządzając każdy śródroczny raport finansowy prezentowany zgodnie z MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*, za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF, o ile jednostka sporządza śródroczne raporty finansowe.

3 Pierwszym sprawozdaniem finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF jest pierwsze roczne sprawozdanie finansowe, przy sporządzaniu którego jednostka zastosowała MSSF zamieszczając w nim wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF. Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF stanowi pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF, jeżeli jednostka, na przykład:

a) zaprezentowała swoje ostatnie sprawozdanie finansowe:

(i) zgodnie z krajowymi wymogami, które nie są spójne z MSSF we wszystkich aspektach,

(ii) zgodnie z MSSF we wszystkich aspektach, z wyjątkiem tego, że sprawozdanie to nie zawierało wyraźnego i bezwarunkowego stwierdzenia o zgodności tego sprawozdania z MSSF,

(iii) zawierające wyraźne stwierdzenie o zgodności z niektórymi, ale nie wszystkimi MSSF,

(iv) zgodnie z krajowymi wymogami niespójnymi z MSSF, wykorzystując jednak niektóre MSSF w odniesieniu do pozycji, dla których nie istniały krajowe wymogi lub

(v) zgodnie z krajowymi wymogami, z uzgodnieniem niektórych kwot do kwot ustalonych zgodnie z MSSF,

b) sporządziła sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF wyłącznie dla użytku wewnętrznego, nie udostępniając go ani właścicielom jednostki ani żadnym innym użytkownikom zewnętrznym,

▼M16

c) sporządziła pakiet sprawozdawczy zgodnie z MSSF na potrzeby konsolidacji nie sporządzając jednak pełnego sprawozdania finansowego zdefiniowanego w MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowanego w 2007 r.) lub

d) nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy.

4 Niniejszy MSSF stosuje się przy pierwszym zastosowaniu MSSF przez jednostkę. Nie ma on zastosowania, jeżeli jednostka, na przykład:

a) zaprzestaje prezentowania sprawozdania finansowego zgodnego z wymogami krajowymi, które wcześniej prezentowała oprócz innego sprawozdania finansowego zawierającego wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF,

b) prezentowała w poprzednim roku sprawozdanie finansowe zgodne z krajowymi wymogami, które jednocześnie zawierało wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF lub

c) prezentowała w poprzednim roku sprawozdanie finansowe zawierające wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF, nawet jeśli biegły rewident wyraził opinię z zastrzeżeniem o tym sprawozdaniu finansowym.

▼M36

4A Niezależnie od wymogów określonych w paragrafach 2 i 3 jednostka, która zastosowała MSSF w jednym z poprzednich okresów sprawozdawczych, ale której ostatnie roczne sprawozdania finansowe nie zawierały wyraźnego i bezwarunkowego stwierdzenia o zgodności z MSSF, musi albo zastosować niniejszy MSSF, albo zastosować MSSF retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*, tak jakby jednostka nigdy nie zaprzestała stosowania MSSF.

4B Jeżeli jednostka postanawia nie stosować niniejszego MSSF zgodnie z paragrafem 4A, jednostka stosuje mimo to wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w paragrafach 23A–23B MSSF 1, w uzupełnieniu wymogów dotyczących ujawniania informacji określonych w MSR 8.

▼M16

5 Niniejszy MSSF nie ma zastosowania do zmian zasad (polityki) rachunkowości dokonywanych przez jednostkę, która już stosuje MSSF. Zmiany te są regulowane przez:

a) wymogi dotyczące zmian zasad (polityki) rachunkowości określone w MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* oraz

b) szczególne wymogi przejściowe innych MSSF.

UJMOWANIE I WYCENA

**Sprawozdanie otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF**

6 Jednostka sporządza i prezentuje *sprawozdanie z sytuacji finansowej według MSSF* na *dzień przejścia na MSSF*. Jest to punkt wyjścia dla prowadzenia rachunkowości zgodnie z MSSF.

**Zasady (polityka) rachunkowości**

**7 Jednostka stosuje te same zasady (politykę) rachunkowości sporządzając sprawozdanie z sytuacji finansowej według MSSF oraz przez wszystkie okresy zaprezentowane w jej pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF. Te zasady (polityka) rachunkowości powinny być zgodne z postanowieniami każdego z MSSF obowiązującego na koniec okresu sprawozdawczego, w którym zastosowano MSSF po raz pierwszy, z zastrzeżeniem paragrafów 13-19 i Załączników B-E.**

8 Jednostka nie stosuje różnych wersji MSSF, które weszły w życie we wcześniejszych okresach. Jednostka może zastosować nowy MSSF, jeszcze nieobowiązujący, o ile zezwala się w nim na jego wcześniejsze zastosowanie.

▼M16

*Przykład: Spójne zastosowanie najnowszej wersji MSSF*

**Wprowadzenie**

Koniec okresu sprawozdawczego jednostki A, w którym zastosowano MSSF po raz pierwszy przypada na 31 grudnia 20X5. Jednostka A postanowiła zaprezentować w tym sprawozdaniu finansowym dane porównawcze tylko za jeden rok obrotowy (zob. paragraf 21). Zatem dla tej jednostki dniem przejścia na MSSF jest dzień rozpoczęcia operacji, czyli 1 stycznia 20X4 r. (lub zamiennie dzień zakończenia operacji, czyli 31 grudnia 20X3 r.). Co roku jednostka A prezentowała sprawozdanie finansowe zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień 31 grudnia każdego roku, po raz ostatni na dzień 31 grudnia 20X4 r.

**Zastosowanie wymogów**

Jednostka A zobowiązana jest do stosowania MSSF w odniesieniu do okresów sprawozdawczych zakończonych 31 grudnia 20X5 r. przy:

a) sporządzaniu i prezentowaniu sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF na 1 stycznia 20X4 oraz

b) sporządzaniu i prezentowaniu sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X5 r. (zawierającego dane porównawcze za rok 20X4), sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony 31 grudnia 20X5 r. (zawierającego dane porównawcze za rok 20X4) oraz ujawnień (zawierających dane porównawcze za rok 20X4).

Jeżeli nowy MSSF jeszcze nie obowiązuje, ale dopuszcza się jego wcześniejsze zastosowanie, jednostka A może, ale nie jest zobowiązana zastosować niniejszy MSSF w pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF.

9 Przepisy przejściowe zawarte w pozostałych MSSF mają zastosowanie do zmian zasad (polityki) rachunkowości wprowadzonych przez jednostkę, która już stosuje MSSF; nie mają one natomiast zastosowania do przejścia na MSSF przez *jednostkę stosującą MSSF po raz pierwszy*, z zastrzeżeniem Załączników B-E.

10 Z zastrzeżeniem paragrafów od 13-19 i Załączników B-E, jednostka w swoim sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF:

a) ujmuje wszystkie aktywa i zobowiązania, których ujęcia wymagają MSSF,

b) nie ujmuje pozycji jako aktywa lub zobowiązania, jeżeli MSSF nie zezwalają na ich ujęcie,

c) przeklasyfikowuje pozycje ujęte w określonych kategoriach aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, które zgodnie z MSSF stanowią inny rodzaj składnika aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego oraz

d) stosuje MSSF do wyceny wszystkich ujętych aktywów i zobowiązań.

11 Zasady (polityka) rachunkowości stosowane przez jednostkę przy sporządzaniu sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF mogą różnić się od zasad, które zostały przyjęte na tę samą datę zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Powstające korekty wynikają ze zdarzeń i okoliczności sprzed dnia przejścia na MSSF. Dlatego jednostka na dzień przejścia na MSSF ujmuje te korekty bezpośrednio w zyskach zatrzymanych (lub odpowiednio w innej kategorii kapitałów).

▼M16

12 Niniejszy MSSF ustala dwie kategorie zwolnień od zasady sporządzania sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF zgodnie z każdym z MSSF:

a) Załącznik B zakazuje retrospektywnego stosowania niektórych aspektów innych MSSF.

b) Załączniki C-E przewidują zwolnienia ze stosowania niektórych wymogów pozostałych MSSF.

**Wyjątki dotyczące retrospektywnego zastosowania pozostałych MSSF**

13 Niniejszy MSSF zakazuje retrospektywnego stosowania niektórych postanowień innych MSSF. Przykładowe wyjątki przedstawiono w paragrafach 14–17 i w Załączniku B.

*Szacunki*

**14 Szacunki dokonane przez jednostkę zgodnie z MSSF na dzień przejścia na MSSF powinny być spójne z szacunkami dokonanymi na ten dzień zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości (po korektach odzwierciedlających wszelkie różnice między zasadami (polityką) rachunkowości), chyba że występują obiektywne dowody na błędy we wcześniej dokonanych szacunkach.**

15 Po dacie przejścia na MSSF jednostka może uzyskać informacje na temat szacunków, których dokonała zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Zgodnie z paragrafem 14 jednostka traktuje otrzymanie tego rodzaju informacji w taki sam sposób, jak zdarzenia następujące po okresie sprawozdawczym nie wymagające dokonania korekt, zgodnie z MSR 10 *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym*. Przyjmijmy na przykład, że dniem przejścia jednostki na MSSF jest 1 stycznia 20X4 r. a nowa informacja uzyskana w dniu 15 lipca 20X4 r. wymaga aktualizacji szacunku zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień 31 grudnia 20X3 r. Jednostka nie odzwierciedla tej nowej informacji w sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF (chyba że niezbędne jest dokonanie korekty uwzględniającej różnice, które występują w zasadach rachunkowości lub też istnieją obiektywne dowody, że szacunki były błędne). Jednostka powinna natomiast odzwierciedlić nowe informacje w rachunku zysków i strat (lub jeśli to odpowiednie, w innych całkowitych dochodach) za rok zakończony 31 grudnia 20X4 r.

16 Jednostka na dzień przejścia na MSSF może być zobowiązana do dokonania szacunków zgodnie z MSSF, czego nie wymagały od niej na ten dzień wcześniej stosowane ogólnie przyjęte zasady rachunkowości. W celu osiągnięcia spójności z MSR 10, te szacunki dokonane zgodnie z MSSF powinny odzwierciedlać warunki, jakie istniały na dzień przejścia na MSSF. W szczególności ustalone na dzień przejścia na MSSF szacunki cen rynkowych, stóp procentowych lub kursów wymiany walut obcych powinny odzwierciedlać istniejące na ten dzień warunki rynkowe.

17 Paragrafy od 14–16 dotyczą sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF. Mają one również zastosowanie do okresu porównawczego zaprezentowanego w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF, w którym to przypadku odniesienie do dnia przejścia na MSSF zastępuje się odniesieniem do dnia zakończenia tego okresu porównawczego.

▼M16

**Zwolnienia ze stosowania innych MSSF**

18 Jednostka może zdecydować się na stosowanie jednego lub więcej ze zwolnień zawartych w Załącznikach C-E. Jednostka nie powinna stosować tych zwolnień przez analogię w odniesieniu do innych pozycji.

▼M33

_____

▼M16

PREZENTACJA I UJAWNIANIE INFORMACJI

20 Niniejszy MSSF nie zawiera zwolnień ze stosowania wymogów dotyczących prezentacji i ujawniania informacji zawartych w pozostałych MSSF.

**Informacje porównawcze**

▼M36

21 Jednostka w swoich pierwszych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF zamieszcza przynajmniej trzy sprawozdania z sytuacji finansowej, dwa sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, dwa odrębne sprawozdania z zysków lub strat (jeżeli są prezentowane), dwa sprawozdania z przepływów pieniężnych, dwa sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz odnośne informacje dodatkowe obejmujące informacje porównawcze dla wszystkich prezentowanych sprawozdań.

▼M16

*Informacje porównawcze nie oparte na MSSF oraz historyczne zestawienia*

22 Niektóre jednostki prezentują historyczne zestawienia wybranych danych za okresy sprzed pierwszego okresu, za który prezentują pełne dane porównawcze zgodnie z MSSF. Niniejszy MSSF nie wymaga sporządzania tego rodzaju zestawień w celu spełnienia wymogów dotyczących ujmowania i wyceny zawartych w MSSF. Ponadto niektóre jednostki prezentują dane porównawcze zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, a także dane porównawcze wymagane przez MSR 1. W każdym sprawozdaniu finansowym zawierającym historyczne zestawienia lub dane porównawcze sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, jednostka powinna:

a) wyraźnie zaznaczyć, że informacje sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości są informacjami, które nie zostały sporządzone zgodnie z MSSF oraz

b) ujawnić charakter głównych korekt, które sprawią, iż informacje te będą zgodne z MSSF. Jednostka nie musi wyliczać tych korekt.

**Wyjaśnienia dotyczące przejścia na MSSF**

**23 Jednostka wyjaśnia, w jaki sposób przejście z wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości na MSSF wpłynęło na prezentowaną sytuację finansową, finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne.**

▼M36

23A Jednostka, która zastosowała MSSF w jednym z poprzednich okresów sprawozdawczych jak opisano w paragrafie 4A, ujawnia:

(a) powód, dla którego zaprzestała stosowania MSSF; oraz

(b) powód, dla którego wznawia stosowanie MSSF.

23B Jeżeli zgodnie z paragrafem 4A jednostka postanawia nie stosować MSSF 1, wyjaśnia powody, dla których postanawia stosować MSSF tak, jakby nigdy nie zaprzestała stosowania MSSF.

▼M16

*Uzgodnienia*

24 W celu zachowania zgodności z paragrafem 23, pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF powinno zawierać:

a) uzgodnienie kapitału własnego wykazywanego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości z kapitałem własnym wykazywanym zgodnie z MSSF dokonane na dwie poniższe daty:

(i) na dzień przejścia na MSSF oraz

(ii) na dzień zakończenia ostatniego okresu prezentowanego w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości,

b) uzgodnienie z całkowitymi dochodami ogółem zestawionymi zgodnie z MSSF za ostatni okres prezentowany w najnowszym rocznym sprawozdaniu finansowym. Punkt wyjścia dla takiego uzgodnienia powinny być całkowite dochody ogółem sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości za ten sam okres, lub jeżeli jednostka nie prezentowała takiej kwoty, zysk lub strata ustalone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

c) jeżeli jednostka ujęła lub odwróciła odpis aktualizujący po raz pierwszy przy sporządzaniu sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF, powinna uwzględnić w pierwszym sprawozdaniu finansowym według MSSF ujawnienia, których wymagałby MSR 36 *Utrata wartości aktywów*, gdyby jednostka ujęła te odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości lub ich odwrócenia w okresie rozpoczynającym się w dniu przejścia na MSSF.

25 Uzgodnienia wymagane przez paragraf 24 a) i b) powinny prowadzić do uzyskania informacji na tyle szczegółowych, aby umożliwiały one użytkownikom zrozumienie istotnych korekt wprowadzonych do sprawozdania z sytuacji finansowej lub do sprawozdania z innych całkowitych dochodów. Jeżeli jednostka zaprezentowała sprawozdanie z przepływów pieniężnych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, powinna również wyjaśnić istotne korekty wprowadzone do sprawozdania z przepływów pieniężnych.

26 Jeżeli jednostka uświadomi sobie popełnienie błędów w ramach wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, uzgodnienia wymagane przez paragraf 24 a) i b) powinny odróżniać korekty tych błędów od zmian zasad (polityki) rachunkowości.

▼M29

27 MSR 8 nie ma zastosowania w odniesieniu do zmian zasad (polityki) rachunkowości, których jednostka dokonuje w momencie zastosowania MSSF po raz pierwszy lub w okresie przed sporządzeniem pierwszego sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF. Zatem wymogi MSR 8 dotyczące zmian zasad (polityki) rachunkowości nie dotyczą pierwszego sprawozdania finansowego jednostki sporządzonego zgodnie z MSSF.

27A Jeżeli w trakcie okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF jednostka zmienia swoje zasady (politykę) rachunkowości lub stosowanie zwolnień zawartych w niniejszym MSSF, jednostka wyjaśnia zmiany w stosunku do swojego pierwszego, sporządzonego zgodnie z MSSF śródrocznego raportu finansowego zgodnie z paragrafem 23 i aktualizuje uzgodnienia wymagane na mocy paragrafu 24 pkt a) i b).

▼M16

28 Jeżeli jednostka nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy, fakt ten ujawnia się w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF.

▼M16

*Wyznaczenie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych*

29 Jednostka może wyznaczyć wcześniej ujęty składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe na składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy lub składnik aktywów finansowych jako dostępny do sprzedaży zgodnie z paragrafem D19. Jednostka ujawnia wartość godziwą aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych wyznaczonych do każdej kategorii na dzień wyznaczenia, a także ich klasyfikację oraz wartość bilansową w poprzednich sprawozdaniach finansowych.

*Przyjęcie wartości godziwej jako zakładanego kosztu*

30 Jeżeli jednostka w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF przyjmuje wartość godziwą jako *zakładany koszt* składnika rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości inwestycyjnej lub składnika wartości niematerialnych (zob. paragrafy D5 i D7), pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki sporządzone zgodnie z MSSF powinno ujawniać następujące informacje o każdej pozycji sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF:

a) zagregowane wartości godziwe oraz

b) zagregowane korekty do wartości bilansowych wykazywanych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

*Zastosowanie zakładanego kosztu do wyceny jednostek zależnych,* ►**M32** *wspólnych przedsięwzięć* ◄ *i jednostek stowarzyszonych*

31 Analogicznie, jeżeli jednostka w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF stosuje zakładany koszt w odniesieniu do inwestycji w jednostce zależnej, ►**M32** wspólnym przedsięwzięciu ◄ i jednostce stowarzyszonej wykazywanej w jednostkowym sprawozdaniu finansowym (zob. paragraf D15), w pierwszym jednostkowym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF jednostka ujawnia:

a) zagregowany zakładany koszt tych inwestycji, w przypadku których zakładany koszt odpowiada ich poprzedniej wartości bilansowej ustalonej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości

b) zagregowany zakładany koszt tych inwestycji, w przypadku których zakładany koszt odpowiada wartości godziwej oraz

c) zagregowane korekty do wartości bilansowych wykazywanych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

▼M24

*Stosowanie zakładanego kosztu w odniesieniu do zasobów ropy naftowej i gazu ziemnego*

31A Jeżeli jednostka stosuje zwolnienie określone w paragrafie D8A pkt b w odniesieniu do zasobów ropy naftowej i gazu ziemnego, jednostka ujawnia ten fakt oraz podstawę, zgodnie z którą przypisane zostały wartości bilansowe wyznaczone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

▼M29

*Zastosowanie zakładanego kosztu w przypadku działalności podlegającej regulacji cen*

31B Jeżeli jednostka korzysta ze zwolnienia przewidzianego w paragrafie D8B w przypadku działalności podlegającej regulacji cen, ujawnia ten fakt oraz przedstawia, na jakiej podstawie wartości bilansowe zostały określone zgodnie z poprzednimi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

▼M33

*Zastosowanie zakładanego kosztu po wystąpieniu silnej hiperinflacji*

31C Jeżeli, ze względu na silną hiperinflację (zob. paragrafy D26–D30), jednostka zdecyduje się na wycenę aktywów i zobowiązań według wartości godziwej oraz na stosowanie tej wartości godziwej jako zakładanego kosztu w swoim sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF, wówczas w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzanym zgodnie z MSSF ujawnia informacje na temat tego, w jaki sposób oraz dlaczego jednostka posiadała, a następnie przestała posiadać walutę funkcjonalną spełniającą obydwa z następujących warunków:

a) wiarygodny ogólny indeks cen nie jest dostępny dla wszystkich jednostek dokonujących transakcji i posiadających salda w danej walucie;

b) nie ma możliwości wymiany między daną walutą a stosunkowo stabilną walutą obcą.

▼M16

*Śródroczne raporty finansowe*

▼M29

32 W celu zachowania zgodności z postanowieniami paragrafu 23, jeżeli jednostka prezentuje śródroczny raport finansowy zgodnie z MSR 34 za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF, jednostka, oprócz spełnienia wymogów MSR 34, spełnia następujące wymogi:

(a) Każdy taki śródroczny raport finansowy zawiera, o ile jednostka prezentowała śródroczny raport finansowy za porównywalny śródroczny okres bezpośrednio poprzedzającego roku obrotowego:

(i) uzgodnienie kapitału własnego ustalonego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na koniec tego porównywalnego śródrocznego okresu z kapitałem własnym ustalonym na tę datę zgodnie z MSSF; oraz

(ii) uzgodnienie z całkowitymi dochodami ogółem zestawionymi zgodnie z MSSF za ten porównywalny okres śródroczny (bieżący i od początku roku do danego dnia). Punktem wyjścia dla tego uzgodnienia są całkowite dochody ogółem zestawione zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości za ten sam okres lub, jeśli jednostka nie prezentowała takiej łącznej kwoty, punktem wyjścia jest zysk lub strata zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

(b) Poza uzgodnieniami wymaganymi przez pkt a), pierwszy śródroczny raport finansowy jednostki sporządzony zgodnie z MSR 34 za część okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF zawiera uzgodnienia opisane w paragrafie 24 pkt a) i b) (uzupełnione o szczegółowe informacje wymagane przez paragrafy 25 i 26) lub odsyła do innego opublikowanego dokumentu zawierającego te uzgodnienia.

(c) Jeżeli jednostka zmienia swoje zasady (politykę) rachunkowości lub stosowanie zwolnień zawartych w niniejszym MSSF, jednostka wyjaśnia zmiany w każdym takim śródrocznym raporcie finansowym zgodnie z paragrafem 23 i aktualizuje uzgodnienia wymagane zgodnie z pkt a) i b).

▼M16

33 MSR 34 wymaga ujawnienia informacji minimum, które wynikają z założenia, że użytkownicy śródrocznego raportu finansowego mają również dostęp do ostatniego rocznego sprawozdania finansowego. Tym niemniej MSR 34 wymaga od jednostki „ujawnienia wszelkich zdarzeń lub transakcji, które są istotne dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego". Z tego względu, jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy, w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, nie ujawniła informacji istotnych dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego, wówczas śródroczny raport finansowy powinien ujawniać te informacje lub odsyłać do innego opublikowanego dokumentu zawierającego takie informacje.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

34 Jednostka stosuje postanowienia niniejszego MSSF, jeżeli jej pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF jest sporządzane za okres obrotowy rozpoczynający się 1 lipca 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.

35 Jednostka stosuje zmiany zawarte w paragrafach D1 n) i D23 do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeśli jednostka zastosuje MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego* (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do okresu wcześniejszego, zmiany te mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

36 MSSF 3 *Połączenia jednostek* (zaktualizowany w 2008 r.) zmienił paragrafy 19, C1 i C4 f) i g). Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te również będą miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

37 MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* (zmieniony w 2008 r.) zmienił paragrafy 13 i B7. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 27 (zmieniony w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te również będą miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

38 Dokument *Koszt inwestycji w jednostce zależnej, jednostce współkontrolowanej lub stowarzyszonej* (zmiany do MSSF 1 i MSR 27) wydany w maju 2008 r. dodał paragrafy 31, D1 g), D14 i D15. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

39 Paragraf B7 został zmieniony na skutek *Poprawek do MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 27 (zmieniony w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te również będą miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M24

39A Dokument *Dodatkowe zwolnienia dla jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy* (zmiany do MSSF 1), wydany w lipcu 2009 r., dodał paragrafy 31A, D8A, D9A i D21A oraz zmienił paragraf D1 pkt c), d) i l). Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼**M25**

39C Paragraf E3 został dodany na podstawie opublikowanego w styczniu 2010 r. dokumentu *Ograniczone zwolnienie jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy z ujawniania informacji porównawczych zgodnie z MSSF 7* (Zmiana do MSSF 1). Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2010 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼**M29**

39E Dokument *Zmiany MSSF* wydany w maju 2010 r. dodał paragrafy 27A, 31B i D8B oraz zmienił paragrafy 27, 32, D1 pkt c) i D8. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2011 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia. Jednostki, które stosowały MSSF w okresach przed wejściem w życie MSSF 1 lub zastosowały MSSF 1 w odniesieniu do poprzedniego okresu, mogą zastosować zmianę do paragrafu D8 retrospektywnie w pierwszym rocznym okresie sprawozdawczym po wejściu w życie tej zmiany. Jednostka, która stosuje paragraf D8 retrospektywnie, fakt ten ujawnia.

▼**M30**

39F Dokument *Ujawnianie informacji – Przeniesienia aktywów finansowych* (Zmiany MSSF 7), opublikowany w październiku 2010 r., dodaje paragraf E4. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2011 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje zmiany w stosunku do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼**M33**

39H Dokument *Silna hiperinflacja i usunięcie ustalonych terminów dla jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy* (zmiany do MSSF 1) wydany w grudniu 2010 r. zmienił paragrafy B2, D1 i D20 oraz dodał paragrafy 31C i D26–D30. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu 1 lipca 2011 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie.

▼**M32**

39I MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* i MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*, wydane w maju 2011 r., spowodowały zmiany w paragrafach 31, B7, C1, D1, D14 i D15 oraz dodanie paragrafu D31. Jednostka powinna stosować te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 10 i MSSF 11.

▼**M33**

39J Na podstawie MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*, wydanego w maju 2011 r., skreślono paragraf 19, zmieniono definicję wartości godziwej w załączniku A i zmieniono paragrafy D15 i D20. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼**M31**

39K Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 21. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje tę zmianę.

39L W MSR 19 *Świadczenia pracownicze* (zmienionym w czerwcu 2011 r.) wprowadzono zmiany do paragrafu D1, usunięto paragrafy D10 i D11 oraz dodano paragraf E5. Przy stosowaniu MSR 19 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka jest obowiązana stosować te zmiany.

▼**M33**

39M Interpretacją KIMSF 20 *Koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych* dodano paragraf D32 oraz zmieniono paragraf D1. Jednostka stosuje tę zmianę, jeżeli stosuje KIMSF 20.

▼**M35**

39N Zgodnie z dokumentem *Pożyczki rządowe* (zmiany do MSSF 1), wydanym w marcu 2012 r., dodano paragraf B1 pkt f) oraz paragrafy B10-B12. Jednostka stosuje te paragrafy w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.

▼**M35**

39O Paragrafy B10 i B11 odnoszą się do MSSF 9. Jeżeli jednostka stosuje niniejszy MSSF, lecz nie stosuje jeszcze MSSF 9, wszelkie odniesienia w paragrafach B10 i B11 do MSSF 9 należy rozumieć jako odniesienia do MSR 39 *Instrumenty finansowe*: *ujmowanie i wycena*.

▼**M36**

39P Na podstawie dokumentu *Annual Improvements 2009–2011 Cycle*, opublikowanego w maju 2012 r., dodano paragrafy 4A–4B i 23A–23B. Jednostka stosuje tę zmianę retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

39Q Na podstawie dokumentu *Annual Improvements 2009–2011 Cycle*, opublikowanego w maju 2012 r., zmieniono paragraf D23. Jednostka stosuje tę zmianę retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

39R Na podstawie dokumentu *Annual Improvements 2009–2011 Cycle*, opublikowanego w maju 2012 r., zmieniono paragraf 21. Jednostka stosuje tę zmianę retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼**M37**

39S Na podstawie dokumentu *Skonsolidowane sprawozdania finansowe, Wspólne ustalenia umowne oraz Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach: Wytyczne dotyczące przejścia na stosowanie MSSF* (Zmiany MSSF 10, MSSF 11 oraz MSSF 12), opublikowanego w czerwcu 2012 r., zmieniono paragraf D31. Jednostka stosuje tę zmianę, jeżeli stosuje MSSF 11 (zmieniony w czerwcu 2012 r.).

▼**M38**

39T Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanego w październiku 2012 r., zmieniono paragrafy D16, D17 i dodatek C oraz dodano nagłówek i paragrafy E6–E7. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. i później. Wcześniejsze stosowanie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany wcześniej, to jednocześnie stosuje również wszystkie zmiany ujęte w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*.

▼**M46**

39W Na podstawie dokumentu *Rozliczanie nabycia udziałów we wspólnych działaniach* (Zmiany MSSF 11), opublikowanego w maju 2014 r., zmieniono paragraf C5. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje powiązane zmiany MSSF 11 wynikające z dokumentu *Rozliczanie nabycia udziałów we wspólnych działaniach* (Zmiany MSSF 11) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, tę zmianę paragrafu C5 stosuje się w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu.

▼**M50**

39Z Na podstawie dokumentu *Equity Method in Separate Financial Statements* (Amendments to IAS 27) (*Metoda praw własności w jednostkowych sprawozdaniach finansowych* (zmiany MSR 27)), opublikowanego w sierpniu 2014 r., zmieniono paragraf D14 i dodano paragraf D15 A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się w 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M48

39AA Na podstawie dokumentu *Roczne zmiany MSSF Okres 2012-2014*, opublikowanego w grudniu 2014 r., dodano paragraf E4 A. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼M16

WYCOFANIE MSR 1 (WYDANEGO W 2003 R.)

40 Niniejszy MSSF zastępuje MSSF 1 (wydany w 2003 r. i zmieniony w maju 2008 r.)

*Dodatek A*

**Definicje pojęć**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

**Dzień przejścia na MSSF** jest to początek najwcześniejszego okresu, za jaki jednostka prezentuje dane porównawcze zgodnie z MSSF w swoim **pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF**.

**Zakładany koszt** jest to kwota przyjęta jako odpowiednik kosztu lub zamortyzowanego kosztu na dany dzień. Późniejsze umorzenie czy amortyzacja tego kosztu wskazuje, że jednostka dokonała początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązania na dany dzień oraz, że jego koszt był równy zakładanemu kosztowi.

▼M33

**Wartość godziwa** jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13.)

▼M16

**Pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF** jest to pierwsze roczne sprawozdanie finansowe, przy sporządzeniu którego jednostka zastosowała **Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)** zamieszczając w nim wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z MSSF.

**Pierwszy okres sprawozdawczy, w którym zastosowano MSSF** jest to ostatni okres objęty pierwszym sprawozdaniem finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z MSSF.

**Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy** jednostka, która prezentuje swoje **pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF**.

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

a) Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej,

b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz

c) Interpretacje wydane przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) lub istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SKI).

▼M16

| | |
|---|---|
| **Sprawozdanie otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF** | sprawozdanie z sytuacji finansowej jednostki sporządzone na **dzień przejścia na MSSF**. |
| **Wcześniej stosowane ogólnie przyjęte zasady rachunkowości** | zasady rachunkowości, którymi **jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy** posługiwała się tuż przed przyjęciem MSSF. |

*Załącznik B*

**Wyjątki dotyczące retrospektywnego zastosowania pozostałych MSSF**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

▼M35

B1 Jednostka stosuje następujące wyjątki:

(a) usuwanie z bilansu aktywów finansowych i zobowiązań finansowych (paragrafy B2 i B3);

(b) rachunkowość zabezpieczeń (paragrafy B4-B6);

(c) udziały niekontrolujące (paragraf B7);

(d) klasyfikacja i wycena aktywów finansowych (paragraf B8);

(e) wbudowane instrumenty pochodne (paragraf B9) oraz

(f) pożyczki rządowe (paragrafy B10-B12).

▼M16

**Usuwanie z bilansu aktywów finansowych i zobowiązań finansowych**

▼M33

B2 Z wyjątkiem sytuacji określonych w paragrafie B3 jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje wymogi dotyczące zaprzestania ujmowania zawarte w MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* prospektywnie w odniesieniu do transakcji mających miejsce w dniu lub po dacie przejścia na MSSF. Na przykład, jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zgodnie ze wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości zaprzestała ujmować aktywa finansowe lub zobowiązania finansowe nie będące instrumentami pochodnymi w wyniku transakcji mającej miejsce przed przejściem na MSSF, to nie ujmuje tych aktywów i zobowiązań zgodnie z MSSF (chyba że kwalifikują się one do ujęcia w wyniku późniejszej transakcji lub późniejszego zdarzenia).

▼M16

B3 Niezależnie od postanowień paragrafu B2, jednostka może stosować wymogi MSR 39 dotyczące usuwania z bilansu w sposób retrospektywny począwszy od wybranego dnia, pod warunkiem, że informacje niezbędne przy zastosowaniu postanowień MSR 39 do aktywów finansowych i zobowiązań finansowych usuniętych z bilansu na skutek transakcji mających miejsce w przeszłości, zostały uzyskane w okresie początkowego ujęcia tych transakcji.

**Rachunkowość zabezpieczeń**

B4 Na mocy wymogów MSR 39 na dzień przejścia na MSSF, jednostka:

a) wycenia wszystkie instrumenty pochodne w wartości godziwej oraz

b) wyłącza wszystkie rozliczane w czasie zyski i straty na instrumentach pochodnych, które zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości były wykazywane jako aktywa lub zobowiązania.

▼M16

B5 Jednostka nie uwzględnia w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF takiego rodzaju powiązania zabezpieczającego, które nie spełnia wymogów rachunkowości zabezpieczeń określonych w MSR 39 (na przykład dotyczy to wielu powiązań zabezpieczających, w których instrumentem zabezpieczającym jest instrument pieniężny lub wystawiona opcja, pozycją zabezpieczaną jest pozycja netto lub zabezpieczeniu podlega ryzyko stóp procentowych dla inwestycji utrzymywanej do terminu zapadalności). Jeżeli jednak zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka wyznaczyła pozycję netto na pozycję zabezpieczaną, może wyznaczyć pojedynczy element tej pozycji netto na pozycję zabezpieczaną zgodnie z MSSF, pod warunkiem, że dokona tego nie później niż na dzień przejścia na MSSF.

B6 Jeśli przed datą przejścia na MSSF jednostka wyznaczyła transakcję jako zabezpieczenie, ale zabezpieczenie to nie spełnia zasad rachunkowości zabezpieczeń określonych w MSR 39 jednostka stosuje paragrafy 91 oraz 101 z MSR 39 w celu zaprzestania stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń. Transakcji zawartych przed datą przejścia na MSSF nie należy z mocą wsteczną wyznaczać na zabezpieczenia.

**Udziały niekontrolujące**

▼M32

B7 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje następujące wymogi MSSF 10 prospektywnie od daty przejścia na MSSF:

a) zawarty w paragrafie B94 wymóg, iż łączne całkowite dochody przypisuje się do właścicieli jednostki dominującej oraz udziałów niekontrolujących nawet wtedy, gdy w rezultacie udziały niekontrolujące przybierają wartość ujemną;

b) zawarte w paragrafach 23 i B93 wymogi dotyczące ujmowania zmian udziału własnościowego jednostki dominującej, które nie skutkują utratą kontroli nad jednostką zależną, i

c) zawarte w paragrafach B97–B99 wymogi dotyczące księgowego rozliczania utraty kontroli nad jednostką zależną oraz odnośne wymogi paragrafu 8A MSSF 5 *Aktywa trwałe nieprzeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*.

Jeżeli jednak jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy decyduje się na retrospektywne stosowanie MSSF 3 w odniesieniu do przeprowadzonego w przeszłości połączenia jednostek, to zgodnie z paragrafem C1 niniejszego MSSF powinna również stosować MSSF 10.

▼M35

**Pożyczki rządowe**

B10 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy klasyfikuje wszystkie otrzymane pożyczki rządowe otrzymane jako zobowiązanie finansowe lub instrument kapitałowy zgodnie z MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*. Z wyjątkiem sytuacji przedstawionej w paragrafie B11 jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje wymogi określone w MSSF 9 *Instrumenty finansowe* oraz w MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej* prospektywnie w odniesieniu do pożyczek rządowych istniejących w dniu przejścia na MSSF i nie ujmuje jako dotacji rządowej świadczenia w formie pożyczki rządowej o stopie procentowej poniżej rynkowych stóp procentowych. W konsekwencji, jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zgodnie z wcześniej przez nią stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości nie ujmowała i nie wyceniała pożyczki rządowej o stopie procentowej poniżej rynkowych stóp procentowych na podstawie wymogów zgodnych z MSSF, stosuje ona wynikającą z wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości wartość bilansową pożyczki w dniu przejścia na MSSF jako wartość bilansową pożyczki w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF. Jednostka stosuje MSSF 9 na potrzeby wyceny takich pożyczek po dniu przejścia na MSSF.

▼**M35**

B11 Niezależnie od paragrafu B10 jednostka może stosować wymogi MSSF 9 i MSR 20 retrospektywnie w odniesieniu do wszelkich pożyczek rządowych otrzymanych przed dniem przejścia na MSSF, pod warunkiem że konieczne do tego informacje były w posiadaniu jednostki w momencie początkowego ujęcia tej pożyczki.

B12 Wymogi i wytyczne w paragrafach B10 i B11 nie uniemożliwiają jednostce korzystania z wyjątków przewidzianych w paragrafach D19-D19D dotyczących wyznaczenia wcześniej ujętych instrumentów finansowych do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy.

▼M16

*Dodatek C*

**Zwolnienia dotyczące połączeń jednostek**

▼M38

*Niniejszy dodatek stanowi integralną część MSSF. Jednostka stosuje poniższe wymogi w odniesieniu do połączeń jednostek, które jednostka ujęła przed dniem przejścia na MSSF. Niniejszy dodatek należy stosować jedynie w odniesieniu do połączeń jednostek w rozumieniu MSSF 3* Połączenia jednostek.

▼M32

C1 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może nie stosować postanowień MSSF 3 retrospektywnie w odniesieniu do przeprowadzonych w przeszłości połączeń jednostek gospodarczych (połączeń jednostek gospodarczych, które miały miejsce przed dniem przejścia na MSSF). Jeżeli jednak jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy przekształci jakiekolwiek połączenie jednostek gospodarczych w taki sposób, aby było zgodne z postanowieniami MSSF 3, przekształca wszystkie późniejsze połączenia jednostek gospodarczych i stosuje MSSF 10 od tej samej daty. Jeżeli na przykład jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy decyduje się na przekształcenie połączenia jednostek gospodarczych, które miało miejsce w dniu 30 czerwca 20X6 r., przekształca wszystkie połączenia jednostek gospodarczych, które nastąpiły między 30 czerwca 20X6 r. a dniem przejścia na MSSF oraz stosuje także postanowienia MSSF 10 począwszy od 30 czerwca 20X6.

▼M16

C2 Jednostka nie musi stosować MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* retrospektywnie do korekt wartości godziwej oraz do wartości firmy powstałej w wyniku połączenia jednostek, które miało miejsce przed dniem przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka nie zastosuje MSR 21 retrospektywnie do tych korekt wartości godziwej i do wartości firmy, wówczas powinna traktować je jako aktywa i zobowiązania jednostki a nie aktywa i zobowiązania jednostki przejmowanej. Dlatego te korekty wartości firmy i wartości godziwej albo już zostały wyrażone w walucie funkcjonalnej jednostki lub stanowią pozycje niepieniężne w walucie obcej, które zostały wykazane z zastosowaniem kursu wymiany przyjętego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

C3 Jednostka może stosować MSR 21 retrospektywnie w odniesieniu do korekt wartości godziwej i do wartości firmy powstającej w wyniku:

a) wszystkich połączeń jednostek, które miały miejsce przed dniem przejścia na MSSF lub

b) wszystkich połączeń jednostek, które jednostka postanowi przekształcić w celu spełnienia wymogów MSSF 3, zgodnie z powyższym paragrafem C1.

C4 Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie zastosuje postanowień MSSF 3 retrospektywnie w odniesieniu do przeprowadzonego w przeszłości połączenia jednostek, będzie to miało następujące konsekwencje dla tego połączenia jednostek:

a) jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje tę samą klasyfikację (jako nabycie przez jednostkę przejmującą, przejęcie odwrotne przez jednostkę przejętą lub łączenie udziałów), którą stosowała w sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

b) Na dzień przejścia na MSSF jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje wszystkie swoje aktywa i zobowiązania, które zostały przejęte lub nabyte w wyniku przeprowadzonego w przeszłości połączenia jednostek, z wyjątkiem:

(i) pewnych aktywów finansowych i zobowiązań finansowych usuniętych z bilansu zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości (zob. paragraf B2) oraz

▼M16

(ii) aktywów, w tym wartości firmy, oraz zobowiązań, które nie zostały ujęte w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki przejmującej sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości oraz które nie spełniałyby kryteriów ujmowania w jednostkowym sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki przejętej sporządzonym zgodnie z MSSF (zob. poniższe pkt f)-i)).

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje każdą powstałą zmianę poprzez skorygowanie zysków zatrzymanych (lub jeśli to odpowiednie, innej kategorii kapitału własnego), chyba że zmiana wynika z ujęcia składnika wartości niematerialnych, który był wcześniej włączony do wartości firmy (zob. poniższy pkt g)(i)).

c) Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wyłącza ze swego sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF każdą pozycję, która była ujęta zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości i nie spełnia wymogów ujmowania jako składnika aktywów lub zobowiązanie zgodnie z MSSF. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje zmiany w następujący sposób:

(i) jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła zaklasyfikować mające miejsce w przeszłości połączenie jednostek jako przejęcie i ujmować jako składnik wartości niematerialnych pozycję, która nie spełnia wymogów ujmowania jej jako składnika aktywów zgodnie z MSR 38 *Wartości niematerialne*. Jednostka przeklasyfikowuje ten składnik aktywów (oraz odnośny podatek odroczony oraz udziały niekontrolujące, o ile istnieją) jako część wartości firmy (chyba, że odjęła wartość firmy bezpośrednio od kapitału własnego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, zob. poniższe pkt g)(i) oraz i)).

(ii) jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje wszystkie inne powstałe zmiany w zyskach zatrzymanych ([1]).

d) MSSF wymagają późniejszej wyceny niektórych aktywów i zobowiązań w inny sposób aniżeli na podstawie początkowego kosztu, jak na przykład według wartości godziwej. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wycenia tego typu aktywa i zobowiązania na podstawie sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF, mimo iż aktywa te zostały przejęte a zobowiązania zaciągnięte w wyniku mającego miejsce w przeszłości połączenia jednostek. Jednostka ujmuje każdą powstałą w ten sposób zmianę wartości bilansowej poprzez skorygowanie zysków zatrzymanych (lub jeśli to odpowiednie, innej kategorii kapitału własnego), a nie wartości firmy.

e) Niezwłocznie po połączeniu jednostek, ustalona zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości wartość bilansowa przejętych aktywów i zobowiązań zaciągniętych w wyniku połączenia jednostek staje się na ten dzień zakładanym kosztem ustalonym zgodnie z MSSF. Jeżeli MSSF wymagają wyceny tych aktywów i zobowiązań w oparciu o koszt w późniejszym okresie, ustalony tak zakładany koszt stanowi podstawę do amortyzacji lub umorzenia począwszy od daty połączenia jednostek.

([1]) Takie zmiany obejmują reklasyfikację z lub do pozycji „wartości niematerialne”, jeżeli wartość firmy nie została ujęta zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jako składnik aktywów. Jest to możliwe, jeżeli zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka: (a) pomniejszyła o wartość firmy kapitał własny lub (b) nie traktuje połączenia jednostek jako nabycia.

▼M16

f) Jeżeli nabyty składnik aktywów lub przejęte zobowiązanie w wyniku połączenia jednostek nie były ujęte zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, ich zakładany koszt nie ma wartości zero w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF. Jednostka przejmująca ujmuje natomiast i wycenia je w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej według zasad, których dotrzymanie byłoby wymagane przez MSSF przy sporządzaniu sprawozdania z sytuacji finansowej jednostki przejętej. Ilustracją powyższego zapisu jest, co następuje: jeżeli jednostka przejmująca, zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości nie kapitalizowała leasingu finansowego przejętego w wyniku mającego miejsce w przeszłości połączenia jednostek, to kapitalizuje ten leasing w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, gdyż MSR 17 *Leasing* wymaga od jednostki przejętej ujmowania leasingu w swoim sprawozdaniu z sytuacji finansowej według MSSF. Analogicznie, jeżeli jednostka przejmująca nie ujęła zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości zobowiązania warunkowego, które nadal istnieje na dzień przejścia na MSSF, jednostka przejmująca ujmuje to zobowiązanie warunkowe na ten dzień, chyba że MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* zakazuje ujęcia tego zobowiązania warunkowego w sprawozdaniu finansowym jednostki przejętej. Przeciwnie, kiedy składnik aktywów lub zobowiązanie były zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości włączone do wartości firmy, ale zgodnie z MSSF 3 powinny były być ujęte osobno, ten składnik aktywów lub zobowiązanie pozostają częścią wartości firmy, chyba że MSSF wymagają ich ujęcia w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki przejętej.

g) Wartość bilansowa wartości firmy w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF odpowiada jej wartości bilansowej ustalonej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień przejścia na MSSF, po przeprowadzeniu dwóch poniższych korekt.

   (i) Jeżeli wymaga tego powyższy pkt c)(i), jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zwiększa wartość bilansową wartości firmy w momencie przeklasyfikowania pozycji, którą zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ujmowała jako składnik wartości niematerialnych. Analogicznie, jeżeli pkt f) wymaga od jednostki stosującej MSSF po raz pierwszy ujęcia składnika wartości niematerialnych, który zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości był włączony do ujętej wartości firmy, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy odpowiednio zmniejsza wartość bilansową wartości firmy (a jeśli ma to zastosowanie, koryguje podatek odroczony i udziały niekontrolujące).

   (ii) Niezależnie od tego, czy istnieją przesłanki pozwalające przyjąć, iż nastąpiła utrata wartości wartości firmy, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje wymogi MSR 36 poprzez przeprowadzenie testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości wartości firmy na dzień przejścia na MSSF oraz ujęcie powstałych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości w zyskach zatrzymanych (lub zgodnie z wymogiem MSR 36 w nadwyżce z aktualizacji wyceny). Test sprawdzający, czy nastąpiła utrata wartości wartości firmy przeprowadzany jest w oparciu o warunki istniejące na dzień przejścia na MSSF.

h) Żadnych innych korekt wartości bilansowej wartości firmy nie dokonuje się na dzień przejścia na MSSF. Na przykład, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie przelicza wartości bilansowej wartości firmy:

   (i) w celu wyłączenia trwających prac badawczych i rozwojowych przejętych w wyniku połączenia jednostek (chyba, że odpowiednie wartości niematerialne spełniałyby wymogi MSR 38 dotyczące ujmowania w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki przejmowanej),

▼M16

(ii) w celu skorygowania wcześniejszej amortyzacji wartości firmy,

(iii) w celu odwrócenia korekt wartości firmy, na które nie zezwala MSSF 3, a które zostały dokonane zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ze względu na korekty wartości aktywów i zobowiązań dokonane w okresie między połączeniem jednostek a dniem przejścia na MSSF.

i) Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujęła wartość firmy zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jako zmniejszenie kapitału własnego:

(i) nie ujmuje tej wartości firmy w swoim sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF. Ponadto nie przenosi wartości firmy do rachunku zysków i strat, w przypadku zbycia jednostki zależnej lub gdy nastąpiła utrata wartości inwestycji w jednostkę zależną.

(ii) korekty wynikające z późniejszego wyjaśnienia zdarzenia warunkowego wpływającego na wysokość kwoty zapłaty ujmuje się w zyskach zatrzymanych.

j) Zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła nie konsolidować jednostki zależnej przejętej w wyniku dokonanego w przeszłości połączenia jednostek (na przykład ze względu na to, że jednostka dominująca nie uznawała tej jednostki za jednostkę zależną zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości lub nie sporządzała skonsolidowanego sprawozdania finansowego). W takim przypadku jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy koryguje wartość bilansową aktywów i zobowiązań jednostki zależnej do wartości, które zgodnie z MSSF powinny być ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki zależnej. Zakładany koszt wartości firmy będzie wówczas odpowiadał różnicy na dzień przejścia na MSSF między:

(i) udziałem jednostki dominującej w tych skorygowanych wartościach bilansowych oraz

(ii) a wykazanym w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej kosztem inwestycji w jednostce zależnej.

k) Wycena udziałów niekontrolujących oraz podatku odroczonego wynika z wyceny innych aktywów i zobowiązań. Dlatego powyższe korekty wartości ujętych aktywów i zobowiązań wpływają na udziały niekontrolujące oraz podatek odroczony.

▼M46

C5 Zwolnienie odnoszące się do dokonanych w przeszłości połączeń jednostek odnosi się także do mających miejsce w przeszłości transakcji nabycia inwestycji w jednostkach stowarzyszonych, udziałów we wspólnych przedsięwzięciach oraz udziałów w we wspólnych działaniach, w których działalność wspólnego działania stanowi przedsięwzięcie, zgodnie z definicją w MSSF 3. Ponadto data przyjęta w paragrafie C1 odnosi się w równym stopniu do wszystkich tego rodzaju transakcji nabycia.

▼M16

*Załącznik D*

**Zwolnienia ze stosowania innych MSSF**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

▼M32

D1 Jednostka może zdecydować się na zastosowanie jednego lub kilku z poniżej wymienionych zwolnień:

▼M33

a) transakcje płatności w formie akcji (paragrafy D2 i D3),

▼M16

b) umowy ubezpieczeniowe (paragraf D4),

▼M29

c) zakładany koszt (paragrafy D5–D8B),

▼M24

d) leasing (paragrafy D9 i D9A),

▼M31

———————

▼M16

f) skumulowane różnice kursowe z tytułu przeliczenia z waluty obcej. (paragraf D12 i D13)

g) inwestycje w jednostkach zależnych, ►M32 wspólnych przedsięwzięciach ◄ i jednostkach stowarzyszonych (paragrafy D14 i D15),

h) aktywa i zobowiązania jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć (paragraf D16 i D17),

i) złożone instrumenty finansowe (paragraf D18),

j) wyznaczenie wcześniej ujętych instrumentów finansowych (paragraf D19),

k) wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego w wartości godziwej w momencie początkowego ujęcia (paragraf D20),

▼M24

l) zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji zawarte w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych (paragraf D21 i D21A),

▼M33

m) aktywa finansowe lub wartości niematerialne ujmowane zgodnie z KIMSF 12 *Umowy na usługi koncesjonowane* (paragraf D22),

n) koszty finansowania zewnętrznego (paragraf D23),

o) przekazanie aktywów przez klientów (paragraf D24),

▼M32

p) regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych (paragraf D25),

q) silna hiperinflacja (paragrafy D26–D30),

**r)** wspólne ustalenia umowne (D31),

▼M33

s) koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych (paragraf D32).

▼M16

Jednostka nie stosuje poprzez analogię tych zwolnień w odniesieniu do innych pozycji.

**Płatności w formie akcji**

D2 Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się, ale nie zobowiązuje do stosowania postanowień MSSF 2 *Płatności w formie akcji* w odniesieniu do instrumentów kapitałowych, które zostały przyznane 7 listopada 2002 r. i wcześniej. Jednostkę stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się również, ale nie musi ona stosować MSSF 2 do instrumentów kapitałowych, które zostały przyznane po 7 listopada 2002 r. i stały się wymagalne przed datą późniejszą spośród: a) dnia

▼M16

przejścia na MSSF oraz b) 1 stycznia 2005 r. Tym niemniej, jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zdecyduje się na stosowanie MSSF 2 w odniesieniu do takich instrumentów kapitałowych, może to uczynić tylko wówczas, jeżeli publicznie ujawniła wartość godziwą tych instrumentów kapitałowych ustaloną na dzień wyceny zgodnie z wymogami MSSF 2. Tym niemniej w przypadku wszystkich przyznanych instrumentów kapitałowych, w odniesieniu do których nie zastosowano postanowień MSSF 2 (np. do instrumentów przyznanych w dniu 7 listopada 2002 r. i wcześniej), jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujawnia informacje wymagane przez paragraf 44 i 45 MSSF 2. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy dokona modyfikacji zasad lub warunków dotyczących przyznania instrumentów kapitałowych, w odniesieniu do których nie zastosowano postanowień MSSF 2, jednostka nie jest zobowiązana stosować postanowień paragrafów 26–29 MSSF 2, jeżeli modyfikacja nastąpiła przed datą przejścia na MSSF.

D3 Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się, ale nie zobowiązuje do stosowania postanowień MSSF 2 w odniesieniu do zobowiązań powstających w wyniku płatności w formie akcji, które zostały uregulowane przed datą przejścia na MSSF. Jednostce stosującej MSSF po raz pierwszy zaleca się również, ale nie zobowiązuje do stosowania postanowień MSSF 2 w odniesieniu do zobowiązań, które zostały uregulowane przed 1 stycznia 2005 r. Dla zobowiązań, do których zastosowano postanowienia MSSF 2, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi przekształcać informacji porównawczych w zakresie, w jakim informacje te dotyczą okresu lub daty wcześniejszej niż 7 listopada 2002 r.

**Umowy ubezpieczeniowe**

D4 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może zastosować przepisy przejściowe zawarte w MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*. MSSF 4 zabrania wprowadzania zmian w zasadach (polityce) rachunkowości dotyczących umów ubezpieczeniowych, w tym zmian dokonywanych przez jednostkę stosującą MSSF po raz pierwszy.

**Wartość godziwa lub przeszacowanie do zakładanego kosztu**

D5 Jednostka może zdecydować się na to, aby na dzień przejścia na MSSF wyceniać składniki rzeczowych aktywów trwałych w wartości godziwej i stosować tę wartość godziwą jako zakładany koszt ustalony na ten dzień.

D6 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może zdecydować się na przyjęcie przeszacowania składnika rzeczowych aktywów trwałych, dokonanego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości na dzień lub przed dniem przejścia na MSSF, jako zakładanego kosztu ustalonego na dzień przeszacowania, o ile przeszacowanie na dzień jego dokonania było w ogólnym zarysie porównywalne do:

a) wartości godziwej lub

b) kosztu lub zamortyzowanego kosztu ustalonego zgodnie z MSSF, skorygowanego w celu odzwierciedlenia, na przykład, zmian w ogólnym lub szczegółowym indeksie cen.

D7 Wybór, o którym mowa w paragrafach D5 i D6, jest także możliwy dla:

a) nieruchomości inwestycyjnych, o ile jednostka zdecyduje się na wybór modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zawartego w MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne* oraz

▼**M16**

b) wartości niematerialnych, które spełniają:

(i) kryteria ujmowania określone w MSR 38 (w tym wiarygodną wycenę pierwotnej ceny nabycia/kosztu wytworzenia) oraz

(ii) kryteria MSR 38 dotyczące przeszacowania (w tym dotyczące istnienia aktywnego rynku).

Jednostka nie stosuje tych rozwiązań dla innych aktywów i zobowiązań.

▼**M29**

D8 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy mogła zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości ustalić zakładany koszt niektórych lub wszystkich spośród jej aktywów i zobowiązań, wyceniając je według wartości godziwej ustalonej na konkretny dzień w związku z pewnymi zdarzeniami, takimi jak prywatyzacja jednostki lub pierwsze wprowadzenie do publicznego obrotu.

(a) Jeżeli wycena nastąpiła *w* dniu przejścia na MSSF *lub przed* tym dniem, jednostka może wykorzystać tego rodzaju wycenę wartości godziwej przeprowadzoną na skutek pewnych zdarzeń jako zakładany koszt dla celów MSSF na dzień tej wyceny.

(b) Jeżeli wycena nastąpiła *po* dniu przejścia na MSSF, ale w trakcie okresu objętego pierwszym sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF, wycena wartości godziwej przeprowadzona na skutek pewnych zdarzeń może zostać wykorzystana jako zakładany koszt, gdy dane zdarzenie nastąpiło. Jednostka ujmuje wynikające z tego korekty bezpośrednio w zyskach zatrzymanych (lub odpowiednio w innej kategorii kapitału własnego) w dniu wyceny. W dniu przejścia na MSSF jednostka albo ustala zakładany koszt, stosując kryteria określone w paragrafach D5–D7, albo wycenia aktywa i zobowiązania zgodnie z innymi wymogami niniejszego MSSF.

▼**M24**

**Zakładany koszt**

D8A Zgodnie z niektórymi krajowymi wymogami w zakresie rachunkowości, koszty poszukiwania i prac rozwojowych związane z zasobami ropy naftowej i gazu ziemnego są ujmowane na etapach prac rozwojowych lub produkcji w centrach kosztów, które obejmują wszystkie lokalizacje zasobów w obrębie dużego obszaru geograficznego. Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy, która dokonuje takiego ujęcia na podstawie wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, może podjąć decyzję o wycenie zasobów ropy naftowej i gazu ziemnego z dniem przejścia na MSSF na następującej podstawie:

a) aktywa z tytułu poszukiwania i oceny w kwocie wyznaczonej zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostki; oraz

b) aktywa na etapie prac rozwojowych lub produkcji w kwocie wyznaczonej dla centrum kosztów zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostki. Jednostka przypisuje tę kwotę proporcjonalnie odpowiednim aktywom centrum kosztów na podstawie istniejących w tym dniu ilości lub wartości rezerw ropy naftowej lub gazu ziemnego.

▼M24

Jednostka przeprowadza test na utratę wartości w odniesieniu do aktywów z tytułu poszukiwania i oceny oraz aktywów na etapie prac rozwojowych lub produkcji w dniu przejścia na MSSF zgodnie z, odpowiednio, MSSF 6 *Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych* lub MSR 36 oraz, jeśli to konieczne, dokonuje zmniejszenia kwoty wyznaczonej zgodnie z pkt a) lub b) powyżej. Do celów niniejszego paragrafu zasoby ropy naftowej i gazu ziemnego obejmują wyłącznie te aktywa, które są wykorzystywane do poszukiwania, oceny, prac rozwojowych lub produkcji ropy naftowej i gazu ziemnego.

▼M29

D8B Niektóre jednostki posiadają składniki rzeczowych aktywów trwałych lub wartości niematerialnych, które są – lub były wcześniej – wykorzystywane w działalności podlegającej regulacji cen. Wartość bilansowa takich składników może obejmować kwoty, które zostały określone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości, ale które nie mogą być aktywowane zgodnie z MSSF. W takim przypadku jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może w dniu przejścia na MSSF zastosować określoną zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości wartość bilansową takiego składnika jako zakładany koszt. Jeżeli jednostka stosuje to zwolnienie w odniesieniu do jednego składnika, nie musi go stosować w odniesieniu do wszystkich składników. W dniu przejścia na MSSF jednostka przeprowadza w odniesieniu do każdego składnika, dla którego zastosowano to zwolnienie, test na utratę wartości zgodnie z MSR 36. Do celów niniejszego paragrafu działalność podlega regulacji cen, jeżeli ceny, za które towary lub usługi są dostarczane klientom, są ustalane przez upoważniony organ uprawniony do ustalania wiążących dla klientów cen, które zapewniają pokrycie szczególnych kosztów jednostki powstających w związku z dostarczaniem tych towarów lub usług oraz uzyskanie przez nią określonego dochodu. Ten określony dochód nie musi mieć charakteru dochodu stałego lub gwarantowanego, lecz może też być dochodem minimalnym lub mieszczącym się w określonym przedziale.

▼M16

**Leasing**

D9 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe zawarte w KIMSF 4 *Ustalenie, czy umowa zawiera leasing*. Dlatego jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stwierdzić, czy umowa istniejąca na dzień przejścia na stosowanie MSSF zawiera leasing, w oparciu o fakty i okoliczności występujące na ten dzień.

▼M24

D9A Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stwierdziła, czy umowa zawiera leasing w rozumieniu wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, jak wymaga tego KIMSF 4, ale na dzień inny niż wymaga tego KIMSF 4, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi dokonywać ponownej oceny tego stwierdzenia w momencie przejścia na MSSF. W przypadku jednostki, która dokonała takiego samego stwierdzenia, czy umowa zawiera leasing w rozumieniu wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, stwierdzenie takie musiałoby prowadzić do takiego samego rezultatu jak stwierdzenie wynikające z zastosowania MSR 17 *Leasing* oraz KIMSF 4.

▼M31

_____

▼M16

**Skumulowane różnice kursowe z tytułu przeliczenia z waluty obcej**

D12 MSR 21 wymaga od jednostki, aby:

a) niektóre różnice kursowe z tytułu przeliczenia ujmowała w innych całkowitych dochodach oraz prezentowała je jako odrębny składnik kapitału własnego w wartości skumulowanej oraz

b) w związku ze zbyciem jednostki działającej za granicą, przeklasyfikowała dotyczące tej jednostki skumulowane różnice wynikające z przeliczenia z waluty obcej (w tym, jeśli ma to zastosowanie, zyski i straty z tytułu odnośnych zabezpieczeń) do rachunku zysków i strat jako część zysku lub straty ze zbycia.

D13 Jednak jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi spełniać powyższych wymogów w stosunku do skumulowanych różnic z tytułu przeliczenia na walutę obcą, które występowały na dzień przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka zastosuje to zwolnienie, wówczas:

a) skumulowane różnice z tytułu przeliczenia z waluty obcej dla wszystkich jednostek działających za granicą są przyjmowane w wartości zero na dzień przejścia na MSSF oraz

b) zysk lub strata z tytułu późniejszego zbycia jakiejkolwiek jednostki działającej za granicą nie uwzględnia różnic z tytułu przeliczenia z waluty obcej, które powstały przed dniem przejścia na MSSF, ale uwzględnia różnice z tytułu przeliczenia z waluty obcej powstałe w późniejszym terminie.

**Inwestycje w jednostkach zależnych, ►M32 wspólnych przedsięwzięciach ◄ i jednostkach stowarzyszonych**

▼M50

D14 MSR 27 wymaga, aby jednostka sporządzająca jednostkowe sprawozdanie finansowe ujmowała inwestycje w jednostkach zależnych, wspólnych przedsięwzięciach i jednostkach stowarzyszonych:

a) według kosztu,

b) zgodnie z MSSF 9 lub

c) przy użyciu metody praw własności określonej w MSR 28.

▼M33

D15 Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy wycenia taką inwestycję według ceny nabycia zgodnie z MSR 27, w sporządzonym zgodnie z MSSF jednostkowym sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej wycenia tę inwestycję w jednej z poniższych kwot:

▼M16

a) cenie nabycia ustalonej zgodnie z MSR 27 lub

▼M33

b) zakładanego kosztu. Zakładanym kosztem takiej inwestycji jest:

(i) wartość godziwa na dzień przejścia jednostki na MSSF przy sporządzaniu jej jednostkowego sprawozdania finansowego lub

▼M16

(ii) wartość bilansowa ustalona na ten dzień zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może wybrać opcję (i) lub (ii) do wyceny swoich inwestycji w każdej jednostce zależnej, ►M32 wspólnym przedsięwzięciu i jednostce stowarzyszonej, ◄ którą postanowi wycenić w oparciu o zakładany koszt.

▼M50

D15A Jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ujmuje taką inwestycję przy użyciu procedur metody praw własności opisanej w MSR 28:

a) jednostka ta stosuje do nabycia inwestycji zwolnienie odnoszące się do dokonanych w przeszłości połączeń jednostek (załącznik C);

b) jeśli jednostka stosuje MSSF po raz pierwszy wcześniej w odniesieniu do jednostkowego sprawozdania finansowego niż do skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz

(i) później niż jej jednostka dominująca, przy sporządzaniu jednostkowego sprawozdania finansowego taka jednostka stosuje paragraf D16;

(ii) później niż jej jednostka zależna, przy sporządzaniu jednostkowego sprawozdania finansowego taka jednostka stosuje paragraf D17.

▼M16

**Aktywa i zobowiązania jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć**

▼M38

D16 Jeżeli jednostka zależna stosuje MSSF po raz pierwszy później niż jej jednostka dominująca, jednostka zależna w swoim sprawozdaniu finansowym dokonuje wyceny swoich aktywów i zobowiązań:

a) w wartościach bilansowych, które zostałyby ujęte w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, zgodnie z dniem przejścia przez jednostkę dominującą na MSSF, jeżeli nie zostałyby dokonane żadne korekty z tytułu procedur konsolidacji ani z tytułu skutków połączenia jednostek, w ramach którego jednostka dominująca nabyła jednostkę zależną (możliwość ta nie jest dostępna dla jednostki zależnej jednostki inwestycyjnej, określonej w MSSF 10, której wycena musi być dokonana według wartości godziwej przez wynik finansowy); lub

▼M16

b) wartościach bilansowych wymaganych przez pozostałe postanowienia niniejszego MSSF biorąc pod uwagę dzień przejścia jednostki zależnej na MSSF. Te wartości bilansowe mogą różnić się od wartości przedstawionych w punkcie a) wówczas, gdy:

(i) zwolnienia zawarte w niniejszym MSSF prowadzą do wycen, które są zależne od dnia przejścia na MSSF.

(ii) jeżeli zasady (polityka) rachunkowości zastosowane przez jednostkę zależną przy sporządzaniu jej sprawozdania finansowego różnią się od zasad przyjętych przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na przykład, jednostka zależna mogła zastosować model oparty na cenie nabycia/koszcie wytworzenia zawarty w MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, podczas gdy grupa kapitałowa może stosować model oparty na wartości przeszacowanej.

Podobny wybór może być dokonany przez jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia, które stają się jednostkami stosującymi MSSF po raz pierwszy w okresie późniejszym niż jednostka wywierająca znaczący wpływ lub sprawująca współkontrolę.

►M38 D17 Jeżeli jednak jednostka stosuje MSSF po raz pierwszy później niż jej jednostka zależna (lub jednostka stowarzyszona lub wspólne przedsięwzięcie), jednostka ta w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym dokonuje wyceny aktywów i zobowiązań jednostki zależnej (lub jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia) w tych samych wartościach bilansowych, jakie wykazano w sprawozdaniu finansowym jednostki zależnej (lub jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia), po dokonaniu korekt z tytułu konsolidacji i zastosowaniu metody praw własności oraz korekt z tytułu skutków połączenia jednostek, w ramach którego jednostka nabyła jednostkę zależną. Pomimo tego wymogu jednostka dominująca niebędąca jednostką inwestycyjną nie stosuje wyjątku w zakresie konsolidacji stosowanego przez jednostki zależne jednostek inwestycyjnych. ◄ Analogicznie, jeżeli

▼M16

jednostka dominująca rozpoczęła stosowanie MSSF po raz pierwszy przy sporządzaniu jednostkowego sprawozdania finansowego w okresie wcześniejszym lub późniejszym w stosunku do daty zastosowania MSSF w celu sporządzenia przez nią skonsolidowanego sprawozdania finansowego, powinna wycenić wszystkie swoje aktywa i zobowiązania w tych samych kwotach w obydwu sprawozdania finansowych, przed uwzględnieniem korekt konsolidacyjnych.

**Złożone instrumenty finansowe**

D18 MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* wymaga, aby jednostka w momencie powstania złożonego instrumentu pochodnego dokonała jego podziału na element o charakterze zobowiązania oraz na element o charakterze kapitału własnego. Jeżeli element o charakterze zobowiązania nie jest już wymagalny, retrospektywne zastosowanie MSR 32 związane jest z wydzieleniem dwóch części kapitału własnego. Pierwsza część jest ujmowana w zyskach zatrzymanych stanowiąc skumulowane odsetki od elementu o charakterze zobowiązania. Pozostała część stanowi pierwotny element o charakterze kapitału własnego. Jednak na mocy postanowień niniejszego MSSF, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi dokonywać podziału instrumentu finansowego na dwie części, jeżeli element o charakterze zobowiązania nie jest już wymagalny na dzień przejścia na MSSF.

**Wyznaczenie wcześniej ujętych instrumentów finansowych**

D19 MSR 39 zezwala na wyznaczanie składnika aktywów finansowych w momencie jego początkowego ujęcia jako dostępnego do sprzedaży lub wyznaczenie instrumentu finansowego (pod warunkiem, że spełnia pewne kryteria) jako składnika aktywów finansowych lub jako zobowiązanie finansowe wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy. Mimo tego wymogu, wyjątki mają zastosowanie w następujących okolicznościach:

a) jednostka ma prawo na dzień przejścia na MSSF dokonać wyznaczenia instrumentu jako dostępnego do sprzedaży,

b) jednostka ma prawo wyznaczyć, na dzień przejścia na MSSF, dowolny składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe do wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy, pod warunkiem, że składnik aktywów lub zobowiązanie finansowe spełniają na ten dzień kryteria określone w paragrafach 9 b) (i), 9 b) (ii) lub 11A MSR 39.

**Wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego w momencie początkowego ujęcia**

▼M33

D20 Niezależnie od wymogów paragrafu 7 i 9 jednostka może stosować wymogi zawarte w paragrafie OS76(a) MSR 39 w jeden z następujących sposobów:

▼M16

a) prospektywnie w odniesieniu do transakcji zawartych po 25 października 2002 r. lub

b) prospektywnie w odniesieniu do transakcji zawartych po dniu 1 stycznia 2004 r.

**Zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji zawarte w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych**

D21 KIMSF 1 *Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze* wymaga, aby określone zmiany zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązania o podobnym charakterze były dodane lub odjęte od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia odnośnego składnika aktywów, którego zobowiązanie to dotyczy; skorygowana podlegająca amortyzacji wartość składnika aktywów jest następnie prospektywnie amortyzowana przez pozostający do końca okres użytkowania tego składnika aktywów. Jednak jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi spełniać powyższych wymogów dotyczących zmian tego rodzaju zobowiązań, które wystąpiły przed dniem przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka zastosuje to zwolnienie, wówczas:

a) wycenia zobowiązanie na dzień przejścia na MSSF zgodnie z MSR 37,

▼M16

b) w stopniu w jakim zobowiązanie jest objęte postanowieniami MSSF 1, szacuje kwotę, która zostałaby uwzględniona w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia odnośnego składnika aktywów w momencie kiedy zobowiązanie powstało po raz pierwszy, poprzez wsteczne zdyskontowanie zobowiązania do tej daty przy zastosowaniu w tym celu najlepszego szacunku historycznej(-ych), skorygowanej(y-ch) o ryzyko stopy(-óp) dyskontowej(-ych), która(-e) miałaby(-yby) zastosowanie do tego zobowiązania w okresie objętym kalkulacją

c) oblicza zakumulowaną amortyzację tej kwoty na dzień przejścia na MSSF, na podstawie bieżącego szacunku okresu użytkowania składnika aktywów, stosując w tym celu politykę amortyzacji przyjętą przez jednostkę zgodnie z MSSF.

▼M24

D21A Jednostka, która stosuje zwolnienie określone w paragrafie D8A pkt b) (w odniesieniu do zasobów ropy naftowej i gazu ziemnego na etapie prac rozwojowych lub produkcji ujmowanych w centrach kosztów obejmujących wszystkie lokalizacje zasobów zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostki), zamiast zastosowania paragrafu D21 lub KIMSF 1:

a) wycenia zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze z dniem przejścia na MSSF zgodnie z MSR 37; oraz

b) ujmuje bezpośrednio w zyskach zatrzymanych całą różnicę między tą kwotą a wartością bilansową tych zobowiązań w dniu przejścia na MSSF, która została wyznaczona zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości jednostki.

▼M16

**Aktywa finansowe lub wartości niematerialne ujmowane zgodnie z KIMSF 12**

D22 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może zastosować przepisy przejściowe zawarte w KIMSF 12.

**Koszty finansowania zewnętrznego**

▼M36

D23 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może postanowić o stosowaniu wymogów MSR 23 od daty przejścia na MSSF lub od wcześniejszej daty zgodnie z paragrafem 28 MSR 23. Od dnia, w którym jednostka, która stosuje to odstępstwo, zaczyna stosować MSR 23, jednostka ta:

(a) nie modyfikuje pozycji kosztów finansowania zewnętrznego, które zostały skapitalizowane zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości i uwzględnione w wartości bilansowej aktywów na ten dzień; oraz

(b) ujmuje koszty finansowania zewnętrznego poniesione tego dnia i później zgodnie z MSR 23, w tym te koszty finansowania zewnętrznego, które zostały poniesione tego dnia i później w odniesieniu do dostosowywanych składników aktywów znajdujących się w trakcie budowy.

▼M18

**Przekazanie aktywów przez klientów**

D24 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe zawarte w paragrafie 22 KIMSF 18 *Przekazanie aktywów przez klientów*. W paragrafie tym za datę wejścia w życie uznaje się dzień 1 lipca 2009 r. lub datę przejścia na MSSF, w zależności od tego, która z nich jest późniejsza. Ponadto jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może wyznaczyć jakąkolwiek inną datę sprzed przejścia na MSSF i począwszy od tej daty stosować KIMSF 18 do wszystkich przypadków przekazania aktywów przez klientów mających miejsce w tej dacie i później.

▼M28

**Regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych**

D25 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe zawarte w KIMSF 19 *Regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych*.

▼M33

**Silna hiperinflacja**

D26 Jeżeli jednostka posiada walutę funkcjonalną, która była lub jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, jednostka określa, czy waluta podlegała silnej hiperinflacji przed datą przejścia na MSSF. Dotyczy to jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy, a także jednostek, które wcześniej stosowały MSSF.

D27 Waluta gospodarki hiperinflacyjnej podlega silnej hiperinflacji, jeżeli spełnia obydwa z następujących warunków:

(a) wiarygodny ogólny indeks cen nie jest dostępny dla wszystkich jednostek dokonujących transakcji i posiadających salda w danej walucie;

(b) nie ma możliwości wymiany między daną walutą a stosunkowo stabilną walutą obcą.

D28 Waluta funkcjonalna jednostki przestaje podlegać silnej hiperinflacji z dniem normalizacji waluty funkcjonalnej. Jest to dzień, w którym waluta funkcjonalna nie spełnia już jednego lub obydwu z warunków określonych w paragrafie D27, lub dzień, w którym jednostka dokonuje zmiany swojej waluty funkcjonalnej na walutę, która nie podlega silnej hiperinflacji.

D29 Jeżeli dzień przejścia jednostki na MSSF następuje w dniu normalizacji waluty funkcjonalnej lub po tym dniu, jednostka może zdecydować się na wycenę wszystkich aktywów i zobowiązań posiadanych przed dniem normalizacji waluty funkcjonalnej według wartości godziwej w dniu przejścia na MSSF. Jednostka może zastosować tę wartość godziwą jako zakładany koszt tych aktywów i zobowiązań w sprawozdaniu otwarcia z sytuacji finansowej według MSSF.

D30 Jeżeli dzień normalizacji waluty funkcjonalnej przypada podczas dwunastomiesięcznego okresu porównawczego, okres ten może trwać krócej niż dwanaście miesięcy, pod warunkiem że dla tego krótszego okresu przedstawione zostanie pełne sprawozdanie finansowe (zgodnie z paragrafem 10 MSR 1).

▼M37

**Wspólne ustalenia umowne**

D31 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe określone w MSSF 11 z następującymi wyjątkami:

(a) stosując przepisy przejściowe określone w MSSF 11, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy stosuje te przepisy na dzień przejścia na MSSF;

(b) przechodząc z metody konsolidacji proporcjonalnej na metodę praw własności, jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy przeprowadza na dzień przejścia na MSSF test na utratę wartości w odniesieniu do inwestycji zgodnie z MSR 36, bez względu na to, czy istnieją wskazówki, że mogła nastąpić utrata wartości inwestycji. Wszelką wynikłą utratę wartości ujmuje się jako korektę zysków zatrzymanych na dzień przejścia na MSSF.

▼**M33**

**Koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych**

D32 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe określone w paragrafach A1–A4 KIMSF 20 *Koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych*. W paragrafach tych odniesienie do daty wejścia w życie należy rozumieć jako odniesienie do 1 stycznia 2013 r. lub do początku pierwszego okresu sprawozdawczego według MSSF, w zależności od tego, który z terminów jest późniejszy.

▼M16

*Dodatek E*

**Krótkoterminowe zwolnienia ze stosowania innych MSSF**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

[Niniejszy załącznik jest przeznaczony dla przyszłych możliwych krótkoterminowych zwolnień].

▼M25

**Ujawnianie informacji dotyczących instrumentów finansowych**

E3 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe określone w paragrafie 44G MSSF 7. (*)

▼M30

E4 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe określone w paragrafie 44M MSSF 7. (**)

▼M48

E4A Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe określone w paragrafie 44AA w MSSF 7.

▼M31

**Świadczenia pracownicze**

E5 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe określone w paragrafie 173 b) MSR 19.

▼M38

**Jednostki inwestycyjne**

E6 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy, która jest jednostką dominującą, ocenia, czy jest jednostką inwestycyjną, określoną w MSSF 10, na podstawie faktów i okoliczności istniejących w dniu przejścia na MSSF.

E7 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy, która jest jednostką inwestycyjną, określoną w MSSF 10, może stosować przepisy przejściowe określone w paragrafach C3C–C3D MSSF 10 oraz paragrafach 18C–18G MSR 27, jeżeli jej pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF dotyczy okresu rocznego kończącego się nie później niż dnia 31 grudnia 2014 r. Odniesienia w przywołanych paragrafach do okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego dzień pierwszego zastosowania oznaczają najwcześniejszy zaprezentowany okres roczny. W konsekwencji odniesienia w tych paragrafach oznaczają dzień przejścia na MSSF.

---

(*) Paragraf E3 dodano w następstwie opublikowania w styczniu 2010 r. dokumentu *Ograniczone zwolnienie jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy z ujawniania informacji porównawczych zgodnie z MSSF 7* (Zmiana do MSSF 1). Aby uniknąć ewentualnego wykorzystania wiedzy zdobytej *post factum* i zapewnić równe traktowanie jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy oraz jednostek, które sporządzają już sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF, Rada postanowiła, że jednostki stosujące MSSF po raz pierwszy powinny mieć możliwość stosowania tych samych przepisów przejściowych, zawartych w dokumencie *Udoskonalenie wymogów dotyczących ujawnień dotyczących instrumentów finansowych* (Zmiany do MSSF 7), co jednostki sporządzające już sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF.

(**) Paragraf E4 dodano w następstwie opublikowania w październiku 2010 r. dokumentu *Ujawnianie informacji – Przeniesienia aktywów finansowych* (Zmiany do MSSF 7). Aby uniknąć ewentualnego wykorzystania wiedzy zdobytej *post factum* i zapewnić równe traktowanie jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy oraz jednostek, które sporządzają już sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF, Rada postanowiła, że jednostki stosujące MSSF po raz pierwszy powinny mieć możliwość stosowania tych samych przepisów przejściowych, zawartych w dokumencie *Ujawnianie informacji – Przeniesienia aktywów finansowych* (Zmiany do MSSF 7), co jednostki sporządzające już sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF.

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 2

### *Płatności w formie akcji*

CEL

1 Celem niniejszego standardu jest określenie podejścia sprawozdawczego dla jednostki zawierającej *transakcję płatności w formie akcji*. W szczególności standard wymaga, aby jednostka wykazała w rachunku zysków lub strat okresu oraz uwzględniła w sytuacji finansowej skutki transakcji płatności w formie akcji, w tym koszty związane z transakcjami, w których *opcje na akcje* są przyznawane pracownikom.

ZAKRES

▼M23

2 Jednostka stosuje niniejszy MSSF do ujmowania wszystkich transakcji płatności w formie akcji niezależnie od tego, czy jednostka może wyraźnie zidentyfikować niektóre lub wszystkie otrzymane dobra lub usługi, w tym do:

a) *transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych*,

b) *transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych*, oraz

c) transakcji, w których jednostka otrzymuje lub nabywa dobra lub usługi, a warunki umowy dają jednostce lub dostawcy możliwość wyboru formy rozliczenia kontraktu – w środkach pieniężnych (lub innych aktywach) lub poprzez emisję własnych instrumentów kapitałowych,

z wyjątkiem transakcji określonych w paragrafach 3A–6. W przypadku braku możliwych do wyraźnego zidentyfikowania dóbr lub usług inne okoliczności mogą wskazywać, że dobra lub usługi zostały (lub zostaną) otrzymane, w którym to przypadku zastosowanie ma niniejszy MSSF.

———————

3A Transakcja płatności w formie akcji może zostać rozliczona przez inną jednostkę należącą do grupy kapitałowej (lub akcjonariusza którejkolwiek jednostki należącej do grupy kapitałowej) w imieniu jednostki otrzymującej lub nabywającej dobra lub usługi. Paragraf 2 stosuje się również do jednostki, która:

a) otrzymuje dobra lub usługi, podczas gdy inna jednostka w tej samej grupie kapitałowej (lub akcjonariusz którejkolwiek jednostki należącej do grupy kapitałowej) ma obowiązek rozliczenia transakcji płatności w formie akcji, lub która

b) ma obowiązek rozliczenia transakcji płatności w formie akcji, podczas gdy inna jednostka należąca do tej samej grupy kapitałowej otrzymuje dobra lub usługi,

chyba że transakcja ta w oczywisty sposób służy innemu celowi niż płatność za dobra lub usługi dostarczone otrzymującej je jednostce.

▼B

4 Na potrzeby niniejszego standardu, transakcja z pracownikiem (lub inną stroną) w zakresie jego praw jako posiadacza instrumentów kapitałowych jednostki nie jest transakcją płatności w formie akcji. Przykładem może być sytuacja, gdy jednostka przyznaje wszystkim posiadaczom określonego rodzaju instrumentów kapitałowych prawo do nabycia dodatkowych własnych instrumentów kapitałowych i pracownik otrzymuje takie prawa, ponieważ jest posiadaczem instrumentu kapitałowego odpowiedniego rodzaju. Przyznanie lub wykonanie takiego prawa nie jest objęte zakresem niniejszego standardu.

5 Jak wskazano w paragrafie 2, niniejszy standard stosuje się do transakcji płatności w formie akcji, w których jednostka nabywa lub otrzymuje dobra lub usługi. Dobra obejmują zapasy, dobra bezzwłocznie konsumowane, rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne oraz inne aktywa niefinansowe. ►**M22** Jednakże jednostki nie stosują niniejszego standardu w odniesieniu do transakcji, w wyniku których jednostka nabywa dobra jako część aktywów netto, nabytych w wyniku połączenia jednostek, w myśl definicji zawartej w MSSF 3 *Połączenia jednostek* (zaktualizowanym w 2008 r.), w odniesieniu do połączenia jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą tak jak je opisują paragrafy B1-B4 MSSF 3, ani w odniesieniu do wniesienia przedsięwzięcia przy tworzeniu wspólnych przedsięwzięć w myśl definicji zawartej w ►**M32** MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne* ◄. W związku z powyższym instrumenty kapitałowe wyemitowane ◄ w ramach połączenia jednostek gospodarczych w zamian za kontrolę nad jednostką przejętą nie są objęte zakresem niniejszego standardu. Jednakże w zakres niniejszego standardu wchodzą instrumenty kapitałowe przyznane pracownikom jednostki przejętej w związku z tym, że są oni pracownikami (np. w zamian za kontynuację świadczenia pracy). ►**M12** Podobnie anulowanie, zamianę lub inną modyfikację *umowy dotyczącej płatności w formie akcji* występujące w związku z połączeniem jednostek lub inną restrukturyzacją kapitałową rozlicza się zgodnie z niniejszym MSSF. MSSF 3 zawiera wytyczne dotyczące ustalenia, czy instrumenty kapitałowe wyemitowane w ramach połączenia jednostek są częścią zapłaty przekazanej w zamian za objęcie kontroli nad jednostką przejętą (a zatem są objęte zakresem MSSF 3), czy też stanowią zwrot z tytułu świadczonych usług ujmowanych w okresie po połączeniu (i dlatego są objęte zakresem niniejszego MSSF). ◄

6 Niniejszy standard nie ma zastosowania do transakcji płatności w formie akcji, w których jednostka otrzymuje lub nabywa dobra lub usługi w ramach kontraktu wchodzącego w zakres paragrafów 8–10 MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* ([1]) (zaktualizowanego w 2003 r.) lub paragrafów 5–7 MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* (zaktualizowanego w 2003 r.).

▼M33

6A W niniejszym MSSF termin „wartość godziwa” jest stosowany w sposób, który różni się w niektórych aspektach od definicji wartości godziwej w MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*. Zatem stosując MSSF 2 jednostka ustala wartość godziwą zgodnie z tym standardem, nie zaś z MSSF 13.

▼B

UJMOWANIE

7 Jednostka ujmuje dobra lub usługi otrzymane bądź nabyte w ramach transakcji płatności w formie akcji w momencie, gdy otrzymuje te dobra lub usługi. Jednocześnie jednostka ujmuje odpowiadający im wzrost w kapitale własnym, jeśli dobra lub usługi otrzymano w ramach transakcji płatności w formie akcji rozliczanej w instrumentach kapitałowych lub zobowiązanie, jeśli dobra lub usługi nabyto w ramach transakcji płatności w formie akcji rozliczanej w środkach pieniężnych.

([1]) Tytuł MSR 32 zmieniono w 2005 r.

▼B

8 Jeśli dobra lub usługi otrzymane lub nabyte w ramach transakcji płatności w formie akcji nie kwalifikują się do ujęcia jako aktywa, jednostka ujmuje je jako koszt.

9 Zazwyczaj koszt powstaje w wyniku konsumpcji (zużycia) dóbr lub usług. Przykładowo, usługi są zazwyczaj konsumowane (zużywane) bezpośrednio w momencie ich otrzymania, co oznacza, że koszt jest ujmowany, gdy kontrahent świadczy te usługi. Dobra mogą być konsumowane (zużywane) przez pewien okres czasu, a w przypadku towarów sprzedane w późniejszym terminie. Wówczas koszt zostaje ujęty w momencie, gdy dobra zostają zużyte lub sprzedane. Czasem konieczne jest jednak ujęcie kosztu zanim dobra lub usługi zostaną skonsumowane (zużyte) lub sprzedane, co wynika z faktu, że nie kwalifikują się one do ujęcia jako aktywa. Przykładem może być sytuacja, gdy jednostka nabywa dobra jako część prac badawczych projektu opracowującego nowy produkt. Pomimo tego, że nabyte dobra nie zostały zużyte, mogą nie kwalifikować się do ujęcia jako aktywa w świetle właściwego MSSF.

TRANSAKCJE PŁATNOŚCI W FORMIE AKCJI ROZLICZANE W INSTRUMENTACH KAPITAŁOWYCH

**Ogólny przegląd**

10 W przypadku transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych jednostka wycenia otrzymane dobra lub usługi i odpowiadający im wzrost w kapitale własnym, bezpośrednio, w *wartości godziwej* otrzymanych dóbr lub usług, chyba że niemożliwe jest wiarygodne oszacowanie ich wartości godziwej. Jeżeli jednostka nie może wiarygodnie oszacować wartości godziwej otrzymanych dóbr lub usług, określa ich wartość oraz odpowiadający im wzrost w kapitale własnym w sposób pośredni poprzez odniesienie do ([1]) wartości godziwej *przyznanych instrumentów kapitałowych*.

11 W celu wypełnienia wymogów paragrafu 10 w transakcjach z *pracownikami i innymi osobami świadczącymi podobne usługi* ([2]) jednostka wycenia wartość godziwą otrzymanych usług poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych. Wynika to z faktu, że zazwyczaj nie jest możliwe wiarygodne oszacowanie wartości godziwej otrzymanych usług, zob. paragraf 12. Wartość godziwą instrumentów kapitałowych określa się na *dzień przyznania tych* instrumentów.

12 Zazwyczaj akcje, opcje na akcje lub inne instrumenty kapitałowe są przyznawane pracownikom jako część całego pakietu wynagradzania – obok pensji i innych świadczeń pracowniczych. W większości przypadków nie jest możliwa bezpośrednia wycena otrzymanych usług świadczonych przez pracowników w zamian za konkretny element pakietu wynagrodzenia. Często również niezależne określenie wartości godziwej całego pakietu może okazać się niemożliwe bez określenia wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych. Co więcej, akcje lub opcje na akcje są czasem przyznawane jako

([1]) W niniejszym MSSF stosowany jest zwrot „poprzez odniesienie do” zamiast „w” co wynika z faktu, że transakcje są ostatecznie wyceniane w drodze przemnożenia wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych ustalonej na dzień wskazany w paragrafie 11 lub 13 (w zależności od tego, który jest odpowiedni), przez liczbę instrumentów kapitałowych, do których zostały nabyte uprawnienia, jak zdefiniowano w paragrafie 19.

([2]) W dalszej części niniejszego standardu wszystkie odniesienia do pracowników odnoszą się również do innych osób świadczących podobne usługi.

▼B

dodatkowa forma gratyfikacji, nie zaś element podstawowego pakietu wynagrodzenia, np. jako zachęta dla pracowników do pozostania w jednostce lub jako nagroda za ich wysiłki w poprawieniu wyników jednostki. Poprzez przyznanie akcji lub opcji na akcje, obok pozostałych elementów wynagrodzenia, jednostka przekazuje dodatkowe wynagrodzenie w celu otrzymania dodatkowych korzyści. Oszacowanie wartości godziwej dodatkowych korzyści uzyskanych przez jednostkę prawdopodobnie okaże się trudne. Z powodu trudności związanych z bezpośrednią wyceną wartości godziwej otrzymywanych usług jednostka wycenia wartość godziwą usług świadczonych przez pracowników poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych.

13 W celu zastosowania się do wymagań paragrafu 10 w przypadku transakcji ze stronami innymi niż pracownicy należy przyjąć możliwe do odrzucenia założenie, że można wiarygodnie oszacować wartość godziwą otrzymanych dóbr lub usług. Wartość godziwą dóbr lub usług ustala się na dzień, w którym jednostka otrzyma dobra lub kontrahent świadczy usługi. W rzadkich przypadkach, w których jednostka odrzuca wskazane założenie, ponieważ niemożliwe jest wiarygodne oszacowanie wartości godziwej otrzymanych dóbr lub usług, jednostka wycenia otrzymane dobra lub usługi oraz odpowiadający im wzrost w kapitałach pośrednio – poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych, ustalonej na dzień, w którym jednostka otrzymuje dobra lub kontrahent świadczy usługi.

▼M23

13A W szczególności, w przypadku gdy ewentualna możliwa do zidentyfikowania zapłata otrzymana przez jednostkę jest niższa od wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych lub zaciągniętego zobowiązania, zazwyczaj tego rodzaju okoliczność wskazuje, że inna zapłata (tj. niemożliwe do zidentyfikowania dobra lub usługi) została (lub zostanie) otrzymana przez jednostkę. Jednostka wycenia otrzymane, możliwe do zidentyfikowania dobra lub usługi zgodnie z niniejszym MSSF. Jednostka wycenia niemożliwe do zidentyfikowania dobra lub usługi, które otrzymała (lub otrzyma), jako różnicę między wartością godziwą płatności w formie akcji a wartością godziwą wszelkich możliwych do zidentyfikowania dóbr lub usług, które zostały (lub zostaną) otrzymane. Jednostka wycenia otrzymane, niemożliwe do zidentyfikowania dobra lub usługi na dzień przyznania. Jednakże w przypadku transakcji rozliczanych w środkach pieniężnych zobowiązanie podlega aktualizacji wyceny na koniec każdego okresu sprawozdawczego do czasu jego rozliczenia zgodnie z paragrafami 30–33.

▼B

**Transakcje, których przedmiotem są świadczone usługi**

14 Jeśli nabycie uprawnień do przyznanych instrumentów kapitałowych następuje natychmiast, to kontrahent nie jest zobligowany do świadczenia usług w określonym czasie, aby stać się bezwarunkowo uprawnionym do tych instrumentów kapitałowych. W przypadku niewystąpienia dowodów wskazujących na sytuację przeciwną, jednostka zakłada, że otrzymała już usługi, w zamian za które wydaje instrumenty kapitałowe. W takim przypadku jednostka ujmuje na dzień przyznania otrzymane usługi w całości oraz odpowiadający im wzrost w kapitałach.

▼M43

15 Jeśli nabycie uprawnień przyznanych instrumentów kapitałowych nie następuje aż do momentu, gdy upłynie określony okres świadczenia usług przez kontrahenta, jednostka zakłada, że usługi, które mają być świadczone w zamian za instrumenty kapitałowe, będą otrzymywane w przyszłości w *okresie nabywania uprawnień*. Jednostka traktuje wskazane usługi jako świadczone przez kontrahenta w okresie nabywania uprawnień, wraz z odpowiadającym im wzrostem w kapitałach. Na przykład:

▼B

a) jeśli przyznane pracownikowi opcje na akcje są warunkowe i uzależnione od upływu 3 letniego okresu świadczenia pracy, to jednostka zakłada, że świadczone przez pracownika usługi w zamian za opcje na akcje będą otrzymywane w przyszłości przez trzyletni okres nabywania uprawnień;

►M43 b) jeśli przyznane pracownikowi opcje na akcje są warunkowe i uzależnione od osiągnięcia przez jednostkę określonych dokonań (wyników) gospodarczych, a pracownik musi pozostać w jednostce do czasu ich osiągnięcia, to długość okresu nabywania uprawnień różni się w zależności od tego, kiedy dane *warunki związane z dokonaniami (wynikami)* zostaną spełnione. W takim przypadku jednostka zakłada, że praca w zamian za opcje na akcje będzie świadczona przez pracownika w przyszłości przez oczekiwany okres nabywania uprawnień. ◄ Jednostka na dzień przyznania szacuje długość oczekiwanego okresu nabywania uprawnień, opierając się na najbardziej prawdopodobnym momencie osiągnięcia określonych dokonań (wyników) gospodarczych. Jeśli warunek związany z dokonaniami jest *warunkiem rynkowym*, to oszacowanie długości oczekiwanego okresu nabywania uprawnień powinno być spójne z założeniami wykorzystanymi przy szacowaniu wartości godziwej przyznanych opcji i nie powinno być w przyszłości korygowane. Jeśli warunek wymagający osiągnięcia określonych dokonań (wyników) nie jest warunkiem rynkowym, to jednostka powinna dokonać, jeśli to konieczne, korekty swoich szacunków odnoszących się do długości okresu nabywania uprawnień, jeśli późniejsze informacje wskazują, że długość okresu nabywania uprawnień różni się od wcześniejszych oszacowań.

**Transakcje wyceniane poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych**

*Określanie wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych*

16 W przypadku transakcji wycenianych poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych jednostka ustala wartość godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych na *dzień wyceny*. Jednostka ustala wartość godziwą na podstawie cen rynkowych (jeśli są dostępne), biorąc pod uwagę terminy i warunki, na których instrumenty zostały przyznane (zgodnie z postanowieniami paragrafów 19–22).

17 Jeżeli ceny rynkowe nie są dostępne, jednostka szacuje wartość godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych, stosując metodę wyceny wartości, która pozwala oszacować cenę instrumentów kapitałowych, jaka zostałaby określona na dzień wyceny pomiędzy zainteresowanymi, dobrze poinformowanymi i niezależnymi stronami transakcji. Metoda wyceny wartości powinna być spójna z ogólnie akceptowanymi metodologiami wyceny instrumentów finansowych oraz powinna uwzględniać wszystkie czynniki i założenia, które zainteresowani i dobrze poinformowani uczestnicy rynku wzięliby pod uwagę, ustalając cenę (zgodnie z postanowieniami paragrafów 19–22).

18 Załącznik B zawiera dalsze wskazówki odnoszące się do wyceny wartości godziwej akcji i opcji na akcje, koncentrując się na specyficznych terminach i warunkach, które są charakterystyczne dla akcji lub opcji na akcje przyznawanych pracownikom.

▼B

*Uwzględnienie warunków nabycia uprawnień*

▼M43

19 Przyznanie instrumentów kapitałowych może być uzależnione od spełnienia określonych *warunków nabycia uprawnień*. Na przykład przyznanie akcji lub opcji na akcje pracownikowi jest zazwyczaj uzależnione od jego pozostania w jednostce przez określony okres. Innym rodzajem warunków nabycia uprawnień może być osiągnięcie przez jednostkę określonych wyników gospodarczych (warunki związane z dokonaniami), takich jak osiągnięcie określonego wzrostu zysków lub określonego wzrostu ceny akcji. Warunki nabycia uprawnień, inne niż warunki rynkowe, nie powinny być uwzględniane przy szacowaniu na dzień wyceny wartości godziwej akcji lub opcji na akcje. Zamiast tego warunki nabycia uprawnień powinny zostać uwzględnione poprzez korektę liczby instrumentów kapitałowych, która jest wykorzystywana w wycenie wartości całej transakcji, tak aby wartość ujętych dóbr lub usług w zamian za przyznane instrumenty kapitałowe uwzględniała liczbę instrumentów, do których ostatecznie zostaną nabyte uprawnienia. W konsekwencji tego w ostatecznym rozliczeniu żadna kwota nie powinna zostać ujęta dla otrzymanych dóbr lub usług, jeżeli nie nastąpi nabycie uprawnień do żadnego przyznanego instrumentu kapitałowego w związku z niespełnieniem *warunków nabycia uprawnień*, np. gdy nie upłynął określony okres świadczenia usług przez kontrahenta lub gdy nie osiągnięto określonych wyników gospodarczych, z uwzględnieniem postanowień paragrafu 21.

▼B

20 W celu wypełnienia postanowień paragrafu 19 jednostka w okresie nabywania uprawnień ujmuje kwotę dla otrzymywanych dóbr lub usług, wykorzystując najlepsze dostępne szacunki liczby instrumentów kapitałowych, do których nastąpi nabycie uprawnień. Jednostka dokonuje, jeśli to konieczne, korekty tych szacunków, jeśli późniejsze informacje wskazują, że liczba instrumentów kapitałowych, do których nastąpi nabycie uprawnień, różni się od wcześniejszych oszacowań. Na dzień nabycia uprawnień jednostka koryguje szacunek do poziomu liczby instrumentów kapitałowych, do których ostatecznie zostały nabyte uprawnienia, z uwzględnieniem postanowień paragrafu 21.

21 Warunki rynkowe, takie jak osiągnięcie określonej ceny rynkowej akcji, od których uzależnione jest nabycie uprawnień do instrumentów, powinny zostać uwzględnione w procesie szacowania wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych. Z tego względu w przypadku przyznania instrumentów kapitałowych z warunkami rynkowymi jednostka ujmuje otrzymywane dobra lub usługi, jeśli kontrahent spełnia wszystkie inne warunki nabycia uprawnień (np. świadczenie pracy od pracownika, który pozostaje w jednostce przez określony okres czasu), niezależnie od tego, czy warunek rynkowy został spełniony.

▼M2

*Uwzględnianie warunków innych niż warunki nabycia uprawnień*

21A Analogicznie jednostka uwzględnia wszystkie warunki inne niż warunki nabycia uprawnień przy szacowaniu wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych. Z tego względu, w przypadku przyznania instrumentów kapitałowych zawierających warunki inne niż warunki nabycia uprawnień, jednostka ujmuje dobra lub usługi otrzymywane od kontrahenta, który spełnia wszystkie inne warunki nabycia uprawnień, nie będące warunkami rynkowymi (np. świadczenie pracy od pracownika, który pozostaje w jednostce przez określony okres czasu), niezależnie od tego, czy warunki inne niż warunki nabycia uprawnień zostały spełnione.

▼B

*Uwzględnienie odnawialności opcji*

22 W przypadku opcji odnawialnych nie należy uwzględniać jej *odnawialności* w procesie szacowania na dzień wyceny wartości godziwej przyznanych opcji. Zamiast tego należy wykazać *opcję odnowioną* jako nowo przyznaną opcję w momencie, gdy zostanie później przyznana.

*Podejście po dniu nabycia uprawnień*

23 Po ujęciu otrzymanych dóbr lub usług zgodnie z paragrafami 10–22 i odpowiadającego im wzrostu w kapitałach jednostka nie dokonuje po dniu, gdy nastąpiło nabycie uprawnień do instrumentów, żadnych późniejszych korekt w całkowitej wartości kapitałów. Na przykład jednostka nie odwraca kwot ujętych za świadczoną pracę, jeśli instrumenty kapitałowe, do których nastąpiło nabycie uprawnień, umorzono lub, w przypadku opcji na akcje, gdy opcje nie zostały wykonane. Wskazany wymóg nie ogranicza jednak możliwości przeniesienia kwot w ramach samych kapitałów, np. przeniesienia z jednej pozycji kapitałów do innej.

*Sytuacje, gdy wartość godziwa instrumentów kapitałowych nie może zostać wiarygodnie oszacowana*

24 Zapisy paragrafów 16–23 odnoszą się do sytuacji, w których jednostka jest zobligowana do wyceny transakcji płatności w formie akcji, poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych. Jedynie w rzadkich przypadkach jednostka może nie być w stanie wiarygodnie oszacować na dzień wyceny wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych, stosując się do zapisów paragrafów 16–22. Tylko w tych rzadkich sytuacjach jednostka:

a) wycenia instrumenty kapitałowe w ich *wartości wewnętrznej*, początkowo na dzień otrzymania dóbr lub świadczenia przez kontrahenta usług, a później na ►**M5** koniec każdego okresu sprawozdawczego ◄ oraz na dzień ostatecznego rozliczenia. Zmiany wartości wewnętrznej ujmowane są w rachunku zysków lub strat okresu. W przypadku przyznania opcji na akcje umowa dotycząca płatności w formie akcji jest ostatecznie rozliczona w momencie, gdy opcje te zostają wykonane, zostały umorzone (np. w momencie rezygnacji z zatrudnienia) lub wygasły (np. na koniec okresu trwania (życia) opcji);

b) ujmuje otrzymane dobra lub usługi, uzależniając ich wartość od liczby instrumentów kapitałowych, do których ostatecznie nabyte zostały uprawnienia lub (jeśli to właściwe) które ostatecznie wykonano. Na przykład, w celu wypełnienia tego wymogu jednostka ujmuje otrzymywane dobra lub usługi w okresie nabywania uprawnień (jeśli taki okres istnieje) zgodnie z paragrafami 14 i 15 z wyłączeniem postanowień paragrafu 15 b) odnoszących się do warunku rynkowego (które nie mają zastosowania). Kwota ujmowana dla otrzymywanych dóbr lub usług w okresie nabywania uprawnień powinna zostać ustalona z wykorzystaniem liczby

▼B

opcji na akcje, dla których ostateczne nabycie uprawnień jest oczekiwane. Jednostka dokonuje, jeśli to konieczne, korekty tego oszacowania, jeśli późniejsze informacje wskazują, że liczba instrumentów kapitałowych, dla których nabycie uprawnień jest oczekiwane, różni się od wcześniejszych oszacowań. Na dzień nabycia uprawnień jednostka koryguje szacunek do poziomu liczby instrumentów kapitałowych, do których ostatecznie nastąpiło nabycie uprawnień. Po dniu nabycia uprawnień jednostka odwraca kwotę ujętą dla otrzymanych dóbr lub usług, jeśli opcje na akcje zostały w późniejszym okresie umorzone lub gdy wygasły z końcem okresu trwania (życia) opcji.

25 Jeżeli jednostka stosuje paragraf 24, to nie musi stosować paragrafów 26–29, ponieważ wszystkie modyfikacje terminów i warunków, na których instrument kapitałowy został przyznany, zostaną uwzględnione w przypadku stosowania metody wartości wewnętrznej, określonej w paragrafie 24. Jeśli jednak jednostka rozlicza przyznane instrumenty kapitałowe, do których paragraf 24 miał zastosowanie, to wówczas:

a) jeśli rozliczenie następuje w okresie nabywania uprawnień, jednostka traktuje takie rozliczenie jako przyśpieszenie nabycia uprawnień i w związku z tym bezzwłocznie ujmuje kwotę, która byłaby dalej ujmowana dla otrzymywanych usług przez pozostały czas okresu nabywania uprawnień;

b) każdą płatność wykonaną w związku z rozliczeniem traktuje jako odkupienie instrumentów kapitałowych, tj. jako zmniejszenie kapitałów, z wyjątkiem nadwyżki zapłaconej powyżej wartości wewnętrznej instrumentów kapitałowych z dnia odkupu. Każdą ewentualną kwotę nadwyżki ujmuje się jako koszt.

**Modyfikacja terminów i warunków, na których instrumenty kapitałowe zostały przyznane, w tym anulowanie i rozliczenie**

26 Jednostka gospodarcza może modyfikować terminy i warunki, na których instrumenty kapitałowe zostały przyznane. Na przykład jednostka może obniżyć cenę wykonania opcji przyznanej pracownikom (tj. przecenić opcję), w wyniku czego nastąpi wzrost wartości godziwej tych opcji. Postanowienia paragrafów 27–29 odnoszące się do uwzględniania skutków modyfikacji zostały przedstawione w kontekście transakcji płatności w formie akcji zawartych z pracownikami. Wymagania te odnoszą się jednak również do transakcji płatności w formie akcji wycenianych poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych, a zawartych ze stronami innymi niż pracownicy. Biorąc powyższe pod uwagę, należy ewentualne odniesienia paragrafów 27–29 do dnia przyznania traktować jako odniesienia do dnia, kiedy jednostka otrzymuje dobra lub gdy kontrahent świadczy usługi.

27 Jednostka ujmuje, jako minimum, otrzymane usługi wycenione w wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia przyznania, chyba że do danych instrumentów kapitałowych nie nastąpi nabycie uprawnień na skutek niespełnienia warunku nabycia uprawnień (innego niż warunek rynkowy) określonego na dzień przyznania. Powyższa zasada ma zastosowanie niezależnie od tego, czy dokonano modyfikacji terminów lub warunków, na których instrumenty kapitałowe zostały przyznane, czy też nastąpiło anulowanie lub rozliczenie przyznanego instrumentu kapitałowego. Dodatkowo, jednostka ujmuje skutki modyfikacji, w wyniku których nastąpił wzrost całkowitej wartości godziwej umowy dotyczącej płatności w formie akcji lub pojawiły się inne korzyści dla pracownika. Wskazówki implementacyjne do powyższego postanowienia zawiera załącznik B.

▼M2

28 Jeżeli przyznane instrumenty kapitałowe są anulowane lub rozliczone w okresie nabywania uprawnień (a anulowanie to nie wynika z wygaśnięcia programu w wyniku niespełnienia warunków nabycia uprawnień):

▼B

a) jednostka traktuje anulowanie lub rozliczenie jako przyśpieszenie nabycia uprawnień i w związku z tym bezzwłocznie ujmuje kwotę, która byłaby dalej ujmowana przez pozostały czas okresu nabywania uprawnień;

▼M2

b) każdą płatność dokonaną na rzecz pracownika w związku z anulowaniem lub rozliczeniem przyznania należy traktować jako odkupienie własnych instrumentów kapitałowych, tj. jako zmniejszenie kapitałów własnych, z wyjątkiem nadwyżki zapłaconej ponad wartość godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia odkupu. Każdą ewentualną kwotę nadwyżki ujmuje się jako koszt. Jeżeli jednak umowa dotycząca płatności w formie akcji obejmuje element zobowiązaniowy, jednostka dokonuje ponownej wyceny wartości godziwej zobowiązania na dzień jego anulowania lub uregulowania. Każdy rodzaj płatności dokonanej w celu uregulowania elementu zobowiązaniowego rozlicza się jako wygaśniecie zobowiązania;

▼B

c) jeśli nowy instrument kapitałowy jest przyznany pracownikowi, a na dzień, w którym nowe instrumenty kapitałowe zostały przyznane, jednostka identyfikuje nowo przyznane instrumenty kapitałowe jako zastępujące anulowane instrumenty kapitałowe, to jednostka traktuje zastępujące (nowe) instrumenty kapitałowe jak modyfikację pierwotnie przyznanych instrumentów kapitałowych zgodnie z paragrafem 27 oraz wskazówkami zamieszczonymi w załączniku B. Przyznany krańcowy przyrost wartości godziwej jest różnicą między wartością godziwą zastępujących instrumentów kapitałowych i wartością godziwą netto anulowanych instrumentów kapitałowych, ustalonych na dzień, kiedy zastępujące instrumenty kapitałowe są przyznawane. Wartość godziwa netto anulowanych instrumentów kapitałowych to ich wartość godziwa bezpośrednio sprzed dnia anulowania, pomniejszona o kwoty płatności dokonanych na rzecz pracownika w momencie anulowania instrumentu kapitałowego. Płatności dokonane na rzecz pracownika są traktowane jako pomniejszenie kapitałów własnych, zgodnie z pkt b) powyżej. Jeśli jednostka nie identyfikuje nowo przyznanych instrumentów kapitałowych jako zastępujących anulowane instrumenty kapitałowe, to ujmuje je jako nowe przyznanie instrumentów kapitałowych.

▼M2

28A Jeżeli jednostka lub kontrahent ma możliwość wyboru, czy spełni warunki inne niż warunki nabycia uprawnień, jednostka traktuje niespełnienie tych warunków w trakcie okresu nabywania uprawnień przez nią samą lub przez kontrahenta jako anulowanie.

▼B

29 Jeśli jednostka odkupuje instrumenty kapitałowe, do których nastąpiło nabycie uprawnień, płatności dokonane na rzecz pracownika traktuje się jako pomniejszenie kapitałów własnych, z wyjątkiem nadwyżki zapłaconej ponad wartość godziwą odkupionych instrumentów kapitałowych z dnia odkupu. Każdą ewentualną kwotę nadwyżki ujmuje się jako koszt.

TRANSAKCJE PŁATNOŚCI W FORMIE AKCJI ROZLICZANE W ŚRODKACH PIENIĘŻNYCH

30 W transakcjach płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych jednostka wycenia nabyte dobra lub usługi i zaciągnięte zobowiązanie w wartości godziwej zobowiązania. Do czasu, gdy zobowiązanie zostanie uregulowane, jednostka na ►M5 koniec każdego okresu sprawozdawczego ◄, a także na dzień rozliczenia wycenia zobowiązanie w wartości godziwej, a ewentualne zmiany wartości ujmuje w zysku lub stracie danego okresu.

▼B

31 Na przykład jednostka może przyznać pracownikom prawa do wzrostu wartości akcji jako część pakietu wynagrodzenia, dzięki czemu pracownicy otrzymają w przyszłości środki pieniężne (a nie instrumenty kapitałowe), których wartość będzie uzależniona od wzrostu ceny akcji jednostki ponad określony poziom w określonym przedziale czasu. Inny przykład to sytuacja, gdy jednostka przyznaje pracownikom prawa do otrzymania środków pieniężnych w drodze przyznania im praw do akcji (w tym akcji, które mają zostać wyemitowane w momencie wykonania opcji na akcje), które są obligatoryjnie (np. w momencie przerwania zatrudnienia) lub decyzją pracownika wymieniane na środki pieniężne.

32 Jednostka ujmuje otrzymane usługi oraz zobowiązanie do zapłaty za te usługi w momencie, gdy pracownicy świadczą te usługi. Na przykład niektóre prawa do wzrostu wartości akcji stają się wymagalne natychmiast, w wyniku czego nie musi upłynąć określony czas świadczenia pracy, aby pracownicy stali się uprawnieni do otrzymania środków pieniężnych. W przypadku niewystąpienia dowodów wskazujących na sytuację przeciwną jednostka zakłada, że świadczone przez pracownika usługi za prawa do wzrostu wartości akcji zostały otrzymane. W konsekwencji tego jednostka bezzwłocznie ujmuje otrzymane usługi oraz zobowiązanie do zapłaty za nie. Jeśli nabycie uprawnień do prawa do wzrostu wartości akcji nie nastąpi aż do czasu, kiedy upłynie określony okres świadczenia pracy przez pracowników, jednostka ujmuje świadczone na jej rzecz usługi oraz zobowiązanie do zapłaty za nie przez określony czas, w którym pracownicy świadczą te usługi.

33 Zobowiązanie należy wyceniać, początkowo, a także na ►**M5** koniec ◄ każdego okresu sprawozdawczego, aż do momentu rozliczenia w wartości godziwej praw do wzrostu wartości akcji, ustalonej z zastosowaniem modelu wyceny opcji, biorąc pod uwagę terminy i warunki, na których przyznano prawa do wzrostu wartości akcji oraz zakres, w jakim pracownicy wykonali usługi do tego dnia.

TRANSAKCJE PŁATNOŚCI W FORMIE AKCJI Z ALTERNATYWĄ ROZLICZENIA W ŚRODKACH PIENIĘŻNYCH

34 W przypadku transakcji płatności w formie akcji, w których warunki umowy dają jednostce lub jej kontrahentowi możliwość wyboru sposobu rozliczenia – rozliczenie poprzez wydanie środków pieniężnych (lub innych aktywów) lub poprzez emisję instrumentów kapitałowych – jednostka traktuje takie transakcje lub elementy takich transakcji jak transakcje płatności w formie akcji rozliczane w środkach pieniężnych, w zakresie, w jakim zaciągnęła zobowiązanie do wydania środków pieniężnych lub innych aktywów. W zakresie, w jakim jednostka nie zaciągnęła takiego zobowiązania, traktuje takie transakcje jak transakcje płatności w formie akcji rozliczane w instrumentach kapitałowych.

**Transakcje płatności w formie akcji, w których warunki umowy dają kontrahentowi możliwość wyboru sposobu rozliczenia**

35 Jeśli jednostka przyznała kontrahentowi prawo wyboru sposobu rozliczenia – czy transakcję płatności w formie akcji rozliczyć w środkach pieniężnych ([1]) czy w drodze emisji instrumentów kapitałowych, to jednostka przyznała złożony instrument finansowy. Złożony

([1]) W paragrafach 35–43 wszystkie odniesienia do środków pieniężnych odnoszą się również do innych aktywów jednostki.

▼B

instrument finansowy obejmuje element dłużny (tj. prawo kontrahenta do żądania płatności w środkach pieniężnych) i element kapitałowy (tj. prawo kontrahenta do żądania rozliczenia transakcji w instrumentach kapitałowych, nie zaś w środkach pieniężnych). W przypadku transakcji ze stronami innymi niż pracownicy, w których wartość godziwa otrzymanych dóbr lub usług wyceniana jest bezpośrednio, jednostka wycenia element kapitałowy (stanowiący część instrumentu złożonego) jako różnicę między wartością godziwą otrzymanych dóbr lub usług a wartością godziwą elementu dłużnego (zobowiązania finansowego) z dnia, gdy dobra lub usługi otrzymano.

36 W przypadku pozostałych transakcji, w tym transakcji z pracownikami, jednostka określa wartość godziwą złożonego instrumentu finansowego na dzień wyceny, uwzględniając terminy i warunki, na których prawa do otrzymania środków pieniężnych lub instrumentów kapitałowych zostały przyznane.

37 W celu wypełnienia wymagań paragrafu 36 jednostka określa wartość godziwą elementu dłużnego (zobowiązania finansowego), a następnie wartość godziwą elementu kapitałowego – uwzględniając to, że kontrahent musi zrezygnować z prawa do otrzymania środków pieniężnych, aby otrzymać instrumenty kapitałowe. Wartość godziwa złożonego instrumentu finansowego jest równa sumie wartości godziwych obu komponentów. Należy jednak wziąć pod uwagę, że transakcje płatności w formie akcji, w których kontrahent ma możliwość wyboru sposobu rozliczenia, są często skonstruowane w ten sposób, że wartość godziwa jednej alternatywy rozliczenia jest równa drugiej. Na przykład kontrahent może mieć prawo wyboru – otrzymać opcje na akcje lub regulowane w środkach pieniężnych prawa do wzrostu wartości akcji. W takich przypadkach wartość elementu kapitałowego jest równa zero, co oznacza, że wartość godziwa złożonego instrumentu finansowego jest równa wartości godziwej instrumentu dłużnego. Inaczej wygląda sytuacja, gdy wartości godziwe alternatyw rozliczenia się różnią – w takim przypadku wartość godziwa elementu kapitałowego będzie zazwyczaj większa od zera, co sprawi, że wartość godziwa złożonego instrumentu finansowego będzie większa od wartości godziwej elementu dłużnego (zobowiązania finansowego).

38 Jednostka osobno uwzględnia dobra lub usługi otrzymane lub nabyte w zamian za każdy z elementów złożonego instrumentu finansowego. W przypadku elementu dłużnego (zobowiązania finansowego) jednostka ujmuje nabyte dobra lub usługi oraz zobowiązanie do zapłaty za te dobra lub usługi w momencie, gdy kontrahent dostarcza dobra lub świadczy usługi – zgodnie z postanowieniami odnoszącymi się do transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych (paragrafy 30–33). W przypadku elementu kapitałowego (jeśli istnieje) jednostka ujmuje otrzymane dobra lub usługi oraz wzrost w kapitałach w momencie, gdy kontrahent dostarcza dobra lub świadczy usługi – zgodnie z postanowieniami odnoszącymi się do transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych (paragrafy 10–29).

39 Na dzień rozliczenia jednostka dokonuje ponownej wyceny zobowiązania w jego wartości godziwej. Jeśli jednostka w ramach rozliczenia transakcji emituje instrumenty kapitałowe zamiast płacenia środków pieniężnych, zobowiązanie powinno zostać przeniesione bezpośrednio do kapitałów, jako zapłata za wyemitowane instrumenty kapitałowe.

▼B

40 Jeśli jednostka rozlicza transakcję poprzez wydanie środków pieniężnych, a nie emisję instrumentów kapitałowych, to płatność powinna w całości uregulować zobowiązanie. Jakikolwiek element kapitałowy ujęty wcześniej powinien pozostać w kapitałach. Wybierając rozliczenie w środkach pieniężnych, kontrahent rezygnuje z prawa do otrzymania instrumentów kapitałowych. Wskazany wymóg nie ogranicza jednak możliwości przeniesienia kwot w ramach samych kapitałów, np. przeniesienia z jednej pozycji kapitałów do innej.

**Transakcje płatności w formie akcji, w których warunki umowy dają jednostce możliwość wyboru sposobu rozliczenia**

41 W przypadku transakcji płatności w formie akcji, w których warunki umowy dają jednostce możliwość wyboru sposobu rozliczenia – w środkach pieniężnych lub poprzez emisję instrumentów kapitałowych, jednostka określa, czy ma bieżący obowiązek do rozliczenia transakcji w środkach pieniężnych i odpowiednio ujmuje taką transakcję. Jednostka ma bieżący obowiązek do rozliczenia transakcji w środkach pieniężnych, jeśli rozliczenie w instrumentach kapitałowych nie ma ekonomicznego uzasadnienia (np. jednostka ma prawny zakaz emisji akcji), jednostka ma przeszłą praktykę lub formalną politykę rozliczania transakcji w środkach pieniężnych lub zazwyczaj dokonuje rozliczenia w środkach pieniężnych, gdy kontrahent wystąpi o takie rozliczenie.

42 Jeśli jednostka ma bieżący obowiązek do rozliczenia transakcji w środkach pieniężnych, traktuje transakcję zgodnie z postanowieniami dotyczącymi transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych, przedstawionymi w paragrafach 30–33.

43 Jeśli wskazany obowiązek nie istnieje, jednostka traktuje transakcję zgodnie z postanowieniami dotyczącymi transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych, przedstawionymi w paragrafach 10–29. W momencie rozliczenia:

a) jeśli jednostka wybierze rozliczenie w środkach pieniężnych, kwota płatności powinna być traktowana jako odkupienie własnych instrumentów kapitałowych, tj. jako zmniejszenie kapitałów, z wyjątkiem przewidzianym w pkt c) poniżej;

b) jeśli jednostka wybiera rozliczenie poprzez emisję własnych instrumentów kapitałowych, żadne późniejsze księgowanie nie jest wymagane (inne niż ewentualne przesunięcie w ramach kapitałów własnych z jednej pozycji do innej, jeśli jest to konieczne), z wyjątkiem przewidzianym w pkt c) poniżej;

c) jeśli jednostka wybiera sposób rozliczenia z wyższą wartością godziwą od wartości godziwej ujętej w księgach na dzień rozliczenia, to ujmuje dodatkowy koszt stanowiący różnicę między tymi wartościami, tj. różnicę między zapłaconymi środkami pieniężnymi i wartością godziwą instrumentów kapitałowych, które w zamian zostałyby wyemitowane, lub różnicę między wartością godziwą wyemitowanych instrumentów kapitałowych i kwotą środków pieniężnych, które zostałyby wypłacone.

▼**M23**

TRANSAKCJE PŁATNOŚCI W FORMIE AKCJI MIĘDZY JEDNOSTKAMI NALEŻĄCYMI DO GRUPY KAPITAŁOWEJ (ZMIANY Z 2009 R.)

43A W przypadku transakcji płatności w formie akcji między jednostkami należącymi do grupy kapitałowej jednostka otrzymująca dobra lub usługi wycenia w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym otrzymane dobra lub usługi jako transakcję płatności w formie akcji rozliczaną w instrumentach kapitałowych albo jako transakcję płatności w formie akcji rozliczaną w środkach pieniężnych poprzez ocenę:

a) charakteru przyznanych gratyfikacji oraz

b) własnych praw i zobowiązań.

Kwota ujęta przez jednostkę otrzymującą dobra lub usługi może się różnić od kwoty ujętej przez skonsolidowaną grupę lub przez inną jednostkę należącą do grupy kapitałowej rozliczającą transakcję płatności w formie akcji.

43B Jednostka otrzymująca dobra lub usługi wycenia otrzymane dobra lub usługi jako transakcję płatności w formie akcji rozliczaną w instrumentach kapitałowych, jeżeli:

a) przyznane gratyfikacje stanowią jej własne instrumenty kapitałowe lub

b) jednostka nie ma obowiązku rozliczenia transakcji płatności w formie akcji.

Jednostka dokonuje aktualizacji wyceny takiej transakcji płatności w formie akcji rozliczanej w instrumentach kapitałowych jedynie w przypadku zmian warunków nabycia uprawnień innych niż warunki rynkowe, zgodnie z paragrafami 19–21. We wszystkich innych okolicznościach jednostka otrzymująca dobra lub usługi wycenia otrzymane dobra lub usługi jako transakcję płatności w formie akcji rozliczaną w środkach pieniężnych.

43C Jednostka rozliczająca transakcję płatności w formie akcji, w przypadku gdy inna jednostka należąca do grupy kapitałowej otrzymuje dobra lub usługi, ujmuje transakcję jako transakcję płatności w formie akcji rozliczaną w instrumentach kapitałowych jedynie wówczas, gdy jest ona rozliczana we własnych instrumentach kapitałowych jednostki. W innych sytuacjach transakcja ta jest ujmowana jako transakcja płatności w formie akcji rozliczana w środkach pieniężnych.

43D Niektóre transakcje w ramach grupy kapitałowej obejmują umowy spłaty, które nakładają na jednostkę należącą do grupy kapitałowej obowiązek zapłaty innej jednostce należącej do grupy kapitałowej za dokonanie płatności w formie akcji na rzecz dostawcy dóbr lub usług. W takich przypadkach jednostka otrzymująca dobra lub usługi ujmuje transakcję płatności w formie akcji zgodnie z paragrafem 43B bez względu na wewnątrzgrupowe umowy spłaty.

▼B

UJAWNIANIE INFORMACJI

44 Jednostka ujawnia informacje, które umożliwią użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie natury oraz zakresu umów dotyczących płatności w formie akcji, które funkcjonowały w danym okresie.

45 W celu wypełnienia wymagań paragrafu 44 jednostka ujawnia przynajmniej następujące informacje:

a) opis każdego typu umowy dotyczącej płatności w formie akcji, która istniała w danym okresie, obejmujący podstawowe przedziały czasowe i warunki każdej z umów, takie jak warunki nabycia uprawnień, maksymalny czas trwania (życia) przyznanych opcji oraz sposób rozliczenia (np. czy w środkach pieniężnych (aktywach), czy poprzez emisję instrumentów kapitałowych). Jednostka z zasadniczo podobnymi typami umów dotyczących płatności w formie akcji może przedstawić wskazane informacje w sposób zagregowany, chyba że oddzielne ujawnienie informacji dla każdej z umów jest konieczne w celu wypełnienia postanowień paragrafu 44;

b) liczbę oraz średnie ważone ceny wykonania opcji na akcje dla każdej z następujących grup opcji:

i) występujących na początku danego okresu;

ii) przyznanych w danym okresie;

iii) umorzonych w danym okresie;

iv) wykonanych w danym okresie;

v) wygasłych w danym okresie;

vi) występujących na koniec danego okresu; oraz

vii) możliwych do wykonania na koniec danego okresu;

c) dla opcji wykonanych w danym okresie, średnią ważoną cenę akcji z dnia ich wykonania. Jeśli opcje były wykonywane regularnie i stopniowo przez cały okres, jednostka może zamiast tego ujawnić średnią ważoną cenę akcji w tym okresie;

d) dla opcji występujących na koniec danego okresu, przedział cen wykonania oraz średni ważony okres pozostały do końca umownego czasu trwania (życia). Jeśli przedział cen wykonania jest szeroki, występujące opcje powinny zostać rozdzielone na grupy, które mają znaczenie przy ocenie liczby i terminów, kiedy dodatkowe akcje mogą zostać wyemitowane oraz jakie środki pieniężne mogą zostać otrzymane w momencie wykonania tych opcji.

46 Jednostka ujawnia informacje, które umożliwią użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie, jak została określona w danym okresie wartość godziwa otrzymanych dóbr lub usług lub wartość godziwa przyznanych instrumentów kapitałowych.

47 Jeśli jednostka określała wartość godziwą otrzymanych dóbr lub usług w zamian za własne instrumenty kapitałowe pośrednio, poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych, to w celu wypełnienia wymogów paragrafu 46 ujawnia przynajmniej następujące informacje:

▼B

a) dla opcji na akcje przyznanych w danym okresie, średnią ważoną wartość godziwą tych opcji określoną na dzień wyceny oraz informacje, jak ta wartość godziwa została ustalona, w tym:

(i) wykorzystany model wyceny opcji oraz dane wejściowe do tego modelu, obejmujące średnią ważoną cenę akcji, cenę wykonania, oczekiwaną zmienność, okres trwania (życia), oczekiwane dywidendy, stopę procentową wolną od ryzyka oraz inne dane wejściowe do modelu obejmujące wykorzystaną metodę i założenia przyjęte dla uwzględnienia skutków oczekiwanego wcześniejszego wykonania;

(ii) sposób określenia oczekiwanej zmienności, w tym określenie, w jakim stopniu oczekiwaną zmienność oparto na zmienności historycznej; oraz

(iii) czy i jak inne charakterystyki przyznanych opcji zostały włączone w proces wyceny wartości godziwej, takie jak warunki rynkowe;

b) dla innych instrumentów kapitałowych przyznanych w danym okresie (tj. innych niż opcje na akcje), liczbę oraz średnią ważoną wartość godziwą tych instrumentów określoną na dzień wyceny oraz informacje, jak wartość godziwa została ustalona, w tym:

(i) jak określono wartość godziwą, jeśli nie wyceniono jej na podstawie obserwowanej ceny rynkowej;

(ii) czy i jak uwzględniono w procesie wyceny wartości godziwej oczekiwane dywidendy; oraz

(iii) czy i jak uwzględniono w procesie wyceny wartości godziwej inne charakterystyki przyznanych instrumentów kapitałowych;

c) dla umów dotyczących płatności w formie akcji, które zmodyfikowano w danym okresie:

(i) uzasadnienie tych modyfikacji;

(ii) przyznany krańcowy przyrost wartości godziwej (w wyniku modyfikacji); oraz

(iii) informacje, jak przyznany krańcowy przyrost wartości godziwej został zmierzony, zgodnie z wymaganiami wskazanymi w pkt a) i b) powyżej, jeśli są właściwe.

48 Jeśli jednostka wycenia bezpośrednio wartość godziwą dóbr lub usług otrzymanych w danym okresie, to ujawnia, jak ta wartość godziwa została ustalona, np. czy wartość godziwa została określona na poziomie ceny rynkowej tych dóbr lub usług.

49 Jeśli jednostka odrzuciła założenie z paragrafu 13, to ujawnia ten fakt oraz wyjaśnia, dlaczego założenie to zostało odrzucone.

50 Jednostka ujawnia informacje, które umożliwią użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie wpływu transakcji płatności w formie akcji na zysk lub stratę jednostki w danym okresie oraz na jej sytuację finansową.

▼B

51 W celu wypełnienia wymagań paragrafu 50 jednostka ujawnia przynajmniej następujące informacje:

a) całkowity koszt ujęty w danym okresie wynikający z transakcji płatności w formie akcji, w których otrzymane dobra lub usługi nie kwalifikowały się do ujęcia jako aktywa, w wyniku czego zostały bezzwłocznie ujęte jako koszt. Ujawnienie to powinno obejmować oddzielnie wskazanie części całkowitego kosztu, która przypada na transakcje traktowane jako transakcje płatności w formie akcji rozliczane w instrumentach kapitałowych;

b) dla zobowiązań wynikających z transakcji płatności w formie akcji:

(i) łączną wartość bilansowa na koniec danego okresu; oraz

(ii) łączną wartość wewnętrzną zobowiązań na koniec danego okresu, w związku z którymi kontrahent ma prawo do otrzymania środków pieniężnych lub innych aktywów, do których nabyte zostały uprawnienia przed końcem okresu (np. nabyte uprawnienia do prawa do wzrostu wartości akcji).

52 Jeśli informacje wymagane do ujawnienia przez niniejszy standard nie spełniają zasad określonych w paragrafach 44, 46 i 50, jednostka ujawnia dodatkowe informacje, dzięki którym wymagania te zostaną wypełnione.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

53 W przypadku transakcji w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych jednostka stosuje niniejszy standard do przyznania akcji, opcji na akcje lub innych instrumentów kapitałowych, jeżeli przyznanie nastąpiło po dniu 7 listopada 2002 r., a nabycie uprawnień do instrumentów nie nastąpiło przed dniem wejścia w życie niniejszego standardu.

54 Jednostka jest zachęcana, lecz nie zobligowana do stosowania niniejszego standardu do ujęcia pozostałych transakcji, w wyniku których nastąpiło przyznanie instrumentów kapitałowych, jeśli ujawniła publicznie określoną na dzień wyceny wartość godziwą tych instrumentów.

55 W przypadku wszystkich transakcji (w wyniku których nastąpiło przyznanie instrumentów kapitałowych), do których niniejszy standard ma zastosowanie, jednostka przekształca dane porównawcze i, jeśli to wykonalne, dostosowuje saldo początkowe zysków zatrzymanych dla najwcześniejszego prezentowanego okresu.

56 W przypadku wszystkich transakcji (w wyniku których nastąpiło przyznanie instrumentów kapitałowych), do których niniejszy standard nie został zastosowany (np. do instrumentów kapitałowych przyznanych przed lub w dniu 7 listopada 2002 r.), jednostka ujawnia informacje wymagane w paragrafach 44 i 45.

57 Jeśli, po dniu wejścia w życie niniejszego standardu, jednostka modyfikuje terminy lub warunki przyznanych instrumentów kapitałowych, do których niniejszych standard nie został zastosowany, jednostka mimo to stosuje paragrafy 26–29 do takich modyfikacji.

58 W przypadku zobowiązań wynikających z transakcji płatności w formie akcji istniejących na dzień wejścia w życie niniejszego standardu jednostka stosuje MSSF retrospektywnie. Dla zobowiązań tych jednostka przekształca dane porównawcze, w tym koryguje saldo otwarcia zysków zatrzymanych najwcześniejszego prezentowanego okresu, dla którego przekształca dane porównawcze. Jednostka nie musi przekształcać danych porównawczych w zakresie, w jakim odnoszą się one do okresu lub dnia sprzed 7 listopada 2002 r.

▼B

59 Jednostka jest zachęcana, ale nie zobligowana do stosowania niniejszego standardu retrospektywnie do wszystkich innych zobowiązań wynikających z transakcji płatności w formie akcji, na przykład do zobowiązań, które zostały rozliczone w okresie, za który jednostka prezentuje dane porównawcze.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

60 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze stosowanie. W przypadku zastosowania niniejszego standardu za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r. fakt ten ujawnia się w sprawozdaniu finansowym.

▼M22

61 MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) i *Zmiany MSSF* wydane w kwietniu 2009 r. zmieniły paragraf 5. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te również będą miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M2

62 Jednostka stosuje poniższe zmiany retrospektywnie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy obrotowe rozpoczynające się 1 stycznia 2009 r. i później:

a) wymogi paragrafu 21A w odniesieniu do podejścia do warunków innych niż warunki nabycia uprawnień,

b) zaktualizowanej definicji „nabycia uprawnień” i „warunków nabycia uprawnień” w załączniku A,

c) zmiany w paragrafach 28 i 28A w odniesieniu do anulowań.

Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeśli jednostka zastosuje niniejsze zmiany w okresie obrotowym rozpoczynającym się przed 1 stycznia 2009 r., to ujawnia ten fakt.

▼M23

63 Jednostka stosuje poniższe zmiany, wprowadzone przez dokument *Transakcje płatności w formie akcji rozliczane w środkach pieniężnych w grupie kapitałowej* wydany w czerwcu 2009 r., retrospektywnie, z zastrzeżeniem przepisów przejściowych w paragrafach 53–59, zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. i później:

a) zmianę paragrafu 2, usunięcie paragrafu 3 oraz dodanie paragrafów 3A i 43A–43D oraz paragrafów B45, B47, B50, B54, B56–B58 i B60 w załączniku B w odniesieniu do ujmowania transakcji między jednostkami należącymi do grupy kapitałowej;

b) zmienione definicje poniższych terminów zawarte w załączniku A:

— transakcja płatności w formie akcji rozliczana w środkach pieniężnych,

— transakcja płatności w formie akcji rozliczana w instrumentach kapitałowych,

— umowa dotycząca płatności w formie akcji, oraz

— transakcja płatności w formie akcji.

▼M23

Jeżeli informacje niezbędne do retrospektywnego zastosowania nie są dostępne, jednostka odzwierciedla w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym kwoty ujęte uprzednio w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy kapitałowej. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje zmiany w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed 1 stycznia 2010 r., ujawnia ten fakt.

▼M32

63A MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* i MSSF 11, wydane w maju 2011 r., spowodowały zmiany w paragrafie 5 i w załączniku A. Jednostka powinna stosować te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 10 i MSSF 11.

▼M43

63B Na podstawie dokumentu *Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle*, opublikowanego w grudniu 2013 r., zmieniono paragrafy 15 i 19. W załączniku A zmieniono definicje „warunków nabycia uprawnień" i „warunku rynkowego" oraz dodano definicje „warunków związanych z dokonaniami (wynikami)" i „warunków związanych ze świadczeniem usługi". Jednostka stosuje tę zmianę prospektywnie do transakcji płatności w formie akcji, w przypadku których dzień przyznania przypada 1 lipca 2014 r. lub później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼M23

WYCOFANIE INTERPRETACJI

64 Dokument *Transakcje płatności w formie akcji rozliczane w środkach pieniężnych w grupie kapitałowej*, wydany w czerwcu 2009 r., zastępuje KIMSF 8 *Zakres MSSF 2* oraz KIMSF 11 *MSSF 2 – Wydanie akcji w ramach grupy i transakcje w nabytych akcjach własnych*. Zmiany wprowadzone tym dokumentem w następujący sposób uwzględniają wymogi określone dotychczas w KIMSF 8 i KIMSF 11:

a) zmieniony paragraf 2 i dodany paragraf 13A w odniesieniu do ujmowania transakcji, w przypadku których jednostka nie może wyraźnie zidentyfikować niektórych lub wszystkich otrzymanych dóbr lub usług. Wymogi te były stosowane w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 maja 2006 r. i później.

b) dodane paragrafy B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 i B61 w załączniku B w odniesieniu do ujmowania transakcji między jednostkami należącymi do grupy kapitałowej. Wymogi te były stosowane w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 marca 2007 r. i później.

Wymogi te były stosowane retrospektywnie zgodnie z wymogami MSR 8, z zastrzeżeniem przepisów przejściowych MSSF 2.

▼B

*Załącznik A*

**Definicje terminów**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

▼M23

**Transakcja płatności w formie akcji** Transakcja, w której jednostka

a) otrzymuje dobra lub usługi od dostawcy tych dóbr lub usług (w tym pracownika) na podstawie **umowy dotyczącej płatności w formie akcji**, lub

b) zaciąga zobowiązanie do rozliczenia transakcji z dostawcą na podstawie **umowy dotyczącej płatności w formie akcji**, podczas gdy inna jednostka należąca do grupy kapitałowej otrzymuje dobra lub usługi.

▼B

| | |
|---|---|
| Pracownicy oraz inne osoby świadczące podobne usługi | Osoby, które świadczą osobiste usługi na rzecz jednostki i które a) są uważane za pracowników dla celów prawnych lub podatkowych; b) prowadzą indywidualne prace dla jednostki pod jej kierunkiem, w taki sam sposób jak osoby, które są uważane za pracowników dla celów prawnych lub podatkowych; lub c) świadczą usługi, które są podobne do usług świadczonych przez pracowników. Na przykład pojęcie to obejmuje cały personel kierowniczy, tj. te osoby, które mają władzę i odpowiedzialność w zakresie planowania, kierunkowania i kierowania działaniami jednostki, w tym członkowie rad nadzorczych (lub zbliżonych organów). |
| Instrument kapitałowy | Umowa, która dokumentuje istnienie udziałów w aktywach jednostki gospodarczej pozostałych po odjęciu wszystkich jej zobowiązań ([1]). |
| Przyznany instrument kapitałowy | Prawo (warunkowe lub bezwarunkowe) do **instrumentu kapitałowego** jednostki przyznane przez jednostkę lub inną stronę w ramach **umowy dotyczącej płatności w formie akcji**. |

▼M23

| | |
|---|---|
| **Transakcja płatności w formie akcji rozliczana w instrumentach kapitałowych** | **Transakcja płatności w formie akcji**, w której jednostka<br><br>a) otrzymuje dobra lub usługi w zamian za własne **instrumenty kapitałowe** (w tym akcje lub **opcje na akcje**), lub<br><br>b) otrzymuje dobra lub usługi, ale nie jest zobowiązana do rozliczenia transakcji z dostawcą. |

▼B

| | |
|---|---|
| Wartość godziwa | Kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, zobowiązanie zaspokojone, a **przyznany instrument kapitałowy** wymieniony, pomiędzy zainteresowanymi, dobrze poinformowanymi i niepowiązanymi stronami transakcji. |

([1]) *Założenia koncepcyjne* definiują zobowiązanie jako obecny, wynikającym ze zdarzeń przeszłych, obowiązek jednostki gospodarczej, którego wypełnienie – jak się oczekuje – spowoduje wypływ z jednostki środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne (np. wypływ środków pieniężnych lub innych aktywów jednostki).

▼B

Dzień przyznania — Dzień, w którym jednostka oraz druga strona (w tym pracownik) zawierają **umowę dotyczącą płatności w formie akcji**, czyli dzień, w którym obie strony przyjmują uzgodnione terminy i warunki porozumienia. W dniu przyznania jednostka przekazuje kontrahentowi prawo do środków pieniężnych, innych aktywów lub własnych **instrumentów kapitałowych**, przy założeniu, że określone **warunki (jeśli istnieją) nabycia uprawnień** zostały spełnione. Jeśli umowa wymaga zatwierdzenia (na przykład ze strony akcjonariuszy), dniem przyznania jest dzień, gdy zatwierdzenie to zostanie uzyskane.

Wartość wewnętrzna — Różnica między **wartością godziwą** akcji, które kontrahent ma prawo (warunkowo lub bezwarunkowo) nabyć lub otrzymać, a ceną (jeżeli została określona), jaką musi za te akcje zapłacić. Na przykład **opcja na akcje** z ceną wykonania 15 j.p. ([1]), gdy **wartość godziwa** jednej akcji wynosi 20 j.p., ma wartość wewnętrzną 5 j.p.

▼M43

**Warunek rynkowy** — **Warunek związany z dokonaniami (wynikami)**, w ramach którego cena wykonania, nabycie uprawnienia lub wykonalność **instrumentu kapitałowego** są uzależnione od ceny rynkowej (lub wartości) **instrumentów kapitałowych** jednostki (lub instrumentów kapitałowych innej jednostki należącej do tej samej grupy); warunkiem takim jest np.:

a) osiągnięcie określonej ceny akcji lub określonej kwoty **wartości wewnętrznej opcji na akcje** lub

b) osiągnięcie ustalonego wskaźnika, który jest określany jako cena rynkowa (lub wartość) **instrumentów kapitałowych** jednostki (lub instrumentów kapitałowych innej jednostki należącej do tej samej grupy) w relacji do indeksu cen rynkowych **instrumentów kapitałowych** innych podmiotów.

Warunek rynkowy wymaga od kontrahenta świadczenia usługi przez określony czas (tj. spełnienia **warunku związanego ze świadczeniem usługi**); wymóg świadczenia usługi może być wyraźny lub dorozumiany//domyślny.

([1]) W niniejszym załączniku kwoty pieniężne denominowane są w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

▼B

Dzień wyceny

Dzień, na który **wartość godziwa przyznanych instrumentów** jest wyceniana na potrzeby niniejszego MSSF. W transakcjach z **pracownikami oraz osobami świadczącymi podobne usługi** dniem wyceny jest dzień przyznania. W transakcjach z kontrahentami innymi niż pracownicy (lub osoby świadczące podobne usługi) dniem wyceny jest dzień, w którym jednostka otrzymuje dobra lub kontrahent świadczy usługi.

▼M43

**Warunki związane z dokonaniami (wynikami)**

**Warunek nabycia uprawnień**, który:

a) wymaga od kontrahenta świadczenia usług przez określony czas (tj. do spełnienia **warunku związanego ze świadczeniem usługi**); wymóg świadczenia usług może być wyraźny lub dorozumiany//domyślny; oraz

b) wymaga osiągnięcia określonych wyników gospodarczych w okresie świadczenia przez kontrahenta usług wymaganego w lit. a).

Okres osiągnięcia wyników gospodarczych:

a) nie może wykraczać poza koniec okresu świadczenia usług; oraz

b) może rozpocząć się przed okresem świadczenia usług, pod warunkiem że początkowa data wyników gospodarczych nie przypada znacznie wcześniej od rozpoczęcia okresu świadczenia usług.

Wyniki gospodarcze definiuje się przez odniesienie do:

a) własnych operacji (lub działalności) jednostki bądź operacji lub działalności innej jednostki należącej do tej samej grupy (tj. do warunku innego niż warunek rynkowy); lub

b) ceny (lub wartości) **instrumentów kapitałowych** jednostki lub instrumentów kapitałowych innej jednostki należącej do tej samej grupy (w tym akcji i **opcji na akcje**) (tj. do **warunku rynkowego**).

Wyniki gospodarcze mogą dotyczyć albo wyników całej jednostki albo określonej części jednostki (lub części grupy), takiej jak oddział lub pojedynczy pracownik.

▼B

Odnawialność

Cecha, która przewiduje automatyczne przyznanie dodatkowych **opcji na akcje** w momencie, gdy wcześniej przyznane opcje są rozliczane w akcjach jednostki zamiast w środkach pieniężnych (w celu wypełnienia ceny wykonania).

▼B

Opcja odnowiona — Nowa **opcja na akcje** przyznawana w momencie, gdy do rozliczenia wcześniejszej przyznanej **opcji na akcje** wykorzystywane są akcje własne jednostki.

▼M43

**Warunki związane ze świadczeniem usługi** — **Warunki nabycia uprawnień**, które wymagają od kontrahenta świadczenia usług przez określony czas, w trakcie którego usługi świadczone są na rzecz jednostki. Jeżeli z jakiegokolwiek powodu kontrahent przestanie świadczyć usługi w trakcie **okresu nabywania uprawnień**, nie spełnia on tych warunków. Warunek związany ze świadczeniem usługi nie wymaga osiągnięcia wyników gospodarczych.

▼M23

**Umowa dotycząca płatności w formie akcji** — Umowa między jednostką (lub inną jednostką należącą do grupy kapitałowej ([a]) lub którymkolwiek akcjonariuszem jakiejkolwiek jednostki należącej do grupy kapitałowej) i drugą stroną (w tym pracownikiem), w wyniku której druga strona (kontrahent) otrzymuje prawo do otrzymania

a) środków pieniężnych lub innych aktywów jednostki o wartości uzależnionej od ceny (lub wartości) **instrumentów kapitałowych** (w tym akcji lub **opcji na akcje**) jednostki lub innej jednostki należącej do grupy kapitałowej, lub

b) **instrumentów kapitałowych** (w tym akcji lub **opcji na akcje**) jednostki lub innej jednostki należącej do grupy kapitałowej,

o ile **warunki nabycia uprawnień** zostały spełnione.

([a]) ►M32 Pojęcie „grupa kapitałowa” zdefiniowane jest w załączniku A do MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* jako „jednostka dominująca i jej jednostki zależne” z perspektywy jednostki dominującej najwyższego szczebla w stosunku do jednostki sporządzającej sprawozdanie. ◄

**Transakcja płatności w formie akcji rozliczana w środkach pieniężnych** — **Transakcja płatności w formie akcji**, w której jednostka nabywa dobra lub usługi w drodze zaciągnięcia zobowiązania wobec dostawcy dóbr lub usług do wydania środków pieniężnych lub innych aktywów o wartości zależnej od ceny (lub wartości) **instrumentów kapitałowych** (w tym akcji lub **opcji na akcje**) jednostki lub innej jednostki należącej do grupy kapitałowej.

▼B

| | |
|---|---|
| Opcja na akcje | Umowa dająca posiadaczowi prawo, lecz nie obowiązek, do subskrybowania akcji jednostki po stałej lub możliwej do określenia cenie przez określony okres czasu. |

▼M2

| | |
|---|---|
| Nabycie uprawnień | Stać się uprawnionym. W ramach **umowy dotyczącej płatności w formie akcji**, kontrahent staje się uprawniony do otrzymania środków pieniężnych, innych aktywów lub **instrumentów kapitałowych** jednostki, jeżeli prawo kontrahenta nie jest już uzależnione od spełnienia jakichkolwiek **warunków nabycia uprawnień**. |

▼M43

| | |
|---|---|
| **Warunki nabycia uprawnień** | Warunki, które określają, czy jednostka otrzyma usługi, które uprawnią kontrahenta (w tym pracownika) do otrzymania środków pieniężnych, innych aktywów lub **instrumentów kapitałowych** jednostki, w ramach **umowy dotyczącej płatności w formie akcji**. Warunki nabycia uprawnień mogą być **warunkami związanymi ze świadczeniem usługi** lub **warunkami związanymi z dokonaniami (wynikami)** gospodarczymi jednostki. |

▼B

| | |
|---|---|
| Okres nabywania uprawnień | Okres, w czasie którego wszystkie określone **warunki nabycia uprawnień** ustalone w **umowie dotyczącej płatności w formie akcji** muszą zostać spełnione. |

*Załącznik B*

**Wytyczne dotyczące stosowania standardu**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

**Szacowanie wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych**

B1 Paragrafy B2–B41 niniejszego załącznika omawiają wycenę wartości godziwej przyznanych akcji i opcji na akcje, koncentrując się na specyficznych terminach i warunkach, które są charakterystyczne dla akcji lub opcji na akcje przyznawanych pracownikom. Z tego też względu omówienie to nie jest całkowicie wyczerpujące. Co więcej, w związku z tym, że analizowane poniżej zagadnienia związane z wyceną koncentrują się na akcjach i opcjach przyznawanych pracownikom, przyjęto założenie, że wycena ich wartości godziwej dokonywana jest na dzień przyznania. Mimo to wiele aspektów wyceny omówionych poniżej (np. określanie oczekiwanej zmienności) odnosi się również do szacowania wartości godziwej akcji i opcji przyznanych stronom innym niż pracownicy – na dzień otrzymania przez jednostkę dóbr lub świadczenia przez kontrahenta usług.

▼B

*Akcje*

B2 W przypadku akcji przyznanych pracownikom wartość godziwa akcji własnych jest mierzona na poziomie ich ceny rynkowej (lub oszacowanej ceny rynkowej, jeśli akcje jednostki nie są przedmiotem publicznego obrotu), skorygowanej w taki sposób, aby uwzględniała terminy i warunki, na których akcje przyznano (z wyjątkiem warunków nabycia uprawnień, które nie są uwzględnianie w wycenie wartości godziwej zgodnie z paragrafami 19–21).

B3 Na przykład jeśli pracownik nie jest upoważniony do otrzymywania dywidend w okresie nabywania uprawnień, czynnik ten należy uwzględnić przy szacowaniu wartości godziwej przyznanych akcji. Podobnie wygląda sytuacja, gdy akcje podlegają restrykcjom co do ich przenoszenia po dniu nabycia uprawnień. Czynnik taki należy uwzględnić w szacunku wartości godziwej, jednak tylko w takim zakresie, w jakim restrykcje te wpływałyby na cenę, którą skłonni byliby zapłacić zainteresowani, dobrze poinformowani i niepowiązani uczestnicy rynku. Na przykład jeśli akcje są przedmiotem aktywnego obrotu na głębokim i płynnym rynku, restrykcje co do ich transferu po dniu nabycia uprawnień mogą mieć niewielki, jeśli jakikolwiek, wpływ na cenę, którą zapłaciliby za te akcje zainteresowani i dobrze poinformowani uczestnicy rynku. W procesie szacowania na dzień przyznania wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych nie należy uwzględniać restrykcji dotyczących transferu lub innych ograniczeń występujących w okresie nabywania uprawnień. Wynika to z faktu, że mają one swoje źródło w istnieniu warunków nabycia uprawnień, które to należy traktować zgodnie z paragrafami 19–21.

*Opcje na akcje*

B4 W przypadku wielu opcji na akcje przyznawanych pracownikom ich ceny rynkowe nie są dostępne. Wynika to z tego, że przyznane opcje cechują się terminami i warunkami, których nie mają opcje będące przedmiotem obrotu. Jeśli na rynku nie istnieją opcje z podobnymi terminami i warunkami, to wartość godziwą przyznanych opcji należy oszacować, stosując model wyceny opcji.

B5 Wybierając model wyceny opcji, jednostka powinna rozważyć czynniki, które wzięliby pod uwagę zainteresowani i dobrze poinformowani uczestnicy rynku, wybierając model wyceny. Na przykład wiele opcji pracowniczych ma długi okres trwania (życia), ich budowa przewiduje zazwyczaj możliwość ich wykonania między dniem nabycia uprawnień a dniem kończącym okres trwania i są one często wykonywane wcześnie – przed końcem okresu trwania. Czynniki te należy rozpatrzyć, szacując wartość godziwą opcji na dzień ich przyznania. W wielu jednostkach wskazane czynniki mogą wykluczyć wykorzystanie modelu Blacka-Scholes'a-Mertona, który nie uwzględnia możliwości wykonania opcji przed końcem okresu trwania i przez to może nie odzwierciedlić skutków oczekiwanego wcześniejszego wykonania opcji. Model ten nie uwzględnia również możliwości zmian oczekiwanej zmienności w okresie trwania opcji, jak również zmian w innych danych wejściowych do modelu w tym przedziale czasu. Jednak w przypadku opcji ze względnie krótkim okresem umownego trwania lub które mają zostać wykonane w krótkim czasie po dniu nabycia uprawnień, wskazane czynniki mogą nie mieć znaczenia. W takich przypadkach z modelu Blacka-Scholes'a-Mertona można otrzymać wartość, która będzie zasadniczo taka sama jak w przypadku zastosowania bardziej elastycznych modeli wyceny opcji.

▼B

B6 Wszystkie modele wyceny opcji powinny uwzględniać przynajmniej następujące czynniki:

a) cenę wykonania (realizacji) opcji;

b) czas trwania (życia) opcji;

c) bieżącą cenę akcji bazowych;

d) oczekiwaną zmienność ceny akcji;

e) oczekiwane dywidendy z akcji (jeśli ich uwzględnienie jest wskazane); oraz

f) stopę procentową wolną od ryzyka w okresie trwania opcji.

B7 W procesie szacowania wartości godziwej należy uwzględnić również inne czynniki, które wzięliby pod uwagę (określając cenę) zainteresowani i dobrze poinformowani uczestnicy rynku (z wyjątkiem warunków nabycia uprawnień i odnawialności, które są wyłączone z wyceny wartości godziwej zgodnie z paragrafami 19–22).

B8 Na przykład opcje na akcje przyznane pracownikowi nie mogą zazwyczaj zostać wykonane w określonym przedziale czasu (np. w okresie nabywania uprawnień lub w okresach określonych przez regulatorów rynków papierów wartościowych). Czynnik ten powinien zostać uwzględniony, jeśli zastosowany model wyceny przyjmuje możliwość wykonania opcji w każdym momencie jej trwania (życia). Jeżeli jednak jednostka stosuje model wyceny przeznaczony dla opcji, które mogą zostać wykonane tylko na koniec okresu trwania opcji, żadne korekty nie są potrzebne dla uwzględnienia niemożności wykonania opcji w okresie nabywania uprawnień (lub innych okresach w czasie trwania opcji). Wynika to stąd, że sam model uwzględnia brak możliwości wykonania opcji w tych okresach.

B9 Podobnie, innym czynnikiem charakterystycznym dla opcji pracowniczych jest prawdopodobieństwo wczesnego wykonania opcji. Podejście takie może wynikać na przykład stąd, że opcje pracownicze nie są swobodnie przenaszalne, lub też dlatego, że pracownik musi wykonać wszystkie opcje, do których nabył uprawnienia w momencie przerwania zatrudnienia. Skutki oczekiwanego wczesnego wykonania opcji powinny zostać odpowiednio uwzględnione, co omówiono w paragrafach B16–B21.

B10 Jednostka nie powinna uwzględniać przy szacowaniu wartości godziwej przyznanych opcji (lub innych instrumentów kapitałowych) czynników, których nie wzięliby pod uwagę zainteresowani i dobrze poinformowani uczestnicy rynku, określając cenę opcji (lub innego instrumentu kapitałowego). Na przykład w przypadku opcji na akcje przyznanych pracownikom czynniki mogące wpływać na wartość opcji z punktu widzenia pojedynczego tylko pracownika mogą okazać się nieistotne przy szacowaniu ceny, która zostałaby ustalona przez zainteresowanego i dobrze poinformowanego uczestnika rynku.

▼B

*Dane wejściowe do modeli wyceny opcji*

B11 Celem procesu szacowania oczekiwanej zmienność oraz dywidendy z akcji bazowych jest przybliżenie oczekiwań, które zostałyby odzwierciedlone w bieżącej cenie rynkowej lub negocjowanej cenie opcji. Podobnie w przypadku szacowania skutków wczesnego wykonania opcji pracowniczych, celem jest przybliżenie oczekiwań, które poczyniłaby zewnętrzna strona mająca dostęp do szczegółowych danych o zachowaniach pracowników w zakresie wykonywania opcji i opierająca się na informacjach dostępnych na dzień przyznania opcji.

B12 Często dostępny jest przedział racjonalnych oczekiwań co do przyszłej zmienności, dywidend lub zachowań pracowników w zakresie wykonania opcji. W takim przypadku oczekiwane wartości powinny zostać wyliczone poprzez zważenie każdej kwoty z przedziału przez prawdopodobieństwo jej wystąpienia.

B13 Oczekiwania dotyczące przyszłości są przeważnie oparte na przeszłym doświadczeniu. Dane przeszłe wymagają jednak modyfikacji, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że przyszłość będzie się różnić od przeszłości. W niektórych okolicznościach, możliwe do zidentyfikowania czynniki mogą wskazywać, że nieskorygowane dane historyczne są relatywnie ubogim wskaźnikiem stanów przyszłych. Przykładem może być sytuacja, gdy jednostka z dwoma wyraźnie różnymi obszarami działalności gospodarczej zbywa jeden z nich – charakteryzujący się znacząco mniejszym ryzykiem niż drugi. W takim przypadku historyczna zmienność może nie być najlepszą informacją, na podstawie której można by oprzeć racjonalne oczekiwania co do przyszłości.

B14 W innych okolicznościach historyczne informacje mogą nie być dostępne. Na przykład nowo notowany podmiot ma (jeśli ma) ograniczone dane historyczne co do zmienności ceny własnych akcji. Nienotowane lub nowo notowane podmioty zostały omówione w dalszej części opracowania.

B15 Podsumowując powyższe rozważania, można stwierdzić, iż jednostka nie powinna opierać szacunków zmienności, zachowań pracowników w zakresie wykonania opcji oraz dywidend jedynie na informacjach historycznych bez rozważenia zakresu, w jakim dane historyczne mogą być racjonalnie uważane za wskaźnikowe dla przyszłości.

*Oczekiwane wczesne wykonanie opcji*

B16 Pracownicy często wcześnie wykonują posiadane opcje na akcje, kierując się różnymi względami. Przyczyną takiego postępowania może być na przykład to, że pracownicze opcje na akcje są zazwyczaj nieprzenaszalne. Brak możliwości przeniesienia opcji może skutkować tym, że pracownicy wcześnie wykonają swoje opcje, ponieważ tylko w ten sposób będą mogli zamknąć swoją pozycję. Inną przyczyną wczesnego wykonania opcji może być to, że pracownicy opuszczając miejsce pracy, zostają zazwyczaj zobligowani do wykonania opcji, do których nabyli uprawnienia w krótkim czasie – w przeciwnym wypadku opcje zostaną umorzone. Czynnik ten, podobnie jako poprzedni, powoduje wczesne wykonanie opcji. Inną przesłanką wczesnego wykonania opcji może być niechęć do ryzyka lub brak dywersyfikacji zasobów majątkowych.

B17 Środki, za pomocą których uwzględnia się oczekiwane wczesne wykonanie opcji, zależą od zastosowanego modelu wyceny opcji. Na przykład oczekiwane wczesne wykonanie może zostać uwzględnione poprzez wykorzystanie szacunków oczekiwanego czasu trwania (życia) opcji (który w przypadku opcji pracowniczych jest określany jako czas między dniem przyznania opcji a dniem oczekiwanego jej wykonania) jako zmiennej wejściowej do modelu wyceny opcji (np. modelu wyceny Blacka-Scholes'a-Mertona). Oczekiwane wczesne wykonanie może być ewentualnie odpowiednio modelowane w przypadku zastosowania modelu dwumianowego lub zbliżonego do niego modelu wyceny opcji, który wykorzystuje umowny czas trwania opcji jako zmienną wejściową.

▼B

B18 Czynniki, które należy rozważyć w przypadku szacowania wczesnego wykonania opcji, obejmują:

a) długość okresu nabywania uprawnień, ponieważ opcja na akcje nie może zazwyczaj zostać wykonana przed upływem okresu nabycia uprawnień. Określając wpływ wczesnego wykonania opcji na wycenę, należy założyć, że nastąpi nabycie uprawnień do opcji. Implikacje warunków nabycia uprawnień omówiono w paragrafach 19–21;

b) przeciętny okres czasu, przez który podobne opcje pozostawały niewykonane w przeszłości;

c) cenę akcji bazowych. Doświadczenie może wskazywać, że pracownicy wykonują swoje opcje, gdy cena akcji osiągnie określony poziom ponad cenę wykonania opcji;

d) stanowisko pracownika w organizacji. Na przykład doświadczenie może wskazywać, że pracownicy wyższych szczebli mają zwyczaj wykonywania opcji później niż pracownicy niższych szczebli (zależność omówiona dalej w paragrafie B21);

e) oczekiwaną zmienność akcji bazowych. Przeciętnie pracownicy mogą wykonywać wcześniej opcje na akcje charakteryzujące się wysoką zmiennością ceny niż opcje z niską zmiennością.

B19 Jak wskazano w paragrafie B17, skutki wczesnego wykonania mogą zostać uwzględnione poprzez wykorzystanie szacunku oczekiwanego czasu trwania (życia) opcji jako zmiennej wejściowej do modelu wyceny opcji. Szacując oczekiwany czas trwania opcji przyznanych grupie pracowników, jednostka może oprzeć szacunki na odpowiednio ważonym średnim oczekiwanym czasie trwania, ustalonym dla całej grupy pracowników. Innym rozwiązaniem jest wykorzystanie odpowiednio ważonych średnich czasów trwania dla podgrup pracowników w grupie – opierając się na bardziej szczegółowych danych co do zachowań pracowników w zakresie wykonania opcji (kwestia omówiona dalej).

B20 Rozdzielenie przyznanych opcji na podgrupy pracowników z relatywnie jednorodnym zachowaniem w zakresie ich wykonywania może mieć istotne znaczenie. Wartość opcji nie jest liniową funkcją czasu trwania opcji – wartość opcji wzrasta w malejącym tempie w miarę wydłużania się tego okresu. Na przykład jeśli wszystkie inne założenia pozostaną niezmienione, to dwuletnia opcja będzie miała większą wartość niż jednoroczna, ale wartość ta nie będzie dwukrotnie większa od wartości opcji jednorocznej. Oznacza to, iż przeprowadzając szacunki wartości opcji na podstawie pojedynczego średnio ważonego okresu trwania (życia), który obejmowałby szeroki zakres różnych okresów trwania, dokonano by zawyżenia całkowitej wartości godziwej przyznanych opcji na akcje. Rozdzielając przyznane opcje na kilka podgrup, z których każda ma relatywnie wąski przedział okresów trwania (uwzględnionych w średnio ważonym okresie trwania podgrupy), można zredukować to przeszacowanie.

B21 Podobne okoliczności należy rozpatrzyć, wykorzystując dwumianowy model wyceny lub model podobny do niego. Przykładowo, doświadczenie jednostki, która przyznaje opcje pracownikom na zasadniczo różnych stanowiskach, może wskazywać, że kadra zarządzająca utrzymuje swoje opcje dłużej niż kierownictwo średniego szczebla. Kierownictwo średniego szczebla może zaś utrzymywać opcje dłużej niż pracownicy niżej usytuowani w hierarchii. Obok tego, niektórzy pracownicy mogą być zachęcani lub zobligowani do utrzymywania

▼B

minimalnej kwoty (lub liczby) swoich instrumentów kapitałowych (w tym opcji), przez co mogą przeciętnie wykonywać swoje opcje później niż inni pracownicy, do których nie odnoszą się takie okoliczności. W przedstawionych sytuacjach rozdzielenie opcji na grupy pracowników z jednorodnym zachowaniem w zakresie wykonywania opcji pozwoli na bardziej dokładne oszacowanie całkowitej wartości godziwej przyznanych opcji na akcje.

*Oczekiwana zmienność*

B22 Oczekiwana zmienność jest wielkością obrazującą, o ile (jak można oczekiwać) cena będzie się zmieniać w okresie. Miarą zmienności wykorzystywaną w modelach wyceny opcji jest odchylenie standardowe (w ujęciu rocznym) stopy zwrotu z akcji w określonym przedziale czasu. Stopa zwrotu wyrażona jest jako roczna stopa procentowa przy kapitalizacji ciągłej (roczna ciągła stopa procentowa). Zmienność jest zazwyczaj wyrażana dla okresów rocznych, co umożliwia jej porównywanie niezależnie od przedziałów czasu wykorzystanych w kalkulacji, np. niezależnie od tego, czy są to obserwacje dzienne, tygodniowe czy miesięczne.

B23 Stopa zwrotu (dodatnia lub ujemna) z akcji dla danego okresu określa, jak dużo akcjonariusz zyskał z dywidend oraz wzrostu (lub spadku) ceny akcji.

B24 Oczekiwana zmienność akcji w ujęciu rocznym obrazuje przedział, w którym (jak można oczekiwać) roczna ciągła stopa zwrotu będzie się znajdować przez około dwie trzecie czasu. Na przykład jeżeli dla akcji (z oczekiwaną roczną ciągłą stopą zwrotu równą 12 %) zmienność wynosi 30 %, to prawdopodobieństwo, że stopa zwrotu w okresie jednego roku znajdzie się w przedziale –18 % (12 %–30 %) i 42 % (12 % + 30 %) kształtuje się na poziomie zbliżonym do 2/3. Jeżeli cena akcji wynosi 100 j.p. na początku roku, a żadne dywidendy nie są płacone, to cena akcji na koniec roku znajdzie się w przedziale od 83,53 (100 j.p. × $e^{-0,18}$) do 152,20 (100 j.p. × $e^{0,42}$) i będzie w tym przedziale pozostawać przez około 2/3 roku.

B25 Czynniki, które należy rozważyć, szacując oczekiwaną zmienność, obejmują:

a) zmienność stosowaną dla opcji na akcje jednostki będących przedmiotem obrotu na giełdzie lub dla innych notowanych instrumentów jednostki zawierających element opcyjny (np. zamienny instrument dłużny), jeśli zmienność stosowana jest dostępna;

b) historyczną zmienność cen akcji w możliwie ostatnim okresie czasu, którego długość jest generalnie współmierna z oczekiwanym okresem trwania opcji (uwzględniającym pozostały okres umownego trwania opcji oraz skutki jej oczekiwanego wczesnego wykonania);

c) czas, przez jaki akcje jednostki są przedmiotem publicznego obrotu. Nowo notowane podmioty mogą mieć wysoką historyczną zmienność w porównaniu z podobnymi jednostkami, które są notowane od dłuższego czasu. Dalsze wskazówki odnoszące się do nowo notowanych podmiotów przedstawiono poniżej;

d) tendencję zmienności do oscylowania (powrotu) wokół jej średniej, tj. jej długookresowy średni poziom, jak i inne czynniki wskazujące, że oczekiwana przyszła zmienność może różnić się od zmienności przeszłej. Na przykład jeśli cena akcji jednostki była szczególnie niestabilna w pewnym określonym czasie z powodu nieudanej próby przejęcia lub ważnej restrukturyzacji, okres ten może być pominięty w wyliczaniu historycznej średniej zmienności w ujęciu rocznym;

▼B

e) właściwe i regularne przedziały czasowe dla obserwacji cen. Obserwacje cen powinny być spójne z okresu na okres. Na przykład jednostka może wykorzystywać cenę zamknięcia z każdego tygodnia lub najwyższą cenę w tygodniu, ale nie powinna wykorzystywać ceny zamknięcia dla niektórych tygodni i najwyższej ceny dla innych tygodniu. Obserwowane ceny powinny być również wyrażone w walucie, w której ustalona jest cena wykonania.

Podmioty nowo notowane

B26 Jak wskazano w paragrafie B25, jednostka powinna rozważyć historyczną zmienność ceny akcji w możliwie ostatnim okresie czasu, którego długość jest generalnie współmierna z oczekiwanym okresem trwania opcji. Jeśli nowo notowany podmiot nie ma wystarczających informacji pozwalających na określenie historycznej zmienności ceny akcji, powinien wyliczyć ją dla możliwie najdłuższego okresu czasu, dla którego notowania są dostępne. Możliwe jest również uwzględnienie historycznej zmienności cen akcji podobnych podmiotów przechodzących porównywalny okres w swym rozwoju. Na przykład jednostka notowana od roku i przyznająca opcje z przeciętnym oczekiwanym okresem trwania (życia) pięciu lat, może wziąć pod uwagę rozkłady i poziom historycznych zmienności cen akcji podmiotów prowadzących działalność w tym samym sektorze, w okresie pierwszych sześciu lat od pojawienia się ich na rynku publicznym.

Podmioty nienotowane

B27 Podmioty nienotowane nie dysponują historycznymi informacjami pozwalającymi na oszacowanie oczekiwanej zmienności ceny ich akcji. W takim przypadku należy rozważyć czynniki wskazane poniżej.

B28 W niektórych przypadkach nienotowany podmiot regularnie emitujący opcje lub akcje dla swoich pracowników (lub innych stron) może mieć ukształtowany wewnętrzny rynek dla swych akcji. Zmienność ustalonych na tej drodze cen akcji może być wzięta pod uwagę w szacowaniu oczekiwanej zmienności.

B29 Alternatywą może być również wykorzystanie (przy szacowaniu oczekiwanej zmienności) historycznych lub stosowanych zmienności cen akcji podobnych, notowanych podmiotów, dla których, z racji tego, że są notowane, można uzyskać ceny akcji lub ceny opcji. Rozwiązanie takie może być właściwe, gdy podmiot określa wartość własnych akcji na podstawie cen akcji podobnych, notowanych podmiotów.

B30 Jeżeli podmiot, szacując wartość własnych akcji, nie wykorzystuje cen akcji podobnych, notowanych podmiotów, lecz zamiast tego korzysta z innej metodologii wyceny akcji, może oszacować oczekiwaną zmienność spójnie z zastosowaną metodologią. Na przykład podmiot może szacować wartość swoich akcji, odnosząc się do wartości aktywów netto lub stopy zysków. W takim przypadku możliwe jest rozważenie oczekiwanej zmienności aktywów netto lub zysków.

*Oczekiwane dywidendy*

B31 Uwzględnienie oczekiwanych dywidend przy określaniu wartości godziwej akcji lub przyznanych opcji uzależnione jest od tego, czy kontrahent ma prawo do dywidend lub ich odpowiedników.

▼B

B32 Na przykład jeśli pracownikom przyznano opcje i są oni uprawnieni do otrzymywania dywidend z akcji bazowych lub odpowiedników dywidend (które to mogą być płatne w środkach pieniężnych lub obniżać cenę wykonania) między dniem przyznania i dniem wykonania, przyznane opcje powinny być wyceniane, jak gdyby żadne dywidendy nie były płatne, tj. zmienna wejściowa oznaczająca oczekiwane dywidendy powinna wynosić zero.

B33 Podobnie w przypadku, gdy wartość godziwa akcji przyznanych pracownikom jest szacowana na dzień przyznania, żadne korekty nie są wymagane w związku z oczekiwanymi dywidendami, jeśli pracownik jest upoważniony do ich otrzymywania w okresie nabywania uprawnień.

B34 Inaczej wygląda sytuacja, gdy pracownicy nie mają prawa do dywidend lub ich ekwiwalentów w okresie nabywania uprawnień (lub przed dniem wykonania w przypadku opcji) – w takim przypadku, wyceniając prawa do akcji lub opcji na dzień przyznania, należy uwzględnić oczekiwane dywidendy. Oznacza to, że szacując wartość godziwą przyznanych opcji, należy wprowadzić do modelu wyceny opcji oczekiwane dywidendy. W przypadku szacowania wartości godziwej przyznanych akcji ustalona wartość powinna zostać zmniejszona o bieżącą wartość oczekiwanych dywidend, które zostaną wypłacone w okresie nabywania uprawnień.

B35 Wiele modeli wyceny opcji zazwyczaj wymaga wprowadzenia oczekiwanej stopy dywidendy. Modele te mogą jednak zostać zmodyfikowane tak, aby uwzględniały kwotę oczekiwanej dywidendy zamiast jej stopy. Jednostka może zarówno wykorzystać oczekiwaną stopę dywidendy, jak i oczekiwane płatności. Jeśli jednostka wykorzystuje kwoty (płatności), to powinna przeanalizować historyczny schemat wzrostu dywidend. Na przykład jeśli jednostka w ramach swojej polityki przyjmowała dotychczas około 3-procentowy wzrost dywidend rocznie, szacując wartości opcji, nie powinna zakładać stałej kwoty dywidendy przez cały okres trwania (życia) opcji, chyba że istnieją potwierdzające to założenie dowody.

B36 Generalnie założenia co do oczekiwanych dywidend należy oprzeć na publicznie dostępnych informacjach. Jednostka, która nie płaci dywidend i która nie ma takich planów, powinna przyjąć oczekiwaną stopę dywidendy na poziomie zera. Jednostka wchodząca na rynek, a niemająca przeszłej praktyki płacenia dywidend, może jednak spodziewać się, iż rozpocznie ich płacenie w oczekiwanym czasie trwania opcji pracowniczych. Jednostki takie mogą (przy szacowaniu wartości godziwej) wykorzystać średnią z przeszłej stopy dywidendy (zera) i przeciętnej stopy dywidendy ustalonej dla odpowiednio porównywalnej grupy podmiotów.

*Stopa procentowa wolna od ryzyka*

B37 Zazwyczaj stopa wolna od ryzyka określana jest jako stopa zwrotu uzyskana z bieżąco dostępnych zero-kuponowych papierów wartościowych emitowanych przez rząd kraju, w którego walucie wyrażona jest cena wykonania opcji. Wskazane papiery wartościowe powinny się charakteryzować okresem pozostałym do momentu nabycia uprawnień równym oczekiwanemu czasowi trwania wycenianej opcji (który to wynika z czasu pozostałego do końca umownego czasu trwania opcji i oczekiwanego wczesnego wykonania). Czasem konieczne może się okazać wykorzystanie pewnych wielkości

▼B

zastępczych – w przypadku gdy nie istnieją papiery wartościowe emitowane przez rząd lub gdy widoczne są przesłanki świadczące, iż otrzymana stopa zwrotu na zero-kuponowych papierach rządowych nie odzwierciedla stopy procentowej wolnej od ryzyka (przykładem są tutaj gospodarki z wysoką inflacją). Właściwa wielkość zastępcza powinna zostać również wykorzystana, jeśli uczestnicy rynku określając wartość godziwą opcji (z okresem trwania równym oczekiwanemu okresowi trwania opcji wycenianej) wykorzystaliby tę wielkość zamiast stopy zwrotu z zero-kuponowych papierów rządowych.

*Wpływ na strukturę kapitału*

B38 Opcje na akcje będące przedmiotem obrotu są zazwyczaj wystawiane przez jednostki trzecie, nie zaś przez emitenta akcji. W momencie wykonania opcji ich wystawca dostarcza akcje posiadaczowi opcji. Chcąc wypełnić przyjęte na siebie zobowiązanie dostarczenia akcji, wystawca opcji musi odkupić je od dotychczasowych akcjonariuszy. Oznacza to, że wykonanie opcji będącej przedmiotem obrotu nie ma skutków rozwadniających.

B39 Inaczej wygląda sytuacja, gdy opcje na akcje są wystawiane przez emitenta akcji. W takim przypadku rozliczenie opcji poprzez dostarczenie akcji traktowane jest jak ich nowa emisja – może mieć ona postać emisji zupełnie nowych akcji lub wyemitowania akcji, które zostały wcześniej odkupione i w momencie odkupu pomniejszyły kapitał własny. Ewentualna emisja akcji po cenie wykonania opcji, nie zaś po ich bieżącej cenie rynkowej z dnia rozliczenia, oznacza rzeczywiste lub potencjalne rozwodnienie, co może doprowadzić do spadku rynkowej ceny akcji. Spadek ceny akcji może oznaczać dla posiadacza opcji zmniejszenie zysku w momencie jej wykonania w porównaniu z sytuacją, gdy opcje są przedmiotem obrotu na rynku i nie wpływają na rozwodnienie ceny akcji.

B40 To, czy przedstawiona sytuacja ma znaczący wpływ na wartość przyznanych opcji na akcje, zależy od różnych czynników, np. liczby nowych akcji, które zostaną wyemitowane w momencie wykonania opcji w porównaniu z liczbą akcji już wyemitowanych. Inną kwestią jest to, że rynek mógł uwzględnić już potencjalne rozwodnienie w cenie akcji na dzień przyznania, jeśli oczekiwał, że przyznanie opcji będzie miało miejsce.

B41 Jednostka powinna jednak rozpatrzyć, czy możliwe skutki rozwodnienia w wyniku przyszłego wykonania przyznanych opcji mogą mieć wpływ na ich oszacowaną wartość godziwą na dzień przyznania. Modele wyceny opcji mogą zostać przystosowane do uwzględnienia skutków potencjalnego rozwodnienia.

**Modyfikacja umowy dotyczącej płatności w formie akcji rozliczanej w instrumentach kapitałowych**

B42 Paragraf 27 wymaga, aby niezależnie od modyfikacji terminów i warunków, na których instrumenty kapitałowe zostały przyznane, lub też anulowania czy rozliczenia tego przyznania, jednostka ujęła, jako minimum, otrzymane usługi wycenione w wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia przyznania, chyba że do danych instrumentów kapitałowych nie nastąpi nabycie uprawnień na skutek niespełnienia warunku nabycia uprawnień (innego niż warunek rynkowy) określonego na dzień przyznania. Dodatkowo jednostka powinna ująć skutki modyfikacji, w których wyniku nastąpił wzrost całkowitej wartości godziwej umowy dotyczącej płatności w formie akcji lub pojawiły się inne korzyści dla pracownika.

▼B

B43 W celu wypełnienia wymagań paragrafu 27:

a) jeśli modyfikacja zwiększa wartość godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych (np. poprzez zmniejszenie ceny wykonania) określoną bezpośrednio przed i po modyfikacji, to jednostka powinna włączyć przyznany krańcowy przyrost wartości godziwej w wycenę kwoty ujmowanej za świadczone usługi w zamian za przyznane instrumenty kapitałowe. Przyznany krańcowy przyrost wartości godziwej jest różnicą między wartością godziwą zmodyfikowanych instrumentów kapitałowych i wartością godziwą pierwotnie przyznanych instrumentów kapitałowych, obie wielkości oszacowane na dzień modyfikacji. Jeśli modyfikacja pojawia się w okresie nabywania uprawnień, to przyznany krańcowy przyrost wartości godziwej jest uwzględniany w kwocie ujmowanej za świadczone usługi przez okres od dnia modyfikacji do dnia, gdy nastąpi nabycie uprawnień do zmodyfikowanych instrumentów kapitałowych. Dodatkowe kwoty są ujmowane obok kwot wynikających z wartości godziwej pierwotnie przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia ich przyznania, które są ujmowane przez pozostający czas pierwotnego okresu nabywania uprawnień. Jeśli modyfikacja pojawia się po dniu wymagalności, przyznany krańcowy przyrost wartości godziwej jest ujmowany bezzwłocznie lub w okresie nabywania uprawnień, jeśli pracownik jest zobligowany do wypełnienia dodatkowego okresu świadczenia pracy zanim stanie się bezwarunkowo upoważniony do zmodyfikowanych instrumentów kapitałowych;

b) podobnie wygląda sytuacja, gdy modyfikacja zwiększa liczbę przyznanych instrumentów kapitałowych. W takim przypadku jednostka powinna uwzględnić wartość godziwą dodatkowo przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia modyfikacji, w kwocie ujmowanej za otrzymywane usługi w zamian za przyznane instrumenty kapitałowe, spójnie z wymaganiami powyższej pkt a). Na przykład jeśli modyfikacja pojawia się w okresie nabywania uprawnień, wartość godziwa dodatkowo przyznanych instrumentów kapitałowych jest uwzględniana w kwocie ujmowanej za otrzymywane usługi przez okres od dnia modyfikacji do dnia, gdy nastąpi nabycie uprawnień do dodatkowych instrumentów kapitałowych. Dodatkowe kwoty są ujmowane obok kwot wynikających z wartości godziwej pierwotnie przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia ich przyznania, które są ujmowane przez pozostający czas pierwotnego okresu nabywania uprawnień;

c) jeśli jednostka modyfikuje warunki wymagalności w sposób, który jest korzystny dla pracownika, na przykład poprzez skrócenie okresu nabywania uprawnień lub poprzez zmodyfikowanie lub wyeliminowanie warunków związanych z dokonaniami gospodarczymi jednostki (innych niż warunek rynkowy, którego zmiany są traktowane zgodnie z powyższą pkt a)), jednostka powinna uwzględnić zmodyfikowane warunki wymagalności, stosując się do wymagań paragrafów 19–21.

B44 Jeśli jednostka modyfikuje terminy lub warunki przyznanego instrumentu kapitałowego w sposób, który redukuje całkowitą wartość godziwą umowy dotyczącej płatności w formie akcji, lub w inny sposób niekorzystny dla pracownika, jednostka mimo to powinna dalej ujmować otrzymywane usługi w zamian za przyznane instrumenty kapitałowe w sposób, jak gdyby modyfikacja się nie pojawiła (chyba że jest to anulowanie części lub wszystkich przyznanych instrumentów kapitałowych, co powinno być traktowane zgodnie z paragrafem 28). Na przykład:

▼B

a) jeśli modyfikacja redukuje wartość godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych ustaloną bezpośrednio przed i po modyfikacji, jednostka nie powinna uwzględniać spadku wartości godziwej i kontynuować wycenę kwoty ujmowanej za otrzymywane dobra lub usługi w zamian za instrumenty kapitałowe, opierając się na wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia ich przyznania;

b) jeśli modyfikacja zmniejsza liczbę instrumentów kapitałowych przyznanych pracownikowi, to redukcja ta powinna być traktowana jako anulowanie części przyznanych instrumentów, zgodnie z wymaganiami paragrafu 28;

c) jeśli jednostka modyfikuje warunki wymagalności w sposób, który jest niekorzystny dla pracownika, na przykład przez wydłużenie okresu zawieszenia lub przez zmodyfikowanie lub dodanie warunków związanych z dokonaniami gospodarczymi jednostki (innymi niż warunek rynkowy, którego zmiany są traktowane zgodnie z powyższą pkt a)), to nie powinna uwzględniać zmodyfikowanych warunków wymagalności, stosując się do wymagań paragrafów 19–21.

▼M23

**Transakcje płatności w formie akcji między jednostkami należącymi do grupy kapitałowej (zmiany z 2009 r.)**

B45 Paragrafy 43A–43C dotyczą ujmowania transakcji płatności w formie akcji między jednostkami należącymi do grupy kapitałowej w jednostkowym sprawozdaniu finansowym każdej z jednostek. W paragrafach B46–B61 omówiono kwestie stosowania wymogów zawartych w paragrafach 43A–43C. Jak stwierdzono w paragrafie 43D, transakcje płatności w formie akcji między jednostkami należącymi do grupy kapitałowej mogą być dokonywane z różnych powodów, w zależności od okoliczności. W związku z tym poniższe rozważania nie mają charakteru wyczerpującego i założono w nich, że jeżeli jednostka otrzymująca dobra lub usługi nie ma obowiązku rozliczenia transakcji, transakcja stanowi wkład jednostki dominującej na poczet kapitału jednostki zależnej, bez względu na ewentualne wewnątrzgrupowe umowy spłaty.

B46 Poniższe rozważania koncentrują się wprawdzie na transakcjach z pracownikami, jednak odnoszą się one również do podobnych transakcji płatności w formie akcji dokonywanych z innymi dostawcami dóbr i usług. Umowa między jednostką dominującą i jej jednostką zależną może nakładać na jednostkę zależną wymóg zapłaty jednostce dominującej za przekazanie instrumentów kapitałowych pracownikom. Poniższe rozważania nie dotyczą sposobu ujmowania tego rodzaju wewnątrzgrupowej umowy zapłaty.

B47 W przypadku transakcji płatności w formie akcji między jednostkami należącymi do grupy kapitałowej napotyka się cztery zasadnicze kwestie. Dla uproszczenia kwestie te omówiono poniżej na przykładach jednostki dominującej i jednostki zależnej.

*Umowy dotyczące płatności w formie akcji, które obejmują własne instrumenty kapitałowe jednostki*

B48 Pierwsza kwestia dotyczy tego, czy następujące transakcje obejmujące własne instrumenty kapitałowe jednostki powinny być zgodnie z wymogami niniejszego MSSF ujmowane jako transakcje rozliczane w instrumentach kapitałowych, czy też jako transakcje rozliczane w środkach pieniężnych:

▼**M23**

a) jednostka przyznaje swoim pracownikom prawa do instrumentów kapitałowych jednostki (np. opcje na akcje) i celem wypełnienia swoich zobowiązań wobec swoich pracowników zamierza zakupić instrumenty kapitałowe (tj. akcje własne) od strony trzeciej lub też jest zobowiązana dokonać zakupu tych instrumentów; oraz

b) prawa do instrumentów kapitałowych jednostki (np. opcje na akcje) zostały przyznane pracownikom jednostki bądź przez samą jednostkę, bądź przez jej akcjonariuszy, a akcjonariusze jednostki przekazują wymagane w tym celu instrumenty kapitałowe.

B49 Jednostka ujmuje transakcje płatności w formie akcji, w ramach których otrzymuje usługi w zamian za własne instrumenty kapitałowe, jako rozliczane w instrumentach kapitałowych. Podejście to ma zastosowanie niezależnie od tego, czy celem wypełnienia swoich zobowiązań wobec swoich pracowników wynikających z umowy dotyczącej płatności w formie akcji jednostka zamierza zakupić instrumenty kapitałowe (tj. akcje własne) od strony trzeciej, czy też jest zobowiązana dokonać zakupu tych instrumentów. Podejście to ma również zastosowanie niezależnie od tego, czy:

a) prawa do instrumentów kapitałowych jednostki zostały przyznane pracownikom przez samą jednostkę czy też przez jej akcjonariusza/akcjonariuszy, oraz czy

b) umowa dotycząca płatności w formie akcji została rozliczona przez samą jednostkę czy też przez jej akcjonariusza/akcjonariuszy.

B50 Jeżeli akcjonariusz jest zobowiązany do rozliczenia transakcji z pracownikami jednostki, w której dokonał inwestycji, przekazuje on instrumenty kapitałowe tej jednostki, nie zaś własne instrumenty kapitałowe. Zatem jeżeli jednostka, w której dokonał inwestycji, należy do tej samej grupy kapitałowej co akcjonariusz, zgodnie z paragrafem 43C akcjonariusz wycenia swoje zobowiązanie zgodnie z wymogami mającymi zastosowanie do transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym oraz zgodnie z wymogami mającymi zastosowanie do transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

*Umowy dotyczące płatności w formie akcji, które obejmują instrumenty kapitałowe jednostki dominującej*

B51 Druga kwestia dotyczy transakcji płatności w formie akcji między co najmniej dwoma jednostkami należącymi do tej samej grupy kapitałowej, obejmujących instrument kapitałowy innej jednostki należącej do tej grupy kapitałowej. Dla przykładu, pracownikom jednostki zależnej przyznano prawa do instrumentów kapitałowych jednostki dominującej w zamian za usługi świadczone na rzecz jednostki zależnej.

B52 W związku z tym druga kwestia dotyczy następujących umów dotyczących płatności w formie akcji:

a) jednostka dominująca przyznaje prawa do swoich instrumentów kapitałowych bezpośrednio pracownikom jednostki zależnej: jednostka dominująca (a nie jednostka zależna) jest zobowiązana do przekazania pracownikom jednostki zależnej instrumentów kapitałowych; oraz

▼M23

b) jednostka zależna przyznaje swoim pracownikom prawa do instrumentów kapitałowych jednostki dominującej: jednostka zależna jest zobowiązana do przekazania swoim pracownikom instrumentów kapitałowych.

Jednostka dominująca przyznaje prawa do swoich instrumentów kapitałowych pracownikom jednostki zależnej (paragraf B52 pkt a))

B53 Jednostka zależna nie jest zobowiązana do przekazania swoim pracownikom instrumentów kapitałowych swojej jednostki dominującej. Zatem zgodnie z paragrafem 43B jednostka zależna wycenia usługi otrzymane od swoich pracowników zgodnie z wymogami mającymi zastosowanie do transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych i ujmuje odpowiadający im wzrost kapitału własnego jako wkład jednostki dominującej.

B54 Jednostka dominująca jest zobowiązana do rozliczenia transakcji z pracownikami jednostki zależnej poprzez przekazanie własnych instrumentów kapitałowych jednostki dominującej. Zatem zgodnie z paragrafem 43C jednostka dominująca wycenia swoje zobowiązanie zgodnie z wymogami mającymi zastosowanie do transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych.

Jednostka zależna przyznaje swoim pracownikom prawa do instrumentów kapitałowych jednostki dominującej (paragraf B52 pkt b))

B55 Ponieważ jednostka zależna nie spełnia żadnego z warunków określonych w paragrafie 43B, ujmuje ona transakcję ze swoimi pracownikami jako rozliczaną w środkach pieniężnych. Wymóg ten ma zastosowanie niezależnie od tego, w jaki sposób jednostka zależna pozyskuje instrumenty kapitałowe celem wypełnienia swoich zobowiązań wobec pracowników.

*Umowy dotyczące płatności w formie akcji, które obejmują rozliczane w środkach pieniężnych płatności na rzecz pracowników*

B56 Trzecia kwestia dotyczy tego, w jaki sposób jednostka, która otrzymuje dobra lub usługi od swoich dostawców (w tym pracowników), powinna ujmować umowy dotyczące płatności w formie akcji rozliczane w środkach pieniężnych w przypadku, gdy jednostka ta nie jest zobowiązana do dokonania wymaganych płatności na rzecz swoich dostawców. Za przykład mogą służyć poniższe rozwiązania, zgodnie z którymi to jednostka dominująca (a nie sama jednostka) jest zobowiązana do dokonania wymaganych płatności pieniężnych na rzecz pracowników jednostki:

a) płatności pieniężne na rzecz pracowników jednostki są powiązane z ceną instrumentów kapitałowych tej jednostki;

b) płatności pieniężne na rzecz pracowników jednostki są powiązane z ceną instrumentów kapitałowych jej jednostki dominującej.

B57 Jednostka zależna nie jest zobowiązana do rozliczenia transakcji ze swoimi pracownikami. W związku z tym jednostka zależna ujmuje transakcję ze swoimi pracownikami jako rozliczaną w instrumentach kapitałowych oraz ujmuje odpowiadający jej wzrost kapitału własnego jako wkład jednostki dominującej. Jednostka zależna dokonuje aktualizacji wyceny kosztu tej transakcji w przypadku jakichkolwiek zmian wynikających z niespełnienia warunków nabycia uprawnień, innych niż warunki rynkowe, zgodnie z paragrafami 19–21. Stanowi to różnicę w stosunku do wyceny transakcji jako rozliczanej w środkach pieniężnych w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych grupy kapitałowej.

▼**M23**

B58 Ponieważ jednostka dominująca jest zobowiązana do rozliczenia transakcji z pracownikami, a zapłatę stanowią środki pieniężne, jednostka dominująca (oraz skonsolidowana grupa) wycenia swoje zobowiązanie zgodnie z wymogami mającymi zastosowanie do transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych zgodnie z paragrafem 43C.

*Transfer pracowników między jednostkami należącymi do grupy kapitałowej*

B59 Czwarta kwestia dotyczy wewnątrzgrupowych umów dotyczących płatności w formie akcji, które obejmują pracowników więcej niż jednej jednostki należącej do grupy kapitałowej. Przykładowo jednostka dominująca może przyznać prawa do swoich instrumentów kapitałowych pracownikom swoich jednostek zależnych pod warunkiem określonego okresu zatrudnienia w grupie kapitałowej. Zmiana miejsca zatrudnienia pracownika z jednej jednostki zależnej na inną jednostkę zależną w trakcie ustalonego okresu nabycia uprawnień nie narusza jego praw do instrumentów kapitałowych jednostki dominującej przyznanych na podstawie pierwotnej umowy dotyczącej płatności w formie akcji. Jeżeli jednostki zależne nie są zobowiązane do rozliczenia transakcji płatności w formie akcji ze swoimi pracownikami, dokonują jej ujęcia jako transakcji rozliczanej w instrumentach kapitałowych. Każda jednostka zależna wycenia otrzymane od pracownika usługi przy uwzględnieniu wartości godziwej instrumentów kapitałowych w dniu, w którym prawa do tych instrumentów kapitałowych zostały pierwotnie przyznane przez jednostkę dominującą zgodnie z załącznikiem A, oraz tej części okresu nabycia uprawnień, przez którą pracownik był zatrudniony w danej jednostce zależnej.

B60 Jeżeli jednostka zależna jest zobowiązana do rozliczenia transakcji ze swoimi pracownikami w instrumentach kapitałowych swojej jednostki dominującej, dokonuje ujęcia transakcji jako rozliczanej w środkach pieniężnych. Każda jednostka zależna wycenia otrzymane usługi na podstawie wartości godziwej instrumentów kapitałowych w dniu ich przyznania i dla tej części okresu nabycia uprawnień, przez którą pracownik był zatrudniony w danej jednostce zależnej. Ponadto każda jednostka zależna ujmuje każdą zmianę wartości godziwej instrumentów kapitałowych w trakcie okresu zatrudnienia pracownika w danej jednostce zależnej.

B61 Po zmianie miejsca zatrudnienia na inną jednostkę grupy kapitałowej pracownik taki może nie spełniać warunków nabycia uprawnień innych niż warunki rynkowe określone w załączniku A, np. jeżeli pracownik opuszcza grupę kapitałową przed upływem określonego okresu zatrudnienia w grupie kapitałowej. W takim przypadku w związku z faktem, iż warunkiem nabycia uprawnień jest świadczenie usług na rzecz grupy kapitałowej, każda jednostka zależna dokonuje korekty kwoty ujętej uprzednio w odniesieniu do usług otrzymanych od pracownika zgodnie z zasadami określonymi w paragrafie 19. W konsekwencji, jeżeli nie nastąpi nabycie praw do instrumentów kapitałowych przyznanych przez jednostkę dominującą, ponieważ pracownik nie spełnia warunków nabycia uprawnień innych niż warunki rynkowe, w ostatecznym rozliczeniu żadna kwota nie jest ujmowana dla usług otrzymanych od tego pracownika w sprawozdaniach finansowych którejkolwiek z jednostek należących do grupy kapitałowej.

▼M12

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 3

## *Połączenia jednostek*

CEL

1. Celem niniejszego MSSF jest zwiększenie przydatności, wiarygodności oraz porównywalności informacji, które jednostka sprawozdawcza zamieszcza w swoich sprawozdaniach finansowych o *połączeniu jednostek* oraz jego skutkach. W tym celu MSSF określa zasady i wymogi dotyczące sposobu, w jaki *jednostka przejmująca:*

a) ujmuje i wycenia w swoich sprawozdaniach finansowych *możliwe do zidentyfikowania* nabyte aktywa, przejęte zobowiązania oraz wszelkie *niekontrolujące udziały* w *jednostce przejmowanej*,

b) ujmuje i wycenia *wartość firmy* przejętą w ramach połączenia jednostek lub zysk z tytułu okazyjnego nabycia oraz

c) ustala, które informacje ujawnić, aby umożliwić użytkownikom sprawozdania finansowego ocenę charakteru i skutków finansowych połączenia jednostek.

▼M42

ZAKRES

2. Niniejszy MSSF dotyczy transakcji lub innych zdarzeń, które spełniają definicję połączenia jednostek. Niniejszy MSSF nie ma zastosowania do:

a) rozliczania tworzenia wspólnego przedsięwzięcia w sprawozdaniu finansowym tego wspólnego przedsięwzięcia;

▼M12

b) nabywania składnika aktywów lub grupy aktywów niestanowiących *przedsięwzięcia.* W takich przypadkach jednostka przejmująca identyfikuje i ujmuje poszczególne możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa (w tym aktywa spełniające definicję oraz kryteria ujmowania *wartości niematerialnych* zawarte w MSR 38 *Wartości niematerialne*) oraz przejęte zobowiązania. Koszt grupy jest przypisywany do poszczególnych możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań w proporcji do ich *wartości godziwych* na dzień nabycia. Transakcja lub zdarzenie tego rodzaju nie prowadzą do powstania wartości firmy.

c) połączenia jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą (paragrafy B1-B4 zawierają odnośne wytyczne dotyczące zastosowania).

▼M38

2A. Wymogi niniejszego standardu nie mają zastosowania do nabycia przez jednostkę inwestycyjną, określoną w MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe*, inwestycji w jednostce zależnej, której wycena musi być dokonana według wartości godziwej przez wynik finansowy.

▼M12

IDENTYFIKACJA POŁĄCZENIA JEDNOSTEK

3. **Jednostka ustala, czy transakcja lub inne zdarzenie jest połączeniem jednostek posługując się w tym celu definicją zawartą w niniejszym MSSF, która wymaga, aby nabyte aktywa i przejęte zobowiązania stanowiły przedsięwzięcie. Jeśli nabyte aktywa nie stanowią przedsięwzięcia, jednostka sprawozdająca rozlicza transakcję lub inne zdarzenie jak nabycie aktywów. Paragrafy B5-B12 zawierają wytyczne dotyczące sposobu identyfikowania połączenia jednostek oraz definicji przedsięwzięcia.**

▼M12

METODA PRZEJĘCIA

4. **Jednostka rozlicza każde połączenie jednostek stosując metodę przejęcia.**

5. Zastosowanie metody przejęcia wymaga:

a) zidentyfikowania jednostki przejmującej,

b) ustalenia *dnia przejęcia,*

c) ujęcia i wyceny możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów, przejętych zobowiązań oraz wszelkich niekontrolujących udziałów w jednostce przejmowanej oraz

d) ujęcia i wyceny wartości firmy lub zysku z okazyjnego nabycia.

**Identyfikacja jednostki przejmującej**

6. **W przypadku każdego połączenia jednostek jedna z łączących się jednostek jest identyfikowana jako jednostka przejmująca.**

▼M32

►M38 7. Wytyczne zawarte w MSSF 10 stosuje się do identyfikacji jednostki przejmującej ◄—tj. jednostki, która uzyskuje *kontrolę* nad inną jednostką, czyli nad jednostką przejmowaną. Jeżeli połączenie jednostek gospodarczych miało miejsce, ale wytyczne zawarte w MSSF 10 nie wskazują jasno, która z łączących się jednostek jest jednostką przejmującą, ustalając to należy rozważyć czynniki zawarte w paragrafach B14–B18.

▼M12

**Ustalenie dnia przejęcia**

**8. Jednostka przejmująca ustala dzień przejęcia, którym jest dzień objęcia kontroli nad jednostką przejmowaną.**

9. Dniem objęcia przez jednostkę przejmującą kontroli nad jednostką przejmowaną jest zazwyczaj dzień, w którym jednostka przejmująca w rozumieniu prawa dokonuje zapłaty, przejmuje aktywa i przejmuje zobowiązania należące do jednostki przejmowanej - jest to generalnie ostateczny termin. Jednakże jednostka przejmująca może objąć kontrolę w dniu, który poprzedza lub następuje po terminie ostatecznym. Na przykład dzień przejęcia poprzedza termin ostateczny, jeśli pisemna umowa określa, że jednostka przejmująca obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną w dniu poprzedzającym termin ostateczny. Jednostka przejmująca przy określaniu dnia przejęcia rozważa wszystkie odnośne fakty i okoliczności.

**Ujmowanie i wycena możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów, przejętych zobowiązań oraz wszelkich niekontrolujących udziałów w jednostce przejmowanej**

*Zasada ujmowania*

**10. W dniu przejęcia jednostka przejmująca ujmuje, osobno od wartości firmy, możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa, przejęte zobowiązania oraz wszelkie niekontrolujące udziały w jednostce przejmowanej. Ujęcie możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów i przejętych zobowiązań zależy od warunków przedstawionych w paragrafach 11 i 12.**

▼**M12**

Warunki ujmowania

11. Aby możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania mogły zakwalifikować się do ujęcia przy zastosowaniu metody przejęcia, muszą na dzień przejęcia spełniać definicję aktywów i zobowiązań zawartą w *Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*. Na przykład koszty, których jednostka przejmująca się spodziewa, ale nie jest zobowiązana do ich poniesienia w przyszłości w celu realizacji planu zaprzestania prowadzenia działalności jednostki przejmowanej, zakończeniu stosunku pracy lub przeniesienia pracowników jednostki przejmowanej, nie stanowią zobowiązań na dzień przejęcia. Dlatego jednostka przejmująca nie ujmuje tych kosztów przy zastosowaniu metody przejęcia. Jednostka przejmująca ujmuje natomiast te koszty w sporządzonym po połączeniu sprawozdaniu finansowym zgodnie z innymi MSSF.

12. Ponadto, aby możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania mogły zostać zakwalifikowane do ujęcia przy zastosowaniu metody przejęcia, muszą stanowić część aktywów i zobowiązań, które jednostka przejmująca i przejmowana (lub jej poprzedni *właściciele*) wymienili w transakcji połączenia jednostek, a nie wynikać z odrębnej transakcji. Jednostka przejmująca stosuje wytyczne zawarte w paragrafach 51-53, aby ustalić, które z nabytych aktywów i przejętych zobowiązań stanowią część wymiany za jednostkę przejętą a które, o ile istnieją, wynikają z odrębnych transakcji rozliczanych zgodnie z ich rodzajem i mającymi zastosowanie MSSF.

13. Zastosowana przez jednostkę przejmującą zasada oraz warunki ujmowania mogą doprowadzić do ujęcia niektórych aktywów i zobowiązań, których jednostka przejmująca nie ujmowała uprzednio jako aktywów i zobowiązań w swoim sprawozdaniu finansowym. Na przykład jednostka przejmująca ujmuje nabyte, możliwe do zidentyfikowania wartości niematerialne, takie jak marka, patent lub powiązania z klientami, których jednostka przejęta nie ujmowała jako aktywów w swoim sprawozdaniu finansowym, ponieważ wytworzyła je we własnym zakresie i zaliczyła odnośne wydatki do kosztu okresu.

14. Paragrafy B28-B40 zawierają wytyczne dotyczące ujmowania leasingu operacyjnego i wartości niematerialnych. Paragrafy 22–28 określają rodzaje możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań obejmujących pozycje, co do których MSSF ustala ograniczone wyjątki w zakresie zasady i warunków ujmowania.

Klasyfikacja lub wyznaczenie możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów oraz przejętych zobowiązań w ramach połączenia jednostek

**15. W dniu przejęcia jednostka przejmująca klasyfikuje lub wyznacza możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania w sposób umożliwiający zastosowanie w terminie późniejszym innych MSSF. Jednostka przejmująca dokonuje takiej klasyfikacji lub wyznaczenia na podstawie postanowień umowy, warunków, zasad swojej działalności lub polityki rachunkowości oraz innych odnośnych warunków istniejących na dzień przejęcia.**

16. W niektórych sytuacjach MSSF określają inne księgowe podejścia w zależności od tego, w jaki sposób jednostka klasyfikuje lub wyznacza dany składnik aktywów lub zobowiązanie. Przykłady klasyfikacji lub wyznaczenia dokonywanego przez jednostkę przejmującą na podstawie odnośnych warunków istniejących na dzień przejęcia obejmują, ale nie ograniczają się do:

▼M12

a) klasyfikacji poszczególnych aktywów i zobowiązań jako aktywów i zobowiązań finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy lub jako aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży lub utrzymywanych do terminu wymagalności, zgodnie z MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena,*

b) wyznaczenia instrumentu pochodnego jako instrumentu zabezpieczającego zgodnie z MSR 39 oraz

c) oceny, czy wbudowany instrument pochodny powinien zostać oddzielony od umowy zasadniczej zgodnie z MSR 39 (co jest przedmiotem „klasyfikacji" w rozumieniu niniejszego MSSF).

17. Niniejszy MSSF ustala dwa wyjątki od reguły zawartej w paragrafie 15, które dotyczą:

a) klasyfikacji leasingu jako leasingu operacyjnego lub leasing finansowego zgodnie z MSR 17 *Leasing* oraz

b) klasyfikacji umowy jako umowy ubezpieczeniowej zgodnie z MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe.*

Jednostka przejmująca klasyfikuje te umowy na podstawie warunków wynikających z umowy oraz innych czynników występujących w momencie rozpoczęcia umowy (lub, jeśli warunki umowy zostały zmodyfikowane w sposób, który zmienia jej klasyfikację na dzień tej modyfikacji, którym może być dzień przejęcia).

*Zasada wyceny*

**18. Jednostka przejmująca wycenia możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania według ich wartości godziwych na dzień przejęcia.**

▼M29

19. W przypadku każdego połączenia jednostek, jednostka przejmująca wycenia na dzień przejęcia składniki niekontrolujących udziałów w jednostce przejmowanej, które stanowią obecnie udziały własnościowe i w przypadku likwidacji dają ich posiadaczom prawo do proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki, w:

(a) wartości godziwej; lub

(b) wartości proporcjonalnego udziału obecnych instrumentów własnościowych w ujętych kwotach możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki przejmowanej.

Wszystkie pozostałe składniki udziałów niekontrolujących są wyceniane w ich wartościach godziwych na dzień przejęcia, o ile MSSF nie nakładają wymogu zastosowania innej podstawy wyceny.

▼M33

20. Paragrafy 24–31 określają rodzaj możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań obejmujących pozycje, dla których MSSF ustala ograniczone wyjątki w zakresie zasady wyceny.

▼**M12**

*Wyjątki od stosowania zasad ujmowania i wyceny*

21. Niniejszy MSSF zawiera ograniczone wyjątki od swoich zasad ujmowania i wyceny. Paragrafy 22-31 określają zarówno specyficzne pozycje, dla których określono wyjątki oraz charakter tych wyjątków. Jednostka przejmująca rozlicza te pozycje stosując wymogi paragrafów 22-31, co prowadzi do tego, że niektóre pozycje:

a) ujmuje się z zastosowaniem warunków ujęcia w dodatku do tych, które są przedstawione w paragrafach 11 i 12 lub ujmuje się stosując się do wymogów innych MSSF, co prowadzi do innych rezultatów niż w przypadku zastosowania zasady i warunków ujmowania.

b) wycenia się w kwocie innej niż ich wartości godziwe na dzień przejęcia.

Wyjątki od stosowania zasady ujmowania

*Zobowiązania warunkowe*

22. MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* definiuje zobowiązanie warunkowe jako:

a) możliwy obowiązek powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, którego istnienie potwierdzi dopiero wystąpienie lub niewystąpienie jednego lub większej liczby niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie są w pełni kontrolowane przez jednostkę lub

b) obecny obowiązek powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, którego się nie ujmuje, gdyż:

(i) nie jest prawdopodobne, aby wypełnienie obowiązku spowodowało konieczność wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne lub

(ii) kwoty obowiązku nie można wycenić z wystarczającą wiarygodnością.

23. Wymogi zawarte w MSR 37 nie mają zastosowania do ustalenia, które zobowiązania warunkowe należy ująć na dzień przejęcia. Zamiast tego jednostka przejmująca ujmuje na dzień przejęcia zobowiązanie warunkowe przejęte w ramach połączenia jednostek, jeśli stanowi ono bieżący obowiązek wynikający z przeszłych zdarzeń i jego wartość godziwą można wiarygodnie wycenić. Dlatego, w przeciwieństwie do wymogów MSR 37, jednostka przejmująca ujmuje zobowiązanie warunkowe przejęte w ramach połączenia jednostek, nawet, jeśli nie jest prawdopodobne, że w celu uregulowania zobowiązania niezbędny będzie wypływ zasobów zawierających w sobie korzyści ekonomiczne. Paragraf 56 zawiera wytyczne dotyczące późniejszego rozliczania zobowiązań warunkowych.

Wyjątki dotyczące zarówno zasad ujmowania, jak i wyceny

*Podatek dochodowy*

24. Jednostka przejmująca ujmuje i wycenia aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego z tytułu nabytych aktywów i zobowiązań przejętych w wyniku połączenia jednostek, zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy.*

▼M12

25. Jednostka przejmująca rozlicza zgodnie z MSR 12 potencjalne skutki podatkowe różnic przejściowych oraz przeniesienia straty podatkowej jednostki przejmowanej na następne okresy, które istnieją na dzień przejęcia lub wynikają z przejęcia.

*Świadczenia pracownicze*

26. Jednostka przejmująca ujmuje i wycenia zobowiązanie (lub składnik aktywów, jeśli istnieje) dotyczące świadczeń pracowniczych jednostki przejmowanej zgodnie z MSR 19 *Świadczenia pracownicze*.

*Aktywa z tytułu odszkodowania*

27. Sprzedający w ramach transakcji połączenia jednostek może na mocy umowy ustalić odszkodowanie na rzecz jednostki przejmującej w związku z nieznanym wynikiem zdarzenia warunkowego lub niepewnością związaną z całością lub częścią określonego składnika aktywów lub zobowiązania. Na przykład sprzedający może przyznać jednostce przejmującej odszkodowanie za straty poniesione w związku z przekroczeniem określonej kwoty zobowiązania wynikającego z wyszczególnionego zdarzenia warunkowego, innymi słowy, sprzedający gwarantuje, że zobowiązanie jednostki przejmującej nie przewyższy określonej kwoty. W rezultacie, jednostka przejmująca otrzymuje składnik aktywów z tytułu odszkodowania. Jednostka przejmująca ujmuje składnik aktywów z tytułu odszkodowania w tym samym czasie, w którym ujmuje pozycję objętą odszkodowaniem oraz wycenia ten składnik aktywów według zasad mających zastosowanie do tej pozycji, z uwzględnieniem potrzeby dokonania odpisów aktualizujących wycenę w związku z nieściągalnymi kwotami. Dlatego jeśli odszkodowanie odnosi się do składnika aktywów lub zobowiązania, które jest ujmowane na dzień przejęcia i wyceniane według wartości godziwej na dzień przejęcia, jednostka przejmująca ujmuje na dzień przejęcia składnik aktywów z tytułu odszkodowania i wycenia go według wartości godziwej na dzień przejęcia. W przypadku składnika aktywów z tytułu odszkodowania wycenianego według wartości godziwej, skutki niepewności związanej z przyszłymi przepływami pieniężnymi w związku z oceną ściągalności uwzględnione są w wartości godziwej i nie ma potrzeby ustalania odpisu aktualizującego z tego tytułu. (Paragraf B41 zawiera odnośne wytyczne dotyczące stosowania).

28. W niektórych przypadkach odszkodowanie może odnosić się do składnika aktywów lub zobowiązania, którego dotyczy wyjątek od stosowania zasady ujmowania i wyceny. Na przykład odszkodowanie może dotyczyć zobowiązania warunkowego, które nie jest ujmowane na dzień przejęcia, ponieważ jego wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić na ten dzień. Alternatywnie, odszkodowanie może odnosić się do składnika aktywów lub zobowiązania, wynikającego na przykład ze świadczenia pracowniczego, które jest wyceniane na innej zasadzie niż wartość godziwa na dzień przejęcia. W takiej sytuacji, składnik aktywów z tytułu odszkodowania ujmuje się i wycenia przy zastosowaniu założeń zgodnych z przyjętymi do wyceny pozycji, której dotyczy odszkodowanie, w oparciu o ocenę kierownictwa, co do ściągalności składnika aktywów z tytułu odszkodowania oraz wszelkich innych wynikających z umowy ograniczeń dotyczących kwoty objętej odszkodowaniem. Paragraf 57 zawiera wytyczne dotyczące późniejszego rozliczania składnika aktywów z tytułu odszkodowania.

Wyjątki od stosowania zasady wyceny

*Prawa ponownie nabyte*

▼M33

29. Jednostka przejmująca wycenia wartość ponownie nabytego prawa jako składnik wartości niematerialnych, biorąc za podstawę okres pozostały do zakończenia odnośnej umowy niezależnie od tego, czy uczestnicy rynku uwzględniliby potencjalne odnowienie warunków umowy przy ustalaniu wartości godziwej tego prawa. Paragrafy B35 i B36 zawierają odnośne wytyczne dotyczące stosowania.

▼M29

*Transakcje płatności w formie akcji*

30. Jednostka przejmująca wycenia zobowiązanie lub instrument kapitałowy, związany z transakcjami płatności w formie akcji jednostki przejmowanej lub z zastąpieniem transakcji płatności w formie akcji jednostki przejmowanej transakcjami płatności w formie akcji jednostki przejmującej, na dzień przejęcia zgodnie z metodą przedstawioną w MSSF 2 *Płatności w formie akcji*. (Niniejszy MSSF odnosi się do wyniku tej metody jako do opartej na danych rynkowych wyceny transakcji płatności w formie akcji).

▼M12

*Aktywa przeznaczone do sprzedaży*

31. Jednostka przejmująca wycenia nabyte aktywa trwałe (lub grupę do zbycia), które są zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży na dzień przejęcia zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana,* w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży zgodnie z paragrafami 15-18 tego MSSF.

**Ujmowanie i wycena wartości firmy oraz zysku z okazyjnego nabycia**

**32. Jednostka przejmująca ujmuje wartość firmy na dzień przejęcia i wycenia w kwocie nadwyżki wartości a) nad wartością b):**

**a) sumy:**

**(i) przekazanej zapłaty wycenianej zgodnie z niniejszym MSSF, który generalnie wymaga wyceny według wartości godziwej na dzień przejęcia (zob. paragraf 37),**

**(ii) kwoty wszelkich niekontrolujących udziałów w jednostce przejmowanej wycenionych zgodnie z niniejszym MSSF oraz**

**(iii) w przypadku połączenia jednostek realizowanego etapami (zob. paragrafy 41 i 42), wartości godziwej na dzień przejęcia *udziału w kapitale* jednostki przejmowanej, należącego poprzednio do jednostki przejmującej.**

**b) kwota netto ustalonej na dzień przejęcia wartości możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów i przejętych zobowiązań wycenionych zgodnie z niniejszym MSSF.**

33. W przypadku połączenia jednostek, w którym jednostka przejmująca i jednostka przejmowana (lub jej poprzedni właściciele) wymieniają jedynie udziały kapitałowe, wartość godziwą na dzień przejęcia udziałów kapitałowych jednostki przejmowanej może być bardziej wiarygodnie wyceniona aniżeli wartość godziwa na dzień przejęcia udziałów kapitałowych jednostki przejmującej. Jeśli tak, jednostka przejmująca ustala kwotę wartości firmy poprzez zastosowanie wartości udziałów kapitałowych z dnia przejęcia jednostki przejmowanej zamiast wartości godziwej na dzień przejęcia przekazanych udziałów kapitałowych. ►M33 Aby ustalić wartość firmy w połączeniu jednostek, w ramach którego nie przekazuje się zapłaty, jednostka przejmująca stosuje ustaloną na dzień przejęcia wartość godziwą posiadanych udziałów w jednostce przejmowanej zamiast ustalonej na dzień przejęcia wartości godziwej przekazanej zapłaty [zob. paragraf 32 a) (i)]. ◄ Paragrafy B46 – B49 zawierają odnośne wytyczne dotyczące stosowania.

▼**M12**

*Okazyjne nabycia*

34. Niekiedy jednostka dokonuje okazyjnego nabycia, które jest połączeniem jednostek, w ramach którego kwota określona w paragrafie 32(b) przewyższa sumę kwot określonych w paragrafie 32(a). Jeśli ta nadwyżka pozostaje po zastosowaniu wymogów paragrafu 36, jednostka przejmująca ujmuje powstały zysk w rachunku zysków i strat na dzień przejęcia. Zysk przypisuje się do jednostki przejmującej.

35. Okazyjne nabycie może mieć miejsce na przykład przy połączeniu jednostek, które jest wymuszoną sprzedażą a sprzedający działa pod przymusem. Jednakże wyjątki od zasady ujmowania lub wyceny określonych pozycji omówione w paragrafach 22-31 mogą także prowadzić do ujęcia zysku (lub zmiany kwoty ujętego zysku) z tytułu okazyjnego nabycia.

36. Przed ujęciem zysku na okazyjnym nabyciu jednostka przejmująca ponownie ocenia, czy poprawnie zidentyfikowała wszystkie nabyte aktywa i wszystkie przejęte zobowiązania i ujmuje wszelkie dodatkowe aktywa i zobowiązania, które zidentyfikowała w wyniku tego przeglądu. Jednostka przejmująca dokonuje przeglądu procedur stosowanych do określenia kwot, których ujęcie na dzień przejęcia jest wymagane przez niniejszy MSRF dla wszystkich następujących pozycji:

a) możliwe do zidentyfikowania nabyte aktywa i przejęte zobowiązania,

b) niekontrolujące udziały w jednostce przejmowanej, o ile występują,

c) w przypadku połączenia jednostek realizowanego etapami, należący uprzednio do jednostki przejmującej udział kapitałowy w jednostce przejmowanej oraz

d) przekazana zapłata.

Celem przeglądu jest zapewnienie, że wycena odpowiednio odzwierciedla wszystkie informacje dostępne na dzień przejęcia.

*Przekazana zapłata*

37. Zapłatę przekazaną w ramach połączenia jednostek wycenia się w wartości godziwej obliczanej jako ustaloną na dzień przejęcia sumę wartości godziwych aktywów przeniesionych przez jednostkę przejmującą, zobowiązań zaciągniętych przez jednostkę przejmującą wobec poprzednich właścicieli jednostki przejmowanej oraz udziałów kapitałowych wyemitowanych przez jednostkę przejmującą. (Jednakże jakąkolwiek część nagród mających postać płatności w formie akcji jednostki przejmującej wymienionych na nagrody należące do pracowników jednostki przejmowanej, które uwzględniono w zapłacie przekazanej przy połączeniu jednostek, wycenia się zgodnie z paragrafem 30 a nie w wartości godziwej). Przykłady potencjalnych form zapłaty obejmują środki pieniężne, inne aktywa, przedsięwzięcie lub jednostkę zależną od jednostki przejmującej, *warunkową zapłatę,* zwykłe lub uprzywilejowane instrumenty kapitałowe, opcje, warranty oraz udziały członkowskie w *jednostkach wzajemnych.*

▼M12

38. Zapłata przekazana może obejmować aktywa lub zobowiązania jednostki przejmującej o wartościach bilansowych różnych od ich wartości godziwych na dzień przejęcia (na przykład aktywa niepieniężne lub przedsięwzięcie jednostki przejmującej). Jeśli tak, jednostka przejmująca przeszacowuje przekazane aktywa lub zobowiązania do wartości godziwych na dzień przejęcia i ujmuje powstały zysk lub stratę w rachunku zysków i strat. Niekiedy jednak przekazane aktywa i zobowiązania pozostają w łączącej się jednostce po tym, gdy nastąpiło połączenie jednostek (na przykład dlatego, że aktywa i zobowiązania zostały przekazane do jednostki przejmowanej a nie do jej wcześniejszych właścicieli), dlatego jednostka przejmująca utrzymuje nad nimi kontrolę. W tej sytuacji jednostka przejmująca wycenia te aktywa lub zobowiązania w ich wartościach bilansowych bezpośrednio sprzed dnia przejęcia i nie ujmuje zysku ani straty z tytułu aktywów i zobowiązań, nad którymi sprawuje kontrolę zarówno przed, jak i po połączeniu jednostek.

Zapłata warunkowa

39. Zapłata, którą jednostka przejmująca przekazuje w zamian za jednostkę przejmowaną obejmuje wszelkie aktywa oraz zobowiązania wynikające z ustaleń dotyczących warunkowej zapłaty (zob. paragraf 37). Jednostka przejmująca ujmuje zapłatę warunkową według wartości godziwej na dzień przejęcia jako część zapłaty przekazanej w zamian za jednostkę przejmowaną.

▼M43

40. Jednostka przejmująca klasyfikuje obowiązek warunkowej zapłaty, która spełnia definicję instrumentu finansowego, jako zobowiązanie finansowe lub jako kapitał własny w oparciu o definicje instrumentu kapitałowego i zobowiązania finansowego w paragrafie 11 MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*. Jednostka przejmująca klasyfikuje jako składnik aktywów prawo do zwrotu wcześniej przekazanej zapłaty, jeśli spełnione zostały określone warunki. Paragraf 58 zawiera wytyczne dotyczące późniejszego rozliczania zapłaty warunkowej.

▼M12

**Dodatkowe wytyczne do stosowania metody przejęcia w szczególnych rodzajach połączeń jednostek**

*Połączenie jednostek realizowane etapami*

41. Jednostka przejmująca niekiedy przejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną, w której posiadała udziały kapitałowe, tuż przed dniem przejęcia. Na przykład w dniu 31 grudnia 20X1 jednostka A posiadała 35 % niekontrolujących udziałów kapitałowych w jednostce B. W tym dniu jednostka A zakupiła dodatkowe 40 % udziałów w jednostce B, które zapewniły jej kontrolę nad jednostką B. Niniejszy MSSF określa taką transakcję jako połączenie jednostek realizowane etapami, niekiedy określane jako stopniowe przejęcie.

42. W połączeniu jednostek realizowanym etapami jednostka przejmująca ponownie wycenia uprzednio należące do niej udziały kapitałowe w jednostce przejmowanej do wartości godziwej na dzień przejęcia i ujmuje powstały zysk lub stratę, o ile powstała, w rachunku zysków i strat. We wcześniejszych okresach sprawozdawczych jednostka przejmująca mogła ująć zmiany wartości godziwej posiadanych udziałów kapitałowych w jednostce przejmowanej w innych całkowitych dochodach (na przykład dlatego, że inwestycja została zaklasyfikowana jako dostępna do sprzedaży). Jeżeli tak, kwotę, która została ujęta w innych całkowitych dochodach ujmuje się w oparciu o tę samą zasadę, która byłaby wymagana, gdyby jednostka przejmująca zbyła bezpośrednio wcześniej posiadane udziały kapitałowe.

▼**M12**

*Połączenie jednostek zrealizowane bez przekazania zapłaty*

43. Jednostka przejmująca obejmuje czasami kontrolę nad jednostką przejmowaną nie przekazując zapłaty. Tego rodzaju połączenia jednostek rozlicza się z zastosowaniem metody przejęcia. Takie okoliczności obejmują:

a) Jednostka przejmowana odkupuje wystarczającą ilość swoich własnych udziałów, aby dotychczasowy inwestor (jednostka przejmująca) mógł objąć kontrolę.

b) Wygasa mniejszościowe prawo weta wcześniej uniemożliwiające jednostce przejmującej kontrolowanie jednostki przejmowanej, w której jednostka przejmująca posiada większość praw głosu.

c) Jednostka przejmująca oraz jednostka przejmowana zgadzają się na połączenie ich działalności jedynie na podstawie umowy. Jednostka przejmująca nie przekazuje zapłaty w zamian za przejęcie kontroli nad jednostką przejmowaną oraz nie posiada udziałów kapitałowych w jednostce przejmowanej, ani na dzień przejęcia ani wcześniej. Przykładem połączenia jednostek zrealizowanego jedynie na mocy umowy jest skojarzenie dwóch przedsięwzięć w drodze układu scalającego lub utworzenie podwójnie notowanej spółki.

44. W połączeniu jednostek przeprowadzonym jedynie na podstawie umowy, jednostka przejmująca przypisuje właścicielom jednostki przejmowanej kwotę aktywów netto jednostki przejmowanej ujętą zgodnie z niniejszym MSSF. Innymi słowy, udziały kapitałowe w jednostce przejmowanej należące do stron innych aniżeli jednostka przejmująca, są udziałami niekontrolującymi w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej sporządzonym po połączeniu, nawet, jeżeli wskutek tego wszystkie udziały kapitałowe w jednostce przejmowanej są przyporządkowane do udziałów niekontrolujących.

**Okres wyceny**

**45. Jeżeli początkowe rozliczenie księgowe połączenia jednostek nie jest zakończone przed końcem okresu sprawozdawczego, w którym połączenie miało miejsce, jednostka przejmująca prezentuje w swoim sprawozdaniu finansowym przybliżone kwoty dotyczące pozycji, których rozliczenie jest niezakończone. W okresie wyceny jednostka przejmująca koryguje retrospektywnie prowizoryczne kwoty ujęte na dzień przejęcia, aby odzwierciedlić nowe informacje uzyskane o faktach i okolicznościach, które istniały na dzień przejęcia oraz, jeśli byłyby znane, wpłynęłyby na wycenę kwot ujętych na ten dzień. W okresie wyceny jednostka przejmująca ujmuje także dodatkowe aktywa i zobowiązania, jeśli uzyskano nowe informacje o faktach i okolicznościach, które istniały na dzień przejęcia oraz, jeśli byłyby znane, wpłynęłyby na ujęcie tych aktywów i zobowiązań na ten dzień. Okres wyceny kończy się, gdy tylko jednostka przejmująca otrzymuje informacje, których poszukiwała na temat faktów i okoliczności, które istniały na dzień przejęcia lub przekonuje się, że nie można uzyskać więcej informacji. Jednakże okres wyceny nie powinien przekraczać jednego roku od dnia przejęcia.**

46. Okres wyceny jest okresem następującym po dniu przejęcia, w którym jednostka przejmująca może skorygować przybliżone kwoty ujęte w związku z połączeniem jednostek. Okres wyceny daje jednostce przejmującej rozsądny okres czasu na uzyskanie informacji niezbędnych dla zidentyfikowania i wyceny poniższych pozycji na dzień przejęcia zgodnie z wymogami niniejszego MSSF:

a) możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów, przejętych zobowiązań oraz wszelkich niekontrolujących udziałów w jednostce przejmowanej,

▼**M12**

b) zapłaty przekazanej w zamian za jednostkę przejętą (lub inną kwotę zastosowaną do wyceny wartości firmy),

c) w przypadku połączenia jednostek realizowanego etapami, należący uprzednio do jednostki przejmującej udział kapitałowy w jednostce przejmowanej oraz

d) powstałą wartość firmy lub zysk na okazyjnym nabyciu.

47. Jednostka przejmująca analizuje wszystkie odnośne czynniki przy ustalaniu, czy informacje uzyskane po dniu przejęcia powinny skutkować korektą ujętych prowizorycznych kwot lub czy informacje te mają związek ze zdarzeniami, które nastąpiły po dniu przejęcia. Odnośne czynniki obejmują ustalenie dnia, w którym uzyskano dodatkowe informacje oraz tego, czy jednostka przejmująca może zidentyfikować przyczynę zmiany prowizorycznych kwot. Informacje uzyskane wkrótce po dniu przejęcia z większym stopniem prawdopodobieństwa odzwierciedlają okoliczności, które istniały na dzień przejęcia aniżeli informacje uzyskane kilka miesięcy później. ►**M33** Na przykład, o ile nie miało miejsca zdarzenie, które zmieniło wartość godziwą składnika aktywów, to jego sprzedaż stronie trzeciej tuż po dniu przejęcia za kwotę znacząco różną od jego prowizorycznej wartości godziwej wycenionej na ten dzień prawdopodobnie wskazuje na błąd w ustaleniu prowizorycznej kwoty. ◄

48. Jednostka przejmująca ujmuje zwiększenie (zmniejszenie) prowizorycznej kwoty ujętej dla możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów (zobowiązania), poprzez zmniejszenie (zwiększenie) wartości firmy. Jednakże nowe informacje uzyskane w ciągu okresu wyceny mogą czasami prowadzić do korekty prowizorycznych kwot więcej niż jednego składnika aktywów lub zobowiązań. Na przykład jednostka przejmująca mogła przyjąć zobowiązanie do zapłacenia odszkodowań w związku z wypadkiem, który miał miejsce w jednostce przejmowanej, z których całość lub część pokrywa polisa ubezpieczeniowa jednostki przejmowanej. Jeżeli jednostka przejmująca w ciągu okresu wyceny uzyskała nowe informacje na temat wartości godziwej tego zobowiązania na dzień przejęcia, korekta wartości firmy wynikająca ze zmiany ujętej prowizorycznej kwoty tego zobowiązania zostałaby skompensowana (w całości lub w części) przez korespondującą korektę wartości firmy wynikającą ze zmiany ujętej prowizorycznej kwoty roszczenia należnego od ubezpieczyciela.

49. W ciągu okresu wyceny jednostka przejmująca ujmuje korekty prowizorycznych kwot w taki sposób, jak gdyby księgowe rozliczenie połączenia jednostek było już zakończone w dniu przejęcia. Zatem jednostka przejmująca dokonuje w miarę potrzeb weryfikacji informacji porównawczych za poprzednie okresy zaprezentowane w sprawozdaniach finansowych, w tym dokonuje zmian umorzenia, amortyzacji oraz innych zmian wpływających na dochody ujęte w związku z zakończeniem początkowego rozliczenia księgowego.

50. Po zakończeniu okresu wyceny, jednostka przejmująca dokonuje przeglądu księgowego rozliczenia połączenia jednostek wyłącznie w celu skorygowania błędu zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

▼M12

**Ustalenie, co stanowi część transakcji połączenia jednostek**

**51. Jednostkę przejmującą oraz jednostkę przejmowaną może łączyć wcześniejsze powiązanie lub inny układ poprzedzający rozpoczęcie negocjacji w sprawie połączenia, lub też w trakcie negocjacji mogły zawrzeć porozumienie odrębne od połączenia jednostek. W każdej z sytuacji jednostka przejmująca identyfikuje wszelkie kwoty, które nie są częścią tego, co jednostka przejmująca oraz jednostka przejmowana (lub jej poprzedni właściciele) wymienili w ramach połączenia jednostek, tj. kwoty niebędące częścią kwoty przekazanej w zamian za jednostkę przejmowaną. Jednostka przejmująca jako element zastosowania metody przejęcia ujmuje jedynie zapłatę przekazaną za jednostkę przejmowaną oraz nabyte aktywa i przejęte zobowiązania w zamian za jednostkę przejmowaną. Odrębne transakcje rozlicza się zgodnie z mającym zastosowanie MSSF.**

52. Transakcja zawarta przez jednostkę przejmującą lub w jej imieniu lub którą zawarto głównie na korzyść jednostki przejmującej lub jednostki połączonej, a nie głównie na korzyść jednostki przejmowanej (lub jej poprzednich *właścicieli*) przed połączeniem jednostek, z dużym stopniem prawdopodobieństwem stanowi odrębną transakcję. Poniżej znajdują się przykłady odrębnych transakcji, których nie uwzględnia się stosując metodę przejęcia:

a) transakcja, która w efekcie rozlicza wcześniejsze powiązanie między jednostką przejmującą i jednostką przejmowaną,

b) transakcja wynagrodzenia pracowników lub poprzednich właścicieli jednostki przejmowanej z tytułu ich przyszłych usług oraz

c) transakcja dotycząca zwrotu kosztów powiązanych z przejęciem przez jednostkę przejmującą, które zapłaciła jednostka przejmowana lub jej poprzedni właściciele.

Paragrafy B50 – B62 zawierają odnośne wytyczne dotyczące stosowania.

*Koszty powiązane z przejęciem*

53. Koszty powiązane z przejęciem są to koszty, które jednostka przejmująca ponosi, aby doprowadzić do połączenia jednostek. Koszty te obejmują wynagrodzenie za znalezienie, opłaty z tytułu usług doradczych, prawnych, rachunkowości, wyceny oraz opłaty za inne usługi profesjonalne lub doradcze, koszty ogólnej administracji, w tym koszty utrzymania wewnętrznego departamentu ds. przejęć oraz koszty rejestracji i emisji dłużnych i kapitałowych papierów wartościowych. Jednostka przejmująca rozlicza związane z przejęciem koszty jako koszt okresu, w którym koszty te są ponoszone w zamian za otrzymane usługi, z jednym wyjątkiem. Koszty emisji dłużnych i kapitałowych papierów wartościowych ujmuje się zgodnie z MSR 32 i MSR 39.

PÓŹNIEJSZA WYCENA I ROZLICZENIE KSIĘGOWE

**54. Generalnie jednostka przejmująca wycenia i rozlicza nabyte aktywa, przejęte lub powstałe zobowiązania oraz instrumenty kapitałowe wyemitowane w ramach połączenia jednostek zgodnie z innymi MSSF, mającymi zastosowanie do takich pozycji w zależności od ich charakteru. Jednakże niniejszy MSSF przedstawia wytyczne w sprawie tego, jak w późniejszych okresach wyceniać i rozliczać następujące nabyte aktywa, przejęte lub powstałe zobowiązania oraz instrumenty kapitałowe wyemitowane w ramach połączenia jednostek.**

**a) prawa ponownie nabyte,**

**b) zobowiązania warunkowe ujęte na dzień przejęcia,**

**c) aktywa z tytułu odszkodowania oraz**

▼M12

**d) zapłata warunkowa.**

**Paragraf B63 zawiera odnośne wytyczne dotyczące stosowania.**

**Prawa ponownie nabyte**

55. Ponownie nabyte prawo ujęte jako składnik wartości niematerialnych amortyzuje się przez pozostały do końca okres wynikający z umowy, w której przyznano prawo. Jednostka przejmująca, która później sprzedaje prawo ponownie nabyte stronie trzeciej, uwzględnia wartość bilansową składnika wartości niematerialnych przy ustalaniu zysku lub straty na sprzedaży.

**Zobowiązania warunkowe**

56. Po początkowym ujęciu oraz do czasu uregulowania, darowania lub wygaśnięcia zobowiązania, jednostka przejmująca wycenia zobowiązanie warunkowe ujęte w ramach połączenia jednostek w wartości wyższej spośród:

a) kwoty, jaka zostałaby ujęta zgodnie z MSR 37 oraz

b) początkowo ujętej kwoty, pomniejszonej, tam gdzie ma to zastosowanie, o łączną amortyzację ujętą zgodnie z MSR 18 *Przychody*.

Wymóg ten nie dotyczy umów rozliczanych zgodnie z MSR 39.

**Aktywa z tytułu odszkodowania**

57. Na koniec każdego kolejnego okresu sprawozdawczego, jednostka przejmująca wycenia składnik aktywów z tytułu odszkodowania, który był ujęty na dzień przejęcia, w oparciu o tę samą zasadę, co zobowiązanie lub składnik aktywów, których dotyczy odszkodowanie, uwzględniając wszelkie wynikające z umowy ograniczenia tej kwoty odszkodowania oraz, w przypadku składnika aktywów z tytułu odszkodowania, który nie jest w późniejszych okresach wyceniany w wartości godziwej, uwzględniając ocenę kierownictwa dotyczącą ściągalności tego składnika aktywów. Jednostka przejmująca usuwa z bilansu składnik aktywów z tytułu odszkodowania tylko wtedy, gdy zrealizuje ten składnik aktywów, sprzeda go lub gdy w inny sposób utraci do niego prawo.

**Zapłata warunkowa**

▼M43

58. Niektóre zmiany wartości godziwej zapłaty warunkowej, które jednostka przejmująca ujmuje po dniu przejęcia, mogą być skutkiem dodatkowych informacji uzyskanych przez nią po tym dniu na temat faktów i okoliczności, które istniały w dniu przejęcia. Zmiany takie są korektami z okresu wyceny zgodnie z paragrafami 45–49. Jednakże zmiany wynikające z następujących po dniu przejęcia zdarzeń, takich jak osiągnięcie określonego pułapu przychodów, uzyskanie określonej ceny sprzedaży akcji lub przełom w projekcie badawczo rozwojowym, nie są korektami z okresu wyceny. Jednostka przejmująca rozlicza zmiany wartości godziwej warunkowej zapłaty, które nie są korektami z okresu wyceny, w następujący sposób:

▼M12

a) Warunkowej zapłaty sklasyfikowanej jako kapitał własny nie wycenia się ponownie, a jej późniejsze uregulowanie rozlicza się w ramach kapitału własnego.

▼M43

b) Inna warunkowa zapłata, która:

(i) jest objęta zakresem MSSF 9, jest wyceniana w wartości godziwej na każdy dzień sprawozdawczy, a zmiany wartości godziwej ujmuje się w rachunku zysków i strat zgodnie z MSSF 9;

▼M43

(ii) nie jest objęta zakresem MSSF 9, jest wyceniana w wartości godziwej na każdy dzień sprawozdawczy, a zmiany wartości godziwej ujmuje się w rachunku zysków i strat.

▼M12

UJAWNIANIE INFORMACJI

**59. Jednostka przejmująca ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom jej sprawozdania finansowego ocenę charakteru i skutków finansowych połączenia jednostek przeprowadzonego:**

**a) w czasie bieżącego okresu sprawozdawczego lub**

**b) po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji.**

60. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 59, jednostka przejmująca ujawnia informacje określone w paragrafach B64—B66.

**61. Jednostka przejmująca ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom jej sprawozdania finansowego ocenę skutków finansowych korekt ujętych w bieżącym okresie, które dotyczą połączeń jednostek przeprowadzonych w okresie lub poprzednich okresach sprawozdawczych.**

62. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 61, jednostka przejmująca ujawnia informacje określone w paragrafie B67.

63. Jeżeli specyficzne ujawnienia informacji wymagane przez niniejszy i inne MSSF nie pozwalają na osiągnięcie celów określonych w paragrafach 59 i 61 jednostka przejmująca ujawnia wszelkie dodatkowe informacje niezbędne do osiągnięcia tych celów.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I OKRES PRZEJŚCIOWY

**Data wejścia w życie**

64. Niniejszy MSSF stosuje się prospektywnie do połączeń jednostek, w przypadku których dzień przejęcia następuje w dniu lub po dniu rozpoczęcia pierwszego rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 1 lipca 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jednakże niniejszy MSSF ma zastosowanie tylko od początku rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 30 czerwca 2007 r. i później. Jeśli jednostka zastosuje niniejszy MSSF przed 1 lipca 2009 r., fakt ten ujawnia oraz stosuje jednocześnie MSR 27 (zmieniony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.).

▼M29

64B. Dokument *Zmiany MSSF* wydany w maju 2010 r. zmienił paragrafy 19, 30 i B56 oraz dodał paragrafy B62A i B62B. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu 1 lipca 2010 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia. Zmiany te powinny być stosowane prospektywnie począwszy od dnia, w którym jednostka zastosowała niniejszy MSSF po raz pierwszy.

64C. Paragrafy 65A–65E zostały dodane przez dokument *Zmiany MSSF* wydany w maju 2010 r. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się w dniu 1 lipca 2010 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia. Zmiany mają zastosowanie do sald zapłat warunkowych wynikających z połączeń jednostek, w przypadku których data przejęcia poprzedza datę zastosowania niniejszego MSSF (w wersji wydanej w 2008 r.).

▼M32

64E. MSSF 10, wydany w maju 2011 r., spowodował zmiany w paragrafach 7, B13, B63 e) i w załączniku A. Jednostka powinna stosować te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 10.

▼M33

64F. Na podstawie MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragrafy 20, 29, 33, 47, zmieniono definicję wartości godziwej w załączniku A i zmieniono paragrafy B22, B40, B43–B46, B49 i B64. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼M38

64G. Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanego w październiku 2012 r., zmieniono paragraf 7 oraz dodano paragraf 2A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. i później. Wcześniejsze stosowanie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany wcześniej, to jednocześnie stosuje również wszystkie zmiany ujęte w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*.

▼M43

64I. Na podstawie dokumentu *Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle*, opublikowanego w grudniu 2013 r., zmieniono paragrafy 40 i 58 oraz dodano paragraf 67A i dotyczący go nagłówek. Jednostka stosuje tę zmianę prospektywnie do połączeń jednostek, w przypadku których dzień przejęcia przypada 1 lipca 2014 r. lub później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jednostka może zastosować zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, pod warunkiem że zastosowała również MSSF 9 i MSR 37 (w obu przypadkach w wersji zmienionej na podstawie dokumentu *Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle*). Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼M42

64J. Na podstawie dokumentu *Annual Improvements Cycle 2011–2013* opublikowanego w grudniu 2013 r. zmieniono paragraf 2 a). Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2014 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼M12

**Okres przejściowy**

65. Aktywa i zobowiązania, które powstały w wyniku połączeń jednostek, których daty przejęcia poprzedzały zastosowanie niniejszego MSSF, nie są objęte korektami wynikającymi z niniejszego MSSF.

▼M29

65A. Salda zapłat warunkowych wynikających z połączeń jednostek, w przypadku których data przejęcia poprzedzała datę pierwszego zastosowania przez jednostkę niniejszego MSSF (w wersji wydanej w 2008 r.), nie są objęte korektami wynikającymi z pierwszego zastosowania niniejszego MSSF. Paragrafy 65B–65E są stosowane w odniesieniu do tych sald przy sporządzaniu kolejnych sprawozdań finansowych. Paragrafy 65B–65E nie mają zastosowania do ujmowania sald zapłat warunkowych wynikających z połączeń jednostek, w przypadku których data przejęcia jest taka sama jak data pierwszego zastosowania przez jednostkę niniejszego MSSF (w wersji wydanej w 2008 r.) lub od niej późniejsza. W paragrafach 65B–65E pojęcie połączenie jednostek odnosi się wyłącznie do połączeń jednostek, w przypadku których data przejęcia poprzedza datę zastosowania niniejszego MSSF (w wersji wydanej w 2008 r.).

▼M29

65B. Jeżeli porozumienie dotyczące połączenia jednostek przewiduje korektę kosztu połączenia uwarunkowaną przyszłymi zdarzeniami, jednostka przejmująca uwzględnia kwotę tej korekty w koszcie połączenia na dzień przejęcia, jeżeli korekta jest prawdopodobna i można ją wiarygodnie wycenić.

65C. Porozumienie dotyczące połączenia jednostek może przewidywać dokonanie korekt kosztu połączenia uwarunkowanych jednym lub większą liczbą przyszłych zdarzeń. Korekta może być na przykład uwarunkowana utrzymaniem lub osiągnięciem w przyszłych okresach określonego poziomu zysków, bądź utrzymywaniem się ceny rynkowej wyemitowanych instrumentów. Zwykle możliwe jest oszacowanie kwoty każdej tego rodzaju korekty podczas początkowego ujęcia połączenia bez ograniczania wiarygodności informacji, nawet jeśli występuje pewna doza niepewności. Jeżeli przewidywane przyszłe zdarzenia nie wystąpiły lub należy zmienić szacunki, odpowiednio koryguje się koszt połączenia jednostek.

65D. Nawet jeżeli porozumienie dotyczące połączenia jednostek przewiduje taką korektę, nie uwzględnia się jej w koszcie połączenia podczas początkowego ujęcia połączenia, jeżeli korekta ta nie jest prawdopodobna albo nie można jej wiarygodnie wycenić. Jeżeli w późniejszym terminie korekta taka staje się prawdopodobna i można ją wiarygodnie wycenić, dodatkową zapłatę traktuje się jako korektę kosztu połączenia.

65E. W pewnych sytuacjach jednostka przejmująca może być zobowiązana do dokonania w terminie późniejszym na rzecz sprzedającego płatności stanowiącej rekompensatę za zmniejszenie wartości aktywów wydanych, instrumentów kapitałowych wyemitowanych lub zobowiązań zaciągniętych lub przejętych przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną. Dzieje się tak na przykład wówczas, gdy jednostka przejmująca gwarantuje cenę rynkową instrumentów kapitałowych lub dłużnych wyemitowanych w celu pokrycia kosztu połączenia jednostek i jest zobowiązana wyemitować dodatkowe instrumenty kapitałowe lub dłużne w celu osiągnięcia pierwotnie ustalonego kosztu. W takich sytuacjach nie ujmuje się wzrostu kosztu połączenia jednostek. W przypadku instrumentów kapitałowych wartość godziwą dodatkowej płatności kompensuje równe jej co do wartości pomniejszenie wartości przypisanej początkowo wyemitowanym instrumentom. W przypadku instrumentów dłużnych dodatkową płatność uznaje się za pomniejszenie premii lub powiększenie dyskonta z tytułu początkowej emisji.

▼M12

66. Jednostka, taka jak jednostka wzajemna, która nie stosowała jeszcze MSSF 3 oraz uczestniczyła w jednym lub więcej połączeniu jednostek rozliczanych za pomocą metody nabycia, stosuje przepisy przejściowe zawarte w paragrafie B68 i B69.

**Podatek dochodowy**

67. W odniesieniu do połączeń jednostek, w przypadku których dzień przejęcia miał miejsce zanim niniejszy MSSF ma zastosowanie, jednostka przejmująca stosuje prospektywnie wymogi zawarte w paragrafie 68 MSR 12, zmienionego przez niniejszy MSSF. To oznacza, że jednostka przejmująca nie koryguje sposobu rozliczania wcześniejszych połączeń jednostek w zakresie poprzednio ujętych zmian w ujętych aktywach z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jednakże od dnia, w którym niniejszy MSSF ma zastosowanie, jednostka przejmująca ujmuje, jako korektę pozycji zysków lub strat (lub, jeśli wymaga tego MSR 12, poza pozycją zysków lub strat) zmiany w ujętych aktywach z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

▼M43

**ODNIESIENIA DO MSSF 9**

67A. Jeżeli jednostka stosuje niniejszy standard, ale nie stosuje jeszcze MSSF 9, wszelkie odniesienia do MSSF 9 należy rozumieć jako odniesienia do MSR 39.

▼M12

WYCOFANIE MSSF 3 (2004)

68. Niniejszy MSSF zastępuje MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych* (wydany w 2004 r.).

*Załącznik A*

**Definicje pojęć**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

| | |
|---|---|
| **Jednostka przejmowana** | Przedsięwzięcie lub przedsięwzięcia, nad którymi **jednostka przejmująca** obejmuje kontrolę w wyniku **połączenia jednostek**. |
| **Jednostka przejmująca** | Jednostka, która obejmuje kontrolę nad **jednostką przejmowaną.** |
| **Dzień przejęcia** | Dzień, w którym **jednostka przejmująca** obejmuje **kontrolę** nad **jednostką przejmowaną**. |
| **Przedsięwzięcie** | Zintegrowany zespół działań i aktywów, którym można operować i zarządzać w celu uzyskania zwrotu w formie dywidend, obniżenia kosztów lub uzyskana innych korzyści bezpośrednio dla inwestorów lub innych właścicieli, członków lub uczestników. |
| **Połączenie jednostek** | Transakcja lub inne zdarzenie, w którym **jednostka przejmująca** obejmuje kontrolę nad jednym lub większą liczbą **przedsięwzięć.** Transakcje określane niekiedy jako „prawdziwe fuzje” lub „fuzje równych” stanowią także **połączenie jednostek** w rozumieniu niniejszego MSSF. |
| **Zapłata warunkowa** | Zazwyczaj jest to obowiązek **jednostki przejmującej** do przekazania dodatkowych aktywów lub **udziałów kapitałowych** poprzednim właścicielom jednostki przejmowanej w ramach wymiany za objęcie **kontroli** nad **jednostką przejmowaną**, pod warunkiem wystąpienia określonych przyszłych zdarzeń lub spełnienia warunków. Jednakże zapłata warunkowa może także dawać **jednostce przejmującej** prawo do zwrotu wcześniej przekazanej zapłaty, jeśli spełnione zostaną określone warunki. |

▼M32

_____

▼M12

| | |
|---|---|
| **Udziały kapitałowe** | Dla celów niniejszego MSSF, termin *udziały kapitałowe* stosuje się w szerokim znaczeniu, tak, aby objąć udziały własnościowe inwestora w należących do niego jednostkach oraz udziały właściciela, członka lub uczestnika **jednostek wzajemnych.** |

▼M33

| | |
|---|---|
| **Wartość godziwa** | Jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13.) |

▼**M12**

**Wartość firmy** — Składnik aktywów reprezentujący przyszłe korzyści ekonomiczne powstające z aktywów nabytych w ramach **połączenia jednostek**, których nie można pojedynczo zidentyfikować ani osobno ująć.

**Możliwy do zidentyfikowania** — Składnik aktywów jest *możliwy do zidentyfikowania*, jeżeli:

a) jest możliwy do wyodrębnienia, tzn. można go wyodrębnić lub oddzielić od jednostki i sprzedać, przenieść, udzielić na niego licencji, wynająć lub wymienić, osobno albo razem z umową, innym możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów lub zobowiązaniem niezależnie od tego, czy jednostka zamierza tak uczynić lub

b) powstaje na skutek praw wynikających umowy lub z innych tytułów prawnych, niezależnie od tego, czy prawa te można przenieść lub oddzielić od jednostki lub od innych praw i obowiązków.

**Wartość niematerialna** — Możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów nieposiadający postaci fizycznej.

**Jednostka wzajemna** — Jednostka niebędąca własnością inwestora, która przynosi dywidendy, zapewnia obniżenie kosztów lub powstanie innych korzyści ekonomicznych bezpośrednio jej **właścicielom,** członkom lub uczestnikom. Na przykład towarzystwo ubezpieczeń wzajemnych, towarzystwo kredytowe lub spółdzielnia są przykładami jednostek wzajemnych.

**Udziały niekontrolujące** — Kapitały w jednostce zależnej, których nie można bezpośrednio lub pośrednio przyporządkować do jednostki dominującej.

**Właściciele** — Dla celów niniejszego MSSF, termin *właściciele* stosuje się szerokim znaczeniu, tak, aby objąć posiadaczy **udziałów kapitałowych** w jednostkach należących do inwestora oraz właścicieli, członków lub uczestników **jednostek wzajemnych**.

*Załącznik B*

**Objaśnienie stosowania**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

POŁĄCZENIA JEDNOSTEK ZNAJDUJĄCYCH SIĘ POD WSPÓLNĄ KONTROLĄ (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 2C))

B1. Niniejszego MSSF nie stosuje się do połączenia jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą. Połączenie jednostek dotyczące jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą to połączenie jednostek, w ramach którego wszystkie łączące się jednostki lub przedsięwzięcia znajdują się ostatecznie pod kontrolą tej samej strony lub stron zarówno przed, jak i po połączeniu jednostek, a kontrola ta nie jest tymczasowa.

▼**M12**

B2. Grupę osób uznaje się za sprawującą kontrolę nad jednostką, gdy, w wyniku uzgodnień umownych, są łącznie zdolne do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki w celu osiągania korzyści z jej działalności. Oznacza to, że połączenie jednostek nie wchodzi w zakres niniejszego MSSF, gdy ta sama grupa osób, w wyniku uzgodnień umownych, posiada ostateczną, łączną zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną każdej z łączących się jednostek w celu osiągania korzyści z ich działalności, a ta ostateczna, łączna zdolność nie jest tymczasowa.

B3. Jednostkę może kontrolować osoba lub grupa osób działających razem na podstawie uzgodnień umownych i osoba ta lub grupa osób nie może podlegać wymogom MSSF w zakresie sprawozdawczości finansowej. W związku z tym, aby połączenie jednostek można było uznać za obejmujące jednostki znajdujące się pod wspólną kontrolą, łączące się jednostki nie muszą być objęte tym samym skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym.

B4. Poziom udziałów niekontrolujących *w* poszczególnych łączących się jednostkach przed i po połączeniu jednostek nie ma znaczenia przy ustalaniu, czy połączenie obejmuje jednostki znajdujące się pod wspólną kontrolą. Podobnie to, że jedna z łączących się jednostek to jednostka zależna wyłączona ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego, nie ma znaczenia przy ustalaniu, czy połączenie obejmuje jednostki znajdujące się pod wspólną kontrolą.

IDENTYFIKACJA POŁĄCZENIA JEDNOSTEK (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 3)

B5. Niniejszy MSSF definiuje połączenia jednostek jako transakcję lub inne zdarzenie, w którym jednostka przejmująca obejmuje kontrolę nad jednym lub większą liczbą przedsięwzięć. Jednostka przejmująca może objąć kontrolę nad jednostką przejmowaną na wiele różnych sposobów, na przykład:

a) przekazując środki pieniężne, ekwiwalenty środków pieniężnych lub inne aktywa (w tym aktywa netto wchodzące w skład przedsięwzięcia),

b) zaciągając zobowiązania,

c) emitując udziały kapitałowe,

d) przekazując więcej niż jeden rodzaj zapłaty lub

e) bez przekazania zapłaty, w tym tylko na mocy samej umowy (zob. paragraf 43).

B6. Połączenie jednostek może mieć różną strukturę ze względu na aspekty prawne, podatkowe i inne, które obejmują, ale nie ograniczają się do poniżej przedstawionych:

a) jedno lub więcej przedsięwzięć staje się jednostką zależną jednostki przejmującej lub aktywa netto jednego lub większej liczby przedsięwzięć zostają prawnie włączone do jednostki przejmującej,

b) jedna z łączących się jednostek przekazuje swoje aktywa netto lub jej właściciele przekazują swoje udziały kapitałowe innej łączącej się jednostce lub jej właścicielom,

▼**M12**

c) wszystkie z łączących się jednostek przekazują swoje aktywa netto lub właściciele tych jednostek przekazują swoje udziały kapitałowe nowo powstałej jednostce (czasami określanej jako transakcja rolowana (roll-up) lub łączona (put together)) lub

d) grupa poprzednich właścicieli jednej z łączących się jednostek obejmuje kontrolę nad jednostką powstałą w wyniku połączenia.

DEFINICJA PRZEDSIĘWZIĘCIA (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 3)

B7. Przedsięwzięcie obejmuje wkłady oraz procesy stosowane do tych wkładów, mające zdolność do wytworzenia produktów. Mimo, że przedsięwzięcia zwykle dają produkty, to nie są one niezbędne, aby zintegrowany zespół uznać za przedsięwzięcie. Trzy elementy przedsięwzięcia definiowane są w następujący sposób:

a) **Wkład:** Wszelkie zasoby ekonomiczne, które po zastosowaniu wobec nich jednego lub większej liczby procesów tworzą lub mają zdolność tworzenia produktów. Przykładami wkładów są aktywa trwałe (w tym wartości niematerialne lub prawa do użytkowania aktywów trwałych), własność intelektualna, prawo do uzyskania dostępu do niezbędnych materiałów lub praw i pracowników.

b) **Proces:** Każdy system, standard, protokół, konwencja lub zasada, która po zastosowaniu jej do wkładu lub wkładów sprawia, że powstają produkty. Przykładami są procesy zarządzania strategicznego, procesy operacyjne i procesy zarządzania zasobami. Procesy te są zwykle udokumentowane, ale zorganizowana siła robocza posiadająca niezbędne umiejętności i doświadczenie w stosowaniu zasad i konwencji może przeprowadzić niezbędne procesy, które w efekcie zastosowania ich do wkładów mają zdolność tworzenia produktów. (Księgowość, rozliczenia, płace i inne systemy administracyjne nie są generalnie procesami stosowanymi w celu wytworzenia produktów).

c) **Produkty:** Rezultat wkładów i zastosowanych względem nich procesów, które zapewniają lub mają zdolność zapewnienia zwrotów w formie dywidend, obniżenia kosztów lub uzyskania innych korzyści bezpośrednio dla inwestorów lub innych właścicieli, członków lub uczestników.

B8. Aby zintegrowany zespół działań i aktywów można było prowadzić i zarządzać nim zgodnie ze zdefiniowanymi celami, powinien on posiadać dwa zasadnicze elementy - wkłady i stosowane do nich procesy, które łącznie są lub będą zastosowane do wytworzenia produktów. Jednakże przedsięwzięcie nie musi zawierać wszystkich wkładów oraz procesów, które sprzedający stosował prowadząc przedsięwzięcie, jeżeli uczestnicy rynku są zdolni do nabycia przedsięwzięcia i kontynuowania wytwarzania produktów, na przykład poprzez zintegrowanie przedsięwzięcia z własnymi wkładami i procesami.

▼M12

B9. Charakter elementów przedsięwzięcia może być różny ze względu na branże i strukturę operacji (działań), w tym poziom rozwoju jednostki. Rozwinięte przedsięwzięcia mają często wiele różnych wkładów, procesów i produktów, podczas gdy początkujące przedsięwzięcia mają niewiele wkładów i procesów, i czasem tylko jeden produkt. Prawie wszystkie przedsięwzięcia mają także zobowiązania, ale przedsięwzięcie nie musi mieć zobowiązań.

B10. Zintegrowany zespół działań i aktywów na etapie rozwoju może nie mieć produktów. W takim przypadku jednostka przejmująca powinna rozważyć inne czynniki, aby ustalić, czy zespół ten można uznać za przedsięwzięcie. Czynniki te obejmują, ale nie ograniczają się do stwierdzenia, czy zespół:

a) rozpoczął zaplanowane główne działania,

b) posiada pracowników, własność intelektualną oraz inne wkłady i procesy, które mogłyby być zastosowane do tych wkładów,

c) realizuje plan tworzenia produktów oraz

d) będzie w stanie uzyskać dostęp do klientów, którzy zakupią produkty.

Nie wszystkie powyższe elementy muszą występować w przypadku określonego zintegrowanego zespołu działań i aktywów na wstępnym etapie, aby móc uznać go za przedsięwzięcie.

B11. Ustalając, czy określony zespół aktywów i działań jest przedsięwzięciem, należy oprzeć się na stwierdzeniu, czy zintegrowany zespół może być prowadzony i zarządzany jako przedsięwzięcie przez uczestnika rynku. Zatem dokonując oceny, czy dany zespół jest przedsięwzięciem nieistotne jest to, czy sprzedający zarządzał zespołem jak przedsięwzięciem, ani czy nabywca zamierza zarządzać nim jak przedsięwzięciem.

B12. W sytuacji, gdy brak dowodów przeciwnych, określony zespół działań i aktywów, w którym występuje wartość firmy, uznaje się za przedsięwzięcie. Jednakże przedsięwzięcie nie musi posiadać wartości firmy.

IDENTYFIKACJA JEDNOSTKI PRZEJMUJĄCEJ (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 6 I 7)

▼M32

B13. Wytyczne zawarte w MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* stosuje się do identyfikacji jednostki przejmującej—tj. jednostki, która uzyskuje kontrolę nad jednostką przejmowaną. Jeżeli połączenie jednostek gospodarczych miało miejsce, ale wytyczne zawarte w MSSF 10 nie wskazują jasno, która z łączących się jednostek jest jednostką przejmującą, ustalając to należy rozważyć czynniki zawarte w paragrafach B14–B18.

▼M12

B14. W przypadku połączenia jednostek, które dokonało się głównie na drodze przekazania środków pieniężnych lub innych aktywów lub poprzez zaciągniecie zobowiązań, jednostką przejmującą jest zwykle jednostka, która przekazuje środki pieniężne lub inne aktywa lub zaciąga zobowiązania.

▼**M12**

B15. Jeżeli połączenie jednostek, które przeprowadzano przede wszystkim na drodze wymiany udziałów kapitałowych, jednostka przejmująca jest zwykle jednostką, która emituje swoje udziały kapitałowe. Jednakże w niektórych połączeniach jednostek określanych powszechnie jako „przejęcia odwrotne" jednostka emitująca jest jednostką przejmowaną. Paragrafy B19—B27 zawierają wytyczne dotyczące księgowego rozliczenia przejęć odwrotnych. W połączeniach jednostek dokonujących się poprzez wymianę udziałów kapitałowych, przy identyfikowaniu jednostki przejmującej należy uwzględnić inne ważne fakty i okoliczności, w tym:

a) *względne prawa głosu w połączonej jednostce powstałej na skutek połączenia jednostek* – jednostka przejmująca jest zwykle jednostką łączącą się, której właściciele jako grupa zachowują lub otrzymują największą część praw głosu w połączonej jednostce. Ustalając, która grupa właścicieli zachowuje lub otrzymuje największą część praw głosu, jednostka rozważa istnienie nietypowych lub specyficznych ustaleń dotyczących głosowania, jak też opcje, waranty lub zamienne papiery wartościowe.

b) *Istnienie dużego udziału głosów mniejszości w połączonej jednostce, jeśli żaden z właścicieli ani zorganizowana grupa właścicieli nie posiada znaczących udziałów w głosach* – jednostka przejmująca jest zazwyczaj jednostką łączącą się, której właściciel lub zorganizowana grupa właścicieli posiada największą część udziału w głosach mniejszości w połączonej jednostce.

c) *skład organu zarządzającego w połączonej jednostce* – jednostka przejmująca jest zazwyczaj jednostką łączącą się, której właściciele mają zdolność do wyboru lub wyznaczenia lub odwołania większości członków organu zarządzającego połączonej jednostki.

d) *skład kierownictwa wyższego szczebla w połączonej jednostce* – jednostka przejmująca jest zwykle jednostką łączącą się, której (poprzednie) kierownictwo dominuje nad kierownictwem połączonej jednostki.

e) *Warunki wymiany udziałów kapitałowych* – jednostka przejmująca jest zwykle jednostką łączącą się, która wypłaca premię ponad wartość godziwą udziałów kapitałowych przed połączeniem innej łączącej się jednostki lub jednostek.

B16. Jednostka przejmująca jest zazwyczaj jednostka łącząca się, której relatywna wielkość (mierzona na przykład w aktywach, przychodach lub zyskach) jest znacząco większa od innej łączącej się jednostki lub jednostek.

B17. W połączeniu jednostek obejmującym więcej niż dwie jednostki, ustalenie jednostki przejmującej obejmuje między innymi rozważenie, która z łączących się jednostek zainicjowała połączenie a także względną wielkość łączących się jednostek.

B18. Nowa jednostka utworzona, aby dokonać połączenia jednostek niekoniecznie jest jednostką przejmującą. Jeżeli tworzy się nową jednostkę w celu wyemitowania udziałów kapitałowych, aby dokonać połączenia jednostek, jedną z łączących się jednostek, które istniały przed połączeniem, identyfikuje się jako jednostkę przejmującą stosując w tym celu wytyczne zawarte w paragrafach B13–B17. Przeciwnie, nowa jednostka, która przekazuje środki pieniężne lub inne aktywa lub zaciąga zobowiązania jako formę zapłaty może być jednostką przejmującą.

▼M12

PRZEJĘCIA ODWROTNE

B19. Przejęcie odwrotne ma miejsce wówczas, gdy jednostka, która emituje papiery wartościowe (jednostka przejmująca z prawnego punktu widzenia) jest identyfikowana jako jednostka przejmowana dla celów rachunkowości na podstawie wytycznych w paragrafach B13–B18. Jednostka, której udziały kapitałowe są nabywane (jednostka przejmowana z prawnego punktu widzenia) musi być jednostką przejmującą dla celów rachunkowości, aby transakcja była uznana za przejęcie odwrotne. Na przykład przejęcie odwrotne ma czasami miejsce wtedy, gdy jednostka niepubliczna chce się stać jednostką publiczną, ale nie chce rejestrować swoich udziałów kapitałowych. Aby to osiągnąć, jednostka niepubliczna sprawia, że jednostka publiczna nabywa jej udziały kapitałowe w zamian za udziały kapitałowe jednostki publicznej. W tym przypadku jednostka publiczna jest **jednostką przejmującą z prawnego punktu widzenia**, ponieważ wyemitowała swoje udziały kapitałowe, a jednostka niepubliczna jest **jednostką przejmowaną z prawnego punktu widzenia**, ponieważ jej udziały kapitałowe zostały nabyte. Tym niemniej zastosowanie wytycznych z paragrafów B13-B18 prowadzi do zidentyfikowania:

a) jednostki publicznej jako **jednostki przejmowanej** z punktu widzenia rachunkowości (jednostka przejmowana dla celów rachunkowości), oraz

b) jednostki niepublicznej jako **jednostki przejmującej** z punktu widzenia rachunkowości (jednostka przejmująca dla celów z rachunkowości.

Jednostka przejmowana dla celów rachunkowości musi spełnić wymogi definicji przedsięwzięcia, aby transakcja mogła być rozliczona jako przejęcie odwrotne, oraz wszystkie zasady ujmowania i wyceny zawarte w niniejszym MSSF, w tym dotyczące wymogów ujmowania wartości firmy, mają zastosowanie.

**Wycena przekazanej zapłaty**

B20. W przejęciu odwrotnym jednostka przejmująca dla celów rachunkowości zwykle nie przekazuje żadnej zapłaty za jednostkę przejmowaną. Natomiast jednostka przejmowana dla celów rachunkowości zwykle emituje swoje udziały kapitałowe dla właścicieli jednostki przejmującej dla celów rachunkowości. Dlatego wartość godziwa na dzień przejęcia zapłaty przekazanej przez jednostkę przejmującą dla celów rachunkowości za jej udziały w jednostce przejmowanej dla celów rachunkowości opiera się na liczbie udziałów kapitałowych, które jednostka z prawnego punktu widzenia zależna musiałby wyemitować, aby właścicielom jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej przekazać ten sam procent udziałów kapitałowych w połączonej jednostce, która powstaje w wyniku przejęcia odwrotnego. Wartość godziwa liczby udziałów kapitałowych ustalona w powyższy sposób, może być wykorzystana jako wartość godziwa zapłaty przekazanej w zamian za jednostkę przejętą.

**Sporządzanie i prezentacja skonsolidowanych sprawozdań finansowych**

B21. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone po przejęciu odwrotnym publikuje się pod nazwą jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości), lecz opisuje się je w informacji dodatkowej i objaśnieniach jako kontynuację sprawozdania finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (tzn. jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) i wprowadza jedną korektę, która polega na retrospektywnym skorygowaniu kapitału prawnego jednostki przejmującej dla celów rachunkowości, aby odzwierciedlić kapitał prawny jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości. Ta korekta jest wymagana w celu odzwierciedlenia kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości). Informacje porównawcze prezentowane w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym są także retrospektywnie korygowane w celu odzwierciedlenia kapitału prawnego jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości).

▼M33

B22. Ponieważ skonsolidowane sprawozdanie finansowe stanowi kontynuację sprawozdania finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej, z wyjątkiem struktury jej kapitału, skonsolidowane sprawozdanie finansowe odzwierciedla:

▼M12

a) aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) ujęte i wycenione według ich wartości bilansowej sprzed połączenia,

b) aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości) ujęte i wycenione zgodnie z niniejszym MSSF.

c) zyski zatrzymane i inne pozycje kapitału własnego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) **sprzed** połączenia jednostek.

►M33 d) kwotę ujętą jako wyemitowane udziały kapitałowe w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, ustaloną przez dodanie udziałów kapitałowych jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) istniejących bezpośrednio przed połączeniem jednostek do wartości godziwej jednostki (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości). ◄ Jednakże struktura kapitału (tzn. liczba i rodzaj wyemitowanych udziałów kapitałowych) odzwierciedla strukturę kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości) w tym udziały kapitałowe wyemitowane przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą w celu przeprowadzenia połączenia. Dlatego strukturę kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) przekształca się stosując wskaźnik wymiany ustalony w umowie przejęcia w celu odzwierciedlenia liczby udziałów jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki przejmowanej dla celów rachunkowości) wyemitowanych w ramach przejęcia odwrotnego.

e) proporcjonalny udział niekontrolujących udziałów jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki przejmującej dla celów rachunkowości) w wartości bilansowej sprzed połączenia zysków zatrzymanych oraz w innych udziałach kapitałowych, zgodnie z tym jak zostało to omówione w paragrafach B23 i B24.

**Udziały niekontrolujące**

B23. W przejęciu odwrotnym niektórzy właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (jednostki z rachunkowego punktu widzenia przejmującej) mogą nie wymienić swoich udziałów kapitałowych na udziały kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (jednostki z rachunkowego punktu widzenia przejmowanej). Właściciele ci są traktowani jako posiadacze udziałów niekontrolujących w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym po przejęciu odwrotnym. Dzieje się tak dlatego, że właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej, którzy nie wymieniają swoich udziałów kapitałowych na udziały kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia przejmującej, posiadają udziały wyłącznie w wyniku finansowym i aktywach netto jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej, a nie w wyniku finansowym i aktywach netto jednostki połączonej. Przeciwnie, nawet, jeśli jednostkę z prawnego punktu widzenia przejmującą uznaje się za jednostkę przejmowaną z rachunkowego punktu widzenia, właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej mają udziały w wyniku finansowym i aktywach netto jednostki połączonej.

B24. Aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej ujmuje się i wycenia w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według ich wartości bilansowej sprzed połączenia (zob. paragraf B22a)). Dlatego w przejęciu odwrotnym udziały niekontrolujące udziałowców odzwierciedlają ich proporcjonalny udział w wartości bilansowej aktywów netto sprzed połączenia należących do jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej, nawet, jeśli udziały niekontrolujące w innych przejęciach wyceniano w wartościach godziwych na dzień przejęcia.

▼M12

**Zysk na jedną akcję**

B25. Jak stwierdzono w paragrafie B22(d), struktura kapitału prezentowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym po przejęciu odwrotnym odzwierciedla strukturę kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia przejmującej (jednostki z rachunkowego punktu widzenia przejmowanej), w tym udziały kapitałowe wyemitowane przez jednostkę z prawnego punktu widzenia przejmującą, w celu przeprowadzenia połączenia.

B26. Na potrzeby wyliczenia średniej ważonej liczby akcji zwykłych (mianownika wzoru zysku na akcję) istniejących w trakcie okresu, w którym dokonano przejęcia odwrotnego:

a) za liczbę akcji zwykłych występujących pomiędzy początkiem okresu a datą przejęcia uznaje się liczbę akcji zwykłych obliczonych na podstawie średniej ważonej liczby akcji zwykłych jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej (jednostki z rachunkowego punktu widzenia przejmującej) występujących w ciągu okresu i pomnożonych przez wskaźnik wymiany określony w umowie połączenia oraz

b) liczbę akcji zwykłych występujących pomiędzy dniem przejęcia, a końcem tego okresu stanowi faktyczna liczba akcji zwykłych jednostki z prawnego punktu widzenia przejmującej (jednostki z rachunkowego punktu widzenia przejmowanej) występujących w tym okresie.

B27. Podstawowy zysk na akcję za każdy okres porównawczy przed dniem przejęcia zaprezentowany w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym po przejęciu odwrotnym oblicza się poprzez podzielenie:

a) zysku lub straty jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej dającej się przyporządkować zwykłym udziałowcom w każdym z tych okresów przez

b) historyczną średnią ważoną liczby akcji zwykłych jednostki z prawnego punktu widzenia przejmowanej pomnożoną przez wskaźnik wymiany określony w umowie przejęcia.

UJMOWANIE OKREŚLONYCH NABYTYCH AKTYWÓW ORAZ PRZEJĘTYCH ZOBOWIĄZAŃ (ZASTOSOWANIE PARAGRAFÓW 10-13)

**Leasing operacyjny**

B28. Jednostka przejmująca nie ujmuje żadnych aktywów ani zobowiązań dotyczących leasingu operacyjnego, w którym jednostka przejmowana jest leasingobiorcą z wyjątkiem zastosowania wymogów paragrafów B29 i B30.

B29. Jednostka przejmująca ustala, czy warunki każdego leasingu operacyjnego, w którym jednostka przejmowana jest leasingobiorcą są korzystne czy też niekorzystne. Jednostka przejmująca ujmuje składnik wartości niematerialnych, jeżeli warunki leasingu operacyjnego są korzystne w porównaniu do warunków rynkowych, lub ujmuje zobowiązanie, jeżeli warunki leasingu są niekorzystne w porównaniu do warunków rynkowych. Paragraf B42 zawiera wytyczne dotyczące wyceny wartości godziwych na dzień przejęcia aktywów objętych leasingiem operacyjnym, w którym jednostka przejmowana jest leasingodawcą.

B30. Możliwa do zidentyfikowania wartość niematerialna może być powiązana z leasingiem operacyjnym, którą potwierdzać może gotowość uczestników rynku do zapłaty ceny z tytułu leasingu, nawet, jeśli ustalono ją według warunków rynkowych. Na przykład leasing bramek kontrolnych na lotnisku lub przestrzeni sprzedaży detalicznej w najlepszym obszarze handlowym może zapewnić wejście na rynek lub inne przyszłe korzyści ekonomiczne, które kwalifikują się do ujęcia jako możliwe do zidentyfikowania wartości niematerialne, na przykład, jako powiązania z klientami. W tej sytuacji jednostka przejmująca ujmuje powiązaną możliwą do zidentyfikowania wartość (wartości) niematerialną zgodnie z paragrafem B31.

▼M12

**Wartości niematerialne**

B31. Jednostka przejmująca ujmuje odrębnie od wartości firmy możliwe do zidentyfikowania wartości niematerialne nabywane w ramach połączenia jednostek. Składnik wartości niematerialnych jest możliwy do zidentyfikowania, jeżeli spełnia kryterium wyodrębnienia lub kryterium wynikania z umowy lub z przepisów prawa

B32. Składnik wartości niematerialnych, który spełnia kryterium wynikania z umowy lub z przepisów prawa jest możliwy do zidentyfikowania, nawet, jeśli nie można go przenieść ani oddzielić od jednostki przejmowanej lub od innych praw i obowiązków. Na przykład:

a) jednostka przejmująca leasinguje infrastrukturę produkcyjną w ramach leasingu operacyjnego zawartego na warunkach, które są korzystne w porównaniu do warunków rynkowych. Warunki leasingu wyraźnie zakazują przeniesienia leasingu (na drodze sprzedaży czy też subleasingu). Kwota, o którą warunki leasingu są korzystniejsze od warunków bieżących transakcji rynkowych dotyczących takich samych lub podobnych rzeczy, stanowi składnik wartości niematerialnych, który spełnia kryterium wynikania z umowy lub z przepisów prawa dotyczące odrębnego ujęcia od wartości firmy, nawet, jeśli jednostka przejmująca nie może sprzedać lub w inny sposób przekazać umowy leasingu.

b) jednostka przejmowana posiada elektrownię jądrową i nią zarządza. Licencja na zarządzanie elektrownią nuklearną stanowi składnik wartości niematerialnych spełniający kryterium wynikania z umowy lub z przepisów prawa, które dotyczy ujęcia go odrębnie od wartości firmy, nawet, jeśli jednostka przejmująca nie może go sprzedać ani przenieść odrębnie od nabytej elektrowni jądrowej. Jednostka przejmująca może ująć wartość godziwą licencji na zarządzanie oraz wartość godziwą elektrowni jako jeden składnik aktywów na potrzeby sprawozdawczości finansowej, jeśli okresy użytkowania tych aktywów są podobne.

c) jednostka przejmowana posiada patent technologiczny. Na ten patent jednostka udzieliła licencję innym stronom na wyłączny użytek poza rynkiem krajowym, otrzymując w zamian określony procent udziału w przyszłych zagranicznych przychodach. Zarówno patent technologiczny jak i odnośna umowa licencyjna spełniają kryterium wynikania z umowy lub z przepisów prawa dotyczące ujmowania odrębnie od wartości firmy, nawet, jeśli sprzedaż lub wymiana patentu oraz odnośnej umowy licencyjnej w oderwaniu od siebie byłaby praktycznie niemożliwa.

B33. Kryterium możliwości wyodrębnienia oznacza, że nabytą wartość niematerialną można wyodrębnić lub oddzielić od jednostki przejętej oraz sprzedać, przenieść, udzielić licencji, wynająć lub wymienić, indywidualnie lub łącznie z odnośnym kontraktem, możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów lub zobowiązaniem. Wartość niematerialna, którą jednostka przejmująca mogłaby sprzedać, udzielić licencji lub wymienić na coś, co posiada wartość, spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia, nawet, jeśli jednostka przejmująca nie zamierza jej sprzedać, udzielić licencji ani wymienić. Nabyta wartość niematerialna spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia, jeśli istnieje dowód obrotu tego rodzaju aktywami lub aktywami podobnego rodzaju, nawet, jeśli transakcje nie są częste i niezależnie od tego, czy jednostka przejmująca w nich uczestniczy. Na przykład listy klientów lub subskrybentów są często licencjonowane, a zatem spełniają kryterium możliwości wyodrębnienia. Nawet, jeśli jednostka przejmująca uważa, że jej lista klientów posiada charakterystykę odmienną od innych list klientów, fakt, że listy klientów są często licencjonowane oznacza zasadniczo, że nabyta lista klientów spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia. Jednakże lista klientów nabyta w ramach połączenia jednostek nie spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia, jeśli zasady poufności lub inne ustalenia zabraniają jednostce jej sprzedaży, leasingu lub innej formy wymiany informacji o jej klientach.

▼M12

B34. Wartość niematerialna, której nie można oddzielić od jednostki przejmowanej ani od jednostki połączonej spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia, jeśli można ją wyodrębnić łącznie z odnośnym kontraktem, możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów lub zobowiązaniem. Na przykład:

a) uczestnicy rynku wymieniają zobowiązania depozytowe i wartości niematerialne w postaci powiązania ze składającym depozyt w transakcji wymiany możliwej do zaobserwowania. Dlatego jednostka przejmująca powinna ująć wartość niematerialną w postaci powiązania ze składającym depozyt odrębnie od wartości firmy.

b) jednostka przejmowana posiada zarejestrowany znak towarowy oraz udokumentowaną, ale nieopatentowaną wiedzę techniczną w zakresie wytwarzania produktów oznakowanych znakiem towarowym. W celu przekazania własności znaku towarowego właściciel jest zobowiązany przekazać także wszystko, co niezbędne do tego, aby nowy właściciel mógł wytwarzać produkt lub świadczyć usługę nieodróżnialną od produktów wytwarzanych lub usług świadczonych przez poprzedniego właściciela. Z racji tego, że nieopatentowana wiedza techniczna musi być oddzielona od jednostki przejmowanej lub jednostki połączonej i sprzedana, jeśli odnośny znak towarowy został sprzedany, spełnia kryterium możliwości wyodrębnienia.

*Prawa ponownie nabyte*

B35. W ramach połączenia jednostek, jednostka przejmująca może ponownie nabyć prawo, które wcześniej przyznała jednostce przejmowanej, dotyczące użytkowania należących do jednostki przejmującej jednego lub większej liczby ujętych i nieujętych aktywów. Przykłady takich praw obejmują prawo do użytkowania należącego do jednostki przejmującej znaku handlowego w ramach umowy franczyzy lub prawo do stosowania jej technologii w ramach umowy licencyjnej. Ponownie nabyte prawo stanowi możliwą do zidentyfikowania wartość niematerialną, którą jednostka przejmująca ujmuje odrębnie od wartości firmy. Paragraf 29 zawiera wytyczne dotyczące wyceny ponownie nabytego prawa, a paragraf 55 zawiera wytyczne dotyczące późniejszego rozliczania ponownie nabytego prawa.

B36. Jeżeli warunki kontraktu prowadzące do powstania ponownie nabytego prawa są korzystne lub niekorzystne w porównaniu do bieżących transakcji rynkowych dotyczących takich samych lub podobnych pozycji, jednostka przejmująca ujmuje zysk lub stratę z rozliczenia. Paragraf B52 zawiera wytyczne dotyczące wyceny tego zysku lub straty z rozliczenia.

*Siła robocza oraz inne pozycje niemożliwe do zidentyfikowania*

B37. Jednostka przejmująca uwzględnia w wartości firmy wartość nabytej wartości niematerialnej, która nie jest możliwa do zidentyfikowania na dzień przejęcia. Na przykład jednostka przejmująca może przypisać wartość do istniejącej siły roboczej, która oznacza obecnych pracowników i pozwala jednostce przejmującej na kontynuację działalności przejętego przedsięwzięcia od dnia przejęcia. Siła robocza nie przedstawia kapitału intelektualnego wykwalifikowanej siły roboczej – (często wyspecjalizowanej) wiedzy i doświadczenia, którą pracownicy jednostki przejętej wnoszą do wykonywanej pracy. Ponieważ siła robocza nie jest możliwym do zidentyfikowania składnikiem aktywów, który można ująć osobno od wartości firmy, jakakolwiek wartość przypisana do niej jest uwzględniana w wartości firmy.

▼**M12**

B38. Jednostka przejmująca uwzględnia także w wartości firmy jakąkolwiek wartość przypisaną do pozycji, których nie kwalifikuje się jako aktywów na dzień przejęcia. Na przykład jednostka przejmująca może przypisać wartość do potencjalnych kontraktów, które jednostka przejmowana negocjuje z potencjalnymi nowymi klientami na dzień przejęcia. Ponieważ te potencjalne kontrakty nie są aktywami na dzień przejęcia, jednostka przejmująca nie ujmuje ich odrębnie od wartości firmy. Jednostka przejmująca nie powinna w późniejszym terminie przekwalifikowywać wartości tych kontraktów z wartości firmy w związku ze zdarzeniami, które nastąpiły po dniu przejęcia. Jednakże jednostka przejmująca powinna ocenić fakty i okoliczności towarzyszące zdarzeniom następującym wkrótce po przejęciu, aby ustalić, czy składnik wartości niematerialnych możliwy do odrębnego ujęcia istniał na dzień przejęcia.

B39. Po początkowym ujęciu jednostka przejmująca rozlicza wartości niematerialne nabyte w ramach połączenia jednostek zgodnie z postanowieniami MSR 38 *Wartości niematerialne.* Jednakże zgodnie z paragrafem 3 MSR 38 rozliczanie niektórych nabytych wartości niematerialnych po początkowym ujęciu wymaga zastosowania innych MSSF.

►**M33** B40. Kryteria dotyczące możliwości identyfikacji określają, czy składnik wartości niematerialnych jest ujmowany odrębnie od wartości firmy. Jednakże kryteria te nie przedstawiają ani wytycznych wyceny w wartości godziwej składnika wartości niematerialnych, ani nie ograniczają założeń stosowanych przy wycenie w wartości godziwej składnika wartości niematerialnych. Na przykład jednostka przejmująca wzięłaby pod uwagę założenia, które uczestnicy rynku przyjęliby, ustalając cenę składnika wartości niematerialnych, takie jak oczekiwania dotyczące wznowienia kontraktów w przyszłości, przy wycenie w wartości godziwej. ◄ Nie jest konieczne, aby wznowienia kontraktów spełniały kryteria dotyczące możliwości identyfikacji. (Należy jednak zwrócić uwagę na paragraf 29, który ustala wyjątek od zasady wyceny wartości godziwej dla ponownie nabytych praw ujętych w ramach połączenia jednostek). Paragrafy 36 i 37 MSR 38 zawierają wytyczne dotyczące ustalenia, czy wartości niematerialne należy połączyć w jedną grupę z innymi aktywami niematerialnymi lub rzeczowymi (materialnymi).

WYCENA WARTOŚCI GODZIWEJ POSZCZEGÓLNYCH MOŻLIWYCH DO ZIDENTYFIKOWANIA AKTYWÓW I UDZIAŁÓW NIEKONTROLUJĄCYCH W JEDNOSTCE PRZEJMOWANEJ (ZASTOSOWANIE PARAGRAFÓW 18 I 19)

**Aktywa o niepewnych przepływach pieniężnych (odpisy aktualizujące z tytułu wyceny)**

B41. Jednostka przejmująca nie ujmuje odrębnie na dzień przejęcia odpisów aktualizujących z tytułu wyceny aktywów nabytych w ramach połączenia jednostek wycenianych w wartościach godziwych na dzień przejęcia, gdyż skutki niepewności dotyczącej przyszłych przepływów pieniężnych są uwzględnione w wycenie ich wartości godziwych. Na przykład, ponieważ niniejszy MSSF wymaga od jednostki przejmującej wyceny nabytych należności, w tym pożyczek, w ich wartości godziwej na dzień przejęcia, jednostka przejmująca nie ujmuje odrębnie odpisów aktualizujących z tytułu wyceny wynikających z umowy przepływów pieniężnych, które są uznane za nieściągalne na ten dzień.

▼M12

**Aktywa objęte leasingiem operacyjnym, w którym jednostka przejmowana jest leasingodawcą**

B42. Wyceniając wartość godziwą na dzień przejęcia składnika aktywów takiego jak budynek lub patent, który jest przedmiotem leasingu operacyjnego, w którym jednostka przejmowana jest leasingodawcą, jednostka przejmująca bierze pod uwagę warunki leasingu. Innymi słowy, jednostka przejmująca nie ujmuje odrębnie składnika aktywów ani zobowiązania, jeżeli warunki leasingu są korzystne lub niekorzystne w porównaniu z warunkami rynkowymi, czego wymaga paragraf B29 w odniesieniu do leasingu, w którym jednostka przejmowana jest leasingobiorcą.

**Aktywa, których jednostka przejmująca nie zamierza używać lub używać w sposób odmienny od sposobu użytkowania przez uczestników rynku**

▼M33

B43. W celu ochrony pozycji konkurencyjnej lub z innych przyczyn jednostka przejmująca może nie chcieć używać nabytego składnika aktywów niefinansowych albo może nie zamierzać używać go w zgodnie z największym i najlepszym użyciem. Może być tak na przykład w przypadku nabytego składnika wartości niematerialnych związanego z pracami badawczymi i rozwojowymi, który jednostka przejmująca planuje używać defensywnie, uniemożliwiając innym jego używanie. Tym niemniej jednostka przejmująca ustala wartość godziwą składnika aktywów niefinansowych, zakładając jego największe i najlepsze wykorzystanie przez uczestników rynku zgodnie z odpowiednią przesłanką wyceny, zarówno na początku, jak i podczas wyceny w wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia na potrzeby późniejszego testu na utratę wartości.

▼M12

**Niekontrolujący udział w jednostce przejmowanej**

▼M33

B44. Niniejszy MSSF zezwala na wycenę niekontrolującego udziału w jednostce przejmowanej w wartości godziwej na dzień przejęcia. Niekiedy jednostka przejmująca ma możliwość wyceny udziału niekontrolującego według wartości godziwej na dzień przejęcia na podstawie ceny notowanej na aktywnym rynku udziałów kapitałowych (tj. niebędących w posiadaniu jednostki przejmującej). Jednak w innych sytuacjach cena notowana na aktywnym rynku udziałów kapitałowych nie będzie dostępna. W takich sytuacjach jednostka przejmująca ustali wartość godziwą niekontrolującego udziału przy zastosowaniu innych technik wyceny.

B45. Wartości godziwe udziałów jednostki przejmującej w jednostce przejmowanej oraz niekontrolującego udziału ustalone w przeliczeniu na jedną akcję mogą się różnić. Główna różnica może wynikać z uwzględnienia premii za kontrolę w wartości godziwej udziału jednostki przejmującej w jednostce przejmowanej lub, przeciwnie, może wynikać z uwzględnienia w wartości godziwej udziału niekontrolującego dyskonta z tytułu braku kontroli (określanego także jako dyskonto udziału niekontrolującego), jeżeli uczestnicy rynku uwzględniliby taką premię lub takie dyskonto przy wycenie niekontrolującego udziału.

▼M12

WYCENA WARTOŚCI FIRMY ORAZ ZYSKU Z TYTUŁU OKAZYJNEGO NABYCIA

**Wycena udziału jednostki przejmującej w jednostce przejmowanej według wartości godziwej na dzień przejęcia przy zastosowaniu technik wyceny (zastosowanie paragrafu 33)**

▼M33

B46. W połączeniu jednostek przeprowadzonym bez przekazywania zapłaty jednostka przejmująca musi wartością godziwą na dzień przejęcia udziałów w jednostce przejmowanej zastąpić wartość godziwą przekazanej zapłaty, aby ustalić wartość firmy lub zysk z tytułu okazyjnego nabycia (zob. paragrafy 32–34).

▼M12

**Specyficzne rozważania dotyczące zastosowania metody przejęcia do połączeń jednostek wzajemnych (zastosowanie paragrafu 33)**

B47. Kiedy łączą się dwie jednostki wzajemne, wartość godziwą kapitału własnego lub udziałów członkowskich w jednostce przejmowanej (lub wartość godziwą jednostki przejmowanej) można z większą wiarygodnością wycenić niż wartość godziwą udziałów członkowskich przekazanych przez jednostkę przejmującą. W takiej sytuacji paragraf 33 wymaga, aby jednostka przejmująca ustaliła kwotę wartości firmy poprzez zastosowanie wartości godziwej na dzień przejęcia udziałów kapitałowych jednostki przejmowanej zamiast wartości godziwej na dzień przejęcia udziałów kapitałowych jednostki przejmującej przekazanych jako zapłata. Ponadto w połączeniu jednostek wzajemnych jednostka przejmująca ujmuje w swoim sprawozdaniu z sytuacji finansowej aktywa netto jednostki przejmowanej jako bezpośrednie zwiększenie kapitału lub kapitału własnego a nie jako zwiększenie zysków zatrzymanych, co jest spójne ze sposobem, w jaki inne rodzaje jednostek stosują metodę przejęcia.

B48. Chociaż są one podobne z wielu względów do innych przedsięwzięć, jednostki wzajemne mają specyficzne cechy, które wynikają przede wszystkim z tego, że ich członkowie są zarówno klientami jak i właścicielami. Członkowie jednostek wzajemnych zasadniczo oczekują uzyskiwania korzyści z tytułu członkostwa, często w formie zmniejszonych opłat naliczanych za towary i usługi oraz patronackich dywidend. Poziom patronackich dywidend przypisanych do każdego członka często opiera się na kwotach transakcji, które członkowie zrealizowali z jednostką wzajemną w ciągu roku.

▼M33

B49. Wycena w wartości godziwej jednostki wzajemnej powinna uwzględniać założenia, które uczestnicy rynku przyjęliby odnośnie do przyszłych korzyści członkowskich, jak również wszelkie inne odnośne założenia uczestników rynku dotyczące jednostki wzajemnej. Na przykład do ustalenia wartości godziwej jednostki wzajemnej może być stosowana technika wartości bieżącej. Przepływy pieniężne zastosowane w modelu jako dane wejściowe powinny opierać się na oczekiwanych przepływach pieniężnych jednostki wzajemnej, które prawdopodobnie odzwierciedlają zmniejszenia o korzyści dla członków, takie jak obniżone opłaty za towary i usługi.

▼**M12**

USTALENIE, CO STANOWI CZĘŚĆ TRANSAKCJI POŁĄCZENIA JEDNOSTEK (ZASTOSOWANIE PARAGRAFÓW 51 I 52)

B50. Jednostka przejmująca powinna uwzględnić następujące czynniki, które ani się wzajemnie nie wykluczają ani indywidualnie nie rozstrzygają, czy transakcja jest częścią wymiany na jednostkę przejmowaną czy jest transakcją odrębną od połączenia jednostek.

a) **Przyczyny zawarcia transakcji** – poznanie przyczyn, dla których strony łączące się (jednostka przejmująca i jednostka przejmowana oraz ich właściciele, dyrektorzy i kierownicy - oraz ich przedstawiciele) zawarły określoną transakcję lub umowę, może doprowadzić do zrozumienia, czy jest ona częścią przekazanej zapłaty oraz nabytych aktywów i przejętych zobowiązań. Jeżeli na przykład transakcja jest zorganizowana głównie na korzyść jednostki przejmującej lub jednostki połączonej nie zaś na korzyść jednostki przejmowanej lub jej właścicieli sprzed połączenia, ta część zapłaconej ceny transakcyjnej (oraz wszelkie odnośne aktywa i zobowiązania) z mniejszym stopniem prawdopodobieństwa stanowi część wymiany w zamian za jednostkę przejmowaną. Dlatego jednostka przejmująca rozlicza tę część odrębnie od połączenia jednostek.

b) **kto zainicjował transakcję** – poznanie tego, kto zainicjował transakcję może także doprowadzić do zrozumienia, czy jest ona częścią wymiany w zamian za jednostkę przejmowaną. Na przykład transakcja lub inne zdarzenie zainicjowane przez jednostkę przejmującą może mieć na celu zapewnienie przyszłych korzyści jednostce przejmującej lub jednostce połączonej przy niewielkich lub minimalnych korzyściach dla jednostki przejmowanej lub jej wcześniejszych właścicieli sprzed połączenia. Z drugiej strony transakcja lub umowa zainicjowana przez jednostkę przejmowaną lub jej poprzednich właścicieli z mniejszym stopniem prawdopodobieństwa będzie zawarta na korzyść jednostki przejmującej lub jednostki połączonej i z większym prawdopodobieństwem może stanowić część transakcji połączenia jednostek.

c) **Czas przeprowadzenia transakcji** – czas przeprowadzenia transakcji może także doprowadzić do zrozumienia, czy jest ona częścią wymiany w zamian za jednostkę przejmowaną. Na przykład transakcja między jednostką przejmującą i jednostką przejmowaną, która jest dokonywana w trakcie negocjacji warunków połączenia jednostek, mogła być zawarta w związku z rozważaną możliwością połączenia jednostek, aby dzięki tej transakcji jednostce przejmującej lub jednostce połączonej zapewnić przyszłe korzyści ekonomiczne. Jeśli sytuacja taka ma miejsce, jednostka przejmowana lub jej poprzedni właściciele sprzed połączenia mogą nie otrzymać żadnych lub niewielkie korzyści z transakcji z wyjątkiem korzyści, które otrzymają z połączonej jednostki.

**Skuteczne rozliczenie wcześniejszej relacji istniejącej między jednostką przejmującą i jednostką przejmowaną w związku z połączeniem jednostek (zastosowanie paragrafu 52a)**

B51. Między jednostką przejmującą i jednostką przejmowaną może istnieć powiązanie, które występowało zanim zaczęły one rozważać możliwość połączenia jednostek, określane tu jako „wcześniej istniejące powiązanie”. Wcześniej istniejące powiązanie między jednostką przejmującą i jednostką przejmowaną może mieć charakter wynikający z umowy (np. sprzedawca i klient lub licencjodawca i licencjobiorca) lub niewynikający z umowy (np. powód i pozwany).

B52. Jeżeli połączenie jednostek w efekcie rozlicza wcześniej istniejące powiązanie, jednostka przejmująca ujmuje zysk lub stratę wycenianą w następujący sposób:

a) w przypadku wcześniej istniejących powiązań niemających charakteru umowy (takich jak sprawa sądowa), według wartości godziwej,

▼M12

b) w przypadku wcześniej istniejących powiązań mających charakter umowy, kwotę mniejszą spośród (i) oraz (ii).

i) kwotę z racji, której kontrakt jest korzystny lub niekorzystny z perspektywy jednostki przejmującej w porównaniu z warunkami bieżących transakcji rynkowych dotyczących tych samych lub podobnych pozycji. (Niekorzystny kontrakt jest kontraktem niekorzystnym w rozumieniu bieżących warunków rynkowych. Niekoniecznie jest to umową rodzącą obciążenia, w której nieuniknione koszty wypełnienia obowiązku wynikającego z umowy przeważają nad korzyściami, które - według przewidywań - mają być uzyskane na jej mocy).

ii) kwota wszelkich zawartych w umowie warunków rozliczenia dostępna dla tej strony umowy, dla której umowa jest niekorzystna.

Jeśli (ii) jest mniejsze od (i) różnicę uwzględnia się przy rozliczeniu połączenia jednostek.

Kwota ujętego zysku lub straty może po części zależeć od tego, czy jednostka przejmująca ujęła wcześniej odnośny składnik aktywów lub zobowiązanie, i dlatego wykazywany zysk lub strata może różnić się od kwoty obliczonej przy zastosowaniu powyższych wymogów.

B53. Wcześniej istniejące powiązanie może być kontraktem, który jednostka przejmująca ujmuje jako nabyte ponownie prawo. Jeżeli kontrakt obejmuje warunki, które są korzystne bądź niekorzystne w porównaniu z cenami bieżących rynkowych transakcji dotyczących takich samych lub podobnych pozycji, jednostka przejmująca ujmuje odrębnie od połączenia jednostek, zysk lub stratę z tytułu ostatecznego rozliczenia kontraktu, wycenione zgodnie z paragrafem B52.

**Porozumienia dotyczące płatności warunkowych na rzecz pracowników lub udziałowców sprzedających swoje udziały (zastosowanie paragrafu 52 b))**

B54. Stwierdzenie tego, czy porozumienia dotyczące płatności warunkowych na rzecz pracowników lub udziałowców sprzedających swoje udziały mają charakter zapłaty warunkowej w ramach połączenia jednostek czy też są odrębnymi transakcjami, zależy od charakteru porozumień. Poznanie przyczyn, ze względu na które umowa przejęcia obejmuje zapisy dotyczące płatności warunkowych, strony, która zainicjowała porozumienie i czasu zawarcia porozumienia może być pomocne w ocenie charakteru tego porozumienia.

B55. Jeśli nie jest jasne, czy porozumienie dotyczące płatności na rzecz pracowników lub udziałowców sprzedających swoje udziały stanowi część wymiany na jednostkę przejmowaną lub czy jest transakcją odrębną od połączenia jednostek, jednostka przejmująca rozważa następujące wskazówki:

a) *Kontynuacja zatrudnienia* – warunki kontynuacji zatrudnienia udziałowców sprzedających swoje udziały, którzy stają się kluczowymi pracownikami może stanowić wskaźnik istoty porozumienia w sprawie warunkowej zapłaty. Odnośne warunki dotyczące kontynuacji zatrudnienia mogą być zawarte w umowie o pracę, umowie przejęcia lub w innym dokumencie. Porozumienie dotyczące warunkowej zapłaty, w którym płatności są automatycznie wstrzymane wraz z zakończeniem zatrudnienia, stanowi wynagrodzenie za usługi świadczone po połączeniu. Porozumienia, w ramach których płatności warunkowe nie są uzależnione od zakończenia zatrudnienia mogą wskazywać, że płatności warunkowe są raczej dodatkową zapłatą a nie wynagrodzeniem.

b) *Trwanie kontynuowanego zatrudnienia* – jeśli okres wymaganego zatrudnienia jest zbieżny lub dłuższy od okresu warunkowych płatności, fakt ten może wskazywać, że płatności warunkowe są w istocie wynagrodzeniem.

▼M12

c) *Poziom wynagrodzenia* – sytuacje, w których wynagrodzenie pracownika inne niż płatności warunkowe jest na rozsądnym poziomie w porównaniu z wynagrodzeniem innych kluczowych pracowników w połączonej jednostce może wskazywać, że płatności warunkowe są raczej dodatkową zapłatą a nie wynagrodzeniem.

d) *Dodatkowe płatności dla pracowników* – jeżeli udziałowcy sprzedający swoje udziały, którzy nie stają się pracownikami, otrzymują niższe płatności warunkowe w przeliczeniu na jeden udział niż udziałowcy sprzedający swoje udziały, którzy stają się pracownikami połączonej jednostki, fakt ten może wskazywać, że dodatkowe płatności warunkowe na rzecz udziałowców sprzedających swoje udziały, którzy stają się pracownikami, mają charakter wynagrodzenia.

e) *Liczba posiadanych udziałów* – odnośna liczba udziałów należących do sprzedających je udziałowców, którzy stają się kluczowymi pracownikami, może stanowić wskaźnik istoty porozumienia dotyczącego zapłaty warunkowej. Na przykład, jeśli sprzedający swoje udziały udziałowcy, którzy posiadali zasadniczo wszystkie udziały w jednostce przejmowanej, pozostają kluczowymi pracownikami, fakt ten może wskazywać, że porozumienie jest w istocie porozumieniem dotyczącym podziału zysków mającym zapewnić wynagrodzenie z tytułu usług świadczonych po połączeniu. Alternatywnie, jeśli sprzedający swoje udziały udziałowcy pozostają kluczowymi pracownikami i posiadali tylko niewielką liczbę udziałów w jednostce przejmowanej i wszyscy sprzedający udziały udziałowcy otrzymują tę samą kwotę warunkowej zapłaty w przeliczeniu na posiadane udziały, fakt ten może wskazywać, że płatności warunkowe stanowią dodatkową zapłatę. Należy także rozważyć udziały własnościowe należące przed przejęciem do stron, takich jak członkowie rodziny, które są powiązane ze sprzedającymi swoje udziały udziałowcami pozostającymi kluczowymi pracownikami.

f) *Powiązanie z wyceną* – jeżeli początkowa zapłata przekazana na dzień przejęcia opiera się na dolnej granicy przedziału ustalonego przy wycenie jednostki przejmowanej i formuła warunkowa związana jest ze sposobem wyceny, fakt ten może sugerować, że płatności warunkowe stanowią dodatkową zapłatę. Alternatywnie, jeżeli formuła płatności warunkowej jest spójna z wcześniejszymi ustaleniami dotyczącym podziału zysków, fakt ten może sugerować, że istota porozumienia polega na zapewnieniu wynagrodzenia.

g) *Formuła określania zapłaty* – formuła stosowana do ustalenia płatności warunkowych może być pomocna przy ustalaniu istoty porozumienia. Na przykład, jeżeli płatność warunkowa określana jest na podstawie wielokrotności przychodów, fakt ten może sugerować, że obowiązek jest zapłatą warunkową w połączeniu jednostek i że formuła ma na celu określić lub zweryfikować wartość godziwą jednostki przejmowanej. Przeciwnie, zapłata warunkowa, która jest określonym procentem przychodów może sugerować, że obowiązek wobec pracowników ma charakter ustalenia dotyczącego podziału zysków w celu wynagrodzenia pracowników za świadczone usługi.

h) *Inne porozumienia i kwestie* – warunki innych porozumień z udziałowcami sprzedającymi swoje udziały (takie jak porozumienia dotyczące niepodejmowania działań konkurencyjnych, umowy niewykonane, umowy konsultingowe oraz umowy leasingowania nieruchomości) oraz podatkowe rozliczenie płatności warunkowych może wskazywać, że płatności warunkowe można przypisać czemuś innemu aniżeli zapłacie za jednostkę przejmowaną. Na przykład w związku z przejęciem, jednostka przejmująca może zawrzeć umowę leasingu nieruchomości z istotnym udziałowcem sprzedającym swoje udziały. Jeżeli płatności leasingowe określone w umowie leasingu są znacząco poniżej rynku, niektóre lub wszystkie z płatności warunkowych na rzecz leasingodawcy

▼M12

(udziałowca sprzedającego swoje udziały) wymagane na mocy osobnego porozumienia dotyczącego płatności warunkowych mogą być, w istocie, płatnościami z tytułu użytkowania leasingowanej nieruchomości, które jednostka przejmująca powinna ująć odrębnie w swoim sprawozdaniu finansowym sporządzonym po połączeniu. Przeciwnie, jeżeli umowa leasingu określa płatności leasingowe, które są spójne z warunkami rynkowymi dotyczącymi leasingowanej nieruchomości, porozumienie dotyczące płatności warunkowych na rzecz udziałowca sprzedającego swoje udziały może być zapłatą warunkową w ramach połączenia jednostek.

**Nagrody jednostki przejmującej w postaci płatności w formie udziałów (akcji) w zamian za nagrody przyznane pracownikom jednostki przejmowanej (zastosowanie paragrafu 52 b))**

▼M29

B56. Jednostka przejmująca może wymienić swoje nagrody w postaci płatności w formie udziałów (akcji) ([1]) (nagrody zastępcze) w zamian za nagrody przyznane pracownikom jednostki przejmowanej. Wymianę opcji na udziały (akcje) lub inne nagrody w postaci płatności w formie udziałów (akcji) w związku z połączeniem jednostek rozlicza się jako modyfikację nagród w postaci płatności w formie udziałów (akcji) zgodnie z MSSF 2 *Płatności w formie akcji*. Jeżeli jednostka przejmująca zastępuje nagrody jednostki przejmowanej, wówczas całość lub część opartej na danych rynkowych wyceny nagród zastępczych jednostki przejmującej jest uwzględniana przy wycenie zapłaty przekazanej przy połączeniu jednostek. Paragrafy B57–B62 zawierają wytyczne dotyczące przypisywania wyceny opartej na danych rynkowych.

Jednakże w sytuacjach, w których nagrody jednostki przejmowanej wygasałyby na skutek połączenia jednostek, i jeżeli jednostka przejmująca zastępuje te nagrody, mimo iż nie jest do tego zobowiązana, wszystkie zastępcze nagrody wycenione w oparciu o dane rynkowe ujmuje się jako koszt wynagrodzenia w sprawozdaniu finansowym sporządzonym po połączeniu zgodnie z MSSF 2. Oznacza to, że żadne oparte na danych rynkowych wyceny tych nagród nie są uwzględniane przy wycenie zapłaty przekazanej przy połączeniu jednostek. Jednostka przejmująca jest zobowiązana zastąpić nagrody jednostki przejmowanej, jeśli jednostka przejmowana lub jej pracownicy mają możliwość wyegzekwowania tej zamiany. Przykładowo, do celów zastosowania niniejszego objaśnienia, jednostka przejmująca jest zobowiązana do zastąpienia nagród jednostki przejmowanej, jeżeli zamiana jest wymagana na mocy:

(a) warunków umowy przejęcia;

(b) warunków nagród jednostki przejmowanej; lub

(c) obowiązujących przepisów ustawowych i wykonawczych.

▼M12

B57. Aby ustalić część nagrody zastępczej, która jest częścią zapłaty przekazanej za jednostkę przejmowaną oraz część tej nagrody, która stanowi wynagrodzenie za usługi świadczone po połączeniu, jednostka przejmująca wycenia zgodnie z MSSF 2 zarówno nagrody zastępcze przyznane przez jednostkę przejmującą jak też nagrody jednostki przejmowanej na dzień przejęcia. Część nagrody zastępczej, której wycena opiera się na danych rynkowych i która jest częścią zapłaty przekazanej w zamian za jednostkę przejmowaną, jest równa części nagrody jednostki przejmowanej, którą można przypisać do usług świadczonych przed połączeniem.

([1]) W paragrafach B56–B62 termin „nagrody w postaci płatności w formie udziałów (akcji)" oznacza zarówno transakcje płatności w formie akcji, do których nabyto uprawnienia, jak i transakcje płatności w formie akcji, do których nie nabyto uprawnień.

▼M12

B58. Część nagrody zastępczej, którą można przypisać do usług sprzed połączenia stanowi rynkowa wycena nagrody jednostki przejmowanej pomnożona przez wskaźnik części zakończonego okresu nabywania uprawnień do okresu dłuższego spośród całego okresu nabywania uprawnień lub pierwotnie wyznaczonego okresu nabywania uprawnień do nagrody jednostki przejmowanej. Okres nabywania uprawnień jest okresem, w czasie którego wszystkie określone warunki nabywania uprawnień muszą być spełnione. Warunki nabywania uprawnień zdefiniowano w MSSF 2.

B59. Część nagrody zastępczej, do której nie nabyto uprawnień, i którą można przyporządkować do świadczenia usług po połączeniu i dlatego ujmowanej jako koszt wynagrodzenia w sprawozdaniu finansowym sporządzonym po połączeniu, równa się całkowitej rynkowej wycenie nagrody zastępczej pomniejszonej o kwotę, którą można przypisać do usług świadczonych przed połączeniem. Dlatego jednostka przejmująca przypisuje nadwyżkę rynkowej wyceny nagrody zastępczej nad rynkową wyceną nagrody jednostki przejmowanej do usług po połączeniu i ujmuje tę nadwyżkę jako koszt wynagrodzenia w sprawozdaniu finansowym sporządzonym po połączeniu. Jednostka przejmująca przypisuje część nagrody zastępczej do usług świadczonych po połączeniu, jeżeli wymaga świadczenia usług po połączeniu, niezależnie od tego, czy pracownicy wykonali wszystkie z usług wymaganych w zamian za nagrody jednostki przejmowanej, do których nabyto uprawnienia przed dniem przejęcia.

B60. Część nagrody zastępczej, do której nie nabyto uprawnień, i którą można przyporządkować do usług sprzed połączenia jak również część, którą można przyporządkować do usług po połączeniu, powinna odzwierciedlać najlepszy dostępny szacunek liczby nagród zastępczych, w związku z którymi oczekiwane jest nabycie uprawnień. Na przykład, jeśli rynkowa wycena części nagrody zastępczej, którą można przypisać do usług sprzed połączenia wynosi 100 j.p. a jednostka przejmująca oczekuje, że uprawnienia zostaną nabyte tylko do 95 % nagrody, kwota uwzględniona w zapłacie przekazanej w ramach połączenia jednostek wynosi 95 j.p. Zmiany w szacowanej liczbie nagród zastępczych, co do których oczekuje się, że uprawnienia do nich zostaną nabyte, są odzwierciedlane w koszcie wynagrodzenia za okresy, w których zmiany lub utrata uprawnień następują - a nie jako korekty zapłaty przekazanej w ramach połączenia jednostek. Analogicznie skutki innych zdarzeń, takich jak modyfikacje lub ostateczne decyzje w sprawie nagród uwarunkowane osiągnięciem określonych wyników działalności, które następują po dniu przejęcia, rozlicza się zgodnie z MSSF 2 przy ustalaniu kosztów wynagrodzenia za okres, w którym zdarzenie ma miejsce.

B61. Te same wymogi dotyczące ustalania części nagrody zastępczej, którą można przypisać do usług sprzed i po połączeniu stosuje się niezależnie od tego, czy nagroda zastępcza jest klasyfikowana jako zobowiązanie czy jako instrument kapitałowy zgodnie z postanowieniami MSSF 2. Wszystkie zmiany w rynkowej wycenie nagród klasyfikowanych jako zobowiązania po dacie przejęcia oraz odnośne skutki podatkowe ujmuje się w sporządzonym po połączeniu sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej w okresach, w których zmiany te miały miejsce.

B62. Podatek dochodowy z tytułu nagród zastępczych mających postać płatności w formie udziałów (akcji) ujmuje się zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.

▼M29

**Dokonywane przez jednostkę przejmującą transakcje płatności w formie akcji rozliczane w instrumentach kapitałowych**

B62A. Jednostka przejmowana może mieć pozostające do rozliczenia transakcje płatności w formie akcji, których jednostka przejmująca nie wymienia na swoje transakcje płatności w formie akcji. W przypadku nabycia do nich uprawnień, te transakcje płatności w formie akcji stanowią część niekontrolującego udziału w jednostce przejmowanej i są wyceniane w oparciu o dane rynkowe. Jeżeli nie dochodzi do nabycia do nich uprawnień, są one wyceniane zgodnie z paragrafami 19 i 30 w oparciu o dane rynkowe, tak jakby data przejęcia była datą ich przyznania.

▼M29

B62B. Oparta na danych rynkowych wycena transakcji płatności w formie akcji, do których nie nabyto uprawnień, jest przypisywana udziałowi niekontrolującemu na podstawie stosunku części okresu nabywania uprawnień, która upłynęła, do dłuższego z dwóch okresów: całego okresu nabywania uprawnień lub pierwotnego okresu nabywania uprawnień transakcji płatności w formie akcji. Saldo jest przypisywane kosztom zatrudnienia po połączeniu.

▼M12

POZOSTAŁE MSSF ZAWIERAJĄCE WYTYCZNE W SPRAWIE PÓŹNIEJSZEJ WYCENY I ROZLICZANIA KSIĘGOWEGO (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 54)

▼M32

B63. Przykłady innych MSSF zawierających wytyczne dotyczące późniejszej wyceny i ujęcia nabytych aktywów i przyjętych lub zaciągniętych zobowiązań w ramach połączenia jednostek gospodarczych obejmują:

▼M12

a) MSR 38 określa rachunkowość w zakresie możliwych do identyfikacji wartości niematerialnych nabytych w ramach połączenia jednostek. Jednostka przejmująca wycenia wartość firmy w kwocie ustalonej na dzień przejęcia pomniejszonej o łączne dotychczasowe odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości. MSR 36 *Utrata wartości aktywów* określa rachunkowość w zakresie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

b) MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe* zawiera wytyczne dotyczące rachunkowości w późniejszych okresach w zakresie umów ubezpieczeniowych nabytych w ramach połączenia jednostek.

c) MSR 12 określa rachunkowość w późniejszych okresach w zakresie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (w tym nieujętych aktywów) oraz zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego nabytych w ramach połączenia jednostek.

d) MSSF 2 dostarcza wytyczne na temat późniejszych wycen i rachunkowości w zakresie części nagród zastępczych w postaci płatności w formie udziałów (akcji) wyemitowanych przez jednostkę przejmującą, które można przypisać do przyszłych usług pracowników.

▼M32

e) MSSF 10 dostarcza wytyczne na temat ujmowania zmian w udziałach własnościowych jednostki dominującej w jednostce zależnej po uzyskaniu kontroli.

▼M12

UJAWNIANIE INFORMACJI (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 59 I 61)

▼M33

B64. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 59, jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje o każdym połączeniu jednostek przeprowadzonym w trakcie okresu sprawozdawczego:

▼M12

a) nazwę i opis jednostki przejmowanej,

b) datę przejęcia,

c) procent przejętych udziałów kapitałowych z prawem głosu,

d) główne przyczyny połączenia jednostek oraz opis tego, w jaki sposób jednostka przejmująca objęła kontrolę nad jednostką przejmowaną,

e) jakościowy opis czynników, które doprowadziły do ujęcia wartości firmy, takich jak oczekiwana synergia łączących się działalności jednostki przejmowanej i jednostki przejmującej, wartości niematerialne niekwalifikujące się do osobnego ujęcia oraz inne czynniki,

▼M33

f) wartość godziwą na dzień przejęcia całkowitej przekazanej zapłaty oraz wartość godziwą na dzień przejęcia każdej głównej kategorii zapłaty takiej jak:

▼M12

i) środki pieniężne,

ii) inne materialne (rzeczowe) i niematerialne aktywa, w tym przedsięwzięcie lub jednostka zależna jednostki przejmującej,

iii) zaciągnięte zobowiązania, na przykład zobowiązanie dotyczące zapłaty warunkowej oraz

▼M33

iv) udziały kapitałowe jednostki przejmującej, w tym liczba instrumentów lub udziałów wyemitowanych oraz metodę ustalania wartości godziwej tych instrumentów lub udziałów.

▼M12

g) w przypadku umów dotyczących zapłaty warunkowej i aktywów z tytułu odszkodowania:

i) kwotę ujętą na dzień przejęcia,

ii) opis umowy oraz podstawę ustalenia kwoty płatności oraz

iii) szacunek przedziału wyników (niezdyskontowanych), lub jeśli przedział nie może być oszacowany, stwierdzenie tego faktu wraz z podaniem powodu, dla którego było to niemożliwe. Jeżeli kwota maksymalnej płatności jest nieograniczona, jednostka przejmująca ujawnia ten fakt.

h) w przypadku nabytych należności:

i) wartość godziwą należności,

ii) wartość brutto kwot należności wynikających z zawartych umów oraz

iii) najlepszy szacunek na dzień przejęcia określonych w umowach przepływów pieniężnych, których wpływu nie można oczekiwać.

Należy ujawnić informacje na temat głównych klas należności, takich jak pożyczki, bezpośrednie leasingi finansowe i wszelkie inne klasy należności.

i) kwoty ujętych na dzień przejęcia głównych klas nabytych aktywów i przejętych zobowiązań.

j) w przypadku każdego zobowiązania warunkowego, które ujęto zgodnie z paragrafem 23, informacje wymagane w paragrafie 85 MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe.* Jeżeli zobowiązanie warunkowe nie może być ujęte, gdyż jego wartości godziwej nie można wiarygodnie wycenić, jednostka przejmująca ujawnia:

i) informacje wymagane przez paragraf 86 MSR 37 oraz

ii) powód, dla którego zobowiązania nie można wycenić.

k) kwotę wartości firmy, co do której oczekuje się, że dla celów podatkowych będzie stanowić koszt uzyskania przychodu,

l) w przypadku transakcji, które są ujmowane odrębnie od nabycia aktywów i przejęcia zobowiązań w ramach połączenia jednostek, zgodnie z paragrafem 51:

i) opis każdej transakcji,

ii) w jaki sposób jednostka przejmująca rozliczyła każdą transakcję,

▼M12

iii) kwoty ujęte dla każdej transakcji i pozycję w sprawozdaniu finansowym, w której każda kwota jest ujęta oraz

iv) jeżeli transakcja stanowi ostateczne rozliczenie wcześniej istniejącego powiązania, metodę przyjętą do ustalenia kwoty rozliczenia.

m) ujawnienie odrębnie ujętych transakcji wymaganych przez punkt l) obejmuje kwotę kosztów związanych z przejęciem oraz odrębnie kwotę tych kosztów ujętych jako koszt okresu oraz pozycję lub pozycje w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, w których te koszty są ujęte. Ujawnieniu podlegają także koszty emisji nieujęte jako koszty okresu oraz sposób ich ujęcia.

n) w przypadku okazyjnego nabycia (zob. paragrafy 34–36):

i) kwotę zysku ujętego zgodnie z paragrafem 34 oraz pozycję w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, w której taki zysk ujęto oraz

ii) podanie przyczyn, które doprowadziły do powstania zysku z transakcji,

▼M33

o) w każdym połączeniu jednostek, w którym jednostka przejmująca posiada mniej niż 100 % udziału kapitałowego w jednostce przejmowanej na dzień przejęcia:

▼M12

i) kwotę niekontrolującego udziału w jednostce przejmowanej ujmowanego na dzień przejęcia oraz podstawę wyceny tej kwoty oraz

▼M33

ii) w przypadku każdego udziału niekontrolującego w jednostce przejmowanej wycenianego w wartości godziwej, technikę(techniki) wyceny i istotne dane wejściowe wykorzystane do ustalenia tej wartości.

▼M12

p) w połączeniu jednostek zrealizowanym etapami:

i) wartość godziwa na dzień przejęcia udziału kapitałowego w jednostce przejmowanej należącego do jednostki przejmującej tuż przed dniem przejęcia oraz

ii) kwotę zysku lub straty ujętych na skutek przeszacowania do wartości godziwej udziału kapitałowego w jednostce przejmowanej należącego do jednostki przejmującej przed połączeniem jednostek (zob. paragraf 42) oraz pozycję w sprawozdaniu z całkowitych dochodów, w której zysk lub strata są ujmowane.

q) następujące informacje:

i) kwoty przychodu oraz zysku lub straty jednostki przejmowanej od dnia przejęcia, uwzględnione w skonsolidowanym sprawozdaniu z całkowitych dochodów za okres sprawozdawczy oraz

ii) przychody oraz zysk lub stratę połączonej jednostki za bieżący okres sprawozdawczy, wyliczone w taki sposób, jak gdyby datą przejęcia w przypadku wszystkich połączeń jednostek przeprowadzonych w trakcie roku był początek rocznego okresu sprawozdawczego.

▼**M12**

Gdyby ujawnienie którejkolwiek informacji spośród wymaganych przez niniejszy podpunkt było niewykonalne w praktyce, jednostka przejmująca ujawnia ten fakt oraz wyjaśnia, dlaczego jest to niewykonalne. Niniejszy MSSF stosuje termin „niewykonalny w praktyce" w rozumieniu MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

B65. W przypadku przeprowadzonych w trakcie okresu sprawozdawczego połączeń jednostek, które są indywidualnie nieistotne, które jednakże są istotne łącznie, jednostka przejmująca ujawnia łączne informacje wymagane przez paragraf B64(e)–(q).

B66. Jeżeli dzień przejęcia przy połączeniu jednostek następuje po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, jednostka przejmująca ujawnia informacje wymagane przez paragraf B64, chyba że początkowe rozliczenie połączenia jednostek jest niekompletne w momencie zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji. W takiej sytuacji jednostka przejmująca opisuje, jakie ujawnienia informacji nie mogą być dokonane oraz przyczyny tego stanu rzeczy.

B67. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 61, jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje o każdym istotnym połączeniu jednostek lub łączne informacje o indywidualnie nieistotnych połączeniach jednostek, które łącznie są istotne:

a) jeżeli początkowe ujęcie połączenia jednostek jest niekompletne (zob. paragraf 45) dla określonych aktywów, zobowiązań, niekontrolujących udziałów lub składników zapłaty i wykazane w sprawozdaniu finansowym kwoty z tytułu połączenia jednostek zostały w związku z tym ujęte tylko tymczasowo:

   i) przyczyny, ze względu na które początkowe rozliczenie połączenia jednostek jest niekompletne,

   ii) aktywa, zobowiązania, udziały kapitałowe oraz składniki zapłaty, dla których początkowe ujęcie jest niekompletne oraz

   iii) charakter i kwota korekt w okresie wyceny ujętych w okresie sprawozdawczym zgodnie z paragrafem 49.

b) dla każdego okresu sprawozdawczego po dniu przejęcia do czasu, kiedy jednostka uzyska, sprzeda lub w inny sposób utraci prawo do aktywów z tytułu zapłaty warunkowej lub dopóki nie ureguluje zobowiązania z tytułu zapłaty warunkowej lub zobowiązanie zostanie darowane lub wygaśnie:

   i) wszelkie zmiany w ujętych kwotach, w tym różnice wynikające z rozliczenia,

   ii) wszelkie zmiany w przedziale wyników (niezdyskontowanych) oraz przyczyny tych zmian oraz

   iii) techniki wyceny i główne dane wejściowe do modelu wykorzystane do wyceny zapłaty warunkowej.

c) w przypadku zobowiązań warunkowych ujmowanych w związku z połączeniem jednostek, jednostka przejmująca ujawnia informacje wymagane przez paragrafy 84 i 85 MSR 37 dla każdej klasy rezerw,

d) uzgodnienie wartości bilansowej wartości firmy na początek i na koniec okresu sprawozdawczego, wykazując osobno:

   i) wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na początek okresu sprawozdawczego,

▼M12

ii) dodatkową wartość firmy ujętą w trakcie okresu sprawozdawczego, z wyjątkiem wartości firmy zawartej w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia, która, na dzień przejęcia, spełnia kryteria klasyfikacyjne „przeznaczonej do sprzedaży" określone w MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana*,

iii) korekty wynikające z późniejszego ujęcia w trakcie okresu sprawozdawczego aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z paragrafem 67,

iv) wartość firmy zawartą w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia sklasyfikowanej jako „przeznaczona do sprzedaży" zgodnie z MSSF 5 oraz wartość firmy usuniętą z bilansu w trakcie okresu, która nie była wcześniej zawarta w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia sklasyfikowanej jako „przeznaczona do sprzedaży",

v) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w ciągu okresu sprawozdawczego zgodnie z MSR 36. (MSR 36 wymaga ujawnienia informacji o wartości odzyskiwalnej i utracie wartości w odniesieniu do wartości firmy w uzupełnieniu do niniejszego wymogu),

vi) różnice kursowe netto powstałe w trakcie okresu sprawozdawczego zgodnie z MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych,*

vii) wszelkie inne zmiany wartości bilansowej w trakcie okresu sprawozdawczego,

viii) wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na koniec okresu sprawozdawczego.

e) kwotę i objaśnienie wszelkich zysków lub strat ujętych w bieżącym okresie sprawozdawczym, które jednocześnie:

i) dotyczą możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów lub zobowiązań przejętych w ramach połączenia jednostek przeprowadzonego w bieżącym lub w poprzednim okresie sprawozdawczym oraz

ii) mają taką wielkość, charakter lub częstotliwość występowania, że ich ujawnienie przyczynia się do lepszego zrozumienia sprawozdań finansowych połączonej jednostki.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE DOTYCZĄCE POŁĄCZEŃ JEDNOSTEK OBEJMUJĄCYCH TYLKO JEDNOSTKI WZAJEMNE LUB WYNIKAJĄCE JEDYNIE Z UMOWY (ZASTOSOWANIE PARAGRAFU 66)

B68. Paragraf 64 ustala, że niniejszy MSSF stosuje się prospektywnie do połączeń jednostek, w przypadku których dzień przejęcia następuje w dniu lub po dniu rozpoczęcia pierwszego rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 1 lipca 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jednakże jednostka stosuje niniejszy MSSF tylko od początku rocznego okresu sprawozdawczego rozpoczynającego się 30 czerwca 2007 r. i później. Jeśli jednostka zastosuje niniejszy MSSF przed jego datą wejścia w życie, to ujawnia ten fakt oraz stosuje jednocześnie MSR 27 (zmieniony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.).

▼**M12**

B69. Wymóg dotyczący stosowania niniejszego MSSF prospektywnie wywołuje następujące skutki dla połączenia jednostek obejmującego tylko jednostki wzajemne lub wynikającego jedynie z umowy, jeżeli dzień przejęcia w przypadku tego połączenia przypada przed zastosowaniem niniejszego MSSF:

a) *Klasyfikacja* – jednostka kontynuuje klasyfikację wcześniejszego połączenia jednostek zgodnie z wcześniejszymi zasadami rachunkowości stosowanymi dla takich połączeń.

b) *Poprzednio ujęta wartość firmy* – na początek pierwszego rocznego okresu, w którym niniejszy MSSF ma zastosowanie, wartością bilansową wartości firmy wynikającej z wcześniejszego połączenia jednostek jest jej wartość bilansowa na ten dzień (dzień przejęcia), ustalona zgodnie z wcześniejszymi zasadami rachunkowości jednostki. Ustalając tę kwotę, jednostka eliminuje wartość bilansową dotychczasowego umorzenia wartości firmy oraz korespondujące zmniejszenie wartości firmy. Nie dokonuje się żadnych innych korekt wartości bilansowej wartości firmy.

c) *Wartość firmy wcześniej ujęta jako zmniejszenie kapitału własnego* – wcześniejsze zasady rachunkowości jednostki mogły doprowadzić do powstania wartości firmy wynikającej z wcześniejszego połączenia jednostek ujętego jako zmniejszenie kapitału własnego. W tej sytuacji jednostka nie ujmuje wartości firmy jako składnika aktywów na początek pierwszego okresu rocznego, w którym zastosowano niniejszy MSSF. Ponadto jednostka nie ujmuje w zyskach i stratach żadnej części tej wartości firmy, kiedy zbywa część lub całość przedsięwzięcia, którego ta wartość firmy dotyczy, lub gdy następuje utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, którego dotyczy ta wartość firmy.

d) *Późniejsze rozliczanie wartości firmy* – od początku pierwszego rocznego okresu, w którym zastosowano niniejszy MSSF, jednostka zaprzestaje amortyzowania wartości firmy wynikającej z wcześniejszego połączenia jednostek oraz przeprowadza testy na utratę wartości wartości firmy zgodnie z MSR 36.

e) *Wcześniej ujęta ujemna wartość firmy* – jednostka, która rozliczała wcześniejsze połączenie jednostek stosując metodę nabycia mogła ująć rozliczaną w czasie nadwyżkę jej udziału w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań jednostki przejmowanej ponad koszt tego udziału (określaną czasem jako ujemna wartość firmy). W tej sytuacji, jednostka wyłącza z ksiąg rachunkowych tę rozliczaną w czasie nadwyżkę na początek pierwszego rocznego okresu, w którym niniejszy MSSF jest zastosowany, i w korespondencji koryguje bilans otwarcia zysków zatrzymanych na ten dzień.

▼B

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 4

## *Umowy ubezpieczeniowe*

CEL

1 Celem niniejszego MSSF jest uszczegółowienie sprawozdawczości finansowej dotyczącej *umów ubezpieczenia* przez każdą jednostkę gospodarczą, która wystawia takie umowy (zwaną w niniejszym MSSF *ubezpieczycielem*) do czasu, gdy Rada zakończy drugą fazę projektu dotyczącego umów ubezpieczenia. W szczególności niniejszy MSSF wymaga:

a) wprowadzenia w ograniczonym zakresie ulepszeń do zasad rachunkowości stosowanych przez ubezpieczycieli w odniesieniu do umów ubezpieczenia;

b) ujawniania informacji, które wyjaśniają oraz określają kwoty przedstawione w sprawozdaniach finansowych wynikające z umów ubezpieczenia oraz pomagają korzystającym ze sprawozdań w zrozumieniu kwot, terminu oraz niepewności przyszłych przepływów środków pieniężnych wynikających z umów ubezpieczenia.

ZAKRES

2 Jednostka gospodarcza stosuje niniejszy MSSF do:

a) wystawianych umów ubezpieczenia (łącznie z *umowami reasekuracji*) oraz posiadanych umów reasekuracji;

b) instrumentów finansowych wystawianych przez jednostkę gospodarczą zawierających *uznaniowe udziały w zyskach* (zob. paragraf 35). MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* wymaga ujawniania informacji o instrumentach finansowych, w tym o instrumentach zawierających takie cechy.

3 Niniejszy MSSF nie odnosi się do innych aspektów zasad rachunkowości ubezpieczycieli, takich jak np. zasady dotyczące aktywów finansowych posiadanych przez ubezpieczycieli oraz zobowiązań finansowych wystawianych przez ubezpieczycieli (zob. MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*, MSR 39: *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* oraz MSSF 7), z wyjątkiem zapisów przejściowych zamieszczonych w paragrafie 45.

4 Jednostka gospodarcza nie stosuje standardu MSSF 4 w odniesieniu do:

a) gwarancji na produkt wydanej bezpośrednio przez producenta, handlowca lub detalistę (zob. MSR 18 *Przychody* oraz MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*);

b) aktywów oraz zobowiązań pracodawcy w ramach programów świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze* oraz MSSF 2 *Płatności w formie akcji*) oraz zobowiązań dotyczących świadczeń emerytalnych raportowanych przez określone programy świadczeń emerytalnych (zob. MSR 26 *Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych*);

c) praw bądź zobowiązań wynikających z umowy, zależnych od przyszłego użytkownia, lub prawa do użytkowania pozycji niefinansowych (np. niektórych opłat licencyjnych, praw autorskich, warunkowych płatności z tytułu najmu oraz podobnych pozycji), jak również gwarancji wartości końcowej leasingobiorcy wbudowanej w leasing finansowy (zob. MSR 17 *Leasing,* MSR 18 *Przychody* oraz MSR 38 *Wartości niematerialne*);

▼B

d) umów gwarancji finansowych, chyba że wystawca uprzednio wyraźnie podkreślił, że uważa takie umowy za umowy ubezpieczeniowe i zastosował rachunkowość mającą zastosowanie do umów ubezpieczeniowych, w którym to przypadku może on podjąć decyzję o stosowaniu do tego rodzaju umów gwarancji finansowych MSR 39, MSR 32 oraz MSSF 7 albo niniejszego standardu. Wystawca może podejmować taką decyzje oddzielnie dla każdej umowy, z tym że wybór dokonany dla danej umowy jest nieodwołalny;

e) świadczeń warunkowych płatnych lub należnych w związku z połączeniem jednostek gospodarczych (zob. MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*);

f) *Bezpośrednich umów ubezpieczeniowych* będących w posiadaniu jednostki gospodarczej (tzn. bezpośrednich umów ubezpieczeniowych, w myśl których jednostka gospodarcza jest *ubezpieczonym*). Jednak *cedent* powinien stosować niniejszy MSSF do posiadanych umów reasekuracyjnych.

5 Dla ułatwienia stosowania standardu niniejszy MSSF określa każdą jednostkę, która wystawia umowę ubezpieczeniową jako ubezpieczyciel, bez względu na to, czy ubezpieczyciel jest uznawany jako taki w świetle prawa lub przez organy nadzorcze.

6 Umowa reasekuracyjna stanowi rodzaj umowy ubezpieczeniowej. W związku z tym wszystkie odniesienia MSSF 4 do umów ubezpieczenia stosują się również do umów reasekurayjnych.

**Wbudowane instrumenty pochodne**

7 Standard MSR 39 wymaga, aby jednostka gospodarcza oddzieliła niektóre wbudowane instrumenty pochodne od umowy zasadniczej, wyceniła je w *wartości godziwej* i uwzględniła zmiany ich wartości godziwej w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. MSR 39 odnosi się do instrumentów wbudowanych w umowie ubezpieczeniowej, o ile wbudowany instrument pochodny sam nie jest umową ubezpieczeniową.

8 W ramach wyjątku od wymogu MSR 39, ubezpieczyciel nie musi oddzielać i wyceniać w wartości godziwej opcji ubezpieczonego dotyczącej odstąpienia od umowy ubezpieczeniowej za stałą kwotę (lub za kwotę określoną w oparciu o kwotę stałą i stopę procentową), nawet wówczas, gdy cena wykonania opcji różni się od wartości bilansowej *zobowiązania ubezpieczeniowego*. Jednak wymóg stawiany przez MSR 39 stosuje się do opcji sprzedaży „put" lub opcji wykupu zawartych w umowie ubezpieczeniowej, jeżeli wartość wykupu zależna jest od zmiany zmiennej finansowej (takiej jak cena akcji lub towarów lub ich indeks), albo zmiennej niefinansowej, która nie jest specyficzna dla strony umowy. Ponadto wymóg ten ma również zastosowanie wówczas, gdy zdolność posiadacza do skorzystania z prawa opcji sprzedaży „put" lub opcji wykupu powstaje na skutek zmiany takiej zmiennej (np. można skorzystać z prawa opcji „put", jeżeli indeks giełdowy osiągnie określony poziom).

9 Paragraf 8 stosuje się również do opcji odstąpienia od instrumentu finansowego zawierającego zapis o uznaniowym udziale w zyskach.

**Wydzielenie składników depozytowych**

10 Niektóre umowy ubezpieczeniowe zawierają zarówno składnik ubezpieczeniowy, jak i *składnik depozytowy*. W niektórych przypadkach ubezpieczyciel jest zobowiązany lub może *rozdzielić* składniki:

a) rozdzielenie to jest wymagane, kiedy spełnione są jednocześnie następujące warunki:

(i) ubezpieczyciel może wycenić składnik depozytowy (łącznie z wszelkimi zawartymi w nim opcjami odstąpienia) oddzielnie (tzn. bez uwzględnienia składnika ubezpieczeniowego);

▼B

(ii) zasady rachunkowości ubezpieczyciela nie wymagają ujęcia przez niego wszystkich zobowiązań i praw wynikających ze składnika depozytowego;

b) rozdzielenie jest dozwolone, lecz nie wymagane, jeżeli zakład ubezpieczeń może wycenić składnik depozytowy oddzielnie, jak w pkt a) (i), lecz jego zasady rachunkowości wymagają ujęcia wszystkich zobowiązań i praw wynikających ze składnika depozytowego, bez względu na podstawę użytą do wyceny tych praw i zobowiązań;

c) rozdzielenie jest zabronione, jeżeli zakład ubezpieczeń nie może wycenić składnika depozytowego oddzielnie, jak w pkt a) (i).

11 Następujący przykład opisuje przypadek, w którym zasady rachunkowości stosowane przez ubezpieczyciela nie wymagają ujęcia przez niego wszystkich zobowiązań wynikających ze składnika depozytowego. Cedent otrzymuje od reasekuratora środki z tytułu udziału *reasekuratora* w szkodach, lecz umowa zobowiązuje cedenta do zwrotu tych środków w następnych latach. Zobowiązanie to wynika ze składnika depozytowego. Jeżeli zasady rachunkowości cedenta pozwalają mu jednak na ujęcie odszkodowania jako dochodu, bez ujęcia wynikającego stąd zobowiązania, wówczas wydzielenie jest wymagane.

12 Aby rozdzielić umowę, ubezpieczyciel powinien:

a) zastosować MSSF 4 do składnika ubezpieczeniowego;

b) zastosować MSR 39 do składnika depozytowego.

UJMOWANIE I WYCENA

**Tymczasowe zwolnienie z innych standardów MSSF**

13 Paragrafy 10–12 MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* wyszczególniają kryteria, które jednostka gospodarcza powinna stosować przy opracowywaniu zasad rachunkowości, jeżeli żaden standard MSSF nie ma zastosowania do danej pozycji. Jednak MSSF 4 zwalnia ubezpieczyciela ze stosowania tych kryteriów w stosunku do zasad rachunkowości w zakresie:

a) umów ubezpieczenia, które wystawia (łącznie ze stosownymi kosztami akwizycji oraz wartościami niematerialnymi, takimi jak te opisane w paragrafach 31 i 32); oraz

b) umów reasekuracyjnych będących w jego posiadaniu.

14 Niniejszy MSSF nie zwalnia jednak ubezpieczyciela z niektórych konsekwencji zastosowania kryteriów przedstawionych w paragrafach 10–12 MSR 8. W szczególności ubezpieczyciel:

a) nie ujmuje jako zobowiązania wszelkich rezerw na potencjalne przyszłe szkody, jeżeli szkody te wynikają z umów ubezpieczenia, nieistniejących w ►**M5** końcu okresu sprawozdawczego ◄ (np. rezerwy katastroficzne i rezerwy na wyrównanie szkodowości);

b) przeprowadza *test wystarczalności zobowiązań* opisany w paragrafach 15–19;

c) usuwa zobowiązanie ubezpieczeniowe (lub część zobowiązania ubezpieczeniowego) ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ tylko i wyłącznie wtedy, gdy wygasło, tzn. kiedy zobowiązanie wymienione w umowie zostaje wykonane, unieważnione bądź wygasa;

▼B

d) nie kompensuje:

(i) zobowiązań ubezpieczeniowych powiązanymi *aktywami reasekuracyjnymi*; lub

(ii) kosztów i przychodów z umów ubezpieczenia przychodami lub kosztami z powiązanych umów reasekuracyjnych;

e) rozważa, czy aktywa reasekuracyjne utraciły wartość (zob. paragraf 20).

*Test wystarczalności zobowiązań*

15 Ubezpieczyciel, korzystając z aktualnych oszacowań przyszłych przepływów środków pieniężnych wynikających z umów ubezpieczenia, ocenia w ►**M5** końcu każdego okresu sprawozdawczego ◄, czy ujęte przez niego zobowiązania są wystarczalne. Jeżeli ocena wykaże, iż wartość bilansowa zobowiązań ubezpieczeniowych (pomniejszona o odpowiednie odroczone koszty akwizycji oraz stosowne wartości niematerialne i prawne, jak np. omówione w paragrafach 31 i 32) jest niewystarczalna w stosunku do oszacowanych, przyszłych przepływów środków pieniężnych, wówczas całą różnicę ujmuje się w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

16 Jeżeli ubezpieczyciel stosuje test wystarczalności zobowiązań spełniający określone wymogi minimalne, to niniejszy MSSF nie nakłada żadnych dalszych wymogów. Minimalne wymogi są następujące:

a) test uwzględnia aktualne oszacowania wszystkich wynikających z umowy przepływów środków pieniężnych oraz powiązanych z nimi przepływów środków pieniężnych, takich jak koszty likwidacji szkód oraz przepływy środków pieniężnych wynikające z wbudowanych opcji i gwarancji;

b) jeżeli test wykazuje, że zobowiązanie jest niewystarczające, wówczas cały niedobór ujmuje się w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

17 Jeżeli zasady rachunkowości stosowane przez ubezpieczyciela nie wymagają przeprowadzenia testu wystarczalności zobowiązań spełniającego minimalne wymogi paragrafu 16, wówczas ubezpieczyciel:

a) określia aktualną wartość bilansową odpowiednich zobowiązań ubezpieczeniowych ([1]), pomniejszoną o wartość bilansową:

(i) wszelkich powiązanych odroczonych kosztów akwizycji; oraz

(ii) wszelkich powiązanych wartości niematerialnych i prawnych, jak np. wartości nabyte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych lub przeniesienia własności portfela (zob. paragrafy 31 i 32). Jednak nie uwzględnia się powiązanych aktywów reasekuracyjnych, ponieważ ubezpieczyciel ujmuje je oddzielnie (zob. paragraf 20);

b) określa, czy kwota omówiona w pkt a) jest mniejsza od wartości bilansowej, która byłaby wymagana, gdyby stosowne zobowiązania ubezpieczeniowe wchodziły w zakres MSR 37. Jeżeli jest mniejsza, wówczas ubezpieczyciel ujmuje całą różnicę w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, pomniejszając wartość bilansową odpowiednich odroczonych kosztów akwizycji lub wartości niematerialnych i prawnych, bądź też zwiększając wartość bilansową odpowiednich zobowiązań ubezpieczeniowych.

([1]) Odpowiednie zobowiązania ubezpieczeniowe (oraz powiązane odroczone koszty akwizycji i wartości niematerialne i prawne) w odniesieniu do których zasady rachunkowości ubezpieczyciela nie wymagają testu wystarczalności zobowiązań spełniającego wymogi minimalne określone w paragrafie 16.

▼B

18 Jeżeli przeprowadzany przez ubezpieczyciela test wystarczalności zobowiązań spełnia minimalne wymogi określone w paragrafie 16, to jest stosowany na poziomie agregacji określonym w tym teście. Jeżeli zaś test wystarczalności zobowiązań nie spełnia tych wymogów, wówczas porównanie omówione w paragrafie 17 przeprowadza się na poziomie portfela umów, które podlegają podobnym ryzykom i są zarządzane wspólnie jako jeden portfel.

19 Kwota opisana w paragrafie 17 b) (tzn. wynik zastosowania MSR 37) powinna odzwierciedlać przyszłe marże inwestycyjne (zob. paragrafy 27–29) tylko i wyłącznie wtedy, gdy kwota opisana w paragrafie 17 a) również odzwierciedla te marże.

*Utrata wartości aktywów reasekuracyjnych*

20 Jeżeli aktywa reasekuracyjne cedenta utracą wartość, cedent odpowiednio zmniejsza ich wartość bilansową i ujmuje odpis z tytułu utraty wartości w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. Aktywa reasekuracyjne tracą wartość tylko i wyłącznie wtedy, gdy:

a) istnieje obiektywny dowód, że w wyniku zdarzenia, które zaistniało po początkowym ujęciu aktywów reasekuracyjnych, cedent może nie otrzymać wszystkich należnych kwot w myśl warunków umowy; oraz

b) zdarzenie to ma możliwy do wiarygodnego wycenienia wpływ na kwoty, które cedent otrzyma od reasekuratora.

**Zmiany zasad (polityki) rachunkowości**

21 Paragrafy 22–30 mają zastosowanie zarówno do zmian dokonywanych przez ubezpieczyciela, który już stosuje MSSF, jak i do zmian dokonywanych przez ubezpieczyciela stosującego MSSF po raz pierwszy.

22 Ubezpieczyciel może zmienić zasady rachunkowości dla umów ubezpieczenia tylko i wyłącznie wtedy, gdy zmiana spowoduje, że sprawozdania finansowe będą bardziej przydatne przy podejmowaniu decyzji gospodarczych przez osoby korzystające z nich i nie mniej wiarygodne (pewne), albo też bardziej wiarygodne (pewne) i nie mniej przydatne do tych potrzeb. Ubezpieczyciel ocenia poziom przydatności i wiarygodności według kryteriów przedstawionych w MSR 8.

23 Uzasadniając zmianę zasad rachunkowości dla umów ubezpieczenia, ubezpieczyciel wykazuje, że zmiana taka powoduje, iż sprawozdania finansowe w większym stopniu spełniają kryteria zawarte w MSR 8, jednak zmiany nie muszą prowadzić do uzyskania pełnej zgodności z tymi kryteriami. Poniżej omówione zostały następujące kwestie szczegółowe:

a) aktualne stopy procentowe (paragraf 24);

b) kontynuacja istniejących praktyk (paragraf 25);

c) zasada ostrożnej wyceny (paragraf 26);

d) przyszłe marże inwestycyjne (paragrafy 27–29); oraz

e) praktyka *shadow accounting* (paragraf 30).

▼B

*Aktualne stopy procentowe*

24 Zezwala się, lecz nie wymaga, aby ubezpieczyciel zmienił zasady rachunkowości tak, aby mógł aktualizować wycenę wybranych zobowiązań ubezpieczeniowych ([1]) w celu odzwierciedlenia aktualnych rynkowych stóp procentowych i dokonać ujęcia zmian stanu tych zobowiązań w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. Jednocześnie może także wprowadzić zasady rachunkowości, które wymagać będą stosowania innych aktualnych szacunków i założeń w odniesieniu do wybranych zobowiązań. Możliwość wyboru zapewniona w niniejszym paragrafie pozwala ubezpieczycielowi na zmianę zasad rachunkowości w odniesieniu do wybranych zobowiązań, bez konieczności spójnego zastosowania tych zasad do pozostałych zobowiązań, co byłoby wymagane przez MSR 8. Jeżeli ubezpieczyciel wskazuje zobowiązania podlegające temu wyborowi, to kontynuuje stosowanie aktualnych rynkowych stóp procentowych (oraz, jeżeli to stosowne, innych szacunków i założeń rynkowych) w sposób spójny we wszystkich okresach, w odniesieniu do tych zobowiązań, aż do czasu ich wygaśnięcia.

*Kontynuacja istniejących praktyk*

25 Ubezpieczyciel może kontynuować stosowanie następujących praktyk, lecz wprowadzenie którejkolwiek z nich jest sprzeczne z paragrafem 22:

a) wycena zobowiązań ubezpieczeniowych bez zastosowania dyskonta;

b) wycena wynikających z umowy praw do przyszłych opłat za zarządzanie inwestycjami w wysokości, która przekracza ich wartość godziwą wynikającą z porównania z aktualnymi opłatami naliczanymi przez innych uczestników rynku za podobne usługi. Możliwe jest, iż na początku wartość godziwa tych praw wynikających z umowy jest równa poniesionym kosztom początkowym, chyba że przyszłe opłaty za zarządzanie inwestycjami oraz koszty pokrewne nie pokrywają się z porównywalnymi wielkościami rynkowymi;

c) zastosowanie niejednolitych zasad rachunkowości do umów ubezpieczenia (oraz odpowiednich odroczonych kosztów akwizycji oraz wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli istnieją) jednostek zależnych, z wyjątkiem sytuacji dopuszczalnej opisanej w paragrafie 24. Jeżeli zasady rachunkowości nie będą jednolite, ubezpieczyciel może je zmienić, o ile zmiana ta nie spowoduje większego ich zróżnicowania, a zasady zgodne będą z innymi wymogami nałożonymi przez niniejszy MSSF.

*Zasady ostrożnej wyceny*

26 Ubezpieczyciel nie musi zmieniać zasad rachunkowości w odniesieniu do umów ubezpieczenia, aby wyeliminować nadmierną ostrożność. Jednakże jeżeli ubezpieczyciel już wycenia swoje umowy ubezpieczeniowe z zastosowaniem dostatecznej ostrożności, to nie może wprowadzać dodatkowych elementów zwiększających jej poziom.

*Przyszłe marże inwestycyjne*

27 Ubezpieczyciel nie musi zmieniać zasad rachunkowości w odniesieniu do umów ubezpieczenia, aby wyeliminować przyszłe marże inwestycyjne. Jednakże, o ile nie zostanie udowodnione inaczej, sprawozdania finansowe ubezpieczyciela staną się mniej przydatne i wiarygodne, gdy wprowadzi on zasady rachunkowości odzwierciedlające przyszłe marże inwestycyjne przy wycenie umów ubezpieczenia, chyba że marże te mają wpływ na płatności wynikające z umowy. Poniżej przedstawiono dwa przykłady zasad rachunkowości odzwierciedlających te marże:

a) zastosowanie stopy dyskontowej, która odzwierciedla szacunkowy zwrot z aktywów ubezpieczyciela; lub

([1]) W tym paragrafie zobowiązania ubezpieczeniowe obejmują stosowne odroczone koszty akwizycji oraz stosowne wartości niematerialne, takie jak omówione w paragrafach 31 i 32.

▼B

b) prognozowanie zwrotów z aktywów przy użyciu szacunkowej stopy zwrotu, dyskontowanie tych zwrotów przy użyciu innej stopy i ujęcie wyniku w wycenie zobowiązań.

28 Ubezpieczyciel może podważyć opisane w paragrafie 27 domniemanie tylko i wyłącznie wtedy, gdy pozostałe elementy zmian w zasadach rachunkowości zwiększają w dostatecznym stopniu przydatność i wiarygodność jego sprawozdań finansowych, co pozwala zrównoważyć zmniejszenie przydatności i wiarygodności spowodowane włączeniem przyszłych marż inwestycyjnych. Na przykład, załóżmy że istniejące zasady rachunkowości stosowane przez ubezpieczyciela w odniesieniu do umów ubezpieczenia są oparte na przesadnie ostrożnych ustalonych z góry założeniach i uwzględniają określoną przez regulatora, bez bezpośredniego odniesienia do warunków rynkowych, stopę dyskontową oraz pomijają niektóre wbudowane opcje i gwarancje. Ubezpieczyciel mógłby uczynić sprawozdania finansowe bardziej przydatnymi i nie mniej wiarygodnymi poprzez przyjęcie wszechstronnych, szeroko stosowanych i zorientowanych na inwestora zasad rachunkowości, obejmujących:

a) aktualne szacunki i założenia;

b) racjonalną (lecz nie nazbyt ostrożną) korektę odzwierciedlającą ryzyko i niepewność;

c) wyceny, które odzwierciedlają zarówno wartość wewnętrzną, jak i wartość czasową wbudowanych opcji i gwarancji; oraz

d) aktualną rynkową stopę dyskontową, nawet wówczas, gdy stopa dyskontowa odzwierciedla szacunkowy zwrot z aktywów ubezpieczyciela.

29 W przypadku niektórych metod wyceny do określenia bieżącej wartości przyszłej marży zysku stosuje się stopę dyskontową. Marża zostaje następnie przypisana do różnych okresów za pomocą określonego wzoru. W przypadku zastosowania powyższych metod stopa dyskontowa wywiera jedynie pośredni wpływ na wycenę zobowiązania. W szczególności zastosowanie mniej odpowiedniej stopy dyskontowej nie ma lub ma ograniczony wpływ na początkową wycenę zobowiązań. Jednakże w przypadku zastosowania innych metod stopa dyskontowa determinuje wycenę zobowiązań w sposób bezpośredni. W tym ostatnim przypadku wprowadzenie stopy dyskontowej opartej na zwrocie z aktywów ma znaczący wpływ i jest mało prawdopodobne, aby ubezpieczyciel mógł w takiej sytuacji podważyć założenie opisane w paragrafie 27.

*Praktyka shadow accounting*

30 W przypadku niektórych modeli rachunkowości zrealizowane zyski lub straty na aktywach ubezpieczyciela mają bezpośredni wpływ na wycenę niektórych, bądź wszystkich: a) zobowiązań ubezpieczeniowych; b) powiązanych odroczonych kosztów akwizycji; oraz c) powiązanych wartości niematerialnych i prawnych, takich jak opisane w paragrafach 31 i 32. Zezwala się, lecz nie wymaga, aby ubezpieczyciel zmienił swoje zasady rachunkowości w taki sposób, aby wykazane, ale niezrealizowane zyski lub straty z aktywów wpływały na wycenę w taki sam sposób jak zrealizowane zyski lub straty. ►**M5** Odnośną korektę dotyczącą stanu zobowiązań ubezpieczeniowych (lub odroczonych kosztów akwizycji albo wartości niematerialnych) ujmuje się jako inne całkowite dochody wtedy i tylko wtedy, gdy niezrealizowane zyski i straty zostały ujęte w innych całkowitych dochodach. ◄ Praktyka taka nazywana jest czasem *shadow accounting*.

▼B

**Umowy ubezpieczeniowe nabyte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych lub przeniesienia własności portfela**

31 Aby spełnić wymogi MSSF 3, ubezpieczyciel w dniu nabycia wycenia w wartości godziwej zobowiązania ubezpieczeniowe oraz składniki aktywów ubezpieczeniowych przejętych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych. Mimo to zezwala się, lecz nie wymaga, aby ubezpieczyciel zastosował rozszerzoną prezentację dotyczącą rozbicia wartości godziwej nabytych umów ubezpieczenia na dwa składniki:

a) zobowiązania wycenione zgodnie z zasadami rachunkowości ubezpieczyciela stosowanymi do umów ubezpieczenia, które wystawia; oraz

b) wartości niematerialne i prawne stanowiące różnicę pomiędzy: (i) wartością godziwą nabytych umownych praw ubezpieczeniowych i przyjętych zobowiązań ubezpieczeniowych; i (ii) kwotą opisaną w pkt a). Późniejsza wycena tego aktywu powinna być spójna z wyceną powiązanych z nim zobowiązań ubezpieczeniowych.

32 Ubezpieczyciel nabywający portfel umów ubezpieczenia może zastosować rozszerzoną prezentację opisaną w paragrafie 31.

33 Wartości niematerialne i prawne opisane w paragrafach 31 i 32 są wyłączone z zakresu MSR 36 oraz MSR 38. Jednak MSR 36 oraz MSR 38 mają zastosowanie do list klientów oraz relacji z klientami odzwierciedlającymi oczekiwane przyszłe umowy, które nie stanowią części praw ubezpieczeniowych oraz zobowiązań ubezpieczeniowych wynikających z umowy, istniejących w dniu połączenia jednostek gospodarczych lub przeniesienia własności portfela.

**Uznaniowe udziały w zyskach**

*Uznaniowe udziały w zyskach w umowach ubezpieczeniowych*

34 Niektóre umowy ubezpieczeniowe zawierają uznaniowe udziały w zyskach, jak również *element gwarantowany*. Wystawca takiej umowy:

a) może, lecz nie musi, ująć element gwarantowany oddzielnie od udziału uznaniowego. Jeżeli wystawca nie ujmie tych pozycji oddzielnie, wówczas całą umowę sklasyfikuje jako zobowiązanie. Jeżeli wystawca ujmuje te elementy oddzielnie, wówczas element gwarantowany klasyfikuje jako zobowiązanie;

b) jeżeli ujmie udział uznaniowy oddzielnie od elementu gwarantowanego, klasyfikuje ten składnik jako zobowiązanie lub jako oddzielny składnik kapitału własnego. MSSF 4 nie precyzuje, w jaki sposób wystawca ma określić, czy składnik ten stanowi zobowiązanie czy kapitał własny. Wystawca może rozbić ten składnik na składnik zobowiązań i kapitału własnego, przy czym w odniesieniu do tego rozbicia stosuje spójne zasady rachunkowości. Wystawca nie klasyfikuje elementu uznaniowego umowy w kategorii pośredniej, która nie jest ani zobowiązaniem, ani kapitałem;

▼B

c) może ująć wszystkie składki otrzymane jako przychód, bez oddzielania żadnej części, która odnosi się do składnika kapitału własnego. Wynikające stąd zmiany elementu gwarantowanego oraz części udziału uznaniowego ujętego jako zobowiązanie powinny zostać ujęte w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. Jeżeli udział uznaniowy klasyfikowany jest w części lub całości w kapitale własnym, część zysku lub straty może zostać do niego przypisana (w taki sam sposób jak pewna część zysku lub straty może być klasyfikowana jako ►M11 udział niekontrolujący ◄). Wystawca powinien ująć część zysku lub straty, którą można przypisać do jakiegokolwiek udziału uznaniowego ujętego w kapitale własnym jako alokację zysku lub straty, a nie jako koszt lub przychód (zob. MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*);

d) jeżeli umowa zawiera wbudowane instrumenty pochodne objęte zakresem MSR 39, stosuje MSR 39 do instrumentów wbudowanych;

e) we wszystkich aspektach nieopisanych w paragrafach 14–20 oraz 34 a)–d) kontynuuje istniejące zasady rachunkowości w odniesieniu do takich umów, chyba że zmienia zasady w sposób zgodny z paragrafami 21–30.

*Uznaniowe udziały w zyskach w instrumentach finansowych*

35 Wymogi przedstawione w paragrafie 34 odnoszą się także do instrumentu finansowego zawierającego udziały uznaniowe. Ponadto:

a) jeżeli wystawca klasyfikuje udział uznaniowy w całości jako zobowiązanie, to przeprowadza test wystarczalności zobowiązań zgodnie z zapisami paragrafów 15–19 w odniesieniu do całej umowy (tzn. zarówno do elementu gwarantowanego, jak i udziału uznaniowego). Wystawca nie musi ustalać kwoty, która wynikałaby z zastosowania MSR 39 w odniesieniu do elementu gwarantowanego;

b) jeżeli wystawca klasyfikuje udział uznaniowy w części lub całości jako osobny składnik kapitału własnego, to zobowiązanie ujęte w odniesieniu do całej umowy nie powinno być mniejsze niż kwota, która wynikałaby z zastosowania MSR 39 w stosunku do elementu gwarantowanego. Kwota taka powinna obejmować wewnętrzną wartość opcji odstąpienia od umowy, lecz nie musi obejmować jej wartości w czasie, jeżeli paragraf 9 zwalnia tę opcję od wyceny w wartości godziwej. Wystawca nie musi ujawniać kwoty, która wynikałaby z zastosowania MSR 39 w stosunku do elementu gwarantowanego, ani też nie musi wykazywać jej oddzielnie. Ponadto wystawca nie musi określać tej kwoty, jeżeli całkowite, ujęte zobowiązanie jest wyraźnie większe;

c) chociaż umowy te stanowią instrumenty finansowe, wystawca może nadal ujmować składki z tych umów jako przychód, natomiast wynikły wzrost wartości bilansowej zobowiązań może ujmować jako koszt;

d) chociaż umowy te stanowią instrumenty finansowe, wystawca stosujący paragraf 20 b) MSSF 7 do umów zawierających uznaniowe udziały w zyskach ujawnia ujęte w wyniku finansowym koszty z tytułu odsetek ogółem, jednak nie musi obliczać tych kosztów w oparciu o metodę efektywnej stopy procentowej.

▼B

UJAWNIANIE INFORMACJI

**Objaśnienie dotyczące ujmowanych kwot**

36 Ubezpieczyciel ujawnia informacje określające i wyjaśniające kwoty zawarte w sprawozdaniach finansowych, a dotyczące umów ubezpieczenia.

37 Aby spełnić wymogi paragrafu 36, ubezpieczyciel ujawnia:

a) zasady rachunkowości w odniesieniu do umów ubezpieczenia oraz powiązanych z nimi składników aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów;

b) ujęte aktywa, zobowiązania, przychody i koszty (oraz przepływy środków pieniężnych, jeżeli prezentuje ►M5 sprawozdanie z ◄ przepływów pieniężnych sporządzony metodą bezpośrednią) wynikające z umów ubezpieczenia. Ponad to, jeżeli ubezpieczyciel jest cedentem, ujawnia:

(i) zyski i straty, ujęte w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, wynikające z reasekuracji; oraz

(ii) jeżeli cedent odracza i amortyzuje zyski i straty wynikające z reasekuracji, amortyzację za okres oraz kwoty, które pozostają niezamortyzowane na początek i koniec okresu;

c) proces określania założeń mających największy wpływ na ocenę ujętych kwot opisanych w pkt b). Kiedy jest to wykonalne w praktyce, ubezpieczyciel także podaje informacje ilościowe dotyczące tych założeń;

d) wpływ zmian w założeniach stosowanych do wyceny aktywów ubezpieczeniowych oraz zobowiązań ubezpieczeniowych, wykazując oddzielnie skutek każdej zmiany posiadającej istotny wpływ na sprawozdania finansowe;

e) uzgodnienia zmian stanu zobowiązań ubezpieczeniowych, aktywów reasekuracyjnych oraz, jeżeli takie istnieją, powiązanych odroczonych kosztów akwizycji.

**Charakter i zakres ryzyka związanego z umowami ubezpieczeniowymi**

38 Ubezpieczyciel ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom jego sprawozdania finansowego ocenę charakteru i zakresu ryzyka związanego z umowami ubezpieczeniowymi.

39 Aby spełnić wymogi paragrafu 38, ubezpieczyciel ujawnia:

a) cele, politykę i procesy w zakresie zarządzania ryzykiem wynikające z umów ubezpieczeniowych, jak również stosowane metody zarządzania tym ryzykiem;

b) [usunięty];

c) informacje o *ryzyku ubezpieczeniowym* (zarówno przed, jak i po ograniczeniu ryzyka poprzez reasekurację), w tym informacje o:

(i) wrażliwości na ryzyko ubezpieczeniowe (zob. paragraf 39A);

(ii) koncentracji ryzyka ubezpieczeniowego, w tym opis, w jaki sposób kierownictwo określa koncentracje, oraz opis wspólnych cech danej koncentracji (np. rodzaj zdarzenia objętego ubezpieczeniem, obszar geograficzny lub waluta);

▼B

(iii) rzeczywistych odszkodowaniach w porównaniu z wcześniejszymi szacunkami (tj. rozwój szkodowości). Ujawniane informacje dotyczące rozwoju szkodowości powinny sięgać okresu, kiedy powstała pierwsza większa szkoda, dla której istnieje nadal niepewność kwot, i okresu wypłat odszkodowań, lecz nie muszą obejmować okresu dłuższego niż 10 lat wstecz. Ubezpieczyciel nie musi ujawniać informacji dotyczących szkód, w przypadku których niepewność kwot i okresu wypłaty odszkodowań zwykle ustępuje w ciągu jednego roku;

▼M19

d) informacje o ryzyku kredytowym, ryzyku płynności oraz ryzyku rynkowym, które byłyby wymagane przez paragrafy 31–42 MSSF 7, gdyby umowy ubezpieczeniowe wchodziły w zakres MSSF 7. Jednakże:

(i) ubezpieczyciel nie musi przedstawić analizy terminów wymagalności wymaganej przez paragraf 39(a) i (b) MSSF 7, jeżeli w zamian ujawnia informacje o szacowanym terminie wypływu środków pieniężnych netto wynikającym z ujętych zobowiązań ubezpieczeniowych. Informacje te mogą mieć formę analizy kwot ujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej według prognozowanego terminu;

▼B

(ii) ubezpieczyciel stosujący alternatywną metodę zarządzania wrażliwością na warunki rynkowe, np. analizę bieżącej wartości portfela (embedded value), może wykorzystać tę analizę wrażliwości w celu spełnienia wymagań określonych w paragrafie 40 a) MSSF 7. Ubezpieczyciel taki również przedstawia informacje wymagane na mocy paragrafu 41 MSSF 7;

e) informacje o narażeniu na ryzyko rynkowe wynikające z wbudowanych instrumentów pochodnych zawartych w zasadniczej umowie ubezpieczeniowej, gdy ubezpieczyciel nie ma obowiązku wyceniać i nie wycenia wbudowanych instrumentów pochodnych według wartości godziwej.

39A Aby spełnić wymogi określone w paragrafie 39 b) (i) ubezpieczyciel zobowiązany jest ujawnić informacje określone w pkt a) lub b) poniżej:

►M5 a) analizą wrażliwości, która pokazuje, jak wpłynęłyby na zyski lub straty oraz kapitał własny, zmiany zaistniałe w odnośnej zmiennej ryzyka, które mogły w uzasadniony sposób wystąpić na koniec okresu sprawozdawczego, metody i założenia stosowane przy sporządzaniu analizy wrażliwości oraz wszelkie zmiany metod i założeń przyjętych we wcześniejszym okresie. ◄ Jednakże ubezpieczyciel stosujący alternatywną metodę zarządzania wrażliwością na warunki rynkowe, np. analizę bieżącej wartości portfela, może spełnić ten wymóg, ujawniając informacje o tej alternatywnej analizie wrażliwości oraz informacje wymagane na mocy paragrafu 41 MSSF 7;

b) informacje jakościowe dotyczące wrażliwości oraz informacje na temat warunków umów ubezpieczeniowych, które mają istotny wpływ na kwotę, termin oraz niepewność przyszłych przepływów środków pieniężnych ubezpieczyciela.

▼B

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

40 Zapisy przejściowe podane w paragrafach 41–45 dotyczą zarówno jednostki gospodarczej stosującej już MSSF, gdy po raz pierwszy stosuje MSSF 4, jak i jednostki gospodarczej, która stosuje MSSF po raz pierwszy (jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy).

41 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard do wcześniejszego okresu, to ujawnia ten fakt.

41A Dokumentem *Umowy gwarancji finansowych* (zmiany do MSR 39 i MSSF 4), opublikowanym w sierpniu 2005 r., wprowadzono zmiany do paragrafów 4 d), B18 g) i B19 f). Jednostka stosuje wspomniane zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany do wcześniejszego okresu, to ujawnia ten fakt i stosuje jednocześnie powiązane z nimi zmiany wprowadzone do MSR 39 i MSR 32 ([1]).

▼M5

41B MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię zastosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wpłynął na zmianę paragrafu 30. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M33

41E Na podstawie MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*, wydanego w maju 2011, zmieniono definicję wartości godziwej w załączniku A. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 13.

▼B

**Ujawnianie informacji**

42 Jednostka gospodarcza nie musi stosować się do wymogów ujawniania informacji zawartych w MSSF 4 w odniesieniu do informacji porównawczej, obejmującej okresy roczne rozpoczynające się przed dniem 1 stycznia 2005 r., z wyjątkiem informacji, których ujawnienie jest wymagane zgodnie z paragrafem 37 a) i b), a które dotyczą zasad rachunkowości oraz ujętych aktywów, zobowiązań, przychodów i wydatków (oraz przepływów środków pieniężnych w przypadku, gdy stosowana jest metoda bezpośrednia sporządzenia ►M5 sprawozdania z ◄ przepływów pieniężnych).

43 Jeśli zastosowanie konkretnego wymogu przedstawionego w paragrafach 10–35 w odniesieniu do informacji porównawczych obejmujących okresy przed dniem 1 stycznia 2005 r. jest niewykonalne w praktce, jednostka ujawnia ten fakt. Wykonanie testu wystarczalności zobowiązań (paragrafy 15–19) w odniesieniu do informacji porównawczych może być niekiedy niewykonalne w praktyce, jednak jest mało prawdopodobne, aby niewykonalne w praktyce było zastosowanie do tych informacji innych wymogów przedstawionych w paragrafach 10–35. MSR 8 wyjaśnia termin „niewykonalny w praktyce”.

44 Stosując paragraf 39 c) (iii), jednostka gospodarcza nie musi ujawniać informacji na temat rozwoju szkodowości w stosunku do szkód, które zaistniały wcześniej niż 5 lat przed zakończeniem pierwszego roku finansowego, od którego stosowany jest MSSF 4. Ponadto gdy jednostka gospodarcza stosuje MSSF 4 po raz pierwszy i niewykonalne w praktyce jest przygotowanie informacji dotyczącej rozwoju szkodowości w stosunku do szkód powstałych przed rozpoczęciem najwcześniejszego okresu, dla którego jednostka gospodarcza przedstawia pełną informację porównawczą spełniającą wymogi MSSF 4, to jednostka taki fakt ujawnia.

([1]) Jeżeli jednostka stosuje MSSF 7, powołania na MSR 32 są zastąpione powołaniami na MSSF 7.

▼B

**Ponowna klasyfikacja finansowych składników aktywów**

45 Jeżeli ubezpieczyciel zmienia zasady rachunkowości dla zobowiązań ubezpieczeniowych, wówczas zezwala się, lecz nie wymaga, aby dokonana została ponowna klasyfikacja niektórych, bądź wszystkich finansowych składników aktywów jako „wycenianych według wartości godziwej przez rachunek wyników". Taka ponowna klasyfikacja dozwolona jest, jeśli ubezpieczyciel zmienia zasady rachunkowości, gdy po raz pierwszy stosuje MSSF 4, oraz jeśli dokonuje zmian zasad rachunkowości dopuszczonych przez paragraf 22. Ponowna klasyfikacja stanowi zmianę zasad rachunkowości, w związku z tym ma zastosowanie MSR 8.

*Załącznik a*

**Definicje terminów**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

| | |
|---|---|
| Cedent | **Ubezpieczony** w świetle **umowy reasekuracyjnej**. |
| Składnik depozytowy | Element umowy, który nie jest traktowany jako instrument pochodny w myśl MSR 39, a który wchodziłoby w zakres MSR 39, gdyby stanowił oddzielny instrument. |
| Bezpośrednia umowa ubezpieczeniowa | **Umowa ubezpieczeniowa**, która nie jest **umową reasekuracyjną**. |
| Uznaniowy udział w zyskach | Prawo wynikające z umowy, polegające na otrzymaniu dodatkowych świadczeń obok **świadczeń gwarantowanych**:<br>a) które mogą stanowić znaczną część sumy świadczeń wynikających z umowy;<br>b) których wysokość oraz termin płatności zależy, w myśl umowy, od uznania ubezpieczyciela; oraz<br>c) które zgodnie z umową opierają się na:<br>(i) wynikach określonej puli umów lub określonego rodzaju umowy;<br>(ii) zrealizowanych i/lub niezrealizowanych zyskach inwestycyjnych z danej puli aktywów posiadanych przez wystawcę umowy; lub<br>(iii) zysku lub stracie spółki, funduszu lub innej jednostki gospodarczej wystawiającej umowę. |

▼M33

| | |
|---|---|
| Wartość godziwa | Jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13.) |

▼B

| | |
|---|---|
| Kontrakt gwarancji finansowych | Umowa zobowiązująca jej wystawcę do dokonania określonych płatności rekompensujących posiadaczowi stratę, jaką poniesie z powodu niedokonania przez określonego dłużnika płatności w przypadającym terminie, zgodnie z pierwotnymi lub zmienionymi warunkami instrumentu dłużnego. |

▼B

| | |
|---|---|
| Ryzyko finansowe | Ryzyko możliwej przyszłej zmiany jednej lub więcej stóp procentowych, ceny instrumentu finansowego, ceny towarów, kursu wymiany walut, indeksu cen lub stawek, oceny zdolności kredytowej lub indeksu kredytowego bądź też innej zmiennej, pod warunkiem że zmienna o charakterze niefinansowym nie jest specyficzna dla strony umowy. |
| Świadczenia gwarantowane | Płatności lub inne świadczenia, do których dany **ubezpieczony** lub inwestor posiada bezwarunkowe prawo, które, zgodnie z umową, nie jest traktowane uznaniowo przez wystawcę umowy. |
| Element gwarantowany | Zobowiązanie do wypłaty **świadczeń gwarantowanych** objętych umową zawierającą uznaniowy udział w zyskach. |
| Składnik aktywów ubezpieczeniowych | Prawa umowne netto ubezpieczyciela wynikające z **umowy ubezpieczeniowej**. |
| Umowa ubezpieczeniowa | Umowa, w myśl której jedna ze stron **(ubezpieczyciel)** przyjmuje istotne **ryzyko ubezpieczeniowe** od drugiej strony **(ubezpieczonego)**, wyrażając zgodę na zrekompensowanie ubezpieczonemu negatywnego wpływu określonego niepewnego przyszłego zdarzenia **(zdarzenia objętego ubezpieczeniem)**. (Dokładniejsze wyjaśnienie tej definicji znajduje się w załączniku B). |
| Zobowiązanie ubezpieczeniowe | Prawa umowne netto ubezpieczyciela wynikające z **umowy ubezpieczeniowej**. |
| Ryzyko ubezpieczeniowe | Ryzyko inne niż **ryzyko finansowe** przeniesione, w myśl umowy, z ubezpieczonego na wystawcę umowy. |
| Zdarzenie objęte ubezpieczeniem | Przyszłe zdarzenie, którego zaistnienie jest niepewne oraz które objęte jest **umową ubezpieczeniową** i stwarza **ryzyko ubezpieczeniowe**. |
| Ubezpieczyciel | Strona, która zobowiązana jest, w myśl **umowy ubezpieczeniowej**, do wypłaty odszkodowania ubezpieczonemu, jeżeli zaistnieje **zdarzenie objęte ubezpieczeniem**. |
| Test wystarczalności zobowiązań | Ocena, czy wartość bilansowa **zobowiązania ubezpieczeniowego** musi zostać zwiększona (lub wartość bilansowa odnośnych odroczonych kosztów akwizycji lub odnośnych wartości niematerialnych i prawnych zmniejszona), w oparciu o analizę przyszłych przepływów środków pieniężnych. |
| Ubezpieczony | Strona, która, według **umowy ubezpieczeniowej**, ma prawo do odszkodowania po zaistnieniu **zdarzenia objętego ubezpieczeniem**. |
| Aktywa reasekuracyjne | Wynikające z umowy reasekuracji prawa netto **cedenta**. |
| Umowa reasekuracyjna | **Umowa ubezpieczeniowa** wydana przez **jednego ubezpieczyciela (reasekuratora)**, zapewniająca pokrycie innemu ubezpieczycielowi **(cedentowi)** strat poniesionych z tytułu jednej lub wielu umów wydanych przez cedenta. |

▼B

| | |
|---|---|
| Reasekurator | **S**trona, która, w myśl umowy reasekuracyjnej, zobowiązana jest do wypłaty odszkodowania na rzecz **cedenta**, jeżeli zaistnieje **zdarzenie objęte ubezpieczeniem**. |
| Rozdzielenie | Ujęcie księgowe elementów umowy tak, jakby stanowiły odrębne umowy. |

*Załącznik b*

**Definicja umowy ubezpieczeniowej**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

B1 Załącznik B podaje wskazówki dotyczące definicji umowy ubezpieczeniowej przedstawionej w załączniku A. Odnosi się do następujących zagadnień:

a) termin „niepewne przyszłe zdarzenie” (paragrafy B2–B4);

b) płatności w naturze (paragrafy B5–B7);

c) ryzyko ubezpieczeniowe i inne ryzyka (paragrafy B8–B17);

d) przykłady umów ubezpieczenia (paragrafy B18–B21);

e) znaczne ryzyko ubezpieczeniowe (paragrafy B22–B28); oraz

f) zmiany poziomu ryzyka ubezpieczeniowego (paragrafy B29 i B30).

**Niepewne przyszłe zdarzenie**

B2 Niepewność (lub ryzyko) jest istotą umowy ubezpieczeniowej. Tak więc przy rozpoczęciu umowy ubezpieczeniowej niepewna jest co najmniej jedna z następujących kwestii:

a) czy *zdarzenie objęte ubezpieczeniem* wystąpi;

b) kiedy wystąpi; lub

c) ile ubezpieczyciel będzie musiał zapłacić, jeżeli zdarzenie to wystąpi.

B3 W niektórych umowach ubezpieczeniowych zdarzenie objęte ubezpieczeniem oznacza odkrycie szkody w okresie trwania umowy, nawet wówczas, gdy szkoda jest wynikiem zdarzenia, które zaistniało przed rozpoczęciem umowy. W innych umowach ubezpieczeniowych zdarzenie objęte ubezpieczeniem oznacza zdarzenie, które wystąpi podczas trwania umowy, nawet wówczas, gdy powstała w jego wyniku szkoda zostanie odkryta po upływie czasu trwania umowy.

B4 Niektóre umowy ubezpieczeniowe obejmują zdarzenia, które już wystąpiły, lecz których rozmiary finansowe są nadal niepewne. Przykładem jest umowa reasekuracyjna, która daje ochronę przed niekorzystnym rozwojem szkód zgłoszonych przez ubezpieczonych ubezpieczycielowi. W takich umowach zdarzeniem objętym ubezpieczeniem jest ustalenie ostatecznego kosztu odszkodowań.

**Płatność w naturze**

B5 Niektóre umowy ubezpieczeniowe wymagają bądź dopuszczają dokonanie płatności w naturze. Przykładem jest sytuacja, kiedy ubezpieczyciel bezpośrednio zastępuje skradzioną rzecz zamiast zwracać koszt jej nabycia ubezpieczonemu. Innym przykładem jest sytuacja, kiedy ubezpieczyciel wykorzystuje swoje własne szpitale lub personel medyczny do świadczenia usług medycznych objętych umowami.

▼B

B6 Niektóre umowy serwisowe o opłacie stałej, w których zakres usługi zależy od niepewnego zdarzenia, spełniają definicję umowy ubezpieczeniowej według MSSF 4, aczkolwiek nie są w niektórych krajach uregulowane prawnie jako umowy ubezpieczeniowe. Przykładem może być umowa o konserwację, w której usługodawca zgadza się naprawić dane urządzenie po stwierdzeniu jego nieprawidłowego działania. Stała opłata za usługę ustalana jest w oparciu o spodziewaną liczbę awarii, lecz nie jest pewne, czy dana maszyna ulegnie uszkodzeniu. Awarie urządzeń powodują straty u ich właściciela, a umowa ma straty zrekompensować (raczej w naturze niż w gotówce). Inny przykład stanowi umowa na usługi w przypadku awarii samochodu, w której usługodawca zgadza się, za stałą roczną opłatą, na zapewnienie pomocy drogowej lub odholowanie pojazdu do pobliskiego warsztatu. Ta ostatnia umowa mogłaby spełniać definicję umowy ubezpieczeniowej nawet wówczas, gdyby usługodawca nie godził się na dokonywanie napraw bądź wymiany części.

B7 Stosowanie MSSF 4 do umów opisanych w paragrafie B6 nie powinno być bardziej uciążliwe niż stosowanie innych MSSF, gdyby te umowy wykraczały poza zakres MSSF 4, dlatego że:

a) mało prawdopodobna jest znaczna odpowiedzialność za uszkodzenia i awarie, które już zaistniały;

b) gdyby miał zastosowanie standard MSR 18 *Przychody*, wówczas usługodawca ująłby przychód zgodnie ze stanem zaawansowania wykonania usługi (oraz stosownie do innych podanych kryteriów). Takie podejście jest także dozwolone w MSSF 4, co pozwala usługodawcy na: (i) kontynuowanie zasad rachunkowości w odniesieniu do tych umów, o ile nie obejmują one praktyk zabronionych w paragrafie 14; oraz (ii) korektę zasad rachunkowości, jeżeli jest to dozwolone w myśl paragrafów 22–30.

c) usługodawca rozważa, czy koszt spełnienia zobowiązania wynikającego z umowy, polegającego na wykonaniu usługi, przekracza przychód otrzymany z góry. Przeprowadza się w tym celu test wystarczalności zobowiązań opisany w paragrafach 15–19 MSSF 4. Jeżeli MSSF 4 nie miałby zastosowania do tych umów, wówczas usługodawca musiałby skorzystać z MSR 37 celem określenia, czy umowy rodzą obciążenia;

d) wymogi ujawniania informacji w MSSF 4 nie wydają się w istotny sposób odbiegać od wymogów innych standardów MSSF w zakresie tych umów.

**Rozróżnienie pomiędzy ryzykiem ubezpieczeniowym a innymi ryzykami**

B8 Definicja umowy ubezpieczeniowej odnosi się do ryzyka ubezpieczeniowego, które MSSF 4 definiuje jako ryzyko inne niż *ryzyko finansowe*, przenoszone z właściciela umowy na jej wystawcę. Umowa, która naraża ubezpieczyciela na ryzyko finansowe bez znaczącego ryzyka ubezpieczeniowego, nie stanowi umowy ubezpieczeniowej.

▼B

B9 Definicja ryzyka finansowego w załączniku A obejmuje listę zmiennych o charakterze finansowym i niefinansowym. Lista ta obejmuje zmienne niefinansowe, które nie są specyficzne dla strony umowy, jak np. wskaźnik szkód spowodowanych trzęsieniem ziemi w danym regionie lub wskaźnik temperatur panujących w danym mieście. Wyłącza ona zmienne niefinansowe specyficzne dla strony umowy, jak np. występowanie bądź niewystępowanie pożaru, który uszkadza bądź niszczy majątek tej strony. Ponadto ryzyko zmiany wartości godziwej aktywów niefinansowych nie jest uważane za ryzyko finansowe, jeżeli wartość godziwa odzwierciedla nie tylko zmiany cen rynkowych tego rodzaju aktywów (zmienna finansowa), lecz także stan składnika aktywów niefinansowych będącego w posiadaniu strony umowy (zmienna niefinansowa). Na przykład jeżeli gwarancja wartości końcowej danego samochodu wiąże się dla gwaranta z ryzykiem zmiany stanu fizycznego pojazdu, to ryzyko to jest ryzykiem ubezpieczeniowym, a nie ryzykiem finansowym.

B10 Niektóre umowy nakładają na wystawcę ryzyko finansowe, obok znaczącego ryzyka ubezpieczeniowego. Na przykład wiele umów ubezpieczenia na życie gwarantuje zarówno minimalną stopę zwrotu dla ubezpieczonych (tworząc ryzyko finansowe), jak i zapewnia świadczenia w przypadku śmierci, które niekiedy przekraczają znacznie saldo rachunku ubezpieczonego (tworząc ryzyko ubezpieczeniowe w formie ryzyka śmierci). Takie umowy są umowami ubezpieczeniowymi.

B11 W myśl niektórych umów zdarzenie objęte ubezpieczeniem powoduje wypłatę kwoty powiązanej ze wskaźnikiem cen. Umowy takie są umowami ubezpieczeniowymi pod warunkiem, że wypłata, która zależy od zdarzenia objętego ubezpieczeniem, będzie znaczna. Na przykład renta dożywotnia powiązana ze wskaźnikiem kosztów utrzymania niesie ze sobą ryzyko ubezpieczeniowe, ponieważ wypłata zostaje dokonana w wyniku niepewnego zdarzenia – pozostania przy życiu beneficjenta renty dożywotniej. Powiązanie ze wskaźnikiem cen stanowi wbudowany instrument pochodny, lecz także przenosi ryzyko ubezpieczeniowe. Jeżeli wynikające z tego przeniesienie ryzyka ubezpieczeniowego jest istotne, wówczas wbudowany instrument pochodny spełnia definicję umowy ubezpieczeniowej, w którym to przypadku nie musi on zostać oddzielony i wyceniony w wartości godziwej (zob. paragraf 7 MSSF 4).

B12 Definicja ryzyka ubezpieczeniowego dotyczy ryzyka, które ubezpieczyciel przejmuje od ubezpieczonego. Innymi słowy, ryzyko ubezpieczeniowe jest istniejącym uprzednio ryzykiem przeniesionym z ubezpieczonego na ubezpieczyciela. Tak więc nowe ryzyko stworzone przez umowę nie stanowi ryzyka ubezpieczeniowego.

B13 Definicja umowy ubezpieczeniowej odnosi się do ujemnego wpływu na ubezpieczonego. Definicja nie ogranicza wypłaty dokonanej przez ubezpieczyciela do wysokości kwoty równej stracie finansowej poniesionej w wyniku zdarzenia. Na przykład definicja nie wyklucza odmowy w rodzaju „nowe za stare”, co oznacza wypłatę na rzecz ubezpieczonego kwoty wystarczającej na zastąpienie starego uszkodzonego mienia przez nowe. Podobnie definicja nie ogranicza wypłaty w ramach terminowej umowy ubezpieczeniowej na życie strat finansowych poniesionych przez osoby pozostające na utrzymaniu osoby zmarłej, ani też nie wyklucza wypłaty wcześniej określonych sum w celu kwotowego określenia szkody powstałej w wyniku śmierci lub wypadku.

▼B

B14 Niektóre umowy wymagają dokonania wypłaty w przypadku, gdy wystąpi określone niepewne zdarzenie, lecz nie wymagają zaistnienia negatywnego wpływu na ubezpieczonego jako warunku wypłaty. Umowa taka nie jest umową ubezpieczeniową nawet wówczas, gdy posiadacz wykorzystuje ją do zmniejszenia ryzyka. Na przykład jeżeli posiadacz stosuje instrument pochodny, aby zabezpieczyć związaną zmienną niefinansową, która skorelowana jest z przepływem środków pieniężnych ze składnika aktywów jednostki gospodarczej, instrument ten nie stanowi umowy ubezpieczeniowej, ponieważ wypłata nie jest uwarunkowana tym, czy zmniejszenie przepływów środków pieniężnych z aktywów wpłynie negatywnie na posiadacza umowy. Przeciwnie, definicja umowy ubezpieczeniowej odnosi się do zdarzenia niepewnego, które wpływa negatywnie na ubezpieczonego, i jest wstępnym warunkiem wypłaty odszkodowania wynikającym z umowy. Ten umowny warunek wstępny nie wymaga od ubezpieczyciela przeprowadzenia dochodzenia, czy zdarzenie rzeczywiście spowodowało szkodę, lecz pozwala ubezpieczycielowi na odmowę wypłaty, jeżeli nie jest on dostatecznie przekonany, że zdarzenie to spowodowało szkodę.

B15 Ryzyko wygaśnięcia lub trwania umowy (tzn. ryzyko, że druga strona rozwiąże umowę wcześniej lub później, niż spodziewał się tego ubezpieczyciel w momencie wyceny umowy) nie jest ryzykiem ubezpieczeniowym, ponieważ wypłata na rzecz drugiej strony nie jest uzależniona od niepewnego przyszłego zdarzenia, które powoduje szkodę drugiej stronie. Podobnie ryzyko kosztowe (tzn. ryzyko niespodziewanego wzrostu kosztów administracyjnych związanych z obsługą umowy w odróżnieniu od kosztów związanych ze zdarzeniem objętym ubezpieczeniem) nie jest ryzykiem ubezpieczeniowym, ponieważ niespodziewany wzrost kosztów nie powoduje szkody u drugiej strony.

B16 Umowa, która nakłada na wystawcę ryzyko wygaśnięcia umowy, nadmiernie długiego jej trwania, czy też ryzyko kosztowe, nie jest ryzykiem ubezpieczeniowym, o ile nie wiąże się z narażeniem ubezpieczyciela na ryzyko ubezpieczeniowe. Jeżeli jednak wystawca umowy zmniejszy ryzyko poprzez zastosowanie drugiej umowy umożliwiającej przeniesienie ryzyka na inną stronę, to druga umowa stanowi dla tej strony ryzyko ubezpieczeniowe.

B17 Ubezpieczyciel może przyjąć znaczące ryzyko ubezpieczeniowe od ubezpieczonego tylko wówczas, gdy ubezpieczyciel jest jednostką gospodarczą inną niż ubezpieczony. W przypadku ubezpieczeń wzajemnych jednostka taka przejmuje ryzyko od każdego ubezpieczonego i umieszcza je w puli ryzyk. Chociaż ubezpieczeni ponoszą łączne ryzyko w sposób zbiorowy, jako udziałowcy jednostki, to jednak jako ubezpieczyciel przyjął na siebie ryzyko, które stanowi istotę umowy ubezpieczeniowej.

**Przykłady umów ubezpieczeniowych**

B18 Poniżej podano przykłady umów, które są umowami ubezpieczeniowymi, jeżeli przeniesienie ryzyka ubezpieczeniowego jest znaczne:

a) ubezpieczenie od kradzieży lub uszkodzenia mienia;

b) ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej za produkt, zawodowej, cywilnej lub kosztów prawnych;

c) ubezpieczenie na życie oraz wcześniej opłacone koszty pogrzebu (chociaż śmierć jest pewna, to niepewne jest, kiedy śmierć nastąpi lub, w przypadku niektórych rodzajów ubezpieczenia na życie, czy śmierć nastąpi w okresie ochrony ubezpieczeniowej);

d) renty dożywotnie i emerytury (tzn. umowy, które zapewniają rekompensatę za przyszłe niepewne zdarzenie – pozostanie rencisty lub emeryta przy życiu – aby dopomóc renciście czy emerytowi w utrzymaniu danego poziomu życia, który zostałby znacznie obniżony w przypadku pozostania emeryta lub rencisty przy życiu);

▼B

e) ubezpieczenie opieki medycznej oraz od inwalidztwa;

f) listy gwarancyjne, ubezpieczenie od sprzeniewierzenia, gwarancje wykonania oraz gwarancje przetargowe (tzn. umowy zapewniające odszkodowanie, gdy druga strona nie wykona zobowiązań wynikających z umowy, np. zobowiązań do wzniesienia budynku);

g) ubezpieczenie kredytu przewidujące dokonanie określonych płatności rekompensujących posiadaczowi stratę, jaką poniesie z powodu niedokonania przez określonego dłużnika płatności w przypadającym terminie, zgodnie z pierwotnymi lub zmienionymi warunkami instrumentu dłużnego. Tego rodzaju umowy mogą mieć różne formy prawne, takie jak gwarancja, niektóre rodzaje akredytywy, umowa o poręczenie spłaty wierzytelności lub umowa ubezpieczeniowa. Jednak, mimo że umowy te spełniają warunki definicji umowy ubezpieczeniowej, to spełniają one także definicję umów gwarancji finansowych zgodnie z MSR 39 oraz wchodzą w zakres MSR 32 ([1]) i MSR 39, natomiast nie wchodzą w zakres niniejszego MSSF (zob. paragraf 4d)). Niemniej jednak, jeśli wystawca umów gwarancji finansowych uprzednio wyraźnie podkreślił, że uważa takie umowy za umowy ubezpieczeniowe, i zastosował rachunkowość mającą zastosowanie do umów ubezpieczeniowych, może on podjąć decyzję o stosowaniu do tego rodzaju umów gwarancji finansowych albo MSR 39 i MSR 32 ([1]) albo niniejszego standardu;

h) gwarancje na produkt. Gwarancje na produkt wydane przez inną stronę w odniesieniu do towarów sprzedawanych przez producenta, handlowca lub detalistę mieszczą się w zakresie MSSF 4. Jednak gwarancje na produkt wydane bezpośrednio przez producenta, handlowca lub detalistę wykraczają poza zakres MSSF 4, ponieważ wchodzą one w zakres MSR 18 *Przychody* oraz MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*;

i) ubezpieczenie od strat finansowych z tytułu wad umowy (tzn. ubezpieczenie od defektów prawnych tytułu własności gruntu, które nie były znane w momencie sporządzania umowy ubezpieczeniowej). W takim przypadku zdarzenie objęte ubezpieczeniem stanowi odkrycie defektu prawnego w tytule własności, a nie sam defekt;

j) ubezpieczenie podróżnych (tj. odszkodowanie w gotówce lub w naturze na rzecz ubezpieczonych za szkody poniesione podczas podróży). Paragrafy B6 oraz B7 omawiają niektóre tego rodzaju umowy;

k) obligacje katastroficzne, które przewidują zmniejszone spłaty kapitału lub odsetek albo obu tych pozycji, jeżeli dane zdarzenie powoduje straty u emitenta (chyba że dane zdarzenie nie stwarza znacznego ryzyka ubezpieczeniowego, na przykład jeżeli zdarzenie polega na zmianie stopy procentowej lub kursu wymiany walut);

l) ubezpieczeniowe transakcje typu swap i inne umowy, które wymagają płatności związanej ze zmianami warunków klimatycznych, geologicznych bądź innych zmiennych fizycznych, które są specyficzne dla strony umowy;

m) umowy reasekuracyjne.

([1]) Jeżeli jednostka stosuje MSSF 7, powołania na MSR 32 są zastąpione powołaniami na MSSF 7.

▼B

B19 Poniżej podano przykłady umów niebędących umowami ubezpieczeniowymi:

a) umowy inwestycyjne, które posiadają formę prawną umowy ubezpieczeniowej, lecz nie nakładają na ubezpieczyciela znacznego ryzyka ubezpieczeniowego. Na przykład umowy ubezpieczeniowe na życie, w których ubezpieczyciel nie ponosi znacznego ryzyka śmierci (takie umowy są nieubezpieczeniowymi instrumentami finansowymi lub umowami usługowymi, zob. paragraf B20 i B21);

b) umowy, które posiadają prawną formę umowy ubezpieczeniowej, lecz przenoszą praktycznie całe ryzyko ubezpieczeniowe z powrotem na ubezpieczonego poprzez nieodwołalne i wymagalne mechanizmy, które korygują przyszłe płatności dokonywane przez ubezpieczonego o kwoty wynikające bezpośrednio z faktycznie zaszłych szkód, na przykład niektóre umowy reasekuracji finansowej lub niektóre umowy grupowe (takie umowy są zwykle nieubezpieczeniowymi instrumentami finansowymi lub umowami usługowymi, zob. paragrafy B20 i B21);

c) samoubezpieczenie, innymi słowy zachowanie ryzyka, które mogłoby zostać objęte ubezpieczeniem (nie ma umowy ubezpieczeniowej, ponieważ nie ma porozumienia z drugą stroną);

d) umowy (takie jak umowy hazardowe), które wymagają płatności, jeżeli zaistnieje określone niepewne przyszłe zdarzenie, natomiast nie uzależniają one płatności od warunku wstępnego, stanowiącego, że zdarzenie to przyniosło szkodę ubezpieczonemu. Jednak nie wyklucza to sprecyzowania wcześniej ustalonej wypłaty w celu ustalenia wielkości szkody spowodowanej przez takie zdarzenie, jak śmierć lub wypadek (zob. także paragraf B13);

e) instrumenty pochodne, które nakładają na jedną ze stron ryzyko finansowe, lecz nie ryzyko ubezpieczeniowe, gdyż wymagają, aby strona ta dokonała wypłaty jedynie na podstawie zmian jednej lub więcej danych stóp procentowych, ceny instrumentu finansowego, ceny towarów, kursu wymiany walut, wskaźnika cen lub stawek, oceny zdolności kredytowej lub wskaźnika kredytowego, bądź też innej zmiennej, która nie jest specyficzna dla strony umowy (zob. MSR 39);

f) gwarancja powiązana z kredytem (albo akredytywa, umowa o poręczenie spłaty wierzytelności lub umowa ubezpieczeniowa), która wymaga płatności nawet wówczas, gdy posiadacz nie poniósł szkody przez to, że dłużnik nie dokonał zapłaty w terminie płatności (zob. MSR 39);

g) umowy, które wymagają płatności w oparciu o czynnik klimatyczny, geologiczny lub inną zmienną fizyczną, która nie jest specyficzna dla strony umowy (określane jako pogodowe instrumenty pochodne);

h) obligacje katastroficzne, które przewidują zmniejszone spłaty kapitału lub odsetek albo obu tych pozycji na podstawie czynników klimatycznych, geologicznych lub innej zmiennej fizycznej, która wykracza poza specyfikę strony umowy.

B20 Jeżeli z tytułu umów opisanych w paragrafie B19 powstają finansowe składniki aktywów lub zobowiązań, to wchodzą one w zakres MSR 39. Oznacza to między innymi, że strony umowy stosują tzw. rachunkowość depozytową, która obejmuje następujące kwestie:

a) jedna strona ujmuje otrzymaną kwotę jako zobowiązanie finansowe, a nie przychód;

▼B

b) druga strona ujmuje wypłaconą kwotę raczej jako pozycję aktywów finansowych niż koszt.

B21 Jeżeli z tytułu umów opisanych w paragrafie B19 nie powstają aktywa finansowe lub zobowiązania finansowe, stosuje się MSR 18. Zgodnie z MSR 18 przychód związany z transakcją obejmującą świadczenie usługi ujęty zostaje według stopnia zaawansowania realizacji transakcji, jeżeli wynik transakcji może zostać oszacowany w sposób wiarygodny.

**Znaczne ryzyko ubezpieczeniowe**

B22 Umowa jest umową ubezpieczeniową tylko wówczas, gdy przenosi znaczne ryzyko ubezpieczeniowe. Paragrafy B8–B21 omawiają ryzyko ubezpieczeniowe. Poniższe paragrafy omawiają sposób oceny, czy ryzyko ubezpieczeniowe jest znaczące.

B23 Ryzyko ubezpieczeniowe jest znaczące tylko i wyłącznie wtedy, gdy zdarzenie objęte ubezpieczeniem może spowodować konieczność wypłacenia przez ubezpieczyciela znacznych świadczeń dodatkowych w każdym scenariuszu, wyłączając scenariusze, którym brakuje treści ekonomicznej (tzn. nie wywierają dostrzegalnego wpływu na ekonomikę transakcji). Jeżeli miałyby zostać wypłacone znaczne świadczenia dodatkowe w scenariuszach posiadających treść ekonomiczną, warunek podany w poprzednim zdaniu byłby spełniony nawet wówczas, gdyby zdarzenie objęte ubezpieczeniem było zupełnie nieprawdopodobne, albo nawet gdyby oczekiwana (tzn. zważona prawdopodobieństwem) wartość bieżąca warunkowych przepływów środków pieniężnych stanowiła niewielką część oczekiwanej wartości bieżącej wszystkich pozostałych wynikających z umowy przepływów środków pieniężnych.

B24 Dodatkowe świadczenia opisane w paragrafie B23 odnoszą się do kwot przekraczających te, które byłyby wypłacone, gdyby zdarzenie objęte ubezpieczeniem nie zaistniało (z wyłączeniem scenariuszy bez treści ekonomicznej). Dodatkowe kwoty obejmują koszty likwidacji szkód oraz koszty wyceny szkód, lecz wyłączają:

a) utratę zdolności obciążania ubezpieczonego za przyszłe usługi. Na przykład w umowie ubezpieczeniowej na życie z funduszem inwestycyjnym śmierć ubezpieczonego oznacza, że ubezpieczyciel nie może wykonywać usług zarządzania lokatami i pobierać opłaty za te usługi. Jednakże ta strata ekonomiczna dla ubezpieczyciela nie odzwierciedla ryzyka ubezpieczeniowego, ponieważ zarządzający funduszem inwestycyjnym nie bierze na siebie ryzyka związanego z możliwą śmiercią klienta. Dlatego też potencjalna strata przyszłych opłat za zarządzanie lokatami nie jest miarodajna przy ocenie wielkości ryzyka ubezpieczeniowego przenoszonego przez umowę;

b) rezygnację w przypadku śmierci z opłat, które byłyby pobrane za rozwiązanie lub odstąpienie od umowy. Ponieważ opłaty te zostały spowodowane przez umowę, rezygnacja z nich nie rekompensuje ubezpieczonemu wcześniej istniejącego ryzyka. Stąd też nie mają one znaczenia przy ocenie stopnia ryzyka ubezpieczeniowego przenoszonego przez umowę;

c) płatność uwarunkowaną zdarzeniem, które nie powoduje znacznej szkody posiadaczowi umowy. Rozważmy na przykład umowę, która wymaga, aby wystawca wypłacił jeden milion jednostek pieniężnych, jeżeli pewna pozycja majątku ulegnie fizycznemu uszkodzeniu, powodując nieznaczną stratę ekonomiczną w wysokości jednej jednostki pieniężnej. W umowie tej posiadacz przenosi na wystawcę nieznaczne ryzyko utraty jednej jednostki pieniężnej. Jednocześnie umowa wywołuje ryzyko nieubezpieczeniowe, gdzie wystawca będzie musiał wypłacić 999 999 jednostek pieniężnych, jeżeli zaistnieje dane zdarzenie. Ponieważ wystawca nie przyjmuje znacznego ryzyka ubezpieczeniowego od posiadacza, umowa taka nie jest umową ubezpieczeniową;

▼B

d) możliwy udział reasekuratorów w szkodach. Udział reasekuratorów jest traktowany oddzielnie.

B25 Ubezpieczyciel ocenia istotność ryzyka ubezpieczeniowego na podstawie poszczególnych umów, zamiast poprzez odniesienie do jego istotności dla sprawozdań finansowych ([1]). W ten sposób ryzyko ubezpieczeniowe może być znaczne nawet wówczas, gdy istnieje minimalne prawdopodobieństwo istotnych szkód dla całego portfela umów. W ten sposób ryzyko ubezpieczeniowe może być znaczne nawet wówczas, gdy istnieje minimalne prawdopodobieństwo istotnych szkód dla całego portfela umów. Taka ocena „umowa po umowie" ułatwia klasyfikowanie umów jako umów ubezpieczeniowych. Jeżeli jednak wiadomo, że stosunkowo jednorodny portfel małych umów zawiera umowy przenoszące ryzyko ubezpieczeniowe, ubezpieczyciel nie musi badać każdej umowy w portfelu celem zidentyfikowania kilku umów, które przenoszą nieznaczne ryzyko ubezpieczeniowe.

B26 Z paragrafów B23–B25 wynika, że jeżeli na podstawie umowy wypłacone zostaje świadczenie na wypadek śmierci, przekraczające wysokość kwoty płatnej w przypadku przeżycia, to umowa jest umową ubezpieczeniową, jeżeli dodatkowe świadczenie na wypadek śmierci nie jest nieznaczne (oceniane w odniesieniu do umowy, a nie do całego portfela umów). Jak zapisano w paragrafie B24 b), rezygnacja, w przypadku śmierci, z opłat za rozwiązanie umowy lub odstąpienie od niej nie jest ujęta w tej ocenie, jeżeli rezygnacja ta nie rekompensuje ubezpieczonemu wcześniej istniejącego ryzyka. Podobnie umowa renty dożywotniej, z której wypłacane są regularne sumy przez resztę życia ubezpieczonego, jest umową ubezpieczeniową, jeżeli suma płatności uwarunkowanych pozostawaniem ubezpieczonego przy życiu nie jest nieznaczna.

B27 Paragraf B23 odnosi się do świadczeń dodatkowych. Świadczenia dodatkowe mogą obejmować wymóg wcześniejszej wypłaty świadczeń, jeżeli zdarzenie objęte ubezpieczeniem wystąpi wcześniej, a płatność nie jest skorygowana o wartość pieniądza w czasie. Przykładem jest umowa bezterminowego ubezpieczenia na życie o stałej kwocie (innymi słowy ubezpieczenie, które zapewnia stałe świadczenie na wypadek śmierci bez względu na to, kiedy ubezpieczony umrze, bez daty wygaśnięcia ochrony). Pewne jest, że ubezpieczony umrze, lecz data jego śmierci jest nieznana. Ubezpieczyciel poniesie stratę w odniesieniu do umów indywidualnych, w przypadku których ubezpieczeni umierają wcześnie, nawet wówczas, gdy w odniesieniu do portfela umów ogółem strata nie ma miejsca.

B28 Jeżeli umowa ubezpieczeniowa jest rozdzielona na składnik depozytowy i składnik ubezpieczeniowy, wówczas wielkość przeniesionego ryzyka ubezpieczeniowego należy oceniać przez odniesienie do składnika ubezpieczeniowego. Wielkość ryzyka ubezpieczeniowego przenoszonego przez wbudowane instrumenty pochodne należy oceniać przez odniesienie do wbudowanych instrumentów pochodnych.

**Zmiany poziomu ryzyka ubezpieczeniowego**

B29 Niektóre umowy nie przenoszą początkowo żadnego ryzyka ubezpieczeniowego na ubezpieczyciela, chociaż przenoszą to ryzyko w późniejszym czasie. Na przykład biorąc pod uwagę umowę zapewniającą określony dochód z inwestycji oraz obejmującą opcję ubezpieczonego, aby dochód z inwestycji przeznaczyć, w terminie płatności polisy, na wykupienie renty dożywotniej według stawek renty dożywotniej naliczanych przez ubezpieczyciela innym rentobiorcom

([1]) Dlatego umowy zawarte jednocześnie z jednym kontrahentem (lub umowy, które są od siebie zależne) powinny być traktowane jako jedna umowa.

▼B

i aktualnych w momencie, gdy ubezpieczony chce wykorzystać tę opcję. Umowa nie przenosi na ubezpieczyciela żadnego ryzyka ubezpieczeniowego do czasu, aż ubezpieczony skorzysta z tej opcji, ponieważ do tego czasu ubezpieczyciel zachowuje prawo do wyceny renty dożywotniej na bazie odzwierciedlającej ryzyko ubezpieczeniowe przenoszone na niego w tym czasie. Jednakże jeżeli umowa ustala stawki renty dożywotniej (względnie podstawy do ich naliczania), wówczas umowa przenosi ryzyko ubezpieczeniowe na ubezpieczyciela już w ujęciu początkowym.

B30. Umowa, którą kwalifikuje się jako umowę ubezpieczeniową, pozostaje umową ubezpieczeniową do czasu, aż wygasną lub upłyną wszystkie wynikające z niej prawa i zobowiązania.

▼B

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 5

*Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*

CEL

1 Celem niniejszego standardu jest określenie podejścia księgowego do aktywów przeznaczonych do sprzedaży oraz do prezentacji i ujawniania informacji dotyczącej *działalności zaniechanej*. W szczególności niniejszy MSSF wymaga, by:

a) aktywa, które spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży, były wyceniane w kwocie niższej z wartości bilansowej i *wartości godziwej* pomniejszonej o *koszty doprowadzenia do sprzedaży*, a amortyzacja takich aktywów została zaprzestana; oraz

b) aktywa, które spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży, były prezentowane oddzielnie w ►**M5** sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄, zaś wyniki działalności zaniechanej były prezentowane oddzielnie w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄.

ZAKRES

2 Wymagania niniejszego MSSF odnoszące się do klasyfikacji i prezentacji mają zastosowanie do wszystkich ujętych *aktywów trwałych* [1] oraz do wszystkich *grup do zbycia* wyróżnionych w jednostce. Wymagania niniejszego MSSF odnoszące się do wyceny mają zastosowanie do wszystkich ujętych aktywów trwałych oraz grup do zbycia (jak wskazano w paragrafie 4), z wyjątkiem aktywów wskazanych w paragrafie 5, które należy nadal wyceniać zgodnie ze wskazanym standardem.

3 Aktywów klasyfikowanych jako trwałe zgodnie z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* ►**M5** ———— ◄ nie przeklasyfikowuje się do *aktywów obrotowych* do czasu, gdy spełnią kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży, zawarte w niniejszym MSSF. Aktywa z grupy (klasy) aktywów, którą jednostka uważałaby normalnie za pozycję trwałą, a które zostały nabyte wyłącznie z zamiarem ich odsprzedaży, nie powinny być klasyfikowane jako obrotowe, chyba że spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z niniejszym MSSF.

4 W niektórych przypadkach jednostka zbywa grupę aktywów, często z bezpośrednio powiązanymi z nimi zobowiązaniami, w całości w ramach pojedynczej transakcji. Taka grupa do zbycia może być grupą ośrodków *wypracowujących środki pieniężne*, pojedynczym

[1] W przypadku aktywów klasyfikowanych według kryterium płynności aktywa trwałe obejmują kwoty, których realizacji oczekuje się w okresie dłuższym niż dwanaście miesięcy ►**M5** po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄. Paragraf 3 odnosi się do klasyfikacji takich aktywów.

▼B

ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne ([1]) lub częścią takiego ośrodka. Grupa może obejmować dowolne aktywa i zobowiązania jednostki, w tym aktywa obrotowe, zobowiązania krótkoterminowe, a także aktywa wyłączone na mocy paragrafu 5 z wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny. Jeśli składnik aktywów trwałych, będący w zakresie wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny, jest częścią grupy do zbycia, to wymagania niniejszego standardu dotyczące wyceny odnoszą się do grupy jako całości. W wyniku tego grupa jest wyceniana w kwocie niższej z jej wartości bilansowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Wymagania dotyczące wyceny pojedynczych aktywów i zobowiązań wchodzących w skład grupy do zbycia zostały określone w paragrafach 18, 19 i 23.

▼M8

5 Postanowienia niniejszego MSSF ([2]) dotyczące wyceny nie odnoszą się do wymienionych poniżej aktywów, objętych postanowieniami wymienionych MSSF, będących bądź pojedynczym składnikiem aktywów bądź elementem grupy do zbycia:

▼B

a) aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (MSR 12 *Podatek dochodowy*);

b) aktywa wynikające ze świadczeń pracowniczych (MSR 19 *Świadczenia pracownicze*);

c) aktywa finansowe wchodzące w zakres standardu MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*;

d) aktywa trwałe, do których stosowany jest model wartości godziwej przedstawiony w MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*;

▼M8

e) aktywa trwałe, które są wyceniane w wartości godziwej pomniejszonej o oszacowane koszty sprzedaży zgodnie z MSR 41 *Rolnictwo*;

▼B

f) prawa umowne wynikające z umów ubezpieczeniowych zdefiniowanych w MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*.

▼M17

5A Wymogi niniejszego MSSF dotyczące klasyfikacji, prezentacji i wyceny mające zastosowanie do aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży mają również zastosowanie do aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) które są przeznaczone do wydania w ramach podziału wyniku właścicielom występującym w charakterze udziałowców (przeznaczone do wydania właścicielom w ramach podziału wyniku).

▼M22

5B Niniejszy standard określa ujawnienia, które są wymagane w związku z aktywami trwałymi (lub grupami przeznaczonymi do zbycia) zaklasyfikowanymi jako przeznaczone do sprzedaży lub jako działalność zaniechana. Ujawnienia w innych standardach nie mają zastosowania do takich aktywów (lub grup przeznaczonych do zbycia), chyba że standardy te wymagają:

a) specyficznych ujawnień na temat aktywów trwałych (lub grup do zbycia) zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży lub jako działalność zaniechana; lub

([1]) W momencie gdy oczekuje się, że przepływy środków pieniężnych ze składnika aktywów lub grupy aktywów wystąpią przede wszystkim w wyniku jego (ich) sprzedaży, a nie poprzez kontynuację jego (ich) wykorzystania, przepływy te stają się w mniejszym stopniu zależne od przepływów wynikających z innych aktywów, przez co grupa do zbycia, która była częścią ośrodka wypracowującego środki pieniężne, staje się osobnym ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne.

([2]) Inne niż określone w paragrafach 18 i 19, które wymagają, aby odnośne aktywa były wyceniane zgodnie z innymi właściwymi MSSF.

▼M22

b) ujawnień na temat wyceny aktywów i zobowiązań w ramach grupy przeznaczonej do zbycia, które nie są objęte wymogami wyceny zawartymi w MSSF 5, i ujawnienia takie nie są już zamieszczone w innych informacjach dodatkowych do sprawozdania finansowego.

Dodatkowe ujawnienia na temat aktywów trwałych (lub grup przeznaczonych do zbycia) zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży lub jako działalność zaniechana mogą być niezbędne dla spełnienia ogólnych wymogów MSR 1, w szczególności paragrafów 15 i 125 tego standardu.

▼M17

KLASYFIKACJA AKTYWÓW TRWAŁYCH (LUB GRUP DO ZBYCIA) PRZEZNACZONYCH DO SPRZEDAŻY LUB DO WYDANIA WŁAŚCICIELOM W RAMACH PODZIAŁU WYNIKU

▼B

6 Jednostka klasyfikuje składnik aktywów trwałych (lub grupę do zbycia) jako przeznaczony do sprzedaży, jeśli jego wartość bilansowa zostanie odzyskana przede wszystkim w drodze transakcji sprzedaży, a nie poprzez jego dalsze wykorzystanie.

7 Sytuacja taka ma miejsce, gdy składnik aktywów (lub grupa do zbycia) jest dostępny do natychmiastowej sprzedaży w jego bieżącym stanie, z uwzględnieniem jedynie normalnych i zwyczajowo przyjętych warunków dla sprzedaży tego typu aktywów (lub grup do zbycia) oraz jego sprzedaż jest *wysoce prawdopodobna*.

▼M17

8 Sprzedaż jest wysoce prawdopodobna, gdy przedstawiciele odpowiedniego poziomu kierownictwa są zdecydowani do wypełnienia planu sprzedaży składnika aktywów (lub grupy do zbycia) oraz aktywny program znalezienia nabywcy i zakończenia planu został rozpoczęty. Ponadto składnik aktywów (lub grupa do zbycia) musi być aktywnie oferowany na sprzedaż po cenie, która jest racjonalna w odniesieniu do jego bieżącej wartości godziwej. Dodatkowo należy oczekiwać, że sprzedaż zostanie ujęta jako sprzedaż zakończona w czasie jednego roku od dnia klasyfikacji, z wyjątkiem sytuacji dopuszczonych przez paragraf 9, a działania potrzebne do zakończenia planu wskazują, że jest mało prawdopodobne, iż zostaną poczynione znaczące zmiany w planie albo że plan zostanie zarzucony. W ramach oceny, czy sprzedaż jest wysoce prawdopodobna, należy rozważyć prawdopodobieństwo podjęcia uchwały przez udziałowców (jeżeli uchwała jest wymagana w danym systemie prawnym).

▼M8

8A Jednostka zdecydowana na dokonanie sprzedaży, z którą wiąże się utrata kontroli nad jednostką zależną, klasyfikuje wszystkie aktywa i zobowiązania tej jednostki zależnej jako przeznaczone do sprzedaży, jeżeli kryteria zawarte w paragrafach 6-8 zostały spełnione, niezależnie od tego, czy jednostka ta utrzyma po transakcji sprzedaży niekontrolujące udziały w jednostce będącej wcześniej jej jednostką zależną.

▼B

9 Pewne zdarzenia lub okoliczności mogą wydłużyć okres potrzebny na sfinalizowanie transakcji sprzedaży ponad jeden rok. Wydłużenie okresu wymaganego na zakończenie sprzedaży nie wyklucza klasyfikacji składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży, jeśli opóźnienie zostało spowodowane przez zdarzenia lub okoliczności znajdujące się poza kontrolą jednostki oraz gdy istnieją wystarczające dowody, że jednostka jest zdecydowana wypełnić swój plan sprzedaży składnika aktywów (lub grupy do zbycia). Sytuacja taka będzie miała miejsce, gdy zostaną spełnione kryteria wskazane w załączniku B.

▼B

10 Transakcje sprzedaży obejmują wymianę aktywów trwałych na inne aktywa trwałe, gdy wymiana ma charakter komercyjny zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.

11 Jeśli jednostka nabywa składnik aktywów trwałych (lub grupę do zbycia) wyłącznie z zamiarem jego późniejszego zbycia, to na dzień nabycia klasyfikuje taki składnik (lub grupę do zbycia) jako przeznaczony do sprzedaży jedynie wtedy, gdy wymagany przez paragraf 8 roczny okres zostanie spełniony (z wyjątkiem wyłączeń określonych w paragrafie 9) i jest wysoce prawdopodobne, że inne kryteria zawarte w paragrafach 7 i 8, które nie zostały spełnione na dzień nabycia, zostaną spełnione w krótkim okresie następującym po tym dniu (zazwyczaj w ciągu trzech miesięcy).

12 Jeśli kryteria zawarte w paragrafach 7 i 8 zostają spełnione ►**M5** po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄, jednostka nie klasyfikuje składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży w tym sprawozdaniu. Jeśli jednak kryteria zostały spełnione ►**M5** po zakończeniu okresu sprawozdawczego ◄, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania do publikacji, to jednostka ujawnia w informacji dodatkowej informacje określone w paragrafie 41 pkt a), b) i d).

▼M17

12A Składnik aktywów trwałych (lub grupa do zbycia) są klasyfikowane jako przeznaczone do wydania właścicielom, jeżeli jednostka jest zobligowana do wydania składnika aktywów (lub grupy do zbycia) właścicielom w ramach podziału wyniku. Sytuacja taka ma miejsce, gdy aktywa są dostępne do natychmiastowego wydania jako dywidenda w ich bieżącym stanie, a wydanie jako dywidenda jest wysoce prawdopodobne. Wydanie aktywów jako dywidendy jest wysoce prawdopodobne, jeżeli działania zmierzające do wydania aktywów jako dywidendy zostały rozpoczęte i należy oczekiwać, że zostaną zakończone w ciągu roku od dnia klasyfikacji. Działania potrzebne do zakończenia wydania aktywów jako dywidendy wskazują, że jest mało prawdopodobne, iż zostaną poczynione znaczące zmiany lub że wydanie aktywów w ramach podziału wyniku zostanie zarzucone. W ramach oceny, czy wydanie aktywów jako dywidendy jest wysoce prawdopodobne, należy rozważyć prawdopodobieństwo podjęcia uchwały przez udziałowców (jeżeli uchwała jest wymagana w danym systemie prawnym).

▼B

**Aktywa trwałe, które mają zostać wycofane z użytkowania (wykorzystania gospodarczego)**

13 Jednostka nie klasyfikuje jako przeznaczonego do sprzedaży składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia), który zostanie wycofany z użytkowania (wykorzystania gospodarczego). Wynika to stąd, że wartość bilansowa takiego składnika zostanie odzyskana przede wszystkim w drodze kontynuacji użytkowania. Mimo to, jeśli grupa do zbycia, która ma zostać wycofana z użytkowania, spełnia kryteria paragrafu 32a)–c), jednostka prezentuje wyniki i przepływy środków pieniężnych grupy do zbycia jako działalność zaniechaną zgodnie z paragrafami 33 i 34 na dzień, na który zaprzestaje jej użytkowania. Aktywa trwałe (lub grupy do zbycia), które mają zostać wycofane z użytkowania, obejmują aktywa trwałe (lub grupy do zbycia), które mają być użytkowane do końca ich ekonomicznego okresu użytkowania, oraz aktywa trwałe (grupy do zbycia), które mają zostać zamknięte, a nie sprzedane.

14 Jednostka nie traktuje składnika aktywów trwałych, który został czasowo wyłączony z użytkowania, jako wycofanego z użytkowania.

▼B

WYCENA AKTYWÓW TRWAŁYCH (LUB GRUP DO ZBYCIA) ZAKLASYFIKOWANYCH JAKO PRZEZNACZONE DO SPRZEDAŻY

**Wycena składnika aktywów trwałych (lub grup do zbycia)**

15 Jednostka wycenia składnik aktywów trwałych (lub grupę do zbycia) zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży w kwocie niższej z jego wartości bilansowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży.

▼M17

15A Jednostka wycenia składnik aktywów trwałych (lub grupę do zbycia) zaklasyfikowany jako przeznaczony do wydania właścicielom w ramach podziału wyniku w kwocie niższej z jego wartości bilansowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty wydania ([1]).

▼B

16 Jeśli nowo nabyty składnik aktywów (lub grupa do zbycia) spełnia kryteria klasyfikacji jako przeznaczony do sprzedaży (zob. paragraf 11), to konsekwencją zastosowania paragrafu 15 będzie wycena tego składnika (lub grupy do zbycia) w momencie początkowego ujęcia w kwocie niższej z jego wartości bilansowej, jaka zostałaby wykazana, gdyby składnik nie został zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (na przykład cena nabycia) i wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży. W konsekwencji tego, jeśli składnik aktywów (lub grupa do zbycia) zostaje nabyta jako część transakcji połączenia jednostek gospodarczych, wycenia się go w wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży.

17 Jeśli oczekuje się, że sprzedaż nastąpi w okresie dłuższym niż jeden rok, jednostka wycenia koszty doprowadzenia do sprzedaży w ich wartości bieżącej. Wzrost wartości bieżącej kosztów zbycia wynikający z upływu czasu należy prezentować w zysku lub stracie jako koszt finansowy.

18 Bezpośrednio przed początkową klasyfikacją składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży, jednostka ustala wartość bilansową składnika aktywów (lub wszystkich aktywów i zobowiązań wchodzących w skład grupy) zgodnie z właściwym MSSF.

19 W momencie późniejszej korekty wyceny grupy do zbycia wartości bilansowe aktywów i zobowiązań, które nie wchodzą w zakres wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny, ale które wchodzą w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży, są ponownie wyceniane zgodnie z właściwym MSSF przed ustaleniem wartości godziwej grupy do zbycia pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży.

**Ujmowanie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości i jego odwracanie**

20 Jednostka ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w momencie początkowego lub późniejszego przeszacowania składnika aktywów (lub grupy do zbycia) do wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, w zakresie, w jakim odpis ten nie został ujęty zgodnie z paragrafem 19.

21 Jednostka ujmuje zysk w związku z późniejszym wzrostem wartości godziwej składnika aktywów pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, jednak w kwocie nie większej niż skumulowany odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości tego składnika, który został ujęty zgodnie z niniejszym standardem lub wcześniej – zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości*.

([1]) Koszty wydania są kosztami krańcowymi bezpośrednio odnoszącymi się do wydania aktywów w ramach podziału wyniku. Nie obejmują one kosztów finansowych oraz kosztów podatku dochodowego.

▼B

22 Jednostka ujmuje zysk w związku z późniejszym wzrostem wartości godziwej grupy do zbycia pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży:

a) w zakresie, w jakim zysk ten nie został już ujęty zgodnie z paragrafem 19; przy czym

b) nie więcej niż skumulowany odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujęty zgodnie z niniejszym standardem lub wcześniej – zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości*, dla aktywów trwałych wchodzących w zakres wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny.

23 Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości (lub późniejszy zysk) ujęty dla grupy do zbycia powinien pomniejszyć (lub powiększyć) wartość bilansową aktywów trwałych wchodzących w skład grupy, które wchodzą w zakres wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny, w kolejności zgodnej z procedurami przypisania takiego odpisu określonymi w paragrafach 104 pkt a) i b) oraz 122 MSR 36 (zaktualizowanego w 2004 r.).

24 Zysk lub stratę nieujętą przed dniem sprzedaży składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) ujmuje się na dzień usunięcia ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ (ksiąg). Wymagania odnoszące się do usuwania ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ są określone w:

a) paragrafach 67–72 MSR 16 (zaktualizowanego w 2003 r.) dla rzeczowych aktywów trwałych; oraz

b) paragrafach 112–117 MSR 38 *Wartości niematerialne* (zaktualizowanego w 2004 r.) dla wartości niematerialnych.

25 Jednostka nie amortyzuje składnika aktywów trwałych, gdy jest on zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży lub gdy wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży. Koszty z tytułu odsetek oraz inne koszty przypisane do zobowiązań grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży powinny być nadal ujmowane.

**Zmiany w planie sprzedaży**

▼M48

**Zmiany w planie sprzedaży lub w planie wydania właścicielom**

26 Jeśli jednostka zaklasyfikowała składnik aktywów (lub grupę do zbycia) jako przeznaczony do sprzedaży lub jako przeznaczony do wydania właścicielom, ale kryteria określone w paragrafach 7–9 (w przypadku aktywów przeznaczonych do sprzedaży) lub w paragrafie 12 A (w przypadku aktywów przeznaczonych do wydania właścicielom) nie są już spełniane, jednostka zaprzestaje klasyfikacji tego składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży lub, odpowiednio, przeznaczonego do wydania właścicielom. W takich przypadkach jednostka stosuje wytyczne określone w paragrafach 27–29 w celu ujęcia tej zmiany, chyba że zastosowanie ma paragraf 26 A.

26A Jeżeli jednostka dokonuje przeklasyfikowania składnika aktywów (lub grupy do zbycia) bezpośrednio z przeznaczenia do sprzedaży na przeznaczenie do wydania właścicielom lub bezpośrednio z przeznaczenia do wydania właścicielom na przeznaczenie do sprzedaży, zmianę w klasyfikacji uznaje się za kontynuację oryginalnego planu zbycia. Jednostka:

a) nie stosuje wskazówek określonych w paragrafach 27–29 w celu ujęcia tej zmiany. Jednostka stosuje wymogi dotyczące klasyfikacji, prezentacji i wyceny określone w niniejszym MSSF, które mają zastosowanie do nowej metody zbycia;

b) dokonuje wyceny składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia), stosując się do wymogów paragrafu 15 (jeżeli został przeklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży) lub 15 A (jeżeli został przeklasyfikowany jako przeznaczony do wydania właścicielom) i ujmuje ograniczenie lub wzrost wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży/koszty wydania składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia), stosując się do wymogów określonych w paragrafach 20–25;

▼M48

c) nie zmienia daty klasyfikacji zgodnie z paragrafami 8 i 12 A. Nie wyklucza to przedłużenia okresu wymaganego do dokonania sprzedaży lub wydania właścicielom, jeśli spełnione są warunki określone w paragrafie 9.

27 Jednostka wycenia składnik aktywów (lub grupy do zbycia), który nie jest już klasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży lub przeznaczony do wydania właścicielom (lub nie wchodzi już w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży lub przeznaczona do wydania właścicielom) w niższej z następujących kwot:

a) jego wartości bilansowej z dnia poprzedzającego klasyfikację tego składnika (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży lub przeznaczonego do wydania właścicielom, skorygowanej o amortyzację lub aktualizację wyceny, która zostałaby ujęta, gdyby składnik ten (lub grupa do zbycia) nie został zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży lub przeznaczony do wydania właścicielom; i

b) jego *wartości odzyskiwalnej* z dnia podjęcia decyzji o jego niesprzedawaniu lub niewydaniu. [przypis pominięty].

28 Jednostka uwzględnia wymaganą korektę wartości bilansowej składnika aktywów trwałych, który przestał być klasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży lub przeznaczony do wydania właścicielom, w wyniku finansowym [przypis pominięty] z działalności kontynuowanej w okresie, w którym kryteria zawarte odpowiednio w paragrafach 7–9 lub paragrafie 12 A nie są już spełniane. Sprawozdania finansowe za okresy, począwszy od klasyfikacji udziału jako przeznaczonego do sprzedaży lub przeznaczonego do wydania właścicielom, są odpowiednio korygowane, jeżeli grupa do zbycia lub składnik aktywów trwałych, które przestały być klasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub przeznaczone do wydania właścicielom, to jednostka zależna, wspólne działanie, wspólne przedsięwzięcie, jednostka stowarzyszona lub część udziałów we wspólnym przedsięwzięciu lub jednostce stowarzyszonej. Jednostka prezentuje korektę w tym samym miejscu sprawozdania z całkowitych dochodów stosowanym do prezentacji zysku lub straty, jeżeli takowe występują, ujętych zgodnie z paragrafem 37.

29 Jeśli jednostka usuwa pojedynczy składnik aktywów lub zobowiązanie z grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży, pozostałe aktywa i zobowiązania wchodzące w skład grupy do zbycia, które mają zostać sprzedane, są nadal wyceniane jako grupa, tylko jeśli grupa ta spełnia kryteria zawarte w paragrafach 7–9. 29 Jeśli jednostka usuwa pojedynczy składnik aktywów lub zobowiązanie z grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do wydania właścicielom, pozostałe aktywa i zobowiązania wchodzące w skład grupy do zbycia, które mają zostać wydane właścicielom, są nadal wyceniane jako grupa, tylko jeśli grupa ta spełnia kryteria zawarte w paragrafie 12 A. W przeciwnym wypadku aktywa trwałe pozostałe w grupie, które indywidualnie spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży (lub przeznaczone do wydania właścicielom), powinny być indywidualnie wyceniane w kwocie niższej z ich wartości bilansowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży (lub koszty doprowadzenia do wydania właścicielom) z tego dnia. Te aktywa trwałe, które nie spełniają wymaganych kryteriów przeznaczenia do sprzedaży, przestają być klasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z paragrafem 26. Te aktywa trwałe, które nie spełniają wymaganych kryteriów przeznaczenia do wydania właścicielom, przestają być klasyfikowane jako przeznaczone do wydania właścicielom zgodnie z paragrafem 26.

▼B

PREZENTACJA I UJAWNIANIE INFORMACJI

30 Jednostka prezentuje i ujawnia informacje, które umożliwią użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę finansowych skutków działalności zaniechanej oraz zbycia aktywów trwałych (lub grup do zbycia).

▼B

**Prezentacja działalności zaniechanej**

31 *Element jednostki gospodarczej* to działalność i przepływy środków pieniężnych, które mogą zostać wyraźnie wydzielone, operacyjnie lub dla celów sprawozdawczości finansowej, z całości jednostki gospodarczej. Innymi słowy, element jednostki gospodarczej to ośrodek wypracowujący środki pieniężne lub grupa takich ośrodków, gdy są one przeznaczone do wykorzystania.

32 Działalność zaniechana to element jednostki gospodarczej, który został zbyty lub jest zakwalifikowany jako przeznaczony do sprzedaży oraz:

a) stanowi odrębną, ważną dziedzinę działalności lub geograficzny obszar działalności;

b) jest częścią pojedynczego, skoordynowanego planu zbycia odrębnej, ważnej dziedziny działalności lub geograficznego obszaru działalności; lub

c) jest jednostką zależną nabytą wyłącznie z zamiarem jej odsprzedaży.

33 Jednostka ujawnia:

a) w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ pojedynczą kwotę składającą się łącznie z:

(i) zysku lub straty netto (po uwzględnieniu obciążeń podatkowych) działalności zaniechanej; oraz

(ii) zysku lub straty netto (po uwzględnieniu obciążeń podatkowych), ujętego w momencie przeszacowania do wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży lub w momencie zbycia aktywów lub grupy (grup) do zbycia stanowiących działalność zaniechaną;

b) rozbicie pojedynczej kwoty wskazanej w pkt a) na:

(i) przychody, koszty i zysk lub stratę netto (po uwzględnieniu obciążeń podatkowych) działalności zaniechanej;

(ii) odnoszące się do nich obciążenia podatkowe wymagane przez paragraf 81 h) MSR 12;

(iii) zysk lub stratę netto (po uwzględnieniu obciążeń podatkowych), ujęte w momencie przeszacowania do wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży lub w momencie zbycia aktywów lub grupy (grup) do zbycia stanowiących działalność zaniechaną; oraz

(iv) odnoszące się do zysku lub straty obciążenia podatkowe wymagane przez paragraf 81 h) MSR 12.

Powyższe rozbicie pojedynczej kwoty może zostać przedstawione w informacji dodatkowej lub w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄. Jeśli jest ono prezentowane w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, to należy je prezentować w części określonej jako odnosząca się do działalności zaniechanej, tj. oddzielnie od działalności kontynuowanej. Rozbicie nie jest wymagane dla grup do zbycia będących nowo nabytymi jednostkami zależnymi, które w momencie nabycia spełniły wymagania klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży (paragraf 11);

c) przepływy środków pieniężnych netto, które można przyporządkować do działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej działalności zaniechanej. Wskazane ujawnienia mogą zostać zaprezentowane w informacji dodatkowej lub w samym ►**M5** sprawozdaniu z ◄ przepływów pieniężnych. Ujawnienia te nie są wymagane dla grup do zbycia będących nowo nabytymi jednostkami zależnymi, które w momencie nabycia spełniają wymagania klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży (paragraf 11);

▼M11

d) kwotę przychodu z działalności kontynuowanej oraz z działalności zaniechanej możliwą do przypisania właścicielom jednostki dominującej. Wskazane ujawnienia mogą być prezentowane w informacji dodatkowej lub w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.

▼M31

33A Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w odrębnym sprawozdaniu zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 10A MSR 1 (zmienionego w 2011 r.), prezentuje się w tym sprawozdaniu sekcję określoną jako związaną z działalnością zaniechaną.

▼B

34 Jednostka przekształca informacje ujawniane zgodnie z paragrafem 33 dla poprzednich okresów obrotowych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym w taki sposób, aby ujawnienia te odnosiły się do wszystkich działalności, które zostały zaniechane przed dniem bilansowym ostatniego prezentowanego okresu.

35 Korekty ujęte w bieżącym okresie, dotyczące wielkości wcześniej prezentowanych w ramach działalności zaniechanej, które są bezpośrednio związane ze zbyciem działalności zaniechanej w poprzednim okresie, powinny być klasyfikowane oddzielnie w ramach działalności zaniechanej. Jednostka ujawnia rodzaj i kwoty takich korekt. Przykładowe okoliczności, w których korekty takie mogą wystąpić, obejmują następujące sytuacje:

a) poznano wynik kwestii niepewnych, które wynikały z warunków transakcji zbycia, takich jak korekta ceny nabycia i kwestie rozliczenia rekompensaty z nabywcą;

b) poznano wynik kwestii niepewnych, które wynikają i są bezpośrednio związane z działalnością elementu jednostki gospodarczej sprzed transakcji jego zbycia, takie jak zobowiązania z tytułu ochrony środowiska lub gwarancji na produkty spoczywające na sprzedawcy (działalności zaniechanej);

c) rozliczono zobowiązania z tytułu programów świadczeń pracowniczych, przy założeniu, że rozliczenie to jest bezpośrednio związane z transakcją zbycia.

36 Jeśli jednostka zaprzestaje klasyfikacji elementu jednostki gospodarczej jako przeznaczonego do sprzedaży, wyniki działalności tego elementu poprzednio prezentowane w działalności zaniechanej zgodnie z paragrafami 33–35, powinny zostać przeklasyfikowane i włączone do wyników z działalności kontynuowanej dla wszystkich prezentowanych okresów. W takiej sytuacji jednostka wskazuje, że kwoty prezentowane dla poprzednich okresów zostały przekształcone.

▼M8

36A Jednostka zdecydowana na dokonanie sprzedaży, z którą wiąże się utrata kontroli nad jednostką zależną, ujawnia informacje wymagane w paragrafach 33-36, jeżeli jednostka zależna stanowi grupę do zbycia, która spełnia kryteria zawarte w definicji działalności zaniechanej zgodnie z paragrafem 32.

▼B

**Zyski lub straty dotyczące działalności kontynuowanej**

37 Każdy zysk lub strata powstałe w związku z korektą wartości składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) zaklasyfikowanego jako przeznaczony do sprzedaży, a który nie wypełnia definicji działalności zaniechanej, włącza się do zysku lub straty okresu z działalności kontynuowanej.

**Prezentacja składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) zaklasyfikowanego jako przeznaczony do sprzedaży**

38 Jednostka prezentuje w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ aktywa trwałe zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży oraz aktywa wchodzące w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży oddzielnie od innych aktywów. Również zobowiązania grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży prezentuje się w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ oddzielnie od innych zobowiązań jednostki. Jednostka prezentuje wskazane aktywa i zobowiązania w pojedynczych kwotach, nie może jednak kompensować tych kwot ze sobą. Główne grupy (klasy) aktywów i zobowiązań zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży powinny zostać ujawnione oddzielnie w bilansie lub w informacji dodatkowej, z wyjątkiem przypadków dopuszczonych przez paragraf 39. Jednostka prezentuje oddzielnie skumulowany zysk lub koszt ►M5 ujęty w innych całkowitych dochodach ◄, odnoszący się do składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) zaklasyfikowanego jako przeznaczony do sprzedaży.

▼B

39 Jeśli grupa do zbycia jest nowo nabytą jednostką zależną, która spełnia kryteria klasyfikacji jako przeznaczona do sprzedaży w momencie jej nabycia (zobacz paragraf 11), ujawnianie głównych grup (klas) aktywów i zobowiązań nie jest wymagane.

40 Jednostka nie powinna przeklasyfikowywać lub przekształcać kwot prezentowanych dla aktywów trwałych lub aktywów i zobowiązań wchodzących w skład grup do zbycia zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży w ►M5 sprawozdaniach z sytuacji finansowej ◄ z lat poprzednich dla odzwierciedlenia klasyfikacji zaprezentowanej w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ za ostatni prezentowany okres.

**Dodatkowe ujawnienia**

41 Jednostka ujawnia w informacji dodatkowej następujące informacje, w okresie, w którym składnik aktywów trwałych (lub grupa do zbycia) zostały zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub sprzedane:

a) opis składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia);

b) opis faktów i okoliczności sprzedaży lub prowadzących do oczekiwanego zbycia oraz oczekiwany sposób i terminy tego zbycia;

c) zysk lub stratę ujętą zgodnie z paragrafami 20–22 oraz, jeśli nie zostało to przedstawione oddzielnie w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, pozycję w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, która uwzględnia ten zysk lub stratę;

d) w stosownych przypadkach segment, w którym składnik aktywów trwałych (lub grupa do zbycia) są prezentowane zgodnie z MSSF 8 *Segmenty operacyjne*.

42 Jeśli zastosowanie ma paragraf 26 lub paragraf 29, jednostka ujawnia w okresie, w którym została podjęta decyzja co do zmiany w planie sprzedaży składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia), opis faktów i okoliczności prowadzących do tej decyzji oraz wpływ tej decyzji na wyniki działalności w danym okresie oraz w prezentowanych okresach poprzednich.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

43 Niniejszy MSSF stosuje się prospektywnie do aktywów trwałych (lub grup do zbycia), które spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży, oraz do działalności, które spełniają kryteria klasyfikacji jako działalności zaniechane, po dniu wejścia w życie tego standardu. Jednostka może stosować wymagania MSSF do wszystkich aktywów trwałych (lub grup do zbycia), które spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży, oraz do działalności, które spełniają kryteria klasyfikacji jako zaniechane po dowolnym dniu przed wejściem w życie standardu, jeśli kwoty oraz inne informacje potrzebne do zastosowania MSSF były uzyskane na dzień, na który kryteria zostały pierwotnie spełnione.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

44 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze stosowanie. W przypadku zastosowania niniejszego standardu za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r., fakt ten ujawnia się w sprawozdaniu finansowym.

▼M5

44A MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię zastosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wprowadził zmiany do paragrafów 3 i 38 oraz dodał paragraf 33A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M11

44B MSR 27 (zmieniony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) dodał paragraf 33(d). Jednostka stosuje tą zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 27 (zmieniony w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu. Jednostka stosuje niniejsze zmiany w sposób retrospektywny.

▼M8

44C Paragrafy 8A i 36A zostały dodane na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jednakże jednostka nie stosuje zmian w odniesieniu do okresów rozpoczynających się przed 1 lipca 2009 r., o ile nie zastosuje jednocześnie MSR 27 (zmienionego w maju 2008 r.). Jeżeli jednostka zastosuje zmiany przed 1 lipca 2009 r., fakt ten ujawnia. Jednostka stosuje zmiany prospektywnie począwszy do dnia, w którym po raz pierwszy zastosowała MSSF 5, uwzględniając przepisy przejściowe zawarte w paragrafie 45 MSR 27 (zmienionego w maju 2008 r.).

▼M17

44D Paragrafy 5A, 12A i 15A zostały dodane, a paragraf 8 został zmieniony w listopadzie 2008 r. przez KIMSF 17 *Przekazanie aktywów niegotówkowych właścicielom.* Zmiany te stosuje się prospektywnie w odniesieniu do aktywów trwałych (lub grup do zbycia), które zostały zaklasyfikowane jako przeznaczone do wydania właścicielom w ramach podziału wyniku, w rocznych okresach rozpoczynających się 1 lipca 2009 roku i później. Retrospektywne zastosowanie jest niedozwolone. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeśli jednostka zastosuje te zmiany do okresu rozpoczynającego się przed 1 lipca 2009 r., to fakt ten ujawnia oraz stosuje jednocześnie MSSF 3 *Połączenia jednostek* (zaktualizowany w 2008 r.), MSR 27 (zmieniony w maju 2008 r.) oraz KIMSF 17.

▼M22

44E Paragraf 5B został dodany przez *Zmiany MSSF* wydane w kwietniu 2009 r. Jednostka stosuje tę zmianę prospektywnie w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, to fakt ten ujawnia.

▼M32

44G Na podstawie MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragraf 28. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 11.

▼M33

44H Na podstawie MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*, wydanego w maju 2011, zmieniono definicję wartości godziwej w załączniku A. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 13.

▼M31

44I Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 33A. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje tę zmianę.

▼**M48**

44L Na podstawie dokumentu *Roczne zmiany MSSF Okres 2012-2014*, opublikowanego we wrześniu 2014 r., zmieniono paragrafy 26-29 oraz dodano paragraf 26 A. Jednostka stosuje te zmiany prospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do zmian w metodzie zbycia mających miejsce w okresach rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼**B**

WYCOFANIE MSR 35

45 Niniejszy standard zastępuje MSR 35 *Działalność zaniechana*.

*Załącznik A*

**Definicje terminów**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

| | |
|---|---|
| Ośrodek wypracowujący środki pieniężne | Najmniejsza możliwa do określenia grupa aktywów, która generuje wpływy środków pieniężnych, które są w znacznym stopniu niezależne od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub ich grup. |
| Element jednostki gospodarczej | Działalność i przepływy środków pieniężnych, które mogą zostać wyraźnie wydzielone, operacyjnie lub dla celów sprawozdawczości finansowej, z całości jednostki gospodarczej. |
| Koszty doprowadzenia do sprzedaży | Koszty krańcowe dające się bezpośrednio przyporządkować do czynności zbycia składnika aktywów **(lub grupy do zbycia)**, z wyłączeniem kosztów finansowych i obciążeń z tytułu podatku dochodowego. |
| Składnik aktywów obrotowych | ►**M5** Jednostka klasyfikuje aktywa jako obrotowe (krótkoterminowe), jeżeli:<br>a) oczekuje, że zrealizuje składnik aktywów lub zamierza go sprzedać lub zużyć w toku normalnego cyklu operacyjnego,<br>b) jest w posiadaniu składnika aktywów przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu,<br>c) oczekuje, że składnik aktywów zostanie zrealizowany w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego lub<br>d) składnik aktywów stanowi środki pieniężne lub ich ekwiwalenty (zgodnie z definicją w MSR 7), chyba że występują ograniczenia dotyczące jego wymiany, czy wykorzystania do zaspokojenia zobowiązania w ciągu przynajmniej dwunastu miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego. ◄ |
| Działalność zaniechana | **Element jednostki gospodarczej**, który został zbyty lub jest zakwalifikowany jako przeznaczony do sprzedaży oraz:<br>a) stanowi odrębną, ważną dziedzinę działalności lub geograficzny obszar działalności;<br>b) jest częścią pojedynczego, skoordynowanego planu zbycia odrębnej, ważnej dziedziny działalności lub geograficznego obszaru działalności; lub<br>c) jest jednostką zależną nabytą wyłącznie z zamiarem jej odsprzedaży. |

▼B

| | |
|---|---|
| Grupa do zbycia | Grupa aktywów, które zostają w całości przeznaczone do zbycia w drodze pojedynczej transakcji sprzedaży lub transakcji o inny charakterze, wraz z bezpośrednio powiązanymi z tymi aktywami zobowiązaniami, które zostaną również przekazane w tej transakcji. Grupa obejmuje wartość firmy nabytą w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, jeśli grupa jest **ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne**, do którego przypisano wartość firmy zgodnie z wymaganiami paragrafów 80–87 MSR 36 *Utrata wartości aktywów* (zaktualizowanego w 2004 r.) lub jeśli jest to działalność w ramach takiego ośrodka. |

▼M33

| | |
|---|---|
| Wartość godziwa | Jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13.) |

▼B

| | |
|---|---|
| Wiążące zobowiązanie zakupu | Umowa z niepowiązaną stroną, wiążąca obie strony i zazwyczaj prawnie egzekwowalna, która a) określa wszystkie znaczące warunki, w tym cenę i terminy transakcji; oraz b) zawiera klauzule zniechęcające do jej niewykonania, na tyle istotne, że czynią one jej wykonanie **wysoce prawdopodobnym**. |
| Wysoce prawdopodobny | Znaczenie bardziej prawdopodobny niż **prawdopodobny**. |
| Składnik aktywów trwałych | Składnik aktywów, który nie wypełnia definicji **składnika aktywów obrotowych**. |
| Prawdopodobny | Bardziej prawdopodobny niż nie. |
| Wartość odzyskiwana | Wyższa z **wartości godziwej** składnika aktywów pomniejszonej o **koszty doprowadzenia do sprzedaży** i jego **wartości użytkowej**. |
| Wartość użytkowa | Bieżąca, szacunkowa wartość przyszłych przepływów środków pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania składnika aktywów oraz jego zbycia na zakończenie okresu użytkowania. |

*Załącznik B*

**Suplement dotyczący stosowania**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

WYDŁUŻENIE OKRESU POTRZEBNEGO NA SFINALIZOWANIE TRANSAKCJI SPRZEDAŻY

B1 Jak wskazano w paragrafie 9, wydłużenie okresu potrzebnego na sfinalizowanie transakcji sprzedaży nie wyklucza klasyfikacji składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży, jeśli opóźnienie zostało spowodowane przez zdarzenia lub okoliczności znajdujące się poza kontrolą jednostki oraz gdy istnieje wystarczający dowód, że jednostka jest zdecydowana wypełnić swój plan sprzedaży składnika aktywów (lub grupy do zbycia). Wyjątek od rocznego okresu wymaganego przez paragraf 8 odnosi się zatem do następujących sytuacji, w których takie zdarzenia lub okoliczności powstały:

▼B

a) na dzień, gdy jednostka przystępuje do swojego planu sprzedaży składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia), racjonalnie oczekuje, że inne strony (ale nie nabywca) nałożą warunki na przekazanie składnika (lub grupy do zbycia), które wydłużą okres wymagany na sfinalizowanie transakcji sprzedaży oraz:

   (i) działania konieczne do właściwego zareagowania na te warunki nie mogą zostać rozpoczęte, zanim jednostka nie otrzymana *wiążącego zobowiązania zakupu*; oraz

   (ii) otrzymanie wiążącego zobowiązania zakupu jest wysoce prawdopodobne w ciągu jednego roku;

b) jednostka otrzymała wiążące zobowiązanie zakupu, a w jego wyniku nabywca lub inna strona nieoczekiwanie nałożyły warunki dotyczące przekazania składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia), wcześniej zaklasyfikowanego jako przeznaczony do sprzedaży, co wydłuży okres wymagany na sfinalizowanie transakcji sprzedaży oraz:

   (i) działania konieczne do właściwego zareagowania na te warunki zostały podjęte w odpowiednim czasie; oraz

   (ii) oczekiwane jest korzystne rozwiązanie opóźniających czynników;

c) w czasie początkowego rocznego okresu pojawiły się okoliczności, które wcześniej były traktowane jako mało prawdopodobne, w wyniku czego składnik aktywów trwałych (lub grupa do zbycia) wcześniej zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży nie zostaje sprzedany przed końcem tego okresu, oraz:

   (i) w czasie początkowego rocznego okresu jednostka podjęła działania konieczne do zareagowania na zmianę okoliczności;

   (ii) składnik aktywów trwałych (lub grupa do zbycia) jest aktywnie wystawiony na rynku po cenie, która jest racjonalna po uwzględnieniu zmiany w okolicznościach; oraz

   (iii) zostały spełnione kryteria paragrafów 7 i 8.

▼B

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 6

***Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych***

CEL

1 Celem niniejszego MSSF jest określenie zasad sprawozdawczości finansowej związanej z *poszukiwaniem i oceną zasobów mineralnych*.

2 W szczególności niniejszy MSSF wymaga:

a) wprowadzenia minimalnych zmian do praktyk rachunkowości w zakresie *nakładów ponoszonych w związku z poszukiwaniem i oceną zasobów mineralnych*;

b) aby jednostki ujmujące *aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych* przeprowadzały ocenę tych aktywów pod kątem utraty ich wartości zgodnie z niniejszym MSSF oraz wyceniały jakąkolwiek utratę wartości zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*;

c) ujawniania informacji identyfikujących i wyjaśniających kwoty wykazane w sprawozdaniu finansowym powstałe w związku z poszukiwaniem i oceną zasobów mineralnych oraz pomagających użytkownikom sprawozdania w zrozumieniu kwot, terminów i stopnia pewności przyszłych przepływów pieniężnych związanych z aktywami z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych.

ZAKRES

3 Jednostka stosuje niniejszy MSSF w odniesieniu do ponoszonych przez nią nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych.

4 MSSF nie odnosi się do innych aspektów rachunkowości jednostek zaangażowanych w poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych.

5 Jednostka gospodarcza nie stosuje niniejszego MSSF w odniesieniu do nakładów poniesionych:

a) przed rozpoczęciem poszukiwania i oceny zasobów mineralnych, takich jak nakłady, które zostały poniesione, zanim jednostka uzyskała prawo do prowadzenia prac wydobywczych na określonym obszarze;

b) po tym, jak udowodniono techniczną wykonalność i ekonomiczną zasadność wydobywania zasobów mineralnych.

UJMOWANIE AKTYWÓW Z TYTUŁU POSZUKIWANIA I OCENY ZASOBÓW MINERALNYCH

**Tymczasowe zwolnienie z obowiązku stosowania paragrafów 11 i 12 MSR 8**

6 Opracowując zasady (politykę) rachunkowości, jednostka ujmująca aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych stosuje postanowienia paragrafu 10 MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

▼B

7 Paragrafy 11 i 12 MSR 8 określają źródła miarodajnych wymogów i wytycznych, które kierownictwo powinno rozważać przy opracowywaniu zasad rachunkowości dotyczących określonych pozycji, jeśli żaden inny MSSF nie odnosi się szczegółowo do tych pozycji. Z uwzględnieniem paragrafów 9 i 10 zamieszczonych poniżej, niniejszy MSSF zwalnia jednostkę z obowiązku stosowania postanowień tych paragrafów w odniesieniu do jej zasad (polityki) rachunkowości dotyczących ujmowania i wyceny aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych.

WYCENA AKTYWÓW Z TYTUŁU POSZUKIWANIA I OCENY ZASOBÓW MINERALNYCH

**Początkowa wycena**

8 Aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych wycenia się według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.

**Składniki ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

9 Jednostka ustala zasady określające, które nakłady ujmuje się jako aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych, i stosuje te zasady w sposób ciągły. Ustalając te zasady, jednostka rozważa stopień, w jakim nakłady można powiązać z odkryciem określonych zasobów mineralnych. Poniżej znajdują się przykłady nakładów, które mogą być uwzględnione w początkowej wycenie aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych (lista nie jest wyczerpująca):

a) nabycie praw do wydobywania;

b) analizy topograficzne, geologiczne, geochemiczne i geofizyczne;

c) wiercenia;

d) prace odkrywkowe;

e) próbkowanie; oraz

f) działania związane z oceną technicznej wykonalności i komercyjnej zasadności wydobywania zasobów mineralnych.

10 Nakładów na prace rozwojowe związane z zasobami mineralnymi nie ujmuje się jako aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych. *Założenia koncepcyjne* oraz MSR 38 *Wartości niematerialne* zawierają wytyczne dotyczące ujmowania aktywów z tytułu prac rozwojowych.

11 Zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* jednostka ujmuje zobowiązania z tytułu usunięcia skutków działalności i przywrócenia miejsca do stanu sprzed rozpoczęcia prac, które zostały poniesione w trakcie okresu trwania poszukiwań i oceny zasobów mineralnych.

**Wycena po początkowym ujęciu**

12 Po początkowym ujęciu aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych jednostka stosuje model wyceny oparty na koszcie lub model oparty na wartości przeszacowanej. W przypadku zastosowania modelu opartego na wartości przeszacowanej (omówionego w MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* bądź modelu zaczerpniętego z MSR 38) powinien on być spójny z klasyfikacją aktywów (zob. paragraf 15).

▼B

**Zmiany zasad (polityki) rachunkowości**

13 Jednostka może zmienić zasady (politykę) rachunkowości dotyczące ujmowania nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych, jeśli zmiana sprawi, że sprawozdanie finansowe będzie bardziej przydatne dla użytkowników w procesie podejmowania przez nich decyzji ekonomicznych i równocześnie nie będzie mniej wiarygodne lub będzie bardziej wiarygodne, ale nie mniej przydatne w kontekście tych potrzeb. Jednostka ocenia przydatność i wiarygodność na podstawie kryteriów zawartych w MSR 8.

14 W celu uzasadnienia zmiany zasad (polityki) rachunkowości dotyczących nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych jednostka powinna dowieść, że dzięki zmianie sprawozdanie finansowe będzie w pełniejszym stopniu spełniać kryteria zawarte w MSR 8, ale zmiana ta nie musi prowadzić do osiągnięcia pełnej zgodności z tymi kryteriami.

PREZENTACJA

**Klasyfikacja aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych**

15 Jednostka klasyfikuje aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych jako aktywa rzeczowe lub niematerialne w zależności od rodzaju nabytych aktywów, i stosuje tę klasyfikację w sposób ciągły.

16 Niektóre aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych są traktowane jako aktywa niematerialne (np. prawa do dokonywania wierceń), podczas gdy inne są traktowane jako aktywa rzeczowe (np. urządzenia i platformy wiertnicze). W stopniu, w jakim rzeczowy składnik aktywów zostaje użyty w celu wytworzenia składnika aktywów niematerialnych, kwota odzwierciedlająca to zużycie stanowi część kosztu wytworzenia aktywów niematerialnych. Niemniej jednak fakt wykorzystywania składnika aktywów rzeczowych na potrzeby wytworzenia składnika aktywów niematerialnych nie prowadzi do przekształcenia się składnika aktywów rzeczowych w składnik aktywów niematerialnych.

**Przeklasyfikowanie aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych**

17 Aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych nie powinny być dłużej klasyfikowane jako takie po tym, gdy wykazano techniczną wykonalność i ekonomiczną zasadność wydobywania zasobów mineralnych. Przed przeklasyfikowaniem aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych powinny być ocenione pod kątem utraty wartości, a odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości powinny być ujęte przed przeklasyfikowaniem.

UTRATA WARTOŚCI

**Ujmowanie i wycena**

18 Ocenę aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych z punktu widzenia utraty wartości przeprowadza się wówczas, gdy fakty i okoliczności sugerują, że wartość bilansowa aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych może przewyższać ich wartość odzyskiwaną. Jeżeli fakty i okoliczności wskazują na to, że wartość bilansowa przewyższa wartość odzyskiwaną, jednostka wycenia, prezentuje i ujawnia wszelkie powstałe odpisy, aktualizujące z tytułu utraty wartości zgodnie z MSR 36, z wyjątkiem postanowień określonych przez paragraf 21.

19 Wyłącznie na potrzeby identyfikacji aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów naturalnych, w przypadku których mogła nastąpić utrata wartości, stosuje się paragraf 20 niniejszego MSSF zamiast paragrafów 8–17 MSR 36 przy identyfikowaniu aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych, w przypadku których mogła nastąpić utrata wartości. Paragraf 20 posługuje się terminem „aktywa”, odnosząc się jednocześnie do pojedynczych aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych oraz do ośrodków wypracowujących środki pieniężne.

▼B

20 Jeden lub kilka z poniższych faktów i okoliczności wskazują, że jednostka powinna przeprowadzić test na utratę wartości aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych (lista nie jest wyczerpująca):

a) okres, przez który jednostka miała prawo do prowadzenia poszukiwań na określonym obszarze, zakończył się w danym okresie obrotowym lub zakończy się w najbliższej przyszłości i nie oczekuje się, że prawo to zostanie wznowione;

b) znaczące nakłady na dalsze poszukiwania i ocenę zasobów mineralnych na danym obszarze nie są ujęte w budżetach ani planach;

c) poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych na danym obszarze nie doprowadziły do odkrycia znaczących z ekonomicznego punktu widzenia zasobów mineralnych i jednostka postanowiła zaniechać tych działań na danym obszarze;

d) występują wystarczające dane, które wskazują, że mimo kontynuowania prac poszukiwawczych na danym obszarze wartość bilansowa aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych nie zostanie w pełni odzyskana z tytułu pomyślnego zakończenia prac rozwojowych lub sprzedaży.

W każdym tego rodzaju przypadku lub w przypadkach analogicznych jednostka przeprowadza test na utratę wartości zgodnie z MSR 36. Wszelkie odpisy aktualizujące ujmuje jako koszt zgodnie z MSR 36.

**Określenie poziomu, na którym przeprowadza się ocenę aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych pod kątem utraty wartości**

21 Jednostka ustala zasady (politykę) rachunkowości dotyczące przyporządkowania aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych do ośrodków wypracowujących przepływy pieniężne lub grupy ośrodków wypracowujących przepływy pieniężne na potrzeby oceny tych aktywów pod kątem utraty wartości. *Każdy* ośrodek wypracowujący przepływy pieniężne lub grupa ośrodków wypracowujących przepływy pieniężne, do których przyporządkowano aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych, nie powinien być większy niż segment operacyjny ustalony zgodnie z MSSF 8 *Segmenty operacyjne*.

22 Określony przez jednostkę poziom, na którym przeprowadza się ocenę aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych pod kątem utraty wartości, może składać się z jednego lub z większej liczby ośrodków wypracowujących przepływy pieniężne.

UJAWNIANIE INFORMACJI

23 Jednostka ujawnia informacje, w których identyfikuje i wyjaśnia kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym, wynikające z poszukiwania i oceny zasobów mineralnych.

24 Spełniając wymogi paragrafu 23, jednostka ujawnia:

a) zasady (politykę) rachunkowości dotyczące nakładów na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych, w tym ujmowania aktywów z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych;

b) kwoty aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów oraz operacyjnych i inwestycyjnych przepływów pieniężnych powstałych w związku z poszukiwaniem i oceną zasobów mineralnych.

▼B

25 Jednostka traktuje aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych jako osobną grupę aktywów i ujawnia informacje wymagane przez MSR 16 i MSR 38 w zależności od klasyfikacji tych aktywów.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

26 Jednostka stosuje niniejszy MSSF w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie niniejszego MSSF. Jeśli jednostka zastosuje niniejszy MSSF w okresie rozpoczynającym się przed dniem 1 stycznia 2006 r., to fakt ten ujawnia.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

27 Jeśli niewykonalne w praktyce jest zastosowanie określonego wymogu zawartego w paragrafie 18 w odniesieniu do informacji porównawczych dotyczących rocznych okresów rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2006 r., to fakt ten podlega ujawnieniu przez jednostkę. MSR 8 wyjaśnia termin „niewykonalny w praktyce".

*Załącznik A*

**Definicje terminów**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

| | |
|---|---|
| Aktywa z tytułu poszukiwania i oceny zasobów mineralnych | **Nakłady na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych** ujęte jako aktywa zgodnie z zasadami (polityką) rachunkowości. |
| Nakłady na poszukiwanie i ocenę zasobów mineralnych | Nakłady poniesione przez jednostkę w związku z **poszukiwaniem i oceną zasobów mineralnych**, zanim możliwe jest dowiedzenie technicznej wykonalności i ekonomicznej zasadności wydobywania zasobów mineralnych. |
| Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych | Poszukiwanie zasobów mineralnych, w tym ropy naftowej, gazu ziemnego oraz analogicznych nieodnawialnych zasobów, po tym, gdy jednostka uzyskała prawo do prowadzenia poszukiwań na określonym obszarze, jak też potwierdziła techniczną wykonalność i ekonomiczną zasadność wydobywania zasobów mineralnych. |

▼B

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 7

## *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*

CEL

1 Celem niniejszego MSSF jest nałożenie na jednostki obowiązku ujawniania w ich sprawozdaniach finansowych informacji, które pozwolą użytkownikom ocenić:

a) wpływ instrumentów finansowych na sytuację finansową i wyniki działalności jednostki; oraz

b) charakter i zakres wynikającego z instrumentów finansowych ryzyka, na które jednostka jest narażona w okresie sprawozdawczym i na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄, jak również sposób zarządzania ryzykiem przez jednostkę.

2 Zasady określone w niniejszym MSSF uzupełniają zasady ujmowania, wyceny i prezentacji aktywów finansowych i zobowiązań finansowych przedstawione w MSR 32: *Instrumenty finansowe: prezentacja* i w MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.

ZAKRES

▼M38

3 Do stosowania niniejszego MSSF zobowiązane są wszystkie jednostki w odniesieniu do wszystkich rodzajów instrumentów finansowych, z wyłączeniem:

a) tych udziałów w jednostkach zależnych, stowarzyszonych lub we wspólnych przedsięwzięciach, które ujmowane są zgodnie z MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe*, MSR 27 *Jednostkowe sprawozdania finansowe* lub MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach.* Jednak w niektórych przypadkach MSSF 10, MSR 27 lub MSR 28 wymagają od jednostki lub zezwalają jednostce, aby ujmowała udziały w jednostkach zależnych, stowarzyszonych lub we wspólnych przedsięwzięciach zgodnie z MSSF 9; w takich przypadkach jednostki stosują wymogi niniejszego MSSF, a w przypadku udziałów wycenianych według wartości godziwej – wymogi MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*. Jednostki stosują również niniejszy MSSF do wszystkich instrumentów pochodnych powiązanych z udziałami w jednostkach zależnych, stowarzyszonych lub we wspólnych przedsięwzięciach, chyba że dany instrument pochodny spełnia definicję instrumentu kapitałowego określoną w MSR 32;

▼B

b) praw i obowiązków pracodawców wynikających z programów świadczeń pracowniczych, do których stosuje się MSR 19 *Świadczenia pracownicze*;

▼M12

_____

▼B

d) umów ubezpieczeniowych zgodnie z ich definicją podaną w MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*. Jednakże niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w umowy ubezpieczeniowe, jeśli MSR 39 wymaga, aby jednostka ujmowała je oddzielnie. Ponadto wystawca stosuje niniejszy standard do *umów gwarancji finansowych*, jeśli stosuje on MSR 39 do ujmowania i wyceny umów. Jednak jeśli wystawca zgodnie z paragrafem 4 d) MSSF 4 podejmie decyzję o stosowaniu MSSF4 do ich ujmowania i wyceny, stosuje on MSSF 4; w związku z tym analiza wrażliwości nie jest wymagana;

▼B

e) instrumentów finansowych, umów i obowiązków wynikających z transakcji rozliczanych w oparciu o akcje/udziały, do których ma zastosowanie MSSF 2 *Płatności w formie akcji*, z tym że niniejszy MSSF stosuje się do umów w zakresie określonym w paragrafie 5–7 MSR 39;

▼M6

f) instrumentów, które należy kwalifikować jako instrumenty kapitałowe zgodnie z paragrafami 16A i 16B lub 16C i 16D MSR 32.

▼B

4 Niniejszy MSSF ma zastosowanie do ujętych i nieujętych instrumentów finansowych. Ujęte instrumenty finansowe obejmują aktywa finansowe i zobowiązania finansowe wchodzące w zakres MSR 39. Nieujęte instrumenty finansowe obejmują określone instrumenty finansowe, które mimo że nie wchodzą w zakres MSR 39, wchodzą w zakres niniejszego MSSF (np. niektóre zobowiązania z tytułu pożyczek).

5 Niniejszy MSSF ma zastosowanie do umów kupna lub sprzedaży składników niefinansowych objętych zakresem MSR 39 (zob. paragrafy 5–7 MSR 39).

KATEGORIE INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH I ZAKRES UJAWNIANYCH INFORMACJI

6 W przypadku gdy niniejszy MSSF narzuca wymóg ujawnienia informacji według kategorii instrumentów finansowych, jednostka zobowiązana jest do przypisania instrumentów finansowych do poszczególnych kategorii, które uwzględniają charakter ujawnianych informacji oraz cechy tych instrumentów finansowych. Jednostka zobowiązana jest przedstawić wystarczające informacje umożliwiające uzgodnienie z wydzielonymi pozycjami ►M5 sprawozdania z sytuacji finansowej ◄.

ISTOTNOŚĆ WPŁYWU INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH NA SYTUACJĘ FINANSOWĄ I WYNIK DZIAŁALNOŚCI

7 Jednostka ujawnia informacje, które pozwolą użytkownikom jej sprawozdania finansowego na ocenę wpływu instrumentów finansowych na sytuację finansową i wynik działalności tej jednostki.

▼M5

**Sprawozdanie z sytuacji finansowej**

▼B

*Kategorie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych*

8 Wartość bilansową każdej z określonych poniżej kategorii zdefiniowanych w MSR 39 ujmuje się w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ lub ujawnia w informacji dodatkowej:

a) aktywów finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, wykazując odrębnie (i) składniki aktywów finansowych wyznaczone jako wyceniane w ten sposób przy początkowym ujęciu; oraz (ii) składniki aktywów finansowych sklasyfikowane jako przeznaczone do obrotu zgodnie z MSR 39;

b) inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności;

c) pożyczek i należności;

▼B

d) aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży;

e) zobowiązań finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, wykazując odrębnie (i) składniki zobowiązań finansowych wyznaczone jako wyceniane w ten sposób przy początkowym ujęciu; oraz (ii) składniki zobowiązań finansowych sklasyfikowane jako przeznaczone do obrotu zgodnie z MSR 39; oraz

f) zobowiązań finansowych wycenianych w zamortyzowanym koszcie.

*Zobowiązania finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy*

9 Jeżeli jednostka wyznaczyła pożyczkę lub należność (lub grupę pożyczek lub należności) jako wycenianą w wartości godziwej przez wynik finansowy, to ujawnia:

a) maksymalną ekspozycję pożyczki lub należności (lub grupy pożyczek lub należności) na *ryzyko kredytowe* (zob. paragraf 36 a)) na ►**M5** koniec okresu sprawozdawczego ◄;

b) kwotę, o którą wszelkie powiązane kredytowe instrumenty pochodne lub podobne instrumenty zmniejszają maksymalną ekspozycję na ryzyko kredytowe;

c) kwotę zmiany, w danym okresie i narastająco, wartości godziwej pożyczki lub należności (lub grupy pożyczek lub należności), która wynika ze zmian ryzyka kredytowego odnoszącego się do składnika aktywów finansowych, ustaloną:

(i) jako kwotę zmiany jego wartości godziwej, która nie wynika ze zmiany warunków rynkowych powodujących *ryzyko rynkowe*; lub

(ii) w oparciu o alternatywną metodę, która zdaniem jednostki pozwala wierniej odzwierciedlić kwotę zmiany wartości godziwej, która wynika ze zmiany ryzyka kredytowego dla danego składnika aktywów.

Zmiany warunków rynkowych powodujące ryzyko rynkowe obejmują zmiany bazowej (referencyjnej) stopy procentowej, ceny dóbr, kursu wymiany walut lub indeksu cen, stóp lub kursów;

d) kwotę zmiany wartości godziwej wszelkich powiązanych kredytowych instrumentów pochodnych lub podobnych instrumentów, jaka wystąpiła w danym okresie i narastająco, od momentu wyznaczenia pożyczki lub należności.

10 Jeżeli jednostka wyznaczyła zobowiązanie finansowe jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z paragrafem 9 MSR 39, to ujawnia:

a) kwotę zmiany, w okresie sprawozdawczym i narastająco, wartości godziwej zobowiązania finansowego wynikającą ze zmian ryzyka kredytowego dla tego zobowiązania, ustaloną:

(i) jako kwotę zmiany jego wartości godziwej, która nie jest związana ze zmianą warunków rynkowych powodujących ryzyko rynkowe (zob. załącznik B paragraf B4); lub

(ii) w oparciu o alternatywną metodę, która zdaniem jednostki pozwala wierniej odzwierciedlić kwotę zmiany wartości godziwej, która wynika ze zmiany ryzyka kredytowego odnoszącego się do danego zobowiązania.

▼B

Zmiany warunków rynkowych powodujących ryzyko rynkowe obejmują zmiany referencyjnej stopy procentowej, ceny instrumentu finansowego innej jednostki, ceny dóbr, kursu wymiany walut lub indeksu cen, stóp lub kursów. W przypadku umów powiązanych z ceną jednostek zmiany warunków rynkowych obejmują zmiany wyników powiązanych wewnętrznych i zewnętrznych funduszy inwestycyjnych;

b) różnicę między wartością bilansową zobowiązania finansowego a kwotą, którą jednostka byłaby zobowiązana na mocy umowy zapłacić beneficjentowi zobowiązania w terminie wymagalności.

11 Jednostka ujawnia:

a) metody stosowane w celu zapewnienia zgodności z wymaganiami określonymi w paragrafie paragrafie 9 c) i paragrafie 10 a);

b) w przypadku gdy w opinii jednostki ujawnione przez nią, w celu zapewnienia zgodności z wymogami paragrafu 9 c) i paragrafu 10 a), informacje nie odzwierciedlają rzetelnie zmiany wartości godziwej składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego wynikającej ze zmian odnoszącego się do niego ryzyka kredytowego – przyczyny, dla których doszła do takiego wniosku, oraz czynniki, które jej zdaniem są istotne.

*Przekwalifikowanie*

12 Jeżeli jednostka dokonała przekwalifikowania składnika aktywów finansowych (zgodnie z paragrafami 51–54 MSR 39) na wyceniany:

a) według kosztu lub zamortyzowanego kosztu, a nie według wartości godziwej; lub

b) według wartości godziwej, a nie według kosztu lub zamortyzowanego kosztu;

jednostka ujawnia kwotę przekwalifikowaną do i z każdej kategorii, jak również przyczyny przekwalifikowania.

12A Jeżeli jednostka dokonała przekwalifikowania składnika aktywów finansowych z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z paragrafem 50B lub 50D MSR 39 lub z kategorii dostępnych do sprzedaży zgodnie z paragrafem 50E MSR 39, ujawnia następujące informacje:

a) kwotę przekwalifikowaną do i z każdej kategorii;

b) dla każdego okresu sprawozdawczego do momentu usunięcia ►**M5** ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, wartości bilansowe i wartości godziwe wszystkich składników aktywów finansowych, które zostały przekwalifikowane w bieżącym okresie sprawozdawczym oraz w poprzednich okresach sprawozdawczych;

c) jeżeli składnik aktywów finansowych został przekwalifikowany zgodnie z paragrafem 50B, wyjątkową sytuację oraz fakty i okoliczności wskazujące, że sytuacja była wyjątkowa;

d) dla okresu sprawozdawczego, w którym składnik aktywów finansowych został przeklasyfikowany, wartość godziwą zysku lub straty związanych ze składnikiem aktywów finansowych, które zostały ujęte w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ lub w innych całkowitych dochodach w tym okresie sprawozdawczym oraz w poprzednich okresach sprawozdawczych;

▼B

e) dla każdego okresu sprawozdawczego następującego po przekwalifikowaniu (w tym okresu sprawozdawczego, w którym składnik aktywów finansowych został przekwalifikowany) do momentu usunięcia składnika aktywów finansowych ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄, wartość godziwą zysku lub straty, które zostałyby ujęte w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ lub w innych całkowitych dochodach, jeżeli dany składnik aktywów finansowych nie zostałby przekwalifikowany, jak również zysk, stratę, przychód i koszt ujęte w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄; oraz

f) efektywną stopę procentową i szacunkowe kwoty przepływów pieniężnych, które jednostka spodziewa się odzyskać, na dzień przekwalifikowania składnika aktywów finansowych.

▼M34

_____

***Kompensowanie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych***

13A Ujawnienia informacji, o których mowa w paragrafach 13B–13E, stanowią uzupełnienie innych wymogów niniejszego MSSF dotyczących ujawniania informacji i są wymagane dla wszystkich ujętych instrumentów finansowych, które są kompensowane zgodnie z paragrafem 42 MSR 32. Ujawnienia te stosują się również do ujętych instrumentów finansowych, które są objęte egzekwowalnym porozumieniem ramowym lub podobnym porozumieniem dotyczącym kompensowania, niezależnie od tego, czy są one kompensowane zgodnie z paragrafem 42 MSR 32.

13B Jednostka ujawnia informacje, aby umożliwić użytkownikom jej sprawozdań finansowych ocenę wpływu lub potencjalnego wpływu porozumień dotyczących kompensowania na sytuację finansową jednostki. Obejmuje to wpływ lub potencjalny wpływ praw do kompensaty związanych z ujętymi aktywami finansowymi jednostki oraz ujętymi zobowiązaniami finansowymi jednostki, które wchodzą w zakres paragrafu 13A.

13C Aby osiągnąć cel określony w paragrafie 13B, jednostka ujawnia na koniec okresu sprawozdawczego następujące informacje ilościowe, odrębnie dla ujętych aktywów finansowych i ujętych zobowiązań finansowych, które wchodzą w zakres paragrafu 13A:

(a) kwoty brutto tych ujętych aktywów finansowych i ujętych zobowiązań finansowych;

(b) kwoty, które są kompensowane zgodnie z kryteriami określonymi w paragrafie 42 MSR 32 przy określaniu kwot netto wykazywanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej;

(c) kwoty netto wykazywane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej;

(d) kwoty objęte egzekwowalnym porozumieniem ramowym lub podobnym porozumieniem dotyczącym kompensowania, które nie są w inny sposób uwzględnione w paragrafie 13C pkt b), w tym:

(i) kwoty związane z ujętymi instrumentami finansowymi, które nie spełniają niektórych lub wszystkich kryteriów kompensowania określonych w paragrafie 42 MSR 32; oraz

(ii) kwoty związane z zabezpieczeniami finansowymi (w tym zabezpieczeniami gotówkowymi); oraz

(e) kwotę netto po odliczeniu kwot określonych w pkt d) powyżej od kwot określonych w pkt c) powyżej.

Informacje wymagane zgodnie z niniejszym paragrafem przedstawia się w formie tabelarycznej, o ile inna forma nie jest bardziej właściwa, odrębnie dla aktywów finansowych i zobowiązań finansowych.

13D Łączna kwota ujawniona zgodnie z paragrafem 13C pkt d) dla danego instrumentu jest ograniczona do wysokości kwoty określonej dla tego instrumentu w paragrafie 13C pkt c).

▼**M34**

13E Jednostka załącza do informacji dotyczących praw do kompensaty związanych z ujętymi przez jednostkę aktywami finansowymi i zobowiązaniami finansowymi, które są objęte egzekwowalnym porozumieniem ramowym lub podobnym porozumieniem dotyczącym kompensowania, i które to informacje są ujawniane zgodnie z paragrafem 13C pkt d), wyjaśnienia, w których opisany jest między innymi charakter tych praw.

13F Jeżeli informacje wymagane zgodnie z paragrafami 13B–13E są ujawniane w więcej niż jednej informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, jednostka umieszcza wzajemne odesłania między tymi informacjami dodatkowymi.

▼**B**

*Zabezpieczenie*

14 Jednostka ujawnia:

a) wartość bilansową składników aktywów finansowych, które jednostka zastawiła jako zabezpieczenie zobowiązań lub zobowiązań warunkowych, w tym kwoty przekwalifikowane zgodnie z paragrafem 37 a) MSR 39; oraz

b) postanowienia i warunki ustanowienia zastawu.

15 Jeżeli na rzecz jednostki ustanowiono zabezpieczenie (składnika aktywów finansowych lub niefinansowych) i jeżeli jednostka jest uprawniona do sprzedaży zabezpieczenia lub obciążenia go innym zastawem w przypadku realizacji wszelkich obowiązków przez właściciela przedmiotu zabezpieczenia, jednostka ujawnia:

a) wartość godziwą zabezpieczenia ustanowionego na rzecz jednostki;

b) wartość godziwą każdego takiego sprzedanego lub obciążonego innym zastawem zabezpieczenia oraz czy jednostka jest zobowiązana do zwrotu takiego zabezpieczenia; oraz

c) postanowienia i warunki związane z wykorzystaniem zabezpieczenia.

*Konto rezerw na straty kredytowe*

16 Jeżeli następuje utrata wartości aktywów finansowych w związku ze stratami kredytowymi, a jednostka ujmuje utratę wartości na oddzielnym koncie (np. na koncie rezerw, na którym ujmowana jest utrata wartości poszczególnych składników aktywów, lub na podobnym koncie wykorzystywanym do ujęcia łącznej kwoty utraty wartości aktywów), nie zmniejszając bezpośrednio wartości bilansowej składnika aktywów, wówczas jednostka wykazuje uzgodnienie zmian na tym koncie w ciągu danego okresu dla każdej kategorii aktywów finansowych.

*Złożone instrumenty finansowe ze złożeniem cech wielu wbudowanych instrumentów pochodnych*

17 Jeżeli jednostka wyemitowała instrument zawierający składnik zobowiązaniowy i składnik kapitałowy (zob. paragraf 28 MSR 32) i instrument ten zawiera złożenie cech wielu wbudowanych instrumentów pochodnych, których wartości są współzależne (np. zamienny instrument dłużny z opcją kupna), to ujawnia istnienie takich cech.

*Niewywiązanie się z płatności i naruszenie warunków umowy*

18 W przypadku *zobowiązań z tytułu pożyczek* ujętych na ►**M5** koniec okresu sprawozdawczego ◄ jednostka ujawnia:

a) szczegółowe informacje dotyczące wszelkiego niewywiązania się w danym okresie ze spłaty kapitału, wypłaty odsetek, postanowień powierniczego rachunku rozliczenia zobowiązania lub warunków wykupu tych zobowiązań z tytułu pożyczek;

b) wartość bilansową na ►**M5** koniec okresu sprawozdawczego ◄ zobowiązań z tytułu pożyczek, w odniesieniu do których nie wywiązano się z płatności; oraz

c) czy usunięto naruszenie warunków umowy lub czy renegocjowano warunki dotyczące zobowiązań z tytułu pożyczek przed dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego.

▼B

19 Jeżeli w danym okresie naruszono inne warunki umowy pożyczki niż te określone w paragrafie 18, jednostka ujawnia informacje wymagane zgodnie z paragrafem 18, jeżeli naruszenia uprawniają pożyczkodawcę do żądania wcześniejszej spłaty (chyba że naruszenia usunięto bądź renegocjowano warunki pożyczki do ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ włącznie).

▼M5

**Sprawozdanie z całkowitych dochodów i kapitał własny**

▼B

*Pozycje przychodów, kosztów, zysków lub strat*

20 Jednostka ujawnia następujące pozycje przychodów, kosztów, zysków lub strat albo w sprawozdaniu finansowym, albo w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego:

a) zyski lub straty netto dotyczące:

(i) aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, wykazując oddzielnie zyski lub straty netto dotyczące aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych wyznaczonych przy początkowym ujęciu jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy oraz zyski lub straty netto dotyczące aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych zakwalifikowanych jako przeznaczone do obrotu zgodnie z MSR 39;

▼M5

(ii) aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży, wykazując odrębnie kwotę zysków lub strat ujętych jako inne całkowite dochody w ciągu okresu oraz kwotę przeniesioną z kapitału własnego do zysków lub strat danego okresu;

▼B

(iii) inwestycji utrzymywanych do terminu wymagalności;

(iv) pożyczek i należności; oraz

(v) zobowiązań finansowych wycenianych według zamortyzowanego kosztu;

b) przychody z tytułu odsetek ogółem i koszty z tytułu odsetek ogółem (obliczone z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej), odnoszące się do aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych niewycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy;

c) przychody i koszty z tytułu opłat (inne niż kwoty uwzględnione podczas ustalania efektywnej stopy procentowej), wynikające z:

(i) aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych, które nie są wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy; oraz

(ii) działalności powierniczej polegającej na utrzymywaniu lub inwestowaniu aktywów w imieniu osób, powierników, programów świadczeń emerytalnych i innych instytucji;

d) przychody z tytułu odsetek związane z aktywami finansowymi, które uległy utracie wartości, naliczone zgodnie z paragrafem OS93 MSR 39; oraz

e) kwota wszelkich strat z tytułu utraty wartości dla każdej kategorii aktywów finansowych.

▼B

**Ujawnianie innych informacji**

*Zasady (polityka) rachunkowości*

▼M49

21 Zgodnie z paragrafem 117 MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowanym w 2007 r.) jednostka ujawnia znaczące zasady (polityki) rachunkowości, obejmujące podstawę (lub podstawy) wyceny przyjęte do sporządzenia sprawozdania finansowego oraz pozostałe zastosowane zasady (politykę) rachunkowości, które są konieczne dla zrozumienia sprawozdania finansowego.

▼B

*Rachunkowość zabezpieczeń*

22 Jednostka ujawnia następujące informacje odrębnie dla poszczególnych rodzajów zabezpieczeń określonych w MSR 39 (tzn. zabezpieczeń wartości godziwej, zabezpieczeń przepływów pieniężnych oraz zabezpieczeń udziałów w aktywach netto w podmiocie zagranicznym):

a) opis każdego rodzaju zabezpieczenia;

b) opis instrumentów finansowych wyznaczonych jako instrumenty zabezpieczające oraz ich wartość godziwą na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄; oraz

c) charakter zabezpieczanego ryzyka.

23 W przypadku zabezpieczeń przepływów pieniężnych, jednostka ujawnia:

a) okresy, w których oczekuje się wystąpienia przepływów pieniężnych, oraz kiedy należy oczekiwać wywarcia przez nie wpływu na wynik finansowy;

b) opis każdej planowanej transakcji, w odniesieniu do której rachunkowość zabezpieczeń została uprzednio zastosowana, ale nie oczekuje się już jej przeprowadzenia;

▼M5

c) kwotę, która była ujęta jako inne całkowite dochody w ciągu okresu,

d) kwotę usuniętą z kapitału własnego i ujętą w wyniku finansowym za dany okres, wskazując kwotę ujętą w osobnych pozycjach rachunku zysków i strat oraz,

▼B

e) kwotę usuniętą w danym okresie z kapitału własnego i zaliczoną do kosztu początkowego lub innej wartości bilansowej składnika aktywów niefinansowych lub zobowiązania niefinansowego, którego nabycie lub powstanie było wysoce prawdopodobną planowaną transakcją będącą przedmiotem zabezpieczenia.

24 Jednostka ujawnia odrębnie:

a) w przypadku zabezpieczeń wartości godziwej – zyski lub straty:

(i) na instrumencie zabezpieczającym; oraz

(ii) na pozycji zabezpieczanej związane z zabezpieczanym ryzykiem;

b) ujętą w wyniku finansowym nieefektywność wynikającą z zabezpieczeń przepływów pieniężnych; oraz

c) ujętą w wyniku finansowym nieefektywność wynikającą z zabezpieczeń inwestycji netto w podmiocie zagranicznym.

▼B

**Wartość godziwa**

25 Z wyjątkiem przypadków określonych w paragrafie 29, dla każdej kategorii aktywów finansowych i zobowiązań finansowych (zob. paragraf 6) jednostka ujawnia informacje o wartości godziwej danej kategorii aktywów i zobowiązań w sposób umożliwiający porównanie tej wartości z wartością bilansową.

26 Ujawniając informacje o wartościach godziwych, jednostka dzieli aktywa finansowe i zobowiązania finansowe na kategorie, jednak kompensuje je jedynie w zakresie, w jakim ich wartości bilansowe zostały skompensowane w ►M5 sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄.

▼M33

_____

28 W niektórych przypadkach jednostka nie ujmuje zysku lub straty w początkowym ujęciu składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, ponieważ wartość godziwa ani nie znajduje potwierdzenia w cenie notowanej na aktywnym rynku za identyczny składnik aktywów lub identyczne zobowiązanie (tj. w danych wejściowych na poziomie 1), ani nie opiera się na technice wyceny wykorzystującej tylko dane z obserwowalnych rynków (zob. paragraf OS76 w MSR 39). W takich przypadkach jednostka ujawnia, w podziale na klasę składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego:

a) swoje zasady rachunkowości dotyczące ujmowania w wyniku finansowym różnicy między wartością godziwą w początkowym ujęciu a ceną transakcyjną w celu odzwierciedlenia zmiany czynników (w tym czasu), które uczestnicy rynku uwzględniliby przy wycenie składnika aktywów lub zobowiązania (zob. paragraf OS76 b) w MSR 39);

▼B

b) łączną różnicę wymagającą ujęcia w wyniku finansowym na początek i na koniec okresu oraz uzgodnienie zmian w saldzie tej różnicy;

▼M33

c) dlaczego jednostka uznała, że cena transakcyjna nie stanowiła najlepszego dowodu wartości godziwej, wraz z opisem dowodu na poparcie wartości godziwej.

29 Ujawnianie informacji o wartości godziwej nie jest wymagane:

▼B

a) gdy wartość bilansowa jest zasadniczo zbliżona do wartości godziwej, np. w przypadku instrumentów finansowych. takich jak krótkoterminowe należności i zobowiązania z tytułu dostaw i usług;

▼M33

b) w przypadku inwestycji w instrumenty kapitałowe, które nie posiadają ~~rynkowej~~ ceny notowanej na aktywnym rynku za identyczny instrument (tj. danych wejściowych na poziomie 1), lub w instrumenty pochodne powiązane z takimi instrumentami kapitałowymi, które wycenia się po koszcie zgodnie z MSR 39, ponieważ nie można wiarygodnie ustalić jej wartości godziwej lub

▼B

c) w przypadku umów zawierających cechę dyskrecjonalnej partycypacji (o których mowa w MSSF 4), jeżeli nie można wiarygodnie wycenić wartości godziwej tej cechy.

▼B

30 W przypadkach określonych w paragrafie 29 b) i c) jednostka ujawnia informacje, aby pomóc użytkownikom sprawozdania finansowego w dokonaniu przez nich własnej oceny dotyczącej zakresu ewentualnych różnic między wartością bilansową tych aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych a ich wartością godziwą, w tym:

a) fakt, że informacje na temat wartości godziwej tych instrumentów nie zostały ujawnione, ponieważ wiarygodna wycena ich wartości godziwej nie jest możliwa;

b) opis instrumentów finansowych, ich wartości bilansowej oraz wyjaśnienie, dlaczego wiarygodna wycena ich wartości godziwej nie jest możliwa;

c) informacje na temat rynku dla przedmiotowych instrumentów;

d) informacje o tym, czy i w jaki sposób jednostka zamierza zbyć instrumenty finansowe; oraz

e) w przypadku gdy instrumenty finansowe, których wartości godziwej nie można było uprzednio wiarygodnie wycenić, zostały wyłączone – sam fakt wyłączenia, ich wartość bilansową na dzień wyłączenia oraz kwotę ujętego zysku lub straty.

CHARAKTER I ZAKRES RYZYKA ZWIĄZANEGO Z INSTRUMENTAMI FINANSOWYMI

31 Jednostka ujawnia informacje, które umożliwiają użytkownikom jej sprawozdania finansowego ocenę charakteru i zakresu ryzyka związanego z instrumentami finansowymi, na które jednostka jest narażona na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄.

32 Informacje, których ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafów 33–42, dotyczą głównie ryzyka związanego z instrumentami finansowymi oraz sposobu zarządzania ryzykiem. Ryzyko takie zasadniczo, ale nie jedynie, obejmuje *ryzyko kredytowe*, *ryzyko płynności* i *ryzyko rynkowe*.

▼M29

32A Uzupełnienie informacji ilościowych informacjami jakościowymi umożliwia użytkownikom połączenie powiązanych ze sobą informacji, a tym samym stworzenie sobie ogólnego obrazu charakteru i zakresu ryzyka związanego z instrumentami finansowymi. Współzależności między informacjami jakościowymi i ilościowymi przyczyniają się do ujawniania informacji w sposób, który umożliwia użytkownikom lepsze oszacowanie ryzyka, na jakie narażona jest jednostka.

▼B

**Ujawnianie informacji jakościowych**

33 Dla każdego rodzaju ryzyka związanego z instrumentami finansowymi jednostka ujawnia:

a) stopień narażenia na ryzyko oraz sposób jego powstania;

b) cele, politykę i procesy zarządzania ryzykiem, jak również stosowane metody wyceny ryzyka; oraz

c) wszelkie zmiany w zakresie a) lub b) w stosunku do poprzedniego okresu.

▼B

**Ujawnianie informacji ilościowych**

▼M29

34 Dla każdego rodzaju ryzyka związanego z instrumentami finansowymi, jednostka ujawnia:

(a) skrócone dane ilościowe na temat stopnia narażenia na ryzyko na koniec okresu sprawozdawczego. Ujawnione dane oparte są na informacjach przekazanych wewnętrznie kluczowemu personelowi kierowniczemu jednostki (zdefiniowanemu w MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*), na przykład zarządowi lub dyrektorowi generalnemu jednostki;

(b) informacje, których ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafów 36–42 w zakresie nieobjętym pkt a);

(c) koncentrację ryzyka, jeśli informacja o niej nie wynika z pkt a) i b).

▼B

35 Jeżeli dane ilościowe ujawnione na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ nie są reprezentatywne, jeżeli chodzi o stopień narażenia jednostki na ryzyko w danym okresie, jednostka zobowiązana jest do przedstawienia dalszych informacji, które są reprezentatywne.

*Ryzyko kredytowe*

▼M29

36 Jednostka ujawnia dla poszczególnych kategorii instrumentów finansowych:

(a) kwotę, która najlepiej odzwierciedla maksymalne narażenie na ryzyko kredytowe na koniec okresu sprawozdawczego, nie uwzględniając żadnego posiadanego zabezpieczenia ani innych elementów powodujących poprawę warunków kredytowania (np. porozumień dotyczących rozliczania w kwocie netto niekwalifikujących się do kompensaty zgodnie z MSR 32); informacja ta nie jest wymagana w przypadku instrumentów finansowych, których wartość bilansowa najlepiej odzwierciedla maksymalne narażenie na ryzyko kredytowe;

(b) opis ustanowionego zabezpieczenia oraz innych elementów powodujących poprawę warunków kredytowania, a także ich skutku finansowego (np. kwantyfikacja stopnia, w jakim zabezpieczenie i inne elementy powodujące poprawę warunków kredytowania ograniczają ryzyko kredytowe) w odniesieniu do kwoty, która najlepiej odzwierciedla maksymalne narażenie na ryzyko kredytowe (ujawnionej zgodnie z pkt a) lub wyrażonej wartością bilansową instrumentu finansowego);

(c) informacje o jakości kredytowej aktywów finansowych, które nie są ani *przeterminowane*, ani w przypadku których nie nastąpiła utrata wartości.

(d) [usunięty]

*Aktywa finansowe, które są albo zaległe albo w przypadku których nie nastąpiła utrata wartości*

37 Jednostka ujawnia dla poszczególnych kategorii aktywów finansowych:

(a) analizę wiekową aktywów finansowych, które są przeterminowane na koniec okresu sprawozdawczego, lecz w przypadku których nie nastąpiła utrata wartości; oraz

(b) analizę składników aktywów finansowych, w przypadku których indywidualnie wykazano utratę wartości na koniec okresu sprawozdawczego, oraz czynniki, które jednostka wzięła pod uwagę, ustalając utratę wartości tych składników.

(c) [usunięty]

▼M29

*Uzyskane zabezpieczenia i inne elementy powodujące poprawę warunków kredytowania*

38 Jeżeli w danym okresie jednostka uzyskuje aktywa finansowe lub niefinansowe, przejmując w posiadanie ustanowione na jej rzecz zabezpieczenie lub wykorzystując inne elementy powodujące poprawę warunków kredytowania (np. gwarancje), a przedmiotowe aktywa spełniają kryteria ujmowania określone w innych MSSF, jednostka ujawnia na dzień sprawozdawczy w odniesieniu do tych aktywów:

(a) charakter i wartość bilansową składników aktywów; oraz

(b) jeżeli składniki aktywów nie są łatwo wymienialne na środki pieniężne – stosowaną przez nią politykę zbycia tych aktywów lub ich wykorzystania w ramach prowadzonej przez nią działalności.

▼B

*Ryzyko płynności*

▼M19

39 Jednostka ujawnia:

(a) analizę wymagalności zobowiązań finansowych niebędących instrumentami pochodnymi (w tym udzielonych gwarancji finansowych) prezentującą pozostałe umowne terminy wymagalności.

(b) analizę wymagalności pochodnych zobowiązań finansowych. Analiza wymagalności obejmuje pozostałe umowne terminy wymagalności dla tych pochodnych zobowiązań finansowych, w przypadku których umowne terminy wymagalności są kluczowe dla zrozumienia momentu wystąpienia przepływów pieniężnych (zob. paragraf B11B).

(c) opis sposobu zarządzania ryzykiem płynności właściwym dla (a) i (b).

▼B

*Ryzyko rynkowe*

Analiza wrażliwości

40 Jednostka ujawnia określone poniżej informacje, chyba że spełnia warunki określone w paragrafie 41:

a) analizę wrażliwości dla każdego rodzaju ryzyka rynkowego, na które jednostka jest narażona na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄, pokazującą, jaki wpływ na wynik finansowy i kapitał własny miałyby zmiany w zakresie odpowiednich czynników ryzyka, które były potencjalnie możliwe na ten dzień;

b) metody i założenia stosowane przy sporządzaniu analizy wrażliwości; oraz

c) zmiany stosowanych metod i założeń w stosunku do poprzedniego okresu oraz przyczyny takich zmian.

41 Jeżeli jednostka sporządza analizę wrażliwości, np. określa wartość narażoną na ryzyko, która uwzględnia zależności między czynnikami ryzyka (np. stopami procentowymi i kursami wymiany walut) i którą wykorzystuje w celu zarządzania ryzykiem finansowym, to może ona skorzystać z tej analizy wrażliwości zamiast z analizy określonej w paragrafie 40. Jednostka ujawnia również:

a) objaśnienie metody stosowanej przy sporządzaniu analizy wrażliwości oraz głównych parametrów i założeń związanych z udostępnionymi danymi; oraz

▼B

b) objaśnienia celu stosowanej metody oraz ograniczeń, w związku z którymi informacje mogą nie odzwierciedlać w pełni wartości godziwej zaangażowanych aktywów i zobowiązań.

Ujawnianie innych informacji dotyczących ryzyka rynkowego

42 W przypadku gdy analizy wrażliwości ujawnione zgodnie z paragrafem 40 lub 41 nie są reprezentatywne dla ryzyka związanego z danym instrumentem finansowym (np. ponieważ stopień narażenia na ryzyko na koniec roku nie odzwierciedla stopnia narażenia na ryzyko w ciągu roku), jednostka ujawnia ten fakt oraz przyczyny, dla których w jej opinii przedmiotowe analizy wrażliwości nie są reprezentatywne.

▼M30

PRZENIESIENIA AKTYWÓW FINANSOWYCH

42A Wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w paragrafach 42B–42H odnoszące się do przeniesień aktywów finansowych uzupełniają pozostałe wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w niniejszym MSSF. Jednostka ujawnia informacje wymagane w paragrafach 42B–42H w pojedynczej informacji dodatkowej w sprawozdaniu finansowym. Jednostka ujawnia wymagane informacje w odniesieniu do wszystkich przeniesionych aktywów finansowych, które nie są wyłączone z bilansu, oraz w odniesieniu do wszelkich utrzymanych zaangażowań w przeniesionych aktywach istniejących na dzień sprawozdawczy, niezależnie od tego kiedy dana transakcja przeniesienia miała miejsce. Do celów zastosowania wymogów dotyczących ujawniania informacji zawartych w tych paragrafach, jednostka przenosi całość lub część składnika aktywów finansowych (przeniesiony składnik aktywów finansowych) wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka:

a) przenosi umowne prawa do otrzymywania przepływów pieniężnych z danego składnika aktywów finansowych; lub

b) zachowuje umowne prawa do otrzymywania przepływów pieniężnych z danego składnika aktywów finansowych, ale w drodze porozumienia przyjmuje na siebie umowny obowiązek przekazania przepływów pieniężnych jednemu lub większej liczbie odbiorców.

42B Jednostka ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom jej sprawozdań finansowych:

a) zrozumienie relacji między przeniesionymi aktywami finansowymi, które nie są wyłączone z bilansu w całości, a powiązanymi z nimi zobowiązaniami; oraz

b) ocenę istoty utrzymania zaangażowania jednostki w aktywach finansowych wyłączonych z bilansu i związanego z nim ryzyka.

42C Do celów zastosowania wymogów dotyczących ujawniania informacji zawartych w paragrafach 42E–42H, jednostka utrzymuje zaangażowanie w przeniesionym składniku aktywów finansowych, jeżeli w ramach tego przeniesienia jednostka zachowuje jakiekolwiek umowne prawa lub obowiązki związane z przeniesionym składnikiem aktywów finansowych lub uzyskuje jakiekolwiek nowe umowne prawa lub obowiązki związane z przeniesionym składnikiem aktywów finansowych. Do celów zastosowania wymogów dotyczących ujawniania informacji określonych w paragrafach 42E–42H, następujące pozycje nie stanowią utrzymania zaangażowania:

a) zwykłe oświadczenia i gwarancje związane z przeniesieniami mającymi charakter oszustwa oraz koncepcjami zasadności, dobrej wiary i uczciwych transakcji, które mogłyby unieważnić przeniesienie w rezultacie postępowania na drodze sądowej;

▼M30

b) umowy terminowe typu forward, opcje i inne rodzaje kontraktów, które zakładają odkupienie przeniesionego składnika aktywów finansowych, w przypadku których cena umowna (lub cena wykonania) jest wartością godziwą przeniesionego składnika aktywów finansowych; lub

c) porozumienie, w ramach którego jednostka zachowuje umowne prawa do otrzymywania przepływów pieniężnych z danego składnika aktywów finansowych, ale przyjmuje na siebie umowny obowiązek przekazania przepływów pieniężnych jednemu lub większej liczbie odbiorców, przy czym spełnione są warunki określone w paragrafach 19 pkt a)–c) MSR 39.

**Przeniesione aktywa finansowe, które nie są wyłączone z bilansu w całości**

42D Jednostka mogła przenieść aktywa finansowe w taki sposób, że część lub całość przeniesionych aktywów finansowych nie kwalifikuje się do wyłączenia. Aby spełnić cele określone w paragrafie 42B pkt a), jednostka ujawnia następujące informacje na każdy dzień sprawozdawczy w odniesieniu do każdej klasy przeniesionych aktywów finansowych, które nie są wyłączone z bilansu w całości:

a) charakter przeniesionych aktywów;

b) charakter ryzyka właścicielskiego, na jakie jest narażona jednostka, i charakter korzyści właścicielskich, jakie uzyskuje;

c) opis charakteru relacji między przeniesionymi aktywami a powiązanymi z nimi zobowiązaniami, w tym ograniczeń wynikających z przeniesienia, dotyczących wykorzystania przez jednostkę sprawozdawczą przeniesionych aktywów;

d) jeżeli kontrahent (kontrahenci) w stosunku do powiązanych zobowiązań odwołuje (odwołują) się tylko do przeniesionych aktywów, wykaz określający wartość godziwą przeniesionych aktywów, wartość godziwą powiązanych z nimi zobowiązań oraz pozycję netto (różnicę między wartością godziwą przeniesionych aktywów a powiązanych z nimi zobowiązań);

e) jeżeli jednostka w dalszym ciągu ujmuje w bilansie wszystkie przeniesione aktywa, wartości bilansowe przeniesionych aktywów finansowych i powiązanych z nimi zobowiązań;

f) jeżeli jednostka w dalszym ciągu ujmuje w bilansie aktywa w stopniu, w jakim utrzymuje zaangażowanie (zob. paragraf 20 pkt c) ppkt (ii) oraz paragraf 30 MSR 39), wartość bilansową ogółem pierwotnych aktywów przed przeniesieniem, wartość bilansową aktywów, które jednostka w dalszym ciągu ujmuje, i wartość bilansową powiązanych z nimi zobowiązań.

**Przeniesione aktywa finansowe, które są wyłączone z bilansu w całości**

42E Aby spełnić cele określone w paragrafie 42B pkt b), w przypadku gdy jednostka w całości wyłącza z bilansu przeniesione aktywa finansowe (zob. paragraf 20 pkt a) i pkt c) ppkt (i) MSR 39), ale utrzymuje zaangażowanie w tych aktywach, jednostka ujawnia co najmniej następujące informacje na każdy dzień sprawozdawczy w odniesieniu do każdego rodzaju utrzymanego zaangażowania:

a) wartość bilansową aktywów i zobowiązań, które są ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki i stanowią utrzymane zaangażowanie jednostki w wyłączonych aktywach finansowych, oraz pozycje, w których ujmowane są wartości bilansowe tych aktywów i zobowiązań;

▼M30

b) wartość godziwą aktywów i zobowiązań, które stanowią utrzymane zaangażowanie jednostki w wyłączonych aktywach finansowych;

c) kwotę, która najlepiej oddaje maksymalną ekspozycję jednostki na stratę z tytułu utrzymanego zaangażowania w wyłączonych aktywach finansowych, oraz informację o sposobie ustalenia maksymalnej ekspozycji na stratę;

d) niezdyskontowane wypływy środków pieniężnych, które byłyby lub mogłyby być wymagane do odkupienia wyłączonych aktywów finansowych (na przykład cena wyjściowa w umowie opcji), lub inne kwoty należne stronie otrzymującej z tytułu przeniesionych aktywów. Jeżeli wypływy środków pieniężnych są zmienne, ujawniona kwota powinna opierać się na warunkach, jakie istnieją na każdy dzień sprawozdawczy;

e) analizę terminów wymagalności dotyczącą niezdyskontowanych wypływów środków pieniężnych, które byłyby lub mogłyby być wymagane do odkupienia wyłączonych aktywów finansowych lub innych kwot należnych stronie otrzymującej z tytułu przeniesionych aktywów, pokazującą pozostałe umowne terminy wymagalności w odniesieniu do utrzymanego zaangażowania jednostki;

f) nformacje jakościowe wyjaśniające i potwierdzające ujawniane informacje ilościowe wymagane w pkt a)–e).

42F Jednostka może agregować informacje wymagane na mocy paragrafu 42E w odniesieniu do danego składnika aktywów, jeżeli jednostka ma więcej niż jeden rodzaj utrzymanego zaangażowania w ten wyłączony składnik aktywów finansowych, i może ujmować je w swojej sprawozdawczości w ramach jednego rodzaju utrzymanego zaangażowania.

42G Ponadto jednostka ujawnia następujące informacje w odniesieniu do każdego rodzaju utrzymanego zaangażowania:

a) zysk lub stratę ujęte na dzień przeniesienia aktywów;

b) ujęte przychody i koszty, zarówno w okresie sprawozdawczym, jak i w ujęciu narastającym, związane z utrzymanym zaangażowaniem jednostki w wyłączonych aktywach finansowych (na przykład zmiany wartości godziwej instrumentów pochodnych);

c) jeżeli całkowita kwota przychodów z przeniesień (które kwalifikują się do wyłączenia) w okresie sprawozdawczym nie jest równomiernie rozłożona w całym okresie sprawozdawczym (na przykład jeżeli znaczna część przeniesień przypada na ostatnie dni okresu sprawozdawczego):

(i) kiedy w trakcie okresu sprawozdawczego miała miejsce największa część przeniesień (na przykład w ciągu ostatnich pięciu dni przed końcem okresu sprawozdawczego),

(ii) ujętą kwotę (na przykład powiązane zyski lub straty) z tytułu przeniesień w danej części okresu sprawozdawczego, oraz

(iii) całkowitą kwotę przychodów z przeniesień w danej części okresu sprawozdawczego.

Jednostka przekazuje powyższe informacje w odniesieniu do każdego okresu, dla którego sporządzane jest sprawozdanie z całkowitych dochodów.

▼M30

**Informacje dodatkowe**

42H Jednostka ujawnia wszelkie dodatkowe informacje, które uznaje za konieczne w celu wypełnienia celów w zakresie ujawniania informacji określonych w paragrafie 42B.

▼B

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

43 Jednostka zastosuje niniejszy standard do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2007 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard do wcześniejszego okresu, to ujawnia ten fakt.

44 Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard do rocznych okresów rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2006 r., to nie prezentuje informacji porównawczych w stosunku do informacji, które należy ujawnić na mocy paragrafów 31–42, które dotyczą charakteru i zakresu ryzyka związanego z instrumentami finansowymi.

▼M5

44A MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię zastosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wpłynął na zmianę paragrafów 20, 21, 23c) i d), 27c) oraz paragrafu B5 Załącznika B. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M29

44B MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) usunął paragraf 3 pkt c). Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiana ta jest również stosowana w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu. Zmiana ta nie jest jednak stosowana w odniesieniu do zapłaty warunkowej wynikającej z połączenia jednostek, w przypadku którego data przejęcia poprzedza zastosowanie MSSF 3 (zaktualizowanego w 2008 r.). Tego rodzaju zapłata jest ujmowana przez jednostkę zgodnie z paragrafami 65A–65E MSSF 3 (zmienionego w 2010 r.).

▼M6

44C Jednostka stosuje zmianę w paragrafie 3 w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających dnia 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje dokument *Instrumenty finansowe z opcją sprzedaży oraz obowiązki związane z likwidacją* (zmiany w MSR 32 i MSR 1) wydany w lutym 2008 r. w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiana w paragrafie 3 ma zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M8

44D Paragraf 3 a) został zmieniony na podstawie *Zmian MSSF* wydanych w maju 2008 r. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia i stosuje jednocześnie w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu zmiany do paragrafu 1 MSR 28, paragrafu 1 MSR 31 i paragrafu 4 MSR 32 wprowadzone w maju 2008 r. Jednostka może stosować tę zmianę prospektywnie.

▼M14

44E Paragraf 12 został zmieniony, a paragraf 12A został dodany na podstawie dokumentu *Przekwalifikowanie aktywów finansowych* (Zmiany w MSR 39 oraz w MSSF 7), wydanego w październiku 2008 r. Jednostka stosuje te zmiany z dniem 1 lipca 2008 r. lub po tej dacie.

▼M14

44F Paragraf 44E został zmieniony na podstawie dokumentu *Przekwalifikowanie aktywów finansowych- data wejścia w życie i przepisy przejściowe* (Zmiany w MSR 39 oraz w MSSF 7), wydanego w listopadzie 2008 r. Jednostka stosuje tę zmianę z dniem 1 lipca 2008 r. lub po tej dacie.

▼M25

~~44G Dokument *Udoskonalenie wymogów dotyczących ujawnień dotyczących instrumentów finansowych* (Zmiany do MSSF 7) opublikowany w marcu 2009 r. zmienił paragrafy 27, 39 i B11 oraz dodał paragrafy 27A, 27B, B10A oraz B11A–B11F. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. lub później. W pierwszym roku stosowania jednostka nie musi przedstawiać danych porównywalnych w ramach ujawnień wymaganych przez te zmiany. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszych okresów, fakt ten ujawnia.~~

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

44G Dokument *Udoskonalenie wymogów dotyczących ujawnień dotyczących instrumentów finansowych* (Zmiany do MSSF 7) opublikowany w marcu 2009 r. zmienił paragrafy 27, 39 i B11 oraz dodał paragrafy 27A, 27B, B10A oraz B11A–B11F. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jednostka nie musi ujawniać informacji wymaganych na mocy tych zmian w przypadku:

(a) okresów rocznych lub śródrocznych, w tym sprawozdań z sytuacji finansowej, prezentowanych w trakcie rocznego okresu porównawczego kończącego się przed 31 grudnia 2009 r., lub

(b) sprawozdań z sytuacji finansowej prezentowanych z początkiem najwcześniejszego okresu porównawczego w terminie przed 31 grudnia 2009 r.

Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia. (*)

(*) Paragraf 44G zmieniono w następstwie opublikowania w styczniu 2010 r. dokumentu *Ograniczone zwolnienie jednostek stosujących MSSF po raz pierwszy z ujawniania informacji porównawczych zgodnie z MSSF 7* (zmiana do MSSF 1). Rada zmieniła paragraf 44G celem sprecyzowania jego konkluzji i zamierzonych przepisów przejściowych dla dokumentu *Udoskonalenie wymogów dotyczących ujawnień dotyczących instrumentów finansowych* (Zmiana do MSSF 7).

▼M29

44K Paragraf 44B został zmieniony na podstawie dokumentu *Zmiany MSSF* wydanego w maju 2010 r. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2010 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.

44L Dokument *Zmiany MSSF* wydany w maju 2010 r. dodał paragraf 32A oraz zmienił paragrafy 34 i 36–38. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2011 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M30

44M Dokument *Ujawnianie informacji – Przeniesienia aktywów finansowych* (Zmiany do MSSF 7), opublikowany w październiku 2010 r., skreśla paragraf 13 i dodaje paragrafy 42A–42H i B29–B39. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2011 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje zmiany wcześniej, ujawnia ten fakt. Jednostka nie musi ujawniać informacji wymaganych na mocy tych zmian w odniesieniu do okresów sprawozdawczych, które rozpoczynają się przed datą pierwszego zastosowania tych zmian.

▼M32

44O MSSF 10 i MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*, wydane w maju 2011 r., spowodowały zmiany w paragrafie 3. Jednostka powinna stosować te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 10 i MSSF 11.

▼M33

44P Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragrafy 3, 28, 29, B4 i B26 oraz załącznik A, a także skreślono paragrafy 27–27B. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼M31

44Q Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 27B. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje tę zmianę.

▼M48

44R Na podstawie dokumentu *Ujawnianie informacji – Kompensowanie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych (Zmiany MSSF 7)*, opublikowanego w grudniu 2011 r., dodano paragrafy 13 A–13F oraz B40–B53. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Jednostka ujawnia informacje wymagane na mocy tych zmian retrospektywnie.

▼M38

44X Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanego w październiku 2012 r., zmieniono paragraf 3. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. i później. Wcześniejsze stosowanie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje tę zmianę wcześniej, to jednocześnie stosuje również wszystkie zmiany ujęte w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*.

▼M48

44AA Na podstawie dokumentu *Roczne zmiany MSSF Okres 2012-2014*, opublikowanego we wrześniu 2014 r., zmieniono paragrafy 44R i B30 oraz dodano paragraf B30 A. Jednostka stosuje te zmiany retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później, chyba że nie musi ona stosować zmian paragrafów B30 i B30 A do któregokolwiek okresu rozpoczynającego się przed rocznym okresem, w odniesieniu do którego jednostka po raz pierwszy stosuje te zmiany. Wcześniejsze zastosowanie zmian paragrafów 44R, B30 i B30 A jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M49

44BB Na podstawie dokumentu *Disclosure Initiative* (Amendments to IAS 1), opublikowanego w grudniu 2014 r., zmieniono paragrafy 21 i B5. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie tych zmian.

▼B

WYCOFANIE MSR 30

45 Niniejszy MSSF zastępuje MSR 30 *Ujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych banków i podobnych instytucji finansowych*.

▼B

*Załącznik a*

**Definicje terminów**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

| | |
|---|---|
| **Ryzyko kredytowe** | Ryzyko, że jedna ze stron instrumentu finansowego, nie wywiązując się ze swoich zobowiązań, spowoduje poniesienie strat finansowych przez drugą ze stron. |
| **Ryzyko walutowe** | Ryzyko, że wartość godziwa instrumentu finansowego lub przyszłe przepływy środków pieniężnych z nim związane będą ulegać wahaniom ze względu na zmiany kursów wymiany walut. |
| **Ryzyko stopy procentowej** | Ryzyko, że wartość godziwa instrumentu finansowego lub przyszłe przepływy środków pieniężnych z nim związane będą ulegać wahaniom ze względu na zmiany rynkowych stóp procentowych. |

▼M19

| | |
|---|---|
| **liquidity risk** | Ryzyko wystąpienia trudności w wypełnieniu przez jednostkę obowiązków wynikających z zobowiązań finansowych, których rozliczenie następuje poprzez dostarczenie środków pieniężnych lub innego rodzaju aktywów finansowych. |

▼B

| | |
|---|---|
| **Zobowiązania z tytułu pożyczek** | Zobowiązania z tytułu pożyczek to zobowiązania finansowe inne niż krótkoterminowe zobowiązania z tytułu dostaw i usług na normalnych warunkach kredytowych |
| **Ryzyko rynkowe** | Ryzyko, że wartość godziwa instrumentu finansowego lub przyszłe przepływy środków pieniężnych z nim związane będą ulegać wahaniom ze względu na zmiany cen rynkowych. Ryzyko rynkowe obejmuje trzy rodzaje ryzyka: **ryzyko walutowe, ryzyko stopy procentowej i inne ryzyko cenowe**. |

▼M33

| | |
|---|---|
| Inne ryzyko cenowe | Ryzyko, że wartość godziwa instrumentu finansowego lub przyszłe przepływy pieniężne z nim związane będą ulegać wahaniom ze względu na zmiany cen rynkowych (inne niż wynikające z **ryzyka stopy procentowej** lub **ryzyka walutowego**), niezależnie od tego, czy zmiany te spowodowane są czynnikami charakterystycznymi dla poszczególnych instrumentów finansowych lub dla ich emitenta, czy też czynnikami odnoszącymi się do wszystkich podobnych instrumentów finansowych będących przedmiotem obrotu na rynku. |

▼B

| | |
|---|---|
| **Przeterminowanie** | Składnik aktywów finansowych jest przeterminowany w przypadku, gdy kontrahent nie dokonał płatności w umownym terminie wymagalności. |

Wymienione poniżej pojęcia zdefiniowane są w paragrafie 11 MSR 32 lub w paragrafie 9 MSR 39 oraz stosowane są w niniejszym MSSF w rozumieniu określonym w MSR 32 i MSR 39.

— zamortyzowany koszt składnika aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych,

— aktywa finansowe dostępne do sprzedaży,

— wyłączenie,

— instrumenty pochodne,

— metoda efektywnej stopy procentowej,

— instrument kapitałowy,

— wartość godziwa,

▼B

— składnik aktywów finansowych,

— instrument finansowy,

— zobowiązanie finansowe,

— składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy,

— kontrakt gwarancji finansowych,

— składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe przeznaczone do obrotu,

— planowana transakcja,

— instrument zabezpieczający,

— inwestycje utrzymywane do terminu wymagalności,

— pożyczki i należności,

— standaryzowana transakcja kupna lub sprzedaży.

*Załącznik B*

**Objaśnienie stosowania**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

KATEGORIE INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH I ZAKRES UJAWNIANYCH INFORMACJI (PARAGRAF 6)

B1 Zgodnie z paragrafem 6 jednostka zobowiązana jest do przypisania instrumentów do poszczególnych kategorii, które uwzględniają charakter ujawnianych informacji oraz cechy tych instrumentów finansowych. Kategorie, o których mowa w paragrafie 6, ustalane są przez jednostkę, w związku z czym różnią się od kategorii instrumentów finansowych określonych w MSR 39 (określającym, w jaki sposób instrumenty finansowe należy wyceniać oraz gdzie należy ująć zmiany wartości godziwej).

B2 Określając kategorie instrumentów finansowych, jednostka przynajmniej:

a) odróżnia instrumenty wyceniane w zamortyzowanym koszcie od instrumentów wycenianych w wartości godziwej;

b) przypisuje do odrębnej/odrębnych kategorii instrumenty finansowe niewchodzące w zakres niniejszego MSSF.

B3 Biorąc pod uwagę swoją sytuację, jednostka decyduje, jak szczegółowe informacje udostępnia w celu spełnienia wymagań niniejszego MSSF, jaki nacisk kładzie na poszczególne aspekty wymogów oraz w jaki sposób grupuje informacje, aby przedstawić całościową sytuację, nie łącząc informacji o różnych cechach. Konieczne jest zapewnienie równowagi, tak aby sprawozdanie finansowe nie zawierało nadmiernie szczegółowych informacji, które nie będą pomocne dla użytkowników sprawozdania finansowego oraz aby nie ukrywać ważnych informacji w wyniku zbytniego pogrupowania informacji. Na przykład jednostka nie może ukrywać ważnych informacji, umieszczając je pośród licznych szczegółowych informacji o niewielkim poziomie istotności. Podobnie, jednostka nie może ujawniać informacji pogrupowanych w sposób, który powoduje zatarcie istotnych różnic pomiędzy poszczególnymi transakcjami lub powiązanymi rodzajami ryzyka.

▼B

ISTOTNOŚĆ WPŁYWU INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH NA SYTUACJĘ FINANSOWĄ I WYNIK DZIAŁALNOŚCI

**Zobowiązania finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy (paragraf 10 i 11)**

B4 Jeżeli jednostka wyznacza zobowiązanie finansowe jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy, zgodnie z paragrafem 10 a) zobowiązana jest ujawnić kwotę zmiany wartości godziwej zobowiązania finansowego wynikającą ze zmiany ryzyka kredytowego dla tego zobowiązania. Paragraf 10 a) (i) zezwala jednostce ustalić tę kwotę jako kwotę zmiany w wartości godziwej zobowiązania finansowego, która nie wynika ze zmiany warunków rynkowych powodujących ryzyko rynkowe. Jeżeli jedynymi odpowiednimi zmianami warunków rynkowych odnoszącymi się do zobowiązania są zmiany bazowych (referencyjnych) stóp procentowych, kwotę tę można oszacować następująco:

a) po pierwsze, jednostka oblicza wewnętrzną stopę zwrotu zobowiązania na początek okresu w oparciu o cenę rynkową zobowiązania oraz związane z nim umowne przepływy środków pieniężnych na początek okresu. Od wyżej wymienionej stopy zwrotu odejmuje bazową (referencyjną) stopę procentową na początek okresu, tak aby uzyskać specyficzny dla instrumentu składnik wewnętrznej stopy zwrotu;

b) następnie jednostka oblicza wartość bieżącą przepływów środków pieniężnych związanych z danym zobowiązaniem w oparciu o związane z nim umowne przepływy środków pieniężnych na koniec okresu oraz stopę dyskontową równą sumie (i) bazowej (referencyjnej) stopy procentowej na koniec okresu; i (ii) specyficznego dla instrumentu składnika wewnętrznej stopy zwrotu ustalonego na podstawie pkt a);

c) różnica między ceną rynkową zobowiązania na koniec okresu a kwotą ustaloną w pkt b) stanowi zmianę w wartości godziwej niewynikającą ze zmian bazowej (referencyjnej) stopy procentowej. Kwota ta podlega ujawnieniu.

W przykładzie tym przyjęto, że zmiany wartości godziwej wynikające z czynników innych niż zmiany ryzyka kredytowego związanego z danym instrumentem lub zmiany stóp procentowych nie są istotne. Jeżeli instrument omawiany w przykładzie zawiera wbudowany instrument pochodny, zmiana wartości godziwej wbudowanego instrumentu pochodnego nie jest brana pod uwagę przy obliczaniu kwoty podlegającej ujawnieniu na mocy paragrafu 10 a).

**Ujawnianie innych informacji – zasady (polityka) rachunkowości (paragraf 21)**

▼M49

B5 Paragraf 21 wymaga ujawnienia podstawy (lub podstaw) wyceny stosowanych przy sporządzeniu sprawozdania finansowego, jak również innych przyjętych zasad rachunkowości mających znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego. W przypadku instrumentów finansowych wymagane może być ujawnienie następujących informacji:

▼B

a) w odniesieniu do składników aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych wyznaczonych jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy:

(i) charakter składników aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych, które jednostka wyznaczyła jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy;

▼B

(ii) kryteria wyznaczania takich składników aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych jako wycenianych w ten sposób przy początkowym ujęciu; oraz

(iii) w jaki sposób jednostka spełniła warunki takiego wyznaczenia określone w paragrafie 9, 11A lub 12 MSR 39; w przypadku instrumentów wyznaczanych zgodnie z b) (i) zawartej w MSR 39 definicji składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego wycenianego w wartości godziwej przez wynik finansowy takie ujawniane informacje powinny obejmować opis okoliczności stanowiących podstawę braku spójności wyceny lub ujęcia, która powstałaby w przeciwnym wypadku; w przypadku instrumentów wyznaczonych zgodnie z b) (ii) zawartej w MSR 39 definicji składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego wycenianego w wartości godziwej przez wynik finansowy, ujawniane informacje powinny obejmować opis stopnia spójności wyznaczenia do wyceny wartości godziwej przez wynik finansowy z udokumentowaną strategią zarządzania ryzykiem lub strategią inwestycyjną jednostki;

b) kryteria wyznaczenia składników aktywów finansowych jako dostępnych do sprzedaży;

c) czy standaryzowane transakcje kupna lub sprzedaży składników finansowych ujmuje się na dzień zawarcia, czy na dzień rozliczenia transakcji (zob. paragraf 38 MSR 39);

d) kiedy stosowane jest konto rezerw w celu obniżenia wartości bilansowej składników aktywów finansowych, w przypadku których nastąpiła utrata wartości z powodu strat kredytowych:

(i) kryteria ustalania, kiedy bezpośrednio obniża się wartość bilansową składników aktywów finansowych, w przypadku których nastąpiła utrata wartości (lub – w przypadku odwrócenia odpisu obniżającego wartość – bezpośrednio zwiększa się ją) oraz kiedy stosuje się konto rezerw; oraz

(ii) kryteria odpisywania kwot ujętych na koncie rezerw od wartości bilansowej składników aktywów finansowych, w przypadku których nastąpiła utrata wartości (zob. paragraf 16);

e) sposób ustalania zysków lub strat netto dla każdej kategorii instrumentów finansowych (zob. paragraf 20 a)), np. czy zyski lub straty netto od pozycji wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy obejmują przychody z tytułu odsetek lub dywidend;

f) kryteria, które jednostka stosuje w celu ustalenia, czy istnieją obiektywne dowody potwierdzające stratę z tytułu utraty wartości (zob. paragraf 20 e));

g) w przypadku renegocjowania warunków dotyczących aktywów finansowych, które w przeciwnym wypadku byłyby przeterminowana lub w przypadku których nastąpiłoby utrata wartości – zasady (politykę) rachunkowości stosowane w odniesieniu do składników aktywów finansowych będących przedmiotem renegocjowanych warunków (zob. paragraf 36 d)).

▼M49

Paragraf 122 MSR 1 (zaktualizowanego w 2007 r.) wymaga także, aby jednostka ujawniła, wraz ze znaczącymi zasadami (polityką) rachunkowości lub innymi informacjami dodatkowymi, subiektywne oceny – poza tymi, które wymagają szacunków – których dokonało kierownictwo w procesie stosowania zasad (polityki) rachunkowości jednostki, a które mają najbardziej istotny wpływ na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym.

▼B

CHARAKTER I ZAKRES RYZYKA ZWIĄZANEGO Z INSTRUMENTAMI FINANSOWYMI (PARAGRAFY 31–42)

B6 Informacje, których ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafów 31–42, powinny zostać przedstawione albo w sprawozdaniu finansowym, albo włączone poprzez odniesienie ze sprawozdania finansowego do innego rodzaju sprawozdania, np. sprawozdania zarządu lub sprawozdania na temat ryzyka, do których użytkownicy sprawozdania finansowego mają dostęp na tych samych warunkach i w tym samym terminie jak w przypadku sprawozdania finansowego. Bez informacji włączonych poprzez odniesienie sprawozdanie finansowe jest niekompletne.

**Ujawnianie informacji ilościowych (paragraf 34)**

B7 Zgodnie z paragrafem 34 a) wymagane jest ujawnienie skróconych danych ilościowych na temat stopnia narażenia jednostki na ryzyko w oparciu o informacje przekazane wewnętrznie kluczowemu personelowi kierowniczemu tej jednostki. Kiedy jednostka stosuje wiele metod zarządzania ryzykiem, to ujawnia informacje w oparciu o metodę lub metody, która/które zapewniają najbardziej odpowiednie i wiarygodne informacje. Kwestię znaczenia i wiarygodności omówiono w MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

B8 Zgodnie z paragrafem 34 c) wymagane jest ujawnienie informacji o koncentracji ryzyka. Koncentracja ryzyka wynika z instrumentów finansowych, które mają podobne cechy i na które zmiany warunków gospodarczych lub innych warunków mają zbliżony wpływ. Identyfikacja koncentracji ryzyka wymaga dokonania oceny uwzględniającej sytuację finansową jednostki. Ujawnienie informacji o koncentracji ryzyka obejmuje:

a) opis, w jaki sposób kierownictwo ustala koncentracje;

b) opis wspólnych cech wyróżniających dany rodzaj koncentracji (np. kontrahentów, obszaru geograficznego, waluty lub rynku); oraz

c) wysokość stopnia narażenia na ryzyko związane ze wszystkimi instrumentami finansowymi mającymi wyżej wymienione cechy.

**Maksymalne narażenie na ryzyko kredytowe (paragraf 36 a))**

B9 Paragraf 36 a) wymaga ujawnienia kwoty, która najlepiej odzwierciedla maksymalne narażenie jednostki na ryzyko kredytowe. W przypadku składnika aktywów finansowych jest to zwykle wartość bilansowa brutto pomniejszona o:

a) wszelkie kwoty kompensowane zgodnie z MSR 32; oraz

b) wszelkie straty z tytułu utraty wartości ujęte zgodnie z MSR 39.

B10 Działania powodujące powstanie ryzyka kredytowego oraz związanego z tym maksymalnego narażenia na ryzyko kredytowe to, ale nie jedynie:

a) pożyczki udzielane klientom oraz należności oraz depozyty w innych jednostkach; w takich przypadkach maksymalne narażenie na ryzyko kredytowe odpowiada wartości bilansowej powiązanych aktywów finansowych;

b) zawieranie umów w postaci instrumentów pochodnych, np. kontraktów walutowych, transakcji swap na stopy procentowe oraz kredytowych instrumentów pochodnych. Jeżeli uzyskany składnik aktywów wyceniany jest w wartości godziwej, maksymalne narażenie na ryzyko kredytowe na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ równe jest wartości bilansowej;

▼B

c) udzielanie gwarancji finansowych. W tym przypadku maksymalne narażenie na ryzyko kredytowe odpowiada maksymalnej kwocie, którą jednostka musiałaby zapłacić w przypadku konieczności wypłaty świadczenia z tytułu gwarancji i która może być znacznie wyższa od kwoty ujętej jako zobowiązanie;

d) zaciągnięcie zobowiązania z tytułu pożyczki, które jest nieodwołalne przez okres spłaty pożyczki lub jest odwołalne jedynie w razie istotnej niekorzystnej zmiany. Jeżeli wystawca nie może uregulować zobowiązania z tytułu pożyczki poprzez rozliczenie netto w formie pieniężnej lub w formie innego instrumentu finansowego, wówczas maksymalne narażenie na ryzyko kredytowe odpowiada całkowitej kwocie zobowiązania. Wynika to z faktu, że nie ma pewności, czy jakakolwiek część dotychczas niewypłaconych zobowiązań będzie podlegać zapłacie w przyszłości. Może ona być znacznie wyższa, niż kwota ujęta jako zobowiązanie.

▼M19

**Ilościowe ujawnienia na temat ryzyka płynności (paragrafy 34(a) oraz 39(a) i (b))**

B10A Zgodnie z paragrafem 34(a) jednostka ujawnia sumaryczne dane ilościowe dotyczące ekspozycji na ryzyko płynności na podstawie informacji przekazywanych wewnętrznie kluczowemu personelowi kierowniczemu. Jednostka wyjaśnia, w jaki sposób dane te zostały ustalone. Jeżeli wypływ środków pieniężnych (lub innego rodzaju aktywów finansowych) uwzględnionych w tych danych mógłby:

(a) mieć miejsce znacznie wcześniej niż wykazano to w danych lub

(b) być znacząco różny od kwot wykazanych w tych danych (na przykład instrument pochodny, który został zaprezentowany w danych przy założeniu rozliczenia netto, w przypadku gdy kontrahent ma możliwość wyboru opcji rozliczenia brutto),

jednostka stwierdza ten fakt oraz przedstawia informacje ilościowe, które umożliwiają użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę zakresu ryzyka, o ile informacje te nie są zawarte w analizie umownych terminów wymagalności, sporządzonej zgodnie z wymogami paragrafu 39(a) lub (b).

B11 Sporządzając analizę terminów wymagalności zgodnie z wymogami paragrafu 39(a) i (b) jednostka kieruje się osądem, aby ustalić odpowiednią ilość przedziałów czasowych. Na przykład jednostka może ustalić, że odpowiednie są następujące przedziały czasowe:

(a) do miesiąca,

(b) od miesiąca do trzech miesięcy,

(c) od trzech miesięcy do jednego roku oraz

(d) od roku do pięciu lat.

B11A Spełniając wymogi paragrafu 39(a) i (b) jednostka nie wydziela wbudowanego instrumentu finansowego od hybrydowego (złożonego) instrumentu finansowego. W odniesieniu do takiego instrumentu jednostka stosuje paragraf 39(a).

B11B Paragraf 39(b) wymaga od jednostki ujawnienia ilościowej analizy terminów wymagalności dla zobowiązań finansowych stanowiących pochodne instrumenty finansowe, która prezentuje pozostałe umowne terminy wymagalności, jeżeli są one kluczowe dla zrozumienia terminu wystąpienia przepływów pieniężnych. Tak może być na przykład w przypadku:

(a) swapów stóp procentowych o pozostałym terminie zapadalności wynoszącym pięć lat, stanowiących zabezpieczenie przepływów pieniężnych ze składnika aktywów lub zobowiązań finansowych opartych na zmiennej stopie procentowej,

(b) wszystkich zobowiązań do udzielenia pożyczek.

▼**M19**

B11C Paragraf 39 (a) i (b) wymaga od jednostki ujawnienia analizy terminów wymagalności dla zobowiązań finansowych prezentującej pozostałe umowne terminy wymagalności dla niektórych zobowiązań finansowych. W tym ujawnieniu:

(a) w przypadku, gdy kontrahent ma wybór co do terminu zapłaty, zobowiązanie przyporządkowuje się do najwcześniejszego terminu, w którym jednostka może być zobowiązana do zapłaty kwoty umownej. Na przykład zobowiązania finansowe, w odniesieniu do których jednostka może być wezwana do spłaty na żądanie (np. depozyty płatne na żądanie), ujmuje się w najwcześniejszym przedziale czasowym.

(b) w przypadku, gdy jednostka zobowiązana jest do przekazywania kwot w ratach, każda rata przypisywana jest do najwcześniejszego okresu, w którym jednostka może być zobowiązana do jej zapłaty. Na przykład zobowiązanie do udzielenia pożyczki ujmowane jest w przedziale czasowym, w którym przypada najwcześniejszy z terminów ewentualnej wypłaty tej pożyczki.

(c) w przypadku udzielonych gwarancji finansowych maksymalna kwota gwarancji przypisywana jest do najwcześniejszego terminu, w którym gwarancja może być wymagalna.

B11D Kwotami umownymi ujawnianymi w analizie terminów wymagalności zgodnie z wymogami paragrafu 39(a) i (b) są umowne niezdyskontowane przepływy pieniężne, na przykład:

(a) zobowiązania z tytułu leasingu finansowego brutto (przed odliczeniem kosztów finansowych),

(b) określone w kontraktach forward ceny zakupu aktywów finansowych w zamian za środki pieniężne,

(c) kwoty netto dla transakcji wymiany (swapów) zmiennej stopy procentowej na stałą, w przypadku których następuje wymiana przepływów środków pieniężnych netto,

(d) kwoty umowne podlegające wymianie w ramach pochodnego instrumentu finansowego (np. swapa walutowego), w przypadku którego wymianie podlegają przepływy środków pieniężnych brutto oraz

(e) zobowiązania do udzielenia pożyczki brutto.

Te niezdyskontowane przepływy pieniężne różnią się od kwot ujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, ponieważ kwoty wykazane w tym sprawozdaniu są oparte na zdyskontowanych przepływach pieniężnych. W przypadku, gdy kwota do zapłaty nie jest stała, ujawnianą kwotę ustala się poprzez odniesienie do warunków istniejących na koniec okresu sprawozdawczego. Na przykład, gdy kwota do zapłaty zmienia się w zależności od zmian indeksu, ujawnianą kwotę można ustalić w oparciu o poziom indeksu na koniec okresu sprawozdawczego.

B11E Paragraf 39(c) wymaga od jednostki opisania, w jaki sposób zarządza ona nieodłącznym ryzykiem płynności dotyczącym pozycji ujawnianych w ramach ujawnień ilościowych zaprezentowanych zgodnie z wymaganiami paragrafu 39(a) i (b). Jednostka ujawnia analizę terminów zapadalności aktywów finansowych utrzymywanych dla celów zarządzania ryzykiem płynności (np. aktywów finansowych charakteryzujących się dużą płynnością lub w odniesieniu do których oczekuje się generowania wpływu środków pieniężnych równoważących wypływy środków pieniężnych z tytułu zobowiązań finansowych), jeżeli informacje te są niezbędne, aby umożliwić użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę charakteru i zakresu ryzyka płynności.

B11F Inne czynniki, które jednostka może wziąć pod uwagę dokonując ujawnień wymaganych przez paragraf 39(c), obejmują między innymi stwierdzenie, czy jednostka:

(a) posiada przyrzeczone źródła finansowania (np. w formie obligacji korporacyjnych) lub inne środki finansowania (np. dostępne linie kredytowe), z których może skorzystać w celu zaspokojenia potrzeb wynikających z braku płynności,

(b) posiada depozyty w bankach centralnych w celu zaspokojenia potrzeb wynikających z braku płynności,

▼M19

(c) posiada bardzo zdywersyfikowane źródła finansowania,

(d) jest narażona na znaczącą koncentrację ryzyka płynności związaną z jej aktywami lub źródłami finansowania,

(e) posiada procesy kontroli wewnętrznej oraz awaryjne plany zarządzania ryzykiem płynności,

(f) posiada instrumenty zawierające warunkowe zapisy o przyśpieszonych spłatach (np. na wypadek pogorszenia się ratingu kredytowego jednostki),

(g) posiada instrumenty, które mogłyby wymagać ustanowienia zabezpieczeń (np. wezwania do uzupełnienia depozytu zabezpieczającego w przypadku instrumentów pochodnych),

(h) posiada instrumenty z opcją wyboru sposobu uregulowania zobowiązania finansowego poprzez dostawę gotówki (lub innego składnika aktywów finansowych) lub poprzez dostarczenie własnych akcji lub

(i) posiada instrumenty przewidujące rozliczenia w drodze kompensaty.

———————

▼B

**Ryzyko rynkowe – analiza wrażliwości (paragrafy 40 i 41)**

B17 Paragraf 40 a) wymaga przeprowadzenia analizy wrażliwości dla każdego rodzaju ryzyka rynkowego, na które jednostka jest narażona. Zgodnie z paragrafem B3 jednostka decyduje, w jaki sposób ma grupować informacje, aby przedstawić całościową sytuację, nie łącząc informacji o różnych cechach dotyczących stopnia narażenia na poszczególne rodzaje ryzyka zdecydowanie różnych środowiskach gospodarczych. Na przykład:

a) jednostka zajmująca się obrotem instrumentami finansowymi może ujawniać tego rodzaju informacje odrębnie dla instrumentów finansowych przeznaczonych do obrotu, a oddzielnie dla instrumentów finansowych nieprzeznaczonych do obrotu;

b) jednostka nie powinna grupować informacji o swoim narażeniu na ryzyko rynkowe w obszarach objętych hiperinflacją z informacjami o jej narażeniu na ryzyko rynkowe w obszarach o bardzo niskim poziomie inflacji.

Jeżeli jednostka jest narażona wyłącznie na jeden rodzaj ryzyka rynkowego jedynie w jednym środowisku gospodarczym, to nie powinna przedstawiać informacji niepogrupowanych.

B18 Zgodnie z paragrafem 40 a) wymagane jest przeprowadzenie analizy wrażliwości pokazującej, jaki wpływ na wynik finansowy i kapitał własny mają potencjalnie możliwe zmiany odpowiednich czynników ryzyka (np. obowiązujące rynkowe stopy procentowe, kursy wymiany walut, ceny papierów wartościowych lub ceny towarów). W tym celu:

a) jednostki nie są zobowiązane do ustalenia, jaki byłby ich wynik finansowy za dany okres, gdyby odpowiednie czynniki ryzyka były inne; jednostki ujawniają natomiast informacje o ich wpływie na wynik finansowy i kapitał własny na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄, zakładając że na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄ zaistniała potencjalnie możliwa zmiana odpowiedniego czynnika ryzyka i miała ona wpływ na narażenie na ryzyko istniejące na ten dzień. Na przykład jednostka mająca na koniec roku zobowiązanie oparte na zmiennej stopie procentowej zobowiązana jest ujawnić informacje o wpływie na wynik finansowy (tzn. koszty z tytułu odsetek) za rok bieżący, jeżeli stopy procentowe ulegały zmianom w potencjalnie możliwym zakresie;

b) jednostki nie są zobowiązane do ujawnienia informacji o wpływie, jaki ma na wynik finansowy i kapitał własny każda zmiana mieszcząca się w ramach potencjalnie możliwej zmiany odpowiedniego czynnika ryzyka. Wystarczające jest ujawnienie informacji o wpływie maksymalnych potencjalnie możliwych zmian.

▼B

B19 Ustalając, co jest potencjalnie możliwą zmianą odpowiedniego czynnika ryzyka, jednostka powinna uwzględnić:

a) środowisko gospodarcze, w którym prowadzi działalność. Potencjalnie możliwa zmiana nie powinna obejmować bardzo mało prawdopodobnych oraz najbardziej pesymistycznych scenariuszy ani testów warunków skrajnych (*stress tests*). Ponadto, jeżeli zakres zmian danego czynnika ryzyka jest stabilny, jednostka nie musi modyfikować wykazanej, potencjalnie możliwej zmiany czynnika ryzyka. Na przykład załóżmy, że stopy procentowe kształtują się na poziomie 5 %, a jednostka ustala, że potencjalnie możliwe są wahania stóp procentowych w granicach ± 50 punktów bazowych. Jednostka musiałaby ujawnić informacje o wpływie na wynik finansowy i kapitał własny, jeżeli stopy procentowe miałyby zmienić się do 4,5 % lub 5,5 %. W kolejnym okresie stopy procentowe wzrosły do 5,5 %. Jednostka w dalszym ciągu uważa, że stopy procentowe mogą wahać się w granicach ± 50 punktów bazowych (tzn. że zakres zmiany stóp procentowych jest stabilny). Jednostka powinna ujawnić informacje o wpływie na wynik finansowy i kapitał własny, jeżeli stopy procentowe miałyby zmienić się do 5 % lub 6 %. Jednostka nie musiałaby zatem zmieniać przyjętego założenia, że stopy procentowe mogą potencjalnie ulegać zmianom w granicach ± 50 punktów bazowych, chyba że istnieją dowody na to, że stopy procentowe stały się znacznie bardziej zmienne;

b) ramy czasowe, dla których jednostka dokonuje oceny. Analiza wrażliwości powinna pokazać wpływ zmian, które uznano za potencjalnie możliwe w danym okresie, do czasu następnego przedstawienia przez jednostkę ujawnień informacji, co przypada zwykle na kolejny roczny okres sprawozdawczy.

B20 Paragraf 41 zezwala jednostce korzystać z analizy wrażliwości odzwierciedlającej zależności między czynnikami ryzyka, np. z metodologii wartości narażonej na ryzyko (*value at risk metodology*), jeżeli stosuje ją w celu zarządzania ryzykiem finansowym. Ma to zastosowanie, nawet gdy taka metodologia pozwala na oszacowanie jedynie możliwości wystąpienia strat i nie pozwala oszacować możliwości wystąpienia zysków. Jednostka taka może zastosować się do paragrafu 41 a), ujawniając informacje o stosowanym rodzaj modelu *value-at-risk* (np. czy model jest oparty na symulacji Monte Carlo), wyjaśniając sposób funkcjonowania modelu oraz przedstawiając główne założenia (np. okres utrzymywania składnika majątku oraz poziom pewności). Jednostki mogą również ujawnić informacje o historycznym okresie obserwacji i wagi przypisane do obserwacji w ramach tego okresu oraz wyjaśnić, w jaki sposób uwzględnia się w obliczeniach opcje oraz które wahania lub korelacje (lub alternatywnie – symulacje Monte Carlo w zakresie rozkładu prawdopodobieństwa) są stosowane.

B21 Jednostka zobowiązana jest przedstawić analizy wrażliwości dla całej działalności, lecz może przedstawić różne rodzaje analizy wrażliwości dla różnych klas instrumentów finansowych.

*Ryzyko stopy procentowej*

B22 *Ryzyko stopy procentowej* wynika z oprocentowanych instrumentów finansowych ujętych w ►**M5** sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ (np. pożyczek i należności oraz wyemitowanych instrumentów dłużnych) oraz z niektórych instrumentów finansowych nieujętych w ►**M5** sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄ (np. niektórych zobowiązań z tytułu pożyczek).

▼B

*Ryzyko walutowe*

B23 *Ryzyko walutowe* (lub ryzyko kursowe) wynika z instrumentów finansowych denominowanych w walucie obcej, tzn. w walucie innej niż waluta funkcjonalna, w której są wyceniane. Dla celów niniejszego MSSF ryzyko walutowe nie wynika z instrumentów finansowych będących pozycjami niepieniężnymi lub z instrumentów finansowych denominowanych w walucie funkcjonalnej.

B24 Wymagane jest ujawnienie informacji o analizie wrażliwości w odniesieniu do każdej waluty, w przypadku której jednostka narażona jest na istotne ryzyko walutowe.

*Inne ryzyko cenowe*

B25 *Inne ryzyko cenowe* wynika z instrumentów finansowych ze względu na zmiany np. cen towarów lub instrumentów o charakterze kapitałowym. W celu zapewnienia zgodności z paragrafem 40 jednostka może ujawnić informacje o wpływie spadku określonego indeksu giełdowego, ceny towarów lub innego czynnika ryzyka. Na przykład jednostka, która udziela gwarancji wartości końcowej (będących instrumentami finansowymi), zobowiązana jest ujawnić informacje o zwiększeniu lub zmniejszeniu wartości aktywów, których dotyczy taka gwarancja.

B26 Dwoma przykładami instrumentów finansowych, z którymi związane jest ryzyko ceny instrumentów o charakterze kapitałowym, są inwestycje kapitałowe w innej jednostce oraz inwestycje w fundusz powierniczy inwestujący w instrumenty kapitałowe. Inny przykład to transakcje terminowe typu forward oraz opcje kupna lub sprzedaży określonej ilości instrumentów kapitałowych oraz swapy indeksowane do cen papierów wartościowych. Na wartość godziwą takich instrumentów finansowych wpływają zmiany cen rynkowych bazowych instrumentów kapitałowych.

B27 Zgodnie z paragrafem 40 pkt a) wrażliwość wyniku finansowego (związana np. z instrumentami zakwalifikowanymi jako wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy oraz z utratą wartości aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży) należy ujawnić oddzielnie od wrażliwości kapitału własnego (związanej np. z instrumentami zakwalifikowanymi jako dostępne do sprzedaży).

B28 Instrumenty finansowe zakwalifikowane przez jednostkę jako instrumenty kapitałowe nie podlegają aktualizacji wyceny. Ryzyko ceny instrumentów o charakterze kapitałowym związane z tymi instrumentami nie wpływa na wynik finansowy ani na kapitał własny. W związku z tym analiza wrażliwości nie jest wymagana.

▼M30

WYŁĄCZENIE (PARAGRAFY 42C–42H)

**Utrzymanie zaangażowania (paragraf 42C)**

B29 Oceny utrzymania zaangażowania w przeniesionym składniku aktywów finansowych pod kątem wymogów dotyczących ujawniania informacji określonych w paragrafach 42E–42H dokonuje się na poziomie jednostki sprawozdawczej. Przykładowo, jeżeli jednostka zależna przenosi na niepowiązaną stronę trzecią składnik aktywów finansowych, w którym jednostka dominująca jednostki zależnej utrzymuje zaangażowanie, jednostka zależna nie uwzględnia zaangażowania jednostki dominującej w ocenie tego, czy utrzymuje ona zaangażowanie w tym przeniesionym składniku aktywów finansowych w swoim samodzielnym sprawozdaniu finansowym (tj. gdy jednostka zależna jest jednostką sprawozdawczą). Jednakże jednostka dominująca ujęłaby swoje utrzymane zaangażowanie (lub utrzymane zaangażowanie innego członka grupy kapitałowej) w składniku aktywów finansowych przeniesionym przez jej jednostkę zależną, określając, czy utrzymuje zaangażowanie w przeniesionym składniku aktywów w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym (tj. gdy jednostka sprawozdawcza jest grupą kapitałową).

▼M48

B30 Jednostka nie utrzymuje zaangażowania w przeniesionym składniku aktywów finansowych, jeżeli w ramach przeniesienia ani nie zachowuje żadnych umownych praw lub obowiązków związanych z przeniesionym składnikiem aktywów finansowych, ani też nie nabywa nowych umownych praw lub obowiązków związanych z przeniesionym składnikiem aktywów finansowych. Jednostka nie utrzymuje zaangażowania w przeniesionym składniku aktywów finansowych, jeżeli nie ma ani udziału w przyszłych wynikach przeniesionego składnika aktywów finansowych, ani obowiązku dokonywania w przyszłości w jakichkolwiek okolicznościach płatności w odniesieniu do przeniesionego składnika aktywów finansowych. Pojęcie „płatność" w tym kontekście nie obejmuje przepływów pieniężnych przeniesionego składnika aktywów finansowych, które pobiera jednostka i która ma obowiązek przekazać je stronie otrzymującej.

B30A Kiedy jednostka przenosi składnik aktywów finansowych, może pozostawić sobie prawo do obsługi tego składnika za opłatą przewidzianą na przykład w umowie obsługi. Jednostka ocenia umowę o obsługę zgodnie z wytycznymi określonymi w paragrafach 42C i B30 w celu podjęcia decyzji, czy utrzymuje ona zaangażowanie w związku z umową o obsługę do celów spełnienia wymogów dotyczących ujawniania informacji. Na przykład, podmiot obsługujący może utrzymywać zaangażowanie w przeniesionym składniku aktywów finansowych do celów spełniania wymogów dotyczących ujawniania informacji, jeżeli opłata za obsługę zależy od kwoty lub rozkładu w czasie przepływów pieniężnych z przeniesionego składnika aktywów finansowych. W podobny sposób podmiot obsługujący utrzymuje zaangażowanie do celów spełnienia wymogów dotyczących ujawniania informacji, jeżeli ustalona opłata nie zostałaby wpłacona w całości z powodu niedostatecznych wyników przeniesionego składnika aktywów finansowych. W tych przykładach podmiot obsługujący ma udział w przyszłych wynikach przeniesionego składnika aktywów finansowych. Ocena ta jest niezależna od tego, czy zgodnie z oczekiwaniami opłata, która ma zostać otrzymana, będzie wystarczającą kompensatą za świadczoną przez jednostkę obsługę.

▼M30

B31 Utrzymanie zaangażowania w przeniesionym składniku aktywów finansowych może wynikać z postanowień umownych w umowie przeniesienia lub w osobnej umowie ze stroną otrzymującą lub stroną trzecią zawartej w związku z przeniesieniem.

**Przeniesione aktywa finansowe, które nie są wyłączone z bilansu w całości**

B32 Paragraf 42D wymaga ujawnienia informacji, gdy część lub całość przeniesionych aktywów finansowych nie kwalifikuje się do wyłączenia. Takie ujawnienia informacji są wymagane na każdy dzień sprawozdawczy, w którym jednostka nadal ujmuje przeniesione aktywa finansowe, niezależnie od tego, kiedy przeniesienia miały miejsce.

**Rodzaje utrzymywanego zaangażowania (paragrafy 42E–42H)**

B33 Paragrafy 42E–42H wymagają ujawnienia informacji jakościowych i ilościowych w odniesieniu do każdego rodzaju utrzymanego zaangażowania w aktywach finansowych wyłączonych z bilansu. Jednostka agreguje utrzymywane zaangażowania według rodzajów, które są reprezentatywne pod względem ekspozycji jednostki na ryzyko. Na przykład jednostka może zagregować utrzymywane zaangażowania według rodzajów instrumentu finansowego (na przykład gwarancje lub opcje kupna) lub według rodzajów przeniesienia (na przykład faktoring należności, sekurytyzacje oraz pożyczki papierów wartościowych).

▼M30

**Analiza terminów wymagalności w odniesieniu do niezdyskontowanych wypływów pieniężnych w celu odkupienia przeniesionych aktywów (paragraf 42E pkt e))**

B34 Paragraf 42E pkt e) wymaga od jednostki przedstawienia analizy terminów wymagalności niezdyskontowanych wypływów pieniężnych w celu odkupienia wyłączonych aktywów finansowych lub innych kwot należnych stronie otrzymującej w odniesieniu do aktywów finansowych wyłączonych z bilansu, pokazującej pozostałe umowne terminy wymagalności utrzymywanego zaangażowania jednostki. Analiza ta rozróżnia przepływy pieniężne wymagane do zapłaty (na przykład umowy terminowe typu forward), przepływy pieniężne, które mogą być wymagane do zapłaty przez jednostkę (na przykład wystawione opcje sprzedaży) oraz przepływy pieniężne, w przypadku których to jednostka decyduje o zapłacie (na przykład nabyte opcje kupna).

B35 Przygotowując analizę terminów wymagalności wymaganą na mocy paragrafu 42E pkt e), jednostka posługuje się własnym osądem przy ustalaniu odpowiedniej liczby przedziałów czasowych. Na przykład jednostka może uznać za właściwe następujące przedziały czasowe:

a) do jednego miesiąca;

b) od jednego miesiąca do trzech miesięcy;

c) od trzech miesięcy do sześciu miesięcy;

d) od sześciu miesięcy do jednego roku;

e) od jednego roku do trzech lat;

f) od trzech lat do pięciu lat; oraz

g) powyżej pięciu lat.

B36 Jeżeli istnieje zakres możliwych terminów wymagalności, przepływy pieniężne są ujmowane na podstawie najwcześniejszego terminu, w którym od jednostki może być wymagana płatność lub w którym jednostka może mieć pozwolenie na dokonanie płatności.

**Informacje jakościowe (paragraf 42E pkt f))**

B37 Informacje jakościowe wymagane na mocy paragrafu 42E pkt f) obejmują opis aktywów finansowych wyłączonych z bilansu oraz charakter i cel utrzymywania zaangażowania zachowanego po przeniesieniu tych aktywów. Obejmują one również opis ryzyka, na które narażona jest jednostka, w tym:

a) opis tego, jak jednostka zarządza ryzykiem związanym z utrzymywanym zaangażowaniem w aktywa finansowe wyłączone z bilansu;

b) opis tego, czy jednostka musi ponosić straty wobec stron trzecich, oraz ranking i kwoty strat ponoszonych przez strony, których udziały plasują się poniżej udziału jednostki w składniku aktywów (tj. jego utrzymywanego zaangażowania w składniku aktywów);

c) opis wszelkich czynników sprawczych związanych z obowiązkami udzielania wsparcia finansowego lub odkupienia przeniesionego składnika aktywów finansowych.

▼M30

**Zysk lub strata z tytułu wyłączenia z bilansu (paragraf 42G pkt a))**

B38 Paragraf 42G pkt a) wymaga od jednostki ujawnienia zysku lub straty z tytułu wyłączenia z bilansu aktywów finansowych, w których jednostka utrzymuje zaangażowanie. Jednostka ujawnia, czy zysk lub strata z tytułu wyłączenia z bilansu powstały w wyniku tego, że wartości godziwe składników wcześniej ujętych aktywów (tj. udział w składniku aktywów wyłączonym z bilansu oraz udział zachowany przez jednostkę) różniły się od wartości godziwej składnika wcześniej ujętego jako całość. W takiej sytuacji jednostka ujawnia również to, czy wyceny według wartości godziwej obejmowały istotne informacje, które nie były oparte na obserwowanych danych rynkowych, opisanych w paragrafie 27A.

**Informacje dodatkowe (paragraf 42H)**

B39 Informacje wymagane na mocy paragrafów 42D–42G mogą być niewystarczające do spełnienia celów w zakresie ujawniania informacji określonych w paragrafie 42B. W takim przypadku jednostka ujawnia wszelkie dodatkowe informacje niezbędne dla spełnienia celów w zakresie ujawniania informacji. Jednostka decyduje, w świetle okoliczności, o tym, ile dodatkowych informacji musi przedstawić w celu sprostania potrzebom informacyjnym użytkowników oraz jaki nacisk kładzie na różne aspekty tych dodatkowych informacji. Konieczne jest znalezienie równowagi pomiędzy obciążeniem sprawozdania finansowego nadmiernymi szczegółami, które mogą nie być pomocne dla użytkowników sprawozdania finansowego, oraz możliwością zaciemnienia informacji w wyniku ich zbyt dużego zagregowania.

▼M34

**Kompensowanie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych**

**(paragrafy 13A–13F)**

*Zakres (paragraf 13A)*

B40 Ujawnienia informacji, o których mowa w paragrafach 13B–13E, są wymagane dla wszystkich ujętych instrumentów finansowych, które są kompensowane zgodnie z paragrafem 42 MSR 32. Ponadto instrumenty finansowe są objęte wymogami dotyczącymi ujawniania informacji określonymi w paragrafach 13B–13E, jeżeli są one objęte egzekwowalnym porozumieniem ramowym lub podobnym porozumieniem dotyczącym kompensowania, które obejmuje podobne instrumenty finansowe i transakcje finansowe, niezależnie od tego, czy instrumenty finansowe są kompensowane zgodnie z paragrafem 42 MSR 32.

B41 Podobne porozumienia dotyczące kompensowania, o których mowa w paragrafach 13A i B40, obejmują porozumienia dotyczące rozliczenia instrumentów pochodnych, globalne ramowe umowy odkupu, globalne ramowe umowy pożyczki papierów wartościowych oraz wszelkie prawa związane z zabezpieczeniami finansowymi. Podobne instrumenty finansowe i transakcje finansowe, o których mowa w paragrafie B40, obejmują instrumenty pochodne, umowy z udzielonym przyrzeczeniem odkupu, umowy z otrzymanym przyrzeczeniem odkupu, umowy udzielenia pożyczki papierów wartościowych i umowy zaciągnięcia pożyczki papierów wartościowych. Przykłady instrumentów finansowych, które nie wchodzą w zakres paragrafu 13A, stanowią kredyty i depozyty klientów w tej samej instytucji (chyba że są one kompensowane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej) oraz instrumenty finansowe, które są jedynie przedmiotem umowy zabezpieczającej.

*Ujawnienia informacji ilościowych dotyczących ujętych aktywów finansowych i ujętych zobowiązań finansowych, które wchodzą w zakres paragrafu 13A (paragraf 13C)*

B42 Instrumenty finansowe ujawniane zgodnie z paragrafem 13C mogą podlegać różnym wymogom dotyczącym wyceny (np. należność związana z umową odkupu może być wyceniona po zamortyzowanym koszcie, podczas gdy instrument pochodny będzie wyceniany według wartości godziwej). Jednostka wykazuje instrumenty w ich ujętych kwotach i opisuje wszelkie wynikające ewentualnie różnice wyceny w odpowiednich ujawnianych informacjach.

▼**M34**

*Ujawnienia kwot brutto ujętych aktywów finansowych i ujętych zobowiązań finansowych, które wchodzą w zakres paragrafu 13A (paragraf 13C pkt a))*

B43 Kwoty wymagane zgodnie z paragrafem 13C pkt a) dotyczą ujętych instrumentów finansowych, które są kompensowane zgodnie z paragrafem 42 MSR 32. Kwoty wymagane zgodnie z paragrafem 13C pkt a) dotyczą również ujętych instrumentów finansowych, które są objęte egzekwowalnym porozumieniem ramowym lub podobnym porozumieniem dotyczącym kompensowania, niezależnie od tego, czy spełniają one kryteria kompensowania. Jednakże ujawnienia informacji wymagane zgodnie z paragrafem 13C pkt a) nie dotyczą kwot ujętych w wyniku umów zabezpieczających, które nie spełniają kryteriów kompensowania określonych w paragrafie 42 MSR 32. Zamiast tego kwoty te muszą zostać ujawnione zgodnie z paragrafem 13C pkt d).

*Ujawnienia kwot, które są kompensowane zgodnie z kryteriami określonymi w paragrafie 42 MSR 32 (paragraf 13C pkt b))*

B44 Paragraf 13C pkt b) nakłada na jednostki wymóg ujawnienia kwot, które są kompensowane zgodnie z paragrafem 42 MSR 32, przy określaniu kwot netto wykazywanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. Kwoty ujętych aktywów finansowych i ujętych zobowiązań finansowych, które podlegają kompensacie na podstawie tego samego porozumienia, są ujawniane zarówno w informacjach dotyczących aktywów finansowych, jak i w informacjach dotyczących zobowiązań finansowych. Ujawniane (np. w tabeli) kwoty są jednak ograniczone do kwot, które podlegają kompensacie. Jednostka może na przykład posiadać ujęty składnik aktywów będący instrumentem pochodnym oraz ujęte zobowiązanie będące instrumentem pochodnym, które spełniają kryteria kompensowania określone w paragrafie 42 MSR 32. Jeżeli kwota brutto składnika aktywów będącego instrumentem pochodnym jest większa od kwoty brutto zobowiązania będącego instrumentem pochodnym, tabela ujawniająca aktywa finansowe będzie zawierać całkowitą kwotę składnika aktywów będącego instrumentem pochodnym (zgodnie z paragrafem 13C pkt a)) oraz całkowitą kwotę zobowiązania będącego instrumentem pochodnym (zgodnie z paragrafem 13C pkt b)). Jednakże podczas gdy tabela ujawniająca zobowiązania finansowe będzie zawierać całkowitą kwotę zobowiązania będącego instrumentem pochodnym (zgodnie z paragrafem 13C pkt a)), to będzie ona zawierać jedynie kwotę składnika aktywów będącego instrumentem pochodnym (zgodnie z paragrafem 13C pkt b)), która jest równa kwocie zobowiązania będącego instrumentem pochodnym.

*Ujawnienia kwot netto wykazywanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej (paragraf 13C pkt c))*

B45 Jeżeli jednostka posiada instrumenty, które wchodzą w zakres tych ujawnień informacji (jak określono w paragrafie 13A), ale nie spełniają kryteriów kompensowania określonych w paragrafie 42 MSR 32, kwoty, które należy ujawnić zgodnie z paragrafem 13C pkt c), są równe kwotom, które należy ujawnić zgodnie z paragrafem 13C pkt a).

B46 Kwoty, które należy ujawnić zgodnie z paragrafem 13C pkt c), muszą zostać uzgodnione z kwotami poszczególnych pozycji wykazanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. Dla przykładu, jeżeli jednostka uznaje, że zagregowanie lub rozbicie kwot poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego prowadzi do uzyskania bardziej odpowiednich informacji, musi uzgodnić zagregowane lub rozbite kwoty ujawnione w paragrafie 13C pkt c) z kwotami poszczególnych pozycji wykazanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.

▼M34

*Ujawnienia kwot objętych egzekwowalnym porozumieniem ramowym lub podobnym porozumieniem dotyczącym kompensowania, które nie są w inny sposób uwzględnione w paragrafie 13C pkt b) (paragraf 13C pkt d))*

B47 Paragraf 13C pkt d) nakłada na jednostki wymóg ujawnienia kwot objętych egzekwowalnym porozumieniem ramowym lub podobnym porozumieniem dotyczącym kompensowania, które nie są w inny sposób uwzględnione w paragrafie 13C pkt b). Paragraf 13C pkt d) ppkt (i) dotyczy kwot związanych z ujętymi instrumentami finansowymi, które nie spełniają niektórych lub wszystkich kryteriów kompensowania określonych w paragrafie 42 MSR 32 (np. istniejące prawa do kompensaty, które nie spełniają kryterium określonego w paragrafie 42 pkt b) MSR 32, lub warunkowe prawa do kompensaty, które są egzekwowalne i wykonalne jedynie w przypadku niewywiązania się z płatności lub wyłącznie w przypadku niewypłacalności lub upadłości jednego z kontrahentów).

B48 Paragraf 13C pkt d) ppkt (ii) dotyczy kwot związanych z zabezpieczeniem finansowym, w tym zabezpieczeniem gotówkowym, zarówno otrzymanym, jak i przyrzeczonym. Jednostka ujawnia wartość godziwą tych instrumentów finansowych, które zostały przyrzeczone lub otrzymane jako zabezpieczenie. Kwoty ujawniane zgodnie z paragrafem 13C pkt d) ppkt (ii) powinny dotyczyć faktycznie otrzymanego lub przyrzeczonego zabezpieczenia, a nie ewentualnie wynikających zobowiązań lub należności ujętych celem zwrócenia lub otrzymania tego zabezpieczenia.

*Ograniczenia wysokości kwot ujawnianych zgodnie z paragrafem 13C pkt d) (paragraf 13D)*

B49 Ujawniając kwoty zgodnie z paragrafem 13C pkt d), jednostka musi uwzględnić skutki nadwyżkowego zabezpieczenia instrumentem finansowym. W tym celu jednostka musi najpierw odliczyć kwoty ujawnione zgodnie z paragrafem 13C pkt d) ppkt (i) od kwot ujawnionych zgodnie z paragrafem 13C pkt c). Następnie jednostka ogranicza wysokość kwoty ujawnianej zgodnie z paragrafem 13C pkt d) ppkt (ii) do kwoty pozostałej w paragrafie 13C pkt c) dla danego instrumentu finansowego. Jeżeli jednak prawa do zabezpieczenia są egzekwowalne z instrumentów finansowych, takie prawa mogą być uwzględnione w informacjach ujawnianych zgodnie z paragrafem 13D.

*Opis praw do kompensaty objętych egzekwowalnym porozumieniem ramowym lub podobnym porozumieniem dotyczącym kompensowania (paragraf 13E)*

B50 Jednostka opisuje rodzaje praw do kompensaty i podobnych porozumień ujawnianych zgodnie z paragrafem 13C pkt d), w tym charakter tych praw. Jednostka opisuje np. przysługujące jej prawa warunkowe. W przypadku instrumentów objętych prawami do kompensaty, które nie są uwarunkowane wystąpieniem określonego zdarzenia w przyszłości, ale które nie spełniają pozostałych kryteriów określonych w paragrafie 42 MSR 32, jednostka opisuje powód(-ody), dla którego(-ych) kryteria nie są spełnione. W odniesieniu do każdego otrzymanego lub przyrzeczonego zabezpieczenia jednostka opisuje warunki uzgodnienia dotyczącego zabezpieczenia (np. sytuacje, w których zabezpieczenie jest ograniczone).

*Ujawnienia w podziale na rodzaje instrumentów finansowych lub w podziale na kontrahentów*

B51 Ujawnienia ilościowe wymagane zgodnie z paragrafem 13C pkt a)–e) mogą być zgrupowane w podziale na rodzaje instrumentów finansowych lub transakcji finansowych (np. instrumenty pochodne, umowy z udzielonym przyrzeczeniem odkupu, umowy z otrzymanym przyrzeczeniem odkupu, umowy udzielenia pożyczki papierów wartościowych i umowy zaciągnięcia pożyczki papierów wartościowych).

▼**M34**

B52 Alternatywnie jednostka może zgrupować ujawnienia ilościowe wymagane zgodnie z paragrafem 13C pkt a)–c) w podziale na rodzaje instrumentów finansowych, a ujawnienia ilościowe wymagane zgodnie z paragrafem 13C pkt c)–e) w podziale na kontrahentów. Jeżeli jednostka przedstawia wymagane informacje w podziale na kontrahentów, jednostka nie ma obowiązku podawania ich nazwy. Oznaczenia kontrahentów (kontrahent A, kontrahent B, kontrahent C itd.) muszą jednak pozostać spójne w kolejnych przedstawianych okresach celem zapewnienia porównywalności. Ujawnienia jakościowe należy rozumieć w taki sposób, że możliwe jest przedstawienie dodatkowych informacji o rodzajach kontrahentów. Jeżeli kwoty ujawniane zgodnie z paragrafem 13C pkt c)–e) są podawane w podziale na kontrahentów, odrębnie ujawnia się kwoty, które są indywidualnie znaczące w kategoriach łącznej kwoty dla danego kontrahenta, a pozostałe indywidualnie nieznaczące kwoty dla tego kontrahenta są agregowane w jedną pozycję.

*Inne*

B53 Informacje szczególne ujawniane zgodnie z paragrafami 13C–13E stanowią wymogi minimalne. Aby osiągnąć cel określony w paragrafie 13B, jednostka może być zmuszona do uzupełnienia ich dodatkowymi (jakościowymi) informacjami, w zależności od warunków egzekwowalnego porozumienia ramowego lub podobnego porozumienia dotyczącego kompensowania, w tym charakteru praw do kompensaty oraz ich wpływu lub potencjalnego wpływu na sytuację finansową jednostki.

▼B

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 8

## *Segmenty operacyjne*

ZASADA PODSTAWOWA

1 Jednostka ujawnia informacje mające pomóc użytkownikom jej sprawozdań finansowych w ocenie rodzaju i skutków finansowych działań gospodarczych, w które jest zaangażowana, oraz środowiska gospodarczego, w którym prowadzi działalność.

ZAKRES

2 Niniejszy MSSF stosuje się do:

a) jednostkowych lub oddzielnych sprawozdań finansowych jednostki:

(i) która posiada dłużne lub kapitałowe instrumenty będące przedmiotem obrotu na rynku publicznym (krajowej lub zagranicznej giełdzie papierów wartościowych, na rynku pozagiełdowym obejmującym rynki lokalne i regionalne); lub

(ii) która składa lub jest w trakcie składania swojego sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych lub w innym organie regulacyjnym w związku z emisją dowolnej klasy instrumentów na rynku publicznym; oraz

b) skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy, w której jednostka dominująca:

(i) posiada dłużne lub kapitałowe instrumenty będące przedmiotem obrotu na rynku publicznym (krajowej lub zagranicznej giełdzie papierów wartościowych, na rynku pozagiełdowym obejmującym rynki lokalne i regionalne); lub

(ii) składa lub jest w trakcie składania swojego sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych lub w innym organie regulacyjnym w związku z emisją dowolnej klasy instrumentów na rynku publicznym.

3 Jeżeli jednostka, od której nie wymaga się stosowania niniejszego MSSF, postanowi ujawniać informacje na temat segmentów w sposób niezgodny z niniejszym MSSF, nie będzie określała tych informacji jako informacji o segmentach.

4 Jeżeli raport finansowy zawiera zarówno skonsolidowane sprawozdania finansowe jednostki dominującej objęte postanowieniami niniejszego MSSF, jak i oddzielne sprawozdania finansowe jednostki dominującej, wymóg prezentowania informacji o segmentach istnieje tylko w odniesieniu do skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

SEGMENTY OPERACYJNE

5 Segment operacyjny jest częścią składową jednostki:

a) która angażuje się w działalność gospodarczą, w związku z którą może uzyskiwać przychody i ponosić koszty (w tym przychody i koszty związane z transakcjami z innymi częściami składowymi tej samej jednostki);

b) której wyniki działalności są regularnie przeglądane przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych w jednostce oraz wykorzystujący te wyniki przy podejmowaniu decyzji o zasobach alokowanych do segmentu i przy ocenie wyników działalności segmentu; oraz

▼B

c) w przypadku której są dostępne oddzielne informacje finansowe.

Segment operacyjny może się angażować w działalność gospodarczą, w związku z którą dopiero będzie uzyskiwał przychody, na przykład jednostki nowo powstałe mogą być segmentami operacyjnymi, zanim jeszcze zaczną uzyskiwać przychody.

6 Nie każda cześć jednostki stanowi segment operacyjny lub część segmentu operacyjnego. Na przykład siedziba główna jednostki lub jej funkcjonalne departamenty mogą nie uzyskiwać przychodów lub uzyskiwać nieznaczne przychody w stosunku do działalności jednostki i nie będą segmentami operacyjnymi. W rozumieniu niniejszego MSSF programy świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia nie stanowią segmentów operacyjnych.

7 Termin „główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych" identyfikuje funkcję, niekoniecznie odpowiadającą stanowisku kierownika posiadającego określony tytuł. Funkcja ta polega na alokowaniu zasobów i ocenie wyników działalności segmentów jednostki. Często osobą odpowiedzialną za podejmowanie decyzji w jednostce jest jej dyrektor wykonawczy lub dyrektor operacyjny, ale za podejmowanie decyzji może odpowiadać na przykład organ w postaci grupy dyrektorów wykonawczych lub grupy innych osób.

8 W wielu jednostkach trzy cechy przedstawione w paragrafie 5 wyraźnie określają segmenty operacyjne. Niemniej jednak jednostka może opracowywać raporty, w których jej działalność gospodarcza jest prezentowana na wiele różnych sposobów. Jeżeli główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych stosuje więcej niż jeden zestaw informacji o segmentach, inne czynniki mogą określać pojedynczy zestaw części składowych stanowiących segmenty operacyjne, w tym rodzaj działalności każdej z części składowych, fakt istnienia kierownictwa za nie odpowiedzialnego oraz informacje przedstawiane zarządowi.

9 Zasadniczo segment operacyjny posiada kierownika segmentu, który bezpośrednio odpowiada i utrzymuje regularne kontakty z głównym organem odpowiedzialnym za podejmowanie decyzji operacyjnych w celu omawiania z nim wyników finansowych, prognoz lub planów związanych z segmentem. Termin „kierownik segmentu" wskazuje na pełnioną funkcje, a niekoniecznie na kierownika posiadającego określony tytuł. Główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji może równocześnie pełnić funkcje kierownika niektórych segmentów operacyjnych. Jeden kierownik może także pełnić swoje obowiązki w więcej niż tylko jednym segmencie operacyjnym. Jeżeli cechy przedstawione w paragrafie 5 stosują się do więcej niż jednej grupy części składowych organizacji jednostki, ale istnieje tylko jedna grupa części składowych, za które odpowiadają kierownicy, ta grupa części składowych tworzy segmenty operacyjne.

10 Cechy przedstawione w paragrafie 5 mogą mieć zastosowanie do dwóch lub większej ilości pokrywających się grup części składowych, za które odpowiadają kierownicy. Struktura ta jest niekiedy określana jako forma matrycowa organizacji. Na przykład w niektórych jednostkach kierownicy odpowiadają za różne produkty i linie produkcyjne na świecie, a inni odpowiadają za określone obszary geograficzne. Główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych regularnie dokonuje przeglądów wyników operacyjnych dwóch grup części składowych jednostki, a informacje finansowe są dostępne dla obydwu grup. W tej sytuacji jednostka ustala, która grupa części składowych tworzy segment operacyjny, odwołując się do zasady podstawowej.

▼B

SEGMENTY SPRAWOZDAWCZE

11 Jednostka prezentuje odrębnie informacje o każdym segmencie operacyjnym, który:

a) został określony zgodnie z paragrafami 5–10 lub powstał na skutek połączenia dwóch lub większej ilości segmentów zgodnie z paragrafem 12; oraz

b) przekroczył progi ilościowe, o których mowa w paragrafie 13.

Paragrafy 14–19 określają inne sytuacje, w których prezentuje się odrębne informacje o segmencie operacyjnym.

**Kryteria łączenia**

12 Segmenty operacyjne często wykazują podobne długoterminowe wyniki finansowe, jeżeli posiadają podobne właściwości gospodarcze. Na przykład można spodziewać się podobnych długoterminowych średnich marży brutto w przypadku dwóch segmentów operacyjnych, które wykazują podobieństwo cech gospodarczych. Można łączyć dwa lub większą ilość segmentów operacyjnych w jeden segment operacyjny, jeżeli łączenie przebiega zgodnie z zasadą podstawową niniejszego MSSF, segmenty wykazują podobne cechy gospodarcze oraz są podobne w każdym z poniższych aspektów:

a) rodzaju produktów i usług;

b) rodzaju procesów produkcyjnych;

c) rodzaju lub grup klientów na produkty i usługi;

d) metod stosowanych przy dystrybucji produktów lub świadczeniu usług; oraz

e) jeśli ma to zastosowanie, rodzaju środowiska regulacyjnego, na przykład obszar bankowości, ubezpieczeń lub użyteczności publicznej.

**Progi ilościowe**

13 Jednostka wykazuje odrębnie informacje na temat segmentu operacyjnego, który spełnia którykolwiek z następujących progów ilościowych:

a) wykazywane przychody segmentu, w tym pochodzące zarówno ze sprzedaży na rzecz klientów zewnętrznych, jak i ze sprzedaży i transferów realizowanych z innymi segmentami, stanowią 10 lub więcej procent łącznych zewnętrznych i wewnętrznych przychodów wszystkich segmentów operacyjnych;

b) wykazywany w wartości bezwzględnej zysk lub strata segmentu stanowi 10 lub więcej procent większej z poniższych wartości bezwzględnych: (i) połączonego zysku wszystkich segmentów operacyjnych, które nie wykazały straty; oraz (ii) połączonej straty wszystkich segmentów, operacyjnych, które wykazały stratę;

c) aktywa segmentu stanowią 10 lub więcej procent ogółu aktywów wszystkich segmentów operacyjnych.

▼B

Segmenty operacyjne nieosiągające żadnego z progów ilościowych mogą być uznane za segmenty sprawozdawcze i ujawniane osobno, jeżeli kierownictwo uważa, że informacje o tym segmencie byłyby przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych.

14 Jednostka może łączyć informacje o segmentach operacyjnych nieosiągających progów ilościowych z informacjami o innych segmentach operacyjnych nieosiągających tych progów, aby stworzyć w ten sposób segment sprawozdawczy, jedynie wówczas, gdy te segmenty operacyjne posiadają podobne cechy gospodarcze i spełniają większość kryteriów łączenia wymienionych w paragrafie 12.

15 Jeżeli łączne przychody zewnętrzne, wykazywane przez segmenty operacyjne, stanowią mniej niż 75 procent przychodów jednostki gospodarczej, należy wyodrębniać dodatkowe segmenty operacyjne jako segmenty sprawozdawcze (nawet jeśli nie spełniają kryteriów określonych w paragrafie 13) i postępować tak aż do momentu, kiedy przynajmniej 75 procent przychodów jednostki będzie pochodzić z segmentów sprawozdawczych.

16 Informacje na temat innych rodzajów działalności gospodarczej i segmentów operacyjnych nieobjętych odrębnym obowiązkiem sprawozdawczym są łączone i ujawniane w kategorii „wszystkie pozostałe segmenty", odrębnie od innych pozycji uzgadniających prezentowanych w uzgodnieniach wymaganych zgodnie z paragrafem 28. Należy opisać źródła przychodów uwzględnionych w kategorii „wszystkie pozostałe segmenty".

17 Jeżeli kierownictwo stwierdzi, że segment operacyjny uznany za segment sprawozdawczy w ostatnim okresie ma nadal duże znaczenie, informacje o tym segmencie prezentuje się odrębnie w bieżącym okresie nawet wtedy, gdy nie spełnia on już kryteriów dotyczących sprawozdawczości określonych w paragrafie 13.

18 Jeżeli segment operacyjny spełnia w bieżącym okresie wymogi dotyczące progów ilościowych i jest uznany za segment sprawozdawczy, dane dotyczące tego segmentu za poprzedni okres prezentowane dla celów porównawczych przekształca się, aby zaprezentować nowy segment sprawozdawczy jako odrębny segment, mimo iż segment ten nie spełniał w poprzednim okresie określonych w paragrafie 13 kryteriów dotyczących sprawozdawczości, chyba że niezbędne informacje są niedostępne, a ich opracowanie byłoby zbyt kosztowne.

19 Może występować praktyczny limit ilości segmentów sprawozdawczych ujawnianych odrębnie przez jednostkę, po przekroczeniu którego informacje o segmentach mogą stać się nadmiernie szczegółowe. Mimo braku precyzyjnego określenia tego limitu, jeżeli liczba segmentów będących segmentami sprawozdawczymi zgodnie z paragrafami 13–18 przekroczy dziesięć, jednostka powinna rozważyć, czy osiągnęła ten limit.

UJAWNIANIE INFORMACJI

20 Jednostka ujawnia informacje mające pomóc użytkownikom jej sprawozdań finansowych w ocenie rodzaju i skutków finansowych działań gospodarczych, w które jest zaangażowana, oraz środowiska gospodarczego, w którym prowadzi działalność.

21 Wprowadzając w życie postanowienia paragrafu 20, jednostka ujawnia dla każdego okresu, za który przedstawia ►M5 sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄:

a) ogólne informacje opisane w paragrafie 22;

▼B

b) informacje dotyczące zysku lub straty segmentu, w tym dotyczące określonych przychodów i kosztów uwzględnionych w rachunku wyników segmentu, informacje o aktywach i zobowiązaniach segmentu oraz informacje o podstawie wyceny, opisane w paragrafach 23–27; oraz

c) uzgodnienia sum przychodów segmentów, wykazanych zysków lub strat segmentów, aktywów segmentów, zobowiązań segmentów oraz innych istotnych pozycji segmentów z odpowiednimi kwotami dla całej jednostki, tak jak zostało to przedstawione w paragrafie 28.

▼M5

Uzgodnienia kwot zawartych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej segmentów sprawozdawczych z kwotami zawartymi w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki są wymagane na każdy dzień, na który sporządza się sprawozdanie z sytuacji finansowej. Informacje za wcześniejsze okresy przekształca się w sposób przedstawiony w paragrafach 29 i 30.

▼B

**Informacje ogólne**

▼M43

22 Jednostka ujawnia następujące ogólne informacje:

a) czynniki przyjęte do określenia segmentów sprawozdawczych jednostki, w tym podstawę systemu organizacji (na przykład czy kierownictwo zdecydowało się na zorganizowanie jednostki w oparciu o kryterium zróżnicowanych produktów i usług, obszarów geograficznych, rodzaju środowiska regulacyjnego czy kombinacji tych czynników, a także czy segmenty operacyjne podlegały łączeniu);

aa) oceny dokonane przez kierownictwo w ramach zastosowania kryteriów łączenia określonych w paragrafie 12. Obejmuje to krótki opis segmentów operacyjnych, które zostały połączone w ten sposób, oraz wskaźników gospodarczych, które zostały poddane ocenie na potrzeby stwierdzenia, że łączone segmenty operacyjne posiadają podobne właściwości gospodarcze; oraz

b) rodzaje produktów i usług, z których pochodzą przychody segmentów sprawozdawczych.

▼B

**Informacje o zysku lub stracie, aktywach i zobowiązaniach**

▼M22

23 Jednostka prezentuje wartość zysku lub straty dla każdego segmentu sprawozdawczego. Jednostka prezentuje sumę aktywów i sumę zobowiązań dla każdego segmentu sprawozdawczego, jeżeli te kwoty są regularnie przedstawiane głównemu organowi odpowiedzialnemu za podejmowanie decyzji operacyjnych. Jednostka ujawnia również następujące dane o każdym segmencie sprawozdawczym, jeżeli wymienione kwoty są włączone do wartości zysku lub straty segmentu poddawanej przeglądowi przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych lub w inny sposób są regularnie przedstawiane temu organowi, nawet jeżeli kwoty te nie są włączone do wartości zysku lub straty segmentu:

a) przychody uzyskiwane od zewnętrznych klientów;

▼B

b) przychody uzyskiwane z tytułu transakcji z innymi segmentami operacyjnymi tej samej jednostki;

c) przychody z tytułu odsetek;

d) koszty z tytułu odsetek;

▼B

e) amortyzację;

▼M5

f) Istotne pozycje przychodów i kosztów ujawnionych zgodnie z paragrafem 97 MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowanym w 2007 r.);

▼B

g) udział jednostki w zysku lub stracie jednostek stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięć konsolidowanych metodą praw własności;

h) koszty lub przychody podatkowe; oraz

i) istotne pozycje niepieniężne inne niż amortyzacja.

Jednostka prezentuje przychody z tytułu odsetek oddzielnie od kosztów z tytułu odsetek dla każdego segmentu sprawozdawczego, chyba że większość przychodów segmentu pochodzi z tytułu odsetek, a główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych, dokonując oceny wyników działalności segmentu oraz decydując o alokacji zasobów do segmentu, opiera się w głównej mierze na przychodach netto z tytułu odsetek. W tej sytuacji jednostka może zaprezentować przychody segmentu z tytułu odsetek pomniejszone o koszty z tytułu odsetek i ujawnić ten fakt.

▼M31

24 Dla każdego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym, jeżeli określone kwoty zostały uwzględnione w wycenie aktywów segmentu, która była przedmiotem przeglądu dokonywanego przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych lub w inny sposób była okresowo przedstawiana temu organowi, jednostka ujawnia następujące informacje, nawet jeśli nie zostały uwzględnione w wycenie aktywów segmentu:

▼B

a) kwota inwestycji w jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia konsolidowane metodą praw własności; oraz

▼M31

b) wysokości wzrostu wartości aktywów trwałych [1] innych niż instrumenty finansowe, aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, aktywów dotyczących świadczeń związanych z zakończeniem stosunku pracy (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*) oraz prawa z umów ubezpieczenia.

▼B

WYCENA

25 Kwoty każdej z wykazywanych pozycji segmentu powinny odpowiadać wartości tych pozycji zaprezentowanych głównemu organowi odpowiedzialnemu za podejmowanie decyzji operacyjnych, wykorzystywanych przy podejmowaniu decyzji dotyczących alokacji zasobów do segmentu i przy ocenie wyników działalności segmentu. Korekty i wyłączenia dokonywane w związku ze sporządzaniem sprawozdań finansowych jednostki oraz alokacje przychodów, kosztów oraz zysków i strat należy uwzględnić w wartości zysku lub straty segmentu tylko w zakresie, w jakim zostały ujęte w wartości zysku lub straty segmentu zaprezentowanej organowi odpowiedzialnemu za podejmowanie decyzji operacyjnych. Analogicznie tylko te aktywa i zobowiązania, które zostały ujęte w wartości aktywów i zobowiązań segmentu wykorzystywanych przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych, należy zaprezentować dla danego segmentu. Jeżeli dokonuje się przyporządkowania do wykazywanego zysku lub straty segmentu, aktywów lub zobowiązań, kwoty te należy przyporządkować w oparciu o racjonalne podstawy.

[1] W przypadku aktywów klasyfikowanych według kryterium płynności aktywa trwałe są to aktywa obejmujące kwoty, których realizacji oczekuje się po upływie dwunastu miesięcy od ►M5 końca okresu sprawozdawczego ◄.

▼B

26 Jeżeli główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji w celu oceny wyników działalności lub zadecydowania o sposobie alokacji zasobów do segmentu korzysta tylko z jednej miary zysku lub straty segmentu, aktywów i zobowiązań segmentu, wówczas zysk lub stratę segmentu oraz jego aktywa i zobowiązania prezentuje się, wykorzystując tę miarę. Jeżeli główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych korzysta z więcej niż tylko z jednej miary zysku lub straty segmentu oraz aktywów lub zobowiązań segmentu, miarami przejętymi dla celów sprawozdawczych powinny być te, które w opinii kierownictwa zostały ustalone zgodnie z zasadami wyceny najbardziej spójnymi z zasadmi, w oparciu o które wyceniono odpowiednie kwoty zawarte w sprawozdaniu finansowym jednostki.

27 Jednostka wyjaśnia sposób pomiaru zysku lub straty segmentu, aktywów i zobowiązań segmentu dla każdego segmentu sprawozdawczego. Jednostka ujawnia przynajmniej następujące informacje:

a) zasady rachunkowości dotyczące wszelkich transakcji między segmentami sprawozdawczymi;

b) charakter wszelkich różnic między pomiarem zysków lub strat segmentów sprawozdawczych a pomiarem zysku lub straty brutto jednostki, przed uwzględnieniem działalności zaniechanej (jeżeli nie wynika to z uzgodnień opisanych w paragrafie 28). Różnice te mogą obejmować zasady rachunkowości oraz politykę alokowania centralnie ponoszonych kosztów, które są niezbędne dla zrozumienia prezentowanych informacji dotyczących segmentu;

c) charakter wszelkich różnic między wyceną aktywów segmentów sprawozdawczych a wyceną aktywów jednostki (jeżeli nie wynika to z uzgodnień opisanych w paragrafie 28). Różnice te mogą obejmować zasady rachunkowości oraz politykę alokowania wspólnie użytkowanych aktywów, które są niezbędne dla zrozumienia prezentowanych informacji dotyczących segmentu;

d) charakter wszelkich różnic między wyceną zobowiązań segmentów sprawozdawczych a wyceną zobowiązań jednostki (jeżeli nie wynika to z uzgodnień opisanych w paragrafie 28). Różnice te mogą obejmować zasady rachunkowości oraz politykę alokowania wspólnie wykorzystywanych zobowiązań, które są niezbędne dla zrozumienia prezentowanych informacji dotyczących segmentu;

e) charakter wszelkich zmian w metodach wyceny stosowanych do ustalenia wykazywanego zysku lub straty segmentu oraz wpływ tych zmian, o ile miały miejsce, na wartość zysku lub straty segmentu;

f) charakter i skutek wszelkich niesymetrycznych alokacji dotyczących segmentów sprawozdawczych. Na przykład jednostka mogła przypisać koszty amortyzacji do segmentu, nie przypisując jednocześnie do tego segmentu odpowiednich aktywów podlegających amortyzacji.

**Uzgodnienia**

▼M43

28 Jednostka przedstawia uzgodnienia wszystkich poniższych pozycji:

▼B

a) sumy przychodów segmentów sprawozdawczych z przychodami jednostki;

▼B

b) sumy zysków lub strat segmentów sprawozdawczych z zyskiem lub stratą jednostki przed uwzględnieniem obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) oraz działalności zaniechanej. Jeżeli jednak jednostka przypisuje do segmentów sprawozdawczych takie pozycje jak obciążenie podatkowe (przychód podatkowy), jednostka może uzgodnić sumę zysków lub strat segmentów z zyskiem lub stratą netto jednostki;

▼M43

c) sumy aktywów segmentów sprawozdawczych z aktywami jednostki, jeśli aktywa segmentu są wykazywane zgodnie z paragrafem 23;

▼B

d) sumy zobowiązań segmentów sprawozdawczych ze zobowiązaniami jednostki, jeśli zobowiązania segmentu są wykazywane zgodnie z paragrafem 23;

e) sumy jakichkolwiek istotnych pozycji segmentów sprawozdawczych z korespondującymi kwotami dla jednostki.

Wszystkie istotne pozycje uzgadniające są odrębnie identyfikowane i opisywane. Na przykład kwotę każdej istotnej korekty niezbędnej do uzgodnienia zysku lub straty segmentu sprawozdawczego z zyskiem lub stratą jednostki, wynikającą z odmiennych zasad (polityki) rachunkowości, odrębnie identyfikuje się i opisuje.

**Przekształcenie wcześniej zaprezentowanych informacji**

29 Jeżeli jednostka dokonuje zmiany jej struktury organizacyjnej w sposób, który sprawia, że następuje zmiana składu jej segmentów sprawozdawczych, wówczas dokonuje się przekształcenia korespondujących informacji za wcześniejsze okresy, w tym okresy śródroczne, chyba że informacje te nie są dostępne, a koszt ich uzyskania byłby nadmierny. Ustalenie, czy informacje są dostępne i czy koszt ich uzyskania byłby nadmierny, dokonuje się w przypadku każdej odrębnej pozycji podlegającej ujawnieniu. W następstwie zmiany składu segmentów sprawozdawczych jednostka ujawnia, czy przekształciła korespondujące pozycje informacji dotyczących segmentów za wcześniejsze okresy.

30 Jeżeli jednostka zmieniła swoją strukturę organizacyjną w sposób, który powoduje zmianę składu segmentów sprawozdawczych i jeżeli informacje o segmentach za wcześniejsze okresy, w tym za okresy śródroczne, nie zostały przekształcone w celu odzwierciedlenia tej zmiany, jednostka ujawnia w roku, w którym nastąpiła zmiana, informacje o segmentach w oparciu zarówno o starą, jak i nową podstawę wydobrębnienia segmentów, chyba że niezbędne informacje nie są dostępne i koszt ich uzyskania byłby nadmierny.

UJAWNIANIE INFORMACJI NA TEMAT JEDNOSTKI JAKO CAŁOŚCI

31 Paragrafy 32–34 mają zastosowanie do wszystkich jednostek podlegających wymogom tego MSSF, w tym do jednostek posiadających jeden segment sprawozdawczy. W przypadku niektórych jednostek ich działalność gospodarcza nie jest zorganizowana wokół zróżnicowanych produktów i usług lub obszarów geograficznych prowadzonej działalności. Segmenty sprawozdawcze takich jednostek mogą wykazywać przychody z tytułu szerokiego zakresu zasadniczo różnych produktów i usług lub też więcej niż jeden z jej segmentów sprawozdawczych może dostarczać zasadniczo te same produkty i usługi.

▼B

Analogicznie, segmenty sprawozdawcze jednostki mogą posiadać aktywa w różnych obszarach geograficznych i wykazywać przychody pochodzące od klientów z różnych obszarów geograficznych, bądź więcej niż jeden z jej segmentów sprawozdawczych może prowadzić działalność na danym obszarze geograficznym. Informacje wymagane przez paragrafy 32–34 jednostka przedstawia tylko wtedy, gdy nie są przedstawiane w ramach informacji o segmentach sprawozdawczych wymaganych przez niniejszy MSSF.

**Informacje dotyczące produktów i usług**

32 Jednostka prezentuje uzyskane od klientów zewnętrznych przychody z tytułu każdego produktu i usługi lub każdej grupy podobnych produktów i usług, chyba że niezbędne informacje na ten temat są niedostępne i koszt ich uzyskania byłby nadmierny, w którym to przypadku fakt ten ujawnia się. Kwoty wykazywanych przychodów uzyskuje się w oparciu o informacje finansowe wykorzystywane do sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki.

**Informacje dotyczące obszarów geograficznych**

33 Jednostka prezentuje następujące informacje dotyczące obszarów geograficznych, chyba że informacje te są niedostępne, a koszt ich uzyskania jest nadmierny:

a) przychody od klientów zewnętrznych (i) przypisane do kraju, w którym jednostka ma swoją siedzibę; oraz (ii) przypisane do wszystkich pozostałych krajów łącznie, w których jednostka uzyskuje swoje przychody. Jeżeli przychody od zewnętrznych klientów przypisanych do danego pojedynczego kraju sa istotne, przychody te ujawnia się odrębnie. Jednostka ujawnia podstawę przypisania przychodów od zewnętrznych klientów do poszczególnych krajów;

b) aktywa trwałe ([1]) inne niż instrumenty finansowe, aktywa z tytułu podatku odroczonego, aktywa z tytułu świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia oraz prawa wynikające z umów ubezpieczeniowych (i) zlokalizowane w kraju, w którym jednostka ma swoją siedzibę; (ii) zlokalizowane we wszystkich pozostałych krajach łącznie, w których jednostka utrzymuje swoje aktywa. Jeżeli aktywa znajdujące się w danym pojedynczym kraju są istotne, aktywa te ujawnia się odrębnie.

Kwoty wykazane uzyskuje się na podstawie informacji finansowych wykorzystanych do sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki. Jeżeli niezbędne informacje są niedostępne, a koszt ich uzyskania byłby nadmierny, fakt ten ujawnia się. Jednostka może dostarczyć, oprócz informacji wymaganych przez niniejszy paragraf, sumy cząstkowe informacji dotyczących obszarów geograficznych w odniesieniu do grup krajów.

([1]) W przypadku aktywów klasyfikowanych według kryterium płynności aktywa trwałe są to aktywa obejmujące kwoty, których realizacji oczekuje się po upływie dwunastu miesięcy od ►M5 końca okresu sprawozdawczego ◄.

▼B

**Informacje dotyczące głównych klientów**

▼M26

34 Jednostka dostarcza informacje na temat zakresu, w jakim jest zależna od jej głównych klientów. Jeżeli przychody z tytułu transakcji z zewnętrznym pojedynczym klientem stanowią 10 lub więcej procent łącznych przychodów jednostki, jednostka ujawnia ten fakt, łączną kwotę przychodów uzyskanych od każdego tego rodzaju klienta oraz wskazuje segment lub segmenty wykazujące te przychody. Jednostka nie ma obowiązku ujawniania tożsamości głównego klienta, ani określania kwoty przychodów, które każdy z segmentów wykazuje w związku z tym klientem. Na potrzeby niniejszego MSSF grupę jednostek, o których jednostka sprawozdawcza wie, że znajdują się pod wspólną kontrolą, uznaje się za jednego klienta,. Jednakże konieczne jest dokonanie oceny tego, czy~~także~~ rząd (~~krajowy, stanowy, prowniejalny, terytorialny, lokalny lub zagraniczny~~ w tym agencje rządowe oraz inne podobne organy lokalne, krajowe lub międzynarodowe) oraz jednostki, które według wiedzy jednostki sprawozdawczej znajdują się pod kontrolą tego rządu, uznaje się za jednego klienta. Dokonując takiej oceny, jednostka sprawozdawcza uwzględnia zakres integracji gospodarczej między tymi jednostkami.

▼B

OKRES PRZEJŚCIOWY I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

35 Jednostka stosuje niniejszy MSSF w odniesieniu do rocznych sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy MSSF przy sporządzaniu jej sprawozdań finansowych za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2009 r., fakt ten ujawnia.

▼M22

35A Paragraf 23 został zmieniony przez *Zmiany MSSF* wydane w kwietniu 2009 r. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2010 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, to fakt ten ujawnia.

36 Informacje o segmentach za ubiegłe lata, które prezentuje się jako informacje porównawcze w pierwszym roku stosowania (w tym zastosowanie zmiany paragrafu 23 dokonanej w kwietniu 2009 r.) przekształca się w celu spełnienia wymogów niniejszego standardu, chyba że niezbędne informacje są niedostępne, a koszt ich opracowania byłby nadmierny.

▼M5

36A MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię zastosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto zmienił paragraf 23 f). Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M26

36B MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych* (zaktualizowany w 2009 r.) zmienia paragraf 34 w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2011 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje MSR 24 (zaktualizowany w 2009 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, stosuje również zmianę do paragrafu 34 w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu.

▼**M43**

36C Na podstawie dokumentu *Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle*, opublikowanego w grudniu 2013 r., zmieniono paragrafy 22 i 28. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2014 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼**B**

WYCOFANIE MSR 14

37 Niniejszy MSSF zastępuje MSR 14 *Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności*.

▼B

*Załącznik A*

**Definicje terminów**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.*

| | |
|---|---|
| Segment operacyjny | Segment operacyjny jest częścią składową jednostki:<br>a) która angażuje się w działalność gospodarczą, w związku z którą może uzyskiwać przychody i ponosić koszty (w tym przychody i koszty związane z transakcjami z innymi częściami składowymi tej samej jednostki);<br>b) której wyniki działalności są regularnie przeglądane przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych w jednostce oraz wykorzystujący te wyniki przy podejmowaniu decyzji o zasobach alokowanych do segmentu i przy ocenie wyników działalności segmentu; oraz<br>c) w przypadku której są dostępne oddzielne informacje finansowe. |

▼M32

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 10

*Skonsolidowane sprawozdania finansowe*

CEL

1 Niniejszy MSSF ma na celu ustanowienie zasad prezentacji i sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych w przypadku, gdy dana jednostka kontroluje jedną jednostkę lub większą ich liczbę.

**Realizacja celu**

▼M38

2 Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 1, niniejszy MSSF:

▼M32

(a) zobowiązuje daną jednostkę (*jednostka dominująca*), która kontroluje jedną jednostkę lub większą ich liczbę (*jednostki zależne*), do prezentacji skonsolidowanych sprawozdań finansowych;

(b) definiuje zasadę *kontroli* oraz ustanawia sprawowanie kontroli jako podstawę konsolidacji;

▼M38

(c) określa sposób stosowania zasady kontroli w celu ustalenia, czy dany inwestor sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, i w związku z tym musi dokonywać konsolidacji tej jednostki;

(d) określa wymogi rachunkowości w zakresie sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych; oraz

(e) definiuje jednostkę inwestycyjną oraz określa wyjątek w zakresie konsolidacji określonych jednostek zależnych jednostki inwestycyjnej.

▼M32

3 Niniejszy MSSF nie obejmuje wymogów rachunkowości dotyczących połączeń jednostek gospodarczych i wpływu tych połączeń na konsolidację, w tym wartości firmy powstającej w wyniku takiego połączenia (patrz MSSF 3 *Połączenia jednostek*).

ZAKRES

▼M51

4 Podmiot, który jest jednostką dominującą, prezentuje skonsolidowane sprawozdania finansowe. Niniejszy MSSF stosuje się do wszystkich jednostek, z następującymi wyjątkami:

(a) jednostka dominująca nie musi prezentować skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli spełnia wszystkie następujące kryteria:

(i) jest jednostką zależną od jednostki, która posiada w niej całościowy udział, albo od jednostki posiadającej w niej udział częściowy i jej pozostali właściciele, w tym nieuprawnieni do głosowania w innych okolicznościach, zostali poinformowani, że jednostka dominująca nie będzie prezentować skonsolidowanego sprawozdania finansowego i nie zgłosili sprzeciwu w tej sprawie;

(ii) jej instrumenty dłużne lub kapitałowe nie znajdują się w publicznym obrocie (na krajowej lub zagranicznej giełdzie papierów wartościowych lub na rynku pozagiełdowym, w tym na rynkach lokalnych i regionalnych);

▼M51

(iii) nie złożyła, ani nie jest w trakcie składania, swojego sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych, ani w innym organie regulującym, dla celów wprowadzenia instrumentów dowolnej klasy do publicznego obrotu; oraz

(iv) jednostka dominująca najwyższego lub średniego szczebla dla danej jednostki dominującej sporządza sprawozdania finansowe, które są publicznie dostępne i są zgodne z MSSF, w których jednostki zależne są skonsolidowane lub wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z niniejszym MSSF.

(b) [usunięty].

(c) [usunięty].

4A Niniejszego MSSF nie stosuje się do programów świadczeń po okresie zatrudnienia lub pozostałych programów długoterminowych świadczeń pracowniczych, do których ma zastosowanie MSR 19 *Świadczenia pracownicze*.

4B Jednostka dominująca, która jest jednostką inwestycyjną, nie musi prezentować skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli zgodnie z paragrafem 31 niniejszego MSSF musi dokonać wyceny wszystkich swoich jednostek zależnych według wartości godziwej przez wynik finansowy.

▼M32

**Kontrola**

**5 Inwestor, niezależnie od charakteru jego zaangażowania w danej jednostce (jednostce, w której dokonano inwestycji), określa swój status jednostki dominującej, oceniając, czy sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji.**

**6 Inwestor sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, w przypadku, gdy z tytułu swojego zaangażowania w tę jednostkę podlega ekspozycji na zmienne wyniki finansowe, lub gdy ma prawa do zmiennych wyników finansowych, oraz ma możliwość wywierania wpływu na wysokość tych wyników finansowych poprzez sprawowanie władzy nad tą jednostką.**

**7 Tak więc inwestor sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, wtedy i tylko wtedy, gdy inwestor ten jednocześnie:**

(a) **sprawuje władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji (zob. paragrafy 10–14);**

(b) **z tytułu swojego zaangażowania w jednostce, w której dokonano inwestycji, podlega ekspozycji na zmienne wyniki finansowe lub posiada prawa do zmiennych wyników finansowych (zob. paragrafy 15 i 16), oraz**

(c) **posiada możliwość wykorzystania sprawowanej władzy nad jednostką, w której dokonano inwestycji, do wywierania wpływu na wysokość swoich wyników finansowych (zob. paragrafy 17 i 18).**

8 Oceniając, czy sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, inwestor bierze pod uwagę wszystkie fakty i okoliczności. Inwestor dokonuje ponownej oceny, czy sprawuje kontrolę nad tą jednostką, jeżeli fakty i okoliczności wskazują, iż nastąpiła zmiana jednego lub więcej elementów z trzech elementów kontroli wymienionych w paragrafie 7 (zob. paragrafy B80–B85).

9 Dwóch lub więcej inwestorów wspólnie sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji w przypadku, gdy muszą oni działać wspólnie w celu kierowania istotnymi działaniami. W tego rodzaju przypadkach, żaden inwestor pojedynczo nie sprawuje kontroli nad jednostką, w której dokonano inwestycji, ponieważ pojedynczo żaden inwestor nie może kierować tą jednostką. Każdy inwestor ujmowałby swój udział w jednostce, w której dokonano inwestycji, zgodnie z odpowiednimi MSSF, np. MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*, MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i we wspólnych przedsięwzięciach* czy MSSF 9 *Instrumenty finansowe.*

▼M32

**Władza**

10 Inwestor posiada władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, w przypadku, gdy dysponuje aktualnymi prawami dającymi mu możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami, tj. działaniami, które znacząco wpływają na wyniki finansowe tej jednostki.

11 Władza wynika z posiadanych praw. Niekiedy ocena władzy jest oczywista, np. w przypadku, gdy władza nad jednostką, w której dokonano inwestycji, jest uzyskiwana bezpośrednio i wyłącznie z praw głosu przyznanych na podstawie takich instrumentów kapitałowych, jak akcje i wówczas można ją ocenić biorąc pod uwagę prawa głosu z tych akcji. W innych przypadkach ocena jest bardziej złożona i będzie wymagać rozważenia więcej niż jednego czynnika, na przykład wówczas, gdy władza wynika z jednego lub więcej ustaleń umownych.

12 Inwestor mający możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami posiada władzę nawet wówczas, gdy te prawa do kierowania nie były jeszcze wykonywane. Dowód potwierdzający wykonywanie przez inwestora prawa do kierowania istotnymi działaniami może pomóc w ustaleniu, czy inwestor posiada władzę, natomiast tego rodzaju dowód sam w sobie nie jest rozstrzygający dla ustalenia, czy inwestor posiada władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji.

13 Jeżeli każdy z dwóch lub więcej inwestorów posiada aktualne prawa, które dają im jednostronną możliwość kierowania różnymi istotnymi działaniami, inwestor, który posiada możliwość bieżącego kierowania działaniami mającymi najbardziej znaczący wpływ na wyniki finansowe jednostki, w której dokonano inwestycji, posiada władzę nad tą jednostką.

14 Inwestor może posiadać władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, nawet wówczas, gdy inne podmioty, które mają aktualne prawa dające im możliwość bieżącego uczestniczenia w kierowaniu istotnymi działaniami, na przykład w sytuacji, gdy inny podmiot wywiera *znaczący wpływ*. Jednakże inwestor, który dysponuje jedynie prawami ochronnymi, nie posiada władzy nad jednostką, w której dokonano inwestycji (zob. paragrafy B26–B28) i w konsekwencji nie sprawuje kontroli nad tą jednostką

**Wyniki finansowe**

15 Z tytułu swojego zaangażowania w jednostce, w której dokonano inwestycji, inwestor podlega ekspozycji na zmienne wyniki finansowe lub posiada prawa do zmiennych wyników finansowych w przypadku, gdy istnieje możliwość zmiany wyników finansowych inwestora w zależności od wyników tej jednostki. Wyniki finansowe uzyskiwane przez inwestora mogą być wyłącznie dodatnie, wyłącznie ujemne lub zarówno dodatnie, jak i ujemne.

16 Mimo że tylko jeden inwestor może sprawować kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, więcej niż jeden podmiot może mieć udział w wynikach wypracowywanych przez tę jednostkę. Na przykład posiadacze udziałów niekontrolujących mogą mieć udział w zyskach lub w wypłatach z zysku jednostki, w której dokonano inwestycji.

**Związek między władzą i wynikami finansowymi**

17 Inwestor sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, nie tylko w przypadku, gdy posiada władzę nad tą jednostką i gdy podlega ekspozycji na zmienne wyniki finansowe lub posiada prawa do zmiennych wyników finansowych z tytułu zaangażowania w tę jednostkę, ale także wówczas, gdy ma możliwość korzystania ze swojej władzy w celu wywierania wpływu na przypisane mu wyniki finansowe związane z jego zaangażowaniem w tę jednostkę.

▼M32

18 Tak więc inwestor posiadający prawo podejmowania decyzji określa, czy jest mocodawcą czy agentem. Inwestor, będący agentem zgodnie z paragrafami B58–B72, nie sprawuje kontroli nad jednostką, w której dokonano inwestycji, w przypadku, gdy wykonuje przekazane mu prawa podejmowania decyzji.

WYMOGI RACHUNKOWOŚCI

**19 Jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe, stosując jednolite zasady (politykę) rachunkowości w odniesieniu do podobnych transakcji oraz innych zdarzeń następujących w zbliżonych okolicznościach.**

20 Konsolidacja jednostki, w której dokonano inwestycji, rozpoczyna się od dnia, w którym inwestor uzyskuje kontrolę nad tą jednostką, a ustaje wtedy, gdy inwestor traci nad nią kontrolę.

21 Paragrafy B86–B93 zawierają wytyczne w sprawie sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

**Udziały niekontrolujące**

22 W swoim skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostka dominująca przedstawia udziały niekontrolujące w kapitale własnym, oddzielnie od kapitału własnego właścicieli jednostki dominującej.

23 Zmiany w udziale własnościowym jednostki dominującej w jednostce zależnej, które nie skutkują utratą przez jednostkę dominującą kontroli nad jednostką zależną, stanowią transakcje kapitałowe (tj. transakcje z właścicielami działającymi jako właściciele jednostki).

24 Paragrafy B94–B96 zawierają wytyczne w sprawie ujmowania udziałów niekontrolujących w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych.

**Utrata kontroli**

25 Jeśli jednostka dominująca utraci kontrolę nad jednostką zależną, to jednostka dominująca:

(a) wyłącza aktywa i zobowiązania byłej jednostki zależnej ze skonsolidowanego sprawozdania z sytuacji finansowej;

(b) ujmuje wszelkie inwestycje utrzymane w byłej jednostce zależnej w ich wartości godziwej na dzień utraty kontroli, a następnie ujmuje je i wszelkie kwoty wzajemnych zobowiązań byłej jednostki zależnej i jednostki dominującej zgodnie z odpowiednimi MSSF. Wartość godziwą uznaje się jako wartość godziwą w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów finansowych zgodnie z MSSF 9 lub, jeżeli właściwe, jako koszt w momencie początkowego ujęcia inwestycji w jednostce stowarzyszonej lub we wspólnym przedsięwzięciu;

(c) ujmuje zyski lub straty związane z utratą kontroli, które można przyporządkować byłemu udziałowi kontrolującemu.

26 Paragrafy B97–B99 zawierają wytyczne w sprawie księgowego ujęcia utraty kontroli.

▼M38

USTALENIE, CZY JEDNOSTKA JEST JEDNOSTKĄ INWESTYCYJNĄ

**27** **Jednostka dominująca określa, czy jest jednostką inwestycyjną. Jednostka inwestycyjna to jednostka, która:**

**(a) uzyskuje środki finansowe od jednego lub większej liczby inwestorów w celu świadczenia temu inwestorowi (tym inwestorom) usług w zakresie zarządzania inwestycjami;**

**(b) zobowiązuje się wobec swojego inwestora (swoich inwestorów), że przedmiotem jej działalności jest inwestowanie środków finansowych jedynie w celu uzyskiwania zwrotów pochodzących ze wzrostu wartości inwestycji, z przychodów z inwestycji lub z obu tych źródeł; oraz**

**(c) dokonuje wyceny i oceny wyników działalności w odniesieniu do zasadniczo wszystkich swoich inwestycji według wartości godziwej.**

**W paragrafach B85A–B85M przedstawiono odnośne objaśnienia stosowania.**

28 Dokonując oceny swojej zgodności z definicją zawartą w paragrafie 27, jednostka rozpatruje, czy posiada następujące cechy charakterystyczne jednostki inwestycyjnej, tj. czy:

(a) posiada więcej niż jedną inwestycję (zob. paragrafy B85O–B85P);

(b) posiada więcej niż jednego inwestora (zob. paragrafy B85Q–B85S);

(c) posiada inwestorów, którzy nie są podmiotami powiązanymi z jednostką (zob. paragrafy B85T–B85U); oraz

(d) posiada udziały własnościowe w formie kapitału własnego lub podobne udziały (zob. paragrafy B85V–B85W).

Brak którejkolwiek z tych cech charakterystycznych niekoniecznie oznacza, że danej jednostki nie można sklasyfikować jako jednostki inwestycyjnej. Jednostka inwestycyjna, której nie można przypisać wszystkich powyższych cech charakterystycznych, ujawnia dodatkowe informacje wymagane w paragrafie 9A MSSF 12 *Ujawnianie udziałów w innych jednostkach*.

29 Jeżeli fakty i okoliczności wskazują, że nastąpiły zmiany w zakresie co najmniej jednego z trzech elementów, które składają się na definicję jednostki inwestycyjnej, określoną w paragrafie 27, lub w zakresie cech charakterystycznych jednostki inwestycyjnej, określonych w paragrafie 28, jednostka dominująca dokonuje ponownej oceny, czy jest ona jednostką inwestycyjną.

30 Jednostka dominująca, która przestaje być jednostką inwestycyjną lub staje się jednostką inwestycyjną, uwzględnia tę zmianę swojego statusu prospektywnie od dnia wystąpienia zmiany statusu (zob. paragrafy B100–B101).

JEDNOSTKI INWESTYCYJNE: WYJĄTEK W ZAKRESIE KONSOLIDACJI

**31** **Z wyjątkiem przypadku opisanego w paragrafie 32 jednostka inwestycyjna nie dokonuje konsolidacji swoich jednostek zależnych ani nie stosuje MSSF 3, gdy uzyskuje kontrolę nad inną jednostką. Zamiast tego jednostka inwestycyjna dokonuje wyceny inwestycji w jednostce zależnej według wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z MSSF 9 ([1])**.

([1]) W paragrafie C7 MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* stwierdza się, że „jeżeli jednostka stosuje niniejszy MSSF, ale jeszcze nie stosuje MSSF 9, odniesienie niniejszego MSSF do MSSF 9 należy rozumieć jako odniesienie do MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*".

▼M51

32 Niezależnie od wymogu określonego w paragrafie 31, jeżeli jednostka inwestycyjna posiada jednostkę zależną, która sama nie jest jednostką inwestycyjną i której głównym przedmiotem działalności i działalnością jest świadczenie usług związanych z działalnością inwestycyjną jednostki inwestycyjnej (zob. paragrafy B85C–B85E), jednostka inwestycyjna dokonuje konsolidacji tej jednostki zależnej zgodnie z paragrafami 19–26 niniejszego MSSF i stosuje wymogi MSSF 3 w odniesieniu do przejęcia takiej jednostki zależnej.

▼M38

33 Jednostka dominująca jednostki inwestycyjnej dokonuje konsolidacji wszystkich jednostek, które kontroluje, w tym jednostek kontrolowanych za pośrednictwem jednostki zależnej będącej jednostką inwestycyjną, chyba że sama jednostka dominująca jest jednostką inwestycyjną.

▼M32

*Załącznik A*

**Definicje pojęć**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część tego MSSF.*

**skonsolidowane sprawozdania finansowe** — Sprawozdania finansowe **grupy kapitałowej**, w których aktywa, zobowiązania, kapitał własny przychody, koszty i przepływy środków pieniężnych **jednostki dominującej** i jej **jednostek zależnych** są prezentowane w taki sposób, jakby należały one do pojedynczej jednostki.

**kontrola jednostki, w której dokonano inwestycji** — Inwestor sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, w przypadku, gdy z tytułu swojego zaangażowania w tę jednostkę podlega ekspozycji na zmienne wyniki finansowe, lub gdy ma prawa do zmiennych wyników finansowych, oraz ma możliwość wywierania wpływu na wysokość tych wyników finansowych poprzez sprawowanie władzy nad tą jednostką.

**podmiot podejmujący decyzje** — Podmiot posiadający prawo podejmowania decyzji, który jest mocodawcą lub agentem innych podmiotów.

**grupa kapitałowa** — **Jednostka dominująca** i jej **jednostki zależne**.

▼M38

**jednostka inwestycyjna** — Jednostka, która:

(a) uzyskuje środki finansowe od jednego lub większej liczby inwestorów w celu świadczenia temu inwestorowi (tym inwestorom) usług w zakresie zarządzania inwestycjami;

(b) zobowiązuje się wobec swojego inwestora (swoich inwestorów), że przedmiotem jej działalności jest inwestowanie środków finansowych jedynie w celu uzyskiwania zwrotów pochodzących ze wzrostu wartości inwestycji, z przychodów z inwestycji lub z obu tych źródeł; oraz

(c) dokonuje wyceny i oceny wyników działalności w odniesieniu do zasadniczo wszystkich swoich inwestycji według wartości godziwej.

▼M32

| | |
|---|---|
| **udział niekontrolujący** | Kapitał własny **jednostki zależnej,** którego nie można przyporządkować bezpośrednio lub pośrednio, **jednostce dominującej**. |
| **jednostka dominująca** | Jednostka, która **sprawuje kontrolę** nad jedną jednostką lub nad większą liczbą jednostek. |
| **władza** | Aktualne prawa, które dają możliwość bieżącego kierowania **istotnymi działaniami**. |
| **prawa ochronne** | Prawa przewidziane w celu ochrony interesów podmiotu posiadającego te prawa, bez udzielania temu podmiotowi władzy nad jednostką gospodarczą, do której te prawa się odnoszą. |
| **istotne działania** | Do celów niniejszego MSSF, istotne działania to działania jednostki, w której dokonano inwestycji, wywierające znaczący wpływ na wyniki finansowe tej jednostki. |
| **prawo odwoływania** | Prawa umożliwiające pozbawienie podmiotu podejmującego decyzje, jego uprawnień decyzyjnych. |
| **jednostka zależna** | Jednostka, nad którą inna jednostka sprawuje kontrolę. |

Poniższe pojęcia są zdefiniowane w MSSF 11, MSSF 12 *Ujawnianie udziałów w innych jednostkach*, MSR 28 (zmieniony w 2011 r.) lub MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych* i są stosowane w niniejszym MSSF w znaczeniu podanym w wymienionych MSSF:

— jednostka stowarzyszona

— udział w innej jednostce

— wspólne przedsięwzięcie

— kluczowy personel kierowniczy

— podmiot powiązany

— znaczący wpływ.

*Załącznik B*

**Objaśnienia stosowania**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF. Zawiera opis stosowania paragrafów 1–26 oraz ma taką samą moc obowiązującą, jak pozostałe części niniejszego MSSF.*

B1 Przykłady podane w niniejszym załączniku ilustrują sytuacje hipotetyczne. Pomimo że niektóre aspekty tych przykładów mogą występować w rzeczywistym rozwoju zdarzeń, wszelkie fakty i okoliczności konkretnego rozwoju wydarzeń należy oceniać stosując MSSF 10.

▼M32

OCENA KONTROLI

B2 W celu ustalenia, czy sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, inwestor ocenia jednoczesne spełnienie przez siebie wszystkich poniższych warunków:

(a) posiadanie władzy nad jednostką, w której dokonano inwestycji;

(b) ekspozycja na zmienne wyniki finansowe z tytułu zaangażowania w jednostce, w której dokonano inwestycji lub posiadanie praw do tych zmiennych wyników finansowych, oraz

(c) posiadanie zdolności do wykorzystania sprawowanej władzy nad jednostką, w której dokonano inwestycji, do wywierania wpływu na wysokość osiąganych przez siebie wyników finansowych.

B3 Rozważenie poniższych elementów może być pomocne przy dokonywaniu omawianego ustalenia:

(a) cel i model jednostki, w której dokonano inwestycji (zob. paragrafy B5–B8);

(b) charakter istotnych działań i sposób podejmowania decyzji w kwestii tych działań (zob. paragrafy B11–B13);

(c) czy prawa posiadane przez inwestora zapewniają mu możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami (zob. paragrafy B14–B54);

(d) czy z tytułu swojego zaangażowania w jednostce, w której dokonano inwestycji, inwestor podlega ekspozycji na zmienne wyniki finansowe lub czy posiada prawa do tych zmiennych wyników finansowych (zob. paragrafy B55–B57), oraz

(e) czy inwestor posiada możliwość wykorzystania sprawowanej władzy nad jednostką, w której dokonano inwestycji, do wywierania wpływu na wysokość uzyskiwanych przez siebie wyników finansowych (zob. paragrafy B58–B72).

B4 Oceniając kwestię kontroli nad jednostką, w której dokonano inwestycji, inwestor bierze pod uwagę charakter swoich relacji z innymi podmiotami (zob. paragrafy B73–B75).

**Cel i model jednostki, w której dokonano inwestycji**

B5 Oceniając kwestię kontroli nad jednostką, w której dokonano inwestycji, inwestor bierze pod uwagę cel i model tej jednostki w celu zidentyfikowania istotnych działań, sposobu podejmowania decyzji w kwestii tych działań, określenia podmiotu posiadającego możliwość bieżącego kierowania tymi działaniami oraz podmiotu będącego beneficjentem wyników finansowych uzyskiwanych w wyniku tych działań.

B6 W przypadku, gdy rozpatruje się cel i model jednostki, w której dokonano inwestycji, może być oczywiste, że kontrola nad tą jednostką sprawowana jest za pomocą instrumentów kapitałowych, które dają posiadaczowi proporcjonalne prawa głosu, np. akcje zwykłe tej jednostki. W tym przypadku, w razie braku dodatkowych ustaleń zmieniających proces podejmowania decyzji, ocena kontroli koncentruje się na tym, który podmiot – jeżeli taki istnieje – jest zdolny wykonywać prawa głosu wystarczające do określania polityki operacyjnej i finansowej prowadzonej przez daną jednostkę (zob. paragrafy B34–B50). W najprostszym przypadku, inwestor posiadający większość tych praw głosu, wobec braku jakichkolwiek innych czynników, sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji.

B7 W celu ustalenia w bardziej złożonych przypadkach, czy inwestor sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, konieczne może się okazać rozważenie niektórych lub wszystkich czynników wymienionych w paragrafie B3.

▼M32

B8 Model jednostki, w której dokonano inwestycji, może być tego rodzaju, że prawa głosu nie stanowią czynnika dominującego przy podejmowaniu decyzji co do tego, kto sprawuje kontrolę nad daną jednostką, np. wówczas, gdy wszelkie prawa głosu odnoszą się wyłącznie do zadań administracyjnych, a kierowanie istotnymi działaniami odbywa się w drodze ustaleń umownych. W tego rodzaju przypadkach, rozpatrując cel i model jednostki, w której dokonano inwestycji, inwestor także uwzględnia analizę ryzyka, na jakie narażona jest ta jednostka i które przewidziano przy jej projektowaniu oraz ryzyka, które zgodnie z projektem, miała przenosić na podmioty zaangażowane w daną jednostkę oraz czy inwestor podlega ekspozycji na niektóre bądź wszystkie określone rodzaje ryzyka. Analiza ryzyka obejmuje nie tylko ryzyko spadku, ale także możliwość wystąpienia wzrostu.

**Władza**

B9 Inwestor, aby posiadać władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, musi mieć aktualne prawa, które dają mu możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami. Do celów oceny władzy, bierze się pod uwagę wyłącznie prawa znaczące i prawa, które nie są prawami ochronnymi (zob. paragrafy B22–B28).

B10 Stwierdzenie, czy dany inwestor posiada władzę, zależy od istotnych działań, sposobu podejmowania decyzji dotyczących istotnych działań oraz od praw posiadanych przez inwestora i inne podmioty w stosunku do jednostki, w której dokonano inwestycji.

**Istotne działania i kierowanie istotnymi działaniami**

B11 Na wyniki finansowe uzyskiwane przez wiele jednostek, w których dokonano inwestycji, znaczący wpływ ma zakres czynności operacyjnych i finansowych. Przykłady działań, które w zależności od okoliczności, mogą być istotnymi działaniami, obejmują, lecz nie ograniczają się do:

(a) sprzedaży i kupna towarów i usług;

(b) zarządzania aktywami finansowymi w okresie ich istnienia (włącznie z niewykonaniem zobowiązania);

(c) dokonywania wyboru, nabywania i zbywania aktywów;

(d) prowadzenia prac badawczo-rozwojowych nad nowymi produktami i procesami, oraz

(e) ustalania struktury finansowania lub pozyskiwania finansowania.

B12 Przykłady decyzji dotyczących istotnych działań obejmują, lecz nie ograniczają się do:

(a) podejmowania decyzji operacyjnych i kapitałowych dotyczących jednostki, w której dokonano inwestycji, włącznie z ustalaniem budżetów, oraz

(b) powoływania i wynagradzania kluczowego personelu kierowniczego jednostki, w której dokonano inwestycji lub dostawców usług oraz rozwiązywania z nimi umów o świadczenie usług bądź umów o pracę.

B13 W niektórych sytuacjach, istotnymi działaniami mogą być działania podejmowane zarówno przed pojawieniem się konkretnego układu okoliczności czy przed wystąpieniem określonego zdarzenia, jak i w okresie późniejszym. W przypadku, gdy dwóch lub więcej inwestorów posiada możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami i te działania występują w różnych okresach, inwestorzy określają, który z nich jest w stanie kierować działaniami wpływającymi w sposób najbardziej znaczący na uzyskiwane wyniki finansowe, przy konsekwentnym stosowaniu odnośnych praw podejmowania decyzji (zob. paragraf 13). Inwestorzy ponownie dokonują tej oceny w miarę upływu czasu, jeżeli istotne fakty lub okoliczności ulegają zmianie.

▼M32

Przykłady stosowania

**Przykład 1**

Dwaj inwestorzy tworzą jednostkę, w której dokonano inwestycji, aby opracować i wprowadzić do obrotu produkt leczniczy. Jeden inwestor odpowiada za opracowanie produktu leczniczego i za uzyskanie jego zatwierdzenia przez organ regulacyjny—ten zakres odpowiedzialności obejmuje możliwość podejmowania jednostronnie wszelkich decyzji dotyczących opracowania omawianego produktu i uzyskania jego zatwierdzenia przez organ regulacyjny. W momencie zatwierdzenia produktu przez organ regulacyjny, drugi inwestor będzie ten produkt wytwarzać i wprowadzać do obrotu—inwestor ten ma jednostronną możliwość podejmowania wszelkich decyzji dotyczących wytwarzania i wprowadzania omawianego produktu do obrotu. Jeżeli wszystkie działania—opracowanie i uzyskanie zatwierdzenia przez organ regulacyjny, jak również wytwarzanie produktu leczniczego i wprowadzanie go do obrotu —są istotnymi działaniami, każdy inwestor musi określić, czy jest w stanie kierować działaniami mających *najbardziej* znaczący wpływ na wyniki finansowe uzyskiwane przez jednostkę, w której dokonano inwestycji. Stosownie do tego, każdy inwestor musi zastanowić się, czy opracowanie produktu leczniczego i uzyskanie jego zatwierdzenia przez organ regulacyjny lub też wytwarzanie produktu leczniczego i wprowadzanie go do obrotu to działanie mające *najbardziej* znaczący wpływ na wyniki finansowe jednostki, w której dokonano inwestycji, a także – czy jest on w stanie kierować tym działaniem. Określając, który inwestor posiada władzę, inwestorzy braliby pod uwagę:

(a) cel i model jednostki, w której dokonano inwestycji;

(b) czynniki określające marżę zysku, przychody i wartość jednostki, w której dokonano inwestycji, jak również wartość produktu leczniczego;

(c) konsekwencje płynące z uprawnień każdego inwestora do podejmowania decyzji w kontekście czynników wymienionych w punkcie (b), dla wyników finansowych jednostki, w której dokonano inwestycji, oraz

(d) ekspozycję inwestorów na zmienność wyników finansowych;

W tym konkretnym przykładzie, inwestorzy braliby także pod uwagę:

(e) niepewność związaną z uzyskaniem zatwierdzenia produktu przez organ regulacyjny oraz wysiłek z tym związany (z uwzględnieniem dotychczasowej historii inwestora w zakresie udanego opracowywania produktów leczniczych i uzyskiwania ich zatwierdzenia przez organ regulacyjny); oraz

(f) który inwestor sprawuje kontrolę nad produktem leczniczym po pomyślnym zakończeniu fazy opracowania.

**Przykład 2**

Powstaje jednostka inwestycyjna (jednostka, w której dokonano inwestycji) i jest finansowana przy pomocy instrumentu dłużnego posiadanego przez danego inwestora (inwestora lokującego środki w instrumenty dłużne) oraz instrumentów kapitałowych posiadanych przez szereg innych inwestorów. Transza kapitału własnego ma na celu pokrycie pierwszych strat i uzyskanie rezydualnego wyniku finansowego przez jednostkę, w której dokonano inwestycji. Jeden z inwestorów kapitałowych, posiadający 30 % kapitału, jest również podmiotem zarządzającym aktywami. Jednostka, w której dokonano inwestycji, wykorzystuje swoje wpływy pieniężne na zakup portfela aktywów finansowych, co powoduje ekspozycję tej jednostki na ryzyko kredytowe związane z ewentualnym niewywiązaniem się z wypłat kapitału i odsetek dotyczących tych aktywów. Transakcję tę zaoferowano inwestorowi lokującemu środki w instrumenty dłużne jako inwestycję o minimalnej ekspozycji na ewentualne ryzyko kredytowe związane z tymi aktywami znajdującymi się w portfelu, ze względu na charakter tych aktywów i ze względu na to, że transza kapitału własnego przewidziana jest na pokrycie pierwszych strat jednostki, w której dokonano inwestycji. Na wyniki finansowe omawianej jednostki znaczący wpływ ma zarządzanie portfelem aktywów tej jednostki, które obejmuje decyzje dotyczące wyboru,

▼M32

pozyskiwania i zbywania składników aktywów w ramach wytycznych dotyczących tego portfela oraz zarządzanie portfelem aktywów z chwilą niewykonania zobowiązań. Wszystkimi tymi działaniami kieruje podmiot zarządzający aktywami do czasu, gdy poziom niewykonania zobowiązań nie osiągnie określonej części wartości portfela (tj. do czasu, gdy wartość portfela osiągnie taki poziom, że transza kapitału własnego jednostki, w której dokonano inwestycji, zostaje wykorzystana). Od tego momentu, aktywami zarządza instytucja powiernicza, zgodnie z instrukcjami inwestora lokującego środki w instrumenty dłużne. Zarządzanie portfelem aktywów jednostki, w której dokonano inwestycji, to istotne działanie jednostki, w której dokonano inwestycji. Podmiot zarządzający aktywami ma możliwość kierowania istotnymi działaniami do czasu osiągnięcia przez aktywa z chwilą niewykonania zobowiązań określonej części wartości portfela; inwestor lokujący środki w instrumenty dłużne ma możliwość kierowania istotnymi działaniami wtedy, gdy wartość aktywów z chwilą niewykonania zobowiązań przekracza tę określoną część wartości portfela. Zarówno podmiot zarządzający aktywami, jak i inwestor lokujący środki w instrumenty dłużne muszą potwierdzić, czy są w stanie kierować działaniami mających *najbardziej* znaczący wpływ na wyniki finansowe jednostki, w której dokonano inwestycji, z uwzględnieniem celu i modelu jednostki, w której dokonano inwestycji, a także ekspozycji każdej ze stron na zmienność wyników finansowych.

**Prawa dające inwestorowi władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji**

B14 Władza wynika z posiadanych praw. Inwestor, aby posiadać władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, musi mieć aktualne prawa, które dają mu możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami. Prawa, które mogą dać inwestorowi władzę, mogą się różnić w zależności od jednostki, w której dokonano inwestycji.

B15 Przykłady praw, które oddzielnie lub w połączeniu, mogą dać inwestorowi władzę, obejmują, lecz nie ograniczają się do:

(a) prawa w postaci praw głosu (lub potencjalnych praw głosu) w jednostce, w której dokonano inwestycji (zob. paragrafy B34–B50);

(b) prawa do powoływania, ponownego powoływania lub do odwoływania członków kluczowego personelu kierowniczego tej jednostki, którzy mają możliwość kierowania istotnymi działaniami;

(c) prawa do wyznaczania lub odwoływania innego podmiotu, który kieruje istotnymi działaniami;

(d) prawa kierowania jednostką, w której dokonano inwestycji, aby z korzyścią dla inwestora zawierała transakcje lub korzystała z prawa weta w odniesieniu do zmian w tych transakcjach, oraz

(e) innych praw (np. prawa podejmowania decyzji wymienione w umowie o zarządzanie), które dają posiadaczowi możliwość kierowania istotnymi działaniami.

B16 Generalnie w przypadku, gdy jednostka, w której dokonano inwestycji, ma szeroki zakres działań operacyjnych i finansowych znacząco wpływających na wyniki finansowe tej jednostki i gdy konieczne jest nieprzerwane podejmowanie ważnych decyzji, wówczas prawa głosu lub prawa podobne - oddzielnie lub w połączeniu z innymi ustaleniami - dają inwestorowi władzę.

B17 W przypadku, gdy prawa głosu nie mogą mieć znaczącego wpływu na wyniki finansowe jednostki, w której dokonano inwestycji, np. wówczas, gdy prawa głosu odnoszą się wyłącznie do zadań administracyjnych, a ustalenia umowne określają kierowanie istotnymi działaniami, inwestor musi ocenić te ustalenia umowne w celu określenia, czy posiada prawa wystarczające do przyznania mu władzy nad tą jednostką. Aby określić, czy ma prawa wystarczające do przyznania mu władzy, inwestor musi wziąć pod uwagę cel i model jednostki, w której dokonano inwestycji (zob. paragrafy B5–B8) oraz wymogi wymienione w paragrafach B51–B54 w powiązaniu z paragrafami B18–B20.

▼**M32**

B18 W pewnych okolicznościach może być trudne do ustalenia, czy prawa inwestora są wystarczające do tego, aby mu zapewnić władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji. W takich przypadkach w celu umożliwienia dokonania oceny posiadanej władzy, inwestor bierze pod uwagę dowody świadczące o tym, że ma praktyczną możliwość kierowania istotnymi działaniami w sposób jednostronny. Uwaga jest skierowana na następujące -chociaż nie ogranicza się do nich - elementy, które rozpatrywane łącznie z prawami inwestora i oznakami wymienionymi w paragrafach B19 i B20, mogą dostarczyć dowodów na to, że prawa inwestora są wystarczające, aby mu zapewnić władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji:

(a) Nie mając stosownego prawa wynikającego z umowy, inwestor może powoływać lub zatwierdzać członków kluczowego personelu kierowniczego danej jednostki, którzy mają możliwość kierowania istotnymi działaniami.

(b) nie mając stosownego prawa wynikającego z umowy, inwestor może decydować o tym, że jednostka, w której dokonano inwestycji, zawiera transakcje o znacznej wartości lub że może korzystać z prawa weta w odniesieniu do zmian w tych transakcjach, z korzyścią dla inwestora.

(c) inwestor może zdominować proces nominacji dotyczący wyboru członków organu zarządzającego jednostką, w której dokonano inwestycji lub proces uzyskiwania pełnomocnictw od innych posiadaczy praw głosu.

(d) kluczowy personel kierowniczy jednostki, w której dokonano inwestycji, to osoby powiązane z inwestorem (przykładowo dyrektor wykonawczy jednostki, w której dokonano inwestycji i dyrektor wykonawczy inwestora to ta sama osoba).

(e) Większość członków organu zarządzającego jednostką, w której dokonano inwestycji, to osoby powiązane z inwestorem.

B19 Niekiedy będą występowały oznaki, że inwestor ma szczególne powiązania z jednostką, w której dokonano inwestycji, co sugeruje, że zainteresowanie inwestora tą jednostką jest więcej niż bierne. Występowanie pojedynczych oznak lub szczególnego połączenia tych oznak niekoniecznie oznacza, że spełnione jest kryterium dotyczące sprawowania władzy. Jednakże posiadanie więcej niż biernego zainteresowania daną jednostką, może wskazywać, że inwestor ma inne powiązane prawa wystarczające do zapewnienia mu władzy lub do przedstawienia dowodu istniejącej władzy nad jednostką, w której dokonano inwestycji. Na przykład poniższe elementy sugerują, że zainteresowanie inwestora daną jednostką jest więcej niż bierne i w połączeniu z innymi prawami, mogą wskazywać na posiadanie przez niego władzy:

(a) kluczowy personel kierowniczy jednostki, w której dokonano inwestycji, mający możliwość kierowania istotnymi działaniami to obecni lub byli pracownicy inwestora;

(b) operacje jednostki, w której dokonano inwestycji, zależą od inwestora, np. w następujących sytuacjach:

(i) finansowanie znacznej części operacji jednostki, w której dokonano inwestycji, zależy od inwestora;

(ii) inwestor gwarantuje znaczną część zobowiązań jednostki, w której dokonano inwestycji;

(iii) jednostka, w której dokonano inwestycji, jest zależna od inwestora w sprawach usług o decydującym znaczeniu, technologii, zaopatrzenia lub surowców;

(iv) inwestor sprawuje kontrolę nad takimi składnikami aktywów, jak licencje i znaki towarowe, które mają decydujące znaczenie dla operacji jednostki, w której dokonano inwestycji;

▼M32

(v) jednostka, w której dokonano inwestycji, jest zależna od inwestora w sprawach dotyczących kluczowego personelu kierowniczego, np. wówczas, gdy personel inwestora posiada wiedzę specjalistyczną na temat operacji tej jednostki.

(c) znaczna część działań jednostki, w której dokonano inwestycji, dotyczy inwestora lub jest prowadzona w imieniu inwestora;

(d) ekspozycja lub prawa inwestora, dotyczące wyników finansowych z tytułu zaangażowania w jednostce, w której dokonano inwestycji, są niewspółmiernie większe niż jego prawa głosu lub inne podobne prawa. Na przykład może wystąpić sytuacja, w której inwestor jest uprawniony do otrzymywania ponad połowy wyników finansowych tej jednostki lub podlega ekspozycji na ponad połowę wyników finansowych, ale posiada mniej niż połowę praw głosu w danej jednostce.

B20 Im większa ekspozycja inwestora na zmienność wyników finansowych z tytułu zaangażowania w jednostce, w której dokonano inwestycji lub większe prawa do tych zmiennych wyników finansowych, tym większa zachęta dla inwestora, aby uzyskać prawa wystarczające do zapewnienia mu władzy. Dlatego duża ekspozycja na zmienność wyników finansowych jest oznaką, że inwestor może mieć władzę. Jednakże sam zakres ekspozycji inwestora nie przesądza, czy inwestor ma władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji.

B21 W przypadku, gdy czynniki przedstawione w paragrafie B18 i oznaki przedstawione w paragrafach B19 i B20 rozpatruje się łącznie z prawami inwestora, większą wagę przypisuje się dowodowi potwierdzającemu sprawowanie władzy opisanemu w paragrafie B18.

*Prawa znaczące*

B22 Inwestor oceniając, czy ma władzę, bierze pod uwagę jedynie prawa znaczące odnoszące się do jednostki, w której dokonano inwestycji (jednostki posiadanej przez inwestora i inne podmioty). Aby prawo było prawem znaczącym, jego posiadacz musi mieć praktyczną zdolność wykonywania tego prawa.

B23 Ustalenie, czy dane prawa są prawami znaczącymi, wymaga oceny sytuacji, z uwzględnieniem wszystkich faktów i okoliczności. Czynniki, które należy brać pod uwagę przy dokonywaniu tego ustalenia, obejmują (lecz nie ograniczają się do) następujące elementy:

(a) czy wystêpuj[1] jakiekolwiek przeszkody (ekonomiczne lub innye), które uniemo¿liwiaj[1] posiadaczowi (lub posiadaczom) wykonywanie tych praw. Przyk[3]ady tego rodzaju przeszkód obejmuj[1], lecz nie ograniczaj[1] siê do:

(i) finansowych kar i zachęt, które uniemożliwiałyby posiadaczowi wykonywanie tych praw (lub utrudniałyby ich wykonywanie);

(ii) ceny konwersji lub ceny wykonania, tworzącej przeszkodę finansową, która uniemożliwiałaby posiadaczowi wykonywanie jego praw (lub utrudniałaby ich wykonanie);

(iii) warunków, które powodują, że wykonanie tych praw byłoby nieprawdopodobne, na przykład warunki, które ściśle ograniczają czas wykonywania tych praw;

(iv) braku jasnego, rozsądnego mechanizmu w dokumentach założycielskich jednostki, w której dokonano inwestycji lub w mających zastosowanie przepisach bądź regulacjach, które pozwalałyby posiadaczowi na wykonywanie jego praw;

(v) niemożności uzyskania przez posiadacza praw do informacji koniecznych do wykonywania jego praw.

(vi) przeszkód i zachęt operacyjnych, które uniemożliwiałyby posiadaczowi wykonywanie (lub utrudniałyby wykonywanie) jego praw (np. brak innych menedżerów zamierzających lub mogących zapewnić specjalistyczne usługi bądź zapewniających te usługi i przejąć inne udziały posiadane przez urzędującego menedżera);

▼M32

(vii) wymogów prawnych lub regulacyjnych, które uniemożliwiają posiadaczowi wykonywanie jego praw (np. w przypadku, gdy inwestorowi zagranicznemu nie wolno wykonywać jego praw);

(b) w przypadku, w którym wykonywanie praw wymaga zgody więcej niż jednego podmiotu lub gdy prawa są w posiadaniu więcej niż jednego podmiotu - czy istnieje mechanizm, który zapewnia tym podmiotom praktyczną możliwość wspólnego korzystania z tych praw, jeżeli się na to decydują. Brak takiego mechanizmu stanowi oznakę, że prawa te nie są prawami znaczącymi. Im więcej podmiotów, które muszą wyrazić zgodę na wykonywanie tych praw, tym mniej prawdopodobne jest, że prawa te są prawami znaczącymi. Jednakże zarząd, którego członkowie są niezależni od podmiotu podejmującego decyzje, dla wielu inwestorów stanowić może mechanizm umożliwiający wspólne działanie w wykonywaniu ich praw. Dlatego prawa odwoływania wykonywane przez niezależny zarząd prawdopodobnie mają bardziej znaczący charakter niż w przypadku, gdy te same prawa byłyby wykonywane indywidualnie przez dużą liczbę inwestorów.

(c) czy strona (lub strony), która posiada (które posiadają) dane prawa, mogłaby (mogłyby) odnieść korzyści z ich wykonania. Na przykład posiadacz potencjalnych praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji (zob. paragrafy B47–B50), bierze pod uwagę cenę konwersji lub cenę wykonania danego instrumentu. Istnieje większe prawdopodobieństwo, że warunki potencjalnych praw głosu mają charakter znaczący wówczas, gdy cena danego instrumentu jest niższa od ceny rynkowej lub gdy z innych względów (np. poprzez realizację synergii między inwestorem i jednostką, w której dokonano inwestycji) inwestor będzie korzystać z wykonania lub konwersji danego instrumentu.

B24 Aby mieć charakter znaczący, prawa muszą także być wykonalne przy podejmowaniu koniecznych decyzji dotyczących istotnych działań. Aby mieć charakter znaczący, prawa zazwyczaj muszą być możliwe do wykonania na bieżąco. Jednakże niekiedy prawa mogą mieć charakter znaczący nawet wówczas, gdy ich bieżące wykonanie nie jest możliwe.

Przykłady stosowania

**Przykład 3**

W jednostce, w której dokonano inwestycji, odbywają się coroczne zgromadzenia akcjonariuszy i wówczas podejmowane są decyzje dotyczące istotnych działań. Najbliższe zaplanowane zgromadzenie ma się odbyć za osiem miesięcy. Jednakże akcjonariusze, którzy posiadają oddzielnie lub wspólnie co najmniej 5 procent praw głosu, mogą zwołać posiedzenie nadzwyczajne w celu zmiany istniejących zasad kierowania istotnymi działaniami, ale wymóg powiadamiania innych akcjonariuszy oznacza, że tego rodzaju posiedzenie nie może się odbyć przynajmniej przez najbliższe 30 dni. Zasady dotyczące istotnych działań można zmieniać wyłącznie na nadzwyczajnych lub planowanych zgromadzeniach akcjonariuszy. Dotyczy to również zatwierdzania znaczących sprzedaży składników aktywów, jak również dokonywania lub zbywania znacznych inwestycji.

Powyższy rozwój wydarzeń ma zastosowanie do przykładów 3A–3D opisanych poniżej. Każdy przykład jest rozpatrywany oddzielnie.

**Przykład 3A**

Inwestor posiada większość praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji. Prawa głosu posiadane przez inwestora są prawami znaczącymi, ponieważ inwestor może w odpowiednim czasie podejmować konieczne decyzje w zakresie kierowania istotnymi działaniami. Fakt, iż musi upłynąć 30 dni, zanim inwestor może wykorzystać swoje prawa głosu, nie stanowi przeszkody, by inwestor posiadał możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami od momentu, w którym inwestor pozyskuje większościowy pakiet akcji.

▼M32

**Przykład 3B**

Inwestor jest stroną kontraktu terminowego typu forward w celu uzyskania większości akcji w jednostce, w której dokonano inwestycji. Termin rozliczenia kontraktu terminowego typu forward przypada za 25 dni. Obecni akcjonariusze nie są w stanie zmienić istniejących zasad dotyczących istotnych działań, ponieważ zgromadzenie nadzwyczajne nie może się odbyć przez co najmniej 30 dni, a do tego czasu nastąpi rozliczenie kontraktu terminowego typu forward. W ten sposób inwestor posiada prawa, które w gruncie rzeczy są równorzędne z prawami akcjonariusza większościowego w przykładzie 3A powyżej (tj. inwestor posiadający kontrakt terminowy typu forward może w odpowiednim czasie podejmować konieczne decyzje dotyczące kierowania istotnymi działaniami). Kontrakt terminowy typu forward, którego stroną jest inwestor, stanowi prawo znaczące dające inwestorowi możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami jeszcze przed rozliczeniem tego kontraktu terminowego.

**Przykład 3C**

Inwestor posiada znaczącą opcję uzyskania większości akcji tej jednostki, w której dokonano inwestycji, a wykonanie tej opcji jest możliwe za 25 dni i znacznie poniżej ceny rynkowej. Wniosek byłby taki sam, jak w przykładzie 3B.

**Przykład 3D**

Inwestor jest stroną kontraktu terminowego typu forward w celu uzyskania większości akcji w jednostce, w której dokonano inwestycji, bez żadnych innych powiązanych praw dotyczących tej jednostki. Termin rozliczenia kontraktu terminowego typu forward przypada za sześć miesięcy. W odróżnieniu od wcześniejszych przykładów, inwestor nie posiada możliwości bieżącego kierowania istotnymi działaniami. Obecni akcjonariusze mają możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami, ponieważ do czasu rozliczenia kontraktu terminowego typu forward mogą zmieniać istniejące zasady dotyczące istotnych działań.

B25 Prawa znaczące wykonywane przez inne podmioty mogą uniemożliwić inwestorowi sprawowanie kontroli nad jednostką, w której dokonano inwestycji i do której to jednostki prawa te się odnoszą. Tego rodzaju prawa znaczące nie wymagają, aby posiadacz miał możliwość inicjowania decyzji. Tak długo, jak te prawa nie są jedynie prawami ochronnymi (zob. paragrafy B26–B28), prawa znaczące posiadane przez inne podmioty mogą uniemożliwić inwestorowi sprawowanie kontroli nad jednostką, w której dokonano inwestycji nawet wtedy, gdy prawa te dają posiadaczom tylko możliwość bieżącego zatwierdzania lub blokowania decyzji odnoszących się do istotnych działań.

*Prawa ochronne*

B26 Ustalając, czy posiadane prawa dają inwestorowi władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, inwestor ocenia, czy jego prawa oraz prawa posiadane przez inne podmioty są prawami ochronnymi. Prawa ochronne odnoszą się do zasadniczych zmian w działaniach jednostki, w której dokonano inwestycji lub też mają zastosowanie w wyjątkowych sytuacjach. Jednakże nie wszystkie prawa, które mają zastosowanie w wyjątkowych sytuacjach lub które są zależne od określonych zdarzeń, są prawami ochronnymi (zob. paragrafy B13 i B53).

B27 Z uwagi na to, że prawa ochronne są przewidziane w celu ochrony interesów ich posiadacza bez zapewniania mu władzy nad jednostką, w której dokonano inwestycji i do której to jednostki prawa te się odnoszą, inwestor posiadający wyłącznie prawa ochronne nie może mieć władzy nad tą jednostką, ani nie może innemu podmiotowi uniemożliwiać wykonywanie tej władzy (zob. paragraf 14).

▼M32

B28 Przykłady praw ochronnych obejmują, lecz nie ograniczają się do:

(a) prawa kredytodawcy do ograniczania możliwości podejmowania przez kredytobiorcę działań, które w znacznym stopniu zmieniłyby ryzyko kredytowe kredytobiorcy ze szkodą dla kredytodawcy;

(b) prawa podmiotu posiadającego udział niekontrolujący w jednostce, w której dokonano inwestycji, do zatwierdzania wydatków kapitałowych wyższych niż wydatki wymagane w ramach zwykłej działalności gospodarczej lub do zatwierdzania emisji instrumentów kapitałowych bądź dłużnych;

(c) prawa kredytodawcy do przejmowania aktywów kredytobiorcy w przypadku, gdy kredytobiorca nie wypełnia określonych warunków spłaty kredytu.

**Umowy franczyzy**

B29 Umowa franczyzy, gdzie franczyzobiorcą jest jednostka, w której dokonano inwestycji, często daje franczyzodawcy prawa, których celem jest ochrona marki franczyzy. Umowy franczyzy zazwyczaj dają franczyzodawcom pewne prawa podejmowania decyzji w odniesieniu do działalności franczyzobiorcy.

B30 Na ogół prawa franczyzodawcy nie ograniczają możliwości podmiotów innych niż franczyzodawca, do podejmowania decyzji mających znaczący wpływ na wyniki finansowe osiągane przez franczyzobiorcę. Prawa franczyzodawcy zawarte w umowach franczyzy niekoniecznie też dają franczyzodawcy możliwość bieżącego kierowania działaniami, które mają znaczący wpływ na wyniki finansowe osiągane przez franczyzobiorcę.

B31 Konieczne jest rozróżnienie pomiędzy posiadaniem możliwości bieżącego podejmowania decyzji, które mają znaczący wpływ na wyniki finansowe franczyzobiorcy, a posiadaniem możliwości bieżącego podejmowania decyzji, które chronią markę franczyzy. Franczyzodawca nie ma władzy nad franczyzobiorcą, jeżeli inne podmioty mają aktualne prawa, które dają im możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami franczyzobiorcy.

B32 Zawierając umowę franczyzy, franczyzobiorca podejmuje jednostronną decyzję o prowadzeniu działalności gospodarczej zgodnie z warunkami określonymi w umowie franczyzy, lecz na własny rachunek.

B33 Kontrola nad tak zasadniczymi decyzjami, jak forma prawna franczyzobiorcy i jego struktura finansowania, może być określona przez podmioty inne niż franczyzodawca i może mieć znaczący wpływ na wyniki finansowe franczyzobiorcy. Im niższy poziom wsparcia finansowego zapewnianego przez franczyzodawcę i im niższa ekspozycja franczyzodawcy na zmienność wyników finansowych uzyskiwanych przez franczyzobiorcę, tym bardziej prawdopodobne, że franczyzodawca ma jedynie prawa ochronne.

**Prawa głosu**

B34 Dzięki posiadanym prawom głosu lub prawom podobnym inwestor często ma możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami. Inwestor bierze pod uwagę wymagania określone w niniejszym dziale (paragrafy B35–B50), jeżeli kierowanie istotnymi działaniami jednostki, w której dokonano inwestycji, odbywa się poprzez wykorzystanie praw głosu.

*Władza w przypadku posiadania większości praw głosu*

B35 Inwestor dysponujący ponad połową praw głosu jednostki, w której dokonano inwestycji, posiada władzę w następujących przypadkach, o ile nie ma zastosowania paragraf B36 lub paragraf B37:

▼M32

(a) kierowanie istotnymi działaniami odbywa się poprzez głosowanie posiadacza większości praw głosu lub

(b) większość organu zarządzającego, który kieruje istotnymi działaniami, jest powołana w drodze głosowania posiadacza większości praw głosu.

*Większość praw głosu, bez żadnej władzy*

B36 Aby inwestor, dysponujący ponad połową praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji, miał władzę nad tą jednostką, jego prawa głosu muszą być prawami znaczącymi, zgodnie z paragrafami B22–B25 oraz muszą zapewniać inwestorowi możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami, co często będzie realizowane poprzez ustalanie polityki operacyjnej i finansowej. Jeżeli inny podmiot ma aktualne prawa, które zapewniają mu prawo do kierowania istotnymi działaniami i jeżeli podmiot ten nie jest agentem inwestora, inwestor nie ma władzy nad jednostką, w której dokonano inwestycji.

B37 Inwestor nie ma władzy nad jednostką, w której dokonano inwestycji, pomimo posiadania większości praw głosu w tej jednostce w przypadku, gdy te prawa głosu nie są prawami znaczącymi. Na przykład inwestor dysponujący ponad połową praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji, nie może posiadać władzy, jeżeli istotne działania znajdują się pod kontrolą rządu, sądu, administratora, odbiorcy, likwidatora lub organu nadzoru.

*Władza w przypadku nieposiadania większości praw głosu*

B38 Inwestor może mieć władzę nawet wtedy, gdy dysponuje mniej niż większością praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji. Na przykład inwestor może mieć władzę nie dysponując większością praw głosu w tej jednostce dzięki:

(a) ustaleniom umownym pomiędzy inwestorem i innymi posiadaczami praw głosu (zob. paragraf B39);

(b) prawom wynikającym z innych ustaleń umownych (zob. paragraf B40);

(c) prawom głosu posiadanym przez inwestora (zob. paragrafy B41–B45);

(d) potencjalnym prawom głosu (zob. paragrafy B47–B50), lub

(e) połączeniu punktów a)–d).

*Ustalenia umowne z innymi posiadaczami praw głosu*

B39 Ustalenia umowne pomiędzy inwestorem i innymi posiadaczami praw głosu mogą dawać inwestorowi uprawnienie do wykonywania praw głosu wystarczające do zapewnienia inwestorowi władzy nawet wtedy, gdy bez wymienionych ustaleń umownych inwestor nie dysponuje prawami głosu wystarczającymi do zapewnienia mu władzy. Ustalenia umowne mogą jednak sprawić, że inwestor może na tyle wpływać na sposób głosowania innych posiadaczy praw głosu, że umożliwi mu to podejmowanie decyzji w zakresie istotnych działań.

*Prawa wynikające z innych ustaleń umownych*

B40 Inne prawa podejmowania decyzji, w połączeniu z prawami głosu, mogą zapewnić inwestorowi możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami. Na przykład prawa wymienione w ustaleniach umownych w połączeniu z prawami głosu mogą być wystarczające do zapewnienia inwestorowi możliwości bieżącego kierowania procesami wytwarzania w jednostce, w której dokonano inwestycji lub do kierowania innymi czynnościami operacyjnymi bądź finansowymi danej jednostki, które mają znaczący wpływ na jej wyniki finansowe. Jednakże w przypadku braku jakichkolwiek innych praw, zależność ekonomiczna tej jednostki od inwestora (np. stosunki dostawcy z jego głównym klientem) nie skutkują posiadaniem przez inwestora władzy nad daną jednostką.

▼M32

*Prawa głosu posiadane przez inwestora*

B41 Inwestor, który dysponuje mniej niż większością praw głosu, dysponuje prawami, które są wystarczające do zapewnienia mu władzy wówczas, gdy ma on praktyczną możliwość kierowania istotnymi działaniami w sposób jednostronny.

B42 Oceniając, czy prawa głosu posiadane przez inwestora są wystarczające, by mu zapewnić władzę, dany inwestor uwzględnia wszystkie fakty i okoliczności, w tym:

(a) wielkość posiadanego przez inwestora pakietu akcji z prawem głosu w porównaniu z wielkością i stopniem rozproszenia pakietów akcji z prawem głosu posiadanych przez inne podmioty, mając na uwadze, że:

(i) im inwestor posiada więcej praw głosu, tym bardziej prawdopodobne jest, że inwestor posiada aktualne prawa, które zapewniają mu możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami;

(ii) im inwestor posiada więcej praw głosu w porównaniu z pozostałymi podmiotami posiadającymi prawa głosu, tym bardziej prawdopodobne jest, że inwestor posiada aktualne prawa, które zapewniają mu możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami;

(iii) im więcej podmiotów musiałoby podjąć wspólne działanie w celu przegłosowania danego inwestora, tym bardziej prawdopodobne jest, że inwestor posiada aktualne prawa, które zapewniają mu możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami;

(b) potencjalne prawa głosu posiadane przez inwestora, przez innych posiadaczy praw głosu lub przez inne podmioty (zob. paragrafy B47–B50);

(c) prawa wynikające z innych ustaleń umownych (zob. paragraf B40), oraz

(d) wszelkie dodatkowe fakty i okoliczności, które wskazują na to, że inwestor ma możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami lub że jej nie ma w odpowiednim czasie, w którym dane decyzje muszą być podjęte, łącznie z rozkładem głosów podczas poprzednich zgromadzeń akcjonariuszy.

B43 W przypadku, gdy kierowanie istotnymi działaniami zależy od większości głosów, a dany inwestor posiada znacznie więcej praw głosu niż jakikolwiek inny posiadacz praw głosu lub zorganizowana grupa posiadaczy praw głosu i pozostałe pakiety akcji są w dużym stopniu rozproszone, może być oczywiste - po uwzględnieniu czynników wymienionych w samym paragrafie 42 a)–c) - że inwestor ma władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji.

P r z y k ł a d y  s t o s o w a n i a

**Przykład 4**

Inwestor pozyskuje 48 procent praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji. Pozostałe prawa głosu znajdują się w posiadaniu tysięcy akcjonariuszy, z których żaden nie dysponuje więcej niż 1 procentem praw głosu. Żaden z akcjonariuszy nie posiada żadnych ustaleń z którymkolwiek innym akcjonariuszem w sprawie konsultacji lub w sprawie podejmowania decyzji wspólnych. Oceniając część praw głosu, jaką należy pozyskać—na podstawie relatywnej wielkości innych pakietów akcji - inwestor ustalił, że udział rzędu 48 procent będzie wystarczający, by zapewnić mu kontrolę. W tym przypadku, na podstawie absolutnej wielkości jego pakietu i relatywnej wielkości innych pakietów akcji, inwestor wnioskuje, że ma wystarczająco dominujący udział w prawach głosu, by spełnić kryterium sprawowania władzy, bez potrzeby uwzględniania jakichkolwiek dowodów posiadania władzy.

▼M32

**Przykład 5**

Inwestor A posiada 40 procent praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji, a dwunastu innych inwestorów posiada po 5 procent praw głosu w tej jednostce. Porozumienie akcjonariuszy przyznaje inwestorowi A prawo do mianowania i odwoływania członków kierownictwa oraz ustalania wynagrodzenia tych członków odpowiedzialnych za kierowanie istotnymi działaniami. Aby to porozumienie zmienić, konieczne jest uzyskanie większości dwóch trzecich głosów. W omawianym przypadku inwestor A uznaje, że sama bezwzględna wielkość posiadanego przez niego pakietu i względna wielkość innych pakietów akcji nie są rozstrzygające dla ustalenia, czy inwestor dysponuje prawami wystarczającymi dla zapewnienia mu władzy. Jednakże inwestor A ustala, że wynikające z porozumienia jego prawo do powoływania i odwoływania członków kierownictwa oraz do ustalania wynagrodzenia tych członków jest wystarczające, by stwierdzić, że posiada on władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji. Fakt, iż inwestor A może nie wykonywać tego prawa lub prawdopodobieństwo, że inwestor A będzie wykonywał swoje prawo do wybierania, powoływania lub odwoływania członków kierownictwa, nie będzie brany pod uwagę przy ocenianiu tego, czy inwestor A ma władzę.

B44 W innych sytuacjach, po uwzględnieniu czynników wymienionych w samym paragrafie B42 a)–c), może być jasne, że dany inwestor nie ma władzy.

Przykład stosowania

**Przykład 6**

Inwestor A posiada 45 procent praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji. Dwóch innych inwestorów posiada po 26 procent praw głosu w tej jednostce. Pozostałe prawa głosu znajdują się w posiadaniu trzech innych akcjonariuszy, z których każdy ma 1 procent głosów. Nie ma żadnych innych ustaleń, które miałyby wpływ na podejmowanie decyzji. W omawianym przypadku wielkość udziału inwestora A w prawach głosu i wielkość ta w porównaniu z innymi pakietami akcji wystarcza, by uznać, że inwestor A nie ma władzy. Zaledwie tych dwóch innych inwestorów musiałoby ze sobą współpracować, by być w stanie uniemożliwić inwestorowi A kierowanie istotnymi działaniami jednostki, w której dokonano inwestycji.

B45 Jednakże czynniki wymienione w samym paragrafie B42 a)–c) mogą nie być rozstrzygające. Jeżeli po uwzględnieniu tych czynników inwestor nie ma jasności, czy posiada władzę, bierze pod uwagę dodatkowe fakty i okoliczności, np. czy inni akcjonariusze są z natury bierni, jak wykazał rozkład głosów podczas poprzednich zgromadzeń akcjonariuszy. Obejmuje to ocenę czynników określonych w paragrafie 18 oraz oznak wymienionych w paragrafach B19 i B20. Im inwestor posiada mniej praw głosu i im mniej podmiotów musiałoby podjąć wspólne działanie w celu przegłosowania danego inwestora, tym większe zaufanie związane byłoby z dodatkowymi faktami i okolicznościami przy dokonywaniu oceny, czy prawa inwestora są wystarczające do zapewnienia mu władzy. W przypadku, gdy fakty i okoliczności wymienione w paragrafach B18–B20 rozpatrywane są łącznie z prawami inwestora, większą wagę przywiązuje się do dowodów potwierdzających władzę zgodnie z paragrafem B18, aniżeli do oznak władzy wymienionych w paragrafach B19 i B20.

Przykłady stosowania

**Przykład 7**

Inwestor A posiada 45 procent praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji. Jedenastu innych inwestorów posiada po 5 procent praw głosu w tej jednostce. Żaden z akcjonariuszy nie posiada ustaleń umownych z którymkolwiek innym akcjonariuszem w sprawie konsultacji lub w sprawie podejmowania decyzji wspólnych. W omawianym przypadku sama bezwzględna wielkość pakietu posiadanego przez inwestora i względna wielkość innych pakietów akcji nie są rozstrzygające dla ustalenia, czy inwestor dysponuje prawami wystarczającymi do zapewnienia mu władzy. Bierze się wówczas pod uwagę dodatkowe fakty i okoliczności, które mogą stanowić dowód potwierdzający, że inwestor ma władzę lub że jej nie ma.

▼M32

**Przykład 8**

Inwestor posiada 35 procent praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji, Trzech innych akcjonariuszy posiada po 5 procent praw głosu w tej jednostce. Pozostałe prawa głosu znajdują się w posiadaniu licznych akcjonariuszy, z których żaden nie dysponuje więcej niż 1 procentem praw głosu. Żaden z akcjonariuszy nie posiada żadnych ustaleń z którymkolwiek innym akcjonariuszem w sprawie konsultacji lub w sprawie podejmowania decyzji wspólnych. Decyzje dotyczące istotnych działań jednostki, w której dokonano inwestycji, wymagają zatwierdzenia większością głosów oddanych na stosownych zgromadzeniach akcjonariuszy—podczas ostatnich odnośnych zgromadzeń akcjonariuszy oddano 75 procent głosów w tej jednostce. W omawianym przypadku, aktywny udział innych akcjonariuszy w ostatnim zgromadzeniu akcjonariuszy wskazuje, że inwestor nie miałby możliwości jednostronnego kierowania istotnymi działaniami, niezależnie od tego, czy inwestor kierował istotnymi działaniami ze względu na to, że wystarczająca liczba innych akcjonariuszy głosowała w sposób analogiczny jak dany inwestor.

B46 Jeżeli po uwzględnieniu czynników wymienionych w paragrafie B42 a)–d) nie jest oczywiste, że inwestor ma władzę, inwestor ten nie sprawuje kontroli nad jednostką, w której dokonano inwestycji.

*Potencjalne prawa głosu*

B47 Oceniając kwestię kontroli, inwestor bierze pod uwagę własne potencjalne prawa głosu, jak również potencjalne prawa głosu posiadane przez inne podmioty, w celu ustalenia, czy posiada władzę. Potencjalne prawa głosu to prawa do uzyskania praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji, np. prawa wynikające z instrumentów lub opcji zamiennych, w tym kontraktów terminowych typu forward. Potencjalne prawa głosu brane są pod uwagę jedynie wówczas, gdy prawa te są prawami znaczącymi (zob. paragrafy B22–B25).

B48 Uwzględniając potencjalne prawa głosu, inwestor bierze pod uwagę cel i model danego instrumentu, jak również cel i model innego typu zaangażowania inwestora w jednostce, w której dokonano inwestycji. Obejmuje to ocenę różnych warunków związanych z danym instrumentem, jak również oczywiste oczekiwania inwestora, motywy jego działania i powody, dla których przystał na dane warunki.

B49 Jeżeli inwestor dysponuje również prawami głosu lub innymi prawami do podejmowania decyzji w odniesieniu do działań jednostki, w której dokonano inwestycji, ocenia, czy te prawa, w połączeniu w potencjalnymi prawami głosu zapewniają mu władzę.

B50 Znaczące potencjalne prawa głosu - jako takie lub w połączeniu z innymi prawami - mogą zapewniać inwestorowi możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami. Na przykład będzie to prawdopodobne w przypadku, gdy inwestor posiada 40 procent praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji, a zgodnie z paragrafem B23, posiada prawa znaczące wynikające z opcji na uzyskanie dalszych 20 procent praw głosu.

P r z y k ł a d y  s t o s o w a n i a

**Przykład 9**

Inwestor A posiada 70 procent praw głosu w jednostce, w które dokonano inwestycji. Inwestor B posiada 30 procent praw głosu w tej jednostce, jak również opcję na uzyskanie połowy praw głosu należących do inwestora A. Opcja ta może być wykonana w ciągu następnych dwóch lat, po stałej cenie, która jest znacznie wyższa niż cena rynkowa (i przewiduje się, że taka pozostanie w ciągu tego dwuletniego okresu). Inwestor A wykonywał i wykonuje swoje prawa głosu oraz czynnie kieruje istotnymi działaniami jednostki,

▼M32

w której dokonano inwestycji. W takim przypadku istnieje prawdopodobieństwo, że inwestor A spełnia kryterium dotyczące sprawowania władzy, ponieważ wygląda na to, że ma możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami. Chociaż inwestor B posiada obecnie wykonalne opcje na nabycie dodatkowych praw głosu (które, o ile zostałyby wykonane, dałyby mu większość praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji), warunki związane w wymienionymi opcjami są tego rodzaju, że opcje te nie uznaje się za opcje znaczące.

**Przykład 10**

Inwestor A i dwóch innych inwestorów posiadają po jednej trzeciej praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji. Działalność gospodarcza tej jednostki jest ściśle związana z inwestorem A. Niezależnie od posiadanych instrumentów kapitałowych inwestor A posiada także instrumenty dłużne, zamienne na akcje zwykłe jednostki, w której dokonano inwestycji, w dowolnym czasie po cenie stałej, która jest wyższa od ceny rynkowej (lecz nie jest dużo wyższa od ceny rynkowej). W razie konwersji długu inwestor A posiadałby 60 procent praw głosu w jednostce, w której dokonano inwestycji. Inwestor A odniósłby korzyści z realizacji synergii, jeżeli doszłoby do konwersji instrumentów dłużnych na akcje zwykłe. Inwestor A posiada władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, ponieważ posiada prawa głosu w tej jednostce, łącznie ze znaczącymi potencjalnymi prawami głosu, które mu zapewniają możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami.

**Władza w przypadku, gdy prawa głosu lub prawa podobne nie mają znaczącego wpływu na wyniki finansowe jednostki, w której dokonano inwestycji**

B51 Oceniając cel i model jednostki, w której dokonano inwestycji (zob. paragrafy B5–B8), inwestor bierze pod uwagę zaangażowanie i decyzje podjęte w związku z powstaniem tej jednostki stanowiące element jej modelu i ocenia, czy warunki tej transakcji oraz cechy zaangażowania zapewniają inwestorowi prawa wystarczające do zapewnienia mu władzy. Zaangażowanie w samo opracowywanie modelu omawianej jednostki nie jest wystarczające, aby zapewnić inwestorowi kontrolę. Jednakże zaangażowanie w to opracowanie może wskazywać, że inwestor miał możliwość uzyskania praw, które są wystarczające do zapewnienia mu władzy nad jednostką, w której dokonano inwestycji.

B52 Ponadto inwestor bierze pod uwagę ustalenia umowne, np. prawa kupna, prawa zbycia i prawa w zakresie likwidacji, ustanowione w momencie powstania jednostki, w której dokonano inwestycji. W przypadku, gdy wymienione ustalenia umowne obejmują czynności ściśle związane z daną jednostką, wówczas czynności te stanowią w istocie integralną część ogólnej działalności danej jednostki, nawet jeżeli mogą mieć miejsce poza granicami prawnymi tej jednostki. Dlatego bezpośrednie lub pośrednie prawa podejmowania decyzji wbudowane w ustalenia umowne ściśle związane z jednostką, w której dokonano inwestycji, muszą być uwzględnione jako istotne działania, przy określaniu władzy nad tą jednostką.

B53 W przypadku pewnych jednostek, w których dokonano inwestycji, istotne działania występują jedynie wówczas, gdy pojawiają się konkretne okoliczności lub gdy dochodzi do konkretnych zdarzeń. Jednostka, w której dokonano inwestycji, może być skonstruowana w taki sposób, że kierowanie jej działaniami oraz jej wyniki finansowe są z góry ustalone, chyba że – i do czasu gdy to nastąpi – pojawią się te konkretne okoliczności bądź gdy dojdzie do tych konkretnych zdarzeń. W tym przypadku na wyniki finansowe mogą mieć znaczący wpływ jedynie decyzje dotyczące działalności tej jednostki podjęte w momencie wystąpienia tych okoliczności lub zdarzeń i w związku z tym będą to istotne działania. Okoliczności lub zdarzenia nie muszą dotyczyć inwestora, który ma możliwość podejmowania tych decyzji, by miał on władzę. Fakt, iż prawo podejmowania decyzji zależy od pojawienia się okoliczności lub wystąpienia danego zdarzenia, sam w sobie nie powoduje, że prawa te stają się prawami ochronnymi.

▼M32

Przykłady stosowania

**Przykład 11**

Zgodnie z dokumentami założycielskimi, jedyną działalnością gospodarczą jednostki, w której dokonano inwestycji, jest nabywanie należności i ich bieżąca obsługa dla inwestorów. Bieżąca obsługa obejmuje ściąganie kapitału i odsetek, gdy stają się wymagalne. W razie nieuregulowania należności jednostka, w której dokonano inwestycji, automatycznie przedstawia tę należność inwestorowi, co oddzielnie uzgodniono pomiędzy inwestorem a tą jednostką w umowie zbycia. Jedyne istotne działanie polega na zarządzaniu nieuregulowanymi należnościami, ponieważ jest to jedyne działanie, które może mieć znaczący wpływ na wyniki finansowe jednostki, w której dokonano inwestycji. Zarządzanie należnościami, zanim dojdzie do ich nieuregulowania, nie stanowi istotnego działania, ponieważ nie wymaga podejmowania istotnych decyzji, które mogą mieć znaczący wpływ na wyniki finansowe jednostki, w której dokonano inwestycji—działania przed niewykonaniem zobowiązania są ustalone z góry i polegają jedynie na gromadzeniu przepływów pieniężnych w miarę jak stają się one wymagalne i na przekazywaniu ich inwestorom. Dlatego oceniając ogólne działania jednostki, w której dokonano inwestycji, mające znaczący wpływ na jej wyniki finansowe, należy brać pod uwagę jedynie prawa inwestora do zarządzania aktywami z chwilą niewykonania zobowiązania. W danym przykładzie model jednostki, w której dokonano inwestycji, sprawia, że inwestor posiada uprawnienia decyzyjne dotyczące działań mających znaczący wpływ na wyniki finansowe, jedynie w czasie gdy tego rodzaju uprawnienia są wymagane. Warunki umowy zbycia stanowią integralną część ogólnej transakcji i utworzenia jednostki, w której dokonano inwestycji. Dlatego warunki umowy zbycia, łącznie z dokumentami założycielskimi jednostki, w której dokonano inwestycji, prowadzą do wniosku, że inwestor posiada władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji nawet wtedy, gdy inwestor przejmuje własność wyłącznie należności przeterminowanych i zarządza należnościami przeterminowanymi poza granicami prawnymi jednostki, w której dokonano inwestycji.

**Przykład 12**

Jedynymi aktywami jednostki, w której dokonano inwestycji, są należności. W momencie rozważania celu i modelu jednostki, w której dokonano inwestycji, ustala się, że jedynym istotnym działaniem jest zarządzanie należnościami przeterminowanymi. Podmiot, który ma możliwość zarządzania należnościami przeterminowanymi, posiada władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, niezależnie od tego, czy któryś z kredytobiorców nie wykonał zobowiązania.

B54 Inwestor może być wprost lub pośrednio zobowiązany do zapewnienia nieprzerwanego funkcjonowania jednostki, w której dokonano inwestycji, w sposób zaplanowany. Tego rodzaju zobowiązanie może powodować zwiększenie ekspozycji inwestora na zmienność wyników finansowych i w ten sposób zwiększać motywację inwestora do uzyskania praw wystarczających do zapewnienia mu władzy. Dlatego zobowiązanie do zapewnienia funkcjonowania tej jednostki w sposób zaplanowany, może stanowić oznakę, że inwestor posiada władzę, ale jako takie nie daje inwestorowi tej władzy, ani nie uniemożliwia posiadania władzy przez inny podmiot.

**Ekspozycja na zmienne wyniki finansowe jednostki, w której dokonano inwestycji lub prawa do tych zmiennych wyników**

B55 Inwestor oceniając, czy sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, ustala, czy podlega ekspozycji na zmienne wyniki finansowe tej jednostki lub czy ma prawa do tych zmiennych wyników.

▼M32

B56 Zmienne wyniki finansowe to wyniki, które nie są stałe i mogą podlegać wahaniom w zależności od wyników jednostki, w której dokonano inwestycji. Wyniki finansowe mogą być wyłącznie dodatnie, wyłącznie ujemne lub zarówno dodatnie, jak i ujemne (zob. paragraf 15). Inwestor ocenia, czy wyniki finansowe tej jednostki są zmienne i na ile są zmienne w związku z treścią ustaleń oraz niezależnie od formy prawnej tych wyników. Na przykład inwestor może posiadać obligację o stałym oprocentowaniu. Do celów niniejszego MSSF to stałe oprocentowanie jest zmienne, ponieważ obciążone jest ryzykiem niewykonania zobowiązań i powoduje ekspozycję inwestora na ryzyko kredytowe emitenta tej obligacji. Zakres zmienności (tj. na ile zmienne są te wyniki finansowe) zależy od ryzyka kredytowego związanego z daną obligacją. Podobnie stałe opłaty za wyniki zarządzania aktywami jednostki, w której dokonano inwestycji, stanowią zmienne wyniki finansowe, ponieważ powodują ekspozycję inwestora na ryzyko wynikowe tej jednostki. Zakres zmienności zależy od możliwości generowania przez daną jednostkę wystarczającego dochodu, by tę opłatę uiścić.

B57 Przykłady wyników finansowych obejmują:

(a) dywidendy, inne rodzaje podziału korzyści ekonomicznych uzyskiwanych przez jednostkę, w której dokonano inwestycji (np. odsetki z dłużnych papierów wartościowych wyemitowanych przez tę jednostkę) oraz zmiany wartości inwestycji dokonanych przez inwestora w danej jednostce;

(b) wynagrodzenie za obsługę: aktywów tej jednostki lub jej zobowiązań, opłat i ekspozycji na stratę wynikającą z zapewnienia kredytu bądź wsparcia płynności, udziałów rezydualnych w aktywach i zobowiązaniach tej jednostki w momencie jej likwidacji, korzyści podatkowych i dostępu do przyszłej płynności, wynikającej z zaangażowania inwestora w tej jednostce;

(c) wyniki finansowe, które nie są dostępne dla pozostałych posiadaczy udziałów. Na przykład inwestor może wykorzystywać własne aktywa łącznie z aktywami jednostki, w której dokonano inwestycji, np. łącząc funkcje operacyjne w celu uzyskania ekonomii skali, oszczędności kosztów, pozyskiwania rzadkich produktów, uzyskania dostępu do wiedzy zastrzeżonej dla właściciela czy ograniczając niektóre operacje lub wielkość niektórych składników aktywów, w celu zwiększenia wartości swoich pozostałych aktywów.

**Związki władzy z wynikami finansowymi**

**Władza delegowana**

B58 W przypadku, gdy inwestor posiadający prawo podejmowania decyzji (podmiot podejmujący decyzję) ocenia, czy sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, ustala on, czy jest mocodawcą, czy agentem. Inwestor ustala również, czy inny podmiot dysponujący prawem podejmowania decyzji działa jako jego agent. Agent to podmiot wyznaczony głównie do działania w imieniu i na rzecz innego podmiotu lub innych podmiotów (mocodawcy/mocodawców) i dlatego nie sprawuje kontroli nad jednostką, w której dokonano inwestycji w przypadku, gdy wykonuje posiadane uprawnienia decyzyjne (zob. paragrafy 17 i 18). W ten sposób niekiedy władza mocodawcy może być w posiadaniu agenta i przez niego może być wykonywana, lecz w imieniu mocodawcy. Podmiot podejmujący decyzję nie jest agentem tylko z tego powodu, że inne podmioty mogą odnosić korzyści z podejmowanych przez niego decyzji.

B59 Inwestor może przekazać agentowi swoje uprawnienia decyzyjne w pewnym określonym zakresie lub w odniesieniu do wszystkich istotnych działań. Inwestor oceniając, czy sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, traktuje prawa podejmowania decyzji przekazane swojemu agentowi jako prawa posiadane bezpośrednio przez siebie samego. W sytuacjach, w których występuje więcej niż jeden mocodawca, każdy z nich ocenia, czy ma władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji, uwzględniając wymogi określone w paragrafach B5–B54. Paragrafy B60–B72 zawierają wytyczne dotyczące ustalenia, czy podmiot podejmujący decyzje jest agentem czy mocodawcą.

▼M32

B60 Oceniając, czy jest agentem, podmiot podejmujący decyzje bierze pod uwagę całokształt relacji pomiędzy sobą, zarządzaną jednostką, w której dokonano inwestycji i innymi podmiotami zaangażowanymi w danej jednostce, w szczególności wszystkie czynniki wymienione poniżej:

(a) zakres swoich uprawnień decyzyjnych w stosunku do jednostki, w której dokonano inwestycji (paragrafy B62 i B63);

(b) prawa posiadane przez inne podmioty (paragrafy B64–B67);

(c) wynagrodzenie, do jakiego jest uprawniony na podstawie umowy dotyczącej (umów dotyczących) wynagrodzenia (paragrafy B68–B70);

(d) ekspozycję podmiotu podejmującego decyzje na zmienność wyników finansowych związanych z innymi udziałami, które posiada w jednostce, w której dokonano inwestycji (paragrafy B71 i B72).

W zależności od konkretnych faktów i okoliczności stosuje się różne wagi w odniesieniu do każdego z tych czynników.

B61 Ustalenie, czy podmiot podejmujący decyzje jest agentem, wymaga oceny wszystkich czynników wymienionych w paragrafie B60 chyba że jeden podmiot dysponuje prawami znaczącymi, które umożliwiają odwołanie podmiotu podejmującego decyzje (prawa odwoływania) i że może on odwołać podmiot podejmujący decyzje, bez podania przyczyny (zob. paragraf B65).

*Zakres uprawnień decyzyjnych*

B62 Zakres uprawnień decyzyjnych podmiotu podejmującego decyzje ocenia się uwzględniając:

(a) czynności dozwolone na podstawie porozumienia (porozumień) w sprawie podejmowania decyzji i określone przez prawo oraz

(b) zakres swobody, jaki posiada podmiot podejmujący decyzje przy podejmowaniu decyzji związanych z tymi czynnościami.

B63 Podmiot podejmujący decyzje bierze pod uwagę cel i model jednostki, w której dokonano inwestycji, rodzaje ryzyka przewidziane w momencie powstawania tej jednostki, rodzaje ryzyka, przewidziane do przeniesienia na inne zaangażowane podmioty oraz stopień zaangażowania podmiotu podejmującego decyzje, w proces konstruowania tej jednostki. Na przykład w przypadku, gdy podmiot podejmujący decyzje jest poważnie zaangażowany w proces konstruowania jednostki, w której dokonano inwestycji, (włącznie z ustaleniem zakresu uprawnień decyzyjnych), zaangażowanie takie może wskazywać na to, iż podmiot podejmujący decyzje miał okazję i motywację do uzyskania praw, które skutkują możliwością kierowania istotnymi działaniami przez ten podmiot.

*Prawa posiadane przez inne podmioty*

B64 Posiadane przez inne podmioty prawa znaczące mogą mieć wpływ na możliwość kierowania istotnymi działaniami jednostki, w której dokonano inwestycji, przez podmiot podejmujący decyzje. Znaczące prawa odwoływania lub inne prawa mogą wskazywać, że podmiot podejmujący decyzje jest agentem.

▼**M32**

B65 W przypadku, gdy jeden podmiot dysponuje znaczącymi prawami odwoływania i może odwoływać podmiot podejmujący decyzje, bez podania powodu, sam ten fakt wystarcza, aby wnioskować, że podmiot podejmujący decyzje jest agentem. Jeżeli więcej niż jeden podmiot dysponuje tego rodzaju prawami (a żaden podmiot nie może sam odwołać podmiotu podejmującego decyzje, bez porozumienia z innymi podmiotami) prawa te jako takie, nie są rozstrzygające dla ustalenia, czy podmiot podejmujący decyzje działa głównie w imieniu i na rzecz innych podmiotów. Ponadto im większa jest liczba podmiotów, które muszą działać wspólnie w celu wykonania prawa do odwoływania podmiotu podejmującego decyzje i im większa skala innych interesów ekonomicznych podmiotu podejmującego decyzje oraz zmienność tych interesów (tj. wynagrodzenia i innych interesów), tym mniejszą wagę przypisuje się wymienionemu czynnikowi.

B66 Oceniając, czy podmiot podejmujący decyzje jest agentem, bierze się pod uwagę posiadane przez inne podmioty prawa znaczące, które ograniczają swobodę działania podmiotu podejmującego decyzje, w sposób analogiczny, jak w przypadku praw odwoływania. Na przykład podmiot podejmujący decyzje, który musi uzyskać aprobatę swoich działań przez niewielką liczbę innych podmiotów, na ogół jest agentem. (Dodatkowe wskazówki dotyczące praw i informacje na temat ich znaczącego charakteru - zob. paragrafy B22–B25).

B67 Analiza praw posiadanych przez inne podmioty obejmuje ocenę wszelkich praw wykonywanych przez zarząd (lub inny organ zarządzający) jednostki, w której dokonano inwestycji i ich wpływu na uprawnienia decyzyjne (zob. paragraf B23(b)).

*Wynagrodzenie*

B68 Im większa wysokość wynagrodzenia podmiotu podejmującego decyzje i zmienność tego wynagrodzenia związanego z oczekiwanymi wynikami finansowymi uzyskiwanymi przez jednostkę, w której dokonano inwestycji, tym większe prawdopodobieństwo, że podmiot podejmujący decyzje jest mocodawcą.

B69 Ustalając, czy jest mocodawcą czy agentem, podmiot podejmujący decyzje, bierze również pod uwagę, czy istnieją następujące warunki:

(a) wynagrodzenie podmiotu podejmującego decyzje jest proporcjonalne do świadczonych usług;

(b) umowa dotycząca wynagrodzenia obejmuje jedynie warunki lub kwoty, które zwyczajowo występują w uzgodnieniach dotyczących podobnych usług i podobnego poziomu umiejętności, wynegocjowanych na zasadach rynkowych.

B70 Podmiot podejmujący decyzje nie może być agentem, chyba że istnieją warunki określone w paragrafie B69 a) i b). Jednakże samo spełnienie tych warunków nie wystarcza, aby wnioskować, że podmiot podejmujący decyzje jest agentem.

*Ekspozycja na zmienność wyników finansowych pochodzących z innych udziałów*

B71 Oceniając, czy jest agentem, podmiot podejmujący decyzje, który posiada inne udziały w jednostce, w której dokonano inwestycji, (np. inwestycje w tej jednostce lub zapewnia gwarancje odnoszące się do wyników tej jednostki), bierze pod uwagę swoją ekspozycję na zmienność wyników finansowych pochodzących z tych innych udziałów. Posiadanie innych udziałów w jednostce, w której dokonano inwestycji, wskazuje, że podmiot podejmujący decyzje może być mocodawcą.

▼M32

B72 Oceniając swoją ekspozycję na zmienność wyników finansowych pochodzących z innych udziałów w jednostce, w której dokonano inwestycji, podmiot podejmujący decyzje bierze pod uwagę następujące elementy:

(a) im większa skala interesów ekonomicznych i jej zmienność, z uwzględnieniem łącznie jego wynagrodzenia i innych interesów, tym większe prawdopodobieństwo, że podmiot podejmujący decyzje jest mocodawcą;

(b) czy istnieje różnica między jego ekspozycją na zmienność wyników finansowych a ekspozycją innych podmiotów, a jeżeli tak, czy może to mieć wpływ na jego działania. Na przykład może to mieć miejsce w przypadku, gdy podmiot podejmujący decyzje posiada w jednostce, w której dokonano inwestycji, udziały podporządkowane lub gdy zapewnia tej jednostce inne formy zwiększenia kredytu.

Podmiot podejmujący decyzje ocenia swoją ekspozycję w odniesieniu do ogólnej zmienności wyników finansowych jednostki, w której dokonano inwestycji. Oceny tej dokonuje się głównie na podstawie wyników finansowych oczekiwanych w związku z działaniami tej jednostki, natomiast nie ignoruje się maksymalnej ekspozycji podmiotu podejmującego decyzje na zmienność omawianych wyników finansowych, wynikającej z innych udziałów, jakimi dysponuje dany podmiot podejmujący decyzje.

P r z y k ł a d y  s t o s o w a n i a

**Przykład 13**

Podmiot podejmujący decyzje (zarządzający funduszem) tworzy publiczny fundusz inwestycyjny, wprowadza go do obrotu publicznego i nim zarządza, według ściśle określonych parametrów ustalonych w zezwoleniu na utworzenie funduszu inwestycyjnego, zgodnie z wymogami wynikającymi z prawa miejscowego i z regulacji miejscowych. Fundusz oferowano inwestorom jako inwestycję w zdywersyfikowany portfel kapitałowych papierów wartościowych związanych z podmiotami w obrocie publicznym. W granicach określonych parametrów towarzystwo funduszu inwestycyjnego ma swobodę co do wyboru składników aktywów, w jakie zamierza inwestować. Towarzystwo funduszu inwestycyjnego dokonało 10. procentowej proporcjonalnej inwestycji w ten fundusz i za swoje usługi otrzymuje opłatę według stawek rynkowych w wysokości 1 procenta wartości aktywów netto tego funduszu. Opłaty są współmierne do świadczonych usług. Towarzystwo funduszu inwestycyjnego nie ma obowiązku pokrywania strat wykraczających poza swoją 10. procentową inwestycję. Od funduszu nie wymagano – i fundusz tego nie uczynił – ustanowienia niezależnego zarządu. Inwestorzy nie posiadają żadnych praw znaczących, które miałyby wpływ na uprawnienia decyzyjne towarzystwa funduszu inwestycyjnego, ale mogą wykupić swoje udziały w pewnych granicach określonych przez fundusz.

Chociaż działając w granicach parametrów określonych w zezwoleniu na utworzenie funduszu inwestycyjnego i zgodnie z wymogami regulacyjnymi, towarzystwo funduszu inwestycyjnego posiada prawa podejmowania decyzji, które zapewniają mu możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami funduszu—inwestorzy nie posiadają praw znaczących, które mogłyby mieć wpływ na uprawnienia decyzyjne towarzystwa funduszu inwestycyjnego. Za swoje usługi towarzystwo funduszu inwestycyjnego otrzymuje opłatę według stawek rynkowych, proporcjonalnie do świadczonych usług, a także dokonało proporcjonalnych inwestycji w ten fundusz. Wynagrodzenie oraz dokonane inwestycje powodują ekspozycję towarzystwa funduszu inwestycyjnego na zmienność wyników finansowych uzyskiwanych przez fundusz, bez tworzenia ekspozycji, która byłaby tak znaczna, że wskazywałaby, iż towarzystwo funduszu inwestycyjnego jest mocodawcą.

W tym przykładzie, widoczne jest, że towarzystwo funduszu inwestycyjnego jest agentem, zważywszy na ekspozycję towarzystwa funduszu inwestycyjnego na zmienność wyników finansowych funduszu łącznie z uprawnieniami decyzyjnymi w ramach ograniczonych parametrów. W ten sposób towarzystwo funduszu inwestycyjnego wnioskuje, że nie sprawuje kontroli nad tym funduszem.

▼M32

**Przykład 14**

Podmiot podejmujący decyzje tworzy fundusz zapewniający możliwości inwestycyjne dla kilku inwestorów, wprowadza ten fundusz do obrotu i nim zarządza. Podmiot podejmujący decyzje (towarzystwo funduszu inwestycyjnego) musi podejmować decyzje w najlepszym interesie wszystkich inwestorów i zgodnie z umowami o zarządzanie funduszem. Niemniej jednak towarzystwo funduszu inwestycyjnego ma dużą swobodę w podejmowaniu decyzji. Za swoje usługi towarzystwo funduszu inwestycyjnego otrzymuje opłatę według stawek rynkowych, wynoszącą 1 procent zarządzanych aktywów oraz 20 procent wszystkich zysków funduszu, jeżeli osiągnięty jest określony poziom tych zysków. Opłaty są współmierne do świadczonych usług.

Towarzystwo funduszu inwestycyjnego, pomimo że musi podejmować decyzje w najlepszym interesie wszystkich inwestorów, posiada szerokie uprawnienia decyzyjne w zakresie kierowania istotnymi działaniami funduszu. Towarzystwu funduszu inwestycyjnego wypłacane są stałe i związane z wynikami opłaty, współmierne do świadczonych usług. Ponadto wynagrodzenie to wyrównuje korzyści towarzystwa funduszu inwestycyjnego z korzyściami innych inwestorów, bez tworzenia ekspozycji, która byłaby tak znaczna, że wynagrodzenie rozpatrywane oddzielnie wskazywałoby, iż towarzystwo funduszu inwestycyjnego jest mocodawcą.

Powyższy rozwój zdarzeń i powyższa analiza ma zastosowanie do przykładów 14A–14C opisanych poniżej. Każdy przykład jest rozpatrywany oddzielnie.

**Przykład 14A**

Towarzystwo funduszu inwestycyjnego ma także 2. procentową inwestycję w funduszu, która wyrównuje jego udziały z udziałami innych inwestorów. Towarzystwo funduszu inwestycyjnego nie ma żadnego obowiązku pokrywania strat funduszu wykraczających poza tę 2 procentową inwestycję. Inwestorzy mogą odwołać towarzystwo funduszu inwestycyjnego zwykłą większością głosów, lecz jedynie z powodu naruszenia umowy.

Dwuprocentowa inwestycja towarzystwa funduszu inwestycyjnego zwiększa jego ekspozycję na zmienność wyników finansowych uzyskiwanych przez fundusz, bez tworzenia ekspozycji, która byłaby tak znaczna, że wskazywałaby, iż towarzystwo funduszu inwestycyjnego jest mocodawcą. Prawa pozostałych inwestorów do odwołania towarzystwa funduszu inwestycyjnego uznane są za prawa ochronne, ponieważ można je wykonać jedynie w przypadku naruszenia umowy. W tym przykładzie pomimo że towarzystwo funduszu inwestycyjnego posiada szerokie uprawnienia decyzyjne i podlega ekspozycji na zmienność wyników finansowych z tytułu udziałów i wynagrodzenia, ekspozycja towarzystwa funduszu inwestycyjnego wskazuje, że towarzystwo funduszu inwestycyjnego jest agentem. W ten sposób towarzystwo funduszu inwestycyjnego wnioskuje, że nie sprawuje kontroli nad tym funduszem.

**Przykład 14B**

Towarzystwo funduszu inwestycyjnego posiada znaczniejszą proporcjonalną inwestycję w funduszu, ale nie ma żadnego obowiązku pokrywania strat wykraczających poza tę inwestycję. Inwestorzy mogą odwołać towarzystwo funduszu inwestycyjnego zwykłą większością głosów, lecz jedynie z powodu naruszenia umowy.

W tym przykładzie prawa pozostałych inwestorów do odwołania towarzystwa funduszu inwestycyjnego uznane są za prawa ochronne, ponieważ można je wykonać jedynie w przypadku naruszenia umowy. Pomimo że towarzystwu funduszu inwestycyjnego wypłacane są stałe i związane z wynikami opłaty, współmierne do świadczonych usług, połączenie inwestycji towarzystwa funduszu inwestycyjnego z jego wynagrodzeniem mogłoby powodować powstanie ekspozycji na zmienność wyników finansowych uzyskiwanych przez fundusz, która byłaby tak znaczna, że wskazywałaby, iż towarzystwo funduszu inwestycyjnego jest mocodawcą. Im większa skala interesów ekonomicznych towarzystwa funduszu inwestycyjnego i jej zmienność (z uwzględnieniem łącznie jego wynagrodzenia i innych interesów), tym większy nacisk towarzystwo funduszu inwestycyjnego kładłoby w analizie na te interesy ekonomiczne i tym bardziej prawdopodobne byłoby, że towarzystwo funduszu inwestycyjnego jest mocodawcą.

▼M32

Na przykład po uwzględnieniu jego wynagrodzenia i innych czynników, towarzystwo funduszu inwestycyjnego mogłoby uznać, że dwudziestoprocentowa inwestycja jest wystarczająca, aby wnioskować, że towarzystwo to sprawuje kontrolę nad funduszem. Jednakże w rozmaitych okolicznościach (np. w przypadku, gdy inne są wynagrodzenia czy pozostałe czynniki), kontrola może powstać przy innym poziomie inwestycji.

**Przykład 14C**

Towarzystwo funduszu inwestycyjnego posiada dwudziestoprocentową proporcjonalną inwestycję w funduszu, ale nie ma żadnego obowiązku pokrywania strat wykraczających poza tę dwudziestoprocentową inwestycję. Fundusz posiada zarząd, a wszyscy jego członkowie są niezależni od towarzystwa funduszu inwestycyjnego i są powoływani przez innych inwestorów. Zarząd wyznacza rokrocznie towarzystwo funduszu inwestycyjnego. Jeżeli zarząd postanowiłby nie odnawiać umowy z towarzystwem funduszu inwestycyjnego, usługi wykonywane przez to towarzystwo mogłyby być realizowane przez innych zarządców w tym sektorze.

Pomimo że towarzystwu funduszu inwestycyjnego wypłacane są stałe i związane z wynikami opłaty, współmierne do świadczonych usług, połączenie dwudziestoprocentowej inwestycji towarzystwa funduszu inwestycyjnego z jego wynagrodzeniem powoduje powstanie ekspozycji na zmienność wyników finansowych uzyskiwanych przez fundusz, która byłaby tak znaczna, że wskazywałaby, iż towarzystwo funduszu inwestycyjnego jest mocodawcą. Jednakże inwestorzy mają prawa znaczące umożliwiające odwołanie towarzystwa funduszu inwestycyjnego—zarząd zapewnia mechanizm, dzięki któremu inwestorzy mogą odwołać towarzystwo funduszu inwestycyjnego, jeżeli postanowią to uczynić.

W tym przykładzie towarzystwo funduszu inwestycyjnego kładzie w analizie większy nacisk na znaczące prawa odwoływania. W ten sposób pomimo że towarzystwo funduszu inwestycyjnego posiada szerokie uprawnienia decyzyjne i podlega ekspozycji na zmienność wyników finansowych funduszu z tytułu swojego wynagrodzenia i inwestycji, prawa znaczące posiadane przez innych inwestorów wskazują, że towarzystwo funduszu inwestycyjnego jest agentem. W ten sposób towarzystwo funduszu inwestycyjnego wnioskuje, że nie sprawuje kontroli nad tym funduszem.

**Przykład 15**

Powstaje jednostka, w której dokonuje się inwestycji, w celu nabycia portfela papierów wartościowych o stałym oprocentowaniu zabezpieczonych aktywami finansowanymi instrumentami dłużnymi o stałym oprocentowaniu i instrumentami kapitałowymi. Instrumenty kapitałowe mają ma celu zapewnić inwestorom, lokującym środki w instrumenty dłużne, ochronę przed pierwszymi stratami i otrzymanie rezydualnych wyników finansowych jednostki, w której dokonano inwestycji. Transakcję tę zaoferowano potencjalnym inwestorom, lokującym środki w instrumenty dłużne, jako inwestycję w papiery wartościowe zabezpieczone aktywami z ekspozycją na ryzyko kredytowe związane z ewentualnym niewykonaniem zobowiązań przez emitentów papierów wartościowych zabezpieczonych aktywami znajdujących się w portfelu oraz na ryzyko stopy procentowej związane z zarządzaniem tym portfelem. W momencie tworzenia danej jednostki, instrumenty kapitałowe stanowią 10 procent wartości nabytych aktywów. Podmiot podejmujący decyzje (podmiot zarządzający aktywami) zarządza aktywnym portfelem aktywów podejmując decyzje inwestycyjne w ramach parametrów określonych w prospekcie jednostki, w której dokonuje się inwestycji. Za te usługi podmiot zarządzający aktywami otrzymuje stałą opłatę według stawek rynkowych (tj. 1 procent zarządzanych aktywów) oraz opłaty związane z wynikami (tj. 10 procent zysków), jeżeli zyski jednostki, w której dokonano inwestycji, przekroczą określony poziom. Opłaty są współmierne do świadczonych usług. Podmiot zarządzający aktywami posiada 35 procent kapitału jednostki, w której dokonano inwestycji.

▼M32

Pozostałe 65 procent kapitału i wszystkie instrumenty dłużne znajdują się w posiadaniu dużej liczby bardzo rozproszonych niepowiązanych inwestorów. Podmiot zarządzający aktywami może być odwołany, bez podania przyczyny, w drodze decyzji pozostałych inwestorów podjętej zwykłą większością głosów.

Podmiotowi zarządzającemu aktywami wypłacana jest stała opłata oraz opłata związana z wynikami; opłaty te są współmierne do świadczonych usług. Wynagrodzenie to wyrównuje korzyści towarzystwa funduszu inwestycyjnego z korzyściami innych inwestorów, w celu zwiększenia wartości funduszu. Podmiot zarządzający aktywami podlega ekspozycji na zmienność wyników finansowych uzyskiwanych w działalności funduszu, ponieważ podmiot ten posiada 35 procent kapitału i otrzymywane przez niego wynagrodzenie jest zmienne.

Pomimo działania w granicach parametrów określonych w prospekcie jednostki, w której dokonano inwestycji, podmiot zarządzający aktywami ma możliwość bieżącego podejmowania decyzji inwestycyjnych, które w sposób znaczący wpływają na wyniki finansowe tej jednostki—w analizie małą wagę przypisuje się prawom odwoływania posiadanym przez pozostałych inwestorów, ponieważ prawami tymi dysponuje duża liczba bardzo rozproszonych inwestorów. W omawianym przykładzie podmiot zarządzający aktywami kładzie większy nacisk na swoją ekspozycję na zmienność wyników finansowych funduszu uzyskiwanych z posiadanego udziału w kapitale własnym, co jest zależne od instrumentów dłużnych. Posiadanie 35 procent kapitału powoduje podporządkowaną ekspozycję na straty i stwarza prawa do wyników finansowych jednostki, w której dokonano inwestycji, co w sumie jest tak znaczne, iż wskazuje, że podmiot zarządzający aktywami jest mocodawcą. W ten sposób podmiot zarządzający aktywami wnioskuje, że sprawuje kontrolę nad jednostką, w której dokonano inwestycji.

**Przykład 16**

Podmiot podejmujący decyzje (sponsor) finansuje tzw. multi-seller conduit (podmiot, który kupuje i utrzymuje aktywa finansowe od wielu zbywających), który emituje krótkoterminowe instrumenty dłużne przeznaczone dla niepowiązanych inwestorów. Transakcja była zaoferowana potencjalnym inwestorom jako inwestycja w portfel wysoko ocenianych średnioterminowych aktywów o minimalnej ekspozycji na ryzyko kredytowe związane z ewentualnym niewykonaniem zobowiązań przez emitentów aktywów znajdujących się w portfelu. Rozmaici zbywający sprzedają temu podmiotowi portfele aktywów wysokiej jakości. Każdy zbywający obsługuje portfel aktywów sprzedawany temu podmiotowi i zarządza należnościami przeterminowanymi pobierając opłatę za obsługę według stawek rynkowych. Każdy zbywający zapewnia także ochronę przed poniesieniem pierwszych strat z powodu strat kredytowych związanych z portfelem aktywów poprzez nadwyżkowe zabezpieczenie aktywów przekazywanych do omawianego podmiotu. Sponsor określa warunki funkcjonowania tego podmiotu i zarządza jego operacjami, otrzymując opłatę według stawek rynkowych. Opłata jest współmierna do świadczonych usług. Sponsor akceptuje zbywających, którzy mogą realizować sprzedaż do tego podmiotu, zatwierdza aktywa, które mają być nabyte przez ten podmiot oraz podejmuje decyzje dotyczące finansowania tego podmiotu. Sponsor musi działać w najlepszym interesie wszystkim inwestorów.

Sponsor jest uprawniony do otrzymywania wszelkich rezydualnych wyników omawianego podmiotu, a także zapewnia mu zwiększenie kredytu i instrumenty wsparcia płynności. Zwiększenie kredytu przez sponsora pokrywa straty do wysokości 5 procent wszystkich aktywów omawianego podmiotu, po pokryciu strat przez zbywających. Instrumenty wsparcia płynności nie są uruchamiane w odniesieniu do aktywów z chwilą niewykonania zobowiązań. Inwestorzy nie posiadają praw znaczących, które mogłyby mieć wpływ na uprawnienia decyzyjne sponsora.

▼M32

Chociaż sponsorowi za jego usługi wypłacana jest opłata według stawek rynkowych, współmierna do świadczonych usług, sponsor podlega ekspozycji na zmienność wyników finansowych omawianego podmiotu ze względu na posiadane prawa do rezydualnych wyników finansowych uzyskiwanych przez ten podmiot i z uwagi na zapewnienie zwiększenia kredytu oraz instrumentów wsparcia płynności (tj. omawiany podmiot podlega ekspozycji na ryzyko utraty płynności poprzez wykorzystywanie krótkoterminowych instrumentów dłużnych do finansowania aktywów średnioterminowych). Pomimo że każdy zbywający posiada prawa podejmowania decyzji, które mają wpływ na wartość aktywów omawianego podmiotu, sponsor ma szerokie uprawnienia decyzyjne, dające mu możliwość bieżącego kierowania działaniami, które mają *najbardziej* znaczący wpływ na wyniki finansowe tego podmiotu (tj. sponsor ustanowił warunki funkcjonowania tego podmiotu, posiada prawa podejmowania decyzji dotyczących aktywów (akceptując nabywane składniki aktywów i podmioty zbywające te aktywa) i finansowanie tego podmiotu (należy systematycznie szukać nowego instrumentu na potrzeby tego finansowania)). Prawa do rezydualnych wyników finansowych oraz zapewnienie zwiększenia kredytu i instrumentów wsparcia płynności powodują ekspozycję sponsora na zmienność wyników finansowych uzyskiwanych przez omawiany podmiot, które różnią się od wyników finansowych dotyczących pozostałych inwestorów. Zatem ekspozycja ta wskazuje, że sponsor jest mocodawcą i w ten sposób sponsor wnioskuje, że sprawuje kontrolę nad omawianym podmiotem. Obowiązek sponsora związany z działaniem w najlepszym interesie wszystkich inwestorów nie uniemożliwia sponsorowi, by był mocodawcą.

**Relacje z innymi podmiotami**

B73 Oceniając kwestię kontroli, inwestor bierze pod uwagę charakter własnych relacji z innymi podmiotami oraz ustala, czy te podmioty działają w jego imieniu (tj. czy są „faktycznymi agentami"). Ustalenie, czy inne podmioty działają jako faktyczni agenci, wymaga oceny sytuacji, z uwzględnieniem nie tylko charakteru tych relacji, ale także sposobu, w jaki te podmioty współdziałają między sobą i z inwestorem.

B74 Tego rodzaju relacje nie muszą wiązać się z ustaleniami umownymi. Podmiot jest faktycznym agentem w przypadku, gdy inwestor - lub podmioty kierujące działalnością inwestora - ma możliwość kierowania danym podmiotem tak, by działał w imieniu inwestora. W takich okolicznościach, oceniając kwestię kontroli nad jednostką, w której dokonano inwestycji, inwestor bierze pod uwagę prawa faktycznego agenta do podejmowania decyzji i pośrednią ekspozycję na zmienne wyniki lub prawa do zmiennych wyników za pośrednictwem faktycznego agenta, łącznie z ekspozycją własną.

B75 Poniżej podane są przykłady tego rodzaju innych podmiotów, które ze względu na ich relacje, mogą działać jako faktyczni agenci inwestora:

(a) podmioty powiązane z inwestorem;

(b) podmiot otrzymujący w jednostce, w której dokonano inwestycji, udział jako wkład lub pożyczkę od inwestora;

(c) podmiot, który zgodził się na to, by nie zbywać, nie przekazywać ani nie obciążać swoich udziałów w danej jednostce bez uprzedniej zgody inwestora (z wyjątkiem sytuacji, w których inwestor i ten inny podmiot mają prawo do wyrażania uprzedniej zgody, a prawa te opierają się na warunkach dobrowolnie uzgodnionych przez niezależne strony);

(d) podmiot, który nie może finansować swojej działalności bez podporządkowanego wsparcia finansowego ze strony inwestora;

▼M32

(e) jednostka, w której dokonano inwestycji, gdzie większość członków organu zarządzającego lub kluczowy personel kierowniczy to te same osoby, które występują u inwestora;

(f) podmiot, który ma ścisłe relacje biznesowe z inwestorem, np. relacje pomiędzy profesjonalnym dostawcą usług i jednym z jego ważnych klientów.

**Kontrola określonych składników aktywów**

B76 Inwestor rozważa, czy traktuje część jednostki, w której dokonano inwestycji, jako uznany za odrębny podmiot, a jeżeli tak, to czy sprawuje kontrolę nad tym uznanym za odrębny podmiotem.

B77 Inwestor traktuje część jednostki, w której dokonano inwestycji, jako uznany za odrębny podmiot wtedy i tylko wtedy, gdy spełniony jest następujący warunek:

Określone składniki aktywów jednostki, w której dokonano inwestycji (i związane z tym zwiększenia kredytu, jeżeli występują) są wyłącznym źródłem płatności za określone zobowiązania tej jednostki lub za inne określone udziały w tej jednostce. Podmioty inne niż podmioty posiadające określone zobowiązanie nie mają prawa do określonych składników aktywów i nie mają obowiązków związanych z tymi składnikami aktywów ani też do rezydualnych przepływów pieniężnych wynikających z tych składników. W istocie żaden wynik finansowy pochodzący z tych określonych składników aktywów nie może być wykorzystany przez pozostałą część jednostki, w której dokonano inwestycji, a żadne ze zobowiązań tego uznanego za odrębny podmiotu nie może być regulowane przy pomocy aktywów pozostałej części omawianej jednostki. A zatem w istocie wszystkie aktywa, zobowiązania i kapitał własny uznanego za odrębny podmiotu są wydzielone z całej jednostki, w której dokonano inwestycji. Tego rodzaju uznany za odrębny podmiot jest często nazywany „silosem”.

B78 W przypadku, gdy spełniony jest warunek określony w paragrafie B77, inwestor identyfikuje działania, które mają znaczący wpływ na wyniki finansowe uznanego odrębnego podmiotu i na sposób kierowania tymi działaniami, aby ocenić, czy ma władzę nad tą częścią jednostki, w której dokonano inwestycji. Oceniając kontrolę nad tym uznanym odrębnym podmiotem, inwestor bierze również pod uwagę, czy podlega ekspozycji na zmienne wyniki finansowe lub czy ma prawa do zmiennych wyników z tytułu zaangażowania w tym uznanym odrębnym podmiocie oraz czy ma możliwość wykorzystywania swojej władzy nad omawianą częścią jednostki w celu wywierania wpływu na swoje wyniki finansowe.

B79 Jeżeli inwestor sprawuje kontrolę nad uznanym odrębnym podmiotem, dokonuje konsolidacji tej części jednostki, w której dokonano inwestycji. W takim przypadku, oceniając kwestię kontroli nad omawianą jednostką oraz dokonując konsolidacji tej jednostki, inne podmioty wykluczają tę wyodrębnioną część danej jednostki.

**Stała ocena**

B80 Inwestor ponownie ocenia, czy sprawuje kontrolę nad daną jednostką, w której dokonano inwestycji, jeżeli fakty i okoliczności wskazują, że nastąpiły zmiany w przypadku jednego lub więcej z trzech elementów kontroli wymienionych w paragrafie 7.

B81 Jeżeli następuje zmiana w sposobie, w jaki może być wykonywana władza nad jednostką, w której dokonano inwestycji, zmiana ta musi zostać odzwierciedlona w sposobie, w jaki inwestor ocenia swoją władzę nad daną jednostką. Na przykład zmiany dotyczące praw podejmowania decyzji mogą oznaczać, że kierowanie istotnymi działaniami nie odbywa się już poprzez wykorzystanie praw głosu, lecz że inne ustalenia, np. umowy, zapewniają innemu podmiotowi lub innym podmiotom możliwość bieżącego kierowania istotnymi działaniami.

▼M32

B82 Przyczyną uzyskania lub utraty władzy nad jednostką, w której dokonano inwestycji, może być określone zdarzenie, pomimo iż inwestor w nim nie uczestniczy. Na przykład inwestor może uzyskać władzę nad jednostką, w której dokonano inwestycji z uwagi na to, iż wygasły prawa podejmowania decyzji posiadane przez inny podmiot lub inne podmioty, które to prawa uprzednio uniemożliwiały inwestorowi sprawowanie kontroli nad daną jednostką.

B83 Inwestor bierze również pod uwagę zmiany mające wpływ na jego ekspozycję na zmienne wyniki finansowe lub na jego prawa do zmiennych wyników finansowych z tytułu zaangażowania w jednostce, w której dokonano inwestycji. Na przykład inwestor posiadający władzę nad daną jednostką może utracić nad nią kontrolę, jeżeli ustają jego uprawnienia do otrzymywania wyników finansowych lub jeżeli nie podlega już ekspozycji na zobowiązania z uwagi na to, że nie spełnia warunku określonego w paragrafie 7 b) (np. zakończyła się umowa dotycząca opłaty związanej z wynikami).

B84 Inwestor rozważa, czy uległa zmianie ocena dotycząca jego statusu jako agenta lub mocodawcy. Zmiany w całokształcie relacji pomiędzy inwestorem i innymi podmiotami mogą oznaczać, że inwestor nie działa już jako agent, pomimo że wcześniej działał jako agent i *vice versa*. Na przykład jeżeli dochodzi do zmiany w prawach inwestora lub innych podmiotów, inwestor ponownie bada swój status jako mocodawcy lub agenta.

B85 Początkowa ocena dokonana przez inwestora dotycząca kontroli lub jego statusu jako mocodawcy czy agenta nie uległaby zmianie tylko z powodu zmian warunków rynkowych (np. zmian wyników finansowych jednostki, w której dokonano inwestycji, spowodowanych warunkami rynkowymi), chyba że zmiany warunków rynkowych powodują zmianę jednego lub więcej z trzech elementów kontroli wymienionych w paragrafie 7 albo zmianę całokształtu relacji pomiędzy mocodawcą i agentem.

▼M38

USTALENIE, CZY JEDNOSTKA JEST JEDNOSTKĄ INWESTYCYJNĄ

B85A Jednostka, oceniając, czy jest ona jednostką inwestycyjną, rozpatruje wszystkie fakty i okoliczności, w tym przedmiot swojej działalności i swoją strukturę. Jednostka, która posiada trzy elementy definicji jednostki inwestycyjnej określonej w paragrafie 27, jest jednostką inwestycyjną. Elementy definicji opisano bardziej szczegółowo w paragrafach B85B–B85M.

**Przedmiot działalności**

B85B W definicji jednostki inwestycyjnej wymaga się, aby przedmiotem działalności jednostki było inwestowanie wyłącznie w celu osiągania wzrostu wartości inwestycji, przychodów z inwestycji (na przykład dywidendy, odsetek lub czynszu) lub w obu tych celach. Dokumenty wskazujące cele inwestycyjne jednostki, takie jak prospekt emisyjny jednostki, publikacje rozpowszechniane przez jednostkę oraz inne dokumenty dotyczące osoby prawnej lub spółki osobowej, zazwyczaj świadczą o przedmiocie działalności jednostki inwestycyjnej. Kolejnym dowodem może być sposób, w jaki jednostka przedstawia się innym podmiotom (na przykład potencjalnym inwestorom lub potencjalnym jednostkom, w których dokona inwestycji); na przykład jednostka może przedstawiać swoją działalność jako prowadzenie średnioterminowych inwestycji mających na celu wzrost ich wartości. Natomiast w przypadku jednostki, która przedstawia się jako inwestor, którego celem jest opracowywanie, wytwarzanie i wprowadzanie do obrotu produktów wspólnie ze swoimi jednostkami, w których dokonuje inwestycji, przedmiot działalności jest niezgodny z przedmiotem działalności jednostki inwestycyjnej, ponieważ taka jednostka będzie uzyskiwać zwroty z działalności w zakresie opracowywania, wytwarzania i wprowadzania do obrotu produktów oraz ze swoich inwestycji (zob. paragraf B85I).

▼M51

B85C Jednostka inwestycyjna może świadczyć usługi związane z inwestycjami (na przykład usługi w zakresie doradztwa inwestycyjnego, zarządzanie inwestycjami, wsparcie inwestycyjne i usługi administracyjne), bezpośrednio bądź też za pośrednictwem jednostki zależnej, stronom trzecim, jak również swoim inwestorom, nawet jeżeli działalność ta jest znacząca dla jednostki, pod warunkiem że jednostka ta zachowuje zgodność z definicją jednostki inwestycyjnej.

▼M38

B85D Jednostka inwestycyjna może również uczestniczyć w następujących usługach związanych z inwestycjami, bezpośrednio bądź też za pośrednictwem jednostki zależnej, jeżeli działalność ta jest podejmowana w celu maksymalizacji zwrotów z inwestycji (wzrostu wartości inwestycji lub przychodów z inwestycji) w swoich jednostkach, w których dokonano inwestycji, i nie stanowi oddzielnej znaczącej działalności ani oddzielnego znaczącego źródła przychodu dla jednostki inwestycyjnej:

(a) świadczenie usług w zakresie zarządzania oraz doradztwa strategicznego na rzecz jednostki, w której dokonano inwestycji; oraz

(b) udzielanie wsparcia finansowego na rzecz jednostki, w której dokonano inwestycji, na przykład pożyczki, zobowiązania kapitałowego lub gwarancji.

▼M51

B85E Jeżeli jednostka inwestycyjna posiada jednostkę zależną, która sama nie jest jednostką inwestycyjną i której głównym przedmiotem działalności i działalnością jest świadczenie usług związanych z inwestycjami lub prowadzenie działalności związanej z działalnością inwestycyjną jednostki inwestycyjnej, opisane w paragrafach B85C–B85D, na rzecz jednostki lub innych podmiotów, jednostka inwestycyjna dokonuje konsolidacji tej jednostki zależnej zgodnie z paragrafem 32. Jeżeli jednostka zależna, która świadczy usługi związane z inwestycjami lub prowadzi działalność związaną z inwestycjami, sama jest jednostką inwestycyjną, jednostka dominująca jednostki inwestycyjnej wycenia tę jednostkę zależną według wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z paragrafem 31.

▼M38

*Strategie wyjścia*

B85F Plany inwestycyjne jednostki również świadczą o przedmiocie jej działalności. Jedną z cech, która odróżnia jednostkę inwestycyjną od innych jednostek, jest to, że jednostka inwestycyjna nie planuje utrzymywać swoich inwestycji bezterminowo; utrzymuje je przez określony okres. Ponieważ inwestycje kapitałowe oraz inwestycje w aktywa niefinansowe mogą być potencjalnie utrzymywane bezterminowo, jednostka inwestycyjna musi mieć strategię wyjścia dokumentującą, w jaki sposób jednostka ta planuje zrealizować wzrost wartości w przypadku zasadniczo wszystkich swoich inwestycji kapitałowych i inwestycji w aktywa niefinansowe. Jednostka inwestycyjna musi również mieć strategię wyjścia w odniesieniu do wszelkich instrumentów dłużnych, które potencjalnie mogą być utrzymywane bezterminowo, na przykład inwestycji w wieczyste instrumenty dłużne. Jednostka nie dokumentuje konkretnych strategii wyjścia dla każdej indywidualnej inwestycji, ale wskazuje różne potencjalne strategie dotyczące różnych rodzajów lub portfeli inwestycji, obejmujące konkretne ramy czasowe wyjścia z inwestycji. Mechanizmów wyjścia, które wprowadzono jedynie na potrzeby wystąpienia zdarzeń niewykonania zobowiązania, takich jak naruszenie lub niedotrzymanie umowy, nie uznaje się za strategie wyjścia dla potrzeb niniejszej oceny.

B85G Strategie wyjścia mogą się różnić w zależności od rodzaju inwestycji. W przypadku inwestycji na niepublicznym rynku kapitałowym przykłady strategii wyjścia obejmują pierwszą ofertę publiczną, ofertę na rynku niepublicznym, sprzedaż przedsiębiorstwa (trade sale), dystrybucje (wśród inwestorów) udziałów własnościowych jednostek, w których dokonano inwestycji, oraz sprzedaż aktywów (w tym

▼M38

sprzedaż aktywów jednostki, w której dokonano inwestycji, a następnie likwidację jednostki, w której dokonano inwestycji). W przypadku inwestycji kapitałowych, które są przedmiotem obrotu na rynku publicznym, przykłady strategii wyjścia obejmują sprzedaż inwestycji w ofercie na rynku niepublicznym lub na rynku publicznym. W przypadku inwestycji w nieruchomości przykładem strategii wyjścia jest sprzedaż nieruchomości za pośrednictwem specjalistycznych biur handlu nieruchomościami lub w wolnym obrocie.

B85H Jednostka inwestycyjna może posiadać inwestycje w innej jednostce inwestycyjnej, która jest tworzona w związku z tą jednostką z przyczyn prawnych, regulacyjnych, podatkowych lub podobnych przyczyn związanych z prowadzeniem działalności. W takim przypadku jednostka inwestycyjna nie musi posiadać strategii wyjścia w odniesieniu do tej inwestycji, pod warunkiem że jednostka, w której jednostka inwestycyjna dokonała inwestycji, ma odpowiednie strategie wyjścia w odniesieniu do swoich inwestycji.

*Zyski z inwestycji*

B85I Jednostka nie inwestuje wyłącznie w celu uzyskania wzrostu wartości inwestycji, przychodów z inwestycji lub w obu tych celach, jeżeli jednostka ta lub inny członek grupy kapitałowej, w skład której wchodzi jednostka (tj. grupy kapitałowej, która jest kontrolowana przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla w stosunku do jednostki inwestycyjnej), uzyskuje lub ma na celu uzyskanie innych korzyści z inwestycji jednostki, które nie są dostępne innym podmiotom, które nie są powiązane z jednostką, w której dokonano inwestycji. Korzyści takie obejmują:

(a) nabycie, wykorzystanie, wymianę lub eksploatację procesów, aktywów lub technologii jednostki, w której dokonano inwestycji. Dotyczy to jednostki lub innego członka grupy kapitałowej mającego niewspółmierne lub wyłączne prawa nabycia aktywów, technologii, produktów lub usług jakiejkolwiek jednostki, w której dokonano inwestycji; na przykład posiadając opcję nabycia aktywu od jednostki, w której dokonano inwestycji, jeżeli tworzenie aktywu uznaje się za pomyślne;

(b) wspólne ustalenia umowne (określone w MSSF 11) lub inne porozumienia między jednostką lub innym członkiem grupy kapitałowej a jednostką, w której dokonano inwestycji, w celu opracowywania, wytwarzania, wprowadzania do obrotu lub zapewniania produktów bądź świadczenia usług;

(c) gwarancje lub aktywa finansowe przekazane przez jednostkę, w której dokonano inwestycji, jako zabezpieczenie umów kredytowych jednostki lub innego członka grupy kapitałowej (jednak jednostka inwestycyjna nadal byłaby w stanie wykorzystać inwestycje w jednostce, w której dokonano inwestycji, jako zabezpieczenie jakiejkolwiek ze swoich pożyczek);

(d) opcję posiadaną przez podmiot powiązany z jednostką dotyczącą kupna, od tej jednostki lub innego członka grupy kapitałowej, udziału własnościowego w jednostce, w której jednostka dokonała inwestycji;

(e) z wyjątkiem przypadku opisanego w paragrafie B85J transakcje między jednostką lub innym członkiem grupy kapitałowej a jednostką, w której dokonano inwestycji, które:

(i) są oparte na warunkach niedostępnych jednostkom, które nie są podmiotami powiązanymi ani z jednostką, ani z innym członkiem grupy kapitałowej ani z jednostką, w której dokonano inwestycji;

(ii) nie są oparte na wartości godziwej; lub

▼M38

(iii) stanowią znaczącą część działalności jednostki, w której dokonano inwestycji, lub jednostki, w tym działalności innych jednostek grupy kapitałowej.

B85J Jednostka inwestycyjna może mieć strategię inwestowania w więcej niż jedną jednostkę w tej samej branży, na tym samym rynku lub na tym samym obszarze geograficznym, tak aby wykorzystywać efekty synergii, które pobudzają wzrost wartości oraz zwiększają przychody z inwestycji w tych jednostkach, w których dokonano inwestycji. Niezależnie od paragrafu B85I pkt e) jednostka nie jest pozbawiona możliwości bycia sklasyfikowaną jako jednostka inwestycyjna jedynie dlatego, że takie jednostki, w których dokonano inwestycji, prowadzą ze sobą wymianę handlową.

**Wycena w wartości godziwej**

B85K Zasadniczym elementem definicji jednostki inwestycyjnej jest to, że dokonuje ona wyceny i oceny wyników działalności w odniesieniu do zasadniczo wszystkich swoich inwestycji według wartości godziwej, gdyż dzięki zastosowaniu wartości godziwej uzyskuje się bardziej miarodajne dane niż, na przykład, w przypadku dokonywania konsolidacji swoich jednostek zależnych lub wykorzystywania metody praw własności w odniesieniu do swoich udziałów w jednostkach stowarzyszonych lub we wspólnych przedsięwzięciach. Aby wykazać swoją zgodność z tym elementem definicji, jednostka inwestycyjna:

(a) przekazuje inwestorom dane dotyczące wartości godziwej i dokonuje wyceny zasadniczo wszystkich swoich inwestycji według wartości godziwej w swoich sprawozdaniach finansowych, gdy tylko wartość godziwa jest wymagana lub dozwolona zgodnie z MSSF; oraz

(b) w ramach jednostki przekazuje dane dotyczące wartości godziwej kluczowym członkom kierownictwa jednostki (określonym w MSR 24), którzy wykorzystują wartość godziwą jako podstawowy atrybut wyceny służący dokonaniu oceny wyników działalności zasadniczo wszystkich swoich inwestycji oraz podejmowaniu decyzji inwestycyjnych.

B85L W celu spełnienia wymogu określonego w B85K pkt a) jednostka inwestycyjna:

(a) wybiera opcję ujmowania nieruchomości inwestycyjnych przy użyciu modelu wartości godziwej określonego w MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*;

(b) wybiera zwolnienie ze stosowania metody praw własności określonej w MSR 28 w przypadku swoich inwestycji w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach; oraz

(c) dokonuje wyceny swoich aktywów finansowych według wartości godziwej, stosując wymogi MSSF 9.

B85M Jednostka inwestycyjna może posiadać pewne aktywa nieinwestycyjne, takie jak nieruchomość, w której mieści się siedziba główna, i odnośne wyposażenie, oraz może mieć również zobowiązania finansowe. Element dotyczący wyceny w wartości godziwej ujęty w definicji jednostki inwestycyjnej w paragrafie 27 pkt c) ma zastosowanie do inwestycji dokonywanych przez jednostkę inwestycyjną. W związku z tym jednostka inwestycyjna nie musi dokonywać wyceny swoich aktywów nieinwestycyjnych ani swoich zobowiązań według wartości godziwej.

**Cechy charakterystyczne jednostki inwestycyjnej**

B85N Ustalając, czy jednostka spełnia definicję jednostki inwestycyjnej, jednostka ta rozpatruje, czy wykazuje cechy charakterystyczne jednostki inwestycyjnej (zob. paragraf 28). Brak jednej lub kilku z tych cech charakterystycznych niekoniecznie oznacza, że danej jednostki nie można sklasyfikować jako jednostki inwestycyjnej, ale wskazuje, że do ustalenia, czy jednostka jest jednostką inwestycyjną, wymagana jest dodatkowa ocena.

▼M38

*Więcej niż jedna inwestycja*

B85O Jednostka inwestycyjna zazwyczaj posiada kilka inwestycji w celu dywersyfikacji ryzyka i maksymalizacji zwrotów. Jednostka może posiadać portfel inwestycji bezpośrednio lub pośrednio, na przykład poprzez posiadanie pojedynczej inwestycji w innej jednostce inwestycyjnej, która sama posiada kilka inwestycji.

B85P Mogą wystąpić okresy, w których jednostka posiada pojedynczą inwestycję. Jednak posiadanie pojedynczej inwestycji niekoniecznie uniemożliwia jednostce zachowanie zgodności z definicją jednostki inwestycyjnej. Na przykład jednostka inwestycyjna może posiadać tylko pojedynczą inwestycję, gdy jednostka ta:

(a) rozpoczyna działalność i jeszcze nie określiła odpowiednich inwestycji, a tym samym nie wykonała jeszcze swojego planu inwestycyjnego w celu nabycia kilku inwestycji;

(b) nie dokonała jeszcze innych inwestycji w celu zastąpienia tych, które zbyła;

(c) została stworzona w celu gromadzenia środków inwestorów celem inwestowania w pojedynczą inwestycję, gdy inwestycja ta jest niemożliwa do uzyskania przez pojedynczych inwestorów (na przykład gdy wymagana minimalna inwestycja jest zbyt wysoka dla pojedynczego inwestora); lub

(d) jest w procesie likwidacji.

*Więcej niż jeden inwestor*

B85Q Zazwyczaj jednostka inwestycyjna posiada kilku inwestorów, którzy łączą swoje środki w celu uzyskania dostępu do usług w zakresie zarządzania inwestycjami oraz możliwości inwestycyjnych, do których nie mieliby dostępu pojedynczo. Obecność kilku inwestorów czyni o wiele mniej prawdopodobną sytuację, w której jednostka lub inni członkowie grupy kapitałowej, w skład której wchodzi jednostka, uzyskają korzyści inne niż wzrost wartości inwestycji lub przychód z inwestycji (zob. paragraf B85I).

B85R Alternatywnie jednostka inwestycyjna może zostać utworzona przez lub dla pojedynczego inwestora, który reprezentuje lub wspiera interesy szerszej grupy inwestorów (dotyczy to na przykład funduszu emerytalnego, rządowego funduszu inwestycyjnego lub rodzinnego funduszu powierniczego).

B85S Mogą również występować okresy, w których jednostka tymczasowo ma pojedynczego inwestora. Na przykład jednostka inwestycyjna może mieć tylko pojedynczego inwestora, gdy jednostka ta:

(a) jest w trakcie pierwszego terminu ofert, który nie upłynął, a jednostka aktywnie wyszukuje odpowiednich inwestorów;

(b) nie znalazła jeszcze odpowiednich inwestorów w celu zastąpienia udziałów własnościowych, które zostały umorzone; lub

(c) jest w procesie likwidacji.

*Inwestorzy niepowiązani*

B85T Zazwyczaj jednostka inwestycyjna posiada kilku inwestorów, którzy nie są podmiotami powiązanymi (określonymi w MSR 24) z jednostką lub innymi członkami grupy kapitałowej, w skład której wchodzi jednostka. Obecność inwestorów niepowiązanych czyni o wiele mniej prawdopodobną sytuację, w której jednostka lub inni członkowie grupy kapitałowej, w skład której wchodzi jednostka, uzyskają korzyści inne niż wzrost wartości inwestycji lub przychód z inwestycji (zob. paragraf B85I).

▼M38

B85U Jednak nawet jeżeli inwestorzy są z powiązani z jednostką, jednostka może mimo to być uznana za jednostkę inwestycyjną. Na przykład jednostka inwestycyjna może utworzyć oddzielny „równoległy" fundusz dla grupy swoich pracowników (na przykład kluczowych członków kierownictwa) lub innych powiązanych inwestorów, który odzwierciedla inwestycje głównego funduszu inwestycyjnego jednostki. Ten „równoległy" fundusz może być uznany za jednostkę inwestycyjną, pomimo że wszyscy jego inwestorzy są podmiotami powiązanymi.

*Udziały własnościowe*

B85V Jednostka inwestycyjna jest zazwyczaj oddzielnym podmiotem prawnym, choć nie musi nim być. Udziały własnościowe w jednostce inwestycyjnej zwykle mają formę kapitału własnego lub podobnych udziałów (na przykład udziałów w spółce osobowej), którym przypisuje się proporcjonalne części aktywów netto jednostki inwestycyjnej. Obecność różnych kategorii inwestorów, z których niektórzy mają prawa jedynie do konkretnej inwestycji lub grup inwestycji lub którzy mają różne proporcjonalne udziały w aktywach netto, nie oznacza, że jednostka nie może być jednostką inwestycyjną.

B85W Ponadto jednostka, która ma znaczące udziały własnościowe w formie wierzytelności, które zgodnie z innymi obowiązującymi MSSF nie są zgodne z definicją kapitału własnego, może mimo to być uznana za jednostkę inwestycyjną, pod warunkiem że posiadacze wierzytelności są obciążeni ryzykiem zmiennych zwrotów wynikającym ze zmian wartości godziwej aktywów netto jednostki.

▼M32

WYMOGI RACHUNKOWOŚCI

**Procedury konsolidacji**

B86 Skonsolidowane sprawozdania finansowe:

(a) łączą podobne pozycje aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, przychodów, kosztów i przepływów pieniężnych jednostki dominującej oraz jej jednostek zależnych;

(b) kompensuje (wyłącza) wartość bilansową inwestycji jednostki dominującej w każdej z jednostek zależnych oraz tej części kapitału własnego każdej z jednostek zależnych, która odpowiada udziałowi jednostki dominującej (MSSF 3 zawiera wyjaśnienie sposobu ujęcia powstałej stąd wartości firmy);

(c) wyłącza w całości aktywa i zobowiązania, kapitał własny, przychody, koszty i przepływy pieniężne grupy kapitałowej odnoszące się do transakcji między jednostkami tej grupy kapitałowej (zyski i straty na transakcjach wewnątrz tej grupy, które są ujęte jako aktywa takie jak zapasy i środki trwałe, wyłącza się w całości). Straty na transakcjach wewnątrz grupy mogą oznaczać utratę wartości, która wymaga ujęcia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Różnice przejściowe, wynikające z wyłączenia zysków i strat na transakcjach wewnątrz grupy kapitałowej, ujmuje się zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.

**Jednolite zasady (polityka) rachunkowości**

B87 Jeżeli członek grupy kapitałowej stosuje zasady rachunkowości odmienne od zasad (polityki) rachunkowości przyjętych w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych do podobnych transakcji i zdarzeń występujących w zbliżonych okolicznościach, sprawozdanie tego członka grupy należy odpowiednio skorygować w trakcie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w celu uzyskania zgodności z zasadami (polityką) rachunkowości danej grupy kapitałowej.

▼M32

**Wycena**

B88 W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostka ujmuje przychody i koszty jednostki zależnej od dnia, w którym uzyskuje kontrolę nad jednostką zależną do dnia, w którym ustaje jej kontrola nad tą jednostką. Przychody i koszty jednostki zależnej opierają się na wartości aktywów i zobowiązań ujętych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym na dzień przejęcia. Na przykład koszty amortyzacji ujęte w skonsolidowanym sprawozdaniu z całkowitych dochodów po dacie przejęcia opierają się na wartości godziwej odpowiednich składników aktywów podlegających amortyzacji ujętych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym na dzień przejęcia.

**Potencjalne prawa głosu**

B89 Przygotowując skonsolidowane sprawozdania finansowe w przypadku, gdy występują potencjalne prawa głosu lub inne instrumenty pochodne zawierające potencjalne prawa głosu, część zysków lub strat i zmiany w kapitale własnym odnoszące się do jednostki dominującej i do udziałów niekontrolujących, ustala się na podstawie istniejących udziałów własnościowych i nie odzwierciedla to ewentualnego wykonywania lub konwersji potencjalnych praw głosu i innych instrumentów pochodnych, chyba że zastosowanie ma paragraf B90.

B90 W pewnych okolicznościach dana jednostka posiada w istocie aktualne udziały własnościowe w wyniku transakcji, która obecnie daje tej jednostce dostęp do wyników finansowych związanych z tymi udziałami. W tego rodzaju sytuacjach, przygotowując skonsolidowane sprawozdania finansowe, część przydzieloną jednostce dominującej i udziałom niekontrolującym ustala się poprzez uwzględnienie faktycznego wykonywania tych potencjalnych praw głosu lub innych instrumentów pochodnych, które obecnie dają tej jednostce dostęp do wyników finansowych.

B91 MSSF 9 nie ma zastosowania w odniesieniu do udziałów w jednostkach zależnych, które są skonsolidowane. W przypadku, gdy instrumenty zawierające potencjalne prawa głosu w istocie dają obecnie dostęp do wyników finansowych związanych z udziałami w jednostce zależnej, instrumenty te nie podlegają wymogom standardu MSSF 9. We wszystkich innych przypadkach instrumenty zawierające potencjalne prawa głosu w jednostce zależnej ujmuje się zgodnie ze standardem MSSF 9.

**Dzień bilansowy**

B92 Sprawozdania finansowe jednostki dominującej i jej jednostek zależnych wykorzystane do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego dotyczą stanu na ten sam dzień bilansowy. W przypadku, gdy koniec okresu sprawozdawczego jednostki dominującej różni się od końca okresu sprawozdawczego jednostki zależnej, jednostka zależna przygotowuje, do celów konsolidacji, dodatkowe informacje finansowe według stanu na ten sam dzień, na jaki sporządzane jest sprawozdanie finansowe jednostki dominującej, w celu umożliwienia jednostce dominującej dokonania konsolidacji informacji finansowych jednostki zależnej, chyba że jest to niewykonalne.

B93 Jeżeli jest to niewykonalne, jednostka dominująca konsoliduje informacje finansowe jednostki zależnej wykorzystując w tym celu najświeższe sprawozdanie finansowe jednostki zależnej, skorygowane pod kątem wpływu znacznych transakcji lub zdarzeń, jakie miały miejsce pomiędzy dniem, na który sporządzono dane sprawozdanie finansowe, a dniem, na który sporządzane jest skonsolidowane sprawozdanie finansowe. W każdym razie przedział czasowy między datą sprawozdania finansowego jednostki zależnej a datą skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest nie większy niż trzy miesiące, a długość okresów sprawozdawczych i jakakolwiek rozbieżność dat sprawozdań finansowych jest taka sama z okresu na okres.

▼M32

**Udziały niekontrolujące**

B94 Jednostka przypisuje zysk lub stratę i każdy składnik innych całkowitych dochodów, do właścicieli jednostki dominującej oraz do udziałów niekontrolujących. Jednostka przypisuje również łączne całkowite dochody, do właścicieli jednostki dominującej oraz do udziałów niekontrolujących nawet wtedy, gdy w rezultacie udziały niekontrolujące przybierają wartość ujemną.

B95 Jeżeli jednostka zależna wyemitowała akcje uprzywilejowane dające prawo do skumulowanych dywidend, które sklasyfikowała jako kapitał własny i które są w posiadaniu udziałów niekontrolujących, jednostka oblicza swój udział w zyskach i w stratach po skorygowaniu ich o dywidendy od takich akcji, niezależnie od tego, czy dywidendy zostały zadeklarowane, czy nie.

**Zmiany w części posiadanej przez udziały niekontrolujące**

B96 W przypadku, gdy zmienia się część kapitału własnego posiadanego przez udziały niekontrolujące, jednostka dokonuje korekty wartości bilansowej udziałów kontrolujących i niekontrolujących, w celu odzwierciedlenia zmian we względnych udziałach w jednostce zależnej. Wszelkie różnice pomiędzy kwotą korekty udziałów niekontrolujących a wartością godziwą kwoty zapłaconej lub otrzymanej jednostka odnosi bezpośrednio na kapitał własny i przypisuje to do właścicieli jednostki dominującej.

**Utrata kontroli**

B97 Jednostka dominująca może utracić kontrolę nad jednostką zależną w wyniku dwóch lub więcej umów (transakcji). Jednakże czasami okoliczności wskazują, że takie wielokrotne umowy powinny być rozliczone jako jedna transakcja. Podejmując decyzję o tym, czy dane umowy należy rozliczać jako jedną transakcję, jednostka dominująca powinna rozważyć wszystkie postanowienia i warunki umów oraz ich skutki ekonomiczne. Jedna lub kilka z następujących okoliczności może wskazywać na to, że jednostka dominująca powinna rozliczyć takie umowy jako jedną transakcję:

(a) umowy zawarto w tym samym czasie lub odwołują się one do siebie;

(b) umowy składają się na jedną transakcję ukierunkowaną na osiągnięcie celu komercyjnego;

(c) zawarcie jednej umowy zależy bezpośrednio od zawarcia przynajmniej jednej innej umowy;

(d) dana umowa rozpatrywana jako niezależna nie ma uzasadnienia ekonomicznego, natomiast ma uzasadnienie ekonomiczne, gdy jest rozpatrywana wspólnie z innymi umowami. Przykładem może być zbycie akcji poniżej ceny rynkowej, które następnie jest kompensowane zbyciem akcji powyżej ceny rynkowej.

B98 Jeżeli jednostka dominująca utraci kontrolę nad jednostką zależną, to:

(a) wyłącza:

(i) aktywa (w tym wartość firmy) oraz zobowiązania jednostki zależnej w ich wartości bilansowej na dzień utraty kontroli i

(ii) wartość bilansową udziałów niekontrolujących byłej jednostki zależnej na dzień utraty kontroli (w tym przypisane do nich wszelkie składniki innych całkowitych dochodów);

(b) ujmuje:

(i) wartość godziwą otrzymanej zapłaty wynikającej z transakcji, zdarzenia lub okoliczności, które doprowadziły do utraty kontroli;

▼M32

(ii) wydanie akcji, w przypadku, gdy transakcja, zdarzenie lub okoliczności, które doprowadziły do utraty kontroli wiąże się z wydaniem akcji jednostki zależnej właścicielom występującym jako udziałowcy, i

(iii) wszelkie inwestycje utrzymane w byłej jednostce zależnej w ich wartości godziwej na dzień utraty kontroli.

(c) kwotę, ujętą w innych całkowitych dochodach związaną z jednostką zależną zgodnie z paragrafem B99, poddaje przekwalifikowaniu do rachunku zysków i strat lub przenosi bezpośrednio do zysków zatrzymanych, jeżeli tego wymagają inne MSSF;

(d) ujmuje wszelkie powstałe różnice jako zysk lub stratę w rachunku zysków i strat możliwych do przypisania jednostce dominującej.

B99 Jeśli jednostka dominująca utraci kontrolę nad jednostką zależną, to jednostka dominująca rozlicza wszelkie kwoty ujęte w innych całkowitych dochodach związane z tą jednostką zależną na takich zasadach, jakie byłyby wymagane w przypadku, gdyby jednostka dominująca bezpośrednio zbyła odnośne aktywa lub zobowiązania. W związku z tym, jeżeli zysk lub strata poprzednio ujęte w innych całkowitych dochodach zostałyby przeklasyfikowane do zysków i strat w momencie zbycia odnośnych aktywów lub zobowiązań, to jednostka dominująca dokonuje przeklasyfikowania zysków lub strat z kapitału własnego do zysków i strat (jako korektę polegającą na przeklasyfikowaniu) w momencie utraty kontroli nad jednostką zależną. Jeżeli nadwyżkę z aktualizacji wyceny poprzednio ujętą w innych całkowitych dochodach przeniesiono by bezpośrednio do zysków zatrzymanych w momencie zbycia odnośnych aktywów, to jednostka dominująca przenosi tę nadwyżkę z aktualizacji wyceny bezpośrednio do zysków zatrzymanych w momencie utraty kontroli nad jednostką zależną.

▼M38

UWZGLĘDNIANIE ZMIANY STATUSU JEDNOSTKI INWESTYCYJNEJ

B100 Gdy jednostka przestaje być jednostką inwestycyjną, stosuje MSSF 3 wobec każdej jednostki zależnej, którą uprzednio wyceniano według wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z paragrafem 31. Dzień zmiany statusu uznaje się za dzień przejęcia. Wartość godziwa jednostki zależnej na datę uznaną za dzień przejęcia stanowi przeniesioną uznaną kwotę zapłaty podczas wyceny wartości firmy lub zysku z tytułu zakupu po okazyjnej cenie, które wynikają z uznanego przejęcia. Dokonuje się konsolidacji wszystkich jednostek zależnych zgodnie z paragrafami 19–24 niniejszego MSSF od dnia zmiany statusu.

B101 Gdy jednostka staje się jednostką inwestycyjną, przestaje dokonywać konsolidacji swoich jednostek zależnych w dniu zmiany statusu, z wyjątkiem każdej jednostki zależnej, której konsolidacji nadal się dokonuje zgodnie z paragrafem 32. Jednostka inwestycyjna stosuje wymogi określone w paragrafach 25 i 26 wobec tych jednostek zależnych, które przestaje konsolidować, jak gdyby w tym dniu jednostka inwestycyjna utraciła kontrolę nad tymi jednostkami zależnymi.

▼M32

*Załącznik C*

**Data wejścia w życie i przepisy przejściowe**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF i ma taką samą moc obowiązującą, jak pozostałe części niniejszego MSSF.*

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

C1 Jednostka zastosuje ten MSSF do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka wcześniej zastosuje niniejszy MSSF, to fakt ten ujawnia i jednocześnie stosuje MSSF 11, MSSF 12, MSR 27 *Jednostkowe sprawozdania finansowe* i MSR 28 (zaktualizowany w 2011 r.).

▼M37

C1A Na podstawie dokumentu *Skonsolidowane sprawozdania finansowe, Wspólne ustalenia umowne oraz Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach: Wytyczne dotyczące przejścia na stosowanie MSSF* (Zmiany MSSF 10, MSSF 11 oraz MSSF 12), opublikowanego w czerwcu 2012 r., zmieniono paragrafy C2–C6 oraz dodano paragrafy C2A–C2B, C4A–C4C, C5A i C6A–C6B. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje MSSF 10 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, to stosuje również te zmiany w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu.

▼M38

C1B Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanego w październiku 2012 r., zmieniono paragrafy 2, 4, C2A, C6A i załącznik A oraz dodano paragrafy 27–33, B85A–B85W, B100–B101 i C3A–C3F. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany wcześniej, to fakt ten ujawnia i stosuje jednocześnie wszystkie zmiany ujęte w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*.

▼M51

C1D Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne: stosowanie wyjątku w zakresie konsolidacji* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 28), opublikowanego w grudniu 2014 r., zmieniono paragrafy 4, 32, B85C, B85E i C2 A oraz dodano paragrafy 4 A–4B. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M32

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

▼M37

C2 Jednostka stosuje niniejszy MSSF retrospektywnie, zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*, z wyjątkiem przypadków wymienionych w paragrafach C2A–C6.

▼M51

C2A Niezależnie od wymogów określonych w paragrafie 28 MSR 8, gdy niniejszy MSSF stosuje się po raz pierwszy, oraz gdy, później, stosuje się po raz pierwszy zmiany niniejszego MSSF określone w dokumentach *Jednostki inwestycyjne* oraz *Jednostki inwestycyjne: Stosowanie wyjątku w zakresie konsolidacji*, jednostka musi przedstawić wyłącznie informacje ilościowe wymagane na podstawie paragrafu 28 pkt f) MSR 8 dla okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego dzień pierwszego zastosowania niniejszego MSSF („bezpośrednio poprzedzającego okresu"). Jednostka może przedstawić te informacje również dla okresu bieżącego lub dla wcześniejszych okresów porównawczych, ale nie ma takiego obowiązku.

▼M37

C2B Do celów niniejszego MSSF dzień pierwszego zastosowania stanowi początek rocznego okresu sprawozdawczego, w którym niniejszy MSSF jest stosowany po raz pierwszy.

C3 Na dzień pierwszego zastosowania jednostka nie ma obowiązku dokonywania korekt poprzedniego ujęcia swojego zaangażowania w:

(a) jednostkach, które w tym dniu byłyby konsolidowane zgodnie z MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* i SKI-12 *Konsolidacja—Jednostki specjalnego przeznaczenia* i które są nadal konsolidowane zgodnie z niniejszym MSSF; lub

▼M37

(b) jednostkach, które w tym dniu nie byłyby konsolidowane zgodnie z MSR 27 i SKI-12 i które nie są konsolidowane zgodnie z niniejszym MSSF.

▼M38

C3A Na dzień pierwszego zastosowania jednostka dokonuje oceny, czy jest jednostką inwestycyjną, na podstawie faktów i okoliczności, które istnieją w tym dniu. Jeżeli jednostka stwierdzi, że na dzień pierwszego zastosowania jest jednostką inwestycyjną, stosuje wymogi określone w paragrafach C3B–C3F zamiast wymogów określonych w paragrafach C5–C5A.

C3B Z wyjątkiem każdej jednostki zależnej, której konsolidacji dokonuje się zgodnie z paragrafem 32 (do którego odnoszą się odpowiednio paragrafy C3 i C6 lub paragrafy C4–C4C), jednostka inwestycyjna dokonuje wyceny swoich inwestycji w każdej jednostce zależnej według wartości godziwej przez wynik finansowy, jak gdyby wymogi niniejszego MSSF zawsze obowiązywały. Jednostka inwestycyjna retrospektywnie dokonuje korekty okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego dzień pierwszego zastosowania oraz kapitału własnego na początek bezpośrednio poprzedzającego okresu w odniesieniu do różnicy między:

(a) poprzednią wartością bilansową jednostki zależnej; a

(b) wartością godziwą inwestycji jednostki inwestycyjnej w jednostce zależnej.

Łączna kwota korekty wartości godziwej uprzednio ujętej w innych całkowitych dochodach zostaje przeniesiona do zysków zatrzymanych z początkiem okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego datę pierwszego zastosowania.

C3C Przed datą przyjęcia MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej* jednostka inwestycyjna stosuje kwoty wartości godziwej zgłoszone uprzednio inwestorom lub kierownictwu, jeżeli kwoty te stanowią kwotę, za jaką na dzień wyceny inwestycja ta mogłaby zostać wymieniona w ramach transakcji zawartej na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

C3D Jeżeli dokonanie wyceny inwestycji w jednostce zależnej zgodnie z paragrafami C3B–C3C jest niewykonalne w praktyce (w rozumieniu MSR 8), jednostka inwestycyjna stosuje wymogi niniejszego MSSF z początkiem najwcześniejszego okresu, w odniesieniu do którego zastosowanie paragrafów C3B–C3C jest wykonalne w praktyce, a którym może być okres bieżący. Inwestor retrospektywnie dokonuje korekty okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego dzień pierwszego zastosowania, o ile początek najwcześniejszego okresu, w odniesieniu do którego zastosowanie niniejszego paragrafu jest wykonalne w praktyce, nie przypada w okresie bieżącym. W takim przypadku korektę kapitału własnego ujmuje się na początku okresu bieżącego.

C3E Jeżeli jednostka inwestycyjna zbyła inwestycję w jednostce zależnej lub utraciła nad nią kontrolę przed dniem pierwszego zastosowania niniejszego MSSF, jednostka inwestycyjna nie musi dokonywać korekt wcześniejszych zapisów księgowych dotyczących tej jednostki zależnej.

C3F Jeżeli jednostka stosuje zmiany określone w dokumencie *Jednostki inwestycyjne* w odniesieniu do okresu późniejszego niż okres, w którym po raz pierwszy stosuje MSSF 10, odniesienia do „dnia pierwszego zastosowania” w paragrafach C3A–C3E oznaczają „początek rocznego okresu sprawozdawczego, w odniesieniu do którego zmiany określone w dokumencie *Jednostki inwestycyjne* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanym w październiku 2012 r., stosuje się po raz pierwszy”.

▼M37

C4 Jeżeli na dzień pierwszego zastosowania inwestor stwierdza, że należy dokonać konsolidacji jednostki, w której dokonano inwestycji, a która dotychczas nie była konsolidowana zgodnie z MSR 27 i SKI-12, to:

(a) jeżeli jednostka, w której dokonano inwestycji, jest przedsięwzięciem (określonym w MSSF 3 *Połączenia jednostek*), inwestor dokonuje wyceny aktywów, zobowiązań i udziałów niekontrolujących w tej uprzednio niekonsolidowanej jednostce tak, jak gdyby ta jednostka była konsolidowana (a zatem tak, jakby stosował rachunkowość przejęć zgodnie z MSSF 3) od dnia, w którym inwestor uzyskał kontrolę nad tą jednostką w oparciu o wymogi niniejszego MSSF. Inwestor dokonuje retrospektywnie korekty okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego dzień pierwszego zastosowania. Jeżeli dzień uzyskania kontroli przypada wcześniej niż początek bezpośrednio poprzedzającego okresu, inwestor ujmuje, jako korektę kapitału własnego na początek bezpośrednio poprzedzającego okresu, każdą różnicę między:

(i) wartością ujętych aktywów, zobowiązań i udziałów niekontrolujących oraz

(ii) poprzednią wartością bilansową zaangażowania inwestora w jednostkę, w której dokonano inwestycji.

(b) jeżeli jednostka, w której dokonano inwestycji, nie jest przedsięwzięciem (określonym w MSSF 3), inwestor dokonuje wyceny aktywów, zobowiązań i udziałów niekontrolujących w tej uprzednio niekonsolidowanej jednostce tak, jak gdyby ta jednostka była konsolidowana (stosując metodę przejęcia przedstawioną w MSSF 3, ale bez ujmowania wartości firmy tej jednostki) od dnia, w którym inwestor uzyskał kontrolę nad tą jednostką w oparciu o wymogi niniejszego MSSF. Inwestor dokonuje retrospektywnie korekty okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego dzień pierwszego zastosowania. Jeżeli dzień uzyskania kontroli przypada wcześniej niż początek bezpośrednio poprzedzającego okresu, inwestor ujmuje, jako korektę kapitału własnego na początek bezpośrednio poprzedzającego okresu, każdą różnicę między:

(i) wartością ujętych aktywów, zobowiązań i udziałów niekontrolujących oraz

(ii) poprzednią wartością bilansową zaangażowania inwestora w jednostkę, w której dokonano inwestycji.

C4A Jeżeli wycena aktywów, zobowiązań i udziałów niekontrolujących jednostki, w której dokonano inwestycji, zgodnie z paragrafem C4 pkt (a) lub (b) jest niewykonalna (zgodnie z MSR 8), to:

(a) jeżeli jednostka, w której dokonano inwestycji, jest przedsięwzięciem, inwestor stosuje wymogi MSSF 3 na dzień uznany za dzień przejęcia. Dzień uznany za dzień przejęcia stanowi początek najwcześniejszego okresu, w jakim stosowanie paragrafu C4 pkt (a) jest wykonalne, którym może być okres bieżący.

(b) jeżeli jednostka, w której dokonano inwestycji, nie jest przedsięwzięciem, inwestor stosuje metodę przejęcia przedstawioną w MSSF 3, ale bez ujmowania wartości firmy tej jednostki według stanu na dzień uznany za dzień przejęcia. Dzień uznany za dzień przejęcia stanowi początek najwcześniejszego okresu, w jakim stosowanie paragrafu C4 pkt (b) jest wykonalne, którym może być okres bieżący.

▼M37

Inwestor dokonuje retrospektywnie korekty okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego dzień pierwszego zastosowania, chyba że początkiem najwcześniejszego okresu, w jakim stosowanie niniejszego paragrafu jest wykonalne, jest okres bieżący. Jeżeli dzień uznany za dzień przejęcia przypada wcześniej niż początek bezpośrednio poprzedzającego okresu, inwestor ujmuje, jako korektę kapitału własnego na początek bezpośrednio poprzedzającego okresu, każdą różnicę między:

(c) wartością ujętych aktywów, zobowiązań i udziałów niekontrolujących oraz

(d) poprzednią wartością bilansową zaangażowania inwestora w jednostkę, w której dokonano inwestycji.

Jeżeli najwcześniejszy okres, w jakim stosowanie niniejszego paragrafu jest wykonalne, stanowi okres bieżący, korektę kapitału własnego ujmuje się na początek okresu bieżącego.

C4B Jeżeli inwestor stosuje paragrafy C4–C4A, a dzień uzyskania kontroli zgodnie z niniejszym MSSF przypada później niż data wejścia w życie MSSF 3 w wersji zmienionej w 2008 r. (MSSF 3 (2008)), odniesienie do MSSF 3 w paragrafach C4 i C4A należy rozumieć jako odniesienie do MSSF 3 (2008). Jeżeli kontrolę uzyskano przed datą wejścia w życie MSSF 3 (2008), inwestor stosuje MSSF 3(2008) albo MSSF 3 (opublikowany w 2004 r.).

C4C Jeżeli inwestor stosuje paragrafy C4–C4A, a dzień uzyskania kontroli zgodnie z niniejszym MSSF przypada później niż data wejścia w życie MSR 27 w wersji zmienionej w 2008 r. (MSR 27 (2008)), inwestor stosuje wymogi niniejszego MSSF w odniesieniu do wszystkich okresów, w których jednostka, w której dokonano inwestycji, jest retrospektywnie konsolidowana zgodnie z paragrafami C4 i C4A. Jeżeli kontrolę uzyskano przed datą wejścia w życie MSR 27 (2008), inwestor stosuje:

(a) wymogi niniejszego MSSF w odniesieniu do wszystkich okresów, w których jednostka, w której dokonano inwestycji, jest retrospektywnie konsolidowana zgodnie z paragrafami C4 i C4A; albo

(b) wymogi MSR 27 w wersji opublikowanej w 2003 r. (MSR 27 (2003)) w odniesieniu do okresów poprzedzających datę wejścia w życie MSR 27 (2008), a w odniesieniu do późniejszych okresów – wymogi niniejszego MSSF.

C5 Jeżeli na dzień pierwszego zastosowania inwestor stwierdza, że nie będzie już dokonywał konsolidacji jednostki, w której dokonano inwestycji, a która była uprzednio konsolidowana zgodnie z MSR 27 i SKI-12, inwestor wycenia swoje udziały w tej jednostce w wartości, w jakiej byłyby wycenione, gdyby wymogi niniejszego MSSF obowiązywały w dniu, w którym inwestor zaangażował się w tej jednostce (ale nie uzyskał nad nią kontroli zgodnie z niniejszym MSSF) lub gdy utracił nad nią kontrolę. Inwestor dokonuje retrospektywnie korekty okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego dzień pierwszego zastosowania. Jeżeli dzień, w którym inwestor zaangażował się w jednostce, w której dokonano inwestycji (ale nie uzyskał nad nią kontroli zgodnie z niniejszym MSSF), lub w którym utracił nad nią kontrolę, przypada wcześniej niż początek bezpośrednio poprzedzającego okresu, inwestor ujmuje, jako korektę kapitału własnego na początek bezpośrednio poprzedzającego okresu, każdą różnicę między:

(a) poprzednią wartością bilansową aktywów, zobowiązań i udziałów niekontrolujących oraz

(b) ujętą wartością udziałów inwestora w jednostce, w której dokonano inwestycji.

▼M37

C5A Jeżeli wycena udziałów w jednostce, w której dokonano inwestycji, zgodnie z paragrafem C5 jest niewykonalna (zgodnie z MSR 8), inwestor stosuje wymogi niniejszego MSSF na początku najwcześniejszego okresu, w jakim stosowanie paragrafu C5 jest wykonalne, którym może być okres bieżący. Inwestor dokonuje retrospektywnie korekty okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego dzień pierwszego zastosowania, chyba że początkiem najwcześniejszego okresu, w jakim stosowanie niniejszego paragrafu jest wykonalne, jest okres bieżący. Jeżeli dzień, w którym inwestor zaangażował się w jednostce, w której dokonano inwestycji (ale nie uzyskał nad nią kontroli zgodnie z niniejszym MSSF), lub w którym utracił nad nią kontrolę, przypada wcześniej niż początek bezpośrednio poprzedzającego okresu, inwestor ujmuje, jako korektę kapitału własnego na początek bezpośrednio poprzedzającego okresu, każdą różnicę między:

(a) poprzednią wartością bilansową aktywów, zobowiązań i udziałów niekontrolujących oraz

(b) ujętą wartością udziałów inwestora w jednostce, w której dokonano inwestycji.

Jeżeli najwcześniejszym okresem, w jakim stosowanie niniejszego paragrafu jest wykonalne, jest okres bieżący, korektę kapitału własnego ujmuje się na początek okresu bieżącego.

C6 Paragrafy 23, 25, B94 i B96–B99 stanowiły zmiany do MSR 27 wprowadzone w roku 2008, które zostały przeniesione do MSSF 10. Z wyjątkiem sytuacji, w której jednostka stosuje paragraf C3 lub jest zobowiązana do stosowania paragrafów C4–C5A, jednostka stosuje wymagania określone w wymienionych paragrafach jak następuje:

▼M32

(a) jednostka nie przekształca przypisanych zysków lub strat za okresy sprawozdawcze przed datą przyjęcia do stosowania zmian w paragrafie B94 po raz pierwszy;

(b) wymogi w paragrafach 23 i B96 dotyczące ujmowania zmian w udziałach własnościowych w jednostce zależnej po objęciu kontroli, nie stosuje się do zmian, które wystąpiły zanim jednostka zastosowała te poprawki po raz pierwszy;

(c) jednostka nie przekształca wartości bilansowej inwestycji w byłej jednostce zależnej, jeżeli utrata kontroli nastąpiła przed przyjęciem poprawek w paragrafach 25 i B97–B99 do stosowania po raz pierwszy. Dodatkowo jednostka nie dokonuje przeliczenia zysków lub strat z tytułu utraty kontroli nad jednostką zależną, która nastąpiła przed przyjęciem tych poprawek do stosowania po raz pierwszy.

▼M37

**Odniesienia do „bezpośrednio poprzedzającego okresu”**

▼M38

C6A Pomimo że w paragrafach C3B–C5A mowa jest tylko o okresie rocznym bezpośrednio poprzedzającym dzień pierwszego zastosowania („bezpośrednio poprzedzającym okresie”), jednostka może również przedstawić skorygowane informacje porównawcze za wcześniejsze prezentowane okresy, choć nie ma ona takiego obowiązku. Jeżeli jednostka faktycznie przedstawia skorygowane informacje porównawcze za wcześniejsze okresy, wszystkie odniesienia do „bezpośrednio poprzedzającego okresu” w paragrafach C3B–C5A należy rozumieć jako odniesienia do „najwcześniejszego prezentowanego skorygowanego okresu porównawczego”.

▼M37

C6B Jeżeli jednostka przedstawia nieskorygowane informacje porównawcze dla dowolnego wcześniejszego okresu, wyraźnie wskazuje informacje, które nie zostały skorygowane, oraz informuje o tym, że zostały one przygotowane na innej podstawie, jak również wyjaśnia tę podstawę.

▼**M32**

**Odniesienie do MSSF 9**

C7 Jeżeli jednostka stosuje niniejszy MSSF, ale jeszcze nie stosuje MSSF 9, odniesienie niniejszego MSSF do MSSF 9 należy rozumieć jako odniesienie do MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena.*

WYCOFANIE INNYCH MSSF

C8 Niniejszy MSSF zastępuje wymogi odnoszące się do skonsolidowanych sprawozdań finansowych w MSR 27 (zaktualizowanego w 2008 r.).

C9 Niniejszy MSSF zastępuje także SKI-12 *Konsolidacja—jednostki specjalnego przeznaczenia*

▼M32

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 11

*Wspólne ustalenia umowne*

CEL

**1** **Celem niniejszego standardu jest ustanowienie zasad sprawozdawczości finansowej jednostek, które mają udziały we współkontrolowanych ustaleniach (tj. we *wspólnych ustaleniach umownych)*.**

**Osiągnięcie celu**

2 Aby osiągnąć cel określony w ust. 1, w niniejszym standardzie zdefiniowano pojęcie *współkontroli* i wprowadzono wymóg, zgodnie z którym jednostka, która jest *stroną wspólnego ustalenia umownego*, określa rodzaj wspólnego ustalenia umownego, w który jest zaangażowana, oceniając swoje prawa i obowiązki, oraz rozlicza się z tych praw i obowiązków zgodnie z tym rodzajem wspólnego ustalenia umownego.

ZAKRES

**3** **Niniejszy standard stosują wszystkie jednostki, które są stronami we wspólnych ustaleniach umownych.**

WSPÓLNE USTALENIA UMOWNE

**4** **Wspólne ustalenie umowne to umowa, w ramach której dwie strony lub większa ich liczba sprawują współkontrolę.**

**5** **Wspólne ustalenie umowne ma następujące cechy:**

(a) **strony są związane umową (zob. paragrafy B2–B4);**

(b) **na podstawie umowy dwie strony lub większa ich liczba sprawują wspólną kontrolę nad ustaleniem umownym (zob. paragrafy 7–13).**

**6** **Wspólne ustalenie umowne ma formę albo *wspólnego działania*, albo *wspólnego przedsięwzięcia*.**

**Współkontrola**

**7** **Współkontrola jest umownie ustalonym podziałem kontroli w ramach ustalenia umownego, który występuje tylko wówczas, gdy decyzje dotyczące istotnych działań wymagają jednogłośnej zgody stron dzielących kontrolę.**

8 Jednostka, która jest stroną ustalenia umownego, ocenia, czy umowa daje wszystkim stronom lub grupie stron zbiorową kontrolę nad ustaleniem umownym. Wszystkie strony lub grupa stron zbiorowo kontrolują ustalenie, kiedy muszą działać razem w celu kierowania działaniami, które mają znaczący wpływ na wysokość zwrotów wypracowanych przez ustalenie umowne (np. istotne działania).

9 Po ustaleniu, czy wszystkie strony, czy też grupa stron, zbiorowo kontrolują ustalenie umowne, współkontrola istnieje tylko wtedy, gdy decyzje w sprawie istotnych działań wymagają jednogłośnej zgody stron, które zbiorowo kontrolują ustalenie umowne.

10 W ramach wspólnego ustalenia umownego żadna ze stron nie kontroluje ustalenia samodzielnie. Strona sprawująca współkontrolę nad ustaleniem może uniemożliwiać wszelkim innym stronom lub grupie stron kontrolowanie ustalenia umownego.

▼M32

11 Ustalenie umowne może być wspólnym ustaleniem umownym nawet wtedy, gdy nie wszystkie strony sprawują współkontrolę nad tym ustaleniem. W niniejszym standardzie wprowadzono rozróżnienie między stronami, które sprawują współkontrolę nad wspólnym ustaleniem umownym (*wspólnicy wspólnego działania lub wspólnego przedsięwzięcia*), a stronami, które uczestniczą we wspólnym ustaleniu umownym, lecz nie sprawują nad nim współkontroli.

12 Jednostka będzie musiała osądzić, czy wszystkie strony, lub grupa stron, sprawują współkontrolę nad ustaleniem. Dokonując oceny, jednostka uwzględnia wszystkie fakty i okoliczności (zob. paragrafy B5–B11).

13 Jeżeli fakty i okoliczności ulegną zmianie, jednostka ponownie ocenia, czy wciąż sprawuje współkontrolę nad ustaleniem.

**Rodzaje wspólnych ustaleń umownych**

**14 Jednostka określa rodzaj wspólnego ustalenia umownego, w które jest zaangażowana. Zakwalifikowanie wspólnego ustalenia umownego jako wspólnego działania lub wspólnego przedsięwzięcia zależy od praw i obowiązków stron ustalenia umownego.**

**15 Wspólne działanie jest wspólnym ustaleniem umownym, w którym strony sprawujące współkontrolę nad ustaleniem umownym mają prawa do aktywów, i obowiązki dotyczące zobowiązań, powiązanych z ustaleniem umownym. Strony te są nazywane wspólnikami wspólnego działania.**

**16 Wspólne przedsięwzięcie jest wspólnym ustaleniem umownym, w którym strony sprawujące współkontrolę nad ustaleniem mają prawa do aktywów netto wynikających z ustalenia umownego. Strony te są nazywane wspólnikami wspólnego przedsięwzięcia.**

17 Ustalając, czy wspólne ustalenie umowne jest wspólnym działaniem czy wspólnym przedsięwzięciem jednostka kieruje się własnym osądem. Jednostka ustala rodzaj wspólnego ustalenia umownego, w które jest zaangażowana, uwzględniając swoje prawa i obowiązki wynikające z ustalenia. Jednostka ocenia swoje prawa i obowiązki, uwzględniając strukturę i formę prawną ustalenia, uzgodnione przez strony warunki umowy oraz, w stosownym przypadku, inne fakty i okoliczności (zob. paragrafy B12–B33).

18 Niekiedy strony są związane umową ramową, która określa ogólne warunki umowne podejmowania jednego działania lub większej ich liczby. Umowa ramowa może stanowić, że strony przyjmują różne wspólne ustalenia umowne w celu prowadzenia konkretnych działań będących częścią umowy. Nawet gdy takie wspólne ustalenia umowne są powiązane z tą samą umową ramową, ich rodzaj może być inny, jeżeli prawa i obowiązki stron różnią się w momencie podejmowania różnych działań w kontekście umowy ramowej. W konsekwencji wspólne działania i wspólne przedsięwzięcia mogą współistnieć, kiedy strony podejmują różne działania stanowiące część tej samej umowy ramowej.

19 W przypadku zmiany faktów i okoliczności jednostka ponownie ocenia, czy rodzaj wspólnego ustalenia umownego, w które jest zaangażowana, uległ zmianie.

▼M32

SPRAWOZDANIA FINANSOWE STRON WSPÓLNEGO USTALENIA UMOWNEGO

**Wspólne działania**

**20** **W związku z udziałami we wspólnym działaniu wspólnik wspólnego działania ujmuje:**

(a) **swoje aktywa, w tym udział w aktywach posiadanych wspólnie;**

(b) **swoje zobowiązania, w tym udział w zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie;**

(c) **przychody ze sprzedaży swojego udziału w wynikach wspólnego działania;**

(d) **swoją część przychodów ze sprzedaży produkcji w ramach wspólnego działania oraz**

(e) **swoje koszty, w tym udział we wspólnie poniesionych kosztach.**

21 Wspólnik wspólnego działania rozlicza aktywa, zobowiązania, przychody i koszty związane z jego udziałem we wspólnym działaniu zgodnie z MSSF mającymi zastosowanie do tych konkretnych aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów.

▼M46

21 A Jeżeli jednostka nabywa udział we wspólnym działaniu, w którym działalność wspólnego działania stanowi przedsięwzięcie, zgodnie z definicją w MSSF 3, stosuje ona, w zakresie jej udziału zgodnie z paragrafem 20, wszystkie zasady dotyczące rachunkowości połączeń jednostek w MSSF 3, a także inne MSSF, które nie są sprzeczne z wytycznymi zawartymi w niniejszym MSSF, oraz dokonuje ujawnienia informacji wymaganych w tych MSSF w odniesieniu do połączeń jednostek. Ma to zastosowanie zarówno do nabycia początkowego udziału, jak i dodatkowych udziałów we wspólnym działaniu, w którym działalność wspólnego działania stanowi przedsięwzięcie. Rozliczanie nabycia udziału w takim wspólnym działaniu określono w paragrafach B33 A–B33D.

▼M32

22 Rozliczanie transakcji takich jak sprzedaż, wniesienie lub nabycie aktywów między jednostką a wspólnym działaniem, w które jest zaangażowany jako wspólnik, określono szczegółowo w paragrafach B34–B37.

23 Strona, która uczestniczy we wspólnym działaniu, lecz nie sprawuje nad nim współkontroli, również rozlicza swój udział w ustaleniu zgodnie z paragrafami 20–22, jeżeli ma prawa do aktywów i obowiązki wynikające ze zobowiązań powiązane ze wspólnym działaniem. Jeżeli strona, która uczestniczy we wspólnym działaniu, lecz nie sprawuje nad nim współkontroli, nie ma praw do aktywów ani obowiązków wynikających ze zobowiązań powiązanych z tym wspólnym działaniem, rozlicza swój udział we wspólnym działaniu zgodnie z MSSF mającymi zastosowanie do tego udziału.

**Wspólne przedsięwzięcia**

**24** **Wspólnik wspólnego przedsięwzięcia ujmuje swój udział we wspólnym przedsięwzięciu jako inwestycję i rozlicza tę inwestycję przy użyciu metody praw własności zgodnie z MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych oraz wspólne przedsięwzięcia*, chyba że jednostka jest zwolniona ze stosowania metody praw własności zgodnie z tym standardem.**

25 Strona, która uczestniczy we wspólnym przedsięwzięciu, lecz nie sprawuje nad nim współkontroli, rozlicza swój udział w ustaleniu zgodnie z MSSF 9 *Instrumenty finansowej*, chyba że wywiera znaczący wpływ na wspólne przedsięwzięcie i wówczas rozlicza się zgodnie z MSR 28 (zmienionym w 2011 r.).

▼M32

JEDNOSTKOWE SPRAWOZDANIA FINANSOWE

**26** **W jednostkowych sprawozdaniach finansowych wspólnik wspólnego działania lub wspólnego przedsięwzięcia ujmuje swój udział w:**

(a) **wspólnym działaniu zgodnie z paragrafami 20–22;**

(b) **wspólnym przedsięwzięciu zgodnie z paragrafem 10 MSR 27 *Jednostkowe sprawozdania finansowe*.**

**27** **W jednostkowych sprawozdaniach finansowych strona, która uczestniczy we wspólnym ustaleniu umownym, lecz nie sprawuje nad nim współkontroli, ujmuje swój udział w:**

(a) **wspólnym działaniu zgodnie z paragrafem 23;**

(b) **wspólnym przedsięwzięciu zgodnie z MSSF 9, chyba że jednostka wywiera znaczący wpływ na wspólne przedsięwzięcie i wówczas stosuje paragraf 10 MSR 27 (zmienionego w 2011 r.).**

*Załącznik A*

**Definicje terminów**

*Załącznik stanowi integralną część MSSF.*

| | |
|---|---|
| **wspólne ustalenie umowne** | Ustalenie umowne, nad którym dwie strony lub większa ich liczba sprawują **współkontrolę**. |
| **współkontrola** | Umownie ustalony podział kontroli w ramach ustalenia umownego, który występuje tylko wówczas, gdy decyzje dotyczące istotnych działań wymagają jednogłośnej zgody stron dzielących kontrolę. |
| **wspólne działanie** | **Wspólne ustalenie umowne**, w którym strony sprawujące **współkontrolę** nad ustaleniem mają prawa do aktywów i obowiązki wynikające ze zobowiązań powiązane z ustaleniem. |
| **wspólnik wspólnego działania** | Strona **wspólnego działania**, która sprawuje **współkontrolę** nad tym wspólnym działaniem. |
| **wspólne przedsięwzięcie** | **Wspólne ustalenie umowne**, w którym strony sprawujące **współkontrolę** nad ustaleniem mają prawa do aktywów netto ustalenia umownego. |
| **wspólnik wspólnego przedsięwzięcia** | Strona **wspólnego przedsięwzięcia**, która sprawuje **współkontrolę** nad tym wspólnym przedsięwzięciem. |
| **strona wspólnego ustalenia umownego** | Jednostka, która uczestniczy we **wspólnym ustaleniu umownym** bez względu na to, czy sprawuje **współkontrolę** nad tym ustaleniem. |

▼M32

| | |
|---|---|
| **oddzielna jednostka** | Oddzielnie identyfikowalna struktura finansowa, w tym oddzielne jednostki prawne lub jednostki uznane za takie na podstawie statutu spółki, bez względu na to, czy jednostki te mają osobowość prawną. |

Następujące terminy zostały zdefiniowane w MSR 27 (zmienionym w 2011 r.), MSR 28 (zmienionym w 2011 r.) lub MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe* i są używane w niniejszym standardzie w znaczeniu określonym w wyżej wymienionych standardach:

— kontrola jednostki, w której dokonano inwestycji;

— metoda praw własności;

— władza;

— prawa ochronne;

— istotne działania;

— jednostkowe sprawozdania finansowe;

— znaczący wpływ.

*Załącznik B*

**Objaśnienie stosowania**

*Załącznik stanowi integralną część MSSF. W załączniku opisano stosowanie ustępów 1-27. Ma on takie samo znaczenie jak inne części MSSF.*

B1 Przykłady w niniejszym załączniku dotyczą sytuacji hipotetycznych. Chociaż niektóre aspekty przykładów mogą znajdować odzwierciedlenie w rzeczywistych wydarzeniach, stosując MSSF 11 należy ocenić wszystkie istotne fakty i okoliczności danego wydarzenia.

WSPÓLNE USTALENIA UMOWNE

**Umowa (paragraf 5)**

B2 Umowę można udokumentować na wiele sposobów. Egzekwowalna umowa ma często, choć nie zawsze, formę pisemną; zazwyczaj jest to forma kontraktu lub udokumentowanych rozmów między stronami. Mechanizmy statutowe również mogą tworzyć egzekwowalną umowę, albo same w sobie, albo w połączeniu z kontraktami między stronami.

B3 Kiedy wspólne ustalenia umowne mają strukturę *oddzielnej jednostki* (zob. paragrafy B19–B33), umowa lub niektóre aspekty umowy zostaną w niektórych przypadkach włączone do statutu lub regulaminu oddzielnej jednostki.

▼M32

B4 Umowa określa zasady uczestnictwa stron w działalności, która jest przedmiotem ustalenia. Umowa reguluje zazwyczaj takie kwestie jak:

(a) cel, działalność i czas trwania wspólnego ustalenia umownego;

(b) sposób wyznaczania członków zarządu lub równoważnego organu zarządczego wspólnego ustalenia umownego;

(c) proces podejmowania decyzji: kwestie wymagające decyzji stron, prawa głosu stron i wymagany poziom poparcia dla tych kwestii. Proces podejmowania decyzji znajdujący odzwierciedlenie w umowie jest formą ustanowienia współkontroli nad ustaleniem (zob. paragrafy B5–B11).

(d) kapitał lub inne wymagane wkłady stron.

(e) sposób podziału między stronami aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów lub wyniku finansowego związanych ze wspólnym ustaleniem umownym.

**Współkontrola (paragrafy 7–13)**

B5 Oceniając, czy jednostka sprawuje współkontrolę nad ustaleniem umownym, należy najpierw sprawdzić, czy wszystkie strony, lub grupa stron, kontrolują ustalenie. MSSF 10 zawiera definicję kontroli. Standard ten należy stosować do ustalenia, czy wszystkie strony, lub grupa stron, podlegają ekspozycji lub posiadają prawa do zmiennych zwrotów wypracowanych w wyniku zaangażowania w ustalenie umowne, a także czy posiadają zdolność do sprawowania władzy nad ustaleniem w celu wpłynięcia na wysokość zwrotów wypracowanych przez ustalenie. Kiedy wszystkie strony lub grupa stron ujęte zbiorowo są w stanie kierować działaniami, które wywierają istotny wpływ na zwroty wypracowane przez ustalenie umowne (istotne działania), strony zbiorowo kontrolują ustalenie umowne.

B6 Po ustaleniu, czy wszystkie strony, lub grupa stron, zbiorowo kontrolują ustalenie umowne, jednostka ocenia, czy sprawuje współkontrolę nad ustaleniem umownym. Współkontrola istnieje tylko wtedy, gdy decyzje dotyczące istotnych działań wymagają jednogłośnej zgody stron, które zbiorowo kontrolują ustalenie umowne. Stwierdzenie, czy ustalenie jest współkontrolowane przez wszystkie strony lub przez grupę stron, czy też kontrolowane samodzielnie przez jedną ze stron, może wymagać własnego osądu.

B7 Niekiedy proces podejmowania decyzji ustalony przez strony w umowie pośrednio prowadzi do współkontroli. Załóżmy na przykład, że dwie strony podejmują ustalenie umowne, w którym każda ze stron ma 50 procent praw głosu, a z umowy między stronami wynika, że do podjęcia decyzji w sprawie istotnych działań potrzebne jest 51 procent praw głosu. W takim przypadku strony pośrednio uzgodniły, że sprawują współkontrolę nad ustaleniem umownym, ponieważ decyzji w sprawie istotnych działań nie można podjąć bez zgody obu stron.

▼M32

B8 W innych okolicznościach umowa zawiera wymóg posiadania minimalnej proporcji praw głosu do podejmowania decyzji w sprawie istotnych działań. Kiedy wymaganą minimalna proporcję praw głosu można osiągnąć w wyniku więcej niż jednej kombinacji stron osiągających zgodę, ustalenie nie jest wspólnym ustaleniem umownym, o ile umowa nie precyzuje, które strony (lub kombinacje stron) muszą jednogłośnie podejmować decyzje w sprawie istotnych działań w ramach ustalenia.

Przykłady stosowania

**Przykład 1**

Załóżmy, że trzy strony podejmują ustalenie umowne: strona A posiada 50 procent praw głosu w ustaleniu, strona B posiada 30 procent, zaś strona C 20 procent. Umowa między stronami A, B i C stanowi, że do podejmowania decyzji dotyczących istotnych działań realizowanych w ramach umowy konieczne jest posiadanie 75 procent praw głosu. Chociaż strona A może zablokować dowolną decyzję, nie ma kontroli nad wspólnym ustaleniem, ponieważ wymaga to zgody strony B. Zawarty w umowie wymóg posiadania co najmniej 75 procent praw głosu do podjęcia decyzji w sprawie istotnych działań oznacza, że strony A i B sprawują współkontrolę nad wspólnym ustaleniem, ponieważ decyzji w sprawie istotnych działań realizowanych w ramach umowy nie można podjąć bez zgody zarówno strony A, jak i strony B.

**Przykład 2**

Załóżmy, że wspólne ustalenie obejmuje trzy strony: Strona A posiada 50 procent praw głosu w ustaleniu, a strony B i C po 25 procent. Umowa między stronami A, B i C stanowi, że do podejmowania decyzji dotyczących istotnych działań realizowanych w ramach umowy konieczne jest posiadanie 75 procent praw głosu. Chociaż strona A może zablokować dowolną decyzję, nie ma kontroli nad wspólnym ustaleniem, ponieważ wymaga to zgody strony B lub C. W tym przykładzie kontrolę nad ustaleniem sprawują zbiorowo strony A, B i C. Istnieje jednak więcej niż jedna kombinacja stron, które mogą porozumieć się w celu zgromadzenia 75 procent praw głosu (tj. albo A i B, albo A i C). W takiej sytuacji, aby działalność taka kwalifikowała się jako wspólne ustalenie umowne, umowa między stronami musi precyzować, która kombinacja stron jest wymagana do jednogłośnego podejmowania decyzji o istotnych działaniach w ramach ustalenia

**Przykład 3**

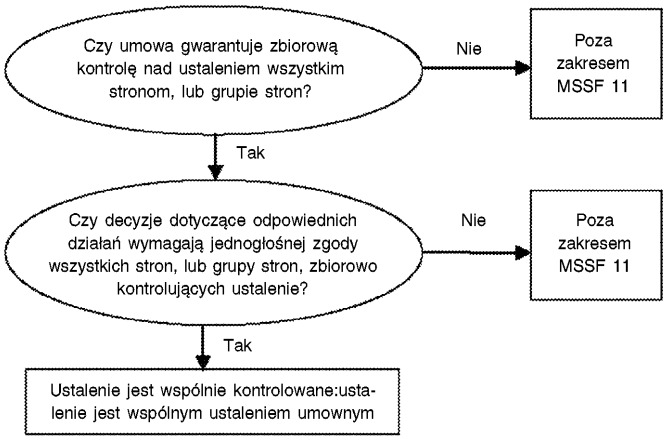
Załóżmy, że strony A i B posiadają po 35 procent praw głosu w ustaleniu umownym, a pozostałe 30 procent praw głosu jest znacznie rozproszone. Decyzje w sprawie istotnych działań są zatwierdzane większością praw głosu. Strony A i B sprawują współkontrolę nad ustaleniem tylko wtedy, gdy umowa precyzuje, że decyzje w sprawie istotnych działań realizowanych w ramach ustalenia wymagają zgody zarówno strony A, jak i strony B.

B9 Wymóg jednogłośnej zgody oznacza, że każda strona sprawująca współkontrolę nad ustaleniem może przeszkodzić innym stronom lub grupie stron w podjęciu jednogłośnych decyzji (w sprawie istotnych działań) bez ich zgody. Jeżeli wymóg jednogłośnej zgody dotyczy tylko decyzji, które zapewniają stronie prawa ochronne, nie zaś decyzji w sprawie istotnych działań realizowanych w ramach ustalenia, strona ta nie jest stroną sprawującą współkontrolę nad ustaleniem.

▼M32

B10 Umowa może zawierać klauzule w sprawie rozwiązywania sporów, na przykład dotyczące arbitrażu. Postanowienia te mogą dopuszczać podejmowanie decyzji przy braku jednogłośnej zgody stron, które sprawują współkontrolę. Postanowienia te nie są przeszkodą dla sprawowania współkontroli nad ustaleniem, co oznacza, że nie ma przeszkody, aby ustalenie było wspólnym ustaleniem umownym.

**Ocena wspólnej kontroli**




B11 Kiedy ustalenie wychodzi poza zakres stosowania MSSF 11, jednostka rozlicza swoje udziały w ustaleniu zgodnie z odpowiednimi standardami, tj. MSSF 10, MSR 28 (zmienionym w 2011 r.) lub MSSF 9.

RODZAJE WSPÓLNYCH USTALEŃ UMOWNYCH (PARAGRAFY 14–19)

B12 Wspólne ustalenia umowne są ustanawiane w wielu różnych celach (np. jako sposób podziału kosztów i ryzyka przez strony lub sposób zapewnienia stronom dostępu do nowej technologii lub nowych rynków) i mogą mieć różne struktury i formy prawne.

B13 W przypadku niektórych ustaleń działalność będąca przedmiotem ustalenia nie musi być realizowana za pośrednictwem oddzielnej jednostki. Jednakże inne ustalenia zakładają powołanie oddzielnej jednostki.

B14 Klasyfikacja wspólnych ustaleń umownych zgodnie z wymogami MSSF zależy od praw i obowiązków stron wynikających z ustalenia w normalnym toku działalności. Niniejszy standard klasyfikuje wspólne ustalenia umowne jako wspólne działania lub wspólne przedsięwzięcia. Kiedy jednostka ma prawa do aktywów i obowiązki wynikające ze zobowiązań w związku z ustaleniem, ustalenie jest wspólnym działaniem. Kiedy jednostka ma prawa do aktywów netto wynikających z ustalenia, ustalenie jest wspólnym przedsięwzięciem. W paragrafach B16–B33 wprowadzono ocenę, którą jednostka przeprowadza w celu stwierdzenia, czy posiada udziały we wspólnym działaniu czy we wspólnym przedsięwzięciu.

▼M32

**Klasyfikacja wspólnych ustaleń umownych**

B15 Zgodnie z paragrafem B14 klasyfikacja wspólnych ustaleń umownych wymaga przeprowadzenia przez strony oceny praw i obowiązków wynikających z ustalenia. Dokonując oceny, jednostka uwzględnia:

(a) strukturę wspólnego ustalenia umownego (zob. paragrafy B16–B21).

(b) kiedy wspólne ustalenie umowne jest realizowane za pośrednictwem oddzielnej jednostki:

(i) formę prawną oddzielnej jednostki (zob. paragrafy B22–B24);

(ii) warunki umowy (zob. paragrafy B25–B28) oraz

(iii) w stosownym przypadku, inne fakty i okoliczności (zob. paragrafy B29–B33).

**Struktura wspólnego ustalenia umownego**

*Wspólne ustalenia umowne nie realizowane za pośrednictwem oddzielnej jednostki*

B16 Wspólne ustalenie umowne, które nie jest realizowane za pośrednictwem oddzielnej jednostki, jest wspólnym działaniem. W takich przypadkach umowa określa prawa stron do aktywów i obowiązki stron z tytułu zobowiązań związane z ustaleniem, a także prawa stron do odpowiednich przychodów i obowiązki stron z tytułu odpowiednich kosztów.

B17 Umowa często określa charakter działań, które są przedmiotem ustalenia, oraz sposób, w jaki strony zamierzają realizować wspólnie te działania. Na przykład strony wspólnego ustalenia umownego mogą ustalić, że będą razem wytwarzać produkt, a każda ze stron będzie odpowiedzialna za konkretne zadanie, używając własnych aktywów i zaciągając własne zobowiązania. Umowa może również precyzować podział wspólnych przychodów i kosztów między stronami. W takich przypadkach każdy wspólnik wspólnego działania ujmuje w sprawozdaniach finansowych aktywa i zobowiązania wykorzystywane do realizacji konkretnego zadania, a także przypadającą na niego część przychodów i kosztów zgodnie z umową.

B18 W innych przypadkach strony wspólnego ustalenia umownego mogą uzgodnić na przykład podział i wspólną eksploatację składnika aktywów. W takim przypadku umowa określa prawa stron do wspólnie eksploatowanego składnika aktywów oraz sposób, w jaki sposób strony dzielą między sobą produkt lub przychód uzyskany w ramach eksploatacji danego składnika aktywów, a także koszty operacyjne. Każdy wspólnik wspólnego działania rozlicza przypadający na niego udział we wspólnym składniku aktywów i uzgodniony udział w każdym zobowiązaniu, a także ujmuje swój udział w produkcie, przychodach i kosztach zgodnie z umową.

▼M32

*Wspólne ustalenia umowne realizowane za pośrednictwem oddzielnej jednostki*

B19 Wspólne ustalenie umowne, w którym aktywa i zobowiązania związane z ustaleniem są przypisane do oddzielnej jednostki, może być albo wspólnym przedsięwzięciem, albo wspólnym działaniem.

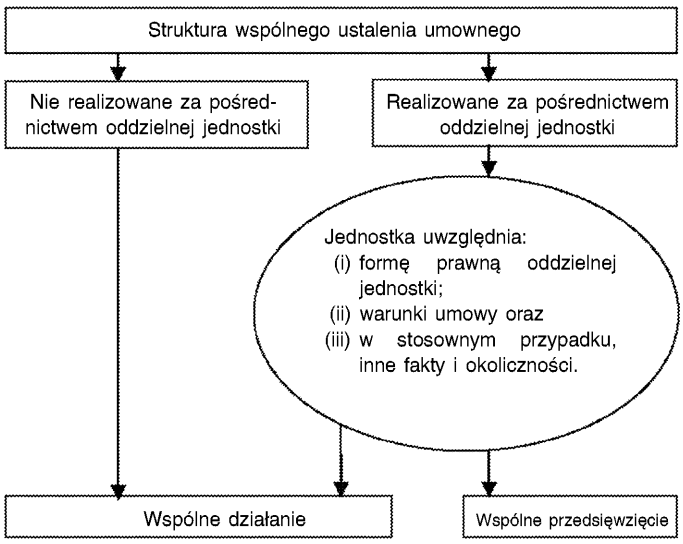
B20 To, czy strona jest wspólnikiem wspólnego działania czy wspólnego przedsięwzięcia zależy od praw strony do aktywów i obowiązków strony z tytułu zobowiązań związanych z ustaleniem, które ma formę oddzielnej jednostki.

B21 Zgodnie z paragrafem B15, kiedy strony realizują wspólne ustalenie umowne za pośrednictwem oddzielnej jednostki, muszą ocenić, czy forma prawna oddzielnej jednostki, warunki umowy i, w stosownym przypadku, wszelkie inne fakty i okoliczności dają im:

(a) prawa do aktywów i obowiązki wynikające ze zobowiązań w związku z ustaleniem (tj. ustalenie jest wspólnym działaniem) lub

(b) prawa do aktywów netto ustalenia umownego (tj. ustalenie jest wspólnym przedsięwzięciem).

**Klasyfikacja wspólnego ustalenia umownego: ocena praw i obowiązków stron wynikających z ustalenia umownego**




**Forma prawna oddzielnej jednostki**

B22 Przy ustalaniu rodzaju wspólnego ustalenia umownego uwzględnia się formę prawną oddzielnej jednostki. Forma prawna pomaga wstępnie określić prawa stron do aktywów i obowiązki stron z tytułu zobowiązań w ramach oddzielnej jednostki, w tym: czy strony posiadają udziały w aktywach przypisanych do oddzielnej jednostki i czy ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania przypisane do oddzielnej jednostki.

B23 Na przykład strony mogą realizować wspólne ustalenie umowne za pośrednictwem oddzielnej jednostki, której forma prawna powoduje, że oddzielna jednostka jest postrzegana w świetle własnego prawa (tj. aktywa i zobowiązania przypisane oddzielnej jednostce są aktywami i zobowiązaniami oddzielnej jednostki, nie zaś aktywami i zobowiązaniami stron). W takim przypadku ocena praw i obowiązków stron

▼M32

wynikających z formy prawnej oddzielnej jednostki wskazuje, że ustalenie jest wspólnym przedsięwzięciem. Jednak warunki ustalone przez strony w umowie (zob. paragrafy B25–B28), a w stosownym przypadku inne fakty i okoliczności (zob. paragrafy B29–B33) mogą pomijać ocenę praw i obowiązków stron wynikających z formy prawnej oddzielnej jednostki.

B24 Ocena praw i obowiązków stron wynikających z formy prawnej oddzielnej jednostki jest dostateczna, aby stwierdzić, że ustalenie jest wspólnym działaniem tylko wtedy, gdy strony realizują wspólne ustalenie umowne za pośrednictwem oddzielnej jednostki, której forma prawna nie wiąże się z rozdzieleniem stron i oddzielnej jednostki (tj. aktywa i zobowiązania przypisane oddzielnej jednostce są aktywami i zobowiązaniami stron).

**Ocena warunków umowy**

B25 W wielu przypadkach prawa i obowiązki uzgodnione przez strony w umowie są spójne lub nie są sprzeczne z prawami i obowiązkami stron wynikającymi z formy prawnej oddzielnej jednostki, za pośrednictwem której ustalenie jest realizowane.

B26 W innych przypadkach strony stosują umowę do odwrócenia lub zmiany praw i obowiązków wynikających z formy prawnej oddzielnej jednostki, za pośrednictwem której ustalenie jest realizowane.

Przykład stosowania

**Przykład 4**

Załóżmy, że dwie strony realizują wspólne ustalenie umowne w ramach spółki posiadającej osobowość prawną. Każda strona posiada 50 procent udziałów własnościowych w spółce posiadającej osobowość prawną. Osobowość prawna umożliwia oddzielenie jednostki od jej właścicieli, a w konsekwencji aktywa i zobowiązania przypisane jednostce są aktywami i zobowiązaniami spółki posiadającej osobowość prawną. W takim przypadku ocena praw i obowiązków stron wynikających z formy prawnej oddzielnej jednostki wskazuje, że strony mają prawa do aktywów netto wynikających z ustalenia.

Jednakże strony zmieniły cechy spółki za pomocą umowy, tak że każda z nich ma udziały w aktywach spółki posiadającej osobowość prawną i każda jest związana zobowiązaniami spółki posiadającej osobowość prawną w określonej proporcji. W wyniku takich umownych zmian cech spółki ustalenie może zostać sklasyfikowane jako wspólne działanie.

B27 W tabeli poniżej porównano wspólne warunki w umowach stron wspólnego działania i wspólne warunki w umowach stron wspólnego przedsięwzięcia. Przykłady umów w niniejszej tabeli nie są wyczerpujące.

**Ocena warunków umowy**

| | **Wspólne działanie** | **Wspólne przedsięwzięcie** |
|---|---|---|
| **Warunki umowy** | Umowa stanowi, że strony wspólnego ustalenia umownego mają prawa do aktywów i obowiązki z tytułu zobowiązań związane z ustaleniem. | Umowa stanowi, że strony wspólnego ustalenia umownego mają prawa do aktywów netto wynikających z ustalenia (tj. to nie strony, lecz oddzielna jednostka posiada prawa do aktywów i obowiązki z tytułu zobowiązań związane z ustaleniem). |

▼M32

| | Wspólne działanie | Wspólne przedsięwzięcie |
|---|---|---|
| **Prawa do aktywów** | Umowa stanowi, że strony wspólnego ustalenia umownego dzielą się wszystkimi udziałami (np. prawami, tytułem prawnym lub własnością) w aktywach związanych z ustaleniem w określonej proporcji (np. w proporcji odpowiadającej udziałom własnościowym stron w ramach ustalenia lub w proporcji odpowiadającej działalności realizowanej za pośrednictwem ustalenia, która jest im bezpośrednio przypisana) | Umowa stanowi, że aktywa wniesione w ramach ustalenia lub nabyte później przez wspólne ustalenie umowne są aktywami wynikającymi z tego ustalenia umownego. Strony nie mają udziałów (tj. nie mają praw, tytułu prawnego ani własności) w aktywach wynikających z ustalenia. |
| **Obowiązki z tytułu zobowiązań** | Umowa stanowi, że strony wspólnego ustalenia umownego dzielą się wszystkimi zobowiązaniami, obowiązkami, kosztami i wydatkami w określonej proporcji (np. w proporcji odpowiadającej udziałom własnościowym stron w ustaleniu lub w proporcji odpowiadającej działalności realizowanej za pośrednictwem ustalenia, która jest im bezpośrednio przypisana). | Umowa stanowi, że wspólne ustalenie umowne odpowiada za długi i obowiązki wynikające z ustalenia. |
| | | Umowa stanowi, że strony wspólnego ustalenia umownego odpowiadają wobec ustalenia umownego tylko w zakresie odpowiadającym ich inwestycjom w ustalenie lub ich obowiązkom związanym z pokryciem albo niezapłaconego, albo dodatkowego kapitału w ramach ustalenia lub jednego i drugiego. |
| | Umowa stanowi, że strony wspólnego ustalenia umownego odpowiadają za roszczenia stron trzecich. | Umowa stanowi, że wierzyciele wspólnego ustalenia umownego nie mogą wysuwać żądań wobec którejkolwiek ze stron w związku z długami lub zobowiązaniami wynikającymi z ustalenia umownego. |
| **Przychody, koszty, wynik finansowy** | Umowa ustanawia przypisanie przychodów i kosztów na podstawie relatywnego wyniku każdej strony wspólnego ustalenia umownego. Na przykład umowa może stanowić, że przychody i koszty są przypisywane na podstawie mocy produkcyjnych wykorzystywanych przez każdą ze stron we wspólnie prowadzonym zakładzie, które mogą różnić się od udziałów własnościowych we wspólnym ustaleniu umownym. W innych przypadkach strony mogą ustalić podział wyniku finansowego związanego z ustaleniem na podstawie określonej proporcji, np. udziałów własnościowych stron w ustaleniu. Nie oznacza to, że ustalenie nie jest wspólnym działaniem, jeżeli strony mają prawa do aktywów i obowiązki z tytułu zobowiązań związane z ustaleniem. | Umowa ustanawia udział każdej strony w wyniku finansowym związanym z działaniami realizowanymi w ramach ustalenia. |
| **Gwarancje** | Strony wspólnych ustaleń umownych często muszą udzielić gwarancji stronom trzecim, że, na przykład, wspólne ustalenie umowne świadczy konkretną usługę na ich rzecz lub że zapewniają finansowanie wspólnego ustalenia umownego. Udzielenie takich gwarancji lub zobowiązanie stron do ich udzielenia samo w sobie nie klasyfikuje wspólnego ustalenia umownego jako wspólnego działania. Cechą determinującą sklasyfikowanie wspólnego ustalenia umownego jako wspólnego działania lub wspólnego przedsięwzięcia jest posiadanie przez strony obowiązków z tytułu zobowiązań związanych z ustaleniem (w przypadku niektórych z nich strony muszą lub nie muszą udzielać gwarancji). | |

▼M32

B28 Jeżeli umowa stanowi, że strony mają prawa do aktywów i obowiązki z tytułu zobowiązań w związku z ustaleniem, są one stronami wspólnego działania i nie muszą uwzględniać innych faktów i okoliczności (paragrafy B29–B33) do celów klasyfikacji wspólnego ustalenia umownego.

**Ocena innych faktów i okoliczności**

B29 Jeżeli warunki umowy nie precyzują, czy strony mają prawa do aktywów i obowiązki z tytułu zobowiązań w związku z ustaleniem, strony uwzględniają inne fakty i okoliczności w celu stwierdzenia, czy ustalenie jest wspólnym działaniem czy wspólnym przedsięwzięciem.

B30 Wspólne ustalenie umowne może być realizowane za pośrednictwem oddzielnej jednostki, której forma prawna zapewnia rozdział między stronami a oddzielną jednostką. Uzgodnione między stronami warunki umowy mogą nie precyzować praw stron do aktywów ani obowiązków z tytułu zobowiązań, zatem uwzględnienie innych faktów i okoliczności może prowadzić do sklasyfikowania takiego ustalenia jako wspólnego działania. Może tak być w przypadku, gdy z innych faktów i okoliczności wynika, że strony mają prawa do aktywów i obowiązki z tytułu zobowiązań w związku z ustaleniem.

B31 Kiedy zgodnie z pierwotnymi założeniami działania realizowane w ramach ustalenia mają służyć zapewnieniu produkcji stronom, oznacza to, że strony mają prawa do zasadniczo wszystkich korzyści ekonomicznych generowanych przez aktywa wynikające z ustalenia. Strony takich ustaleń często zapewniają dostęp do produkcji w ramach ustalenia, uniemożliwiając ustaleniu umownemu sprzedaż produkcji stronom trzecim.

B32 Z ustalenia o takim kształcie i celu wynika, że zobowiązania zaciągnięte przez ustalenie są, co do istoty, pokrywane przez przepływy pieniężne pozyskane przez strony poprzez zakup produkcji. Kiedy strony są zasadniczo jedynym źródłem przepływów pieniężnych przyczyniających się do ciągłości działalności ustalenia, oznacza to, że strony mają obowiązek z tytułu zobowiązań związanych z ustaleniem.

Przykład stosowania

**Przykład 5**

Załóżmy, że dwie strony realizują wspólne ustalenie umowne w ramach spółki posiadającej osobowość prawną (jednostka C), w której każda strona posiada 50 procent udziałów własnościowych. Celem ustalenia jest wytwarzanie materiałów, których strony potrzebują do własnych indywidualnych procesów produkcji. Ustalenie zapewnia stronom prowadzenie zakładu produkującego materiały zgodnie ze specyfikacjami stron dotyczącymi ilości i jakości.

Forma prawna jednostki C (spółka posiadająca osobowość prawną), za pośrednictwem której realizowane są działania, wskazuje początkowo, że aktywa i zobowiązania przypisane jednostce C są aktywami i zobowiązaniami jednostki C. Umowa między stronami nie precyzuje, czy strony mają prawa do aktywów lub obowiązki z tytułu zobowiązań jednostki C. Zatem forma prawna jednostki C i warunki umowy wskazują, że ustalenie jest wspólnym przedsięwzięciem.

▼M32

Jednak strony uwzględniają również następujące aspekty ustalenia:

— Strony uzgodniły, że kupują całą produkcję jednostki C w stosunku 50:50. Jednostka C nie może sprzedać żadnej części produkcji stronom trzecim, o ile nie uzyska zgody dwóch stron ustalenia. Ponieważ celem ustalenia jest zapewnianie stronom potrzebnej im produkcji, oczekuje się, że sprzedaż stronom trzecim wystąpi tylko w rzadkich przypadkach i będzie nieistotna.

— Cena produkcji sprzedawanej stronom jest wyznaczana przez obie strony na poziomie, który ma pokryć koszty produkcji i wydatki administracyjne poniesione przez jednostkę C. Na podstawie tego modelu operacyjnego oczekuje się, że ustalenie funkcjonuje na poziomie progu rentowności.

Z powyższych informacji wynika, że należy uwzględnić następujące fakty i okoliczności:

— Obowiązek zakupu przez strony całej produkcji jednostki C odzwierciedla wyłączną zależność jednostki C od stron w zakresie generowania przepływów pieniężnych, co oznacza, że strony mają obowiązek finansowania rozliczenia zobowiązań jednostki C.

— Fakt, że strony mają prawa do całej produkcji jednostki C oznacza, że strony czerpią wszystkie korzyści ekonomiczne generowane przez aktywa jednostki C, a zatem mają do nich prawa.

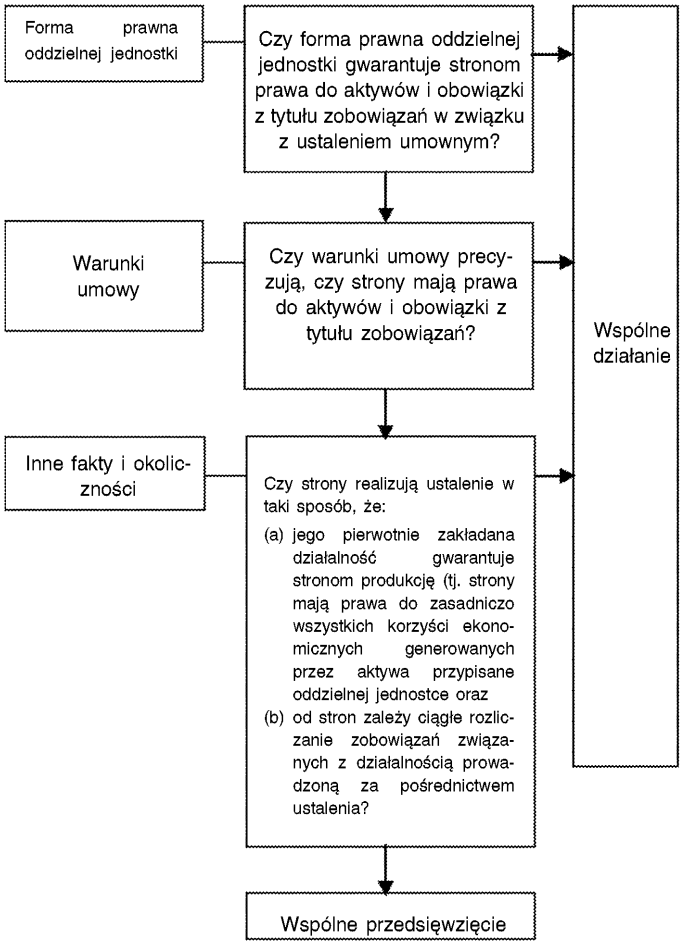
Te fakty i okoliczności wskazują, że ustalenie jest wspólnym działaniem. Wniosek dotyczący sklasyfikowania wspólnego ustalenia umownego w tych okolicznościach nie uległby zmianie, gdyby strony sprzedawały swoją część produkcji stronom trzecim zamiast wykorzystywać ją w kolejnym procesie wytwarzania.

Jeżeli strony zmieniły warunki umowy w taki sposób, że ustalenie może sprzedawać produkcję stronom trzecim, oznacza to, że jednostka C odpowiada na popyt, posiada stany magazynowe i ponosi ryzyko kredytowe. Przy takim założeniu zmiana faktów i okoliczności wymaga ponownej oceny klasyfikacji wspólnego ustalenia umownego. Fakty i okoliczności wskazywałyby wówczas, że ustalenie jest wspólnym przedsięwzięciem.

B33 Poniższy schemat odzwierciedla ocenę przeprowadzaną przez jednostkę w celu sklasyfikowania ustalenia w przypadku, gdy wspólne ustalenie umowne jest realizowane za pośrednictwem oddzielnej jednostki.

**Klasyfikacja wspólnego ustalenia umownego realizowanego za pośrednictwem oddzielnej jednostki**

▼M32




▼M46

SPRAWOZDANIA FINANSOWE STRON WSPÓLNEGO USTALENIA UMOWNEGO (PARAGRAFY 21 A–22)

**Rozliczanie nabycia udziałów we wspólnych działaniach**

B33 A Jeżeli jednostka nabywa udział we wspólnym działaniu, w którym działalność wspólnego działania stanowi przedsięwzięcie, zgodnie z definicją w MSSF 3, stosuje ona, w zakresie jej udziału zgodnie z paragrafem 20, wszystkie zasady dotyczące rachunkowości połączeń jednostek w MSSF 3, a także inne MSSF, które nie są sprzeczne z wytycznymi zawartymi w niniejszym MSSF, oraz dokonuje ujawnienia informacji wymaganych na podstawie tych MSSF w odniesieniu do połączeń jednostek. Zasady dotyczące rachunkowości połączeń jednostek, które nie są sprzeczne z wytycznymi zawartymi w niniejszym MSSF, obejmują między innymi, lecz nie wyłącznie:

a) wycenę według wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań, innych niż pozycje, których dotyczą wyjątki wskazane w MSSF 3 oraz w innych MSSF;

▼M46

b) ujmowanie kosztów związanych z nabyciem jako koszty w okresach, w których koszty zostały poniesione i usługi zostały otrzymane, z wyjątkiem dotyczącym ujmowania kosztów emisji dłużnych lub kapitałowych papierów wartościowych zgodnie z MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* oraz MSSF 9 ([1]);

c) ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które wynikają z początkowego ujęcia aktywów lub zobowiązań, z wyjątkiem rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które wynikają z początkowego ujęcia wartości firmy, zgodnie z wymogami MSSF 3 i MSR 12 *Podatek dochodowy* w odniesieniu do połączeń jednostek;

d) ujmowanie jako wartość firmy ewentualnej nadwyżki przekazanego wynagrodzenia nad określonymi w dacie nabycia kwotami netto możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów i przejętych zobowiązań; oraz

e) sprawdzanie utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, przynajmniej raz w roku oraz za każdym razem, gdy istnieją wskazówki, że mogła nastąpić utrata wartości ośrodka, zgodnie z wymogami MSR 36 *Utrata wartości aktywów* w odniesieniu do wartości firmy nabytej w ramach połączenia jednostek.

B33B Paragrafy 21 A i B33 A stosuje się również do utworzenia wspólnego działania, wyłącznie jeżeli istniejące przedsięwzięcie, zgodnie z definicją w MSSF 3, stanowi wkład do wspólnego działania w chwili jego utworzenia wnoszony przez jedną ze stron uczestniczących we wspólnym działaniu. Paragrafy te nie mają jednak zastosowania do utworzenia wspólnego działania, jeżeli wszystkie strony uczestniczące we wspólnym działaniu wnoszą do wspólnego działania jedynie aktywa lub grupy aktywów, które nie stanowią przedsięwzięć w chwili jego utworzenia.

B33C Wspólnik wspólnego działania może zwiększyć swój udział we wspólnym działaniu, w którym działalność wspólnego działania stanowi przedsięwzięcie, zgodnie z definicją w MSSF 3, poprzez nabycie dodatkowego udziału we wspólnym działaniu. W takich przypadkach uprzednio posiadane udziały we wspólnym działaniu nie podlegają ponownej wycenie, o ile wspólnik wspólnego działania zachowuje współkontrolę.

B33D Paragrafy 21 A i B33 A–B33C nie mają zastosowania do nabycia udziału we wspólnym działaniu, jeżeli strony sprawujące współkontrolę, w tym jednostka nabywająca udział we wspólnym działaniu, znajdują się pod wspólną kontrolą tej samej jednostki dominującej lub jednostek dominujących najwyższego szczebla zarówno przed nabyciem, jak i po nabyciu, a kontrola ta nie jest tymczasowa.

▼M32

**Rozliczanie sprzedaży aktywów na rzecz wspólnego działania lub wkładu aktywów we wspólne działanie**

B34 Kiedy jednostka zawiera transakcję ze wspólnym działaniem, w którym jest wspólnikiem, np. sprzedaży lub wkładu aktywów, przeprowadza transakcję z pozostałymi stronami wspólnego działania i, w związku z tym, wspólnik wspólnego działania ujmuje zyski i straty wynikające z takiej transakcji tylko w zakresie odpowiadającym udziałom pozostałych stron we wspólnym działaniu.

([1]) Jeżeli jednostka stosuje te zmiany, lecz jeszcze nie stosuje MSSF 9, odniesienie do MSSF 9 w tych zmianach należy rozumieć jako odniesienie do MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.

▼M32

B35 Kiedy takie transakcje stanowią dowód na zmniejszenie możliwej do uzyskania (realizacji) wartości netto aktywów przeznaczonych do zbycia lub wniesienia do wspólnego działania, lub na stratę z tytułu utraty wartości tych aktywów, wspólnik wspólnego działania ujmuje w całości takie straty.

**Rozliczanie nabycia aktywów od wspólnego działania**

B36 Kiedy jednostka zawiera transakcję ze wspólnym działaniem, w którym jest wspólnikiem, np. nabycia aktywów, nie ujmuje swojego udziału w zyskach lub stratach do czasu odsprzedaży tych aktywów stronie trzeciej.

B37 Kiedy takie transakcje stanowią dowód zmniejszenia możliwej do uzyskania (realizacji) wartości netto aktywów przeznaczonych do nabycia lub na wykonanie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tych aktywów, wspólnik we wspólnym przedsięwzięciu ujmuje swój udział w tych stratach.

*Załącznik C*

**Data wejścia w życie, przepisy przejściowe i wycofanie innych MSSF**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF i ma takie samo znaczenie jak inne części MSSF.*

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

C1 Jednostka stosuje niniejszy MSSF do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka stosuje niniejszy MSSF wcześniej, ujawnia ten fakt i stosuje równocześnie MSSF 10, MSSF 12 *Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach*, MSR 27 (zmieniony w 2011 r.) i MSR 28 (zmieniony w 2011 r.).

▼M37

C1A Na podstawie dokumentu *Skonsolidowane sprawozdania finansowe, Wspólne ustalenia umowne oraz Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach: Wytyczne dotyczące przejścia na stosowanie MSSF* (Zmiany MSSF 10, MSSF 11 oraz MSSF 12), opublikowanego w czerwcu 2012 r., zmieniono paragrafy C2–C5, C7–C10 i C12 oraz dodano paragrafy C1B i C12A–C12B. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje MSSF 11 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, to stosuje również te zmiany w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu.

▼M46

C1AA Na podstawie dokumentu *Rozliczanie nabycia udziałów we wspólnych działaniach* (Zmiany MSSF 11), opublikowanego w maju 2014 r., zmieniono nagłówek po paragrafie B33 oraz dodano paragrafy 21 A, B33 A–B33D i C14 A i dotyczące ich nagłówki. Jednostka stosuje te zmiany prospektywnie w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼M32

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

▼M37

C1B Niezależnie od wymogów paragrafu 28 MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*, jeżeli niniejszy MSSF jest stosowany po raz pierwszy, jednostka musi przedstawić wyłącznie informacje ilościowe wymagane na podstawie paragrafu 28 pkt f) MSR 8 dla okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego pierwszy okres roczny, w którym zastosowano MSSF 11 („bezpośrednio poprzedzającego okresu"). Jednostka może przedstawić te informacje również dla okresu bieżącego lub dla wcześniejszych okresów porównawczych, ale nie ma takiego obowiązku.

▼M37

**Wspólne przedsięwzięcia—przejście z metody konsolidacji proporcjonalnej na metodę praw własności**

C2 Przechodząc z metody konsolidacji proporcjonalnej na metodę praw własności, jednostka ujmuje inwestycje we wspólne przedsięwzięcie według stanu na początek bezpośrednio poprzedzającego okresu. Początkową inwestycję wycenia się jako łączną wartość bilansową aktywów i zobowiązań, które jednostka wcześniej skonsolidowała proporcjonalnie, w tym wartość firmy wynikającą z przejęcia. Jeżeli wartość firmy należała wcześniej do większego ośrodka wypracowującego środki pieniężne lub grupy ośrodków wypracowujących środki pieniężne, jednostka przypisuje wartość firmy do wspólnego przedsięwzięcia na podstawie względnej wartości bilansowej wspólnego przedsięwzięcia i ośrodka wypracowującego środki pieniężne lub grupy ośrodków wypracowujących środki pieniężnego, do których należała.

C3 Saldo bilansu otwarcia inwestycji ustalone zgodnie z paragrafem C2 traktuje się jako zakładany koszt inwestycji w początkowym ujęciu. Jednostka stosuje paragrafy 40–43 MSR 28 (zmienionego w 2011 r.) w odniesieniu do salda bilansu otwarcia inwestycji, aby ocenić, czy nastąpiła utrata wartości inwestycji, i ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości jako korektę zatrzymanych zysków na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu. Wyjątek od zasady początkowego ujęcia, o którym mowa w paragrafach 15 i 24 MSR 12 *Podatek dochodowy*, nie ma zastosowania wtedy, gdy jednostka ujmuje wcześniej proporcjonalnie skonsolidowaną inwestycję we wspólne przedsięwzięcie w wyniku stosowania przepisów przejściowych dotyczących wspólnych przedsięwzięć.

C4 Jeżeli wynikiem agregacji wszystkich wcześniej proporcjonalnie skonsolidowanych aktywów i zobowiązań jest ujemna kwota aktywów netto, jednostka ocenia, czy posiada prawne lub zwyczajowe obowiązki w stosunku do ujemnej kwoty aktywów netto, a jeżeli tak, jednostka ujmuje wynikające stąd zobowiązanie. Jeżeli jednostka stwierdza, że nie ma prawnych lub zwyczajowych obowiązków w stosunku do ujemnej kwoty aktywów netto, nie ujmuje wynikającego z tego zobowiązania, lecz koryguje zyski zatrzymane na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu. Jednostka ujawnia ten fakt wraz z łączną nieujętą częścią strat swoich wspólnych przedsięwzięć na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu oraz na dzień, w którym niniejszy MSSF został zastosowany po raz pierwszy.

C5 Jednostka ujawnia strukturę aktywów i zobowiązań, które zostały zagregowane w pojedyncze saldo inwestycji na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu. Ujawnienie informacji należy przygotować łącznie w odniesieniu do wszystkich wspólnych przedsięwzięć, w przypadku których jednostka stosuje przepisy przejściowe ujęte w paragrafach C2–C6.

▼M32

C6 Po początkowym ujęciu jednostka rozlicza inwestycję we wspólne przedsięwzięcie przy użyciu metody praw własności zgodnie z MSR 28 (zmienionym w 2011 r.).

▼M37

**Wspólne działania—przejście z metody praw własności na rozliczanie aktywów i zobowiązań**

C7 Przechodząc z metody praw własności na rozliczanie aktywów i zobowiązań w odniesieniu do swoich udziałów we wspólnym działaniu, jednostka – na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu – wyłącza inwestycję, która wcześniej była rozliczana przy użyciu metody praw własności, a także wszelkie inne pozycje będące częścią inwestycji netto jednostki w ustalenie umowne zgodnie z paragrafem 38 MSR 28 (zmienionego w 2011 r.) i ujmuje przypadającą na nią część każdego składnika aktywów i zobowiązań w odniesieniu do swoich udziałów we wspólnym działaniu, w tym wartość firmy, która mogła stanowić część wartości bilansowej inwestycji.

C8 Jednostka określa przypadającą na nią część aktywów i zobowiązań odnoszących się do wspólnego działania na podstawie jej praw i obowiązków w określonej proporcji zgodnie z umową. Jednostka wycenia początkową wartość bilansową aktywów i zobowiązań, wyłączając je z wartości bilansowej inwestycji na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu na podstawie informacji wykorzystywanych przez jednostkę podczas stosowania metody praw własności.

C9 Jakakolwiek różnica między inwestycją rozliczaną wcześniej przy użyciu metody praw własności, wraz z wszelkimi innymi pozycjami, które wchodziły w skład inwestycji netto jednostki w ustalenie umowne zgodnie z paragrafem 38 MSR 28 (zmienionego w 2011 r.), a ujmowaną kwotą netto aktywów i zobowiązań, w tym wartością firmy:

(a) jest skompensowana z wartością firmy związanej z inwestycją, przy czym ewentualnie pozostająca różnica koryguje zyski zatrzymane na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu, jeżeli ujęta kwota netto aktywów i zobowiązań, w tym wartość firmy, jest wyższa od wyłączonej inwestycji (i wszelkich innych pozycji wchodzących w skład inwestycji netto jednostki).

(b) koryguje zyski zatrzymane na początku bezpośrednio poprzedzającego okresu, jeżeli ujęta kwota netto aktywów i zobowiązań, w tym wartość firmy, jest niższa od wyłączonej inwestycji (i wszelkich innych pozycji wchodzących w skład inwestycji netto jednostki).

C10 Jednostka, która przechodzi z metody praw własności na metodę rozliczania aktywów i zobowiązań, przedstawia na początek bezpośrednio poprzedzającego okresu uzgodnienie wyłączonych inwestycji z ujętymi aktywami i zobowiązaniami oraz ewentualną pozostającą różnicą korygującą zyski zatrzymane.

▼M32

C11 Wyjątek od zasady początkowego ujęcia, o którym mowa w paragrafach 15 i 24 MSR 12 nie ma zastosowania wtedy, gdy jednostka ujmuje aktywa i zobowiązania związane z udziałem we wspólnym działaniu.

▼M37

**Przepisy przejściowe dotyczące jednostkowych sprawozdań finansowych jednostki**

C12 Jednostka, która zgodnie z paragrafem 10 MSR 27 rozliczała wcześniej w swoich jednostkowych sprawozdaniach finansowych swoje udziały we wspólnym działaniu jako inwestycję według kosztu lub zgodnie z MSSF 9:

(a) wyłącza inwestycję i ujmuje przypadającą na nią część aktywów i zobowiązań wspólnego działania według kwot określonych zgodnie z paragrafami C7–C9.

(b) przedstawia na początek prezentowanego bezpośrednio poprzedzającego okresu uzgodnienie wyłączonej inwestycji z ujętymi aktywami i zobowiązaniami oraz ewentualną pozostającą różnicą korygującą zyski zatrzymane.

**Odniesienia do „bezpośrednio poprzedzającego okresu"**

C12A Niezależnie od odniesień do „bezpośrednio poprzedzającego okresu" w paragrafach C2–C12, jednostka może również przedstawić skorygowane informacje porównawcze dla dowolnego prezentowanego wcześniejszego okresu, ale nie ma takiego obowiązku. Jeżeli jednostka przedstawia skorygowane informacje porównawcze dla dowolnego wcześniejszego okresu, wszystkie odniesienia do „bezpośrednio poprzedzającego okresu" w paragrafach C2–C12 należy rozumieć jako odniesienia do „najwcześniejszego prezentowanego skorygowanego okresu porównawczego".

C12B Jeżeli jednostka przedstawia nieskorygowane informacje porównawcze dla dowolnego wcześniejszego okresu, wyraźnie wskazuje informacje, które nie zostały skorygowane, oraz informuje o tym, że zostały one przygotowane na innej podstawie, jak również wyjaśnia tę podstawę.

▼M32

C13 Wyjątek dotyczący początkowego ujmowania, o którym mowa w paragrafach 15 i 24 MSR 12, nie ma zastosowania, kiedy jednostka ujmuje przypadającą na nią część aktywów i zobowiązań wspólnego działania w jednostkowych sprawozdaniach finansowych wynikających ze stosowania przepisów przejściowych dotyczących wspólnych działań, o których mowa w paragrafie C12.

**Odniesienia do MSSF 9**

C14 Jeżeli jednostka stosuje niniejszy standard, lecz jeszcze nie stosuje MSSF 9, wszelkie odniesienia do MSSF 9 należy rozumieć jako odniesienia do MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.

▼M46

**Rozliczanie nabycia udziałów we wspólnych działaniach**

C14A Na podstawie dokumentu *Rozliczanie nabycia udziałów we wspólnych działaniach* (Zmiany MSSF 11), opublikowanego w maju 2014 r., zmieniono nagłówek po paragrafie B33 oraz dodano paragrafy 21 A, B33 A–B33D i C1AA i dotyczące ich nagłówki. Jednostka stosuje te zmiany prospektywnie w odniesieniu do nabycia udziałów we wspólnych działaniach, w których działalność wspólnego działania stanowi przedsięwzięcie, zgodnie z definicją w MSSF 3, do tych przypadków nabycia, które mają miejsce od początku pierwszego okresu, w którym jednostka stosuje te zmiany. W związku z tym nie dokonuje się korekty kwot ujętych z tytułu przypadków nabycia udziałów we wspólnych działaniach, które miały miejsce w poprzednich okresach.

▼M32

WYCOFANIE INNYCH MSSF

C15 Niniejszy standard zastępuje następujące standardy:

(a) MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach* oraz

(b) SKI-13 *Wspólnie kontrolowane jednostki—niepieniężny wkład wspólników*.

▼M32

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 12**

***Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach***

CEL

**1** **Celem niniejszego standardu jest nałożenie na jednostkę wymogu ujawniania informacji, które pozwolą użytkownikom jej sprawozdania finansowego ocenić następujące kwestie:**

(a) **charakter posiadanych *udziałów w innych jednostkach* i związane z tym ryzyko oraz**

(b) **oddziaływanie tych udziałów na jej sytuację finansową, wyniki finansowe i przepływy pieniężne.**

**Osiągnięcie celu**

▼M38

2 Aby osiągnąć cel wyznaczony w paragrafie 1 jednostka ujawnia:

(a) znaczące subiektywne oceny i założenia poczynione przy określaniu:

(i) charakteru jej udziałów w innej jednostce lub innym ustaleniu umownym;

(ii) rodzaju wspólnego ustalenia umownego, w którym ma udziały (paragrafy 7–9);

(iii) że w stosownych przypadkach jest zgodna z definicją jednostki inwestycyjnej, (paragraf 9A); oraz

▼M32

(b) informacje na temat udziałów w:

(i) jednostkach zależnych (paragrafy 10–19);

(ii) wspólnych ustaleniach umownych i jednostkach stowarzyszonych (paragrafy 20–23) oraz

(iii) *jednostkach strukturyzowanych*, które nie są kontrolowane przez jednostkę (jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji) (paragrafy 24–31).

3 Jeżeli po ujawnieniu informacji zgodnie z wymogami w niniejszym MSSF oraz w innych MSSF cel określony w paragrafie 1 nie zostanie osiągnięty, jednostka ujawnia wszelkie dodatkowe informacje niezbędne do osiągnięcia tego celu.

4 Jednostka uwzględnia stopień szczegółowości niezbędny do osiągnięcia celu ujawniania informacji oraz znaczenie przypisywane każdemu z wymogów w niniejszym standardzie. Jednostka prezentuje ujawniane informacje łącznie lub rozdzielnie, tak aby nie utrudniać zrozumienia użytecznych informacji poprzez podanie wielu nieistotnych szczegółów lub agregację pozycji, które mają inne cechy (zob. paragrafy B2–B6).

▼M32

ZAKRES

5 Niniejszy standard stosują jednostki posiadające udziały w jednej z poniższych struktur:

(a) jednostkach zależnych;

(b) wspólnych ustaleniach umownych (tj. wspólnych działaniach lub wspólnych przedsięwzięciach);

(c) jednostkach stowarzyszonych;

(d) jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji.

6 Niniejszy standard nie ma zastosowania do:

(a) programów świadczeń po okresie zatrudnienia lub pozostałych długoterminowych świadczeń pracowniczych, do których ma zastosowanie MSR 19 *Świadczenia pracownicze*;

▼M51

(b) jednostkowych sprawozdań finansowych jednostki, do których ma zastosowanie MSR 27 *Jednostkowe sprawozdania finansowe*. Jednakże:

(i) jeżeli jednostka posiada udziały w jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji i sporządza tylko jednostkowe sprawozdania finansowe, sporządzając wspomniane jednostkowe sprawozdania finansowe, stosuje wymogi z paragrafów 24–31;

(ii) jednostka inwestycyjna, która sporządza sprawozdania finansowe, w którym wszystkie jej jednostki zależne są wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy zgodnie z paragrafem 31 MSSF 10, ujawnia informacje dotyczące jednostek inwestycyjnych zgodnie z wymogami tego MSSF.

▼M32

(c) udziałów posiadanych przez jednostkę, która uczestniczy we wspólnym ustaleniu umownym, lecz nie sprawuje nad nim wspólnej kontroli, chyba że udziały skutkują wywieraniem znaczącego wpływu na ustalenie lub są udziałami w jednostce strukturyzowanej.

(d) udziałów w innej jednostce, która rozlicza się zgodnie z MSSF 9 *Instrumenty finansowe*. Jednak jednostka stosuje niniejszy MSSF:

(i) kiedy takie udziały są udziałami w jednostce stowarzyszonej lub we wspólnym przedsięwzięciu, które – zgodnie z MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych oraz wspólne przedsięwzięcia* – są wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy lub

(ii) kiedy takie udziały są udziałami w jednostce strukturyzowanej niepodlegającej konsolidacji.

ZNACZĄCE SUBIEKTYWNE OCENY I ZAŁOŻENIA

**7 Jednostka ujawnia informacje dotyczące znaczących subiektywnych ocen i założeń (oraz zmiany tych ocen i założeń), przyjętych w trakcie ustalania:**

(a) **czy sprawuje kontrolę nad inną jednostką, tj. jednostką, w której dokonano inwestycji, zgodnie z opisem w paragrafie 5 i 6 MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe*;**

(b) **czy sprawuje wspólną kontrolę nad ustaleniem umownym lub wywiera znaczący wpływ na inną jednostkę oraz**

(c) **rodzaju wspólnego ustalenia umownego (tj. wspólnego działania lub wspólnego przedsięwzięcia), kiedy ustalenie jest realizowane za pośrednictwem oddzielna jednostki.**

8 Znaczące subiektywne oceny i założenia ujawnione zgodnie z paragrafem 7 obejmują oceny i założenia przyjęte przez jednostkę, kiedy zmiany faktów i okoliczności dotyczą stwierdzenie, czy jednostka sprawuje kontrolę, wspólną kontrolę, czy też wywiera znaczący wpływ w okresie sprawozdawczym.

▼M32

9 W celu zapewnienia zgodności z paragrafem 7 jednostka ujawnia na przykład znaczące subiektywne oceny i założenia przyjęte podczas ustalania, że:

(a) nie sprawuje kontroli nad inną jednostką, nawet jeżeli posiada ponad połowę praw głosu w innej jednostce;

(b) sprawuje kontrolę nad inną jednostką, nawet jeżeli posiada mniej niż połowę praw głosu w innej jednostce;

(c) jest agentem lub mocodawcą (zob. paragrafy 58–72 MSSF 10);

(d) nie wywiera znaczącego wpływu, nawet jeżeli posiada 20 procent lub więcej praw głosu w inne jednostce;

(e) wywiera znaczący wpływ, nawet jeżeli posiada mniej niż 20 procent praw głosu w innej jednostce.

▼M38

**Status jednostki inwestycyjnej**

**9A Gdy jednostka dominująca ustali, że jest jednostką inwestycyjną zgodnie z paragrafem 27 MSSF 10, jednostka inwestycyjna ujawnia informacje dotyczące znaczących subiektywnych ocen i założeń, których dokonała, ustalając, że jest jednostką inwestycyjną. Jeżeli dana jednostka inwestycyjna nie posiada jednej lub kilku cech charakterystycznych jednostki inwestycyjnej (zob. paragraf 28 MSSF 10), ujawnia powody, dla których stwierdziła, że mimo wszystko jest jednostką inwestycyjną.**

9B Gdy jednostka staje się lub przestaje być jednostką inwestycyjną, ujawnia zmianę statusu jednostki inwestycyjnej oraz przyczyny zmiany. Ponadto jednostka, która staje się jednostką inwestycyjną, ujawnia wpływ zmiany statusu na sprawozdanie finansowe za prezentowany okres, w tym:

(a) całkowitą wartość godziwą, począwszy od dnia zmiany statusu, jednostek zależnych, w przypadku których przestaje być dokonywana konsolidacja;

(b) całkowity zysk lub całkowitą stratę, o ile takie są, wyliczone zgodnie z paragrafem B101 MSSF 10; oraz

(c) pozycję(-e) w wyniku finansowym, w której(-ych) ujęto zysk lub stratę (jeżeli nie są przedstawione oddzielnie).

▼M32

UDZIAŁY W JEDNOSTKACH ZALEŻNYCH

**10 Jednostka ujawnia informacje, które pozwalają użytkownikom jej skonsolidowanych sprawozdań finansowych**

(a) **zrozumieć:**

(i) **skład grupy oraz**

(ii) **udział udziałów niekontrolujących w działaniach grupy i przepływy pieniężne (paragraf 12) oraz**

(b) **ocenić:**

(i) **charakter i zakres znaczących ograniczeń możliwości dostępu jednostki do aktywów lub ich używania oraz rozliczenia zobowiązań grupy (paragraf 13);**

(ii) **charakter i zmiany ryzyka związanego z udziałami w jednostkach strukturyzowanych podlegających konsolidacji (paragrafy 14–17);**

▼M32

(iii) **wpływ zmian udziałów własnościowych w jednostce zależnej, które powodują lub nie powodują utraty kontroli (paragraf 18) oraz**

(iv) **konsekwencje utraty kontroli nad jednostką zależną w okresie sprawozdawczym (paragraf 19).**

11 Jeżeli sprawozdania finansowe jednostki zależnej używane do przygotowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych mają inny dzień sporządzenia lub dotyczą innego okresu niż skonsolidowane sprawozdania finansowe (zob. paragrafy B92 i B93 MSSF 10), jednostka ujawnia:

(a) dzień zakończenia okresu sprawozdawczego sprawozdań finansowych jednostki zależnej oraz

(b) powód wykorzystania innego dnia lub innego okresu.

**Udział udziałów niekontrolujących w działaniach grupy i przepływy pieniężne**

12 W przypadku każdej jednostki zależnej, która posiada udziały niekontrolujące, które są istotne dla jednostki sporządzającej sprawozdanie, jednostka ujawnia:

(a) nazwę jednostki zależnej;

(b) główne miejsce prowadzenia działalności (i kraj rejestracji jednostki, jeżeli jest inny od głównego miejsca prowadzenia działalności) jednostki zależnej;

(c) proporcję udziałów własnościowych posiadanych przez udziały niekontrolujące;

(d) proporcję praw głosu posiadanych przez udziały niekontrolujące, jeżeli różni się od proporcji posiadanych udziałów własnościowych;

(e) wynik finansowy przypisany udziałom niekontrolującym jednostki zależnej w trakcie okresu sprawozdawczego;

(f) łączne udziały niekontrolujące jednostki zależnej na koniec okresu sprawozdawczego.

(g) skrócone informacje finansowe na temat jednostki zależnej (zob. paragraf B10).

**Charakter i zakres znaczących ograniczeń**

13 Jednostka ujawnia:

(a) znaczące ograniczenia (np. statutowe, umowne i regulacyjne) możliwości dostępu aktywów lub ich używania oraz rozliczania zobowiązań grupy, w tym:

(i) ograniczenia możliwości transferu środków pieniężnych lub innych aktywów przez jednostkę dominującą lub jej jednostki zależne do (lub z) innych jednostek w ramach grupy;

(ii) gwarancji lub innych wymogów, które mogą ograniczać wypłatę dywidendy i inne rodzaje dystrybucji kapitału lub wypłatę albo spłatę pożyczek i zaliczek innym jednostkom (lub przez inne jednostki) w grupie;

(b) charakter i zakres, w jakim prawa ochronne udziałów niekontrolujących mogą znacząco ograniczać jednostce możliwość dostępu do aktywów lub ich używania oraz rozliczania zobowiązań grupy (na przykład kiedy jednostka dominująca ma obowiązek rozliczać zobowiązania jednostki zależnej przed rozliczeniem własnych zobowiązań lub dostęp do aktywów albo rozliczenie zobowiązań jednostki zależnej wymaga zatwierdzenia udziałów niekontrolujących);

▼M32

(c) wartość bilansową aktywów i zobowiązań, do których odnosi się ograniczenie, w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych.

**Charakter ryzyka powiązanego z udziałami jednostki w jednostkach strukturyzowanych podlegających konsolidacji**

14 Jednostka ujawnia warunki wszystkich umów, z których może wynikać, że jednostka dominująca lub jej jednostki zależne mają obowiązek zapewnić wsparcie finansowe jednostce strukturyzowanej podlegającej konsolidacji, w tym wydarzenia lub okoliczności, które mogą narazić jednostkę sporządzającą sprawozdanie na straty (np. ustalenia dotyczące płynności albo działania uruchamiające rating kredytowy (tzw. cyngle ratingowe) powiązane z obowiązkiem nabycia aktywów jednostki strukturyzowanej lub zapewnienia wsparcia finansowego).

15 Jeżeli w trakcie okresu sprawozdawczego jednostka dominująca lub którakolwiek z jego jednostek zależnych zapewniła wsparcie finansowe lub inne jednostce strukturyzowanej podlegającej konsolidacji (np. poprzez nabycie aktywów lub instrumentów wyemitowanych przez jednostkę strukturyzowaną), chociaż nie były do tego zobowiązane umową, jednostka ujawnia:

(a) rodzaj i kwotę udzielonego wsparcia, w tym sytuacje, w których jednostka dominująca lub jej jednostki zależne wspomagały jednostkę strukturyzowaną w uzyskaniu wsparcia finansowego oraz

(b) powody udzielenia wsparcia.

16 Jeżeli w trakcie okresu sprawozdawczego jednostka dominująca lub którakolwiek z jej jednostek zależnych udzieliły wsparcia finansowego lub innego wsparcia jednostce strukturyzowanej wcześniej niepodlegającej konsolidacji, chociaż nie były do tego zobowiązane umową, a w wyniku wsparcia jednostka przejęła kontrolę nad jednostką strukturyzowaną, jednostka przedstawia wyjaśnienia dotyczące odpowiednich czynników, które doprowadziły do podjęcia takiej decyzji.

17 Jednostka ujawnia aktualny zamiar udzielenia wsparcia finansowego lub innego wsparcia jednostce strukturyzowanej podlegającej konsolidacji, w tym zamiar wspomagania jednostki strukturyzowanej w uzyskaniu wsparcia finansowego.

**Konsekwencje zmian udziału własnościowego jednostki dominującej w jednostce zależnej, które nie prowadzą do utraty kontroli**

18 Jednostka przedstawia schemat ukazujący wpływ na kapitał własny przypisywany właścicielom jednostki dominującej wszelkich zmian udziałów własnościowych w jednostce zależnej, które nie prowadzą do utraty kontroli.

**Konsekwencje utraty kontroli nad jednostką zależną w okresie sprawozdawczym**

19 Jednostka ujawnia zysk lub stratę, jeżeli takowe występują, obliczone zgodnie z paragrafem 25 MSSF 10 oraz:

(a) część zysku lub straty przypisywaną wycenie wszelkich zachowanych inwestycji w dawnej jednostce zależnej według jej wartości godziwej na dzień utraty kontroli oraz

(b) pozycję(-e) wyniku finansowego, w której(-ych) ujęto zysk lub stratę (jeżeli nie są przedstawiane oddzielnie).

▼**M38**

UDZIAŁY W NIESKONSOLIDOWANYCH JEDNOSTKACH ZALEŻNYCH (JEDNOSTKI INWESTYCYJNE)

19A Jednostka inwestycyjna, która zgodnie z MSSF 10 musi stosować wyjątek w zakresie konsolidacji i zamiast tego musi ujmować swoje inwestycje w jednostce zależnej według wartości godziwej przez wynik finansowy, ujawnia ten fakt.

19B W przypadku każdej nieskonsolidowanej jednostki zależnej jednostka inwestycyjna ujawnia:

(a) nazwę jednostki zależnej;

(b) podstawowe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (oraz państwo rejestracji, jeżeli jest ono inne niż podstawowe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej) jednostki zależnej; oraz

(c) odsetek udziałów własnościowych posiadanych przez jednostkę inwestycyjną oraz odsetek posiadanych praw głosu w przypadku różnicy między tymi wartościami.

19C Jeżeli jednostka inwestycyjna jest jednostką dominującą innej jednostki inwestycyjnej, jednostka dominująca ujawnia również informacje określone w paragrafie 19B pkt a)–c) w odniesieniu do inwestycji, które są kontrolowane przez jej jednostkę zależną będącą jednostką inwestycyjną. Informacje mogą być ujawnione poprzez ujęcie w sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej sprawozdania finansowego jednostki zależnej (lub jednostek zależnych), zawierającego powyższe informacje.

19D Jednostka inwestycyjna ujawnia:

(a) charakter i zakres wszelkich istotnych ograniczeń (na przykład wynikających z umów kredytowych, wymogów regulacyjnych lub ustaleń umownych) dotyczących zdolności nieskonsolidowanej jednostki zależnej do przeniesienia środków do jednostki inwestycyjnej w formie dywidend pieniężnych lub w celu spłaty pożyczek lub zaliczek udzielonych nieskonsolidowanej jednostce zależnej przez jednostkę inwestycyjną; oraz

(b) wszelkie bieżące zobowiązania lub zamiary w zakresie udzielenia nieskonsolidowanej jednostce zależnej wsparcia finansowego lub innego wsparcia, w tym zobowiązania lub zamiary w zakresie pomocy jednostce zależnej w uzyskaniu wsparcia finansowego.

19E Jeżeli w okresie sprawozdawczym jednostka inwestycyjna lub którakolwiek z jej jednostek zależnych udzieliła, nie mając ku temu obowiązku umownego, wsparcia finansowego lub innego wsparcia nieskonsolidowanej jednostce zależnej (na przykład poprzez nabycie aktywów jednostki zależnej lub instrumentów przez nią wyemitowanych lub poprzez pomoc jednostce zależnej w uzyskaniu wsparcia finansowego), jednostka ujawnia:

(a) rodzaj i kwotę wsparcia udzielonego każdej nieskonsolidowanej jednostce zależnej; oraz

(b) powody udzielenia wsparcia.

19F Jednostka inwestycyjna ujawnia warunki ustaleń umownych, które mogą zawierać wymóg, aby jednostka lub jej nieskonsolidowane jednostki zależne udzieliły wsparcia finansowego nieskonsolidowanej, kontrolowanej, strukturyzowanej jednostce, w tym zdarzenia lub okoliczności, które mogłyby narazić jednostkę sporządzającą sprawozdanie na stratę (na przykład uzgodnienia dotyczące płynności lub czynniki wpływające na rating kredytowy związane z obowiązkami nabycia aktywów jednostki strukturyzowanej lub udzielenia wsparcia finansowego).

▼M38

19G Jeżeli w okresie sprawozdawczym jednostka inwestycyjna lub którakolwiek z jej nieskonsolidowanych jednostek zależnych udzieliła, nie mając ku temu obowiązku umownego, wsparcia finansowego lub innego wsparcia nieskonsolidowanej, strukturyzowanej jednostce, której jednostka inwestycyjna nie kontrolowała, oraz jeżeli udzielenie wsparcia skutkowało objęciem przez jednostkę inwestycyjną kontroli nad jednostką strukturyzowaną, jednostka inwestycyjna ujawnia wyjaśnienie istotnych czynników prowadzących do podjęcia decyzji o udzieleniu wsparcia.

▼M32

UDZIAŁY WE WSPÓLNYCH USTALENIACH UMOWNYCH I JEDNOSTKACH STOWARZYSZONYCH

**20 Jednostka ujawnia informacje, które pozwalają ocenić użytkownikom jej skonsolidowanych sprawozdań finansowych:**

(a) **charakter, zakres i oddziaływanie finansowe jej udziałów we wspólnych ustaleniach umownych i jednostkach stowarzyszonych, w tym charakter i wpływ jej stosunków umownych z innymi inwestorami sprawującymi wspólną kontrolę nad wspólnymi ustaleniami umownymi i jednostkami stowarzyszonymi lub wywierającymi na nie znaczący wpływ (paragrafy 21 i 22) oraz**

(b) **charakter i zmiany ryzyka związanego z jej udziałami we wspólnych przedsięwzięciach i jednostkach stowarzyszonych (paragraf 23);**

**Charakter, zakres i oddziaływanie finansowe udziałów jednostki we wspólnych ustaleniach umownych i jednostkach stowarzyszonych**

21 Jednostka ujawnia:

(a) w przypadku każdego wspólnego ustalenia umownego i każdej jednostki stowarzyszonej, które są istotne dla jednostki sporządzającej sprawozdanie:

(i) nazwę wspólnego ustalenia umownego lub jednostki stowarzyszonej;

(ii) charakter stosunków jednostki ze wspólnym ustaleniem umownym lub jednostką stowarzyszoną (np. w postaci opisu charakteru działań wspólnego ustalenia umownego lub jednostki stowarzyszonej oraz informacji, czy mają one strategiczne znaczenie dla działań jednostki);

(iii) główne miejsce prowadzenia działalności (i kraj rejestracji jednostki, jeżeli ma zastosowanie i jest inny od głównego miejsca prowadzenia działalności) wspólnego ustalenia umownego lub jednostki stowarzyszonej;

(iv) proporcję udziałów własnościowych lub udział posiadany w jednostce oraz, jeżeli jest inna, posiadaną proporcję praw głosu (jeżeli ma to zastosowanie);

(b) w przypadku każdego wspólnego przedsięwzięcia i każdej jednostki stowarzyszonej, które są istotne dla jednostki sporządzającej sprawozdanie:

(i) czy inwestycja we wspólne przedsięwzięcie lub jednostkę stowarzyszoną jest wyceniana przy użyciu metody praw własności czy według wartości godziwej;

(ii) skrócone informacje finansowe o wspólnym przedsięwzięciu lub jednostce stowarzyszonej zgodnie z paragrafami B12 i B13;

(iii) jeżeli wspólne przedsięwzięcie lub jednostka stowarzyszona są rozliczane za pomocą metody własności, wartość godziwą jej inwestycji we wspólne przedsięwzięcie, jeżeli inwestycja posiada cenę notowaną na rynku;

▼M32

(c) informacje finansowe, o których mowa w paragrafie B16, na temat inwestycji jednostki we wspólne przedsięwzięcia i jednostki stowarzyszone, które w ujęciu indywidualnym nie są istotne:

(i) łącznie, w odniesieniu do wszystkich indywidualnie nieistotnych wspólnych przedsięwzięć, oraz oddzielnie;

(ii) łącznie w odniesieniu do wszystkich indywidualnie nieistotnych jednostek stowarzyszonych.

▼M38

21A Jednostka inwestycyjna nie musi ujawniać informacji wymaganych w paragrafie 21 pkt b) i c).

▼M32

22 Jednostka ujawnia również:

(a) charakter i zakres wszelkich istotnych ograniczeń (np. wynikających z ustaleń w zakresie pożyczek, wymogów regulacyjnych lub umów między inwestorami sprawującymi wspólną kontrolę nad wspólnym przedsięwzięciem lub jednostką stowarzyszoną albo wywierającymi na nie znaczący wpływ) możliwości transferu środków do jednostki przez wspólne przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszone w postaci dywidend pieniężnych lub spłaty pożyczek lub zaliczek wypłaconych przez jednostkę;

(b) kiedy sprawozdania finansowe wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej wykorzystywane przy zastosowaniu metody praw własności mają inny dzień sporządzenia lub obejmują inny okres sprawozdawczy niż sprawozdania finansowe jednostki:

(i) dzień zakończenia okresu sprawozdawczego sprawozdań finansowych wspólnego przedsięwzięcia i jednostki stowarzyszonej oraz

(ii) powód wykorzystania innego dnia lub innego okresu;

(c) nieujęty udział w stratach wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej zarówno w okresie sprawozdawczym, jak i łącznie, jeżeli jednostka przestała ujmować udział w stratach wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej, stosując metodę praw własności.

**Ryzyko powiązane z udziałami jednostki we wspólnych przedsięwzięciach i jednostkach stowarzyszonych**

23 Jednostka ujawnia:

(a) posiadane zobowiązania związane z jej wspólnymi przedsięwzięciami oddzielnie od kwoty innych zobowiązań, zgodnie z paragrafami B18–B20;

(b) zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, o ile prawdopodobieństwo straty nie jest odległe, zaciągnięte zobowiązania warunkowe, które są powiązane z jej udziałami we wspólnych przedsięwzięciach lub jednostkach stowarzyszonych (w tym jej udział w zobowiązaniach warunkowych zaciągniętych wspólnie z innymi inwestorami sprawującymi wspólną kontrolę nad wspólnymi przedsięwzięciami lub jednostkami stowarzyszonymi albo wywierającymi na nie znaczący wpływ) oddzielnie od kwoty innych zobowiązań warunkowych.

UDZIAŁY W JEDNOSTKACH STRUKTURYZOWANYCH NIEPODLEGAJĄCYCH KONSOLIDACJI

**24 Jednostka ujawnia informacje, które pozwalają użytkownikom jej skonsolidowanych sprawozdań finansowych:**

(a) **zrozumieć charakter i zakres jej udziałów w jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji (paragrafy 26–28) oraz**

(b) **ocenić charakter i zmiany ryzyka związanego z jej udziałami w strukturyzowanych jednostkach niepodlegających konsolidacji (paragrafy 29-31);**

▼M32

25 Informacje wymagane w paragrafie 24 b) obejmują informacje na temat ekspozycji jednostki na ryzyko wynikające z zaangażowania w jednostki strukturyzowane niepodlegające konsolidacji w poprzednich okresach (np. sponsorowania jednostki strukturyzowanej), nawet jeżeli jednostka nie jest już zaangażowana na podstawie umowy w jednostkę strukturyzowaną na dzień sporządzania sprawozdania.

▼M38

25A Jednostka inwestycyjna nie musi ujawniać informacji wymaganych w paragrafie 24 w odniesieniu do nieskonsolidowanej jednostki strukturyzowanej, którą kontroluje oraz w przypadku której ujawnia informacje wymagane w paragrafach 19A–19G.

▼M32

**Charakter udziałów**

26 Jednostka ujawnia informacje o charakterze ilościowym i jakościowym na temat swoich udziałów w jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji, w tym – lecz nie wyłącznie – charakter, cel, wielkość i działania jednostki strukturyzowanej oraz sposób jej finansowania.

27 Jeżeli jednostka sponsorowała jednostkę strukturyzowaną niepodlegającą konsolidacji i z tego tytułu nie dostarcza informacji wymaganych w paragrafie 29 (np. ponieważ nie posiada udziałów w tej jednostce na dzień sporządzania sprawozdania), jednostka ujawnia:

(a) ustalenia z jednostkami strukturyzowanymi, które sponsorowała;

(b) *przychody z jednostek strukturyzowanych* w trakcie okresu sprawozdawczego, w tym opis rodzajów przychodów objętych sprawozdaniem oraz

(c) wartość bilansową (w momencie transferu) wszystkich aktywów przeniesionych do jednostek strukturyzowanych w okresie sprawozdawczym.

28 Jednostka przedstawia informacje, o których mowa w paragrafie 27 b) i c) w formie tabeli, o ile inna forma nie jest stosowniejsza, i klasyfikuje działalność sponsoringową w odpowiednich kategoriach (zob. paragrafy B2–B6).

**Rodzaj ryzyka**

29 Jednostka ujawnia w formie tabeli, o ile inna forma nie jest stosowniejsza, zestawienia:

(a) wartości bilansowych aktywów i zobowiązań ujmowanych w sprawozdaniach finansowych dotyczących jej udziałów w jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji;

(b) pozycji w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, w których te aktywa i zobowiązania są ujmowane;

(c) kwoty, która najlepiej odzwierciedla maksymalną ekspozycję jednostki na stratę z tytułu udziałów w jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji, w tym sposób w jaki określono maksymalną ekspozycję na stratę. Jeżeli jednostka nie może określić ilościowo maksymalnej ekspozycji na stratę z tytułu udziałów w jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji, ujawnia ten fakt oraz powody;

▼M32

(d) porównanie wartości bilansowej aktywów i zobowiązań jednostki powiązanych z jej udziałami w jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji oraz maksymalną ekspozycję jednostki na stratę w tych jednostkach.

30 Jeżeli w okresie sprawozdawczym jednostka udzielała wsparcia finansowego lub innego wsparcia jednostce strukturyzowanej niepodlegającej konsolidacji, w której wcześniej miała lub ma obecnie udziały (np. nabycie aktywów lub instrumentów wyemitowanych przez jednostkę strukturyzowaną), chociaż nie była do tego zobowiązana umową, jednostka ujawnia:

(a) rodzaj i kwotę udzielonego wsparcia, w tym sytuacje, w których jednostka wspomagała jednostkę strukturyzowaną w uzyskaniu wsparcia finansowego oraz

(b) powody udzielenia wsparcia.

31 Jednostka ujawnia aktualny zamiar udzielenia wsparcia finansowego lub innego wsparcia jednostce strukturyzowanej niepodlegającej konsolidacji, w tym zamiar wspomagania jednostki strukturyzowanej w uzyskaniu wsparcia finansowego.

*Załącznik A*

**Definicje terminów**

*Załącznik stanowi integralną część MSSF.*

**przychody z jednostki strukturyzowanej**

Do celów niniejszego standardu, przychody z **jednostki strukturyzowanej** obejmują – choć nie ograniczają się do – powtarzalne i jednorazowe opłaty, odsetki, dywidendy, zyski lub straty z tytułu ponownej wyceny lub zaprzestania ujmowania udziałów w jednostce strukturyzowanej oraz zyski lub straty z tytułu przeniesienia aktywów i zobowiązań do jednostki strukturyzowanej.

**udziały w innej jednostce**

Do celów niniejszego standardu udziały w innej jednostce odnoszą się do umownego i nieumownego zaangażowania, które wiąże się z ekspozycją jednostki na zmienność zwrotu z wyników innej jednostki. Potwierdzeniem udziałów w innej jednostce może być – choć nie jest ograniczone do – posiadanie kapitału własnego lub instrumentów dłużnych, a także inne formy zaangażowania, na przykład zapewnianie finansowania, wspieranie płynności, zwiększanie kredytów i gwarancje. Obejmują one środki, za pomocą których jednostka sprawuje kontrolę lub wspólną kontrolę nad inną jednostką albo wywiera na nią znaczący wpływ. Jednostka nie musi koniecznie posiadać udziałów w innej jednostce tylko z powodu typowej relacji między klientem a dostawcą.

Paragrafy B7–B9 zawierają dodatkowe informacje na temat udziałów w innych jednostkach.

▼M32

Paragrafy B55–B57 MSSF 10 zawierają wyjaśnienie zmienności zwrotu.

**jednostka strukturyzowana** — Jednostka, która jest zorganizowana w taki sposób, że prawa głosu lub uprawnienia o podobnym charakterze nie są najważniejszym czynnikiem decydującym o sprawowaniu w niej kontroli, np. kiedy prawa głosu dotyczą tylko zadań administracyjnych, a odpowiednimi działaniami zarządza się na podstawie umów.

Paragrafy B22–B24 zawierają dodatkowe informacje na temat jednostek strukturyzowanych.

▼M38

Następujące terminy zostały zdefiniowane w MSR 27 (zmienionym w 2011 r.), MSR 28 (zmienionym w 2011 r.), MSSF 10 i MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne* i są używane w niniejszym standardzie w znaczeniu sprecyzowanym w wyżej wymienionych MSSF:

— jednostka stowarzyszona

— skonsolidowane sprawozdania finansowe

— kontrola nad jednostką

— metoda praw własności

— grupa

— jednostka inwestycyjna

— wspólne ustalenie umowne

▼M32

— wspólna kontrola

— wspólne działanie

— wspólne przedsięwzięcie

— udział niekontrolujący

— jednostka dominująca

— prawa ochronne

— istotne działania

— jednostkowe sprawozdania finansowe

— oddzielna jednostka

— znaczący wpływ

— jednostka zależna.

*Załącznik B*

**Objaśnienie stosowania**

*Załącznik stanowi integralną część MSSF. W załączniku opisano stosowanie ustępów 1-31. Ma on takie samo znaczenie jak inne części MSSF.*

B1 Przykłady w niniejszym załączniku dotyczą sytuacji hipotetycznych. Chociaż niektóre aspekty przykładów mogą znajdować odzwierciedlenie w rzeczywistych wydarzeniach, stosując MSSF 12 należy ocenić wszystkie istotne fakty i okoliczności danego wydarzenia.

▼**M32**

AGREGACJA (PARAGRAF 4)

B2 W świetle właściwych dla niej okoliczności jednostka podejmuje decyzje o stopniu szczegółowości informacji, które przekazuje w celu zaspokojenia potrzeb użytkowników, o znaczeniu przypisywanym różnym aspektom wymogów oraz o sposobie agregacji informacji. Należy znaleźć równowagę między obciążaniem sprawozdań finansowych niepotrzebnymi szczegółami, które nie muszą być przydatne dla użytkowników sprawozdań finansowych oraz mogą utrudniać zrozumienie informacji w wyniku nadmiernej agregacji.

B3 Jednostka może agregować ujawnienia wymagane w niniejszym standardzie, jeżeli chodzi o udziały w podobnych jednostkach, o ile agregacja jest spójna z celem ujawniania informacji i wymogiem w paragrafie B4 oraz nie utrudnia zrozumienia przekazanych informacji. Jednostka ujawnia sposób agregowania udziałów w podobnych jednostkach.

B4 Jednostka przedstawia oddzielnie informacje o udziałach w:

(a) jednostkach zależnych;

(b) wspólnych przedsięwzięciach;

(c) wspólnych działaniach;

(d) jednostkach stowarzyszonych oraz

(e) jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji.

B5 Przy ustalaniu, czy agregować informacje, jednostka uwzględnia informacje o charakterze ilościowym i jakościowym na temat różnego rodzaju ryzyka i charakterystyki zwrotu w odniesieniu do każdej jednostki, którą ujmuje w ramach agregacji, oraz znaczenie każdej jednostki dla jednostki sporządzającej sprawozdanie. Jednostka prezentuje ujawnienia w sposób pozwalający użytkownikom sprawozdań finansowych łatwo zrozumieć charakter i zakres udziałów w tych innych jednostkach.

B6 Przykłady poziomów agregacji w ramach klas jednostek wymienionych w paragrafie B4, które mogą być stosowne:

(a) charakter działań (np. jednostka zajmująca się badaniami i rozwojem, jednostka sekurytyzacyjna w obszarze odnawialnych kard kredytowych);

(b) klasyfikacja przemysłowa;

(c) geografia (np. kraj lub region).

UDZIAŁY W INNYCH JEDNOSTKACH

B7 Udziały w innej jednostce odnoszą się do umownego i nieumownego zaangażowania, które wiąże się z ekspozycją jednostki na zmienność zwrotu z wyników innej jednostki. Uwzględnienie celu i organizacji innej jednostki może pomóc jednostce sporządzającej sprawozdanie w ocenie, czy posiada udziały w tej jednostce, a zatem czy musi ujawniać informacje zgodnie z niniejszym MSSF. Tego rodzaju ocena obejmuje uwzględnienie ryzyka, które inna jednostka może tworzyć, oraz ryzyka, które inna jednostka może przenosić na jednostkę sporządzającą sprawozdanie oraz na inne strony.

▼M32

B8 Jednostka sporządzająca sprawozdanie narażona jest zazwyczaj na zmienność zwrotu z wyników innej jednostki, posiadając instrumenty (takie jak instrumenty kapitałowe lub dłużne wyemitowane przez inną jednostkę) lub inne zaangażowanie absorbujące zmienność. Załóżmy na przykład, że jednostka strukturyzowana posiada portfel pożyczek. Jednostka strukturyzowana otrzymuje swap ryzyka kredytowego od innej jednostki (jednostki sporządzającej sprawozdanie) w celu ochrony przed ryzykiem utraty odsetek i spłaty rat kapitałowych. Jednostka sporządzająca sprawozdanie posiadała zaangażowanie wiążące się z ekspozycją na zmienność zwrotu z wyników jednostki strukturyzowanej, ponieważ swap ryzyka kredytowego absorbuje zmienność zwrotu jednostki strukturyzowanej.

B9 Niektóre instrumenty mają na celu przenoszenie ryzyka z jednostki sporządzającej sprawozdanie na inną jednostkę. Takie instrumenty mogą tworzyć zmienność zwrotu dla innej jednostki, lecz zazwyczaj nie powodują ekspozycji jednostki sporządzającej sprawozdanie na zmienność zwrotu z wyników innej jednostki. Załóżmy na przykład, że jednostka strukturyzowana została utworzona, aby zapewniać możliwości inwestycyjne inwestorom, którzy chcą ekspozycji na ryzyko kredytowe jednostki Z (jednostka Z nie jest powiązana z żadną stroną zaangażowaną w ustalenie umowne). Jednostka strukturyzowana pozyskuje finansowanie, emitując na rzecz tych inwestorów papiery dłużne, które są powiązane z ryzykiem kredytowym jednostki Z (papiery dłużne indeksowane ryzykiem kredytowym) i wykorzystuje przychody do inwestowania w portfel wolnych od ryzyka aktywów finansowych. Jednostka strukturyzowana uzyskuje ekspozycję na ryzyko kredytowe jednostki Z, wchodząc w swap ryzyka kredytowego z kontrahentem w ramach swapu. Swap ryzyka kredytowego przenosi ryzyko kredytowe jednostki Z na jednostkę strukturyzowaną w zamian za opłatę wnoszoną przez kontrahenta w ramach swapu. Inwestorzy inwestujący w jednostkę strukturyzowaną otrzymują wyższy zwrot, który odzwierciedla zarówno zwrot jednostki strukturyzowanej z jej portfela aktywów, jak i opłatę z tytułu swapu ryzyka kredytowego. Kontrahent w ramach swapu nie jest zaangażowany w jednostkę strukturyzowaną, która posiada ekspozycję na zmienność zwrotu z wyników jednostki strukturyzowanej, ponieważ swap ryzyka kredytowego raczej przenosi zmienność na jednostkę strukturyzowaną, niż absorbuje zmienność zwrotu jednostki strukturyzowanej.

SKRÓCONE INFORMACJE FINANSOWEJ DOTYCZĄCE JEDNOSTEK ZALEŻNYCH, WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘĆ I JEDNOSTEK STOWARZYSZONYCH (PARAGRAFY 12 I 21)

B10 W przypadku każdej jednostki zależnej posiadającej udziały niekontrolujące, które są istotne dla jednostki sporządzającej sprawozdanie, jednostka ujawnia:

(a) dywidendy wypłacone udziałom niekontrolującym;

(b) skrócone informacje finansowe dotyczące aktywów, zobowiązań, wyniku finansowego i przepływów pieniężnych jednostki zależnej, które pozwalają użytkownikom zrozumieć udział udziałów niekontrolujących w działaniach grupy i przepływach pieniężnych; informacje mogą obejmować na przykład aktywa obrotowe, aktywa trwałe, zobowiązania krótkoterminowe, zobowiązania długoterminowe, przychody, wynik finansowy i całkowite dochody ogółem, lecz nie ograniczają się do tych elementów.

B11 Skrócone informacje finansowe wymagane w paragrafie B10 b) odpowiadają kwotom przed wyłączeniami wewnątrzgrupowymi.

▼**M32**

B12 W przypadku każdego wspólnego przedsięwzięcia i każdej jednostki stowarzyszonej, które są istotne dla jednostki sporządzającej sprawozdanie, jednostka ujawnia:

(a) dywidendy od wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej

(b) skrócone informacje finansowe dotyczące wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej (zob. paragrafy B14 i B15), w tym, lecz nie wyłącznie:

(i) aktywa obrotowe;

(ii) aktywa trwałe;

(iii) zobowiązania krótkoterminowe;

(iv) zobowiązania długoterminowe;

(v) przychody;

(vi) wynik finansowy z działalności kontynuowanej;

(vii) wynik finansowy z działalności zaniechanej po opodatkowaniu;

(viii) inne całkowite dochody;

(ix) całkowite dochody ogółem.

B13 Oprócz skróconych informacji finansowych wymaganych w paragrafie B12 jednostka ujawnia w przypadku każdego wspólnego przedsięwzięcia, które jest istotne dla jednostki sporządzającej sprawozdanie, kwotę:

(a) środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych uwzględnionych w paragrafie B12 b) (i);

(b) krótkoterminowych zobowiązań finansowych (z wyłączeniem zobowiązań z tytułu dostaw i usług i innych zobowiązań oraz rezerw) uwzględnionych w paragrafie B12 b) (iii);

(c) długoterminowych zobowiązań finansowych (z wyłączeniem zobowiązań z tytułu dostaw i usług i innych zobowiązań oraz rezerw) uwzględnionych w paragrafie B12 b) (iv);

(d) umorzenia i amortyzacji;

(e) przychodu z tytułu odsetek;

(f) kosztów odsetek;

(g) obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego lub przychodu z tytułu podatku dochodowego.

B14 Skrócone informacje finansowe przedstawione zgodnie z paragrafami B12 i B13 odpowiadają kwotom uwzględnionym w sprawozdaniach finansowych wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej sporządzonych według MSSF (nie zaś udziałowi jednostki w tych kwotach). Jeżeli jednostka rozlicza się z udziałów we wspólnym przedsięwzięciu lub jednostce stowarzyszonej za pomocą metody praw własności:

(a) kwoty uwzględnione w sprawozdaniach finansowych wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej sporządzonych według MSSF są korygowane w taki sposób, aby odzwierciedlać korekty wprowadzone przez jednostkę podczas stosowania metody praw własności, takie jak korekty wartości godziwej wprowadzone w momencie nabycia i korekty różnic w zasadach (polityce) rachunkowości;

(b) jednostka uzgadnia przedstawione skrócone informacje finansowe z wartością bilansową udziałów we wspólnym przedsięwzięciu lub jednostce stowarzyszonej.

▼**M32**

B15 Jednostka może przedstawić skrócone informacje finansowe wymagane w paragrafach B12 i B13 na podstawie sprawozdań finansowych wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej, jeżeli:

(a) jednostka wycenia swoje udziały we wspólnym przedsięwzięciu lub w jednostce stowarzyszonej według wartości godziwej zgodnie z MSR 28 (zmienionym w 2011 r.) oraz

(b) wspólne przedsięwzięcie lub jednostka stowarzyszona nie przygotowują sprawozdań finansowych według MSSF, a zatem przygotowanie informacji na tej podstawie byłoby niepraktyczne i generowałoby niepotrzebne koszty.

W takim przypadku jednostka ujawnia podstawę przygotowania skróconych informacji finansowych.

B16 Jednostka ujawnia łączną wartość bilansową udziałów we wszystkich indywidualnie nieistotnych wspólnych przedsięwzięciach lub jednostkach stowarzyszonych, które są rozliczane według metody praw własności. Jednostka ujawnia również oddzielnie łączną kwotę przypadającej na nią części:

(a) wyniku finansowego z działalności kontynuowanej;

(b) wyniku finansowego z działalności zaniechanej po opodatkowaniu;

(c) innych całkowitych dochodów;

(d) całkowitych dochodów ogółem

tych wspólnych przedsięwzięć lub jednostek stowarzyszonych. Jednostka ujawnia oddzielnie informacje dotyczące wspólnych przedsięwzięć i jednostek stowarzyszonych.

B17 Kiedy udziały jednostki w jednostce zależnej, wspólnym przedsięwzięciu lub jednostce stowarzyszonej (lub część jej udziałów we wspólnym przedsięwzięciu lub jednostce stowarzyszonej) zostaną sklasyfikowane jako przeznaczone do zbycia zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana* jednostka nie musi ujawniać skróconych informacji finansowych dotyczących tej jednostki zależnej, tego wspólnego przedsięwzięcia lub tej jednostki stowarzyszonej zgodnie z paragrafami B10–B16.

ZOBOWIĄZANIA Z TYTUŁU WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘĆ (PARAGRAF 23 (A))

B18 Jednostka ujawnia wszystkie zobowiązania zaciągnięte, lecz nie ujęte w dniu sporządzania sprawozdania (w tym przypadającą na nią część zobowiązań zaciągniętych wspólnie z innymi inwestorami, z którymi sprawuje wspólną kontrolę nad wspólnym przedsięwzięciem) dotyczące jej udziałów we wspólnych przedsięwzięciach. Zobowiązania obejmują pozycje, które mogą prowadzić do przyszłych wypływów pieniężnych lub wypływu innych zasobów.

B19 Nieujęte zobowiązania, które mogą prowadzić do przyszłych wypływów pieniężnych lub wypływu innych zasobów, obejmują.

(a) Nieujęte zobowiązania do zapewnienia finansowania lub zasobów, na przykład w wyniku:

(i) zawarcia umowy nabycia wspólnego przedsięwzięcia (która nakłada na przykład na jednostkę obowiązek zapewniania środków finansowych przez określony czas);

(ii) projektów kapitałochłonnych realizowanych przez wspólne przedsięwzięcie;

(iii) bezwarunkowych zobowiązań do zakupu obejmujących dostarczenie sprzętu, uzupełnienie zapasów lub usługi, które jednostka zobowiązała się nabyć od wspólnego przedsięwzięcia lub w jego imieniu;

▼M32

(iv) nieujętych zobowiązań do udzielenia wspólnemu przedsięwzięciu pożyczek lub innego wsparcia finansowego;

(v) nieujętych zobowiązań do przekazania wspólnemu przedsięwzięciu zasobów takich jak aktywa lub usługi;

(vi) Innych nieodwołalnych nieujętych zobowiązań związanych ze wspólnym przedsięwzięciem;

(b) nieujęte zobowiązania do nabycia udziałów własnościowych (lub części tych udziałów własnościowych) innej strony w przedsięwzięciu, jeżeli konkretne wydarzenie nastąpi lub nie nastąpi w przyszłości.

B20 Wymogi i przykłady, o których mowa w paragrafach B18 i B19 ilustrują niektóre rodzaje ujawnień wymaganych w paragrafie 18 MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*.

UDZIAŁY W JEDNOSTKACH STRUKTURYZOWANYCH NIEPODLEGAJĄCYCH KONSOLIDACJI (PARAGRAFY 24–31)

**Jednostki strukturyzowane**

B21 Jednostka strukturyzowana jest jednostką, która jest zorganizowana w taki sposób, że prawa głosu lub uprawnienia o podobnym charakterze nie są najważniejszym czynnikiem decydującym o sprawowaniu w niej kontroli, np. kiedy prawa głosu dotyczą tylko zadań administracyjnych, a odpowiednimi działaniami zarządza się na podstawie umów.

B22 Jednostka strukturyzowana często posiada niektóre lub wszystkie następujące cechy lub atrybuty:

(a) ograniczona działalność;

(b) wąski i dobrze określony cel, np. efektywny podatkowo leasing, prowadzenie działalności w zakresie badań i rozwoju, zapewnianie źródeł kapitału lub finansowania jednostce lub zapewnianie możliwości inwestycyjnych inwestorom poprzez przenoszenie ryzyka i korzyści powiązanych z aktywami jednostki strukturyzowanej na inwestorów;

(c) niedostateczny kapitał własny, aby pozwolić jednostce strukturyzowanej na finansowanie własnej działalności bez podporządkowanego wsparcia finansowego;

(d) finansowanie w postaci wielu powiązanych umownie instrumentów na rzecz inwestorów, którzy tworzą koncentrację ryzyka kredytowego lub innych rodzajów ryzyka (transze);

B23 Wśród przykładów jednostek, które są postrzegane jako jednostki strukturyzowane, znajdują się, lecz nie wyłącznie:

(a) jednostki sekurytyzacyjne;

(b) jednostki oferujące finansowanie zabezpieczone aktywami;

(c) niektóre fundusze inwestycyjne.

B24 Jednostka, która jest kontrolowana prawami głosu, nie jest jednostką strukturyzowaną po prostu dlatego, że na przykład otrzymuje finansowanie od stron trzecich w wyniku restrukturyzacji.

**Charakter ryzyka związanego z udziałami w jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji (paragrafy 29–31)**

B25 Oprócz informacji wymaganych w paragrafach 29–31 jednostka ujawnia dodatkowe informacje, które są konieczne do osiągnięcia celu ujawniania informacji, o którym mowa w paragrafie 24 b).

▼M32

B26 Przykłady dodatkowych informacji, które w zależności od okoliczności mogą być właściwe do oceny ryzyka, na które jednostka jest narażona, kiedy posiada udziały w jednostce strukturyzowanej niepodlegającej konsolidacji, są następujące:

(a) warunki umowy, które mogą nakładać na jednostkę obowiązek udzielenia wsparcia finansowego jednostce strukturyzowanej niepodlegającej konsolidacji (np. ustalenia dotyczące płynności albo działania uruchamiające rating kredytowy (tzw. cyngle ratingowe) powiązane z obowiązkiem nabycia aktywów jednostki strukturyzowanej lub zapewnienia wsparcia finansowego), w tym:

(i) opis wydarzeń lub okoliczności, które prowadzą do ekspozycji jednostki sporządzającej sprawozdanie na stratę;

(ii) czy istnieją zapisy, które ograniczałyby obowiązek;

(iii) czy występują inne strony udzielające wsparcia finansowego, a jeśli tak, jak obowiązek jednostki sporządzającej sprawozdanie plasuje się względem obowiązków innych stron;

(b) straty poniesione przez jednostkę w trakcie okresu sprawozdawczego odnoszącego się do jej udziałów w jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji;

(c) rodzaje przychodów uzyskanych przez jednostkę w trakcie okresu sprawozdawczego z tytułu udziałów w jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji;

(d) czy jednostka ma obowiązek absorpcji strat jednostki strukturyzowanej niepodlegającej konsolidacji przed innymi stronami, maksymalna granica takich strat dla jednostki i (jeżeli stosowne) hierarchia i kwoty potencjalnych strat poniesionych przez strony, których udziały plasują się niżej w stosunku do udziałów jednostki w jednostce strukturyzowanej niepodlegającej konsolidacji;

(e) informacja o ustaleniach dotyczących płynności, gwarancji lub innych zobowiązań ze stronami trzecimi, które mogą oddziaływać na wartość godziwą lub ryzyko udziałów jednostki w jednostkach strukturyzowanych niepodlegających konsolidacji;

(f) wszelkie trudności jednostki strukturyzowanej niepodlegającej konsolidacji dotyczące finansowania jej działalności w okresie sprawozdawczym;

(g) jeżeli chodzi o finansowanie jednostki strukturyzowanej niepodlegającej konsolidacji, formy finansowania (np. papier komercyjny lub instrumenty dłużne średnioterminowe) oraz ich średni ważony okres trwania. Informacje mogą obejmować analizy wymagalności aktywów i finansowanie jednostki strukturyzowanej, jeżeli jednostka strukturyzowana posiada aktywa o dłuższym terminie finansowane środkami o krótszym terminie.

*Załącznik C*

**Data wejścia w życie i przepisy przejściowe**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF i ma takie samo znaczenie jak inne części MSSF.*

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

C1 Jednostka stosuje niniejszy MSSF do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie.

▼**M37**

C1A Na podstawie dokumentu *Skonsolidowane sprawozdania finansowe, Wspólne ustalenia umowne oraz Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach: Wytyczne dotyczące przejścia na stosowanie MSSF* (Zmiany MSSF 10, MSSF 11 oraz MSSF 12), opublikowanego w czerwcu 2012 r., dodano paragrafy C2A–C2B. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje MSSF 12 w odniesieniu do wcześniejszego okresu, to stosuje również te zmiany w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu.

▼**M38**

C1B Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 27), opublikowanego w październiku 2012 r., zmieniono paragraf 2 i załącznik A oraz dodano paragrafy 9A–9B, 19A–19G, 21A i 25A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2014 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany wcześniej, to fakt ten ujawnia i stosuje jednocześnie wszystkie zmiany ujęte w dokumencie *Jednostki inwestycyjne*.

▼**M51**

C1C Na podstawie dokumentu *Jednostki inwestycyjne: stosowanie wyjątku w zakresie konsolidacji* (Zmiany MSSF 10, MSSF 12 i MSR 28), opublikowanego w grudniu 2014 r., zmieniono paragraf 6. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2016 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼**M32**

C2 Zachęca się jednostkę do dostarczania informacji wymaganych w niniejszym MSSF wcześniej niż w rocznych okresach rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Dostarczanie niektórych informacji, których ujawnienie jest wymagane w niniejszym MSSF, nie wiąże się dla jednostki z obowiązkiem wcześniejszego dostosowania się do wszystkich wymogów niniejszego MSSF lub stosowania MSSF 10, MSSF 11, MSR 27 (zmienionego w 2011 r.) i MSR 28 (zmienionego w 2011 r.).

▼**M37**

C2A Wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w niniejszym MSSF nie muszą być stosowane w odniesieniu do jakiegokolwiek prezentowanego okresu, który rozpoczyna się wcześniej niż okres roczny bezpośrednio poprzedzający pierwszy okres roczny, w którym zastosowano MSSF 12.

C2B Wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w paragrafach 24–31 oraz odpowiednie objaśnienia określone w paragrafach B21–B26 niniejszego MSSF nie muszą być stosowane w odniesieniu do jakiegokolwiek prezentowanego okresu, który rozpoczyna się wcześniej niż pierwszy okres roczny, w którym zastosowano MSSF 12.

▼**M32**

ODNIESIENIA DO MSSF 9

C3 Jeżeli jednostka stosuje niniejszy standard, lecz jeszcze nie stosuje MSSF 9, wszelkie odniesienia do MSSF 9 należy rozumieć jako odniesienia do MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.

▼M33

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 13

*Ustalanie wartości godziwej*

CEL

**1** **Niniejszy standard:**

(a) **zawiera definicję *wartości godziwej*;**

(b) **wyznacza ramy ustalania wartości godziwej w jednym MSSF;**

(c) **wprowadza wymóg ujawniania informacji o pomiarach wartości godziwej.**

2 Wycena w wartości godziwej nie jest wyceną specyficzną dla danej jednostki, lecz wyceną opartą na danych rynkowych. W przypadku niektórych aktywów i zobowiązań może istnieć dostęp do obserwowalnych transakcji rynkowych lub informacji rynkowych. W przypadku innych aktywów i zobowiązań obserwowalne transakcje rynkowe lub informacje rynkowe mogą nie być dostępne. W obydwu przypadkach cel ustalenia wartości godziwej jest jednak taki sam – chodzi o oszacowanie, jaka byłaby cena *w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach* sprzedaży składnika aktywów lub przeniesienia zobowiązania między *uczestnikami rynku* w dniu wyceny i w aktualnych warunkach rynkowych (tj. *cena wyjścia* na dzień wyceny z perspektywy uczestnika rynku, który posiada składnik aktywów lub ma zobowiązanie).

3 Kiedy nie można zaobserwować ceny za identyczny składnik aktywów lub identyczne zobowiązanie, jednostka ustala wartość godziwą za pomocą innej techniki wyceny, w ramach której w jak największym stopniu wykorzystuje się odpowiednie *obserwowalne dane wejściowe* i w jak najmniejszym stopniu stosuje się *nieobserwowalne dane wejściowe*. Ponieważ wartość godziwa opiera się na danych rynkowych, przy jej wycenie przyjmuje się założenia, które zastosowaliby uczestnicy rynku do ustalenia ceny składnika aktywów lub zobowiązania, w tym założenia dotyczące ryzyka. Zatem przy ustalaniu wartości godziwej nie ma znaczenia zamiar posiadania przez jednostkę składnika aktywów czy też rozliczenia zobowiązania lub wypełnienia go w inny sposób.

4 W definicji wartości godziwej kładzie się nacisk na aktywa i zobowiązania, ponieważ są one podstawowym przedmiotem wyceny bilansowej. Ponadto niniejszy standard ma zastosowanie do własnych instrumentów kapitałowych jednostki wycenianych w wartości godziwej.

ZAKRES

**5** **Niniejszy MSSF ma zastosowanie, kiedy inny MSSF zawiera możliwość lub wymóg stosowania wyceny w wartości godziwej lub ujawniania informacji o wycenie w wartości godziwej (dotyczy to także wycen, takich jak wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży, opartych na wartości godziwej lub ujawnienia informacji o tych wycenach) oprócz wyjątków opisanych w paragrafach 6 i 7.**

6 Wymogi dotyczące wyceny i ujawniania informacji zawarte w niniejszym standardzie nie mają zastosowania do:

(a) transakcji płatności w formie akcji objętych zakresem MSSF 2 *Płatności w formie akcji*;

(b) transakcji leasingowych objętych zakresem MSR 17 *Leasing* oraz

(c) wycen, które wykazują pewne podobieństwa do wartości godziwej, lecz nie są wartością godziwą, takich jak możliwa do uzyskania wartość netto w MSR 2 *Zapasy* lub wartość użytkowa w MSR 36 *Utrata wartości aktywów*.

▼M33

7 Ustanowiony w niniejszym standardzie wymóg ujawniania informacji nie ma zastosowania do:

(a) aktywów programu świadczeń pracowniczych wycenianych według wartości godziwej zgodnie z MSR 19 *Świadczenia pracownicze*;

(b) inwestycji w ramach programów świadczeń emerytalnych wycenianych według wartości godziwej zgodnie z MSR 26 *Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych* oraz

(c) aktywów, w przypadku których wartość odzyskiwalna stanowi wartość godziwą pomniejszoną o koszty zbycia zgodnie z MSR 36.

8 Zasady ustalania wartości godziwej opisane w niniejszym MSSF mają zastosowanie zarówno do wyceny początkowej, jak i wyceny po początkowym ujęciu, jeżeli inne MSSF zawierają wymóg wyceny w wartości godziwej lub ją dopuszczają.

WYCENA

**Definicja wartości godziwej**

**9 W niniejszym MSSF wartość godziwa została zdefiniowana jako cena, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny.**

10 W paragrafie B2 opisano ogólne podejście do ustalania wartości godziwej.

**Składnik aktywów lub zobowiązanie**

**11 Ustalenie wartości godziwej odnosi się do konkretnego składnika aktywów lub zobowiązania. Zatem przy ustalaniu wartości godziwej jednostka uwzględnia cechy składnika aktywów lub zobowiązania, jeżeli uczestnicy rynku uwzględniliby takie cechy przy ustalaniu ceny składnika aktywów lub zobowiązania na dzień wyceny. Cechy te obejmują na przykład:**

(a) **stan i lokalizację składnika aktywów oraz**

(b) **ewentualne ograniczenia dotyczące sprzedaży lub użycia składnika aktywów.**

12 Wpływ poszczególnych cech na wycenę będzie różnił się w zależności od tego, w jaki sposób cechy te uwzględniliby uczestnicy rynku.

13 Składnik aktywów lub zobowiązanie wycenione według wartości godziwej mogłyby mieć następującą postać:

(a) odrębnego składnika aktywów lub zobowiązania (np. instrumentu finansowego lub składnika aktywów niefinansowych) lub

(b) grupy aktywów lub grupy zobowiązań, albo też grupy aktywów i zobowiązań (np. ośrodka wypracowującego środki pieniężne lub przedsięwzięcia).

14 Zakwalifikowanie składnika aktywów lub zobowiązania jako odrębnego składnika aktywów lub zobowiązania, grupy aktywów, grupy zobowiązań lub grupy aktywów i zobowiązań do celów ujmowania lub ujawnienia informacji zależy od ich *jednostki rozliczeniowej*. Jednostkę rozliczeniową składnika aktywów lub zobowiązania określa się zgodnie z MSSF, który zawiera wymóg wyceny w wartości godziwej lub dopuszcza taką wycenę, o ile niniejszy MSSF nie stanowi inaczej.

▼M33

**Transakcja**

15 **Ustalenie wartości godziwej opiera się na założeniu, że składnik aktywów lub zobowiązanie podlega wymianie w ramach przeprowadzonej na zwykłych warunkach transakcji sprzedaży składnika aktywów lub przeniesienia zobowiązania między uczestnikami rynku na dzień wyceny w aktualnych warunkach rynkowych.**

16 **Ustalenie wartości godziwej opiera się na założeniu, że transakcja sprzedaży składnika aktywów lub przeniesienia zobowiązania odbywa się:**

(a) **na *głównym rynku* dla danego składnika aktywów lub zobowiązania lub**

(b) **w przypadku braku głównego rynku na *najkorzystniejszym rynku* dla danego składnika aktywów lub zobowiązania.**

17 W celu określenia głównego rynku lub - w przypadku braku głównego rynku - najkorzystniejszego rynku jednostka nie musi przeprowadzić gruntownych poszukiwań wszystkich możliwych rynków, lecz uwzględnia wszystkie racjonalnie dostępne informacje. Wobec braku dowodu przeciwnego za główny rynek lub - w przypadku braku głównego rynku - za najkorzystniejszy rynek uważa się rynek, na którym jednostka zawarłaby w normalnych warunkach transakcję sprzedaży składnika aktywów lub przeniesienia zobowiązania.

18 Jeżeli istnieje główny rynek dla danego składnika aktywów lub zobowiązania, ustalona wartość godziwa odpowiada cenie na takim rynku (niezależnie od tego, czy jest to cena bezpośrednio obserwowalna, czy oszacowana przy zastosowaniu innej techniki wyceny), nawet jeżeli na dzień wyceny cena na innym rynku jest potencjalnie korzystniejsza.

19 Jednostka musi mieć dostęp do głównego (lub najkorzystniejszego) rynku w dniu wyceny. Ponieważ różne jednostki (i przedsięwzięcia w ramach tych jednostek) z różnymi rodzajami działalności mogą mieć dostęp do różnych rynków, główny (lub najkorzystniejszy) rynek dla tego samego składnika aktywów lub zobowiązania może być inny w przypadku różnych jednostek (przedsięwzięć w ramach tych jednostek). Zatem główny (lub najbardziej korzystny) rynek (a więc i uczestników rynku) należy postrzegać z perspektywy jednostki, dopuszczając różnice między jednostkami i wśród jednostek o różnych rodzajach działalności.

20 Chociaż jednostka musi mieć możliwość dostępu do rynku, to nie musi być zdolna do sprzedaży konkretnego składnika aktywów lub przeniesienia konkretnego zobowiązania na dzień wyceny, aby móc ustalić wartość godziwą na podstawie ceny na tym rynku.

21 Nawet w przypadku braku obserwowalnego rynku pozwalającego uzyskać informacje o cenie sprzedaży składnika aktywów lub przeniesienia zobowiązania na dzień wyceny ustalenie wartości godziwej opiera się na założeniu, że transakcja odbywa się w tym dniu, i jest postrzegana z perspektywy uczestnika rynku, który posiada składnik aktywów lub ma zobowiązanie. Zakładana transakcja stanowi podstawę do oszacowania ceny sprzedaży składnika aktywów lub przeniesienia zobowiązania.

**Uczestnicy rynku**

22 **Jednostka ustala wartość godziwą składnika aktywów lub zobowiązania na podstawie założeń, które przyjęliby uczestnicy rynku w celu ustalenia ceny składnika aktywów lub zobowiązania, przyjmując założenie, że uczestnicy rynku działają w swoim najlepszym interesie gospodarczym.**

▼M33

23 Przyjmując takie założenia, jednostka nie musi określać konkretnych uczestników rynku. Powinna raczej sprecyzować cechy ogólnie odróżniające uczestników rynku, uwzględniając czynniki właściwe dla:

(a) składnika aktywów lub zobowiązania;

(b) głównego (lub najkorzystniejszego) rynku dla składnika aktywów lub zobowiązania oraz

(c) uczestników rynku, z którymi jednostka chciałaby zawrzeć transakcję na tym rynku.

**Cena**

**24 Wartość godziwa jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach na głównym (lub najkorzystniejszym) rynku na dzień wyceny w aktualnych warunkach rynkowych (tj. ceną wyjścia) bez względu na to, czy cena ta jest bezpośrednio obserwowalna lub oszacowana przy użyciu innej techniki wyceny.**

25 Ceny na głównym (lub najkorzystniejszym) rynku stosowane do ustalenia wartości godziwej składnika aktywów lub zobowiązania nie koryguje się o *koszty transakcyjne*. Koszty transakcyjne ujmuje się zgodnie z innymi MSSF. Koszty transakcyjne nie są cechą składnika aktywów lub zobowiązania, a raczej właściwością transakcji i będą różne w zależności od tego, jak jednostka zawiera transakcję dotyczącą składnika aktywów lub zobowiązania.

26 Koszty transakcyjne nie obejmują *kosztów transportu*. Jeżeli lokalizacja jest cechą składnika aktywów (a może tak być na przykład w przypadku towaru), cenę na głównym (lub najkorzystniejszym) rynku koryguje się o ewentualne koszty poniesione w celu przewozu składnika aktywów z aktualnej lokalizacji na ten rynek.

**Zastosowanie do aktywów niefinansowych**

**Największe i najlepsze wykorzystanie w przypadku aktywów niefinansowych**

**27 Wycena w wartości godziwej składnika aktywów niefinansowych uwzględnia zdolność uczestnika rynku do osiągnięcia korzyści ekonomicznych poprzez *jak największe i najlepsze* wykorzystanie składnika aktywów lub jego sprzedaż innemu uczestnikowi rynku, który zapewniłby jak największe i jak najlepsze wykorzystanie tego składnika aktywów.**

28 Największe i najlepsze wykorzystanie składnika aktywów niefinansowych uwzględnia wykorzystanie składnika aktywów, które jest fizycznie możliwe, dopuszczalne prawnie i wykonalne finansowo, zgodnie z poniższym opisem:

(a) wykorzystanie, które jest fizycznie możliwe, uwzględnia cechy fizyczne składnika aktywów, które uczestnicy rynku uwzględniliby przy ustalaniu ceny składnika aktywów (np. lokalizacja lub wielkość nieruchomości);

(b) wykorzystanie, które jest prawnie dopuszczalne, uwzględnia wszelkie ograniczenia prawne nałożone na wykorzystanie składnika aktywów, które uczestnicy rynku uwzględniliby przy ustalaniu ceny składnika aktywów (np. strefowe regulacje mające zastosowanie w odniesieniu do nieruchomości);

(c) wykorzystanie, które jest wykonalne finansowo, uwzględnia, czy użycie składnika aktywów, które jest fizycznie możliwe i dopuszczalne prawnie, prowadzi do wytworzenia odpowiedniego dochodu lub odpowiednich przepływów pieniężnych (z uwzględnieniem kosztów przekształcenia składnika aktywów na potrzeby takiego wykorzystania) w celu uzyskania zwrotu inwestycji, którego uczestnicy rynku wymagaliby w przypadku inwestycji w ten składnik aktywów wykorzystany w taki sposób.

▼M33

29 Największe i najlepsze wykorzystanie określa się z perspektywy uczestników rynku, nawet jeżeli jednostka przewiduje inne wykorzystanie. Zakłada się jednak, że aktualne wykorzystanie składnika aktywów niefinansowych przez jednostkę jest największe i najlepsze, chyba że czynniki rynkowe lub inne wskazują, że inne wykorzystanie przez uczestników rynku skutkowałoby maksymalnym zwiększeniem wartości składnika aktywów.

30 W celu ochrony pozycji konkurencyjnej lub z innych powodów jednostka może nie zamierzać używać aktywnie nabytego składnika aktywów niefinansowych lub może nie zamierzać używać składnika aktywów zgodnie z największym i najlepszym wykorzystaniem. Może być tak na przykład w przypadku nabytego składnika wartości niematerialnych, który planuje się wykorzystywać defensywnie, uniemożliwiając innym jego używanie. Niemniej jednak jednostka ustala wartość godziwą składnika aktywów niefinansowych, zakładając jego największe i najlepsze wykorzystanie przez uczestników rynku.

**Podstawa wyceny aktywów niefinansowych**

31 Największe i najlepsze wykorzystanie składnika aktywów niefinansowych stanowi podstawę wyceny używaną do ustalania wartości godziwej składnika aktywów zgodnie z poniższymi wskazówkami:

(a) Największe i najlepsze wykorzystanie składnika aktywów niefinansowych może zapewniać maksymalną wartość uczestnikom rynku w wyniku wykorzystania go w połączeniu z innymi aktywami w formie grupy ((jako składnika zainstalowanego lub inaczej skonfigurowanego do użycia) lub w połączeniu z innymi aktywami i zobowiązaniami (np. przedsięwzięcie);

(i) jeżeli największe i najlepsze wykorzystanie składnika aktywów polega na użyciu składnika aktywów w połączeniu z innymi aktywami lub z innymi aktywami i zobowiązaniami, wartością godziwą składnika aktywów jest cena, którą otrzymano by w aktualnej transakcji sprzedaży składnika aktywów przy założeniu, że składnik aktywów zostałby wykorzystany z innymi aktywami lub z innymi aktywami i zobowiązaniami, a te aktywa i zobowiązania (tj. aktywa uzupełniające i powiązane zobowiązania) byłyby dostępne dla uczestników rynku;

(ii) zobowiązania powiązane ze składnikiem aktywów i aktywami uzupełniającymi obejmują zobowiązania, które finansują kapitał obrotowy, lecz nie obejmują zobowiązań będących źródłem finansowania aktywów innych niż aktywa umieszczone w grupie aktywów;

(iii) założenia dotyczące największego i najlepszego użycia składnika aktywów niefinansowych są spójne w przypadku wszystkich aktywów (dla których jest właściwe założenie największego i najlepszego wykorzystania) w grupie aktywów lub grupie aktywów i zobowiązań, w ramach której składnik aktywów byłby wykorzystany.

(b) Największe i najlepsze wykorzystanie składnika aktywów niefinansowych może zapewniać maksymalną wartość uczestnikom rynku w wyniku jego odrębnego wykorzystania. Jeżeli największe i najlepsze wykorzystanie składnika aktywów ma miejsce w wyniku jego odrębnego wykorzystania, wartością godziwą składnika aktywów jest cena, którą otrzymano by w aktualnej transakcji sprzedaży składnika aktywów uczestnikom rynku, którzy wykorzystaliby składnik aktywów w sposób odrębny.

▼M33

32 Wartość godziwa składnika aktywów niefinansowych opiera się na założeniu, że składnik aktywów podlega sprzedaży zgodnie z jednostką rozliczeniową określoną w innych MSSF (może to być pojedynczy składnik aktywów). Dzieje się tak, nawet jeżeli ustalenie wartości godziwej opiera się na założeniu, że największym i najlepszym wykorzystaniem składnika aktywów jest użycie go w połączeniu z innymi aktywami lub z innymi aktywami i zobowiązaniami, ponieważ ustalenie wartości godziwej opiera się na założeniu, że uczestnik rynku posiada już aktywa uzupełniające i powiązane zobowiązania.

33 W paragrafie B3 opisano stosowanie koncepcji podstawy wyceny w odniesieniu do aktywów niefinansowych.

**Zastosowanie w odniesieniu do zobowiązań i własnych instrumentów kapitałowych jednostki**

**Zasady ogólne**

**34 Ustalenie wartości godziwej opiera się na założeniu, że zobowiązanie finansowe lub niefinansowe albo też własny instrument kapitałowy jednostki (na przykład udziały kapitałowe wyemitowane jako zapłata w ramach połączenia jednostek gospodarczych) jest przenoszone na uczestnika rynku w dniu wyceny. Przeniesienie zobowiązania lub własnego instrumentu kapitałowego jednostki opiera się na następujących założeniach:**

(a) **zobowiązanie pozostałoby nieuregulowane, a przejmujący uczestnik rynku musiałby wypełnić zobowiązanie. Zobowiązanie nie zostałoby w dniu wyceny rozliczone z kontrahentem ani nie zostałoby uregulowane w inny sposób;**

(b) **własny instrument kapitałowy jednostki pozostałby w obrocie, a przejmujący uczestnik rynku przejąłby prawa i obowiązki powiązane z instrumentem. W dniu wyceny instrument nie zostałby umorzony ani nie zostałby uregulowany w inny sposób.**

35 Nawet kiedy nie ma obserwowalnego rynku, na którym można by było uzyskać informacje o cenie przeniesienia zobowiązania lub własnego instrumentu kapitałowego jednostki (np. ponieważ ograniczenia umowne lub inne ograniczenia prawne uniemożliwiają przeniesienie takich pozycji), może istnieć obserwowalny rynek takich pozycji, jeżeli inne strony posiadają je jako aktywa (np. obligacja korporacyjna lub opcja kupna udziałów jednostki).

36 We wszystkich przypadkach jednostka musi wykorzystać w maksymalnym stopniu obserwowalne dane wejściowe i w minimalnym stopniu uwzględnić nieobserwowalne dane wejściowe, aby osiągnąć cel pomiaru wartości godziwej, którym jest oszacowanie ceny, która zostałaby osiągnięta w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach transakcji przeniesienia zobowiązania lub instrumentu kapitałowego między uczestnikami rynku na dzień wyceny i w aktualnych warunkach rynkowych.

*Zobowiązania i instrumenty kapitałowe posiadane przez inne strony jako aktywa*

**37 Kiedy notowana cena przeniesienia identycznego lub podobnego zobowiązania lub własnego instrumentu kapitałowego jednostki nie jest dostępna, a inna strona posiada identyczną pozycję jako składnik aktywów, jednostka ustala wartość godziwą zobowiązania lub instrumentu kapitałowego z perspektywy uczestnika rynku, który posiada identyczną pozycję jako składnik aktywów na dzień wyceny.**

38 W takich przypadkach jednostka ustala wartość godziwą zobowiązania lub instrumentu kapitałowego w następujący sposób:

(a) przy użyciu ceny notowanej na *aktywnym rynku* za identyczną pozycję, którą inna strona posiada jako składnik aktywów, jeżeli taka cena jest dostępna.

▼M33

(b) jeżeli cena ta nie jest dostępna, przy użyciu innych obserwowalnych danych wejściowych takich jak cena notowana na rynku, który nie jest rynkiem aktywnym, za identyczną pozycję, którą inna strona posiada jako składnik aktywów.

(c) jeżeli obserwowalne ceny, o których mowa w pkt. a) i b), nie są dostępne, przy użyciu innej techniki wyceny takiej jak:

(i) *podejście dochodowe* (np. technika wartości bieżącej uwzględniająca przyszłe przepływy pieniężne, które uczestnik rynku spodziewa się uzyskać z tytułu posiadania zobowiązania lub instrumentu kapitałowego jako składnika aktywów; zob. paragrafy B10 i B11);

(ii) *podejście rynkowe* (np. przy użyciu notowanych cen podobnych zobowiązań lub instrumentów kapitałowych posiadanych przez inne strony jako aktywa; zob. paragrafy B5–B7).

39 Jednostka koryguje notowaną cenę zobowiązania lub własnego instrumentu kapitałowego jednostki posiadanego przez inną stronę jako składnik aktywów tylko wtedy, gdy istnieją czynniki właściwe dla składnika aktywów, które nie mają zastosowania do ustalenia wartości godziwej zobowiązania lub instrumentu kapitałowego. Jednostka zapewnia, że cena składnika aktywów nie odzwierciedla skutku ograniczenia uniemożliwiającego sprzedaż składnika aktywów. Czynnikami, które mogą wskazywać na to, że notowana cena składnika aktywów powinna zostać skorygowana, są na przykład:

(a) notowana cena składnika aktywów odnosi się do podobnego (lecz nie identycznego) zobowiązania lub instrumentu kapitałowego posiadanego przez inną stronę jako składnik aktywów. Na przykład zobowiązanie lub instrument kapitałowy mogą mieć szczególną cechę (np. jakość kredytowa emitenta), która różni się od cechy znajdującej odzwierciedlenie w wartości godziwej podobnego zobowiązania lub instrumentu kapitałowego posiadanego jako składnik aktywów;

(b) jednostka rozliczeniowa składnika aktywów nie jest taka sama jak w przypadku zobowiązania lub instrumentu kapitałowego. Jeżeli chodzi na przykład o zobowiązania, w niektórych przypadkach cena składnika aktywów odzwierciedla łączną cenę pakietu obejmującą zarówno kwoty należne od emitenta i wsparcie jakości kredytowej przez stronę trzecią. Jeżeli jednostką rozliczeniową zobowiązania nie jest łączny pakiet, celem nie jest ustalenie wartości godziwej łącznego pakietu, lecz wartości godziwej zobowiązania emitenta. Zatem w takich przypadkach jednostka skorygowałaby zaobserwowaną cenę składnika aktywów w celu wykluczenia skutku wsparcia jakości kredytowej przez stronę trzeciej.

*Zobowiązania i instrumenty kapitałowe nieposiadane przez inne strony jako aktywa*

**40 Kiedy notowana cena przeniesienia identycznego lub podobnego zobowiązania lub własnego instrumentu kapitałowego jednostki nie jest dostępna, a inna strona nie posiada identycznej pozycji jako składnika aktywów, jednostka ustala wartość godziwą zobowiązania lub instrumentu kapitałowego przy użyciu techniki wyceny z perspektywy uczestnika rynku, który ma zobowiązanie lub wysunął roszczenie z tytułu kapitału.**

41 Na przykład przy stosowaniu techniki wartości bieżącej jednostka może uwzględniać jedną z następujących możliwości:

(a) przyszłe wypływy środków pieniężnych, które uczestnik rynku spodziewałby się ponieść w związku ze wypełnianiem obowiązku włącznie ze świadczeniem, którego uczestnik rynku domagałby się z tytuły przyjęcia obowiązku (zob. paragrafy B31–B33);

▼M33

(b) kwotę, którą uczestnik rynku otrzymałby za zaciągnięcie lub wyemitowanie identycznego zobowiązania lub instrumentu kapitałowego na podstawie założeń, które uczestnicy rynku zastosowaliby do ustalenia ceny identycznej pozycji (np. o takich samych cechach kredytowych) na głównym (lub najbardziej korzystnym) rynku w celu wyemitowania zobowiązania lub instrumentu kapitałowego o takich samych warunkach umownych.

**Ryzyko niewykonania świadczenia**

42 **Wartość godziwa zobowiązania odzwierciedla skutek *ryzyka niewykonania świadczenia*. Ryzyko niewykonania świadczenia obejmuje własne ryzyko kredytowe jednostki (zgodnie z definicją w MFFS 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*), lecz nie może się do niego ograniczać. Zakłada się, że ryzyko niewykonania świadczenia jest takie samo przed przeniesieniem i po przeniesieniu zobowiązania.**

43 Ustalając wartość godziwą zobowiązania, jednostka uwzględnia skutek swojego ryzyka kredytowego (zdolności kredytowej) i wszystkie inne czynniki, które mogłyby mieć wpływ na prawdopodobieństwo, że obowiązek nie zostanie wypełniony. Skutek ten może być różny w zależności od zobowiązania, na przykład zależy od:

(a) tego, czy zobowiązanie jest obowiązkiem przekazania środków pieniężnych (zobowiązanie finansowe) lub obowiązkiem dostarczenia towarów lub usług (zobowiązanie niefinansowe);

(b) warunków wsparcia jakości kredytowej powiązanego ze zobowiązaniem, o ile występuje.

44 Wartość godziwa zobowiązania odzwierciedla skutek ryzyka niewykonania świadczenia na podstawie jego jednostki rozliczeniowej. Emitent zobowiązania wyemitowanego przy nierozerwalnym wsparciu jakości kredytowej przez stronę trzecią, które jest rozliczane oddzielnie od zobowiązania, nie uwzględnia skutku wsparcia jakości kredytowej (np. zabezpieczenie długu przez stronę trzecią) przy ustalaniu wartości godziwej zobowiązania. Jeżeli wsparcie jakości kredytowej jest ujmowane oddzielnie od zobowiązania, przy ustalaniu wartości godziwej zobowiązania emitent powinien uwzględnić własną zdolność kredytową, nie zaś zdolność kredytową gwaranta będącego stroną trzecią.

**Ograniczenie uniemożliwiające przeniesienie zobowiązania lub własnego instrumentu kapitałowego jednostki**

45 Ustalając wartość godziwą zobowiązania lub własnego instrumentu kapitałowego jednostki jednostka nie uwzględnia oddzielnych danych wejściowych lub korekty względem innych *danych wejściowych* dotyczących występowania ograniczenia uniemożliwiającego przeniesienie pozycji. Skutek ograniczenia uniemożliwiającego przeniesienie zobowiązania lub własnego instrumentu kapitałowego jednostki jest pośrednio lub bezpośrednio włączony w inne dane wejściowe związane z ustaleniem wartości godziwej.

46 Na przykład w dniu transakcji zarówno wierzyciel, jak i dłużnik zaakceptowali cenę transakcyjną zobowiązania z pełną świadomością, że obowiązek obejmuje ograniczenie uniemożliwiające jego przeniesienie. W wyniku ograniczenia uwzględnionego w cenie transakcyjnej oddzielne dane wejściowe lub korekta względem istniejących danych wejściowych nie są wymagane na dzień transakcji w celu odzwierciedlenia wpływu ograniczenia na przeniesienie. Podobnie oddzielne dane wejściowe lub korekta względem istniejących danych wejściowych nie są wymagane w kolejnych dniach wyceny w celu odzwierciedlenia wpływu ograniczenia na przeniesienie.

▼M33

**Zobowiązanie finansowe płatne na żądanie**

47 Wartość godziwa zobowiązania finansowego płatnego na żądanie (np. depozyt na żądanie) nie jest mniejsza niż kwota płatna na żądanie, zdyskontowana od pierwszego dnia, w którym mogłoby pojawić się żądanie zapłaty kwoty.

**Zastosowanie do aktywów finansowych i zobowiązań finansowych z pozycjami przeciwstawnymi w ryzyku rynkowym lub ryzyku kredytowym kontrahenta**

48 Jednostka, która posiada grupę aktywów finansowych i zobowiązań finansowych jest objęta ekspozycją na ryzyko rynkowe (określone w MSSF 7) i na ryzyko kredytowe (określone w MSSF 7) każdego z kontrahentów. Jeżeli jednostka zarządza grupą aktywów finansowych i zobowiązań finansowych na podstawie ekspozycji netto na ryzyko rynkowe, albo na ryzyko kredytowe, jednostka może zastosować wyjątek od tego MSSF w celu ustalenia wartości godziwej. Wyjątek pozwala jednostce ustalić wartość godziwą grupy aktywów finansowych i zobowiązań finansowych na podstawie ceny, którą otrzymano by za doprowadzenie do sprzedaży pozycji długiej netto (tj. składnika aktywów) w przypadku ekspozycji na konkretne ryzyko lub za przeniesienie pozycji krótkiej netto (tj. zobowiązania) w przypadku ekspozycji na konkretne ryzyko w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny i w aktualnych warunkach rynkowych. Odpowiednio jednostka ustala wartość godziwą grupy aktywów finansowych i zobowiązań finansowych tak, jak uczestnicy rynku wyceniliby ekspozycję netto na ryzyko na dzień wyceny.

49 Jednostka może zastosować wyjątek, o którym mowa w paragrafie 48, tylko wtedy, gdy spełni łącznie wszystkie poniższe warunki:

(a) zarządza grupą aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych na podstawie ekspozycji netto jednostki na konkretne ryzyko rynkowe (lub rodzaje ryzyka rynkowego) lub na ryzyko kredytowe konkretnego kontrahenta zgodnie z udokumentowaną strategią zarządzania ryzykiem lub inwestowania jednostki;

(b) dostarcza na tej podstawie informacji o grupie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych kluczowym pracownikom szczebla zarządczego w tej jednostce, zgodnie z definicją w MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych* oraz

(c) ma obowiązek lub zdecydowała się wyceniać te aktywa finansowe i zobowiązania finansowe według wartości godziwej w sprawozdaniu z sytuacji finansowej na koniec każdego okresu sprawozdawczego.

50 Wyjątek, o którym mowa w paragrafie 48, nie dotyczy prezentacji sprawozdania finansowego. W niektórych przypadkach podstawa prezentacji instrumentów finansowych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej różni się od podstawy wyceny instrumentów finansowych, na przykład gdy MSSF nie wymaga lub nie zezwala na prezentację instrumentów finansowych w ujęciu netto. W takich przypadkach jednostka może być zmuszona przypisać korekty na poziomie portfela (zob. paragrafy 53-56) do poszczególnych aktywów lub zobowiązań, które tworzą grupę aktywów finansowych i zobowiązań finansowych zarządzanych na podstawie ekspozycji netto jednostki na ryzyko. Jednostka stosuje takie korekty w sposób racjonalny i konsekwentny przy zastosowaniu metodologii odpowiedniej do okoliczności.

▼M33

51 Jednostka podejmuje decyzję w sprawie zasad rachunkowości zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* w celu zastosowania wyjątku, o którym mowa w paragrafie 48. Jednostka stosująca wyjątek wdraża te zasady rachunkowości, w tym zasady dokonywania korekt w odniesieniu do różnicy między ceną kupna a ceną sprzedaży (zob. paragrafy 53–55) i korekt kredytowych (zob. paragrafy 56), o ile mają zastosowanie, konsekwentnie w każdym okresie dla danego portfela.

▼M42

52 Wyjątek, o którym mowa w paragrafie 48, ma zastosowanie tylko do aktywów finansowych, zobowiązań finansowych i innych kontraktów objętych zakresem MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* lub MSSF 9 *Instrumenty finansowe*. Odniesienia do aktywów finansowych i zobowiązań finansowych w paragrafach 48–51 i 53–56 należy rozumieć jako mające zastosowanie do wszystkich kontraktów objętych zakresem MSR 39 lub MSSF 9 i rozliczanych zgodnie z tymi standardami, niezależnie od tego, czy spełniają one definicje aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych zawarte w MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*.

▼M33

**Ekspozycja na ryzyko rynkowe**

53 Stosując wyjątek, o którym mowa w paragrafie 48, do ustalenia wartości godziwej grupy aktywów finansowych i zobowiązań finansowych zarządzanych na podstawie ekspozycji netto jednostki na konkretne ryzyko rynkowe (lub rodzaje ryzyka rynkowego), jednostka przyjmuje cenę w obrębie widełek ceny kupna i ceny sprzedaży, która jest najbardziej reprezentatywna dla wartości godziwej w danych okolicznościach w odniesieniu do ekspozycji netto jednostki na te rodzaje ryzyka rynkowego (zob. paragrafy 70 i 71).

54 Stosując wyjątek, o którym mowa w paragrafie 48, jednostka zapewnia, że ryzyko rynkowe (lub rodzaje ryzyka rynkowego), na które jest narażona w obrębie tej grupy aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, jest co do istoty takie samo. Na przykład jednostka nie łączyłaby ryzyka stopy procentowej powiązanego ze składnikiem aktywów finansowych z ryzykiem cen towarów powiązanym ze zobowiązaniem finansowym, ponieważ robiąc to, nie złagodziłaby ekspozycji na ryzyko stopy procentowej lub ryzyko cen towarów. Stosując wyjątek, o którym mowa w paragrafie 48, każde ryzyko bazowe wynikające z parametrów ryzyka rynkowego, które nie jest identyczne, jest uwzględniane przy ustalaniu wartości godziwej aktywów finansowych i zobowiązań finansowych w ramach grupy.

55 Podobnie czas trwania ekspozycji jednostki na konkretne ryzyko rynkowe (lub rodzaje ryzyka rynkowego) wynikające z aktywów finansowych i zobowiązań finansowych jest co do istoty taki sam. Na przykład jednostka, która zawiera 12-miesięczny kontrakt terminowy typu *futures* w zamian za przepływy pieniężne powiązane z 12-miesięczną wartością ekspozycji na ryzyko stopy procentowej w ramach pięcioletniego instrumentu finansowego w obrębie grupy składającej się tylko z takich aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, ustala wartość godziwą ekspozycji na 12-miesięczne ryzyko stopy procentowej w ujęciu netto, a pozostałą ekspozycję na ryzyko stopy procentowej (tj. w latach 2–5) – w ujęciu brutto.

**Ekspozycja na ryzyko kredytowe konkretnego kontrahenta**

56 Stosując wyjątek, o którym mowa w paragrafie 48, w celu ustalenia wartości godziwej grupy aktywów finansowych i zobowiązań finansowych w ramach transakcji zawartej z konkretnym kontrahentem,

▼M33

jednostka uwzględnia przy ustalaniu wartości godziwej skutek ekspozycji netto jednostki na ryzyko kredytowe kontrahenta lub ekspozycję netto kontrahenta na ryzyko kredytowe jednostki, kiedy uczestnicy rynku uwzględniliby wszelkie istniejące ustalenia, które łagodzą ekspozycję na ryzyko kredytowe w razie niewykonania zobowiązania (np. umowa o kompensowanie zobowiązań z kontrahentem lub umowa zawierająca wymóg wymiany zabezpieczeń na podstawie ekspozycji każdej strony na ryzyko kredytowe drugiej strony). Wycena w wartości godziwej ma odzwierciedlać oczekiwania uczestników rynku co do prawdopodobieństwa prawnej egzekwowalności takiego ustalenia w razie niewykonania zobowiązania.

**Wartość godziwa w początkowym ujęciu**

57 Kiedy składnik aktywów zostaje nabyty lub zobowiązanie zaciągnięte w ramach transakcji wymiany tego składnika aktywów lub tego zobowiązania, ceną transakcji jest cena zapłacona za nabycie składnika aktywów lub otrzymana za zaciągnięcie zobowiązania (*cena wejścia)*. Natomiast wartością godziwą składnika aktywów lub zobowiązania jest cena, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono za przeniesienie zobowiązania (cena wyjścia). Jednostki nie koniecznie sprzedają aktywa po cenach zapłaconych za ich nabycie. Podobnie jednostki nie koniecznie przenoszą zobowiązania po cenach otrzymanych za ich zaciągnięcie.

58 W wielu przypadkach cena transakcyjna będzie równoważna z wartością godziwą (np. mogłoby tak być w przypadku, gdy na dzień transakcji transakcja nabycia składnika aktywów ma miejsce na rynku, na którym składnik aktywów zostałby sprzedany).

59 Ustalając, czy wartość godziwa w początkowym ujęciu jest równoważna cenie transakcji, jednostka uwzględnia czynniki właściwe dla transakcji i dla składnika aktywów lub zobowiązania. W paragrafie B4 opisano sytuacje, w których cena transakcji może nie odpowiadać wartości godziwej składnika aktywów lub zobowiązania w początkowym ujęciu.

60 Jeżeli inny MSSF wymaga początkowej wyceny składnika aktywów lub zobowiązania przez jednostkę według wartości godziwej lub dopuszcza taką wycenę, a cena transakcji różni się od wartości godziwej, jednostka ujmuje wynikające z tej różnicy zysk lub stratę w wyniku finansowym, o ile MSSF nie stanowi inaczej.

**Techniki wyceny**

**61 Jednostka stosuje techniki wyceny, które są odpowiednie do okoliczności i w przypadku których są dostępne dostateczne dane do ustalenia wartości godziwej, przy maksymalnym wykorzystaniu odpowiednich obserwowalnych danych wejściowych i minimalnym wykorzystaniu nieobserwowalnych danych wejściowych.**

62 Celem zastosowania danej techniki wyceny jest oszacowanie ceny w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach transakcji sprzedaży składnika aktywów lub przeniesienia zobowiązania, która zostałaby zawarta między uczestnikami rynku na dzień wyceny i w aktualnych warunkach rynkowych. Trzy powszechnie stosowane techniki wyceny to podejście rynkowe, podejście kosztowe i podejście dochodowe. Najważniejsze aspekty tych podejść streszczono w paragrafach B5–B11. W celu ustalenia wartości godziwej jednostka stosuje techniki wyceny zgodne z jedną lub z kilkoma z tych podejść.

▼M33

63 W niektórych przypadkach odpowiednia będzie tylko jedna technika wyceny (np. przy wycenie składnika aktywów lub zobowiązania przy użyciu cen notowanych na aktywnym rynku za identyczne aktywa lub zobowiązania). W innych przypadkach odpowiednie będzie zastosowanie kilku technik wyceny (np. może tak być w przypadku wyceny ośrodka wypracowującego środki pieniężne). Jeżeli stosuje się kilka technik wyceny w celu ustalenia wartości godziwej, wyniki (tj. odpowiednie wskazania wartości godziwej) są oceniane przy uwzględnieniu racjonalności przedziału wartości tych wyników. Ustalenie wartości godziwej polega na wyznaczeniu takiej wielkości w tym przedziale, która najbardziej odpowiada wartości godziwej w danych okolicznościach.

64 Jeżeli cena transakcyjna jest wartością godziwą w początkowym ujęciu, a technika wyceny stosowana do ustalenia wartości godziwej w kolejnych okresach opiera się na nieobserwowalnych danych wejściowych, technika wyceny jest tak kalibrowana, aby w początkowym ujęciu wynik techniki wyceny odpowiadał cenie transakcji. Kalibrowanie gwarantuje, że technika wyceny odzwierciedla aktualne warunki rynkowe i pomaga jednostce ustalić, czy korekta techniki wyceny jest konieczna (np. może istnieć cecha składnika aktywów lub zobowiązania, która nie została wychwycona w technice wyceny). Po początkowym ujęciu, ustalając wartość godziwą przy zastosowaniu techniki lub technik wyceny z wykorzystaniem nieobserwowalnych danych wejściowych, jednostka gwarantuje, że zastosowane techniki wyceny odzwierciedlają obserwowalne dane rynkowe (np. cenę za podobny składnik aktywów lub zobowiązanie) na dzień wyceny.

65 Techniki wyceny stosowane do ustalenia wartości godziwej są stosowane w sposób ciągły. Zmiana techniki wyceny lub jej stosowania (np. zmiana ważenia, kiedy stosuje się kilka technik wyceny lub zmiana korekty stosowanej w odniesieniu do techniki wyceny) jest jednak odpowiednia, jeżeli zmiana skutkuje wyceną tak samo lub bardziej odpowiadającą wartości godziwej w danych okolicznościach. Może tak być na przykład w którejkolwiek z następujących sytuacji:

(a) powstają nowe rynki;

(b) dostępne są nowe informacje;

(c) informacje wcześniej stosowane nie są już dostępne;

(d) techniki wyceny zostają udoskonalone lub

(e) warunki rynkowe ulegają zmianie.

66 Zmiany wynikające ze zmiany techniki wyceny lub jej stosowania traktuje się jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8. Jednak w MSR 8 ujawnianie informacji o zmianie wartości szacunkowych nie jest wymagane w przypadku zmian wynikających ze zmiany techniki wyceny lub jej stosowania.

**Dane wejściowe w technikach wyceny**

**Zasady ogólne**

**67 Techniki wyceny stosowane do ustalania wartości godziwej powinny opierać się na maksymalnym wykorzystaniu odpowiednich obserwowalnych danych wejściowych i minimalnym wykorzystaniu nieobserwowalnych danych wejściowych.**

68 Przykłady rynków, na których dane wejściowe mogą być obserwowalne w przypadku niektórych aktywów i zobowiązań (np. instrumentów finansowych) obejmują giełdy, rynki dealerskie, rynki brokerskie i rynki transakcji bezpośrednich (zob. paragraf B34).

▼M33

69 Jednostka wybiera dane wejściowe które są zgodne z cechami składnika aktywów lub zobowiązania, które uczestnicy rynku uwzględniliby w transakcji dotyczącej składnika aktywów lub zobowiązania (zob. paragrafy 11 i 12). W niektórych przypadkach te cechy skutkują zastosowaniem korekty, np. premii lub dyskonta (np. premii za kontrolę lub dyskonta niekontrolującego udziału). Jednakże ustalenie wartości godziwej nie obejmuje premii lub dyskonta, które nie są zgodne z jednostką rozliczeniową przyjętą w MSSF, który zawiera wymóg wyceny w wartości godziwej lub dopuszcza taką wycenę (zob. paragrafy 13 i 14). Premie lub dyskonta, które odzwierciedlają wielkość jako cechę udziału jednostki (szczególnie czynnik blokujący, który koryguje cenę notowaną składnika aktywów lub zobowiązania, ponieważ normalny dzienny wolumen obrotu na rynku jest niewystarczający, aby wchłonąć ilość posiadaną przez jednostkę, zgodnie z opisem w paragrafie 80), nie zaś cechę składnika aktywów lub zobowiązania (np. premia za kontrolę przy wycenie w wartości godziwej udziału kontrolującego) nie są dopuszczalne w wycenie w wartości godziwej. We wszystkich przypadkach, jeżeli istnieje cena notowana na rynku aktywnym (tj. *dane wejściowe na poziomie 1*) dla składnika aktywów lub zobowiązania, przy wycenie w wartości godziwej jednostka stosuje tę cenę bez korekty poza wyjątkiem, o którym mowa w paragrafie 79.

**Dane wejściowe oparte na cenach kupna i sprzedaży**

70 Jeżeli składnik aktywów lub zobowiązanie wycenione według wartości godziwej mają cenę kupna i cenę sprzedaży (np. dane wejściowe z rynku dealerskiego), do ustalenia wartości godziwej jest stosowana cena mieszcząca się w widełkach cen kupna i cen sprzedaży, która najlepiej odpowiada wartości godziwej w danych okolicznościach, bez względu na to, gdzie dane wejściowe plasują się w hierarchii wartości godziwej (tj. na poziomie 1, 2 lub 3; zob. paragraf 72–90). Stosowanie cen kupna w odniesieniu do pozycji aktywów i cen sprzedaży do pozycji zobowiązań jest dopuszczalne, lecz nie jest wymagane.

71 Niniejszy MSSF nie wyklucza użycia średnich rynkowych cen lub innych konwencji cenowych używanych przez uczestników rynku jako praktycznego sposobu ustalenia wartości godziwej w widełkach cen kupna i cen sprzedaży.

**Hierarchia wartości godziwej**

72 W celu zwiększenia spójności i porównywalności pomiarów wartości godziwej i powiązanych ujawnianych informacji w niniejszym standardzie ustanowiono hierarchię wartości godziwej, która klasyfikuje na trzech poziomach (zob. paragrafy 76–90) dane wejściowe dla technik wyceny stosowanych do ustalania wartości godziwej. W hierarchii wartości godziwej najwyższy priorytet nadano cenom notowanym (nieskorygowanym) na aktywnych rynkach za identyczne aktywa lub zobowiązania (dane wejściowe na poziomie 1), zaś najniższy priorytet – nieobserwowalnym danym wejściowym (*dane wejściowe na poziomie 3*).

73 W niektórych przypadkach dane wejściowe stosowane do ustalenia wartości godziwej składnika aktywów lub zobowiązania mogą zostać sklasyfikowane na różnych poziomach hierarchii wartości godziwej. W takich przypadkach pomiar wartości godziwej zostaje sklasyfikowany w całości na tym samym poziomie hierarchii wartości godziwej co dane wejściowe z najniższego poziomu, które są znaczące dla całej wyceny. Ocena znaczenia poszczególnych danych wejściowych dla całej wyceny wymaga osądu uwzględniającego czynniki właściwe dla składnika aktywów lub zobowiązania. Korekty dokonywane w celu ustalenia wartości godziwej, takie jak koszty sprzedaży przy wycenie w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży, nie są uwzględniane przy określaniu poziomu hierarchii wartości godziwej, na którym klasyfikuje się pomiar wartości godziwej.

▼M33

74 Dostępność odpowiednich danych wejściowych i ich względna subiektywność mogą mieć wpływ na wybór odpowiednich technik wyceny (zob. paragraf 61). Jednak w hierarchii wartości godziwej rangę nadaje się nie technikom wyceny stosowanym do ustalenia wartości godziwej, lecz danym wejściowym w technikach wyceny. Na przykład ustalenie wartości godziwej dokonane przy użyciu techniki wartości bieżącej może zostać sklasyfikowane na poziomie 2 lub poziomie 3 w zależności od tych danych wejściowych, które są znaczące dla całej wyceny, i poziomu hierarchii wartości godziwej, na którym dane te są sklasyfikowane.

75 Jeżeli obserwowalne dane wejściowe wymagają korekty przy użyciu nieobserwowalnych danych wejściowych, a korekta prowadzi do znacznie wyższej lub niższej wartości godziwej, uzyskany pomiar byłby sklasyfikowany na poziomie 3 hierarchii wartości godziwej. Jeżeli na przykład uczestnik rynku chciałby uwzględnić skutek ograniczenia sprzedaży składnika aktywów przy oszacowywaniu ceny składnika aktywów, jednostka skorygowałaby notowaną cenę w celu odzwierciedlenia skutku tego ograniczenia. Jeżeli notowana cena stanowi *dane wejściowe na poziomie 2* a korekta stanowi nieobserwowalne dane wejściowe, które są znaczące dla całej wyceny, ustalona wartość godziwa zostałaby sklasyfikowana na poziomie 3 hierarchii wartości godziwej.

**Dane wejściowe na poziomie 1**

76 Dane wejściowe na poziomie 1 są cenami notowanymi (nieskorygowanymi) na aktywnych rynkach za identyczne aktywa lub zobowiązania, do których jednostka ma dostęp w dniu wyceny.

77 Cena notowana na aktywnym rynku zapewnia najbardziej wiarygodny dowód wartości godziwej i jest stosowana bez korekty przy ustaleniu wartości godziwej, jeżeli tylko jest dostępna, poza wyjątkiem, o którym mowa w paragrafie 79.

78 Dane wejściowe na poziomie 1 będą dostępne w przypadku wielu aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, przy czym niektóre z nich mogą być przedmiotem wymiany na wielu aktywnych rynkach (np. na różnych giełdach). Zatem na poziomie 1 nacisk kładzie się na ustalenie obu następujących kwestii:

(a) głównego rynku dla składnika aktywów lub zobowiązania lub, w przypadku braku głównego rynku, najkorzystniejszego rynku dla składnika aktywów lub zobowiązania,

(b) faktu, czy jednostka może przeprowadzić transakcję, której przedmiotem jest składnik aktywów lub zobowiązanie, po cenie z tego rynku na dzień wyceny.

79 Jednostka nie koryguje danych wejściowych na poziomie 1 z wyjątkiem następujących okoliczności:

(a) kiedy jednostka posiada znaczną liczbę podobnych (lecz nie identycznych) aktywów lub zobowiązań (np. dłużnych papierów wartościowych), które są wyceniane według wartości godziwej, a cena notowana na aktywnym rynku jest dostępna, lecz nie jest łatwo do niej dotrzeć w przypadku każdego z tych aktywów i zobowiązań oddzielnie (tj. mając na uwadze dużą liczbę podobnych aktywów lub zobowiązań posiadanych przez jednostkę, trudno byłoby uzyskać informacje na temat ceny każdego poszczególnego składnika aktywów lub zobowiązania na dzień wyceny). W takim przypadku, ustalając wartość godziwą, jednostka może zastosować jako praktyczny sposób alternatywną

▼M33

metodę ustalania ceny, która nie opiera się wyłącznie na cenach notowanych (np. macierzowa kalkulacja cen). Jednakże wynikiem stosowania alternatywnej metody ustalania cen jest klasyfikacja ustalonej wartości godziwej na niższym poziomie hierarchii wartości godziwej;

(b) kiedy cena notowana na aktywnym rynku nie odpowiada wartości godziwej na dzień wyceny. Może tak być w przypadku, gdy na przykład znaczące wydarzenia (takie jak transakcje na rynku transakcji bezpośrednich, obrót na rynku brokerskim lub ogłoszenia) mają miejsce po zamknięciu rynku, lecz przed datą wyceny. Jednostka ustala i konsekwentnie stosuje zasady określania takich zdarzeń, które mogą wpływać na pomiary wartości godziwej. Jeżeli jednak cena notowana jest korygowana w wyniku nowych informacji, korekta skutkuje klasyfikacją ustalonej wartości godziwej na niższym poziomie hierarchii wartości godziwej;

(c) kiedy wartość godziwa zobowiązania lub własnego instrumentu kapitałowego jest ustalana przy użyciu ceny notowanej za identyczną pozycję będącą przedmiotem obrotu jako składnik aktywów na aktywnym rynku i wymaga korekty uwzględniającej czynniki właściwe dla danej pozycji lub składnika aktywów (zob. paragraf 39). Jeżeli korekta ceny notowanej składnika aktywów nie jest wymagana, ustalona wartość godziwa jest klasyfikowana na poziomie 1 hierarchii wartości godziwej. Jednakże jakakolwiek korekta ceny notowanej składnika aktywów skutkuje klasyfikacją ustalonej wartości godziwej na niższym poziomie hierarchii wartości godziwej.

80 Jeżeli jednostka posiada pozycję z tytułu jednego składnika aktywów lub zobowiązania (w tym pozycję obejmującą znaczną liczbę identycznych aktywów lub zobowiązań, taką jak pakiet instrumentów finansowych), a składnik aktywów lub zobowiązanie jest przedmiotem obrotu na aktywnym rynku, wartość godziwa składnika aktywów lub zobowiązania jest ustalana na poziomie 1 jako iloczyn ceny notowanej za pojedynczy składnik aktywów lub pojedyncze zobowiązanie i ilości posiadanej przez jednostkę. Dzieje się tak nawet jeżeli normalny dzienny wolumen obrotu na rynku nie jest dostateczny, aby wchłonąć posiadaną ilość, a złożenie zleceń sprzedaży pozycji w ramach pojedynczej transakcji mogłoby wpłynąć na cenę notowaną.

**Dane wejściowe na poziomie 2**

81 Dane wejściowe na poziomie 2 to dane wejściowe inne niż ceny notowane uwzględnione na poziomie 1, które są obserwowalne w przypadku danego składnika aktywów lub zobowiązania, albo pośrednio, albo bezpośrednio.

82 Jeżeli składnik aktywów lub zobowiązanie ma określony (umowny) termin, dane wejściowe na poziomie 2 muszą być obserwowalne zasadniczo przez cały okres trwania składnika aktywów lub zobowiązania. Dane wejściowe na poziomie 2 obejmują:

(a) ceny podobnych aktywów lub zobowiązań notowane na rynkach aktywnych;

▼M33

(b) ceny identycznych lub podobnych aktywów lub zobowiązań notowane na rynkach, które nie są aktywne;

(c) dane wejściowe inne niż ceny notowane, które są obserwowalne w odniesieniu do danego składnika aktywów lub zobowiązania, na przykład:

(i) stopy procentowe i krzywe dochodowości obserwowalne w powszechnie przyjętych przedziałach kwotowań;

(ii) zakładaną zmienność oraz

(iii) spread kredytowy.

(d) *dane wejściowe potwierdzone przez rynek*.

83 Korekty danych wejściowych na poziomie 2 będą różnić się w zależności od czynników właściwych dla danego składnika aktywów lub zobowiązania. Czynniki te obejmują:

(a) stan lub lokalizację składnika aktywów;

(b) stopień, w jakim dane wejściowe są powiązane z pozycjami porównywalnymi do składnika aktywów lub zobowiązania (włącznie z czynnikami opisanymi w paragrafie 39); oraz

(c) wolumen lub poziom aktywności na rynkach, na których dane wejściowe są obserwowalne.

84 Korekta danych wejściowych na poziomie 2, która jest istotna dla całej wyceny, może skutkować klasyfikacją ustalonej wartości godziwej na poziomie 3 hierarchii wartości godziwej, jeżeli do korekty są wykorzystywane istotne nieobserwowalne dane wejściowe.

85 Opis wykorzystania danych wejściowych z poziomu 2 w odniesieniu do wybranych aktywów i zobowiązań znajduje się w paragrafie B35.

**Dane wejściowe na poziomie 3**

86 Dane wejściowe na poziomie 3 to nieobserwowalne dane wejściowe dotyczące danego składnika aktywów lub zobowiązania.

87 Nieobserwowalne dane wejściowe są używane do ustalenia wartości godziwej w zakresie, w jakim odpowiednie obserwowalne dane wejściowe są niedostępne, co pozwala uwzględnić sytuacje, w których aktywność rynkowa związana z danym składnikiem aktywów lub zobowiązaniem na dzień wyceny jest niewielka, o ile w ogóle istnieje. Jednakże cel ustalenia wartości godziwej pozostaje taki sam: chodzi o ustalenie ceny wyjścia na dzień wyceny z perspektywy uczestnika rynku, który posiada składnik aktywów lub ma zobowiązanie. Zatem nieobserwowalne dane wejściowe odzwierciedlają założenia, które przyjęliby uczestnicy rynku na potrzeby kalkulacji ceny składnika aktywów lub zobowiązania, w tym założenia dotyczące ryzyka.

▼**M33**

88 Założenia dotyczące ryzyka obejmują ryzyko nierozerwalnie związane z konkretną techniką wyceny stosowaną w odniesieniu do ustalenia wartości godziwej (taką jak model ustalania ceny) i ryzyko związane z danymi wejściowymi w technice wyceny. Pomiar, który nie obejmuje korekty ze względu na ryzyko, nie odpowiadałby pomiarowi wartości godziwej, jeżeli uczestnicy rynku zastosowaliby taką korektę w odniesieniu do wyceny składnika aktywów lub zobowiązania. Przykładowo, uwzględnienie korekty ryzyka mogłoby okazać się konieczne w przypadku istotnej niepewności (np. kiedy wystąpił istotny spadek wolumenu lub poziomu aktywności w porównaniu z normalną aktywnością rynkową dla danego składnika aktywów lub zobowiązania albo podobnych aktywów lub zobowiązań, a jednostka ustaliła, że cena transakcyjna lub cena notowana nie odpowiada wartości godziwej, zgodnie z opisem w paragrafach B37–B47).

89 Jednostka opracowuje nieobserwowalne dane wejściowe, wykorzystując najlepsze informacje dostępne w danych okolicznościach, które mogą obejmować własne dane jednostki. Opracowując nieobserwowalne dane wejściowe, jednostka może na początku wykorzystać własne dane, lecz koryguje je, jeżeli z racjonalnie dostępnych informacji wynika, że inni uczestnicy rynku wykorzystaliby inne dane lub istnieje pewna specyfika jednostki, która nie jest dostępna dla innych uczestników rynku (np. właściwa dla jednostki synergia). Jednostka nie musi podejmować wyczerpujących starań w celu uzyskania informacji na temat założeń przyjmowanych przez uczestników rynku. Uwzględnia jednak wszystkie racjonalnie dostępne informacje na temat założeń przyjmowanych przez uczestników rynku. Nieobserwowalne dane wejściowe opracowane w sposób opisany powyżej uznaje się za założenia uczestników rynku, które spełniają cel ustalenia wartości godziwej.

90 Opis wykorzystania danych wejściowych z poziomu 3 w odniesieniu do wybranych aktywów i zobowiązań znajduje się w paragrafie B36.

UJAWNIANIE INFORMACJI

**91 Jednostka ujawnia informacje, które pomagają użytkownikom jej sprawozdań finansowych w ocenie:**

(a) **w przypadku aktywów i zobowiązań wycenionych według wartości godziwej powtarzalnie lub jednorazowo w sprawozdaniu z sytuacji finansowej po początkowym ujęciu – technik wyceny i danych wejściowych wykorzystanych do wyceny; oraz**

(b) **w przypadku powtarzalnych pomiarów wartości godziwej przy użyciu istotnych nieobserwowalnych danych wejściowych (poziom 3) – wpływu wycen na wynik finansowy albo na inne całkowite dochody za dany okres.**

▼**M33**

92 Aby osiągnąć cele, o których mowa w paragrafie 91, jednostka uwzględnia wszystkie wymienione poniżej elementy:

(a) poziom szczegółowości niezbędny do spełnienia wymogów ujawnienia informacji;

(b) znaczenie, które należy przypisać każdemu z poszczególnych wymogów;

(c) zakres agregacji lub dezagregacji; oraz

(d) potrzebę dodatkowych informacji dla użytkowników sprawozdań finansowych w celu oceny ujawnionych informacji ilościowych.

Jeżeli ujawnienie informacji zgodnie z niniejszym standardem lub innymi MSSF okaże się niedostateczne, aby osiągnąć cele, o których mowa w paragrafie 91, jednostka ujawnia dodatkowe informacje niezbędne do osiągnięcia tych celów.

93 Aby osiągnąć cele, o których mowa w paragrafie 91, jednostka ujawnia co najmniej następujące informacje dotyczące każdej klasy aktywów i zobowiązań (zob. paragraf 94 w odniesieniu do informacji na temat ustalania odpowiednich klas aktywów i zobowiązań) wycenionych według wartości godziwej (wraz z wycenami opartymi na wartości godziwej wchodzącymi w zakres niniejszego MSSF) w sprawozdaniu z sytuacji finansowej po początkowym ujęciu:

(a) w przypadku powtarzalnych i jednorazowych pomiarów wartości godziwej – wycenę w wartości godziwej na koniec okresu sprawozdawczego, a w przypadku jednorazowych wycen w wartości godziwej – powody wyceny. Powtarzalne wyceny w wartości godziwej aktywów lub zobowiązań są wycenami wymaganymi lub dopuszczanymi przez inne MSSF w sprawozdaniu z sytuacji finansowej na koniec każdego okresu sprawozdawczego. Jednorazowe wyceny w wartości godziwej aktywów lub zobowiązań są wycenami wymaganymi lub dopuszczanymi przez inne MSSF w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w szczególnych okolicznościach (np. kiedy jednostka wycenia składnik aktywów przeznaczony do sprzedaży w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*, ponieważ wartość godziwa składnika aktywów pomniejszona o koszty sprzedaży jest niższa niż jego wartość bilansowa);

(b) w przypadku powtarzalnych i jednorazowych pomiarów wartości godziwej – poziom hierarchii wartości godziwej, na którym sklasyfikowano pomiary wartości godziwej w ujęciu całościowym (poziom 1, 2 lub 3);

(c) w przypadku aktywów i zobowiązań posiadanych na koniec okresu sprawozdawczego i powtarzalnie wycenianych według godziwej wartości – kwoty wszelkich przeniesień między poziomem 1 a poziomem 2 hierarchii wartości godziwej, powody tych przeniesień i stosowane przez jednostkę zasady ustalania, kiedy uznaje się, że nastąpiły przeniesienia między poziomami (zob. paragraf 95). Informacje o przeniesieniu na każdy poziom są ujawniane i omawiane oddzielnie od informacji o przeniesieniu z każdego poziomu;

▼M33

(d) w przypadku powtarzalnych i jednorazowych pomiarów wartości godziwej sklasyfikowanych na poziomie 2 i poziomie 3 hierarchii wartości godziwej – opis techniki(technik) wyceny oraz dane wejściowe wykorzystane dla ustalenia wartości godziwej. Jeżeli nastąpiła zmiana techniki wyceny (np. zastąpienie podejścia rynkowego podejściem dochodowym lub zastosowanie dodatkowej techniki wyceny), jednostka ujawnia zmianę i jej powody. W przypadku pomiarów wartości godziwej sklasyfikowanych na poziomie 3 hierarchii wartości godziwej jednostka dostarcza informacje ilościowe na temat istotnych nieobserwowalnych danych wejściowych wykorzystanych dla ustalenia wartości godziwej. Jednostka nie musi tworzyć ilościowych informacji w celu spełnienia wymogu ujawniania informacji, jeżeli ilościowe nieobserwowalne dane wejściowe nie zostały opracowane przez jednostkę przy okazji ustalania wartości godziwej (np. kiedy jednostka wykorzystuje ceny z wcześniejszych transakcji lub informacje o cenach strony trzeciej bez korekty). Ujawniając informacje, jednostka nie może jednak pomijać ilościowych nieobserwowalnych danych wejściowych, które są istotne dla ustalenia wartości godziwej i do których jednostka ma racjonalny dostęp;

(e) w przypadku powtarzalnych pomiarów wartości godziwej sklasyfikowanych na poziomie 3 hierarchii wartości godziwej – uzgodnienie bilansu otwarcia i bilansu zamknięcia, przy czym należy oddzielnie ujawnić zmiany, które w trakcie okresu zostały przypisane do następujących pozycji:

(i) łącznych zysków lub strat za okres ujętych w wyniku finansowym oraz pozycji wyniku finansowego, w których ujęto te zyski lub straty;

(ii) łącznych zysków lub strat za okres ujętych w innych całkowitych dochodach oraz pozycji innych całkowitych dochodów, w których ujęto te zyski lub straty;

(iii) operacji kupna, sprzedaży, emisji i rozliczeń (każdy z tych rodzajów zmian ujawnia się oddzielnie);

(iv) kwot wszelkich przeniesień na poziom lub z poziomu 3 hierarchii wartości godziwej, powodów tych przeniesień i stosowanych przez jednostkę zasad ustalania, kiedy uznaje się, że nastąpiły przeniesienia między poziomami (zob. paragraf 95). Informacje o przeniesieniu na poziom 3 są ujawniane i omawiane oddzielnie od informacji o przeniesieniu z poziomu 3;

(f) w przypadku powtarzalnych pomiarów wartości godziwej sklasyfikowanych na poziomie 3 hierarchii wartości godziwej – kwotę łącznych zysków lub strat za okres, o którym mowa w pkt. e) ppkt (i), ujętą w wyniku finansowym, która jest przypisywana zmianie niezrealizowanych zysków lub strat związanych z tymi aktywami lub zobowiązaniami posiadanymi na koniec okresu sprawozdawczego oraz pozycję(pozycje) wyniku finansowego, w której ujęto niezrealizowane zyski lub straty;

(g) w przypadku powtarzalnych i jednorazowych pomiarów wartości godziwej sklasyfikowanych na poziomie 3 hierarchii wartości godziwej – opis procesu wyceny przeprowadzonego przez jednostkę (w tym na przykład informacje, jak jednostka podejmuje decyzje w sprawie zasad i procedur wyceny oraz analizuje zmiany wycen w wartości godziwej w kolejnych okresach);

▼M33

(h) w przypadku powtarzalnych pomiarów wartości godziwej sklasyfikowanych na poziomie 3 hierarchii wartości godziwej:

(i) w przypadku wszystkich takich pomiarów – opisowa prezentacja wrażliwości wyceny w wartości godziwej na zmiany nieobserwowalnych danych wejściowych, jeżeli zmiana w tych danych wejściowych na inną kwotę może prowadzić do ustalenia wartości godziwej na wyraźnie wyższym lub niższym poziomie. Jeżeli istnieją powiązania między tymi danymi wejściowymi a innymi nieobserwowalnymi danymi wejściowymi wykorzystywanymi w przy ustalaniu wartości godziwej, jednostka przedstawia również opis tych powiązań i sposobu, w jaki mogą wzmóc lub złagodzić wpływ zmian nieobserwowalnych danych wejściowych na pomiar wartości godziwej. Aby spełnić ten wymóg dotyczący ujawniania informacji, w opisowej prezentacji wrażliwości na zmiany nieobserwowalnych danych wejściowych należy uwzględnić ujawnione nieobserwowalne dane wejściowe zgodnie z pkt. d);

(ii) w przypadku aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, jeżeli zmiana jednego elementu lub większej liczby nieobserwowalnych danych wejściowych w celu odzwierciedlenia racjonalnie możliwych alternatywnych założeń znacznie zmieniłaby wartość godziwą, jednostka stwierdza ten fakt i ujawnia skutek tych zmian. Jednostka ujawnia informacje na temat tego, jak obliczono skutek zmiany w celu odzwierciedlenia racjonalnie możliwego alternatywnego założenia. W tym celu znaczenie ocenia się w odniesieniu do wyniku finansowego oraz łącznych aktywów lub łącznych zobowiązań albo, kiedy zmiany wartości godziwej są ujęte w innych całkowitych dochodach, łącznego kapitału własnego;

(i) w przypadku powtarzalnych i jednorazowych pomiarów wartości godziwej, jeżeli największe i najlepsze wykorzystanie składnika aktywów niefinansowych różni się od jego aktualnego wykorzystania, jednostka ujawnia ten fakt oraz informacje, dlaczego składnik aktywów niefinansowych jest wykorzystywany w sposób inny niż wynikający z jego największego i najlepszego użycia.

94 Jednostka określa odpowiednie klasy aktywów i zobowiązań na podstawie:

(a) właściwości, cech i ryzyk związanych ze składnikiem aktywów lub zobowiązaniem; oraz

(b) poziomu hierarchii wartości godziwej, na którym sklasyfikowano ustaloną wartość godziwą.

Może występować konieczność zwiększenia liczby klas ustalonych wartości godziwych sklasyfikowanych na poziomie 3 hierarchii wartości godziwej, ponieważ pomiary te charakteryzują się większym stopniem niepewności i subiektywności. Określenie odpowiednich klas aktywów i zobowiązań, na temat których należy ujawnić informacje dotyczące pomiarów wartości godziwej, wymaga osądu. Klasa aktywów i zobowiązań często wymaga większej dezagregacji niż pozycja przedstawiona w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. Jednak jednostka dostarcza dostateczne informacje, aby umożliwić uzgodnienie z pozycjami przedstawionymi w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. Jeżeli w innym MSSF określono klasę danego składnika aktywów lub zobowiązania, jednostka może wykorzystać tę klasę przy ujawnianiu informacji wymaganych w tym standardzie, jeżeli klasa spełnia wymogi określone w niniejszym paragrafie.

▼M33

95 Jednostka ujawnia i w sposób ciągły stosuje swoje zasady określania sytuacji, w których uznaje się, że nastąpiły przeniesienia między poziomami hierarchii wartości godziwej zgodnie z paragrafem 93 pkt. c) oraz pkt. e) ppkt (iv). Zasady dotyczące momentu ujmowania przeniesień powinny być takie same w przypadku przeniesień na dane poziomy, jak i w przypadku przeniesień z danych poziomów. Przykłady zasad określania momentu przeniesień obejmują:

(a) datę wydarzenia lub zmiany okoliczności, które wywołały przeniesienie;

(b) początek okresu sprawozdawczego;

(c) koniec okresu sprawozdawczego.

96 Jeżeli jednostka podejmuje decyzję o stosowaniu - jako zasady rachunkowości - wyjątku, o którym mowa w paragrafie 48, ujawnia ten fakt.

97 W przypadku każdej klasy aktywów i zobowiązań, które nie są wyceniane według wartości godziwej w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, lecz informacje na ich temat są ujawniane, jednostka ujawnia informacje wymagane w paragrafie 93 pkt. b), d) oraz i). Jednostka nie musi jednak ujawnić ilościowych informacji na temat istotnych nieobserwowalnych danych wejściowych wykorzystywanych do ustalania wartości godziwej sklasyfikowanych na poziomie 3 hierarchii wartości godziwej zgodnie z wymogiem w paragrafie 93 pkt. d). W przypadku takich aktywów i zobowiązań jednostka nie musi ujawniać innych informacji wymaganych w niniejszym standardzie.

98 W przypadku zobowiązania wycenionego według wartości godziwej i wyemitowanego przy nierozerwalnym wsparciu jakości kredytowej przez stronę trzecią emitent ujawnia istnienie takiego wsparcia jakości kredytowej oraz informację, czy znajduje ono odzwierciedlenie w wycenie w wartości godziwej zobowiązania.

99 Jednostka ujawnia dane ilościowe wymagane w niniejszym standardzie w formie tabeli, o ile inny format nie jest odpowiedniejszy.

*Załącznik A*

**Definicje terminów**

*Załącznik stanowi integralną część MSSF.*

| | |
|---|---|
| **aktywny rynek** | Rynek, na którym transakcje dotyczące składnika aktywów lub zobowiązania odbywają się z dostateczną częstotliwością i mają dostateczny wolumen, aby dostarczać w sposób ciągły informacji na temat cen. |
| **podejście kosztowe** | Technika wyceny odzwierciedlająca kwotę wymaganą obecnie, aby zastąpić zdolność użytkową danego składnika aktywów (często określana jako bieżący koszt zastąpienia). |
| **cena wejścia** | Cena zapłacona za nabycie składnika aktywów lub otrzymana za zaciągnięcie zobowiązania w ramach transakcji wymiany. |
| **cena wyjścia** | Cena, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania. |
| **oczekiwane przepływy pieniężne** | Średnia ważona prawdopodobieństwem (tj. średni rozkład) ewentualnych przyszłych przepływów pieniężnych. |

▼M33

| | |
|---|---|
| **wartość godziwa** | Cena, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji między uczestnikami rynku przeprowadzonej na zwykłych warunkach na dzień wyceny. |
| **największe i najlepsze wykorzystanie** | Wykorzystanie składnika aktywów niefinansowych przez uczestników rynku w sposób zapewniający maksymalną wartość składnika aktywów lub grupy aktywów i zobowiązań (np. przedsięwzięcia), w której składnik aktywów zostałby wykorzystany. |
| **podejście dochodowe** | Technika wyceny pozwalająca przeliczyć przyszłe kwoty (np. przepływy pieniężne lub dochody i koszty) na jedną bieżącą (tj. zdyskontowaną) kwotę. Ustalenie wartości godziwej opiera się na wartości wynikającej z bieżących oczekiwań rynku co do tych przyszłych kwot. |
| **dane wejściowe** | Założenia, na podstawie których uczestnicy rynku dokonaliby wyceny składnika aktywów lub zobowiązania, w tym założenia dotyczące ryzyka, takie jak:<br>(a) ryzyko związane z konkretną techniką wyceny stosowaną do ustalania wartości godziwej (taką jak model ustalania ceny); oraz<br>(b) ryzyko związane z danymi wejściowymi w technice wyceny.<br>Dane wejściowe mogą być obserwowalne lub nieobserwowalne. |
| **dane wejściowe na poziomie 1** | Ceny notowane (nieskorygowane) na rynkach aktywnych za identyczne aktywa lub zobowiązania, do których jednostka ma dostęp w dniu wyceny. |
| **dane wejściowe na poziomie 2** | Dane wejściowe inne niż ceny notowane uwzględnione na poziomie 1, które są pośrednio albo bezpośrednio obserwowalne w przypadku danego składnika aktywów lub zobowiązania. |
| **dane wejściowe na poziomie 3** | Nieobserwowalne dane wejściowe dotyczące składnika aktywów lub zobowiązania. |
| **podejście rynkowe** | Technika wyceny wykorzystująca ceny i inne odpowiednie informacje generowane przez transakcje rynkowe dotyczące identycznych lub porównywalnych (tj. podobnych) aktywów, zobowiązań, bądź grupy aktywów i zobowiązań, takiej jak przedsięwzięcie. |
| **dane wejściowe potwierdzone przez rynek** | Dane wywodzące się głównie z obserwowalnych danych rynkowych lub potwierdzone przez takie dane poprzez korelację lub w inny sposób. |

▼M33

| | |
|---|---|
| **uczestnicy rynku** | Nabywcy i sprzedawcy na głównym (lub najkorzystniejszym) rynku dla danego składnika aktywów lub zobowiązania, którzy posiadają wszystkie następujące cechy:<br><br>(a) są od siebie niezależni, tj. nie są podmiotami powiązanymi zgodnie z definicją w MSR 24, chociaż cena w transakcji między podmiotami powiązanymi może zostać wykorzystana jako element danych wejściowych przy ustalaniu wartości godziwej, jeżeli jednostka posiada dowód, że transakcja została zawarta na warunkach rynkowych;<br><br>(b) są dobrze poinformowani, mają stosowną wiedzę na temat składnika aktywów lub zobowiązania i transakcji opartą na wszystkich dostępnych informacjach, w tym informacjach, które można uzyskać, podejmując działania wynikające z należytej staranności, które są normalne i zwyczajowo przyjęte;<br><br>(c) są w stanie zawrzeć transakcję, której przedmiotem jest dany składnik aktywów lub dane zobowiązanie;<br><br>(d) są zainteresowani zawarciem transakcji, której przedmiotem jest dany składnik aktywów lub dane zobowiązanie, tj. mają motywację do jej zawarcia, lecz nie są do tego zmuszeni ani w inny sposób zobligowani. |
| **najkorzystniejszy rynek** | Rynek, na którym można otrzymać najwyższą kwotę za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacić najniższą kwotę za przeniesienie zobowiązania, po uwzględnieniu kosztów transakcji i kosztów transportu. |
| **ryzyko niewykonania świadczenia** | Ryzyko, że jednostka nie spełni obowiązku. Ryzyko niewykonania świadczenia obejmuje własne ryzyko kredytowe jednostki, lecz nie musi się do niego ograniczać. |
| **obserwowalne dane wejściowe** | Dane wejściowe opracowane na podstawie danych rynkowych, takich jak ogólnodostępne informacje na temat rzeczywistych zdarzeń lub transakcji, i odzwierciedlające założenia, które przyjęliby uczestnicy rynku podczas wyceny składnika aktywów lub zobowiązania. |
| **transakcja przeprowadzona na zwykłych warunkach** | Transakcja, która zakłada ekspozycję na rynek przez okres poprzedzający datę wyceny w celu umożliwienia działań handlowych normalnie i zwyczajowo przyjętych w transakcjach obejmujących takie aktywa lub zobowiązania; nie jest to transakcja przymusowa (np. przymusowa likwidacja lub sprzedaż w obliczu trudnej sytuacji). |

▼**M33**

| | |
|---|---|
| **główny rynek** | Rynek o największym wolumenie i poziomie aktywności dla danego składnika aktywów lub zobowiązania. |
| **premia z tytułu ryzyka** | rekompensata oczekiwana przez uczestników rynku nieskłonnych do ryzyka z tytułu niepewności związanej z przepływami pieniężnymi dotyczącymi składnika aktywów lub zobowiązania. Określana również jako „korekta ryzyka”. |
| **koszty transakcyjne** | Koszty sprzedaży składnika aktywów lub przeniesienia zobowiązania na głównym (lub najbardziej korzystnym) rynku dla danego składnika aktywów lub zobowiązania, które są bezpośrednio przypisane sprzedaży składnika aktywów lub przeniesieniu zobowiązania i spełniają oba poniższe kryteria:<br>(a) wynikają bezpośrednio z transakcji i są dla niej niezbędne;<br>(b) nie zostałyby poniesione przez jednostkę, gdyby decyzja o sprzedaży składnika aktywów lub przeniesieniu zobowiązania nie została podjęta (podobnie jak w przypadku kosztów sprzedaży zgodnie z definicją w MSSF 5). |
| **koszty transportu** | Koszty, które zostałyby poniesione w celu transportu składnika aktywów z aktualnej lokalizacji na główny (lub najkorzystniejszy) rynek. |
| **jednostka rozliczeniowa** | Poziom, na którym składnik aktywów lub zobowiązanie są agregowane lub dezagregowane w MSSF w celu ich ujęcia. |
| **nieobserwowalne dane wejściowe** | Dane wejściowe, w przypadku których nie ma dostępnych danych rynkowych i które opracowuje się przy użyciu najlepszych dostępnych informacji na temat założeń, na podstawie których uczestnicy rynku ustaliliby cenę składnika aktywów lub zobowiązania. |

*Załącznik B*

**Objaśnienie stosowania**

*Załącznik stanowi integralną część MSSF. W załączniku opisano stosowanie ustępów 1–99. Ma on takie samo znaczenie jak inne części MSSF.*

B1 Osądy stosowane w różnych sytuacjach wyceny mogą się różnić. W niniejszym załączniku opisano osądy, które mogą mieć zastosowanie, kiedy jednostka ustala wartość godziwą w różnych sytuacjach wyceny.

▼**M33**

METODA USTALANIA WARTOŚCI GODZIWEJ

B2 Celem ustalenia wartości godziwej jest oszacowanie ceny w transakcji przeprowadzanej na zwykłych warunkach sprzedaży składnika aktywów lub przeniesienia zobowiązania między uczestnikami rynku na dzień wyceny i w aktualnych warunkach rynkowych. Ustalając wartość godziwą, jednostka musi ustalić wszystkie następujące czynniki:

(a) konkretny składnik aktywów lub zobowiązanie, które jest przedmiotem wyceny (zgodnie z jednostką rozliczeniową).

(b) w przypadku składnika aktywów niefinansowych podstawę wyceny, która jest właściwa dla wyceny (zgodnie z jego największym i najlepszym wykorzystaniem).

(c) główny (lub najkorzystniejszy) rynek dla składnika aktywów lub zobowiązania.

(d) techniki wyceny odpowiednie do wyceny z uwzględnieniem dostępności danych, na podstawie których zostaną opracowane dane wejściowe odpowiadające założeniom, które uczestnicy rynku przyjęliby przy wycenie składnika aktywów lub zobowiązania oraz poziom hierarchii wartości godziwej, na którym dane wejściowe są sklasyfikowane.

PODSTAWA WYCENY AKTYWÓW NIEFINANSOWYCH (PARAGRAFY 31–33)

B3 W momencie ustalania wartości godziwej składnika aktywów niefinansowych używanego w połączeniu z innymi aktywami w grupie (zainstalowanego lub inaczej skonfigurowanego do użycia) lub w połączeniu z innymi aktywami i zobowiązaniami (np. jednostka gospodarcza) efekt podstawy wyceny zależy od okoliczności. Na przykład:

(a) wartość godziwa składnika aktywów może być taka sama bez względu na to, czy składnik aktywów jest używany odrębnie czy w połączeniu z innymi aktywami lub z innymi aktywami i zobowiązaniami. Może tak być w przypadku, gdy składnik aktywów jest jednostką gospodarczą, którą uczestnicy rynku nadal by prowadzili. Wówczas transakcja obejmuje wycenę jednostki gospodarczej w całości. Wykorzystanie aktywów w formie grupy w prowadzeniu bieżącej działalności gospodarczej tworzyłoby synergię dostępną uczestnikom rynku (tj. synergię pomiędzy uczestnikami rynku, a więc taką, która powinna mieć wypływ na wartość godziwą składnika aktywów wykorzystywanego w sposób odrębny lub w połączeniu z innymi aktywami lub z innymi aktywami i zobowiązaniami);

(b) wykorzystanie składnika aktywów w połączeniu z innymi aktywami lub z innymi aktywami i zobowiązaniami może zostać włączone do ustalenia wartości godziwej poprzez korekty wartości składnika aktywów wykorzystanego w sposób odrębny. Może tak być w przypadku, gdy składnikiem aktywów jest maszyna, a jej wartość godziwą ustala się przy użyciu obserwowanej ceny za podobną maszynę (niezainstalowaną ani nieskonfigurowaną w inny sposób do użycia) skorygowanej o koszty transportu i instalacji, tak aby ustalona wartość godziwa odzwierciedlała aktualny stan i lokalizację maszyny (zainstalowanej i skonfigurowanej do użycia);

(c) wykorzystanie składnika aktywów w połączeniu z innymi aktywami lub z innymi aktywami i zobowiązaniami może zostać włączone do ustalenia wartości godziwej poprzez założenia uczestników rynku wykorzystane do wyceny w wartości godziwej składnika aktywów. Na przykład, jeżeli składnikiem aktywów są zapasy produkcji w toku, które są niepowtarzalne, a uczestnicy rynku przekształciliby zapasy w wyroby gotowe, wartość godziwa zapasów opierałaby się na założeniu, że uczestnicy rynku nabyli lub nabyliby specjalne urządzenia niezbędne do przekształcenia zapasów w wyroby gotowe;

▼M33

(d) wykorzystanie składnika aktywów w połączeniu z innymi aktywami lub z innymi aktywami i zobowiązaniami może zostać włączone do techniki wyceny wykorzystanej do ustalenia wartości godziwej składnika aktywów. Może tak być w przypadku, gdy wykorzystuje się metodę wielookresowej nadwyżki dochodów w celu wyceny w wartości godziwej składnika wartości niematerialnych, ponieważ ta technika wyceny w sposób szczególny uwzględnia wkład wszelkich aktywów uzupełniających i powiązanych zobowiązań w grupę, w której taki składnik wartości niematerialnych zostałby użyty;

(e) w rzadszych sytuacjach, kiedy jednostka wykorzystuje składnik aktywów w grupie aktywów, może wycenić składnik aktywów w kwocie, która jest zbliżona do jego wartości godziwej, kiedy przypisuje wartość godziwą grupy aktywów do poszczególnych aktywów w grupie. Może tak być w przypadku, gdy wycena obejmuje nieruchomość, a wartość godziwa ulepszonej nieruchomości (tj. grupa aktywów) jest przypisana do wchodzących w jej skład aktywów (takich jak grunt i ulepszenia).

WARTOŚĆ GODZIWA W POCZĄTKOWYM UJĘCIU (PARAGRAFY 57–60)

B4 Ustalając, czy wartość godziwa w początkowym ujęciu jest równa cenie transakcyjnej, jednostka uwzględnia czynniki właściwe dla transakcji i dla składnika aktywów lub zobowiązania. Na przykład cena transakcyjna może nie odpowiadać wartości godziwej składnika aktywów lub zobowiązania w początkowym ujęciu, jeżeli występuje jeden z następujących warunków:

(a) transakcję zawierają powiązane strony, chociaż cena w transakcji między powiązanymi stronami może zostać wykorzystana jako dane wejściowe do ustalenia wartości godziwej, jeżeli jednostka ma dowód, że transakcja została zawarta na warunkach rynkowych;

(b) transakcja odbywa się pod przymusem lub sprzedawca jest zmuszony zaakceptować cenę transakcyjna. Może tak być na przykład w przypadku, gdy sprzedawca doświadcza trudności finansowych;

(c) jednostka rozliczeniowa, której odpowiada cena transakcyjna, różni się od jednostki rozliczeniowej składnika aktywów lub zobowiązania wycenionego według wartości godziwej. Na przykład może tak być w przypadku, gdy składnik aktywów lub zobowiązanie wycenione według wartości godziwej są tylko jednym z elementów transakcji (np. w połączeniu jednostek gospodarczych), transakcja obejmuje niestwierdzone prawa i przywileje, które są wyceniane oddzielnie zgodnie z innym MSSF lub cena transakcyjna obejmuje koszty transakcyjne;

(d) rynek, na którym transakcja odbywa się, różni się od głównego (lub najkorzystniejszego) rynku. Na przykład rynki te mogą różnić się, jeżeli jednostka jest pośrednikiem, który zawiera transakcje z klientami na rynku detalicznym, lecz głównym (lub najkorzystniejszym) rynkiem dla transakcji wyjściowej jest rynek pośredników, na którym odbywają się transakcje z innymi pośrednikami.

▼M33

TECHNIKI WYCENY (PARAGRAFY 61–66)

**Podejście rynkowe**

B5 Podejście rynkowe opiera się na wykorzystaniu cen i innych odpowiednich informacji generowanych przez transakcje rynkowe obejmujące identyczne lub porównywalne (tj. podobne) aktywa, zobowiązania bądź grupę aktywów i zobowiązań, taką jak przedsięwzięcie.

B6 Na przykład techniki wyceny spójne z podejściem rynkowym często opierają się na wykorzystaniu mnożników rynkowych wywodzących się z zestawu porównywalnych danych. Mnożniki mogą znajdować się w przedziałach z innym mnożnikiem dla każdego elementu danych porównywalnych. Wybór odpowiedniego mnożnika w ramach przedziału wymaga osądu opierającego się na uwzględnieniu czynników jakościowych i ilościowych właściwych dla wyceny.

B7 Techniki wyceny zgodne z podejściem rynkowym obejmują macierzową kalkulację cen. Macierzowa kalkulacja cen jest techniką matematyczną stosowaną głównie do wyceny niektórych rodzajów instrumentów finansowych, takich jak dłużne papiery wartościowe, która nie opiera się wyłącznie na notowanych cenach konkretnych papierów wartościowych, lecz na powiązaniu papierów wartościowych z innymi referencyjnymi notowanymi papierami wartościowymi.

**Podejście kosztowe**

B8 Podejście kosztowe odzwierciedla kwotę, która byłaby wymagana aktualnie, aby odtworzyć wydajność danego składnika aktywów (często określana jako bieżący koszt zastąpienia).

B9 Z perspektywy sprzedającego uczestnika rynku cena, którą otrzymano by za składnik aktywów, opiera się na koszcie poniesionym przez kupującego uczestnika rynku w celu nabycia lub skonstruowania zamiennego składnika aktywów o podobnej użyteczności, skorygowanym o utratę przydatności. Dzieje się tak dlatego, że kupujący uczestnik rynku nie zapłaciłby więcej za składnik aktywów niż kwotę, za którą odtworzyłby wydajność składnika aktywów. Utrata przydatności obejmuje fizyczne starzenie się, funkcjonalną (technologiczną) przestarzałość i ekonomiczną (zewnętrzną) przestarzałość, jest też pojęciem szerszym niż amortyzacja na potrzeby sprawozdawczości finansowej (przypisanie kosztu historycznego) lub do celów podatkowych (użycie określonych okresów eksploatacji). W wielu przypadkach metoda bieżącego kosztu zastąpienia jest używana do ustalenia wartości godziwej aktywów materialnych, które są wykorzystywane w połączeniu z innymi aktywami lub innymi aktywami i zobowiązaniami.

**Podejście dochodowe**

B10 Podejście dochodowe opiera się na przeliczaniu przyszłych kwot (np. przepływów pieniężnych lub dochodów i kosztów) na jedną bieżącą (tj. zdyskontowaną) kwotę. Kiedy stosuje się podejście dochodowe, wycena w wartości godziwej odzwierciedla aktualne oczekiwania rynku co do tych przyszłych kwot.

B11 Wymienione techniki wyceny obejmują na przykład:

(a) techniki wartości bieżącej (zob. paragrafy B12–B30);

(b) modele wyceny opcji, np. równanie Blacka-Scholesa-Mertona lub model dwumianowy (tj. model siatki), który zawiera techniki wartości bieżącej i odzwierciedla zarówno wartość czasową, jak i wewnętrzną wartość opcji oraz

▼M33

(c) metodę wielookresowej nadwyżki dochodów, która jest stosowana do ustalania wartości godziwej niektórych składników wartości niematerialnych

**Techniki wartości bieżącej**

B12 W paragrafach B13–B30 opisano użycie technik wartości bieżącej do ustalania wartości godziwej. Położono w nich nacisk na technikę korekty stopy dyskontowej oraz technikę *oczekiwanych przepływów pieniężnych* (oczekiwanej wartości bieżącej). Paragrafy nie zawierają ani nakazu stosowania jednej konkretnej techniki wartości bieżącej, ani nie ograniczają stosowania technik wartości bieżącej do wyceny w wartości godziwej w odniesieniu do omawianych technik. Technika wartości bieżącej stosowana do wyceny w wartości godziwej będzie zależała od faktów i okoliczności właściwych dla wycenianego składnika aktywów lub zobowiązania (np. od tego, czy ceny porównywalnych aktywów lub zobowiązań można zaobserwować na rynku) oraz dostępności dostatecznych danych.

**Komponenty ustalania wartości bieżącej**

B13 Wartość bieżąca (tj. stosowanie podejścia dochodowego) jest narzędziem wykorzystywanym do powiązania przyszłych kwot (np. przepływów pieniężnych lub wartości gotówkowych) z bieżącą kwotą przy użyciu stopy dyskontowej. Wycena w wartości godziwej składnika aktywów lub zobowiązania przy użyciu techniki wartości bieżącej uwzględnia wszystkie następujące elementy z perspektywy uczestników rynku na dzień wyceny:

(a) szacowane przyszłe przepływy pieniężne w odniesieniu do wycenianego składnika aktywów lub zobowiązania;

(b) oczekiwania dotyczące ewentualnych wahań kwoty i czasu przepływów pieniężnych reprezentujących niepewność właściwą dla przepływów pieniężnych;

(c) wartość pieniądza w czasie odpowiadającą oprocentowaniu aktywów pieniężnych nieobciążonych ryzykiem, których terminy zapadalności lub czas trwania pokrywają się z okresem objętym przepływami pieniężnymi i które nie wiążą się ani z niepewnością czasową, ani ryzykiem niewykonania zobowiązań dla posiadacza (tj. wolnej od ryzyka stopie procentowej);

(d) cenę niepewności związanej z przepływami pieniężnymi (tj. premię z tytułu ryzyka);

(e) inne czynniki, które uczestnicy rynku uwzględniliby w danych okolicznościach;

(f) w przypadku zobowiązania, ryzyko niewykonania świadczenia powiązane ze zobowiązaniem, w tym własne ryzyko kredytowe jednostki (tj. dłużnika).

*Zasady ogólne*

B14 Techniki wartości bieżącej różnią się tym, w jaki sposób uwzględniają elementy określone w paragrafie B13. Jednakże wszystkie z poniższych zasad ogólnych regulują stosowanie dowolnej techniki wartości bieżącej w celu ustalenia wartości godziwej:

(a) przepływy pieniężne i stopy dyskontowe powinny odzwierciedlać założenia, które uczestnicy rynku przyjęliby, wyceniając składnik aktywów lub zobowiązanie;

(b) przepływy pieniężne i stopy dyskontowe powinny uwzględniać tylko czynniki przypisywane składnikowi aktywów lub zobowiązaniu, które podlegają wycenie;

▼M33

(c) aby uniknąć podwójnego obliczania lub pominięcia skutków czynników ryzyka, stopy dyskontowe powinny odzwierciedlać założenia, które są zgodnie z założeniami związanymi z przepływami pieniężnymi. Na przykład stopa dyskontowa, która odzwierciedla niepewność oczekiwań co do przyszłych przypadków niewypełnienia zobowiązań, jest odpowiednia, jeżeli opiera się na umownych przepływach pieniężnych kredytu (technika korekty stopy dyskontowej). Ta sama stopa nie powinna być stosowana, jeżeli stosuje się oczekiwane (tj. ważone prawdopodobieństwem) przepływy pieniężne (technika oczekiwanej wartości bieżącej), ponieważ oczekiwane przepływy pieniężne już odzwierciedlają założenia dotyczące niepewności co do przyszłych przypadków niewypełnienia zobowiązań; natomiast należy zastosować stopę dyskontową, która jest współmierna do ryzyka związanego z oczekiwanymi przepływami pieniężnymi;

(d) założenia dotyczące przepływów pieniężnych i stóp dyskontowych powinny być wewnętrznie spójne. Na przykład nominalne przepływy pieniężne, które obejmują wpływ inflacji, powinny zostać zdyskontowane według stopy, która zawiera wpływ inflacji. Nominalna wolna od ryzyka stopa procentowa obejmuje wpływ inflacji. Rzeczywiste przepływy pieniężne, które nie obejmują wpływu inflacji, powinny zostać zdyskontowane według stopy, która nie zawiera wpływu inflacji. Podobnie, przepływy pieniężne po opodatkowaniu powinny zostać zdyskontowane przy użyciu stopy dyskontowej po opodatkowaniu. Przepływy pieniężne przed opodatkowaniem powinny zostać zdyskontowane według stopy zgodnej z tymi przepływami pieniężnymi;

(e) stopy dyskontowe powinny być spójne z podstawowymi czynnikami ekonomicznymi waluty, w której przepływy pieniężne są denominowane.

***Ryzyko i niepewność***

B15 Ustalenie wartości godziwej przy użyciu technik wartości bieżącej jest dokonywane w warunkach niepewności, ponieważ stosowane przepływy pieniężne raczej nie są znanymi kwotami, lecz mają charakter szacunkowy. W wielu przypadkach zarówno kwota, jak i czas przepływów pieniężnych są niepewne. Nawet umownie ustalone kwoty, takie jak płatności z tytułu kredytu, są niepewne, jeżeli istnieje ryzyko niewypełnienia zobowiązania.

B16 Uczestnicy rynku zazwyczaj domagają się rekompensaty (tj. premii z tytułu ryzyka) w związku z ponoszoną niepewnością nierozerwalnie związaną z przepływami pieniężnymi dotyczącymi składnika aktywów lub zobowiązania. Wycena w wartości godziwej powinna obejmować premię z tytułu ryzyka odzwierciedlającą kwotę, której uczestnicy rynku domagaliby się jako rekompensaty z tytułu niepewności związanej z przepływami pieniężnymi. W innym razie wycena nie odzwierciedlałaby wiarygodnie wartości godziwej. W niektórych przypadkach ustalenie odpowiedniej premii z tytułu ryzyka może być trudne. Jednak sam stopień trudności nie jest dostatecznym powodem do pominięcia premii z tytułu ryzyka.

B17 Techniki wartości bieżącej różnią się tym, w jaki sposób uwzględniają korektę z tytułu ryzyka, i rodzajem stosowanych przepływów pieniężnych. Na przykład:

(a) technika korekty stopy dyskontowej (zob. paragrafy B18–B22) opiera się na zastosowaniu stopy dyskontowej skorygowanej względem ryzyka oraz na umownych, przyrzeczonych lub najbardziej prawdopodobnych przepływach pieniężnych;

(b) metoda 1 techniki oczekiwanej wartości bieżącej (zob. paragraf B25) opiera się na oczekiwanych przepływach pieniężnych skorygowanych pod względem ryzyka i wolnej od ryzyka stopie;

(c) metoda 2 techniki oczekiwanej wartości bieżącej (zob. paragraf B26) opiera się na oczekiwanych przepływach pieniężnych, które nie zostały skorygowane względem ryzyka, i skorygowanej stopie dyskontowej, która uwzględnia premię z tytułu ryzyka, której domagają się uczestnicy rynku. Stopa ta różni się od stopy stosowanej w technice korekty stopy dyskontowej.

▼M33

*Technika korekty stopy dyskontowej*

B18 Technika korekty stopy dyskontowej opiera się na pojedynczym zbiorze przepływów pieniężnych z przedziału możliwych szacowanych kwot, czy to umownych, czy przyrzeczonych (tak jak w przypadku obligacji), czy też najbardziej prawdopodobnych przepływów pieniężnych. We wszystkich przypadkach te przepływy pieniężne są uzależnione występowaniem określonych zdarzeń (np. umowne lub przyrzeczone przepływy pieniężne za obligację są uwarunkowane brakiem niewykonania zobowiązania przez dłużnika). Stopa dyskontowa zastosowana w technice korekty stopy dyskontowej pochodzi z obserwowanych stóp zwrotu za porównywalne aktywa lub zobowiązania, które są przedmiotem obrotu na rynku. Odpowiednio, umowne, przyrzeczone lub najbardziej prawdopodobne przepływy pieniężne są dyskontowane według obserwowanej lub szacunkowej stopy rynkowej w przypadku takich warunkowych przepływów pieniężnych (rynkowa stopa zwrotu).

B19 Technika korekty stopy dyskontowej opiera się na wymogu analizy danych rynkowych dotyczących porównywalnych aktywów lub zobowiązań. Porównywalność ustanawia się poprzez uwzględnienie charakteru przepływów pieniężnych (np. czy przepływy pieniężne są umowne lub nieumowne, czy mogą podobnie zareagować na zmiany warunków ekonomicznych), a także innych czynników (np. zdolności kredytowej, zabezpieczenie, czas trwania, ograniczające warunki i płynność). Alternatywnie, jeżeli pojedynczy porównywalny składnik aktywów lub pojedyncze porównywalne zobowiązanie nie odzwierciedlają wiarygodnie ryzyka związanego z przepływami pieniężnymi wycenianego składnika aktywów lub zobowiązania, istnieje możliwość ustalenia stopy dyskontowej przy użyciu danych dotyczących kilku porównywalnych aktywów lub zobowiązań w połączeniu z wolną od ryzyka krzywą dochodowości (tj. przy zastosowaniu metody składania).

B20 Aby zilustrować metodę składania, załóżmy, że składnik aktywów A stanowi umowne prawo do otrzymania 800 j.p. ([1]) w jednym roku (tj. nie występuje niepewność czasowa). Istnieje ukształtowany rynek porównywalnych aktywów, a informacje o tych aktywach, w tym informacje o cenach, są dostępne. Z tych porównywalnych aktywów:

(a) składnik aktywów B stanowi umowne prawo do otrzymania 1 200 j.p. w jednym roku i ma rynkową cenę 1 083 j.p. Zatem zakładana roczna stopa zwrotu (tj. jednoroczna rynkowa stopa zwrotu) wynosi 10,8 procent [(1 200 j.p./1 083 j.p.) – 1];

(b) składnik aktywów C stanowi umowne prawo do otrzymania 700 j.p. w ciągu dwóch lat i ma cenę rynkową wynoszącą 566 j.p. Zatem zakładana roczna stopa zwrotu (tj. dwuletnia rynkowa stopa zwrotu) wynosi 11,2 procent [(700 j.p./566 j.p.)^0.5 – 1];

(c) wszystkie trzy aktywa są porównywalne, jeżeli chodzi o ryzyko (tj. dyspersja ewentualnych wypłat i ryzyko kredytowe).

B21 Na podstawie czasu płatności umownych do uzyskania za składnik aktywów A w stosunku do czasu związanego ze składnikiem aktywów B i składnikiem aktywów C (tj. jednym rokiem w przypadku składnika aktywów A wobec dwóch lat w przypadku składnika aktywów C), uważa się, że składnik aktywów B jest bardziej porównywalny do składnika aktywów A. Po zastosowaniu płatności umownej do uzyskania za składnik aktywów A (800 j.p.) i jednorocznej rynkowej stopy zwrotu wynikającej ze składnika aktywów B (10,8 procent) wartość godziwa składnika aktywów A wynosi 722 j.p. (800 j.p./1 108). Alternatywnie, wobec braku dostępnych informacji rynkowych dotyczących składnika aktywów B, jednoroczna rynkowa stopa zwrotu może zostać wyprowadzona ze składnika aktywów C przy użyciu metody składania. W takim przypadku dwuletnia rynkowa stopa zwrotu wskazana przez składnik aktywów C (11,2 procent) zostałaby skorygowana o jednoroczną rynkową stopę zwrotu przy użyciu struktury czasowej wolnej od ryzyka krzywej dochodowości. Dodatkowe informacje i analizy mogą okazać się konieczne do ustalenia, czy premie z tytułu ryzyka za aktywa jednoroczne i dwuletnie są takie same. Jeżeli zostanie ustalone, że premie z tytułu ryzyka za aktywa jednoroczne i dwuletnie nie są takie same, dwuletnia rynkowa stopa zwrotu zostanie skorygowana w tym zakresie.

([1]) W niniejszym standardzie kwoty pieniężne są wyrażone w „jednostkach pieniężnych” (j.p.).

▼M33

B22 W momencie zastosowania techniki korekty stopy dyskontowej do stałych wpływów lub płatności, korekta względem ryzyka związanego z przepływami pieniężnymi wycenianego składnika aktywów lub zobowiązania jest uwzględniona w stopie dyskontowej. W niektórych przypadkach zastosowania techniki korekty stopy dyskontowej w odniesieniu do przepływów pieniężnych, które nie są stałymi wpływami lub płatnościami, korekta przepływów pieniężnych może okazać się konieczna, aby zapewnić porównywalność z obserwowanym składnikiem aktywów lub zobowiązaniem, z którego wyprowadzona została stopa dyskontowa.

*Technika oczekiwanej wartości bieżącej*

B23 W technice oczekiwanej wartości bieżącej jako punkt wyjścia stosuje się zbiór przepływów pieniężnych, który odzwierciedla ważoną prawdopodobieństwem średnią wszystkich możliwych przyszłych przepływów pieniężnych (tj. oczekiwanych przepływów pieniężnych). Otrzymane szacunki są identyczne z oczekiwaną wartością, która – w ujęciu statystycznym – jest średnią ważoną ewentualnych wartości zmiennej losowej skokowej z odpowiednim prawdopodobieństwem jako wagą. Ponieważ wszystkie możliwe przepływy pieniężne są ważone prawdopodobieństwem, uzyskany oczekiwany przepływ pieniężny nie jest uwarunkowany wystąpieniem jakiegokolwiek specjalnego zdarzenia (w przeciwieństwie do przepływów pieniężnych użytych w technice korekty stopy dyskontowej).

B24 Podejmując decyzję inwestycyjną, uczestnicy rynku nieskłonni do ryzyka uwzględniliby ryzyko, że faktyczne przepływy pieniężne mogą różnić się od oczekiwanych przepływów pieniężnych. W teorii portfela rozróżnia się dwa rodzaje ryzyka:

(a) niesystematyczne (dywersyfikowalne) ryzyko, które jest ryzykiem właściwym dla konkretnego składnika aktywów lub zobowiązania;

(b) systematyczne (niedywersyfikowalne) ryzyko, które jest ryzykiem wspólnym dla składnika aktywów lub zobowiązania i innych pozycji w zróżnicowanym portfelu.

Zgodnie z teorią portfela, na zrównoważonym rynku uczestnicy rynku otrzymają rekompensatę tylko za ponoszenie systematycznego ryzyka związanego z przepływami pieniężnymi. (Na rynkach, które są nieefektywne lub niezrównoważone, mogą być dostępne inne formy zwrotu lub rekompensaty).

B25 Metoda 1 techniki oczekiwanej wartości bieżącej opiera się na korekcie oczekiwanych przepływów pieniężnych składnika aktywów względem systematycznego (tj. rynkowego) ryzyka poprzez potrącenie premii gotówkowej z tytułu ryzyka (tj. oczekiwane przepływy pieniężne skorygowane względem ryzyka). Skorygowane względem ryzyka oczekiwane przepływy pieniężne stanowią pewne co do wystąpienia przepływy pieniężne, które są dyskontowane według wolnej od ryzyka stopy procentowej. Pewne co do wystąpienia przepływy pieniężne odnoszą się do oczekiwanych przepływów pieniężnych (zgodnie z definicją) skorygowanych o ryzyko, tak że uczestnikowi rynku jest obojętne, czy wprowadza do obrotu pewne przepływy pieniężne za oczekiwane przepływy pieniężne. Na przykład, jeżeli uczestnik rynku zamierza wprowadzić do obrotu oczekiwane przepływy pieniężne o wartości 1 200 j.p. za pewne przepływy pieniężne o wartości 1 000 j.p., 1 000 j.p. jest pewnością odpowiadającą 1 200 j.p. (tj. 200 j.p. stanowi premię gotówkową z tytułu ryzyka). W takim przypadku uczestnik rynku okazywałby obojętność co do posiadanego składnika aktywów.

▼M33

B26 Natomiast metoda 2 techniki oczekiwanej wartości bieżącej opiera się na korekcie systematycznego (tj. rynkowego) ryzyka poprzez stosowanie premii z tytułu ryzyka w odniesieniu do wolnej od ryzyka stopy oprocentowania. Odpowiednio oczekiwane przepływy pieniężne są dyskontowane według stopy, która odpowiada oczekiwanej stopie powiązanej z ważonymi prawdopodobieństwem przepływami pieniężnymi (tj. oczekiwana stopa zwrotu). Modele stosowane do wyceny ryzykownych aktywów, takie jak kapitałowy model wyceny aktywów, mogą być używane do oszacowania oczekiwanej stopy zwrotu. Ponieważ stopa dyskontowa stosowana w technice korekty stopy dyskontowej jest stopą zwrotu odnoszącą się do warunkowych przepływów pieniężnych, prawdopodobnie będzie ona wyższa niż stopa dyskontowa stosowana w metodzie 2 techniki oczekiwanej wartości bieżącej, która jest oczekiwaną stopą zwrotu związaną z oczekiwanymi lub ważonymi prawdopodobieństwem przepływami pieniężnymi.

B27 Aby zilustrować metodę 1 i 2, załóżmy, że w przypadku danego składnika aktywów oczekuje się w jednym roku przepływów pieniężnych o wartości 780 j.p. określonych na podstawie ewentualnych przepływów pieniężnych i prawdopodobieństw przedstawionych poniżej. Mająca zastosowanie wolna od ryzyka stopa procentowa przepływów pieniężnych o jednorocznym horyzoncie czasowym wynosi 5 procent, a premia z tytułu systematycznego ryzyka dla składnika aktywów o takim samym profilu ryzyka wynosi 3 procent.

| Ewentualne przepływy pieniężne | Prawdopodobieństwo | Przepływy pieniężne ważone prawdopodobieństwem |
|---|---|---|
| 500 j.p. | 15 % | 75 j.p. |
| 800 j.p. | 60 % | 480 j.p. |
| 900 j.p. | 25 % | 225 j.p. |
| Oczekiwane przepływy pieniężne | | 780 j.p. |

B28 W tym prostym przykładzie oczekiwane przepływy pieniężne (780 j.p.) stanowią ważoną prawdopodobieństwem średnią trzech możliwych wyników. W bardziej realistycznych sytuacjach mogłoby być wiele możliwych wyników. Jednakże, aby zastosować technikę oczekiwanej wartości bieżącej, nie zawsze należy uwzględniać rozkład wszystkich możliwych przepływów pieniężnych przy użyciu skomplikowanych modeli i technik. Istnieje raczej możliwość opracowania ograniczonej liczby scenariuszy dyskretnych i prawdopodobieństw, które uwzględniają szereg możliwych przepływów pieniężnych. Na przykład jednostka mogłaby zastosować zrealizowane przepływy pieniężne za odpowiedni okres w przeszłości, skorygowane o zmiany okoliczności, które wystąpiły później (np. zmiany czynników zewnętrznych, w tym warunków ekonomicznych lub rynkowych, tendencji przemysłowych i konkurencji, a także zmiany czynników wewnętrznych wpływających w bardziej specyficzny sposób na jednostkę), uwzględniając założenia uczestników rynku.

B29 W teorii wartość bieżąca (tj. wartość godziwa) przepływów pieniężnych składnika aktywów jest taka sama, bez względu na to czy została ustalona przy użyciu metody 1, czy metody 2:

▼M33

(a) przy zastosowaniu metody 1 oczekiwane przepływy pieniężne są korygowane względem systematycznego (tj. rynkowego) ryzyka. Wobec braku danych rynkowych bezpośrednio wskazujących kwotę korekty ryzyka, taka korekta mogłaby wywodzić się z modelu wyceny aktywów opierającego się na koncepcji odpowiedników pewności. Na przykład korekta ryzyka (tj. premia gotówkowa z tytułu ryzyka w wysokości 22 j.p.) mogłaby zostać ustalona przy użyciu premii z tytułu systematycznego ryzyka w wysokości 3 procent (780 j.p. – [780 j.p. × (1,05/1,08)]), co daje oczekiwane przepływy pieniężne skorygowane względem ryzyka w wysokości 758 j.p. (780 j.p. – 22 j.p.). Kwota 758 j.p. jest odpowiednikiem pewności kwoty 780 j.p. i jest zdyskontowana według wolnej od ryzyka stopy procentowej (5 procent). Wartość bieżąca (tj. wartość godziwa) składnika aktywów wynosi 722 j.p. (758 j.p./1,05);

(b) przy zastosowaniu metody 2 oczekiwane przepływy pieniężne nie są korygowane względem systematycznego (tj. rynkowego) ryzyka. Korekta względem ryzyka jest raczej uwzględniona w stopie dyskontowej. Zatem oczekiwane przepływy pieniężne są dyskontowane według oczekiwanej stopy zwrotu wynoszącej 8 procent (tj. 5-procentowej wolnej od ryzyka stopy procentowej powiększonej o 3-procentową premię z tytułu ryzyka systematycznego). Wartość bieżąca (tj. wartość godziwa) składnika aktywów wynosi 722 j.p. (780 j.p./1,08).

B30 Stosując technikę oczekiwanej wartości bieżącej do ustalenia wartości godziwej, można używać metody 1 lub metody 2. Wybór metody 1 lub metody 2 będzie zależał od faktów i okoliczności właściwych dla wycenianego składnika aktywów lub zobowiązania, zakresu, w jakim dostępne są dostateczne dane, i zastosowanych osądów.

STOSOWANIE TECHNIK WARTOŚCI BIEŻĄCEJ DO ZOBOWIĄZAŃ I WŁASNYCH INSTRUMENTÓW KAPITAŁOWYCH JEDNOSTKI NIEPOSIADANYCH PRZEZ INNE STRONY JAKO AKTYWA (PARAGRAFY 40 I 41).

B31 Stosując technikę wartości bieżącej do ustalenia wartości godziwej zobowiązania, którego inna strona nie posiada jako składnika aktywów (np. zobowiązanie z tytułu wycofania z eksploatacji), jednostka szacuje między innymi przyszłe wypływy pieniężne, których członkowie rynku oczekiwaliby w ramach wypełnienia obowiązku). Przyszłe wypływy pieniężne powinny obejmować oczekiwania uczestników rynku co do kosztów wypełnienia obowiązku i rekompensaty, której uczestnik rynku wymagałby w celu przejęcia zobowiązania. Taka rekompensata obejmuje zwrot, którego uczestnik rynku domagałby się z tytułu:

(a) podjęcia działania (tj. wartość wypełnienia zobowiązania; np. poprzez użycie zasobów, które można wykorzystać do innych rodzajów działalności oraz

(b) przyjęcia ryzyka powiązanego z obowiązkiem (*premia z tytułu ryzyka* odzwierciedlająca ryzyko, że faktyczne wypływy pieniężne mogą różnić się od oczekiwanych wypływów pieniężnych; zob. paragraf B33).

B32 Na przykład zobowiązanie niefinansowe nie zawiera umownej stopy zwrotu i nie ma obserwowalnej dochodowości rynkowej tego zobowiązania. W niektórych przypadkach komponenty zwrotu, którego domagaliby się uczestnicy rynku, będą niemożliwe do rozróżnienia od siebie (np. stosując cenę, którą przedsiębiorca będący stroną trzecią, nałożyłby jako opłatę stałą). W innych przypadkach jednostka musi oszacować te komponenty oddzielnie (np. stosując cenę, którą przedsiębiorca będący stroną trzecią zastosowałby jako dodatkowy koszt, ponieważ przedsiębiorca w tym wypadku nie ponosiłby ryzyka przyszłych zmian kosztów.

▼M33

B33 Jednostka może uwzględnić premię z tytułu ryzyka w wycenie w wartości godziwej zobowiązania lub własnego instrumentu kapitałowego, którego inna strona nie posiada jako składnika aktywów w jeden z następujących sposobów:

(a) korygując przepływy pieniężne (jako wzrost kwoty wypływów pieniężnych) lub

(b) korygując stopę stosowaną do zdyskontowania przyszłych przepływów pieniężnych do ich wartości bieżących (obniżenie stopy dyskontowej).

Jednostka upewnia się, że nie uwzględni podwójnie lub nie pominie korekt z tytułu ryzyka. Na przykład, jeżeli szacowane przepływy pieniężne zostają zwiększone w celu uwzględnienia świadczenia za ponoszenie ryzyka związanego z obowiązkiem, stopa dyskontowa nie powinna być korygowana w celu odzwierciedlenia tego ryzyka.

DANE WEJŚCIOWE W TECHNIKACH WYCENY (PARAGRAFY 67–71)

B34 Przykłady rynków, na których dane wejściowe mogą być obserwowalne w przypadku niektórych aktywów i zobowiązań (np. instrumentów finansowych, obejmują:

(a) *giełdy.* Na giełdzie ceny zamknięcia mogą być łatwo dostępne i ogólnie odpowiadać wartości godziwej. Przykładem takiego rynku jest *London Stock Exchange* (Londyńska Giełda);

(b) *rynki dealerskie.* Na rynku dealerskim, pośrednicy są gotowi do obrotu (kupna lub sprzedaży na własny rachunek), zapewniając płynność poprzez wykorzystanie swojego kapitału do posiadania zapasu pozycji, dla których tworzą rynek. Zazwyczaj ceny kupna i sprzedaży (reprezentujące odpowiednio cenę, za którą pośrednik zamierza dokonać zakupu, i cenę, za którą pośrednik zamierza dokonać sprzedaży) są łatwiej dostępne niż ceny zamknięcia. Rynki pozagiełdowe (w przypadku których ceny są podawane do publicznej wiadomości) są rynkami dealerskie. Rynki dealerskie istnieją również w przypadku niektórych innych aktywów i zobowiązań, w tym niektórych instrumentów finansowych, towarów i aktywów fizycznych (np. zużytego sprzętu);

(c) *rynki brokerskie.* Na rynkach brokerskich brokerzy próbują skojarzyć kupców ze sprzedawcami, lecz nie są gotowi do obrotu na własny rachunek. Innymi słowy brokerzy nie używają własnego kapitału do posiadania zapasu pozycji, dla których tworzą rynek. Brokerzy znają ceny zakupu i sprzedaży przedstawione przez odpowiednie strony, lecz każda strona zazwyczaj nie zna wymogów cenowych drugiej strony. Niekiedy dostępne są ceny zakończonych transakcji. Rynki brokerskie obejmują sieci komunikacji elektronicznej, na których są dopasowywane zlecenia kupna i sprzedaży, oraz rynki nieruchomości handlowych i mieszkaniowych;

(d) *rynki transakcji bezpośrednich.* Na rynku transakcji bezpośrednich transakcje, zarówno pierwotne, jak i odsprzedaży, są negocjowane niezależnie bez pośredników. Niewiele informacji na temat tych transakcji może być dostępnych publicznie.

HIERARCHIA WARTOŚCI GODZIWEJ (PARAGRAFY 72–90)

**Dane wejściowe na poziomie 2 (paragrafy 81–85)**

B35 Przykłady danych wejściowych na poziomie 2 w przypadku poszczególnych aktywów i zobowiązań obejmują:

(a) *swap stóp procentowych typu receive-fixed, pay-variable (kontrahent otrzymuje odsetki określone przez stawkę stałą i dokonuje płatności determinowanych przez stawkę zmienną) oparty na stopie swapowej kredytów oferowanych na rynku międzybankowym w Londynie (LIBOR - London Interbank Offered Rate)* Danymi wejściowymi na poziomie 2 byłaby stopa swapowa LIBOR, jeżeli jest ona obserwowalna we wspólnie notowanych przedziałach przez zasadniczo cały termin swapu;

▼M33

(b) *swap stóp procentowych typu receive-fixed, pay-variable (kontrahent otrzymuje odsetki określone przez stawkę stałą i dokonuje płatności determinowanych przez stawkę zmienną) oparty na krzywej dochodowości denominowanej w walucie obcej.* Danymi wejściowymi na poziomie 2 byłaby stopa swapowa oparta na krzywej dochodowości denominowanej w walucie obcej, która jest obserwowalna we wspólnie notowanych przedziałach przez zasadniczo cały termin swapu. Byłoby tak w przypadku, gdy termin swapu wynosiłby 10 lat, a stopa byłaby obserwowalna we wspólnie notowanych przedziałach przez 9 lat, o ile racjonalna ekstrapolacja krzywej dochodowości za 10. rok nie byłaby znacząca dla wyceny w wartości godziwej swapu w całości;

(c) swap stóp procentowych *typu receive-fixed, pay-variable (kontrahent otrzymuje odsetki określone przez stawkę stałą i dokonuje płatności determinowanych przez stawkę zmienną)* oparty na specjalnej stopie bazowej banku. Danymi wejściowymi na poziomie 2 byłaby stopa bazowa banku otrzymana w wyniku ekstrapolacji, jeżeli ekstrapolowane wartości znajdują potwierdzenie w obserwowalnych danych rynkowych, na przykład przez korelację ze stopą procentową, która jest obserwowalna przez zasadniczo cały termin swapu;

(d) *trzyletnia opcja na udziały notowane na giełdzie*. Danymi wejściowymi na poziomie 2 byłaby zakładana zmienność w przypadku udziałów uzyskanych poprzez ekstrapolację do 3. roku, jeżeli spełnione zostaną obydwa następujące warunki:

(i) ceny za jednoroczne i dwuletnie opcje na udziały są obserwowalne;

(ii) ekstrapolowana zakładana zmienność trzyletniej opcji znajduje potwierdzenie w obserwowalnych danych rynkowych za zasadniczo cały termin opcji.

W takim przypadku zakładana zmienność mogłaby zostać ustalona poprzez ekstrapolację na podstawie zakładanej zmienności jednorocznych i dwuletnich opcji na udziały i potwierdzona zakładaną zmiennością trzyletnich opcji na porównywalne udziały jednostki, o ile korelacja z jednoroczną i dwuletnią zakładaną zmiennością zostałaby potwierdzona.

(e) *umowa licencyjna.* W przypadku umowy licencyjnej nabytej w ramach połączenia jednostek gospodarczych i ostatnio negocjowanej z niepowiązaną stroną przez przejętą jednostkę (stronę umowy licencyjnej) danymi wejściowymi na poziomie 2 byłaby stawka opłaty licencyjnej w umowie z niepowiązaną stroną w momencie rozpoczęcia umowy;

(f) *zapasy wyrobów gotowych w punkcie sprzedaży detalicznej.* W przypadku zapasów wyrobów gotowych, które zostały nabyte w ramach połączenia jednostek gospodarczych, danymi wejściowymi na poziomie 2 byłaby albo cena oferowana konsumentom na rynku detalicznym, albo cena oferowana detalistom na rynku hurtowym, skorygowana o różnice między stanem i lokalizacją pozycji zapasów a porównywalnymi (tj. podobnymi) pozycjami zapasów, tak aby wycena w wartości godziwej odzwierciedlała cenę, którą otrzymano by w ramach transakcji sprzedaży zapasów innemu detaliście, który dołożyłby niezbędnych starań związanych ze sprzedażą. Koncepcyjnie wycena w wartości godziwej byłaby taka sama bez względu na to, czy korekty odnosiłyby się do ceny detalicznej (w dół), czy do ceny hurtowej (w górę). Zazwyczaj cena, która wymaga najmniejszych kwotowo subiektywnych korekt, powinna być wykorzystana do wyceny w wartości godziwej;

(g) *posiadany lub użytkowany budynek.* Danymi wejściowymi na poziomie 2 byłaby cena za metr kwadratowy budynku (wycena oparta na mnożniku) wynikająca z obserwowalnych danych rynkowych, np. mnożnikach wynikających z cen występujących w obserwowanych transakcjach obejmujących porównywalne (tj. podobne) budynki w podobnej lokalizacji;

▼M33

(h) *ośrodek wypracowujący środki pieniężne*. Danymi wejściowymi na poziomie 2 byłaby wycena mnożnikowa (np. mnożnikowa wycena zysków lub przychodów lub podobny miernik wyniku działalności) wynikająca z obserwowalnych danych rynkowych, np. wielokrotna wycena wynikająca z cen występujących w obserwowanych transakcjach obejmujących porównywalne (tj. podobne) przedsięwzięcia z uwzględnieniem czynników operacyjnych, rynkowych, finansowych i niefinansowych.

**Dane wejściowe na poziomie 3 (paragrafy 86-90)**

B36 Przykłady danych wejściowych na poziomie 3 w przypadku poszczególnych aktywów i zobowiązań obejmują:

(a) *długoterminowy swap walutowy*. Przykładem danych wejściowych na poziome 3 byłaby stopa procentowa w konkretnej walucie, która nie jest obserwowalna i zasadniczo nie może zostać potwierdzona obserwowalnymi danymi we wspólnie notowanych przedziałach lub inaczej w przypadku pełnego terminu swapu walutowego. Stopy procentowe w swapie walutowym są stopami swapu obliczonymi z perspektywy krajowych krzywych dochodowości;

(b) *trzyletnia opcja na udziały notowane na giełdzie.* Dane wejściowe na poziomie 3 odpowiadałyby historycznej zmienności, tj. zmienności w przypadku udziałów pochodzących z historycznych cen udziałów. Historyczna zmienność typowo nie odzwierciedla aktualnych oczekiwań uczestników rynku dotyczących przyszłej zmienności, nawet jeżeli jest to jedyna dostępna informacja pozwalająca wycenić opcję;

(c) *swap stóp procentowych.* Dane wejściowe na poziomie 3 odpowiadałyby korekcie ceny średniego rynkowego uzgodnionego stanowiska (niewiążącej) za swap przy użyciu danych, które nie są bezpośrednio obserwowalne i nie mogą być w inny sposób potwierdzone obserwowalnymi danymi rynkowymi;

(d) *zobowiązanie z tytułu wycofania z eksploatacji zaciągnięte w ramach połączenia jednostek gospodarczych* Danymi wejściowymi na poziomie 3 byłyby aktualne szacunki przeprowadzone przy użyciu własnych danych jednostki na temat przyszłych wypływów pieniężnych do zapłacenia w celu wypełnienia obowiązku (w tym oczekiwania uczestników rynku dotyczące kosztów wypełnienia obowiązku i rekompensaty, której domagałby się uczestnik rynku za zaciągnięcie zobowiązania do zdemontowania składnika aktywów), jeżeli nie ma racjonalnie dostępnych informacji, które wskazują, że uczestnicy rynku przyjęliby inne założenia. Dane wejściowe na poziomie 3 zostałyby wykorzystane w technice wartości bieżącej wraz z innymi danymi wejściowymi, np. aktualną wolną od ryzyka stopą procentową, lub wolną od ryzyka stopą skorygowaną względem ryzyka kredytowego, jeżeli wpływ zdolności kredytowej jednostki na wartość godziwą zobowiązania znajduje odzwierciedlenie raczej w stopie dyskontowej niż w szacowanych przyszłych wypływach pieniężnych;

(e) *ośrodek wypracowujący środki pieniężne.* Danymi wejściowymi na poziomie 3 byłyby prognozy finansowe (np. przepływy pieniężne lub wynik finansowy) opracowane przy użyciu własnych danych jednostki, jeżeli nie ma racjonalnie dostępnych informacji, które wskazywałyby, że uczestnicy rynku przyjęliby inne założenia.

▼**M33**

USTALENIE WARTOŚCI GODZIWEJ, KIEDY WOLUMEN LUB POZIOM AKTYWNOŚCI W PRZYPADKU DANEGO SKŁADNIKA AKTYWÓW LUB ZOBOWIĄZANIA ULEGŁ ZNACZNEMU SPADKOWI

B37 Znaczący spadek wolumenu lub poziomu aktywności w przypadku składnika aktywów lub zobowiązania w stosunku do normalnej aktywności rynku dla danego składnika aktywów lub zobowiązania (albo podobnych aktywów lub zobowiązań) może mieć wpływ na wartość godziwą składnika aktywów lub zobowiązania. Aby ustalić, czy – na podstawie dostępnych dowodów – wystąpił znaczący spadek wolumenu lub poziomu aktywności składnika aktywów lub zobowiązania, jednostka ocenia znaczenie i właściwość następujących czynników:

(a) istnieje niewiele nowych transakcji;

(b) notowania cen nie są aktualne;

(c) notowania cen znacznie się różnią albo w czasie, albo wśród animatorów rynku (np. niektóre rynki brokerskie);

(d) przesłanki, które wcześniej były ściśle powiązane z wartością godziwą składnika aktywów lub zobowiązania, są wyraźnie niepowiązane z ostatnimi danymi na temat wartości godziwej składnika aktywów lub zobowiązania;

(e) występuje znaczący wzrost premii z tytułu ryzyka utraty płynności, dochodowości lub wskaźników wyników (takich jak wskaźniki zaległości płatniczych lub rozmiar strat) w przypadku obserwowanych transakcji lub notowanych cen porównywanych z szacunkami jednostki dotyczącymi oczekiwanych przepływów pieniężnych przy uwzględnieniu wszystkich dostępnych danych rynkowych na temat ryzyka kredytowego i innych rodzajów ryzyka niewykonania świadczenia w przypadku danego składnika aktywów lub zobowiązania;

(f) występuje wyraźna różnica pomiędzy ceną kupna a ceną sprzedaży lub znaczący wzrost różnicy między ceną kupna a ceną sprzedaży;

(g) występuje znaczący spadek aktywności lub brak aktywności rynku nowych emisji (np. rynku pierwotnego) w przypadku danego składnika aktywów lub zobowiązania albo podobnych aktywów lub zobowiązań;

(h) publiczny dostęp do informacji jest nieznaczny (np. na temat transakcji, które są zawierane na rynku transakcji bezpośrednich).

B38 Jeżeli jednostka stwierdzi, że nastąpił znaczący spadek wolumenu lub poziomu aktywności w przypadku danego składnika aktywów lub zobowiązania w stosunku do normalnej aktywności rynku dla tego składnika aktywów lub zobowiązania (albo podobnych aktywów lub zobowiązań), konieczne są dodatkowe analizy cen transakcyjnych lub notowanych. Spadek wolumenu lub poziomu aktywności nie musi sam w sobie oznaczać, że cena transakcyjna lub cena notowana nie odpowiada wartości godziwej lub że transakcja na rynku nie została zawarta na zwykłych warunkach. Jeżeli jednak jednostka stwierdzi, że cena transakcyjna lub notowana nie odpowiada wartości godziwej (np. mogą występować transakcje, które nie są przeprowadzone na zwykłych warunkach), konieczna będzie korekta cen transakcyjnych lub notowanych, o ile jednostka wykorzystuje te ceny jako podstawę do ustalenia wartości godziwej, a korekta może być istotna dla ustalonej wartości godziwej w całości. Korekty mogą być konieczne również w innych okolicznościach (np. kiedy cena za podobny składnik aktywów wymaga znacznej korekty, aby mogła być porównywalna do wycenianego składnika aktywów lub kiedy cena jest nieaktualna).

▼M33

B39 Niniejszy standard nie narzuca metodyki stosowania znaczących korekt cen transakcyjnych lub notowanych. Zob. paragrafy 61–66 i B5–B11 w celu omówienia wykorzystania technik wyceny do ustalenia wartości godziwej. Bez względu na zastosowaną technikę wyceny jednostka uwzględnia odpowiednie korekty ryzyka, w tym premię z tytułu ryzyka odzwierciedlającą kwotę, której uczestnicy rynku domagaliby się jako rekompensaty z tytułu niepewności wiążącej się z przepływami pieniężnymi składnika aktywów lub zobowiązania (zob. paragraf B17). W innym razie wycena nie odzwierciedla wiarygodnie wartości godziwej. W niektórych przypadkach określenie odpowiedniej korekty z tytułu ryzyka może być trudne. Jednak sam stopień trudności nie jest dostateczną podstawą dla pominięcia korekty z tytułu ryzyka. Korekta z tytułu ryzyka powinna odzwierciedlać transakcję przeprowadzoną na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny w aktualnych warunkach rynkowych.

B40 Jeżeli występuje poważny spadek wolumenu lub poziomu aktywności w przypadku danego składnika aktywów lub zobowiązania, może istnieć potrzeba zmiany techniki wyceny lub zastosowania kilku technik wyceny (np. zastosowanie podejścia rynkowego i techniki wartości bieżącej). Ważąc wskazania wartości godziwej wynikające z zastosowania kilku technik wyceny, jednostka uwzględnia racjonalność przedziału pomiarów wartości godziwej. Celem jest ustalenie punktu w obrębie przedziału, który najlepiej odpowiada wartości godziwej w aktualnych warunkach rynkowych. Szeroki przedział pomiarów wartości godziwej może wskazywać na konieczność przeprowadzenia dalszej analizy.

B41 Nawet jeżeli wystąpił znaczący spadek wolumenu lub poziomu aktywności w przypadku danego składnika aktywów lub zobowiązania, cel wyceny w wartości godziwej pozostaje taki sam. Wartość godziwa jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach (tj. nie w przypadku przymusowej likwidacji lub sprzedaży w obliczu trudnej sytuacji) między uczestnikami rynku na dzień wyceny i w aktualnych warunkach rynkowych.

B42 Oszacowanie ceny, która skłoniłaby uczestników rynku do zawarcia transakcji na dzień wyceny w aktualnych warunkach rynkowych, jeżeli nastąpiłby znaczący spadek wolumenu lub poziomu aktywności w przypadku danego składnika aktywów lub zobowiązania, zależy od faktów i okoliczności na dzień wyceny i wymaga osądu. Zamiar posiadania składnika aktywów lub rozliczenia albo innego wypełnienia zobowiązania przez jednostkę nie ma znaczenia dla wyceny w wartości godziwej, ponieważ wycena w wartości godziwej opiera się na danych rynkowych i nie jest wyceną specyficzną dla jednostki.

**Określenie transakcji, które nie są przeprowadzone na zwykłych warunkach**

B43 Ustalenie, czy transakcja jest przeprowadzona na zwykłych warunkach (lub nie) jest trudniejsze, jeżeli nastąpił znaczący spadek wolumenu lub poziomu aktywności w przypadku danego składnika aktywów lub zobowiązania w stosunku do normalnej aktywności rynkowej dla danego składnika aktywów lub zobowiązania (albo podobnych aktywów lub zobowiązań). W takich okolicznościach nie należy stwierdzać, że wszystkie transakcje na takim rynku nie są przeprowadzone na zwykłych warunkach (tj. przymusowe likwidacje lub sprzedaż w obliczu trudnej sytuacji finansowej). Okoliczności, które mogą wskazywać, że transakcja nie jest przeprowadzona na zwykłych warunkach, są następujące:

(a) nie występowała odpowiednia ekspozycja na rynek w okresie poprzedzającym datę wyceny w celu umożliwienia działań rynkowych, które są normalne i zwyczajowo przyjęte w transakcjach obejmujących takie aktywa lub zobowiązania w aktualnych warunkach rynkowych;

(b) występował normalny i zwyczajowo przyjęty okres sprzedaży, lecz sprzedawca sprzedał składnik aktywów lub zobowiązanie pojedynczemu uczestnikowi;

▼M33

(c) sprzedawca znajduje się w sytuacji upadłości lub przejęcia albo jest zagrożony takimi sytuacjami (tj. sprzedawca znajduje się w trudnej sytuacji finansowej);

(d) sprzedawca był zmuszony do sprzedaży, aby sprostać wymogom regulacyjnym lub prawnym (tj. sprzedawca znajdował się w sytuacji przymusu);

(e) cena transakcyjna jest wartością odstającą w porównaniu z innymi ostatnimi transakcjami dotyczącymi tego samego lub podobnego składnika aktywów lub zobowiązania.

Jednostka ocenia okoliczności, aby ustalić, w świetle wagi dostępnych dowodów, czy transakcja jest przeprowadzona na zwykłych warunkach.

B44 Jednostka uwzględnia następujące czynniki, ustalając wartość godziwą lub szacując premie z tytułu ryzyka rynkowego:

(a) jeżeli dowody wskazują, że transakcja nie jest przeprowadzona na zwykłych warunkach, jednostka przywiązuje niewielką lub nie przywiązuje żadnej wagi (w porównaniu z innymi danymi na temat wartości godziwej) do ceny transakcyjnej.

(b) jeżeli dowody wskazują, że transakcja jest przeprowadzona na zwykłych warunkach, jednostka uwzględnia cenę transakcyjną. Kwota wagi ceny transakcyjnej w porównaniu z innymi danymi dotyczącymi wartości godziwej będzie zależała od faktów i okoliczności takich jak:

(i) wolumen transakcji;

(ii) porównywalność transakcji do wycenianego składnika aktywów lub zobowiązania.

(iii) zawarcie transakcji w momencie nieodległym do dnia wyceny.

(c) jeżeli jednostka nie posiada dostatecznych informacji, aby stwierdzić, czy transakcja jest przeprowadzona na zwykłych warunkach, uwzględnia cenę transakcyjną. Jednakże cena transakcyjna może nie odpowiadać wartości godziwej (tj. cena transakcyjna nie koniecznie jest jedyną lub główną podstawą do ustalenia wartości godziwej lub oszacowania premii z tytułu ryzyka rynkowego). Kiedy jednostka nie posiada dostatecznych informacji, aby stwierdzić, czy konkretne transakcje są przeprowadzone na zwykłych warunkach, przywiązuje mniejszą wagę do tych transakcji w porównaniu z innymi transakcjami, które są znane jako przeprowadzone na zwykłych warunkach.

Jednostka nie musi podejmować wyczerpujących działań, aby ustalić, czy transakcja jest przeprowadzona na zwykłych warunkach, lecz nie może pomijać informacji, które są racjonalnie dostępne. Kiedy jednostka jest stroną transakcji, zakłada się, że posiada dostateczne informacje, aby stwierdzić, czy transakcja jest przeprowadzona na zwykłych warunkach.

**Stosowanie cen notowanych przekazanych przez strony trzecie**

B45 Niniejszy standard nie wyklucza wykorzystania cen notowanych przekazanych przez strony trzecie, takie jak podmioty zajmujące się wyceną lub brokerzy, jeżeli jednostka ustaliła, że ceny notowane przekazane przez te strony zostały opracowane zgodnie z niniejszym standardem.

B46 Jeżeli wystąpił znaczący spadek wolumenu lub poziomu aktywności w przypadku danego składnika aktywów lub zobowiązania, jednostka ocenia, czy ceny notowane przekazane przez strony trzecie zostały opracowane przy użyciu aktualnych informacji, które odzwierciedlają transakcje zawarte na zwykłych warunkach, lub technikę wyceny, która odzwierciedla założenia uczestników rynku (w tym założenia dotyczące ryzyka). Ważąc cenę notowaną jako daną wejściową na potrzeby ustalenia wartości godziwej, jednostka przywiązuje mniejszą wagę (w porównaniu z innymi wskazaniami wartości godziwej, które odzwierciedlają wyniki transakcji) do notowań, które nie odzwierciedlają wyniku transakcji.

B47 Ponadto ważąc dostępne dowody, należy uwzględnić charakter notowania (np. czy notowanie jest ceną indykatywną czy wiążącą ofertą), przy czym większą wagę przywiązuje się do notowań przekazanych przez strony trzecie, które reprezentują wiążące oferty.

▼M33

*Załącznik C*

**Data wejścia w życie i przepisy przejściowe**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF i ma takie samo znaczenie jak inne części MSSF.*

C1 Jednostka stosuje niniejszy standard do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje niniejszy standard we wcześniejszym okresie, fakt ten ujawnia.

C2 Niniejszy standard jest stosowany w sposób prospektywny od początku okresu rocznego, w którym został po raz pierwszy zastosowany.

C3 Wymogów niniejszego standardu dotyczących ujawniania informacji nie należy stosować w odniesieniu do porównywalnych informacji dotyczących okresów przed pierwszym zastosowaniem niniejszego standardu.

▼M42

C4 Na podstawie dokumentu *Annual Improvements Cycle 2011–2013* opublikowanego w grudniu 2013 r. zmieniono paragraf 52. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2014 r. i później. Jednostka stosuje tę zmianę w sposób prospektywny od początku okresu rocznego, w którym MSSF 13 został po raz pierwszy zastosowany. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

▼B

## INTERPRETACJA KIMSF 1

### *Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze*

ODWOŁANIA

▼M5

— MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.)

▼B

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* (zaktualizowanego w 2003 r.)

— MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*

— MSR 36 *Utrata wartości aktywów* (zaktualizowanego w 2004 r.)

— MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*

WPROWADZENIE

1 Wiele jednostek jest zobowiązanych do demontażu, usunięcia i rekultywacji rzeczowych aktywów trwałych. W niniejszej interpretacji zobowiązania te określa się jako „zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązania o podobnym charakterze". Zgodnie z MSR 16 na cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych składają się szacowane koszty demontażu, usunięcia składnika aktywów oraz rekultywacji miejsca, na którym dana pozycja się znajduje, a które to koszty jednostka staje się zobligowana ponieść w momencie nabycia lub na skutek używania składnika rzeczowych aktywów trwałych przez określony okres dla celów innych niż produkcja wyrobów gotowych. MSR 37 zawiera wymogi mówiące o tym, w jaki sposób należy wyceniać zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i inne podobne zobowiązania. Interpretacja zawiera wytyczne dotyczące ujęcia księgowego skutków zmian wartości istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i podobnych zobowiązań.

ZAKRES

2 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie do zmian wartości istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji lub podobnych zobowiązań, które zarówno:

a) są ujmowane zgodnie z MSR 16 jako część ceny nabycia/kosztu wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych; jak i

b) są ujmowane jako zobowiązanie zgodnie z MSR 37.

Na przykład zobowiązanie z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji lub podobne zobowiązanie może występować w związku z likwidacją fabryki, usunięciem zniszczeń w środowisku naturalnym spowodowanych przez przemysł wydobywczy lub usunięciem urządzeń.

PROBLEM

3 Niniejsza interpretacja dotyczy sposobu traktowania skutków poniższych zdarzeń, zmieniających wartość istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji lub podobnych zobowiązań:

a) zmiany szacowanego wypływu zasobów reprezentujących korzyści ekonomiczne (np. przepływów środków pieniężnych) niezbędnych do uregulowania zobowiązania;

▼B

b) zmiany bieżącej rynkowej stopy dyskontowej, która została zdefiniowana w paragrafie 47 MSR 37 (obejmuje zmiany wartości pieniądza w czasie oraz ryzyka związanego z danym zobowiązaniem); oraz

c) zwiększenia odzwierciedlającego upływ czasu (określanego także jako odwracanie dyskonta).

UZGODNIONE STANOWISKO

4 Zmiany wartości istniejącego zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji lub podobnego zobowiązania, które wynikają ze zmiany szacowanego czasu lub kwot wypływu zasobów reprezentujących korzyści ekonomiczne, niezbędnych do uregulowania zobowiązania lub ze zmiany stopy dyskontowej, rozlicza się zgodnie z paragrafami 5–7.

5 Jeżeli odnośny składnik aktywów jest wyceniany zgodnie z modelem ceny nabycia lub kosztu wytworzenia:

a) z zastrzeżeniem pkt b), zmiany wartości zobowiązania należy dodać lub odjąć od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia odnośnego składnika aktywów w bieżącym okresie;

b) kwota odjęta od ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów nie powinna przewyższać jego wartości bilansowej. Jeśli zmniejszenie zobowiązania będzie większe od wartości bilansowej składnika aktywów, kwotę tej nadwyżki należy ująć niezwłocznie w zysku lub stracie;

c) jeżeli korekta prowadzi do zwiększenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów, jednostka powinna rozważyć, czy istnieje przesłanka wskazująca, iż nowa wartość bilansowa składnika aktywów nie jest w pełni odzyskiwalna. Jeżeli taka przesłanka istnieje, jednostka powinna przeprowadzić test na utratę wartości składnika aktywów, dokonując szacunku jego wartości odzyskiwalnej, oraz rozliczyć odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości zgodnie z MSR 36.

6 Jeżeli odnośny składnik aktywów jest wyceniany zgodnie z modelem przeszacowania:

a) zmiany wartości zobowiązania powodują zmianę nadwyżki lub straty z przeszacowania wcześniej ujętej dla tego składnika aktywów, dlatego:

►M5 (i) zmniejszenie zobowiązania (z zastrzeżeniem punktu b)) ujmuje się w innych całkowitych dochodach oraz zwiększa nadwyżkę z przeszacowania w kapitale własnym ◄, z wyjątkiem sytuacji, gdy zostaje ujęte w zysku lub stracie w stopniu, w jakim odwraca stratę z przeszacowania tego składnika aktywów, która wcześniej została ujęta w zysku lub stracie;

►M5 (ii) zwiększenie zobowiązania ujmuje się w zyskach lub stratach, chyba że ma być ujęte w innych dochodach i zmniejsza nadwyżkę z przeszacowania w kapitale własnym ◄ wykazana jest nadwyżka z aktualizacji wyceny odnośnego składnika aktywów i wówczas zwiększenie zobowiązania pomniejsza tę nadwyżkę;

b) w przypadku gdy zmniejszenie zobowiązania przewyższa wartość bilansową, która zostałaby ujęta, gdyby składnik aktywów był wykazywany w oparciu o model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, nadwyżkę należy niezwłocznie ująć w zysku lub stracie;

▼B

c) zmiana wartości zobowiązania może wskazywać, że składnik aktywów powinien zostać przeszacowany w celu zapewnienia, iż wartość bilansowa nie różni się w sposób istotny od jego wartości godziwej ustalonej na ►M5 koniec okresu sprawozdawczego ◄. ►M5 Wszelkie takie przeszacowania uwzględnia się przy ustalaniu kwot, które zostaną ujęte w zyskach lub stratach lub w innych całkowitych dochodach zgodnie z wymogami punktu a). Jeżeli przeszacowanie jest niezbędne, przeszacowuje się wszystkie aktywa należące do tej samej klasy; ◄

▼M5

d) MSR 1 wymaga ujawnienia w sprawozdaniu z całkowitych dochodów każdej pozycji innych całkowitych przychodów lub kosztów. Spełniając ten wymóg, zmianę nadwyżki z przeszacowania będącą skutkiem zmiany wartości zobowiązania identyfikuje się odrębnie i ujawnia jako taką.

▼B

7 Skorygowana wartość składnika aktywów podlegająca amortyzacji jest amortyzowana w ciągu jego okresu użytkowania. Z tego względu w momencie zakończenia okresu użytkowania odnośnego składnika aktywów wszystkie późniejsze zmiany wartości zobowiązania ujmuje się w zysku lub stracie w miarę ich powstawania. Przedstawione podejście ma zastosowanie zarówno w przypadku stosowania modelu wyceny opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, jak i modelu wyceny opartego na wartości przeszacowanej.

▼M1

8 Okresowe odwracanie dyskonta powinno ujmować się w rachunku zysków i strat jako koszt finansowy w momencie poniesienia. Aktywowanie zgodnie z MSR 23 jest niedozwolone.

▼B

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

9 Jednostka powinna stosować niniejszą interpretację w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 września 2004 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie interpretacji. Jeśli jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 września 2004 r., to fakt ten ujawnia.

▼M5

9A MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wpłynął na zmianę paragrafu 6. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼B

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

10 Zmiany zasad (polityki) rachunkowości rozlicza się zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* ([1]).

([1]) Jeżeli jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2005 r., zobowiązana jest stosować wymogi poprzedniej wersji MSR 8 *Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości*, o ile jednostka nie stosuje zaktualizowanej wersji MSR 8 w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu.

▼B

## INTERPRETACJA KIMSF 2

### *Udziały członkowskie w spółdzielniach i podobne instrumenty*

ODWOŁANIA

— MSR 32 *Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja* (zaktualizowany w 2003 r.) ([1])

— MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* (zaktualizowany w 2003 r.)

▼M33

— MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*

▼B

WPROWADZENIE

1 Spółdzielnie i inne podobne do nich jednostki tworzone są przez grupy osób na potrzeby zaspokajania określonych potrzeb gospodarczych i społecznych tworzących je osób. Krajowe przepisy zazwyczaj definiują spółdzielnię jako społeczność dążącą do promowania rozwoju gospodarczego własnych członków poprzez podejmowanie wspólnych działań gospodarczych (zasada samopomocy). Udziały członkowskie w spółdzielni określa się zwykle mianem udziałów lub jednostek członkowskich itp. i na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto określenie „udziały członkowskie".

2 MSR 32 określa zasady, na podstawie których dokonuje się klasyfikacji instrumentów finansowych na zobowiązania finansowe i kapitał własny. W szczególności zasady te stosuje się w odniesieniu do instrumentów z opcją sprzedaży, która daje posiadaczowi możliwość sprzedaży tych instrumentów emitentowi w zamian za środki pieniężne bądź inne instrumenty finansowe. Zastosowanie tych zasad w odniesieniu do udziałów członkowskich w spółdzielni oraz do podobnych instrumentów jest trudne. Niektórzy użytkownicy standardów zwrócili się do Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości o pomoc w zrozumieniu, w jaki sposób zasady MSR 32 mają zastosowanie do udziałów członkowskich i podobnych instrumentów posiadających określone cechy, oraz w zrozumieniu okoliczności, w których cechy te wpływają na zaklasyfikowanie instrumentów jako zobowiązań lub kapitału własnego.

ZAKRES

3 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie do instrumentów finansowych objętych postanowieniami MSR 32, w tym także do instrumentów finansowych wyemitowanych dla członków spółdzielni, które stwierdzają właścicielskie prawa członków do udziału w jednostce. Interpretacja nie ma zastosowania do instrumentów finansowych, które będą lub mogą być rozliczone poprzez wydanie własnych instrumentów kapitałowych jednostki.

PROBLEM

4 Wiele instrumentów finansowych, w tym udziały członkowskie, posiadają cechy instrumentów kapitałowych, przykładowo prawa głosu oraz prawa do otrzymywania dywidend. Niektóre instrumenty finansowe dają ich posiadaczowi prawo domagania się wykupu w zamian za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych, ale mogą zawierać w sobie ograniczenia lub podlegać ograniczeniom w zakresie prawa ich wykupu. W jaki sposób należy więc traktować warunki wykupu przy określaniu, czy instrumenty finansowe należy zaklasyfikować jako zobowiązania finansowe lub kapitał własny?

([1]) ►M6 W sierpniu 2005 r. zmieniono MSR 32 i wydano go jako MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja.* W lutym 2008 r. IASB wprowadziła zmiany w MSR 32 wymagające, aby instrumenty były kwalifikowane jako instrumenty kapitałowe pod warunkiem, że posiadają wszystkie cechy lub spełniają warunki przedstawione w paragrafach 16A i 16B lub w paragrafach 16C i 16D MSR 32. ◄

▼B

UZGODNIONE STANOWISKO

5 Umowne prawo posiadacza instrumentu finansowego (w tym udziałów członkowskich w spółdzielni) do żądania wykupu nie sprawia samo w sobie, że ten instrument finansowy należy zaklasyfikować jako zobowiązanie finansowe. Jednostka powinna raczej rozważyć wszystkie postanowienia i warunki związane z danym instrumentem finansowym, aby na ich podstawie zaklasyfikować go jako zobowiązanie finansowe lub kapitał własny. Te postanowienia i warunki dotyczą odnośnych lokalnych przepisów prawa, regulacji oraz statutu jednostki, które obowiązują na dzień przeprowadzania klasyfikacji, nie uwzględniając oczekiwanych w przyszłości zmian tych przepisów, regulacji lub statutu.

▼M6

6 Udziały członkowskie, które zostałyby zaklasyfikowane jako kapitał własny, gdyby członkowie nie posiadali prawa żądania ich wykupu, stanowią kapitał własny, jeżeli spełnione są warunki opisane w paragrafach 7 i 8, albo udziały członkowskie posiadają wszystkie cechy i spełniają warunki przedstawione w paragrafach 16A i 16B lub w paragrafach 16C i 16D MSR 32. Depozyty płatne na żądanie, w tym rachunki bieżące, depozyty terminowe i podobne kontrakty, które powstają, gdy członkowie występują w charakterze klientów, stanowią zobowiązania finansowe jednostki.

▼B

7 Udziały członkowskie stanowią kapitał własny, jeśli jednostka posiada bezwarunkowe prawo odmowy wykupu udziałów członkowskich.

8 Lokalne przepisy prawa, regulacje lub też statut jednostki mogą nakładać różne rodzaje ograniczeń w zakresie wykupu udziałów członkowskich, np. ograniczenia bezwarunkowe lub ograniczenia uzależnione od spełnienia kryteriów utrzymania płynności. Jeżeli wykup jest bezwarunkowo zakazany przez lokalnie obowiązujące przepisy prawa, regulacje lub statut jednostki, udziały członkowskie uznaje się za kapitał własny. Niemniej jednak, jeśli lokalnie obowiązujące przepisy prawa, regulacje lub statut jednostki zakazują wykupu tylko w przypadku spełnienia (lub niespełnienia) pewnych warunków – np. ograniczeń związanych z płynnością – wówczas udziałów członkowskich nie uznaje się za kapitał własny.

▼M6

9 Bezwarunkowy zakaz może być całkowity, to jest wszystkie umorzenia są zakazane. Bezwarunkowy zakaz może być częściowy, to jest zakazane jest umarzanie udziałów członkowskich, jeżeli umorzenie doprowadziłoby do spadku liczby udziałów członkowskich lub kapitału utworzonego z wpłat na udziały członkowskie poniżej określonego poziomu. Udziały członkowskie powyżej wielkości objętej zakazem umorzenia stanowią zobowiązania, chyba że jednostka posiada bezwarunkowe prawo odmowy wykupu, jak opisano w paragrafie 7, albo udziały posiadają wszystkie cechy i spełniają warunki określone w paragrafach 16A i 16B lub w paragrafach 16C i 16D MSR 32. W niektórych przypadkach liczba udziałów lub kwota wpłaconego kapitału, których dotyczy zakaz umorzenia, mogą zmieniać się w czasie. Taka zmiana w zakresie działania zakazu umorzenia prowadzi do przesunięć między zobowiązaniami finansowymi i kapitałem własnym.

▼B

10 W momencie początkowego ujęcia jednostka wycenia swoje zobowiązanie finansowe do wykupu w wartości godziwej. W przypadku udziałów członkowskich posiadających cechę wykupu jednostka wycenia wartość godziwą zobowiązania finansowego do wykupu w kwocie nie mniejszej niż maksymalna kwota przypadająca do zapłaty na podstawie statutu jednostki lub mających zastosowanie przepisów prawa, zdyskontowana począwszy od pierwszego dnia, w którym kwota ta byłaby wymagana do zapłaty (zob. przykład 3).

▼M36

11 Zgodnie z wymogami paragrafu 35 MSR 32 wypłaty na rzecz posiadaczy instrumentów kapitałowych ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym. Odsetki, dywidendy i innego rodzaju przychody dotyczące instrumentów finansowych zaklasyfikowanych jako zobowiązania finansowe stanowią koszty, niezależnie od tego, czy w rozumieniu prawa kwoty te posiadają cechy dywidend, odsetek czy innych świadczeń.

▼B

12 Załącznik stanowiący integralną część uzgodnionego stanowiska zawiera przykłady jego zastosowania.

UJAWNIANIE INFORMACJI

13 Jeśli zmiana w zakresie obowiązywania zakazu wykupu powoduje przeniesienie pomiędzy pozycjami zobowiązań finansowych oraz kapitału własnego, jednostka osobno ujawnia kwotę, terminy oraz przyczyny powodujące przeniesienie.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

14 Data wejścia w życie i przepisy przejściowe dotyczące niniejszej interpretacji są takie same jak w przypadku MSR 32 (zaktualizowanego w 2003 r.). Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Jeśli jednostka zastosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2005 r., to fakt ten ujawnia. Interpretację niniejszą stosuje się retrospektywnie.

▼M6

14A Jednostka stosuje zmiany paragrafów 6, 9, A1 i A12 w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje dokument *Instrumenty finansowe z opcją sprzedaży oraz obowiązki związane z likwidacją* (zmiany w MSR 32 i MSR 1) wydany w lutym 2008 r. w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany paragrafów 6, 9, A1 i A12 mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M33

16 Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragraf A8. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 13.

▼M36

17 Na podstawie dokumentu *Annual Improvements 2009–2011 Cycle*, opublikowanego w maju 2012 r., zmieniono paragraf 11. Jednostka stosuje tę zmianę retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje tę zmianę MSR 32, stanowiącą część dokumentu *Annual Improvements 2009–2011 Cycle* (opublikowanego w maju 2012 r.), w odniesieniu do wcześniejszego okresu, również zmianę paragrafu 11 stosuje się do tego wcześniejszego okresu.

▼B

*Załącznik*

**Przykłady zastosowania uzgodnionego stanowiska**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część interpretacji*

▼M6

A1 Niniejszy załącznik zawiera siedem przykładów zastosowania uzgodnionego stanowiska KIMSF. Przykłady nie stanowią wyczerpującej listy i możliwy jest inny rozwój wydarzeń. W każdym z przykładów przyjęto założenie, że nie ma innych warunków aniżeli wynikające z danych przedstawionych w przykładzie, które wymagałyby zakwalifikowania instrumentu finansowego jako zobowiązania finansowego, oraz że instrumenty finansowe nie mają wszystkich cech lub nie spełniają warunków przedstawionych w paragrafach16A i 16B lub w paragrafach 16C i 16D MSR 32.

▼B

BEZWARUNKOWE PRAWO ODMOWY WYKUPU (paragraf 7)

**Przykład 1**

*Dane*

A2 Statut jednostki stanowi, że wykup dokonywany jest według wyłącznego uznania jednostki. Statut nie zawiera dalszych wyjaśnień ani nie nakłada żadnych ograniczeń w związku z uznaniowym charakterem wykupu. Nigdy w przeszłości nie miał miejsca przypadek odmowy wykupu udziałów członkowskich, mimo iż organ zarządzający ma takie prawo.

*Klasyfikacja*

A3 Jednostka posiada bezwarunkowe prawo odmowy wykupu, dlatego udziały członkowskie stanowią kapitał własny. MSR 32 określa zasady klasyfikacji w oparciu o warunki instrumentu finansowego i stwierdza, że dotychczasowa praktyka lub zamiar dokonywania uznaniowych płatności nie powoduje klasyfikacji instrumentu jako zobowiązania. Paragraf OS 26 MSR 32 stanowi, że:

Udziały uprzywilejowane, które nie reprezentują praw lub obowiązków dotyczących wykupienia, klasyfikuje się na podstawie innych praw z nimi związanych. Klasyfikacja następuje na podstawie oceny treści ekonomicznej postanowień umowy oraz definicji zobowiązania finansowego i instrumentu kapitałowego. Jeśli wypłaty dla posiadaczy związane z uprzywilejowanymi udziałami, skumulowane lub nieskumulowane zależą od wyłącznego uznania emitenta, to udziały takie uznaje się za instrumenty kapitałowe. Na klasyfikację uprzywilejowanych udziałów do instrumentów kapitałowych lub zobowiązań finansowych nie mają wpływu, na przykład:

a) historia wypłat dokonywanych na rzecz udziałowców;

b) intencja dokonywania wypłat na rzecz udziałowców w przyszłości;

c) możliwość negatywnego wpływu na cenę zwykłych udziałów emitenta, w przypadku gdy wypłaty z tych udziałów nie będą dokonane (wypłata dywidendy dla posiadaczy zwykłych udziałów zostaje wstrzymana ze względu na brak wypłaty dywidendy dla posiadaczy udziałów uprzywilejowanych);

d) stan kapitału rezerwowego emitenta;

e) ocena emitenta co do spodziewanego zysku lub straty za okres; lub

f) możliwość lub brak możliwości wpływania przez emitenta na poziom zysków lub strat za dany okres.

**Przykład 2**

*Dane*

A4 Statut jednostki stanowi, że wykup dokonywany jest według wyłącznego uznania jednostki. Niemniej jednak dalej precyzuje, że zatwierdzenie żądania wykupu następuje automatyczne, chyba że jednostka nie ma możliwości dokonania płatności bez naruszenia lokalnych regulacji dotyczących płynności lub wymogów kapitałowych.

*Klasyfikacja*

A5 Jednostka nie ma bezwarunkowego prawa odmowy wykupu, dlatego udziały członkowskie stanowią zobowiązanie finansowe. Powyższe ograniczenia opierają się na zdolności jednostki do uregulowania własnych zobowiązań. Ograniczają one wykup tylko wówczas, gdy nie zostały spełnione wymogi dotyczące płynności i wymogów kapitałowych, które to ograniczenie obowiązuje do czasu, gdy wymogi te zostaną spełnione. Dlatego też, zgodnie z postanowieniami MSR 32, ograniczenia te nie prowadzą do klasyfikacji instrumentu finansowego jako elementu kapitału własnego. Paragraf OS 25 MSR 32 stwierdza:

▼B

Udziały uprzywilejowane mogą reprezentować różne prawa. W celu ustalenia, czy uprzywilejowany udział jest zobowiązaniem finansowym, czy też jest instrumentem kapitałowym, emitent ocenia prawa wynikające z udziału, aby stwierdzić, czy udział wykazuje charakter zobowiązania finansowego. Na przykład uprzywilejowany udział z określonym terminem umorzenia lub dający posiadaczowi opcję przedstawienia do wykupienia zawiera zobowiązanie finansowe, ponieważ obciąża emitenta obowiązkiem przekazania udziałowcowi aktywów finansowych. *Potencjalna niezdolność emitenta do spełnienia obowiązku wykupu uprzywilejowanego udziału na żądanie wynikające z umowy, spowodowana brakiem funduszy, ograniczeniami prawnymi albo niewystarczającymi zyskami lub rezerwami, nie zwalnia emitenta z tego obowiązku*. [Podkreślenia dodano].

ZAKAZ WYKUPU (paragrafy 8 i 9)

**Przykład 3**

*Dane*

A6 Spółdzielnia wyemitowała w przeszłości dla swoich członków udziały w następujących terminach i kwotach:

a) dnia 1 stycznia 20x1 r. 100 000 udziałów o wartości 10 j.p. każdy (1 000 000 j.p.);

b) dnia 1 stycznia 20x2 r. 100 000 udziałów o wartości 20 j.p. każdy (następne 2 000 000 j.p., w związku z tym łączna wartość wyemitowanych udziałów wyniosła 3 000 000 j.p.).

Udziały podlegają wykupowi na żądanie w kwocie równej kwocie ich emisji.

A7 Statut jednostki stwierdza, że łączne wykupy nie mogą przekroczyć 20 procent kiedykolwiek występującej najwyższej liczby udziałów członkowskich. Na dzień 31 grudnia 20x2 r. liczba udziałów wynosiła 200 000 i stanowiła najwyższą liczbę udziałów członkowskich kiedykolwiek występujących; w przeszłości nie umarzano żadnych udziałów. Dnia 1 stycznia 20x3 r. jednostka wprowadziła zmianę do statutu, która podniosła poziom łącznych wykupów do 25 procent kiedykolwiek występującej najwyższej liczby udziałów członkowskich.

*Klasyfikacja*

Przed wprowadzeniem zmiany do statutu

▼M33

A8 Udziały członkowskie nieobjęte zakazem wykupu stanowią zobowiązania finansowe. Przy początkowym ujęciu spółdzielnia wycenia takie zobowiązanie finansowe w wartości godziwej. Ze względu na to, że udziały te podlegają wykupowi na żądanie, spółdzielnia ustala wartość godziwą takich zobowiązań finansowych zgodnie z wymogami paragrafu 47 MSSF 13, który stanowi: „Wartość godziwa zobowiązania finansowego płatnego na żądanie (np. depozyt na żądanie) nie może być niższa od kwoty płatnej na żądanie […]”. Zatem spółdzielnia maksymalną kwotę płatną na żądanie na mocy postanowień dotyczących wykupu klasyfikuje jako zobowiązanie finansowe.

▼B

A9 W dniu 1 stycznia 20x1 r. maksymalna kwota przypadająca do zapłaty na mocy przepisów dotyczących wykupu odpowiada 20 000 udziałów o wartości 10 j.p. każda, a zatem jednostka klasyfikuje 200 000 j.p. jako zobowiązanie finansowe, a 800 000 j.p. jako kapitał własny. Niemniej jednak w dniu 1 stycznia 20x2 r., ze względu na nową emisję udziałów o wartości 20 j.p. każdy, maksymalna kwota przypadająca do zapłaty na mocy postanowień dotyczących wykupu zwiększa się do 40 000 udziałów o wartości 20 j.p. każdy. Emisja dodatkowych udziałów o wartości 20 j.p. każdy stwarza nowe zobowiązanie, które w momencie jego początkowego ujęcia wycenia się w wartości godziwej. Zobowiązanie powstałe na skutek emisji tych udziałów wynosi 20 procent łącznych wyemitowanych udziałów (200 000) wycenionych po 20 j.p. lub w wysokości 800 000 j.p. Wymaga to ujęcia dodatkowego zobowiązania w kwocie 600 000 j.p. W niniejszym przykładzie nie ujmuje się żadnego zysku ani straty. Jednostka klasyfikuje zatem 800 000 j.p. jako zobowiązanie finansowe, a 2 200 000 j.p. jako kapitał własny. W niniejszym przykładzie przyjęto założenie, że kwoty te nie zmieniły się między dniem 1 stycznia 20x1 r. a 31 grudnia 20x2 r.

Po wprowadzeniu zmiany do statutu

A10 W związku ze zmianą w statucie spółdzielni można żądać od niej wykupu maksymalnie 25 procent istniejących udziałów lub maksymalnie 50 000 udziałów o wartości 20 j.p. każdy. W związku z powyższym spółdzielnia w dniu 1 stycznia 20x3 r. zaklasyfikowała jako zobowiązanie finansowe kwotę 1 000 000 j.p. stanowiącą maksymalną kwotę płatną na żądanie na mocy postanowień dotyczących wykupu, ustaloną zgodnie z paragrafem 49 MSR 39. Z tego względu w dniu 1 stycznia 20x3 r. jednostka przenosi kwotę 200 000 j.p. z kapitału własnego do zobowiązań finansowych, pozostawiając kwotę 2 000 000 jako kapitał własny. W niniejszym przykładzie jednostka nie ujmuje zysku ani straty z tytułu przeniesienia.

**Przykład 4**

*Dane*

A11 Lokalne przepisy prawa dotyczące prowadzenia działalności przez spółdzielnie lub też postanowienia statutu spółdzielni zakazują jej wykupu udziałów członkowskich, jeśli na skutek wykupu nastąpi zmniejszenie kapitału wpłaconego utworzonego z udziałów członkowskich do poziomu poniżej 75 procent najwyższej kwoty kapitału wpłaconego utworzonego z udziałów członkowskich. Najwyższą kwotę dla tej spółdzielni stanowi 1 000 000 j.p. Na ►**M5** koniec okresu sprawozdawczego ◄ stan kapitału wpłaconego wynosi 900 000 j.p.

*Klasyfikacja*

A12 W tym przypadku 750 000 j.p. byłoby zaklasyfikowane jako kapitał własny, a 150 000 j.p. jako zobowiązanie finansowe. Oprócz powyżej cytowanych paragrafów, paragraf 18 b) MSR 32 stwierdza:

▼M6

…instrument finansowy dający posiadaczowi prawo przedstawienia go emitentowi do wykupienia za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych (tzw. „instrument z opcją sprzedaży”) jest zobowiązaniem finansowym, z wyjątkiem tych instrumentów, które są kwalifikowane jako instrumenty kapitałowe zgodnie z paragrafami 16A i 16B lub paragrafami 16C i 16D. Instrument finansowy jest zobowiązaniem finansowym nawet wtedy, gdy kwota środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych jest ustalona na podstawie indeksu lub innego czynnika, który charakteryzuje zdolność do zwiększania lub zmniejszania się. Występowanie opcji dającej posiadaczowi prawo przedstawienia instrumentu emitentowi do wykupienia za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych oznacza, że instrument z opcją sprzedaży spełnia definicję zobowiązania finansowego, z wyjątkiem instrumentów zakwalifikowanych jako instrumenty kapitałowe zgodnie z paragrafami 16A i 16B lub paragrafami 16C i 16D.

▼B

A13 Zakaz wykupu opisany w tym przykładzie różni się od ograniczeń opisanych w paragrafach 19 i OS25 MSR 32. Ograniczenia te wiążą się ze zdolnością jednostki do wypłaty kwoty należnej z tytułu zobowiązania finansowego, tj. ograniczenia te zapobiegają uregulowaniu zobowiązania tylko wówczas, gdy spełnione są określone warunki. Natomiast niniejszy przykład opisuje bezwarunkowy zakaz wykupu wykraczającego poza określoną kwotę, niezależnie od zdolności jednostki do wykupu udziałów członkowskich (np. posiadania środków pieniężnych, wypracowanych zysków i przeznaczonych do wypłaty rezerw). W konsekwencji zakaz wykupu uniemożliwia jednostce podejmowania jakichkolwiek zobowiązań finansowych do wykupu wyższych niż określona kwota wpłaconego kapitału. Dlatego część udziałów objętych zakazem wykupu nie stanowi zobowiązania finansowego. O ile udziały każdego z członków mogą być wykupione indywidualnie, pewna część całości wyemitowanych udziałów jest nieumarzalna w żadnych okolicznościach z wyjątkiem likwidacji jednostki.

**Przykład 5**

*Dane*

A14 Dane w tym przykładzie są takie same jak w przykładzie 4. Ponadto w dniu bilansowym wymogi dotyczące płynności obowiązujące zgodnie z lokalnymi przepisami zakazują jednostce wykupu udziałów członkowskich, o ile posiadane przez nią środki pieniężne i inwestycje krótkoterminowe nie są większe od określonej kwoty. Na skutek wymogów dotyczących utrzymania płynności jednostka nie może na ►**M5** koniec okresu sprawozdawczego ◄ wypłacić więcej niż 50 000 j.p. w celu wykupu udziałów członkowskich.

*Klasyfikacja*

A15 Tak jak w przykładzie 4, jednostka klasyfikuje 750 000 j.p. jako kapitał własny, a 150 000 jako zobowiązanie finansowe. Wynika to z faktu, iż kwota zaklasyfikowana jako zobowiązanie opiera się na bezwarunkowym prawie jednostki do odmowy wykupu, a nie na warunkowych ograniczeniach, które uniemożliwiają wykup tylko wtedy, gdy warunki dotyczące utrzymania płynności lub inne warunki nie są spełnione, które to ograniczenia obowiązują do czasu, gdy warunki te zostaną spełnione. W tym przypadku zastosowanie mają paragrafy 19 i 25 OS MSR 32.

**Przykład 6**

*Dane*

A16 Statut jednostki zakazuje jej wykupu udziałów członkowskich, chyba że w stopniu odpowiadającym wpływom z tytułu emisji dodatkowych udziałów dla nowych lub istniejących członków mającej miejsce w ciągu poprzednich trzech lat. Wpływy z emisji udziałów członkowskich należy wykorzystać do wykupu udziałów członkowskich objętych wyrażonym przez członków żądaniem wykupu. W ciągu poprzedzających trzech lat wpływy z emisji udziałów członkowskich wyniosły 12 000 j.p. i nie wykupiono żadnych udziałów członkowskich.

*Klasyfikacja*

A17 Jednostka klasyfikuje 12 000 j.p. udziałów członkowskich jako zobowiązania finansowe. Zgodnie z wnioskami przedstawionymi w przykładzie 4, udziały członkowskie objęte bezwarunkowym zakazem wykupu nie są zobowiązaniami finansowymi. Taki bezwarunkowy zakaz odnosi się do kwoty odpowiadającej wpływom z tytułu udziałów wyemitowanych w okresie poprzedzającym trzy poprzednie lata, a zatem kwota ta jest zaklasyfikowana jako kapitał własny. Jednakże kwota wpływów z tytułu jakichkolwiek udziałów wyemitowanych w ciągu trzech poprzednich lat nie jest objęta bezwarunkowym zakazem wykupu. Zatem powstałe w ciągu trzech poprzednich lat wpływy z emisji udziałów członkowskich powodują powstanie zobowiązań finansowych do momentu, do kiedy mogą być wykorzystane na potrzeby wykupu udziałów członkowskich. W konsekwencji jednostka posiada zobowiązanie finansowe odpowiadające wpływom z tytułu udziałów wyemitowanych w ciągu trzech poprzednich lat, pomniejszone o wszelkie wykupy dokonane w tym okresie.

▼B

**Przykład 7**

*Dane*

A18 Jednostka jest bankiem spółdzielczym. Lokalne przepisy prawa dotyczące banków spółdzielczych określają, że przynajmniej 50 procent „niespłaconych zobowiązań" (zgodnie z definicją zawartą w regulacjach termin ten obejmuje rozrachunki udziałów członkowskich) musi mieć formę kapitału wpłaconego. Z regulacji tej wynika, że jeśli wszystkie niespłacone zobowiązania spółdzielni są w formie udziałów członkowskich, jest ona w stanie wszystkie je wykupić. W dniu 31 grudnia 20x1 r. niespłacone zobowiązania jednostki wynoszą 200 000 j.p., z czego 125 000 j.p. odpowiada rozrachunkom udziałów członkowskich. Warunki dotyczące rozrachunków udziałów członkowskich zezwalają posiadaczowi na ich wykup na żądanie i statutu jednostki nie zawiera żadnych ograniczeń dotyczących wykupu.

*Klasyfikacja*

A19 W tym przykładzie udziały członkowskie są zaklasyfikowane do zobowiązań finansowych. Zakaz wykupu opisany w tym przykładzie jest podobny w swym charakterze do ograniczeń opisanych w paragrafach 19 i OS25 MSR 32. Ograniczenia te wiążą się z warunkową zdolnością jednostki do wypłaty kwoty należnej z tytułu zobowiązania finansowego, tj. ograniczenia te uniemożliwiają uregulowanie zobowiązania tylko wówczas, gdy spełnione są określone warunki. Innymi słowy, można wymagać od jednostki wykupu całej kwoty udziałów członkowskich (125 000 j.p.), jeśli spłaci wszystkie pozostałe zobowiązania (75 000 j.p.). Zatem zakaz wykupu nie zapobiega powstaniu zobowiązania finansowego jednostki do wykupu większej niż ustalona liczby udziałów lub wpłaconego kapitału. Pozwala on jedynie jednostce na odroczenie wykupu aż do czasu spełnienia wymogu, tj. spłaty innych zobowiązań. Udziały członkowskie w niniejszym przykładzie nie są objęte bezwarunkowym zakazem wykupu, dlatego klasyfikuje się je jako zobowiązania finansowe.

▼B

## INTERPRETACJA KIMSF 4

### *Ustalenie, czy umowa zawiera leasing*

ODWOŁANIA

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* (zaktualizowanego w 2003 r.)

— MSR 17 *Leasing* (zaktualizowanego w 2003 r.)

— MSR 38 *Wartości niematerialne* (zaktualizowanego w 2004 r.)

▼M33

— MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*

▼B

WPROWADZENIE

1 Jednostka może zawrzeć umowę dotyczącą transakcji lub serii powiązanych transakcji, które nie mają prawnej formy leasingu, ale przekazują prawo do użytkowania składnika aktywów (np. składnika rzeczowych aktywów trwałych) w zamian za zapłatę lub serię płatności. Przykłady umów, w ramach których jednostka (dostawca) może przekazywać innej jednostce (nabywcy) takie prawo do użytkowania składnika aktywów, często wraz z powiązanymi usługami, obejmują:

— umowy dotyczące zlecenia zadań do realizacji poza jednostką (np. zlecenie przetwarzania danych jednostki),

— umowy zawierane w przemyśle telekomunikacyjnym, kiedy dostawcy przepustowość sieci zawierają umowy w celu przekazania nabywcom prawa do tej przepustowości,

— umowy typu *takeorpay* oraz podobne umowy, w których nabywcy muszą dokonać ustalonych płatności niezależnie od tego, czy odbierają dostawę wynikających z umowy produktów lub usług (np. umowa *takeorpay* dotycząca nabycia zasadniczo całej produkcji wytworzonej przez generator energii elektrycznej dostawcy).

2 Niniejsza interpretacja zawiera wytyczne pomocne przy ustaleniu, czy tego rodzaju umowy są umowami leasingu bądź umowami, które zawierają leasing, który rozlicza się zgodnie z MSR 17. Interpretacja nie dostarcza wytycznych służących ustaleniu, w jaki sposób tego rodzaju leasing należy zaklasyfikować zgodnie z tym standardem.

3 W przypadku niektórych umów podstawowy składnik aktywów będący przedmiotem leasingu jest częścią większego aktywa. Niniejsza interpretacja nie rozstrzyga, w jaki sposób ustalić, kiedy część większego aktywa jest w istocie podstawowym składnikiem aktywów dla celów zastosowania MSR 17. Niemniej jednak umowa, w której podstawowy składnik aktywów stanowiłby jednostkowy składnik aktywów w myśl MSR 16 lub MSR 38, jest objęta postanowieniami niniejszej interpretacji.

ZAKRES

▼M9

4 Niniejsza interpretacja nie ma zastosowania do umów, które:

(a) stanowią lub obejmują leasing wyłączony z zakresu MSR 17; lub

(b) są publiczno-prywatnymi umowami na usługi koncesjonowane podlegającymi KIMSF 12 *Umowy na usługi koncesjonowane*.

▼B

PROBLEM

5 Kwestie będące przedmiotem niniejszej interpretacji są następujące:

a) w jaki sposób ustalić, czy umowa jest umową leasingu, czy zawiera leasing, zgodnie z definicją w MSR 17;

b) kiedy należy dokonać oceny lub ponownej oceny tego, czy umowa jest umową leasingu bądź zawiera leasing; oraz

c) jeżeli umowa jest umową leasingu bądź umową, która zawiera leasing, w jaki sposób płatności z tytułu leasingu należy oddzielić od płatności z tytułu innych elementów umowy.

UZGODNIONE STANOWISKO

**Ustalenie, czy umowa jest umową leasingu bądź umową, która zawiera leasing**

6 Ustalenie, czy umowa jest umową leasingu bądź umową, która zawiera leasing, dokonuje się w oparciu o istotę umowy i wymaga to oceny, czy:

a) wywiązanie się z umowy zależy od korzystania z określonego aktywa lub aktywów (składnik aktywów); oraz

b) umowa przekazuje prawo do użytkowania składnika aktywów.

*Wywiązanie się z umowy zależy od korzystania z określonego składnika aktywów*

7 Mimo iż określony składnik aktywów może być wyraźnie wymieniony w umowie, nie stanowi on przedmiotu leasingu, jeżeli wywiązanie się z umowy nie jest uzależnione od korzystania z tego składnika aktywów. Jeśli na przykład dostawca jest zobowiązany do dostarczenia określonej ilości towarów lub usług i posiada prawo i zdolność dostarczenia tych towarów lub usług przy wykorzystaniu innych aktywów niewymienionych w umowie, wówczas wywiązanie się z umowy nie jest uzależnione od określonego składnika aktywów i umowa nie zawiera leasingu. Zobowiązanie gwarancyjne, które zezwala bądź wymaga zastąpienia danego niedziałającego należycie składnika aktywów przez te same lub analogiczne aktywa, nie wyklucza potraktowania jako leasingu. Ponadto przepisy umowne (warunkowe lub inne) zezwalające lub wymagające od dostawcy zastąpienia innych aktywów z dowolnej przyczyny na określoną datę lub po niej nie wykluczają potraktowania jako leasingu przed datą dokonania zastąpienia.

8 Składnik aktywów został określony nie wprost, jeżeli na przykład dostawca posiada lub przekazuje w leasing tylko jeden składnik aktywów, za pomocą którego może wypełnić zobowiązanie i wypełnienie przez dostawcę zobowiązania z wykorzystaniem alternatywnych aktywów jest nieopłacalne lub niewykonalne w praktyce.

*Umowa przekazuje prawo do użytkowania składnika aktywów*

9 Umowa przekazuje prawo do użytkowania składnika aktywów, jeśli umowa przekazuje kupującemu (leasingobiorcy) prawo do sprawowania kontroli nad użytkowaniem danego składnika aktywów. Prawo do sprawowania kontroli nad danym składnikiem aktywów jest przekazane, jeśli został spełniony jeden z następujących warunków:

a) nabywca ma zdolność lub prawo do posługiwania się składnikiem aktywów lub pokierowania innymi, aby posługiwali się składnikiem aktywów w ustalony przez niego sposób, jednocześnie uzyskując lub kontrolując więcej niż nieznaczną część produkcji lub innych pożytków płynących z danego składnika aktywów;

▼B

b) nabywca ma zdolność lub prawo do sprawowania kontroli nad fizycznym dostępem do danego składnika aktywów, jednocześnie uzyskując lub kontrolując więcej niż nieznaczną część produkcji lub innych pożytków płynących z danego składnika aktywów;

c) fakty i okoliczności wskazują na mało prawdopodobne, że jedna lub więcej stron, innych niż nabywca, przejmą więcej aniżeli nieznaczną część produkcji lub innych pożytków, które zostaną wyprodukowane lub wytworzone przez dany składnik aktywów w czasie trwania umowy, i cena, jaką nabywca zapłaci za produkcję, nie została umownie ustalona w przeliczeniu na jednostkę produkcyjną ani nie odpowiada bieżącej cenie rynkowej ustalonej w przeliczeniu na jednostkę produkcyjną na dzień dostarczenia produkcji.

**Ocena lub ponowna ocena tego, czy umowa jest leasingiem lub czy zawiera leasing**

10 Ocenę tego, czy umowa zawiera leasing, należy przeprowadzić w momencie rozpoczęcia umowy, którym jest wcześniejsza z dat: data umowy lub data zobowiązania się przez strony umowy do przestrzegania jej najważniejszych postanowień przy uwzględnieniu wszystkich faktów i okoliczności. Ponowną ocenę tego, czy umowa zawiera leasing, po rozpoczęciu umowy należy przeprowadzić tylko wtedy, gdy został spełniony jeden z następujących warunków:

a) następuje zmiana warunków umownych, chyba że zmiana ma tylko charakter odnowienia lub przedłużenia obowiązywania umowy;

b) wykorzystywana jest opcja odnowienia umowy lub strony umowy ustalają przedłużenie obowiązywania umowy, chyba że warunki odnowienia lub przedłużenia umowy były od początku określone w warunkach leasingu zgodnie z paragrafem 4 MSR 17. Odnowienie lub przedłużenie umowy, które nie wiąże się z modyfikacją żadnego z warunków pierwotnej umowy przed zakończeniem okresu jej obowiązywania, ocenia się zgodnie z paragrafami 6–9 tylko w odniesieniu do okresu, którego dotyczy odnowienie lub przedłużenie;

c) następuje zmiana w określeniu, czy spełnienie jest zależne od określonego składnika aktywów;

d) następuje znacząca zmiana składnika aktywów, na przykład znacząca fizyczna zmiana rzeczowych aktywów trwałych.

11 Ponowna ocena umowy powinna opierać się na faktach i okolicznościach występujących na dzień przeprowadzenia ponownej oceny, z uwzględnieniem pozostałego okresu umowy. Zmiana wartości szacunkowych (na przykład szacowanej kwoty produkcji, która ma zostać dostarczona nabywcy lub innym potencjalnym nabywcom) nie powinna prowadzić do ponownej oceny. Jeżeli dokonano ponownej oceny umowy i ustalono, że zawiera ona leasing (lub też, że go nie zawiera), stosuje się rachunkowość leasingu (lub zaprzestaje jej stosowania) od:

a) w przypadku paragrafu 10 a), c) lub d), od momentu wystąpienia zmiany okoliczności prowadzących do ponownej oceny;

b) w przypadku paragrafu 10 b), od rozpoczęcia okresu odnowienia lub przedłużenia.

▼B

**Oddzielenie płatności leasingowych od innych płatności**

12 Jeżeli umowa zawiera leasing, strony umowy stosują wymogi MSR 17 w odniesieniu do leasingowego elementu umowy, chyba że są wyłączone z tych wymogów zgodnie z ustępem 2 MSR 17. Zatem jeżeli umowa zawiera leasing, klasyfikuje się go jako leasing finansowy lub jako leasing operacyjny zgodnie z paragrafami 7–19 MSR 17. Inne elementy umowy nieobjęte zakresem MSR 17 rozlicza się zgodnie z innymi standardami.

13 Na potrzeby zastosowania wymogów MSR 17 płatności oraz inne formy zapłaty wymagane umową przyporządkowuje się w momencie rozpoczęcia umowy lub przy ponownej jej ocenie do leasingu oraz do innych elementów umowy w oparciu o ich względne wartości godziwe. Minimalne opłaty leasingowe, zgodnie z tym jak definiuje je paragraf 4 MSR 17, zawierają tylko płatności z tytułu leasingu (tj. z tytułu prawa do użytkowania składnika aktywów) i wyłączają płatności z tytułu innych elementów zawartych w umowie (np. z tytułu usług i kosztów produkcji).

14 W niektórych przypadkach oddzielenie płatności z tytułu leasingu od płatności z tytułu innych elementów zawartych w umowie wymaga od nabywcy zastosowania technik szacunkowych. Na przykład nabywca może oszacować płatności z tytułu leasingu, biorąc za punkt odniesienia umowę leasingu dotyczącą porównywalnego składnika aktywów, która nie zawiera innych elementów, lub też może oszacować płatności z tytułu innych elementów zawartych w umowie poprzez odniesienie do porównywalnych umów, a następnie odjąć te płatności od łącznych płatności w związku z umową.

15 Jeżeli nabywca stwierdzi, że oddzielenie płatności jest niewykonalne w praktyce, wówczas:

a) w przypadku leasingu finansowego, ujmuje on składnik aktywów i zobowiązanie w kwocie równej ([1]) odnośnego składnika aktywów, który został zidentyfikowany w paragrafie 7 i 8 jako przedmiot leasingu. Następnie zmniejsza się zobowiązanie w miarę dokonywanych płatności oraz ujmuje się przypisane koszty finansowe z tytułu zobowiązania, stosując w tym celu krańcową stopę procentową właściwą dla pożyczek nabywcy ([2]);

b) w przypadku leasingu operacyjnego traktuje on wszystkie płatności z tytułu umowy jako płatności lesingowe w celu spełnienia wymogów MSR 17 dotyczących ujawniania informacji, ale

(i) ujawnia te płatności odrębnie od minimalnych opłat leasingowych wynikających z innych umów, które nie obejmują płatności z tytułu elementów nieleasingowych; oraz

(ii) stwierdza, że ujawnione płatności także obejmują płatności z tytułu nieleasingowych elementów umowy.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

16 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się jej wcześniejsze zastosowanie. Jeżeli jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 stycznia 2006 r., fakt ten ujawnia.

([1]) ►M33 W MSR 17 stosuje się termin „wartość godziwa" w sposób, który różni się w niektórych aspektach od definicji wartości godziwej w MSSF 13. Zatem stosując MSR 17, jednostka ustala wartość godziwą zgodnie z MSR 17, a nie MSSF13. ◄

([2]) Tj. krańcową stopę procentową leasingobiorcy, zdefiniowaną w paragrafie 4 MSR 17.

▼B

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

17 MSR 8 określa, w jaki sposób jednostka powinna stosować zmianę zasad (polityki) rachunkowości powstałą w wyniku początkowego zastosowania interpretacji. Jednostka nie jest zobowiązana do przestrzegania tych wymogów, stosując niniejszą interpretację po raz pierwszy. Jeżeli jednostka zastosuje to zwolnienie, stosuje wówczas paragrafy 6–9 interpretacji w odniesieniu do umów istniejących na początku najwcześniejszego okresu, za który sporządzono porównawcze informacje zgodnie z MSSF, na podstawie faktów i okoliczności istniejących na początku tego okresu.

▼B

## INTERPRETACJA KIMSF 5

***Prawa do udziałów wynikające z uczestnictwa w funduszach likwidacyjnych, rekultywacyjnych oraz funduszach na naprawę środowiska***

ODWOŁANIA

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

▼M32

———————

— MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach*

———————

▼B

— MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*

— MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* (zaktualizowany w 2003 r.)

▼M32

— MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe*

— MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*

▼B

— SKI-12 *Konsolidacja – jednostki specjalnego przeznaczenia* (zaktualizowany w 2004 r.)

WPROWADZENIE

1 Celem funduszy rozliczających zobowiązania z tytułu likwidacji, rekultywacji i przywrócenia środowiska naturalnego do stanu poprzedniego, dalej zwanych „funduszami likwidacyjnymi” lub „funduszami”, jest wydzielenie aktywów, przeznaczonych na sfinansowanie części lub całości kosztów związanych z likwidacją instalacji przemysłowych (np. elektrowni jądrowej), konkretnych maszyn i urządzeń (np. samochodów) lub z podjęciem przedsięwzięć związanych z przywróceniem środowiska naturalnego do stanu poprzedniego (np. oczyszczanie wód lub rekultywacja terenów pokopalnianych), czyli z działaniami ogólnie określanymi mianem likwidacji szkód.

2 Wpłaty na te fundusze mogą być dobrowolne lub też wymagane na mocy osobnych regulacji lub przepisów prawa. Fundusze te mogą mieć następujące formy:

a) fundusze tworzone przez pojedynczych uczestników celem sfinansowania ich własnych zobowiązań związanych z likwidacją szkód powstałych zarówno w określonym miejscu, jak i w wielu miejscach rozproszonych geograficznie;

b) fundusze tworzone przez wielu uczestników w celu sfinansowania ich indywidualnych lub wspólnych zobowiązań związanych z likwidacją szkody, w ramach których uczestnicy są uprawnieni do otrzymania zwrotu wydatków związanych z likwidacją szkody do wysokości wniesionych przez siebie składek, powiększonych o rzeczywiste zyski z tytułu tych składek oraz pomniejszonych o ich udział w kosztach zarządzania funduszem. Uczestnicy funduszu mogą mieć obowiązek wniesienia dodatkowych składek, na przykład w przypadku bankructwa jednego z uczestników;

c) fundusze tworzone przez wielu uczestników w celu sfinansowania ich indywidualnych lub wspólnych zobowiązań związanych z likwidacją szkody, w ramach których wysokość składki zależy od bieżącej działalności uczestnika, a osiągane przez danego uczestnika korzyści zależą od jego działalności w przeszłości. W takich sytuacjach istnieje potencjalne niedopasowanie w kwocie składek wniesionych przez uczestnika (ustalonych na podstawie jego bieżącej działalności) i zwrotów uzyskiwanych z funduszu (ustalonych na podstawie działalności w przeszłości).

3 Tego rodzaju fundusze mają zazwyczaj następujące cechy:

a) fundusz jest osobno zarządzany przez niezależną instytucję powierniczą;

▼B

b) jednostki (uczestnicy) wpłacają składki na rzecz funduszu, które są inwestowane w aktywa, zarówno o charakterze instrumentów dłużnych, jak i kapitałowych, i są dostępne w celu sfinansowania ponoszonych przez uczestników kosztów związanych z likwidacją szkód. Instytucje powiernicze decydują o sposobie inwestowania składek w ramach ograniczeń wynikających z wewnętrznych dokumentów funduszu, obowiązujących przepisów prawa lub innych mających zastosowanie regulacji;

c) uczestnicy funduszu zachowują obowiązek ponoszenia kosztów likwidacji szkód. Jednakże mogą oni otrzymać ze środków funduszu zwrot kosztów poniesionych w związku z likwidacją szkody do wysokości niższej z poniesionych kosztów likwidacji szkody oraz udziałów uczestnika w aktywach funduszu;

d) uczestnicy funduszu mogą mieć ograniczone prawo lub nie mieć prawa do nadwyżki aktywów funduszu pozostałych po pokryciu uprawnionych kosztów likwidacji szkód.

ZAKRES

4 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie w odniesieniu do ujęcia księgowego – w sprawozdaniu finansowym uczestników funduszu – udziałów w funduszach likwidacyjnych mających dwie poniższe cechy:

a) aktywa funduszu są odrębnie zarządzane (czy to przez fakt, że są posiadane przez osobną jednostkę prawną, czy też jako wydzielone aktywa w ramach innej jednostki); oraz

b) dostęp uczestnika funduszu do aktywów funduszu jest ograniczony.

5 Udział rezydualny (końcowy) w funduszu wykraczający poza prawo do zwrotu kosztów, taki jak umowne prawo do otrzymania środków z podziału funduszu w momencie zakończenia działań związanych z likwidacją wszystkich szkód lub w momencie likwidacji funduszu, może stanowić instrument kapitałowy objęty postanowieniami MSR 39, i nie jest objęty postanowieniami niniejszej interpretacji.

PROBLEM

6 Kwestie będące przedmiotem niniejszej interpretacji są następujące:

a) w jaki sposób uczestnik funduszu powinien ujmować swój udział w funduszu?

b) w sytuacji gdy uczestnik funduszu jest zobowiązany do wpłaty dodatkowych składek, na przykład w przypadku bankructwa innego uczestnika, jak należy ujmować ten obowiązek?

UZGODNIONE STANOWISKO

**Księgowe ujęcie udziałów w funduszu**

7 Uczestnik funduszu ujmuje ciążący na nim obowiązek ponoszenia kosztów likwidacji szkody jako zobowiązanie i odrębnie ujmuje swoje udziały w funduszu, chyba że uczestnik funduszu nie jest zobowiązany do ponoszenia kosztów likwidacji szkody, nawet wtedy, gdy koszty te nie zostaną pokryte ze środków funduszu.

▼M32

8 Uczestnik funduszu poprzez odniesienie do zapisów MSSF 10, MSSF 11 i MSR 28 ocenia, czy sprawuje kontrolę lub wspólną kontrolę nad funduszem albo czy wywiera znaczący wpływ na fundusz. Jeżeli stwierdzi, że któraś z powyższych sytuacji ma miejsce, ujmuje udziały w funduszu zgodnie z powyższymi standardami.

▼M32

9 Jeżeli uczestnik funduszu nie sprawuje kontroli, współkontroli ani nie wywiera znaczącego wpływu na fundusz, ujmuje swoje prawo do otrzymania zwrotu poniesionych kosztów ze środków funduszu jako zwrot nakładów zgodnie z MSR 37. Zwrot ten wycenia się w niższej z dwóch wartości:

▼B

a) ujętej kwoty obowiązku z tytułu likwidacji szkody; oraz

b) udziału uczestnika funduszu w wartości godziwej aktywów netto funduszu, które można przypisać uczestnikom funduszu.

Zmiany wartości bilansowej prawa do otrzymania zwrotu, inne niż wpłaty do i wypłaty z funduszu, ujmuje się w zysku lub stracie okresu, w którym zmiany te wystąpiły.

**Księgowe ujęcie zobowiązania z tytułu dodatkowych składek**

10 Gdy na uczestniku funduszu ciąży potencjalny obowiązek wpłaty dodatkowych składek, na przykład w momencie bankructwa innego uczestnika, lub gdy wartość aktywów inwestycyjnych będących w posiadaniu funduszu zmaleje do wielkości, która nie zapewni zwrotu przez fundusz kosztów poniesionych w związku z likwidacją szkody, tego rodzaju obowiązek jest zobowiązaniem warunkowym, które wchodzi w zakres MSR 37. Uczestnik funduszu ujmuje zobowiązanie tylko wtedy, gdy jest prawdopodobne, że dodatkowe składki zostaną wniesione.

**Ujawnianie informacji**

11 Uczestnik funduszu ujawnia charakter swoich udziałów w funduszu oraz wszystkie ograniczenia związane z dostępem do aktywów funduszu.

12 W momencie gdy uczestnik funduszu jest zobowiązany do dokonania potencjalnych dodatkowych wpłat nieujmowanych jako zobowiązanie (zob. paragraf 10), to ujawnia informacje wymagane na mocy paragrafu 86 MSR 37.

13 Jeżeli uczestnik funduszu ujmuje udziały w funduszu zgodnie z paragrafem 9, ujawnia informacje zgodnie z paragrafem 85 c) MSR 37.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

14 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Zaleca się jej wcześniejsze zastosowanie. Jeśli jednostka zastosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresów rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2006 r., to fakt ten ujawnia.

▼M32

14B MSSF 10 i MSSF 11, wydane w maju 2011 r., spowodowały zmiany w paragrafach 8 i 9. Jednostka stosuje te zmiany wtedy, gdy stosuje MSSF 10 i MSSF 11.

▼B

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

15 Zmiany zasad (polityki) rachunkowości ujmuje się zgodnie z wymogami MSR 8.

▼B

## INTERPRETACJA KIMSF 6

***Zobowiązania wynikające z uczestnictwa w specyficznym rynku – zużyty sprzęt elektryczny i elektroniczny***

ODWOŁANIA

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*

WPROWADZENIE

1 Paragraf 17 MSR 37 definiuje zdarzenie obligujące jako zdarzenie przeszłe, powodujące powstanie obowiązku, którego jednostka nie ma realnej możliwości nie wypełnić.

2 W paragrafie 19 MSR 37 stwierdza się, że rezerwy są ujmowane w sprawozdaniu finansowym jedynie w przypadku „obowiązków wynikających ze zdarzeń przeszłych, istniejących niezależnie od przyszłych działań jednostki”.

3 Dyrektywa Unii Europejskiej w sprawie zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego regulująca kwestie zbiórki, przetwarzania, odzysku i przyjaznego dla środowiska likwidowania zużytego sprzętu spowodowała wątpliwości odnośnie do tego, kiedy należy ujmować zobowiązanie wynikające z likwidacji zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego. Dyrektywa dokonuje rozróżnienia pomiędzy odpadami „nowymi” i „historycznymi” oraz pomiędzy odpadami pochodzącymi z prywatnych gospodarstw domowych, i odpadami ze źródeł innych niż prywatne gospodarstwa domowe. Określenie „odpady nowe” odnosi się do produktów sprzedanych po dniu 13 sierpnia 2005 r. Wszelki sprzęt gospodarstwa domowego sprzedany przed wymienioną datą, dla celów wspomnianej dyrektywy, po wycofaniu z użytkowania uznaje się za odpady historyczne.

4 Dyrektywa stanowi, że koszty zarządzania odpadami historycznymi pochodzącymi z gospodarstw domowych powinny być ponoszone przez producentów tego typu sprzętu, którzy są obecni na rynku przez okres, który będzie określony w mających zastosowanie odpowiednich przepisach prawnych każdego państwa członkowskiego (okres wyceny). Zgodnie z dyrektywą każde państwo członkowskie ustanowi mechanizm obligujący producentów do proporcjonalnego udziału w kosztach, „np. proporcjonalnie do ich udziału w rynku danego typu sprzętu”.

5 Niektóre zastosowane w interpretacji pojęcia, takie jak „udział w rynku” i „okres wyceny”, mogą być rozmaicie definiowane w mających zastosowanie przepisach prawnych poszczególnych państw członkowskich. Przykładowo, długość okresu wyceny może wynosić od zaledwie jednego miesiąca aż do roku. Podobnie ustalenie udziału w rynku oraz wzór na obliczenie zobowiązania mogą się różnić w poszczególnych ustawodawstwach krajowych. Jednak wszystkie podane przykłady dotyczą jedynie wyceny zobowiązania, co nie wchodzi w zakres niniejszej interpretacji.

ZAKRES

6 Niniejsza interpretacja zawiera wskazówki dotyczące ujmowania w sprawozdaniach finansowych producentów zobowiązań wynikających z zarządzania odpadami, na mocy dyrektywy UE w sprawie zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego w odniesieniu do sprzedaży starego (historycznego) sprzętu pochodzącego z gospodarstw domowych.

▼B

7 Interpretacja nie zajmuje się ani odpadami nowymi, ani historycznymi pochodzącymi ze źródeł innych niż prywatne gospodarstwa domowe. Zasady ujmowania zobowiązania wynikającego z obowiązku zarządzania tego rodzaju odpadami są określone w MSR 37. Jednak jeśli w przepisach krajowych nowe odpady pochodzące z prywatnych gospodarstw domowych traktuje się podobnie jak odpady historyczne pochodzące z prywatnych gospodarstw domowych, zasady niniejszej interpretacji stosuje się na podstawie hierarchii określonej w paragrafach 10–12 MSR 8. Hierarchia MSR 8 jest właściwa również dla innych przepisów nakładających obowiązki w sposób podobny do określonego we wspomnianej dyrektywie UE modelu obciążania kosztami jednostek prowadzących działalność gospodarczą.

PROBLEM

8 Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej został poproszony o ustalenie, co w kontekście likwidacji zużytego sprzętu elektrycznego i elektronicznego stanowi zdarzenie obligujące zgodnie z paragrafem 14 a) MSR 37 do utworzenia rezerwy na koszty zarządzania odpadami:

— wyprodukowanie lub sprzedaż starego (historycznego) sprzętu gospodarstwa domowego?

— uczestnictwo w rynku w okresie wyceny?

— ponoszenie kosztów przy wykonywaniu działań związanych z zarządzaniem odpadami?

UZGODNIONE STANOWISKO

9 Zdarzeniem obligującym zgodnie z paragrafem 14 a) MSR 37 jest uczestnictwo w rynku w okresie wyceny. W konsekwencji zobowiązanie wynikające z kosztów zarządzania odpadami w postaci starego (historycznego) sprzętu pochodzącego z gospodarstw domowych nie powstaje z chwilą wyprodukowania bądź sprzedaży produktów. Z racji tego, że obowiązek związany ze starym (historycznym) sprzętem pochodzącym z gospodarstw domowych jest powiązany z uczestnictwem w rynku w okresie wyceny, nie zaś z produkcją bądź sprzedażą przedmiotów przeznaczonych do usunięcia, obowiązek powstaje jedynie w przypadku zaistnienia udziału w rynku w okresie wyceny i trwa tak długo, jak długo istnieje ten udział. Ustalenie czasu zaistnienia zdarzenia obligującego może być niezależne od konkretnego okresu, w którym podejmowane są działania na rzecz zarządzania odpadami i w którym powstają związane z tym koszty.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

10 Jednostka zastosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się dnia 1 grudnia 2005 r. i później. Zachęca się do wcześniejszego zastosowania interpretacji. Jeżeli jednostka zastosuje interpretację w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 grudnia 2005 r., fakt ten ujawnia.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

11 Zmiany zasad (polityki) stosuje się zgodnie z przepisami określonymi w MSR 8.

▼B

## INTERPRETACJA KIMSF 7

***Zastosowanie metody przekształcenia w ramach MSR 29 Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji***

ODWOŁANIA

— MSR 12 *Podatek dochodowy* (zaktualizowany w 1996 r.)

— MSR 29 *Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji*

WPROWADZENIE

1 Niniejsza interpretacja zawiera wskazówki dotyczące stosowania wymagań MSR 29 w okresie sprawozdawczym, w którym jednostka stwierdza [1] zaistnienie hiperinflacji w gospodarce jej waluty funkcjonalnej, jeśli w okresie ubiegłym gospodarka ta nie była hiperinflacyjna i w związku z tym jednostka dokonuje przekształcenia swoich sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 29.

PROBLEM

2 Niniejsza interpretacja porusza następujące kwestie:

a) jak należy interpretować wymaganie określone w paragrafie 8 w MSR 29: „wyrażone w jednostkach miary obowiązujących na ►**M5** koniec okresu sprawozdawczego ◄”, gdy jednostka stosuje standard?

b) w jaki sposób jednostka powinna ujmować pozycje dotyczące podatku odroczonego w bilansie otwarcia w swoich przekształconych sprawozdaniach finansowych?

UZGODNIONE STANOWISKO

3 W okresie sprawozdawczym, w którym jednostka stwierdza zaistnienie hiperinflacji w gospodarce jej waluty funkcjonalnej, przy czym w okresie ubiegłym gospodarka ta nie była hiperinflacyjna, jednostka stosuje wymogi MSR 29, postępując tak, jakby gospodarka od zawsze działała w warunkach hiperinflacji. Tym samym w odniesieniu do pozycji niepieniężnych wycenianych według kosztu historycznego jednostka przekształca swój bilans otwarcia na początku najwcześniejszego okresu prezentowanego w sprawozdaniu finansowym tak, aby odzwierciedlić skutki inflacji od dnia, w którym aktywa zostały nabyte, zaś zobowiązania zaciągnięte lub przejęte, ►**M5** do dnia zakończenia okresu sprawozdawczego ◄. Natomiast w przypadku pozycji niepieniężnych wykazywanych w bilansie otwarcia w wartościach obowiązujących na dzień inny niż dzień nabycia aktywów bądź dzień zaciągnięcia zobowiązań przekształcenie to odzwierciedla skutki inflacji od dnia, w którym wykazywane wartości bilansowe zostały ustalone ►**M5** do dnia zakończenia okresu sprawozdawczego ◄.

4 Pozycje dotyczące podatku odroczonego są ujmowane i wyceniane na ►**M5** dzień zakończenia okresu sprawozdawczego ◄ zgodnie z MSR 12. Jednakże kwoty podatku odroczonego ustalane są w bilansie otwarcia za okres sprawozdawczy w następujący sposób:

a) jednostka ponownie wycenia pozycje dotyczące podatku odroczonego zgodnie z MSR 12 po przekształceniu nominalnych wartości bilansowych swoich pozycji niepieniężnych na dzień otwarcia ►**M5** sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ okresu sprawozdawczego, stosując jednostki miary obowiązujące na ten dzień;

[1] Jednostka stwierdza istnienie hiperinflacji, kierując się własną oceną kryteriów określonych w paragrafie 3 w MSR 29.

▼B

b) pozycje dotyczące podatku odroczonego ponownie wycenione zgodnie z pkt a) przekształcane są z powodu zmian w jednostkach miary od dnia bilansu otwarcia okresu sprawozdawczego do ►M5 dnia zakończenia okresu sprawozdawczego ◄.

Jednostka stosuje zasady, o których mowa powyżej w pkt a) i b), do przekształcania pozycji dotyczących podatku odroczonego w bilansie otwarcia wszystkich porównawczych okresów prezentowanych w przekształconym sprawozdaniu finansowym za okres sprawozdawczy, w którym jednostka stosuje MSR 29.

5 Po dokonaniu przez jednostkę przekształcenia sprawozdania finansowego wszystkie dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym za kolejny okres sprawozdawczy, w tym pozycje dotyczące podatku odroczonego, przekształcane są przy zastosowaniu zmiany w jednostkach miary za ten kolejny okres sprawozdawczy jedynie do przekształconego sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

6 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 marca 2006 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie interpretacji. Jeżeli jednostka zastosuje interpretację w odniesieniu do sprawozdania finansowego za okres rozpoczynający się przed dniem 1 marca 2006 r., to fakt ten ujawnia.

▼M23

———————

▼B

## INTERPRETACJA KIMSF 9

### *Ponowna ocena wbudowanych instrumentów pochodnych*

ODWOŁANIA

— MSR 39 *Instrumenty finansowe: Ujmowanie i wycena*

— MSSF 1 *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy*

— MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*

WPROWADZENIE

1 W paragrafie 10 MSR 39 wbudowany instrument pochodny jest opisany/przedstawiony jako „składnik hybrydowego (łącznego) instrumentu, który zawiera również umowę zasadniczą, niebędącą instrumentem pochodnym, powodujący, że część przepływów pieniężnych wynikających z instrumentu łącznego zmienia się w sposób podobny do przepływów wynikających z samodzielnie występującego instrumentu pochodnego".

2 Paragraf 11 MSR 39 stanowi, że wbudowany instrument pochodny należy oddzielać od umowy zasadniczej i ujmować jako instrument pochodny wtedy i tylko wtedy, gdy:

a) cechy ekonomiczne wbudowanego instrumentu pochodnego oraz ryzyko z nim związane nie są ściśle powiązane z cechami ekonomicznymi i ryzykiem właściwymi dla umowy zasadniczej;

b) samodzielny instrument o takich samych warunkach umownych jak wbudowany instrument pochodny spełniałby definicję instrumentu pochodnego; oraz

c) hybrydowy (łączny) instrument nie jest wyceniany w wartości godziwej, a zmiany wartości godziwej nie są ujmowane w ►M5 sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ (tj. instrument pochodny, który jest wbudowany w składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy, nie jest wydzielany).

ZAKRES

3 Z zastrzeżeniem postanowień poniższych paragrafów 4 i 5, niniejsza interpretacja ma zastosowanie do wszystkich wbudowanych instrumentów pochodnych wchodzących w zakres MSR 39.

4 Niniejsza interpretacja nie dotyczy ponownej wyceny wynikającej z ponownej oceny wbudowanych instrumentów pochodnych.

▼M22

5 Niniejsza interpretacja nie ma zastosowania do wbudowanych instrumentów pochodnych nabytych w wyniku:

a) połączenia jednostek (zgodnie z definicją w MSSF 3 *Połączenia jednostek* (zaktualizowanym w 2008 r.);

b) połączenia jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą zgodnie z opisem w paragrafach B1-B4 MSSF 3 (zaktualizowanego w 2008 r.) lub

c) powołania wspólnego przedsięwzięcia zgodnie z definicją w ►M32 MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne* ◄.

lub ich możliwej ponownej oceny na dzień przejęcia. ([1])

([1]) MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) odnosi się do nabycia kontraktów z wbudowanymi instrumentami pochodnymi w ramach połączenia jednostek.

▼B

PROBLEM

6 MSR 39 zobowiązuje jednostkę, aby ta, stając się po raz pierwszy stroną umowy, dokonywała oceny, czy którykolwiek wbudowany instrument pochodny zawarty w umowie należy oddzielić od umowy zasadniczej i ujmować jako instrument pochodny zgodnie z tym standardem. Niniejsza interpretacja dotyczy następujących kwestii:

a) czy zgodnie z MSR 39 jednostka obowiązana jest dokonać takiej oceny tylko wtedy, gdy staje się ona po raz pierwszy stroną umowy, czy też obowiązek dokonywania oceny istnieje przez cały okres obowiązywania umowy?

b) czy jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy powinna dokonać oceny w oparciu o warunki obowiązujące w momencie, w którym jednostka po raz pierwszy stała się stroną umowy, czy też na podstawie warunków istniejących w momencie, gdy jednostka po raz pierwszy zastosuje MSSF?

UZGODNIONE STANOWISKO

▼M20

7 Jednostka ocenia, czy wbudowany instrument pochodny należy oddzielić od umowy zasadniczej i ujmować jako instrument pochodny w momencie, gdy jednostka ta staje się po raz pierwszy stroną umowy. Niedozwolone jest dokonywanie późniejszych ponownych ocen, chyba że (a) do warunków umowy wprowadzana jest zmiana w znaczący sposób modyfikująca przepływy środków pieniężnych, które w przeciwnym razie byłyby wymagane zgodnie z umową, lub (b) następuje przeklasyfikowanie składnika aktywów finansowych z kategorii aktywów finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, w których to przypadkach istnieje obowiązek dokonania ponownej oceny. Jednostka ustala, czy modyfikacja przepływów pieniężnych jest znacząca, biorąc pod uwagę stopień, w jakim zmieniają się oczekiwane przyszłe przepływy pieniężne powiązane z wbudowanym instrumentem pochodnym, umową zasadniczą bądź obydwoma tymi elementami, a także czy zmiana ta jest znacząca w odniesieniu do oczekiwanych uprzednio przepływów pieniężnych wynikających z umowy.

7A Ocenę tego, czy wbudowany instrument pochodny należy oddzielić od umowy zasadniczej i ujmować jako instrument pochodny w związku z przeklasyfikowaniem składnika aktywów finansowych z kategorii aktywów finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy, zgodnie z paragrafem 7, przeprowadza się na podstawie okoliczności, które istniały na datę późniejszą spośród:

(a) kiedy jednostka staje się po raz pierwszy stroną umowy; oraz

(b) kiedy następuje zmiana warunków umowy, która w znaczący sposób modyfikuje przepływy środków pieniężnych, które w przeciwnym razie byłyby wymagane zgodnie z umową.

Na potrzeby tej oceny nie stosuje się zapisów paragrafu 11(c) MSR 39 (tj. hybrydowa (łączna) umowa jest traktowana jak gdyby nie była wyceniana w wartości godziwej, a zmiany jej wartości godziwej ujmowane w rachunku wyników). Jeżeli jednostka nie jest w stanie przeprowadzić tej oceny, hybrydową (łączną) umowę nadal klasyfikuje się jako w całości wycenianą w wartości godziwej przez wynik finansowy.

▼B

8 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy ocenia, czy wbudowany instrument pochodny należy oddzielić od umowy zasadniczej i ujmować jako instrument pochodny, w oparciu o warunki obowiązujące w dniu, w którym jednostka ta stała się po raz pierwszy stroną umowy, lub w dniu, w którym zgodnie z paragrafem 7 wymagana jest ponowna ocena, w zależności od tego, która z tych dwóch dat jest późniejsza.

▼B

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

9 Jednostka stosuje niniejszą interpretację do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 czerwca 2006 r. i później. Zachęca się do wcześniejszego stosowania interpretacji. Jeżeli jednostka zastosuje interpretację do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 czerwca 2006 r., to fakt ten ujawnia. Jednostka stosuje niniejszą interpretację w sposób retrospektywny.

▼M20

10 Dokument *Wbudowane instrumenty pochodne* (Zmiany do KIMSF 9 i MSR 39) wydany w marcu 2009 r. wprowadził zmianę do paragrafu 7 oraz dodał paragraf 7A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów kończących się 30 czerwca 2009 r. i później.

▼M22

11 Paragraf 5 został zmieniony na skutek *Zmian MSSF* wydanych w kwietniu 2009 r. Jednostka stosuje tę zmianę prospektywnie w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, stosuje również tę zmianę do tego wcześniejszego okresu i ujawnia ten fakt.

▼M32

12 Na podstawie MSSF 11, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragraf 5 c). Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 11.

▼B

## INTERPRETACJA KIMSF 10

### *Śródroczna sprawozdawczość finansowa a utrata wartości*

ODWOŁANIA

— MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*

— MSR 36 *Utrata wartości aktywów*

— MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*

WPROWADZENIE

1 Jednostka powinna na ►**M5** koniec każdego okresu sprawozdawczego ◄ przeprowadzić ocenę wartości firmy pod kątem utraty przez nią wartości oraz na ►**M5** koniec każdego okresu sprawozdawczego ◄ dokonać oceny pod kątem utraty wartości inwestycji w instrumenty kapitałowe i aktywa finansowe wykazywane w koszcie i, jeśli jest to konieczne, ująć odpis z tytułu utraty wartości na dany dzień zgodnie z MSR 36 i MSR 39. Jednak na ►**M5** koniec kolejnego okresu sprawozdawczego ◄ warunki mogą ulec zmianie w taki sposób, że gdyby oceny pod kątem utraty wartości dokonano jedynie na ten dzień, odpis z tytułu utraty wartości byłby niższy lub nie zostałby w ogóle utworzony. Niniejsza interpretacja przedstawia wytyczne, czy odpisy z tytułu utraty wartości powinny kiedykolwiek podlegać odwróceniu.

2 Interpretacja odnosi się do interakcji między wymaganiami MSR 34 i ujmowaniem odpisów z tytułu utraty wartości wartości firmy zgodnie z MSR 36 oraz niektórych aktywów finansowych zgodnie z MSR 39, a także jej wpływu na późniejsze śródroczne i roczne sprawozdania finansowe.

PROBLEM

3 MSR 34 w paragrafie 28 wymaga, aby jednostka stosowała takie same zasady (politykę) rachunkowości w swoim śródrocznym sprawozdaniu finansowym, jakie stosuje w swoim rocznym sprawozdaniu finansowym. Paragraf ten stwierdza również, że „częstotliwość sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostkę gospodarczą (raz na rok, raz na pół roku, raz na kwartał) nie powinna wpływać na ustalenie wyników rocznych. W tym celu wycena na potrzeby sprawozdawczości śródrocznej obejmuje okres od początku roku do danego dnia”.

4 Paragraf 124 MSR 36 stwierdza, że „odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości wartości firmy nie może zostać odwrócony w kolejnym okresie”.

5 Paragraf 69 MSR 39 stwierdza, że „odpisy z tytułu utraty wartości ujęte w wyniku finansowym, w odniesieniu do inwestycji w instrument kapitałowy kwalifikowany jako dostępny do sprzedaży, nie podlegają odwróceniu przez ►**M5** sprawozdanie z całkowitych dochodów ◄”.

6 MSR 39 w paragrafie 66 wymaga, aby odpisy z tytułu utraty wartości aktywów finansowych wykazywanych w koszcie (takie jak odpisy z tytułu utraty wartości niekwotowanego instrumentu kapitałowego, który nie jest wyceniany w wartości godziwej, ponieważ nie można wiarygodnie ustalić jego wartości godziwej) nie podlegały odwróceniu.

▼B

7 Interpretacja odnosi się do następującego problemu:

Czy jednostka powinna odwrócić odpisy z tytułu utraty wartości ujęte w okresie śródrocznym, w odniesieniu do wartości firmy oraz inwestycji w instrumenty kapitałowe i aktywa finansowe wykazywane w koszcie, jeśli odpis nie zostałby w ogóle ujęty, lub zostałby ujęty w niższej kwocie, gdyby oceny pod kątem utraty wartości dokonano jedynie na ►M5 koniec kolejnego okresu sprawozdawczego ◄?

UZGODNIONE STANOWISKO

8 Jednostka nie odwraca odpisu z tytułu utraty wartości ujętego we wcześniejszym okresie śródrocznym, w odniesieniu do wartości firmy lub inwestycji zarówno w instrumenty kapitałowe, jak i aktywa finansowe wykazywane w koszcie.

9 Jednostka nie odnosi przedstawionego, uzgodnionego stanowiska poprzez analogię do innych obszarów potencjalnego konfliktu między MSR 34 i innymi standardami.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

10 Jednostka zastosuje interpretację w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 listopada 2006 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest zalecane. Jeśli jednostka stosuje interpretację w odniesieniu do okresów rozpoczynających się przed dniem 1 listopada 2006 r., fakt ten ujawnia. Jednostka stosuje interpretację w odniesieniu do wartości firmy prospektywnie od dnia, gdy po raz pierwszy stosuje MSR 36, a w odniesieniu do inwestycji w instrumenty kapitałowe lub aktywa finansowe wykazywane w koszcie prospektywnie od dnia, gdy po raz pierwszy stosuje zasady wyceny przewidziane w MSR 39.

▼M23

_____

▼M9

## INTERPRETACJA KIMSF 12

### *Umowy na usługi koncesjonowane*

ODWOŁANIA

— *Ramy sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*

— MSSF 1 *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy*

— MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*

— MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*

— MSR 17 *Leasing*

— MSR 18 *Przychody*

— MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*

— MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*

— MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*

— MSR 36 *Utrata wartości aktywów*

— MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*

— MSR 38 *Wartości niematerialne*

— MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*

— KIMSF 4 *Ustalenie, czy umowa zawiera leasing*

— SKI-29 *Ujawnianie informacji – umowy na usługi koncesjonowane*

WPROWADZENIE

1 W wielu państwach elementy infrastruktury wykorzystywane do świadczenia usług użyteczności publicznej, takie jak drogi, mosty, tunele, więzienia, szpitale, porty lotnicze, obiekty wodociągowe, sieci energetyczne i telekomunikacyjne, są tradycyjnie budowane, eksploatowane i utrzymywane przez sektor publiczny i finansowane ze środków z budżetu państwa.

2 W niektórych państwach rządy wprowadziły umowy na usługi w celu zachęcenia sektora prywatnego do udziału w budowie, finansowaniu, eksploatacji i utrzymaniu infrastruktury. Dany element infrastruktury może już istnieć lub może być budowany w trakcie okresu obowiązywania umowy na usługi. Umowa podlegająca niniejszej interpretacji zazwyczaj obejmuje jednostkę sektora prywatnego (koncesjobiorcę), która buduje infrastrukturę wykorzystywaną do świadczenia usług użyteczności publicznej lub modernizuje ją (na przykład poprzez zwiększenie jej możliwości eksploatacyjnych) oraz eksploatuje i utrzymuje ją przez określony czas. Koncesjobiorca otrzymuje zapłatę za swoje usługi przez okres obowiązywania umowy. Umowa uregulowana jest w ramach kontraktu, który określa zasady realizacji, mechanizmy korekty cen, ustalenia dotyczące rozstrzygania sporów. Umowę taką często opisuje się jako umowę typu „buduj-eksploatuj-przekaż”, umowę typu „modernizuj-eksploatuj-przekaż” lub „publiczno-prywatną” umowę na usługi koncesjonowane.

▼M9

3 Cechą takich umów na usługi jest to, że zobowiązanie podejmowane przez koncesjobiorcę ma charakter usługi użyteczności publicznej. Polityka publiczna zakłada, że usługi związane z infrastrukturą są świadczone na rzecz społeczeństwa, niezależnie od tożsamości podmiotu świadczącego dane usługi. Umowa na usługi stanowi umowne zobowiązanie koncesjobiorcy do świadczenia usług na rzecz społeczeństwa w imieniu podmiotu sektora publicznego. Do innych powszechnych cech takich umów należy to, że:

(a) strona zlecająca usługę na podstawie umowy (zwana „koncesjodawcą") jest podmiotem sektora publicznego, np. organem rządowym, lub podmiotem sektora prywatnego, któremu przekazano odpowiedzialność za daną usługę.

(b) koncesjobiorca jest odpowiedzialny przynajmniej częściowo za zarządzanie infrastrukturą i związanymi z nią usługami i nie działa jedynie jako agent reprezentujący koncesjodawcę.

(c) kontrakt ustala ceny początkowe stosowane przez koncesjobiorcę oraz reguluje korekty cen w okresie obowiązywania umowy na usługi.

(d) koncesjobiorca jest zobowiązany do przekazania koncesjodawcy infrastruktury w określonym stanie na koniec okresu obowiązywania umowy, w zamian za nieznaczne wynagrodzenie lub bez wynagrodzenia, niezależnie od tego, która strona pierwotnie finansowała infrastrukturę.

ZAKRES

4 Niniejsza interpretacja przekazuje wytyczne w zakresie rachunkowości prowadzonej przez koncesjobiorców w ramach publiczno-prywatnych umów na usługi koncesjonowane.

5 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie do publiczno-prywatnych umów na usługi koncesjonowane, jeżeli:

(a) koncesjodawca kontroluje lub reguluje, jakie usługi koncesjobiorca musi świadczyć z wykorzystaniem danej infrastruktury, na rzecz kogo musi świadczyć te usługi oraz po jakiej cenie; oraz

(b) koncesjodawca kontroluje – poprzez prawo własności, prawo do czerpania korzyści lub w inny sposób — znaczące wartości rezydualne infrastruktury na koniec okresu obowiązywania umowy.

6 Infrastruktura wykorzystywana przez cały okres użytkowania (pełny okres użytkowania aktywów) na mocy publiczno-prywatnej umowy na usługi koncesjonowane mieści się w zakresie niniejszej interpretacji, jeżeli spełnione są warunki określone w paragrafie 5 pkt a). Paragrafy OS1–OS8 zawierają wytyczne dotyczące ustalenia tego, czy i w jakim zakresie publiczno-prywatne umowy na usługi koncesjonowane mieszczą się w zakresie niniejszej interpretacji.

7 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie do obu poniższych pozycji:

(a) infrastruktura zbudowana przez koncesjobiorcę lub pozyskana przez niego od strony trzeciej na potrzeby umowy na usługi; oraz

(b) istniejąca infrastruktura, którą koncesjodawca udostępnia koncesjobiorcy na potrzeby umowy na usługi.

▼M9

8 Niniejsza interpretacja nie odnosi się do rachunkowości dotyczącej infrastruktury, która była w posiadaniu koncesjobiorcy jako rzeczowe aktywa trwałe przed zawarciem umowy na usługi. Do takiej infrastruktury zastosowanie mają określone w MSSF wymogi dotyczące nieujmowania aktywów (zawarte w MSR 16).

9 Niniejsza interpretacja nie opisuje rachunkowości prowadzonej przez koncesjodawcę.

PROBLEM

10 Niniejsza interpretacja określa ogólne zasady dotyczące ujmowania i wyceny zobowiązań i praw pochodnych zawartych w umowach na usługi koncesjonowane. Wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat umów na usługi koncesjonowane są zawarte w interpretacji SKI-29 *Ujawnianie informacji: umowy na usługi koncesjonowane*. W interpretacji tej porusza się następujące zagadnienia:

(a) traktowanie praw koncesjobiorcy do infrastruktury;

(b) ujmowanie i wycena wynagrodzeń umownych;

(c) usługi budowlane i modernizacyjne;

(d) usługi eksploatacyjne;

(e) koszty finansowania zewnętrznego;

(f) późniejsze ujęcie księgowe składnika aktywów finansowych i wartości niematerialnej; oraz

(g) elementy przekazane koncesjobiorcy przez koncesjodawcę.

UZGODNIONE STANOWISKO

**Traktowanie praw koncesjobiorcy do infrastruktury**

11 Infrastruktura mieszcząca się w zakresie niniejszej interpretacji nie jest ujmowana jako rzeczowe aktywa trwałe koncesjobiorcy, ponieważ umowa na usługi nie przenosi na koncesjobiorcę prawa do kontrolowania użytkowania infrastruktury wykorzystywanej do świadczenia usług użyteczności publicznej. Koncesjobiorca ma dostęp do eksploatacji infrastruktury w celu świadczenia usługi użyteczności publicznej w imieniu koncesjodawcy zgodnie z warunkami określonymi w kontrakcie.

**Ujmowanie i wycena wynagrodzeń umownych**

12 Zgodnie z warunkami umów podlegających niniejszej interpretacji, koncesjobiorca działa w charakterze dostawcy usług. Koncesjobiorca buduje lub modernizuje infrastrukturę (usługi budowlane lub modernizacyjne) wykorzystywaną do świadczenia usług użyteczności publicznej oraz eksploatuje i utrzymuje tę infrastrukturę (usługi eksploatacji) przez określony okres.

▼M9

13 Koncesjobiorca ujmuje i wycenia przychody z tytułu wykonanych przez siebie usług zgodnie z MSR 11 i MSR 18. Jeżeli koncesjobiorca świadczy więcej niż jedną usługę (tj. usługi budowlane lub modernizacyjne oraz usługi eksploatacji) w ramach pojedynczego kontraktu lub umowy, uzyskane lub należne wynagrodzenie jest ustalone poprzez odniesienie do relatywnej wartości godziwej świadczonych usług, kiedy możliwe jest wyróżnienie odpowiednich kwot. Charakter wynagrodzenia warunkuje jego późniejsze ujęcie księgowe. Późniejsze rozliczenie wynagrodzenia uzyskanego w formie składnika aktywów finansowych lub w formie wartości niematerialnej jest opisane w paragrafach 23-26 poniżej.

**Usługi budowlane i modernizacyjne**

14 Koncesjobiorca rozlicza przychody i koszty związane z usługami budowlanymi i modernizacyjnymi zgodnie z MSR 11.

*Wynagrodzenie przekazywane koncesjobiorcy przez koncesjodawcę*

15 Jeżeli koncesjobiorca świadczy usługi budowlane lub modernizacyjne wynagrodzenie otrzymywane przez koncesjobiorcę lub jemu należne ujmuje się według wartości godziwej. Wynagrodzenie to może być ujęte jako:

(a) składnik aktywów finansowych, lub

(b) wartość niematerialna.

16 Koncesjobiorca ujmuje składnik aktywów finansowych w zakresie, w jakim posiada on bezwarunkowe prawo umowne do otrzymywania za usługi budowlane środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych od lub na polecenie koncesjodawcy; koncesjodawca w niewielkim stopniu, jeśli w ogóle, decyduje o uniknięciu płatności, ponieważ zazwyczaj umowa jest prawnie wykonalna. Koncesjobiorca posiada bezwarunkowe prawo do otrzymywania środków pieniężnych, jeżeli koncesjodawca zagwarantuje w ramach umowy zapłatę na rzecz koncesjobiorcy a) określonych lub dających się ustalić kwot lub b) deficytu, jeżeli taki wystąpi, między kwotami otrzymanymi od użytkowników danej usługi użyteczności publicznej a określonymi lub dającymi się ustalić kwotami, nawet jeżeli zapłata ta jest uzależniona od tego, czy koncesjobiorca zapewni, aby infrastruktura spełniała określone wymogi związane z jakością i wydajnością.

17 Koncesjobiorca ujmuje wartość niematerialną w zakresie, w jakim otrzymuje on prawo (licencję) do nakładania opłat na użytkowników danej usługi użyteczności publicznej. Prawo do nakładania opłat na użytkowników usługi użyteczności publicznej nie stanowi bezwarunkowego prawa do uzyskiwania środków pieniężnych, ponieważ kwoty takie są uzależnione od tego, w jakim zakresie społeczeństwo korzysta z danej usługi.

18 Jeżeli koncesjobiorca uzyskuje zapłatę za usługi budowlane częściowo w formie składnika aktywów finansowych, a częściowo w formie wartości niematerialnej, konieczne jest, aby każdą składową wynagrodzenia koncesjobiorcy rozliczyć oddzielnie. Wynagrodzenie otrzymane lub należne z tytułu obu składowych ujmuje się początkowo według wartości godziwej otrzymanego lub należnego wynagrodzenia.

19 Charakter wynagrodzenia przekazanego koncesjobiorcy przez koncesjodawcę zostaje ustalony przez odniesienie do warunków kontraktu oraz do odpowiednich przepisów prawnych w zakresie umów, jeżeli takie przepisy istnieją.

▼M9

**Usługi eksploatacyjne**

20 Koncesjobiorca rozlicza przychody i koszty związane z usługami eksploatacji zgodnie z MSR 18.

*Zobowiązania umowne do przywrócenia infrastruktury do określonego poziomu sprawności*

21 Na koncesjobiorcy mogą spoczywać zobowiązania umowne, które musi spełnić jako warunek otrzymanej licencji, a) aby utrzymywał infrastrukturę na określonym poziomie sprawności lub b) aby przywrócił infrastrukturę do określonego stanu przed przekazaniem jej na rzecz koncesjodawcy na koniec okresu obowiązywania umowy na usługi. Zobowiązania umowne, aby utrzymać lub przywrócić stan infrastruktury, z wyłączeniem jakiegokolwiek elementu modernizacyjnego (patrz paragraf 14), są ujmowane i wyceniane zgodnie z MSR 37, tj. według jak najdokładniejszych szacunków wydatków, które byłyby konieczne do rozliczenia danego zobowiązania na dzień zamknięcia bilansu.

**Koszty finansowania zewnętrznego ponoszone przez koncesjobiorcę**

22 Zgodnie z MSR 23 związane z umową koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako wydatek w okresie ich poniesienia, chyba że koncesjobiorca posiada określone w umowie prawo do uzyskania wartości niematerialnej (prawo do nakładania opłat na użytkowników usługi użyteczności publicznej). W takim przypadku związane z umową koszty finansowania zewnętrznego są kapitalizowane w trakcie określonej w umowie fazy budowy zgodnie z tym standardem.

**Składnik aktywów finansowych**

23 MSR 32, MSR 39 oraz MSSF 7 mają zastosowanie do składnika aktywów finansowych ujętego zgodnie z paragrafami 16 i 18.

24 Kwota należna od lub na polecenie koncesjodawcy jest rozliczana zgodnie z MSR 39 jako:

(a) pożyczka lub należność;

(b) składnik aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży; lub

(c) jeżeli tak została opisana w momencie pierwszego ujęcia, jako składnik aktywów finansowych wyceniany według wartości godziwej poprzez zysk lub stratę, jeżeli spełnione zostaną warunki takiej klasyfikacji.

25 Jeżeli kwota należna od koncesjodawcy jest rozliczana jako pożyczka lub należność lub jako składnik aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży, to w ramach MSR 39 wymagane jest ujmowanie, jako zysku lub straty, odsetek obliczanych zgodnie z metodą efektywnej stopy procentowej.

**Wartość niematerialna**

26 MSR 38 ma zastosowanie do wartości niematerialnych ujętych zgodnie z paragrafem 17 i 18. Paragrafy 45-47 MSR 38 zawierają wytyczne dotyczące wyceny wartości niematerialnych pozyskanych w zamian za aktywa niepieniężne albo aktywa lub kombinację aktywów pieniężnych i niepieniężnych.

▼M9

**Elementy przekazane koncesjobiorcy przez koncesjodawcę**

27 Zgodnie z paragrafem 11, elementy infrastruktury udostępniane koncesjobiorcy przez koncesjodawcę na potrzeby umowy na usługi nie są ujmowane jako rzeczowe aktywa trwałe koncesjobiorcy. Koncesjodawca może również przekazać koncesjobiorcy inne elementy, które ten może zatrzymać lub wykorzystać według swojego uznania. Jeżeli aktywa takie stanowią część wynagrodzenia płaconego za usługi przez koncesjodawcę, nie stanowią one dotacji rządowych w rozumieniu MSR 20. Ujmuje się je jako aktywa koncesjobiorcy, a wycenia według wartości godziwej na moment pierwszego ujęcia. Koncesjobiorca ujmuje zobowiązanie w zakresie niewypełnionych obowiązków, których się podjął w zamian za dane aktywa.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

28 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2008 r. i później. Dopuszczalne jest wcześniejsze zastosowanie interpretacji. W przypadku zastosowania niniejszej interpretacji w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed 1 stycznia 2008 r., jednostka ujawnia ten fakt.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

29 Z zastrzeżeniem paragrafu 30, zmiany zasad (polityki) rachunkowości są traktowane zgodnie z MSR 8, tj. retrospektywnie.

30 Jeżeli w przypadku konkretnej umowy na usługi jest niewykonalne, aby koncesjobiorca mógł zastosować retrospektywnie niniejszą interpretację na początek najwcześniejszego opisywanego okresu, koncesjobiorca:

(a) ujmuje aktywa finansowe i wartości niematerialne, które istniały na początku najwcześniejszego opisywanego okresu;

(b) wykorzystuje poprzednie wartości bilansowe tych aktywów finansowych i wartości niematerialnych (wcześniej sklasyfikowanych) jako wartości bilansowe na dany dzień; oraz

(c) sprawdza aktywa finansowe i wartości niematerialne na ten dzień pod kątem utraty wartości aktywów, chyba że nie jest to wykonalne – w takim przypadku kwoty sprawdza się pod kątem utraty wartości na początek bieżącego okresu.

*Załącznik A*

**OBJAŚNIENIE STOSOWANIA**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część interpretacji.*

Zakres (paragraf 5)

OS1 Paragraf 5 niniejszej interpretacji stwierdza, że infrastruktura mieści się w zakresie interpretacji, gdy spełnione są następujące warunki:

(a) koncesjodawca kontroluje lub reguluje, jakie usługi koncesjobiorca musi świadczyć z wykorzystaniem danej infrastruktury, na rzecz kogo musi je świadczyć oraz po jakiej cenie; oraz

▼**M9**

(b) koncesjodawca kontroluje – poprzez prawo własności, prawo do czerpania korzyści lub w inny sposób — znaczące wartości rezydualne infrastruktury na koniec okresu obowiązywania umowy.

OS2 Kontrola lub regulacja, o których mowa w warunku a), mogą być realizowane w ramach kontraktu lub w inny sposób (właściwy jednostce regulującej) i obejmują okoliczności, w których koncesjodawca kupuje całość produktów / usług, jak również okoliczności, w których niektóre lub wszystkie produkty / usługi są nabywane przez innych użytkowników. W zastosowaniu tego warunku, koncesjodawca oraz wszelkie strony powiązane należy traktować łącznie. Jeżeli koncesjodawca jest podmiotem sektora publicznego, to na potrzeby niniejszej interpretacji cały sektor publiczny, łącznie z wszelkimi organami regulacyjnymi działającymi w interesie publicznym, jest uznawany jako powiązany z koncesjodawcą.

OS3 Na potrzeby warunku a), koncesjodawca nie musi mieć całkowitej kontroli w zakresie ceny: wystarczy, aby cena podlegała regulacji sprawowanej przez koncesjodawcę na mocy kontraktu lub w ramach systemu regulacyjnego, na przykład mechanizmu z limitem górnym. Warunek ten ma zastosowanie do istoty umowy. Cechy nieistotne, takie jak pułap stosowany jedynie w krańcowych okolicznościach, należy pomijać. W sytuacji odwrotnej, jeżeli na przykład kontrakt w istocie swej zakłada pozostawienie koncesjobiorcy swobody w ustalaniu cen, a koncesjodawcy jest zwracana nadwyżka zysku, zysk koncesjobiorcy podlega pułapowi górnemu, a wymogi kontrolne w odniesieniu do ceny zostają spełnione.

OS4 Na potrzeby warunku b), kontrolowanie przez koncesjodawcę znaczących wartości rezydualnych powinno zarówno ograniczać praktyczną możliwość sprzedaży lub zastawienia przez koncesjobiorcę danej infrastruktury, jak również zapewniać koncesjodawcy nieprzerwane prawo do korzystania przez cały okres obowiązywania umowy. Rezydualne wartości infrastruktury wycenia się według szacunkowej wartości bieżącej infrastruktury, jak gdyby była już ona w wieku i w stanie na koniec okresu obowiązywania umowy.

OS5 Należy odróżnić kontrolę od zarządzania. Jeżeli koncesjodawca zachowuje zarówno stopień kontroli opisany w paragrafie 5 pkt a) oraz znaczący udział rezydualny w infrastrukturze, to koncesjobiorca jedynie zarządza infrastrukturą w imieniu koncesjodawcy, nawet jeżeli w wielu przypadkach koncesjobiorca ma szeroki zakres uprawnień zarządczych.

OS6 Warunki a) i b) łącznie określają, kiedy infrastruktura, w tym wszelkie odtworzenia (patrz paragraf 21), jest kontrolowana przez koncesjodawcę przez cały ekonomicznie uzasadniony okres jej użytkowania. Na przykład jeżeli koncesjobiorca musi odtworzyć część elementu infrastruktury w trakcie okresu obowiązywania umowy (np. wierzchnią warstwę drogi lub dach budynku), dany element infrastruktury rozpatruje się jako całość. Dlatego też warunek b) jest spełniony w odniesieniu do całej infrastruktury, w tym odtworzonej części, jeżeli koncesjodawca kontroluje znaczący udział rezydualny w końcowym odtworzeniu tej części.

OS7 Czasami użytkowanie infrastruktury jest regulowane częściowo w sposób opisany w paragrafie 5 pkt a), a częściowo nie podlega regulacji. Takie umowy przybierają różne formy:

▼**M9**

(a) element infrastruktury, który można fizycznie wydzielić i niezależnie eksploatować i który odpowiada definicji jednostki generującej środki pieniężne określonej w MSR 36, można analizować oddzielnie, jeżeli wykorzystywany jest on w całości do celów nie podlegających regulacji. Na przykład może się to odnosić do prywatnego skrzydła szpitala, którego pozostała część jest wykorzystywana przez koncesjodawcę do leczenia pacjentów w ramach systemu publicznego.

(b) w przypadkach gdy działania czysto pomocnicze (na przykład sklep przyszpitalny) nie podlegają regulacji, działania kontrolne są stosowane tak, jak gdyby usługi te nie istniały, ponieważ w przypadkach gdy koncesjodawca kontroluje usługi w sposób opisany w paragrafie 5, istnienie działań pomocniczych nie ma wpływu na sprawowanie przez koncesjodawcę kontroli nad infrastrukturą.

OS8 Koncesjobiorca może posiadać prawo do korzystania z oddzielnego elementu infrastruktury opisanego w paragrafie OS7 pkt a) lub z obiektów wykorzystywanych do świadczenia pomocniczych usług niepodlegających regulacji opisanych w paragrafie OS7 pkt b). W każdym z tych przypadków może w istocie wystąpić leasing udzielony przez koncesjodawcę na rzecz koncesjobiorcy; w takiej sytuacji, transakcję należy rozliczyć zgodnie z MSR 17.

▼M3

## INTERPRETACJA IFRIC 13

### *Programy lojalnościowe*

ODWOŁANIA

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 18 *Przychody*

— MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*

▼M33

— MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*

▼M3

WPROWADZENIE

1 Programy lojalnościowe dla klientów są stosowane przez jednostki w celu zachęcenia klientów do zakupu ich dóbr bądź usług. W momencie zakupu określonego dobra lub usługi klient otrzymuje od jednostki punkty lojalnościowe wymienne na nagrody (określane często jako „punkty"). Klient może dokonać wymiany punktów lojalnościowych na nagrody w postaci bezpłatnych lub po obniżonej cenie dóbr lub usług.

2 Programy lojalnościowe mogą funkcjonować w różnorodny sposób. Klienci mogą być zobligowani do zebrania odpowiedniej minimalnej liczby lub wartości punktów lojalnościowych zanim będą mieli możliwość dokonania ich wymiany. Punkty lojalnościowe mogą być przyznawane za pojedyncze zakupy lub grupy zakupów lub też za kontynuację zakupów w określonym czasie. Jednostka może sama być organizatorem programu lojalnościowego lub też uczestniczyć w programie lojalnościowym organizowanym przez stronę trzecią. Oferowane nagrody mogą być dobrami lub usługami oferowanymi przez samą jednostkę oraz/lub mogą stanowić prawa do żądania dóbr lub świadczenia usług od strony trzeciej.

ZAKRES

3 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie do punktów lojalnościowych w ramach programów lojalnościowych, które:

(a) jednostka przyznaje swoim klientom jako część transakcji sprzedaży, tj. sprzedaży dóbr, świadczenia usług lub korzystania przez klienta z aktywów jednostki, oraz które

(b) klienci, po spełnieniu dodatkowych warunków, będą mogli w przyszłości wymienić na bezpłatne lub po obniżonej cenie dobra bądź usługi.

Niniejsza interpretacja odnosi się do księgowego podejścia w jednostce przyznającej punkty lojalnościowe swoim klientom.

PROBLEM

4 Niniejsza interpretacja dotyczy następujących kwestii:

(a) czy obowiązek jednostki polegający na dostarczeniu w przyszłości bezpłatnych lub po obniżonej cenie dóbr lub usług (nagród) powinien być ujęty i wyceniony poprzez:

(i) przypisanie części zapłaty otrzymanej lub należnej z transakcji sprzedaży do punktów lojalnościowych i odroczenia ujęcia przychodu (stosując paragraf 13 MSR 18) lub

(ii) uwzględnienie szacowanych przyszłych kosztów dostarczenia nagród (stosując paragraf 19 MSR 18) oraz

(b) jeśli zapłata jest przypisana do punktów lojalnościowych:

(i) jak duża kwota powinna zostać do tych punktów przypisana,

▼M3

(ii) w jakim momencie należy ująć przychód oraz

(iii) jak należy wyceniać przychód w przypadku, gdy nagrody dostarcza strona trzecia.

UZGODNIONE STANOWISKO

5 Jednostka stosuje paragraf 13 MSR 18 i ujmuje punkty lojalnościowe jako odrębny element transakcji sprzedaży, w której są one przyznawane („sprzedaż początkowa"). Wartość godziwa zapłaty otrzymanej bądź należnej w związku ze sprzedażą początkową powinna być przypisana pomiędzy punkty lojalnościowe oraz pozostałe elementy transakcji sprzedaży.

▼M33

6 Zapłatę przypisaną do punktów lojalnościowych wycenia się poprzez odniesienie do ich wartości godziwej.

▼M3

7 Jeśli jednostka sama dostarcza nagrody, to ujmuje zapłatę przypisaną do punktów lojalnościowych jako przychód w momencie wymiany punktów lojalnościowych oraz po spełnieniu obowiązku przekazania nagród. Kwota ujętych przychodów opiera się na liczbie punktów lojalnościowych, które zostały wymienione na nagrody, odpowiednio do całkowitej liczby punktów lojalnościowych, dla których można oczekiwać wymiany.

8 Jeśli nagrody dostarcza strona trzecia, jednostka powinna ocenić, czy pobiera zapłatę przypisaną do punktów lojalnościowych na swój rachunek (tj. jako główna strona transakcji) czy też w imieniu strony trzeciej (tj. jako przedstawiciel strony trzeciej).

(a) Jeśli jednostka pobiera zapłatę w imieniu strony trzeciej, wówczas:

(i) wycenia swój przychód w wartości netto zatrzymanej na własny rachunek, tj. jako różnicę pomiędzy zapłatą przypisaną do punktów lojalnościowych a kwotą należną na rzecz strony trzeciej w zamian za dostarczenie nagród, oraz

(ii) ujmuje powyższą wartość netto jako przychód w momencie, gdy strona trzecia zostaje zobligowana do dostarczenia nagród oraz uprawniona do otrzymania za nie zapłaty. Zdarzenia te mogą nastąpić w momencie, gdy punkty lojalnościowe są przyznawane. Alternatywnie, jeśli klient może dokonać wyboru i żądać nagrody albo od jednostki albo od strony trzeciej, to powyższe zdarzenia mogą mieć miejsce tylko wtedy, gdy klient postanowi zażądać nagrody od strony trzeciej.

(b) Jeśli jednostka pobiera zapłatę na swój rachunek, wycenia przychód w kwocie brutto zapłaty przypisanej do punktów lojalnościowych i ujmuje przychód w momencie spełnienia swoich zobowiązań w odniesieniu do przekazania nagród.

9 Jeśli można oczekiwać, że w którymkolwiek momencie nieuniknione koszty wypełnienia obowiązku przekazania nagród przewyższą otrzymaną lub możliwą do uzyskania za nie zapłatę (tj. nie ujętą jeszcze jako przychód zapłatę przypisaną do punktów lojalnościowych w momencie sprzedaży początkowej, powiększoną o jakąkolwiek przyszłą zapłatę należną w momencie wymiany przez klienta punktów lojalnościowych), jednostka staje się stroną umowy rodzącej obciążenia. W odniesieniu do nadwyżki należy ująć zobowiązanie zgodnie z MSR 37. Potrzeba ujęcia takiego zobowiązania może powstać w momencie, gdy wzrosły oczekiwane koszty dostarczenia nagród, na przykład gdy jednostka dokonała weryfikacji swoich oczekiwań co do ilości punktów lojalnościowych, które mogą być wymienione przez klientów.

▼M3

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

10 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2008 r. i później. Dopuszczalne jest wcześniejsze zastosowanie interpretacji. W przypadku zastosowania niniejszej interpretacji w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed 1 lipca 2008 r., jednostka ujawnia ten fakt.

▼M29

10A Paragraf OS2 został zmieniony przez dokument *Zmiany MSSF* wydany w maju 2010 r. Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2011 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje tę zmianę w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

▼M33

10B Na podstawie MSSF 13, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragrafy 6 i OS1–OS3. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 13.

▼M3

11 Zmiany zasad (polityki) rachunkowości wykazuje się zgodnie z MSR 8.

*Załącznik*

**Objaśnienie stosowania**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część interpretacji.*

**Pomiar wartości godziwej punktów lojalnościowych**

▼M33

OS1 Paragraf 6 uzgodnionego stanowiska wymaga, aby zapłata przypisana do punktów lojalnościowych była wyceniona poprzez odniesienie do wartości godziwej. Jeżeli nie występuje notowana cena rynkowa za identyczne punkty lojalnościowe, wartość godziwą należy ustalić przy użyciu innej techniki wyceny.

OS2 Jednostka może ustalić wartość godziwą punktów lojalnościowych poprzez odniesienie do wartości godziwej nagród, jakie można otrzymać za te punkty. W wartości godziwej punktów lojalnościowych uwzględnia się odpowiednio:

(a) kwotę obniżek lub zachęt, które w innych okolicznościach zostałyby zaoferowane klientom, którzy nie zebrali punktów lojalnościowych przy sprzedaży początkowej;

(b) odsetek punktów lojalnościowych, dla których można oczekiwać, że nie zostaną wymienione przez klientów oraz

**(c)** ryzyko niewykonania świadczenia.

Jeśli klienci mogą wybierać spośród zestawu różnych nagród, to wartość godziwa punktów lojalnościowych powinna odzwierciedlać wartość godziwą zestawu możliwych nagród ważoną proporcjonalnie do oczekiwanej częstotliwości wyboru każdej z nagród.

OS3 W niektórych okolicznościach można zastosować inne techniki wyceny. Na przykład jeżeli strona trzecia dostarczy nagrody, a jednostka zapłaci stronie trzeciej za każdy przyznany punkt lojalnościowy, może ustalić wartość godziwą punktów lojalnościowych poprzez odniesienie do kwoty, którą zapłaci stronie trzeciej, powiększonej o rozsądną marżę zysku. Należy dokonać osądu w celu wybrania i zastosowania techniki wyceny spełniającej wymogi paragrafu 6 uzgodnionego stanowiska i najlepiej dostosowanej do okoliczności.

▼M4

## INTERPRETACJA IFRIC 14

***MSR 19 – Limit wyceny aktywów z tytułu określonych świadczeń, minimalne wymogi finansowania oraz ich wzajemne zależności***

DOTYCZY

— MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 19 *Świadczenia pracownicze* ►M31 (zmieniony w czerwcu 2011 r.) ◄

— MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*

KONTEKST

▼M31

1 W paragrafie 64 w MSR 19 wycena składnika aktywów netto z tytułu określonych świadczeń zostaje ograniczona do wysokości nadwyżki w programie określonych świadczeń albo do wysokości pułapu aktywów, w zależności od tego, która z tych kwot jest niższa. W paragrafie 8 w MSR 19 określono pułap aktywów jako „wartość bieżącą wszelkich korzyści ekonomicznych dostępnych w formie refundacji z programu świadczeń pracowniczych lub obniżek przyszłych składek na rzecz programu". Powstały wątpliwości, kiedy należy uznać za dostępną korzyść w postaci refundacji lub obniżki przyszłych składek, w szczególności gdy obowiązuje minimalny wymóg finansowania.

▼M4

2 Minimalne wymogi finansowania są stosowane w wielu krajach w celu zwiększenia bezpieczeństwa świadczeń po okresie zatrudnienia przyrzeczonych uczestnikom określonych programów świadczeń emerytalnych. Wymogi takie z reguły zastrzegają minimalny poziom składek, które muszą być wpłacane do danego programu przez ustalony okres czasu. Dlatego też minimalne wymogi finansowania mogą ograniczać zdolność jednostki do obniżenia przyszłych składek.

3 Ograniczenie wyceny aktywów z tytułu określonych świadczeń może również sprawić, że minimalne wymogi finansowania staną się uciążliwe. Zazwyczaj obowiązek wpłaty składek do programu nie wpływa na wycenę aktywów lub zobowiązań z tytułu programu określonych świadczeń. Wynika to z tego, że raz wpłacone składki stają się aktywami programu, a zatem dodatkowe zobowiązanie netto wynosi zero. Jednakże minimalne wymogi finansowania mogą prowadzić do powstania zobowiązania, jeśli jednostka nie będzie miała dostępu do wymaganych składek w momencie, gdy zostaną zapłacone.

▼M27

3A W listopadzie 2009 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości zmieniła interpretację IFRIC 14, tak by usunąć niezamierzone konsekwencje wynikające z traktowania przedpłat z tytułu przyszłych składek w niektórych okolicznościach, w których istnieją minimalne wymogi finansowania.

▼M4

ZAKRES

4 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie do wszystkich określonych świadczeń po okresie zatrudnienia oraz pozostałych długoterminowych programów określonych świadczeń.

5 Dla celów niniejszej interpretacji, minimalne wymogi finansowania stanowią dowolne wymogi finansowania programów określonych świadczeń po okresie zatrudnienia lub pozostałych długoterminowych programów określonych świadczeń.

▼M4

ZAGADNIENIA

▼M31

6 Niniejsza interpretacja dotyczy następujących kwestii:

(a) kiedy należy uznać za dostępną korzyść w postaci refundacji lub obniżenia przyszłych składek zgodnie z definicją pułapu aktywów zawartą w paragrafie 8 w MSR 19;

▼M4

(b) w jaki sposób minimalne wymogi finansowania mogą wpływać na możliwość obniżenia przyszłych składek;

(c) kiedy minimalne wymogi finansowania mogą doprowadzić do powstania zobowiązania.

UZGODNIONE STANOWISKO

**Dostępność zwrotu lub obniżenia przyszłych składek**

7 Jednostka powinna określić dostępność zwrotu lub obniżenia przyszłych składek w zgodzie z założeniami i warunkami programu oraz wymogami ustawowymi właściwymi dla systemu prawnego, w którym funkcjonuje program.

8 Korzyść ekonomiczna w postaci zwrotu lub obniżenia przyszłych składek jest dostępna, jeśli jednostka może ją zrealizować w dowolnym momencie w czasie trwania programu lub gdy uregulowane są zobowiązania wynikające z programu. W szczególności taka korzyść ekonomiczna może być dostępna nawet wtedy, gdy na dzień bilansowy nie jest możliwa do bezzwłocznego zrealizowania.

9 Dostępna korzyść ekonomiczna nie zależy od sposobu, w jaki jednostka zamierza wykorzystać nadwyżkę. Jednostka powinna określić maksymalną korzyść ekonomiczną, która jest dostępna z tytułu zwrotu lub obniżenia przyszłych składek lub połączenia tych obu elementów. Jednostka nie ujmuje korzyści ekonomicznych wynikających z połączenia zwrotu i obniżenia przyszłych składek ustalonych na podstawie założeń, które się wzajemnie wykluczają.

10 Zgodnie z MSR 1, jednostka powinna ujawnić informacje o kluczowych źródłach niepewności szacunków na dzień bilansowy, które niosą ze sobą znaczące ryzyko powstania istotnych korekt ►M5 składników aktywów lub zobowiązania netto ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej ◄. Może to być na przykład ujawnienie ograniczeń w zakresie bieżącej realizacji nadwyżki lub ujawnienie zastosowanej podstawy oszacowania wielkości dostępnej korzyści ekonomicznej.

*Korzyść ekonomiczna dostępna w postaci zwrotu*

*Prawo do zwrotu*

11 Zwrot jest dostępny dla jednostki tylko wtedy, gdy jednostka ma bezwarunkowe prawo do zwrotu:

(a) w czasie trwania programu, z pominięciem założenia, że w celu otrzymania zwrotu zobowiązania z tytułu programu muszą być uregulowane (na przykład w niektórych systemach prawnych jednostka może uzyskać prawo do zwrotu w czasie trwania programu niezależnie od rozliczenia zobowiązań z tytułu programu) lub

(b) zakładając stopniowe rozliczenie zobowiązań z tytułu programu w czasie, aż do momentu opuszczenia programu przez wszystkich uczestników; lub

▼M4

(c) zakładając pełne uregulowanie zobowiązań z tytułu programu w wyniku jednorazowego zdarzenia (tj. w drodze rozwiązania programu).

Bezwarunkowe prawo do zwrotu może istnieć niezależnie od poziomu finansowania programu na dzień bilansowy.

12 Jeśli prawo jednostki do zwrotu nadwyżki zależy od wystąpienia lub braku jednego lub wielu zdarzeń, które jednostka nie w pełni kontroluje, jednostka nie ma bezwarunkowego prawa i nie ujmuje składnika aktywów.

13 Jednostka powinna wycenić korzyść ekonomiczną dostępną w postaci zwrotu jako nadwyżkę na dzień bilansowy (która odpowiada wartości godziwej aktywów programu pomniejszonej o bieżącą wartość zobowiązań z tytułu określonych świadczeń), którą jednostka ma prawo otrzymać w formie zwrotu, pomniejszonego o koszty z nim związane. Na przykład, jeśli zwrot podlega opodatkowaniu innemu niż podatek dochodowy, jednostka wycenia kwotę zwrotu w wartości pomniejszonej o podatek.

14 Wyceniając kwotę dostępnego zwrotu na dzień rozwiązania programu (paragraf 11(c)), jednostka powinna uwzględnić koszty uregulowania zobowiązań programu oraz dokonania zwrotu. Na przykład, jednostka odlicza wynagrodzenia, jeśli są one wypłacane z programu a nie przez jednostkę oraz koszty składek ubezpieczeniowych, które mogą być wymagane w celu zabezpieczenia zobowiązań rozwiązywanego programu.

15 Jeśli kwota zwrotu jest ustalona w pełnej kwocie nadwyżki lub też jako część nadwyżki, nie zaś jako stała kwota, to jednostka nie ma obowiązku dokonywania korekty dla potrzeb uwzględnienia wartości pieniądza w czasie, nawet wówczas, gdy zwrot jest możliwy do realizacji dopiero w przyszłości.

*Korzyść ekonomiczna dostępna w postaci obniżenia składki*

▼M27

16 Jeśli nie istnieją minimalne wymogi finansowania w odniesieniu do składek związanych z przyszłym zatrudnieniem, korzyścią ekonomiczną dostępną w postaci obniżenia przyszłych składek są:

(a) [usunięty];

(b) przyszłe koszty zatrudnienia dla jednostki w każdym okresie oczekiwanego czasu trwania programu lub oczekiwanego czasu istnienia jednostki, w zależności od tego, który z nich jest krótszy. Przyszłe koszty zatrudnienia dla jednostki nie obejmują kwot, które będą ponoszone przez pracowników.

▼M31

17 Jednostka określa przyszłe koszty zatrudnienia, stosując założenia spójne z założeniami zastosowanymi do określenia zobowiązań z tytułu określonych świadczeń oraz z sytuacją panującą na koniec okresu sprawozdawczego zgodnie z MSR 19. Z tego względu jednostka nie powinna zakładać żadnych zmian świadczeń wynikających z programu do momentu dokonania zmian w programie przy jednoczesnym założeniu stałego poziomu zatrudnienia w przyszłości, chyba że na koniec okresu sprawozdawczego jednostka dokonuje redukcji liczby pracowników objętych programem określonych świadczeń. W tym drugim przypadku założenia dotyczące przyszłego poziomu zatrudnienia powinny uwzględniać tę redukcję.

▼M27

**Wpływ minimalnych wymogów finansowania na korzyści ekonomiczne dostępne w postaci obniżenia przyszłych składek**

18 Jednostka analizuje minimalne wymogi finansowania na dany dzień pod kątem składek, które muszą pokryć a) dotychczasowe niedobory składek z tytułu przeszłego zatrudnienia określonych na podstawie zasad minimalnego finansowania oraz b) przyszłe zatrudnienie.

▼M4

19 Składki na pokrycie istniejących niedoborów składek ustalonych przy minimalnych zasadach finansowania związanych z przeszłą pracą nie mają wpływu na przyszłe składki związane z przyszłą pracą. Mogą one powodować powstanie zobowiązania zgodnie z paragrafami 23–26.

▼M27

20 Jeśli istnieją minimalne wymogi finansowania w odniesieniu do składek związanych z przyszłym zatrudnieniem, korzyścią ekonomiczną dostępną w postaci obniżenia przyszłych składek jest suma:

(a) wszelkich kwot obniżających przyszłe składki w ramach minimalnych wymogów finansowania związane z przyszłym zatrudnieniem, ponieważ jednostka dokonała przedpłaty (tzn. zapłaciła daną kwotę przed wymaganym terminem); oraz

(b) przyszłych kosztów zatrudnienia w każdym okresie oszacowanych zgodnie z paragrafami 16 i 17, pomniejszonych o oszacowane składki w ramach minimalnych wymogów finansowania, które byłyby wymagane w związku z przyszłym zatrudnieniem w tych okresach, jeżeli nie zostałaby dokonana przedpłata określona w pkt (a).

21 Jednostka szacuje przyszłe składki w ramach minimalnych wymogów finansowania związane z przyszłym zatrudnieniem, biorąc pod uwagę wpływ istniejących nadwyżek określonych na podstawie zasad minimalnego finansowania, ale z wyłączeniem przedpłaty opisanej w paragrafie 20 pkt (a). Jednostka przyjmuje założenia spójne z zasadami minimalnego finansowania oraz, w przypadku czynników nie określonych przez te zasady, założenia spójne z założeniami zastosowanymi do określenia zobowiązań z tytułu określonych świadczeń oraz z sytuacją, która istniała na koniec okresu sprawozdawczego zgodnie z MSR 19. Szacunkowe wyliczenie uwzględnia wszelkie spodziewane zmiany wynikające z zapłaty przez jednostkę minimalnych składek, kiedy są one wymagane. To szacunkowe wyliczenie nie uwzględnia jednak wpływu spodziewanych zmian zasad oraz warunków podstawy minimalnego finansowania, które na koniec okresu sprawozdawczego faktycznie nie obowiązywały lub nie zostały określone w umowie.

22 Jeśli jednostka określa kwotę, o której mowa w paragrafie 20 pkt (b), i przyszłe składki w ramach minimalnych wymogów finansowania związane z przyszłym zatrudnieniem przekraczają w jakimkolwiek okresie przyszłe koszty zatrudnienia określone zgodnie z MSR 19, nadwyżka ta zmniejsza kwotę korzyści ekonomicznych dostępnych w postaci obniżenia przyszłych składek. Jednakże kwota określona w paragrafie 20 pkt (b) nie może być nigdy niższa niż zero.

▼M4

**Kiedy minimalne wymogi finansowania mogą doprowadzić do powstania zobowiązania**

23 Jeśli jednostka, zgodnie z minimalnymi wymogami finansowania, ma obowiązek zapłaty składek w celu pokrycia istniejącego niedoboru minimalnego finansowania obliczonego w związku z przeszłym zatrudnieniem, to powinna określić, czy składki płatne do programu określonych składek będą dostępne jako zwrot lub obniżenie przyszłych składek po ich wpłacie do programu.

▼M31

24 W zakresie, w jakim składki płatne do programu nie będą dostępne po ich wpłacie do programu, jednostka ujmuje zobowiązanie w momencie powstania obowiązku zapłaty. Zobowiązanie powinno zmniejszać aktywa z tytułu określonych świadczeń lub zwiększyć zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń tak, aby w momencie zapłaty składek nie powstały zysk ani strata na skutek zastosowania paragrafu 64 MSR 19.

———————

▼M4

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

27 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2008 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone.

▼M5

27A MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSRF. Ponadto wprowadził zmianę do paragrafu 26. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów oborowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany będą dotyczyły tego wcześniejszego okresu.

▼M27

27B Dokument *Przedpłaty w ramach minimalnych wymogów finansowania* dodaje paragraf 3A i zmienia paragrafy 16-18 i 20-22. Jednostka stosuje wspomniane zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2011 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. W przypadku zastosowania tych zmian w stosunku do wcześniejszego okresu jednostka ujawnia ten fakt.

▼M31

27C W MSR 19 (zmienionym w 2011 r.) wprowadzono zmiany do paragrafu 1,6, 17 i 24 oraz usunięto paragrafy 25 i 26. Przy stosowaniu MSR 19 (zmienionego w 2011 r.) jednostka jest obowiązana stosować te zmiany.

▼M4

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

28 Jednostka stosuje niniejszą interpretację z początkiem pierwszego okresu zaprezentowanego w pierwszym sprawozdaniu finansowym, do którego ma zastosowanie niniejsza interpretacja. Jednostka ujmuje wszelkie początkowe korekty wynikające z zastosowania niniejszej interpretacji w zyskach zatrzymanych na początku tego okresu.

▼M27

29 Jednostka stosuje zmiany wprowadzone w paragrafach 3A, 16-18 i 20-22 z początkiem najwcześniejszego porównawczego okresu zaprezentowanego w pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym przy zastosowaniu niniejszej interpretacji. Jeżeli jednostka stosowała niniejszą interpretację wcześniej, przed zastosowaniem wspomnianych zmian, ujmuje ona wszelkie korekty wynikające z zastosowania zmian w zyskach zatrzymanych z początkiem najwcześniejszego zaprezentowanego okresu porównawczego.

▼**M13**

## INTERPRETACJA KIMSF 15

### *Umowy dotyczące budowy nieruchomości*

ODWOŁANIA

— MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.)

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*

— MSR 18 *Przychody*

— MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*

— KIMSF 12 *Umowy na usługi koncesjonowane*

— KIMSF 13 *Programy lojalnościowe*

WPROWADZENIE

1 W branży nieruchomości jednostki, które zajmują się budową nieruchomości bezpośrednio lub przez podwykonawców, mogą zawierać umowy z jednym lub większą liczbą nabywców zanim budowa zostanie zakończona. Umowy takie mogą mieć różne formy.

2 Na przykład jednostki zajmujące się budową nieruchomości mieszkalnych mogą rozpocząć wprowadzanie na rynek poszczególnych lokali (mieszkań lub domów) na podstawie projektu, tj. kiedy budowa jest nadal w trakcie realizacji lub nawet zanim się rozpoczęła. Każdy nabywca zawiera z jednostką umowę nabycia określonego lokalu, kiedy będzie on gotowy do użytkowania. Nabywca przekazuje zazwyczaj jednostce zaliczkę, która podlega zwrotowi tylko wtedy, gdy jednostka nie zdoła przekazać wykończonego lokalu zgodnie z warunkami z umowy. Pozostała część ceny zakupu jest co do zasady przekazywana jednostce dopiero po zakończeniu budowy zgodnie z umową, kiedy kupujący przejmuje posiadanie określonego lokalu.

3 Jednostki zajmujące się budową obiektów handlowych lub przemysłowych mogą zawierać umowy z jednym nabywcą. Nabywca może być zobligowany do płatności częściowych dokonywanych między datą zawarcia umowy a datą zakończenia budowy zgodnie z umową. Budowa może być realizowana na gruncie nabytym lub wydzierżawionym przez nabywcę przed rozpoczęciem budowy.

ZAKRES

4 Niniejsza interpretacja stosuje się do ujmowania przychodów i związanych z nimi kosztów przez jednostki zajmujące się budową nieruchomości bezpośrednio lub przez podwykonawców.

5 Umowami objętymi niniejszą interpretacją są umowy dotyczące budowy nieruchomości. Umowy takie oprócz budowy nieruchomości mogą obejmować dostarczanie innych dóbr lub świadczenie innych usług.

PROBLEM

6 Interpretacja odnosi się do dwóch problemów:

a) Czy umowy, o których mowa w niniejszej interpretacji, są objęte postanowieniami MSR 11 czy MSR 18?

b) Kiedy należy ujmować przychody z tytułu budowy nieruchomości?

▼M13

UZGODNIONE STANOWISKO

7 W poniższych rozważaniach przyjmuje się założenie, że jednostka dokonała wcześniejszej analizy umowy dotyczącej budowy nieruchomości oraz wszelkich innych powiązanych umów i stwierdziła, że nie będzie brała udziału w zarządzaniu nieruchomością w stopniu zwykle związanym z własnością, ani nie będzie sprawowała efektywnej kontroli nad nieruchomością, która zostanie zbudowana, w stopniu, który uniemożliwiłby jej ujęcie całości lub części wynagrodzenia jako przychodu. Jeżeli ujęcie części wynagrodzenia jako przychodu jest niemożliwe, poniższe rozważania odnoszą się tylko do tej części umowy, w związku z którą nastąpi ujęcie przychodów.

8 W ramach jednej umowy jednostka może ustalić, że oprócz wybudowania nieruchomości zajmie się dostarczaniem dóbr lub świadczeniem usług (np. sprzedażą gruntu lub zarządzaniem nieruchomością). Zgodnie z paragrafem 13 MSR 18 konieczne może być podzielenie umowy na odrębne, możliwe do zidentyfikowania komponenty, z których jeden dotyczy budowy nieruchomości. Łączną wartość godziwą wynagrodzenia otrzymanego lub należnego z tytułu umowy alokuje się odpowiednio pomiędzy poszczególne komponenty umowy. Jeżeli komponenty umowy zostały zidentyfikowane, jednostka stosuje paragrafy 10–12 niniejszej interpretacji w odniesieniu do komponentu dotyczącego budowy nieruchomości, aby ustalić, czy ten komponent jest objęty zakresem MSR 11 czy MSR 18. Kryteria rozdzielania umów zawarte w MSR 11 odnoszą się wówczas do komponentu umowy, który uznano za umowę o usługę budowlaną.

9 Poniższe rozważania obejmują umowy dotyczące budowy nieruchomości, ale odnoszą się także do komponentu dotyczącego budowy nieruchomości, zidentyfikowanego w umowie zawierającej inne komponenty.

**Stwierdzenie, czy umowa jest objęta zakresem MSR 11 czy MSR 18**

10 Stwierdzenie, czy umowa dotycząca budowy nieruchomości jest objęta zakresem MSR 11 czy MSR 18 zależy od warunków umowy oraz wszystkich innych towarzyszących faktów i okoliczności. Stwierdzenie takie wymaga dokonania osądu w odniesieniu do każdej umowy.

11 MSR 11 ma zastosowanie wtedy, gdy umowa spełnia wymogi definicji umowy o usługę budowlaną zawartej w paragrafie 3 MSR 11: „umowa, której przedmiotem jest budowa składnika aktywów lub zespołu aktywów …”. Umowa dotycząca budowy nieruchomości spełnia wymogi definicji umowy o usługę budowlaną, jeżeli nabywca ma możliwość określenia głównych elementów strukturalnych projektu nieruchomości zanim rozpocznie się budowa i/lub określenia głównych zmian strukturalnych, gdy budowa jest w trakcie realizacji (niezależnie od tego czy kupujący wykorzystuje tę możliwość czy też nie). Jeżeli ma zastosowanie MSR 11, umowa o usługę budowlaną obejmuje także umowy lub komponenty umów dotyczące świadczenia usług bezpośrednio związanych z budową nieruchomości, zgodnie z paragrafem 5 pkt (a) MSR 11 i paragrafem 4 MSR 18.

12 W odróżnieniu od powyższej sytuacji umowa dotycząca budowy nieruchomości, w której nabywcy mają tylko ograniczoną możliwość wpływania na projekt nieruchomości – np. mogą dokonać wyboru projektu spośród opcji określonych przez jednostkę, lub określać tylko pomniejsze zmiany w podstawowym projekcie – jest umową sprzedaży dóbr objętą zakresem MSR 18.

**Ujmowanie przychodu z tytułu budowy nieruchomości**

*Umowa jest umową o usługę budowlaną*

13 Jeżeli umowa jest objęta zakresem MSR 11 i można wiarygodnie ocenić jej wynik, jednostka ujmuje przychody na podstawie stopnia zaawansowania działań wynikających z umowy zgodnie z MSR 11.

▼M13

14 Umowa może nie spełniać wymogów definicji umowy o usługę budowlaną i dlatego może być objęta zakresem MSR 18. W takim przypadku jednostka ustala, czy umowa dotyczy świadczenia usług czy sprzedaży dóbr.

*Umowa jest umową o świadczenie usług*

15 Jeżeli jednostka nie ma obowiązku nabywania i dostarczania materiałów budowlanych, umowa może być umową dotyczącą tylko świadczenia usług zgodnie z MSR 18. W takim przypadku, jeżeli spełnione są kryteria paragrafu 20 MSR 18, MSR 18 wymaga ujmowania przychodów poprzez odniesienie do stopnia zaawansowania realizacji transakcji przy zastosowaniu metody procentowego zaawansowania. Do ujmowania przychodów i związanych z nimi kosztów takich transakcji stosuje się zasadniczo wymogi MSR 11 (paragraf 21 MSR 18).

*Umowa jest umową o sprzedaż dóbr*

16 Jeżeli wymaga się od jednostki świadczenia usług wraz z zapewnieniem materiałów budowlanych w celu wypełnienia obowiązków umownych dotyczących przekazania nieruchomości nabywcy, umowa ma charakter umowy o sprzedaż dóbr i mają zastosowanie kryteria ujmowania przychodów przedstawione w paragrafie 14 MSR 18.

17 Jednostka może przekazywać kupującemu kontrolę, znaczące ryzyko oraz korzyści wynikające z prawa własności do produkcji w toku w jej bieżącym stanie w trakcie realizacji budowy. W takim przypadku, jeśli wszystkie kryteria paragrafu 14 MSR 18 są spełnione przez cały czas realizacji budowy, jednostka ujmuje przychody na podstawie stopnia zaawansowania wykonania umowy przy zastosowaniu metody procentowego zaawansowania. Do ujmowania przychodów i związanych z nimi kosztów takiej transakcji stosuje się zasadniczo wymogi MSR 11.

18 Jednostka może przekazać nabywcy kontrolę, znaczące ryzyko oraz korzyści wynikające z praw własności do całości nieruchomości w określonym momencie (np. w momencie zakończenia budowy, w momencie przekazania lub po przekazaniu nieruchomości). W takim przypadku jednostka ujmuje przychody po spełnieniu wszystkich kryteriów paragrafu 14 MSR 18.

19 Jeżeli jednostka jest zobowiązana do przeprowadzenia dalszych prac związanych z nieruchomością już przekazaną nabywcy, ujmuje ona zobowiązanie i koszty z tego tytułu zgodnie z paragrafem 19 MSR 18. Zobowiązanie wycenia się zgodnie z MSR 37. Jeżeli jednostka jest zobowiązana do dostarczenia dalszych dóbr lub świadczenia dalszych usług, które można zidentyfikować jako odrębne od nieruchomości już przekazanej nabywcy, jednostka powinna zidentyfikować pozostałe dobra lub usługi jako odrębny komponent sprzedaży zgodnie z paragrafem 8 niniejszej interpretacji.

**Ujawnianie informacji**

20 Jeżeli jednostka ujmuje przychody stosując metodę procentowego zaawansowania w odniesieniu do umów spełniających wszystkie kryteria paragrafu 14 MSR 18 przez cały czas realizacji budowy (zob. paragraf 17 interpretacji) to ujawnia:

a) w jaki sposób ustala, które umowy przez cały czas realizacji budowy spełniają wszystkie kryteria paragrafu 14 MSR 18,

b) kwotę przychodów wynikających z takich umów w trakcie okresu oraz

c) metody zastosowane do określenia stopnia zaawansowania realizowanych umów.

▼**M13**

21 W przypadku umów opisanych w paragrafie 20, które są w trakcie realizacji na dzień bilansowy, jednostka ujawnia także:

a) łączną kwotę poniesionych kosztów i ujętych zysków (pomniejszonych o ujęte straty) do danego dnia oraz

b) kwotę otrzymanych zaliczek.

ZMIANY ZAŁĄCZNIKA DO MSR 18

22–23 [Zmiana nie ma zastosowania do właściwej treści poszczególnych standardów.]

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

24 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Dopuszczalne jest wcześniejsze zastosowanie interpretacji. W przypadku zastosowania niniejszej interpretacji w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed 1 stycznia 2009 r., jednostka ujawnia ten fakt.

25 Zmiany zasad (polityki) rachunkowości wykazuje się retrospektywnie zgodnie z MSR 8.

▼**M10**

## INTERPRETACJA KIMSF 16

### *Zabezpieczenie udziałów w aktywach netto jednostki działającej za granicą*

ODWOŁANIA

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*

— MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*

WPROWADZENIE

1 Wiele jednostek sprawozdawczych posiada inwestycje w jednostkach działających za granicą (zdefiniowanych w paragrafie 8 MSR 21). Mogą to być jednostki zależne, jednostki stowarzyszone, wspólne przedsięwzięcia lub oddziały. MSR 21 wymaga od jednostki, aby ustaliła walutę funkcjonalną każdej ze swoich jednostek działających za granicą jako walutę podstawowego środowiska gospodarczego tej jednostki działającej za granicą. Przeliczając wyniki i pozycję finansową jednostki działającej za granicą na walutę prezentacji wymaga się od jednostki, aby do czasu zbycia tej jednostki działającej za granicą ujmowała różnice kursowe w innych całkowitych dochodach.

2 Rachunkowość zabezpieczeń udziałów w aktywach netto jednostki działającej za granicą z tytułu ryzyka walutowego stosuje się tylko w sytuacjach, gdy aktywa netto tej jednostki działającej za granicą są uwzględnione w sprawozdaniu finansowym ►**M32** [1] ◄. Pozycją zabezpieczaną przed ryzykiem walutowym wynikającym z udziałów w aktywach netto jednostki działającej za granicą może być kwota aktywów netto równa lub mniejsza od wartości bilansowej aktywów netto tej jednostki działającej za granicą.

3 W ramach powiązania zabezpieczającego MSR 39 wymaga wyznaczenia pozycji zabezpieczanej oraz instrumentów zabezpieczających, które kwalifikują się do wyznaczenia zgodnie z wymogami rachunkowości zabezpieczeń. Jeżeli ustanowiono powiązanie zabezpieczające, w przypadku zabezpieczenia udziałów w aktywach netto w jednostce działającej za granicą, zysk lub stratę z tytułu instrumentu zabezpieczającego uznanego za efektywne zabezpieczenie udziałów w aktywach netto ujmuje się w innych całkowitych dochodach i uwzględnia w różnicach kursowych wynikających z przeliczenia wyników finansowych oraz sytuacji majątkowej jednostki działającej za granicą.

4 Jednostka posiadająca wiele jednostek działających za granicą może być narażona na wiele rodzajów ryzyka walutowego. Niniejsza interpretacja przedstawia wytyczne dotyczące identyfikacji ryzyka walutowego kwalifikującego się do zabezpieczenia w zabezpieczeniach udziałów w aktywach netto w jednostce działającej za granicą.

5 MSR 39 zezwala jednostce na wyznaczenie zarówno instrumentów pochodnych, jak i instrumentów finansowych niebędących instrumentami pochodnymi (lub kombinacji instrumentów pochodnych i instrumentów finansowych niebędących instrumentami pochodnymi) na instrumenty zabezpieczające przed ryzykiem walutowym. Niniejsza interpretacja przedstawia wytyczne dotyczące tego, w której jednostce w ramach grupy kapitałowej mogą znajdować się instrumenty zabezpieczające stanowiące zabezpieczenie udziałów w aktywach netto w jednostce działającej za granicą, aby mogły być ujmowane zgodnie z wymogami rachunkowości zabezpieczeń.

---

([1]) Dotyczy to skonsolidowanych sprawozdań finansowych, sprawozdań finansowych, w których inwestycje takie jak jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia, wykazuje się metodą praw własności, i sprawozdań finansowych, które obejmują oddział lub wspólne działanie zgodnie z definicją w MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne.*

▼**M10**

6 MSR 21 i MSR 39 wymagają, aby łączne kwoty – ujęte w innych całkowitych dochodach i dotyczące zarówno różnic kursowych z tytułu przeliczenia wyników i pozycji finansowej oraz zysku i straty z tytułu instrumentu zabezpieczającego uznanego za efektywne zabezpieczenie udziałów w aktywach netto – były przeniesione z kapitału własnego do zysków lub strat jako korekta reklasyfikacyjna w momencie zbycia jednostki działającej za granicą przez jednostkę dominującą. Niniejsza interpretacja zawiera wytyczne dotyczące sposobu, w jaki jednostka powinna ustalić kwoty, które należy przenieść z kapitału własnego do zysków lub strat zarówno dotyczące instrumentu zabezpieczającego, jak i pozycji zabezpieczanej.

ZAKRES

7 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie do jednostki, która zabezpiecza się przez ryzykiem walutowym wynikającym z posiadanych przez nią udziałów w aktywach netto jednostki działającej za granicą i chce podlegać zasadom rachunkowości zabezpieczeń zgodnie z MSR 39. Dla ułatwienia, na potrzeby niniejszej interpretacji jednostkę taką określa się „jednostką dominującą", a sprawozdania finansowe, w których ujmowane są aktywa netto jednostki działającej za granicą określa się „skonsolidowanymi sprawozdaniami finansowymi". Wszystkie odniesienia do jednostki dominującej odnoszą się w równym stopniu do jednostki, która posiada udziały w aktywach netto jednostki działającej za granicą będącej wspólnym przedsięwzięciem, jednostką stowarzyszoną lub oddziałem.

8 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie wyłącznie do zabezpieczeń udziałów w aktywach netto jednostki działającej za granicą; nie należy jej stosować poprzez analogię do innych rodzajów rachunkowości zabezpieczeń.

PROBLEM

9 Inwestycje w jednostkach działających za granicą mogą należeć bezpośrednio do jednostki dominującej lub pośrednio do jej jednostki zależnej lub jednostek zależnych. Następujące zagadnienia są przedmiotem niniejszej interpretacji:

a) *rodzaj zabezpieczanego ryzyka oraz wartość zabezpieczanej pozycji, która może zostać wyznaczona w ramach powiązania zabezpieczającego:*

i) czy jednostka dominująca może wyznaczyć jako zabezpieczane ryzyko wyłącznie różnice kursowe wynikające z różnicy między walutą funkcjonalną jednostki dominującej a walutą funkcjonalną jej jednostki działającej za granicą lub czy może również wyznaczyć jako zabezpieczane ryzyko różnice kursowe wynikające z różnicy między walutą prezentacji skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej a walutą funkcjonalną jednostki działającej za granicą;

ii) jeżeli jednostka dominująca posiada jednostkę działającą za granicą w sposób pośredni, czy zabezpieczane ryzyko może obejmować wyłącznie różnice kursowe wynikające z różnic między walutą funkcjonalną jednostki działającej za granicą i jej jednostki dominującej najniższego szczebla, czy też zabezpieczane ryzyko może również obejmować wszelkie różnice kursowe wynikające z różnic między walutą funkcjonalną jednostki działającej za granicą i jej jednostek dominujących pośredniego i najwyższego szczebla (tj. czy fakt posiadania udziałów w aktywach netto jednostki działającej za granicą poprzez jednostkę dominującą pośredniego szczebla wpływa na ryzyko gospodarcze jednostki dominującej najwyższego szczebla).

▼**M10**

b) *która jednostka w grupie kapitałowej może posiadać instrument zabezpieczający:*

i) czy powiązanie zabezpieczające zgodne z wymogami rachunkowości zabezpieczeń może być ustanowione tylko wtedy, gdy jednostka zabezpieczająca posiadane udziały w aktywach netto jest stroną instrumentu zabezpieczającego, czy też jakakolwiek jednostka z grupy kapitałowej, niezależnie od jej waluty funkcjonalnej, może być posiadaczem instrumentu zabezpieczającego;

ii) czy rodzaj instrumentu zabezpieczającego (pochodny lub niepochodny) lub metoda konsolidacji wpływa na ocenę efektywności zabezpieczenia.

c) *jakie kwoty należy przenieść z kapitału własnego do zysków lub strat jako korektę reklasyfikacyjną w momencie zbycia jednostki działającej za granicą:*

i) jeżeli objęta zabezpieczeniem jednostka działająca za granicą została zbyta, jakie kwoty należy przenieść z pozycji kapitału z przeliczenia pozycji wyrażonych w walutach obcych jednostki dominującej do zysków lub strat w związku z instrumentem zabezpieczającym i w związku ze zbytą jednostką działającą za granicą w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej;

ii) czy metoda konsolidacji wpływa na ustalenie kwot, które należy przenieść z kapitału własnego do zysków lub strat.

UZGODNIONE STANOWISKO

**Rodzaj zabezpieczanego ryzyka oraz wartość zabezpieczanej pozycji, która może zostać wyznaczona w ramach powiązania zabezpieczającego**

10 Rachunkowość zabezpieczeń można stosować wyłącznie w odniesieniu do różnic kursowych powstających między walutą funkcjonalną jednostki działającej za granicą a walutą funkcjonalną jednostki dominującej.

11 W przypadku zabezpieczenia ryzyka walutowego związanego z udziałami w aktywach netto jednostki działającej za granicą pozycją zabezpieczaną może być kwota aktywów netto równa lub niższa od wartości bilansowej aktywów netto jednostki działającej za granicą wykazanej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej. Wartość bilansowa aktywów netto jednostki działającej za granicą, która może być wyznaczona jako pozycja zabezpieczana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej zależy od tego, czy jednostka dominująca niższego szczebla jednostki działającej za granicą zastosowała rachunkowość zabezpieczeń w odniesieniu do wszystkich czy też do części aktywów netto tej jednostki działającej za granicą i czy w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej utrzymano stosowanie tej rachunkowości zabezpieczeń.

12 Zabezpieczanym ryzykiem może być ryzyko walutowe powstające w wyniku różnic pomiędzy walutą funkcjonalną jednostki działającej za granicą a walutą funkcjonalną jednostki dominującej któregokolwiek szczebla (najniższego, pośredniego i najwyższego) tej jednostki działającej za granicą. Fakt posiadania udziałów w aktywach netto poprzez jednostkę dominującą pośredniego szczebla nie wpływa na rodzaj ryzyka gospodarczego wynikającego z narażenia na ryzyko walutowe, na które narażona jest jednostka dominująca najwyższego szczebla.

▼M10

13 Dana ekspozycja na ryzyko walutowe związane z jednostką działającą za granicą może stanowić zabezpieczane ryzyko tylko w jednym powiązaniu zabezpieczającym ujętym w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Dlatego, jeżeli te same aktywa netto jednostki działającej za granicą są zabezpieczane przed tym samym ryzykiem przez więcej niż jedną jednostkę dominującą w grupie (na przykład zarówno przez bezpośrednią, jak i pośrednią jednostkę dominującą), tylko jedno powiązanie zabezpieczające kwalifikuje się do ujęcia zgodnie z wymogami rachunkowości zabezpieczeń w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej najwyższego szczebla. Powiązanie zabezpieczające wyznaczone przez jednostkę dominującą w jej skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym nie musi być utrzymane przez inną jednostkę dominującą wyższego szczebla. Jeżeli jednak nie jest ono utrzymane przez jednostkę dominującą wyższego szczebla, rachunkowość zabezpieczeń stosowana przez jednostkę dominującą niższego szczebla musi być odwrócona w ramach korekt konsolidacyjnych, zanim rachunkowość zabezpieczeń jednostki dominującej wyższego szczebla zostanie ujęta.

**Która jednostka w grupie może posiadać instrument zabezpieczający?**

▼M22

14 Zarówno instrument pochodny, jak i instrument finansowy niebędący instrumentem pochodnym (lub kombinacja instrumentów pochodnych i instrumentów finansowych niebędących instrumentami pochodnymi) może być wyznaczony na instrument zabezpieczający w zabezpieczeniach udziałów w aktywach netto jednostki działającej za granicą. Instrument(y) zabezpieczający(e) może(mogą) być utrzymywany(e) przez jakąkolwiek jednostkę lub jednostki w grupie tak długo, jak wymogi paragrafu 88 MSR 39 dotyczące wyznaczenia, dokumentacji i efektywności w zabezpieczeniach udziałów w aktywach netto są spełnione. W szczególności strategia zabezpieczeń grupy kapitałowej powinna być przejrzyście udokumentowana ze względu na możliwość odmiennego wyznaczania na różnych poziomach grupy.

▼M10

15 Na potrzeby oceny efektywności zmianę wartości instrumentu zabezpieczającego związaną z ryzykiem walutowym oblicza się poprzez odwołanie do waluty funkcjonalnej jednostki dominującej, w stosunku do której mierzone jest zabezpieczane ryzyko, zgodnie z dokumentacją rachunkowości zabezpieczeń. Zależnie od tego, gdzie znajduje się instrument zabezpieczający, w przypadku niestosowania rachunkowości zabezpieczeń łączna zmiana wartości instrumentu zabezpieczającego może zostać ujęta w zyskach lub stratach, w innych całkowitych dochodach lub obu tych kwotach. Jednak na ocenę efektywności nie wpływa to, czy zmianę wartości instrumentu zabezpieczającego ujęto w zyskach lub stratach, czy też w innych całkowitych dochodach. Elementem stosowania wymogów rachunkowości zabezpieczeń jest ujmowanie łącznej, efektywnej części zmiany w innych całkowitych dochodach. Na ocenę efektywności nie wpływa to, czy instrument zabezpieczający jest instrumentem pochodnym lub niepochodnym, ani metoda konsolidacji.

**Zbycie jednostki działającej za granicą**

16 Jeżeli objęta zabezpieczeniem jednostka działająca za granicą została zbyta, kwota, którą w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej przeniesiono z pozycji kapitału z przeliczenia pozycji wyrażonych w walutach obcych do zysków lub strat w ramach korekty reklasyfikacyjnej związaną z instrumentem zabezpieczającym jest kwotą, której zidentyfikowania wymaga paragraf 102 MSR 39. Kwota ta stanowi zakumulowany zysk lub stratę z tytułu instrumentu zabezpieczającego uznanego za efektywne zabezpieczenie.

17 Kwota, którą w związku z udziałami w aktywach netto jednostki działającej za granicą przeniesiono w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej z pozycji kapitału z przeliczenia pozycji wyrażonych w walutach obcych do zysków lub strat, zgodnie z paragrafem 48 MSR 21, jest kwotą ujętą w pozycji kapitału z przeliczenia pozycji wyrażonych w walutach obcych jednostki dominującej dotyczącą tej jednostki działającej za granicą. Metoda konsolidacji

▼M10

nie wpływa na łączną kwotę ujętą w pozycji kapitału z przeliczenia pozycji wyrażonych w walutach obcych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej najwyższego szczebla, związaną z wszystkimi jej jednostkami działającymi za granicą. Jednakże zastosowanie przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla bezpośredniej lub pośredniej metody konsolidacji ([1]) może mieć wpływ na kwotę ujętą w jej kapitale z przeliczenia pozycji wyrażonych w walutach obcych, dotyczącą danej jednostki działającej za granicą. Stosowanie pośredniej metody konsolidacji może prowadzić do przeniesienia do zysków lub strat kwoty innej od tej, którą zastosowano do ustalenia efektywności zabezpieczenia. Różnicę tę można wyeliminować poprzez ustalenie kwoty odnoszącej się do tej jednostki działającej za granicą, która powstałaby, gdyby zastosowano bezpośrednią metodę konsolidacji. MSR 21 nie wymaga przeprowadzania tej korekty. Postępowanie w takich przypadkach jest jednakże wyborem zasad (polityki) rachunkowości, które należy stosować w sposób spójny w odniesieniu do wszystkich udziałów w aktywach netto jednostek działających za granicą.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

▼M22

18 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 października 2008 r. i później. Jednostka stosuje zmianę paragrafu 14 wprowadzoną przez *Zmiany MSSF* wydane w kwietniu 2009 r. w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie interpretacji i zmiany paragrafu 14 jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed 1 października 2008 r. lub zmianę paragrafu 14 przed 1 lipca 2009 r., to ujawnia ten fakt.

▼M10

OKRES PRZEJŚCIOWY

19 MSR 8 określa, w jaki sposób jednostka stosuje zmianę zasad (polityki) rachunkowości powstałą na skutek zastosowania interpretacji po raz pierwszy. Jednostka nie ma obowiązku przestrzegania tych wymogów stosując interpretację po raz pierwszy. Jeżeli jednostka wyznaczyła instrument zabezpieczający jako zabezpieczenie udziałów w aktywach netto, a zabezpieczenie to nie spełnia zasad rachunkowości zabezpieczeń określonych w niniejszej interpretacji, jednostka powinna zgodnie z MSR 39 zaprzestać w sposób prospektywny stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń w odniesieniu do takich zabezpieczeń.

*Załącznik*

**Objaśnienie stosowania**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część interpretacji.*

OS1 Niniejszy załącznik ilustruje zastosowanie interpretacji na przykładzie grupy kapitałowej przedstawionej poniżej. We wszystkich przypadkach powiązania zabezpieczające powinny być poddane testowi efektywności zgodnie z MSR 39, mimo iż test ten nie został omówiony w niniejszym załączniku. Jednostka dominująca będąca jednostką dominującą najwyższego szczebla sporządza swoje skonsolidowane sprawozdanie finansowe w walucie funkcjonalnej, którą jest euro (EUR). Każda z jednostek zależnych jest jej 100 % własnością. Udziały jednostki dominującej w aktywach netto jednostki zależnej

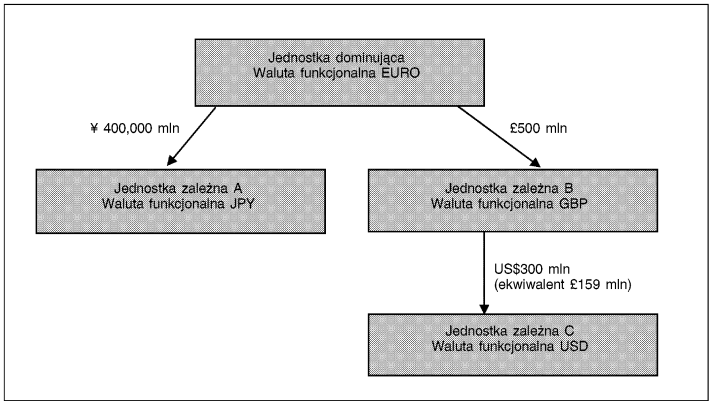
([1]) Bezpośrednia metoda konsolidacji jest metodą, w ramach której sprawozdanie finansowe jednostki działającej za granicą jest przeliczane bezpośrednio na walutę funkcjonalną jednostki dominującej najwyższego szczebla. Pośrednia metoda konsolidacji jest metodą, w ramach której sprawozdanie finansowe jednostki działającej za granicą jest najpierw przeliczane na walutę funkcjonalną jednostki(ek) dominującej(ych) pośredniego szczebla, a następnie przeliczane na walutę funkcjonalną jednostki dominującej najwyższego szczebla (lub na walutę prezentacji jeśli nie jest tożsama z walutą funkcjonalną).

▼M10

B (waluta funkcjonalna funt szterling (GBP)) w wysokości 500 mln GBP obejmują 159 milionów GBP, będących ekwiwalentem udziałów jednostki zależnej B w aktywach netto w jednostce zależnej C (waluta funkcjonalna dolar amerykański (USD)), o wartości 300 milionów USD. Innymi słowy, aktywa netto jednostki dominującej B, nie licząc jej inwestycji w jednostce zależnej C, wynoszą 341 milionów GBP.

**Rodzaj zabezpieczanego ryzyka, dla którego można ustanowić powiązanie zabezpieczające (paragrafy 10–13)**

OS2 Jednostka dominująca może zabezpieczyć udziały w aktywach netto w każdej z jednostek zależnych A, B i C w związku z ryzykiem walutowym między ich odnośnymi walutami funkcjonalnymi (japoński jen (JPY), funt szterling i dolar amerykański) oraz euro. Ponadto jednostka dominująca może zabezpieczyć ryzyko walutowe między walutami funkcjonalnymi USD/GBP jednostki zależnej B i jednostki zależnej C. W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostka zależna B może zabezpieczyć swoje udziały w aktywach netto jednostki zależnej C w związku z ryzykiem walutowym występującym między ich walutami funkcjonalnymi tj. dolarem amerykańskim i funtem szterlingiem. W zaprezentowanych przykładach wyznaczone ryzyko jest ryzykiem zmiany natychmiastowego kursu wymiany walut, ponieważ instrumenty zabezpieczające nie są instrumentami pochodnymi. Gdyby instrumenty zabezpieczające były kontraktami forward, jednostka dominująca mogłaby wyznaczyć ryzyko zmiany kursu wymiany forward.




**Wartość pozycji zabezpieczanej, która może zostać wyznaczona w ramach powiązania zabezpieczającego (paragrafy 10–13)**

OS3 Jednostka dominująca zamierza zabezpieczyć ryzyko walutowe związane z jej udziałami w aktywach netto jednostki zależnej C. Przyjmijmy, że jednostka zależna A zaciągnęła zewnętrzną pożyczkę w kwocie 300 milionów USD. Aktywa netto jednostki zależnej A na początku okresu sprawozdawczego wynoszą 400 000 milionów JPY i uwzględniają wpływy z tytułu zaciągnięcia zewnętrznej pożyczki w kwocie 300 milionów USD.

▼**M10**

OS4 Pozycją zabezpieczoną może być wartość aktywów netto równa lub mniejsza od wartości bilansowej udziałów jednostki dominującej w aktywach netto jednostki zależnej C (300 milionów USD) wykazanych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej. W swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostka dominująca może wyznaczyć zewnętrzną pożyczkę jednostki zależnej A w kwocie 300 milionów USD jako zabezpieczenie ryzyka zmiany natychmiastowego kursu wymiany walut EUR/USD związanego z jej udziałami w aktywach netto jednostki zależnej C o wartości 300 milionów USD. W tym przypadku po zastosowaniu rachunkowości zabezpieczeń zarówno różnice kursowe EUR/USD związane z zewnętrzną pożyczką jednostki zależnej A w wysokości 300 milionów USD, jak i różnice kursowe EUR/USD związane z udziałami w aktywach netto jednostki zależnej C w kwocie 300 milionów USD są ujmowane w pozycji kapitału z przeliczenia pozycji wyrażonych w walutach obcych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej.

OS5 W przypadku niezastosowania rachunkowości zabezpieczeń łączną różnicę kursową USD/EUR z tytułu 300 milionów USD zewnętrznej pożyczki jednostki zależnej A należy ująć w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej w następujący sposób:

— w zyskach lub stratach – zmianę natychmiastowego kursu wymiany walut USD/JPY, przeliczoną na euro oraz

— w innych całkowitych dochodach – zmianę natychmiastowego kursu wymiany walut JPY/EUR.

Zamiast wyznaczenia, o którym mowa w paragrafie OS4, jednostka dominująca może w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wyznaczyć zewnętrzną pożyczkę jednostki zależnej A w kwocie 300 mln USD jako zabezpieczenie ryzyka zmiany natychmiastowego kursu wymiany walut GBP/USD między jednostką zależną C i jednostką zależną B. W takim przypadku różnica kursowa-EUR/USD związana z zewnętrzną pożyczką 300 mln USD jednostki zależnej A powinna być ujęta w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej w następujący sposób:

— w kapitale z przeliczenia pozycji wyrażonych w walutach obcych dotyczącym jednostki zależnej C – zmianę natychmiastowego kursu wymiany walut GBP/USD,

— w zyskach lub stratach – zmianę natychmiastowego kursu wymiany walut GBP/JPY przeliczoną na euro oraz

— w innych całkowitych dochodach – zmianę natychmiastowego kursu wymiany walut JPY/EUR.

OS6 Jednostka dominująca nie może wyznaczyć w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym zewnętrznej pożyczki jednostki zależnej A w kwocie 300 mln USD jako zabezpieczenia zmiany zarówno natychmiastowego kursu wymiany walut EUR/USD, jak i natychmiastowego kursu wymiany walut GBP/USD. Pojedynczy instrument zabezpieczający może zabezpieczyć to samo wyznaczone ryzyko tylko raz. Jednostka dominująca B nie może zastosować rachunkowości zabezpieczeń w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, ponieważ instrument zabezpieczający znajduje się poza grupą, w skład której wchodzi jednostka zależna B i jednostka zależna C.

▼M10

**Która jednostka w grupie może posiadać instrument zabezpieczający? (paragrafy 14 i 15)**

OS7 Jak pokazano w paragrafie OS5, całkowita zmiana wartości zewnętrznej pożyczki w kwocie 300 mln USD zaciągniętej przez jednostkę zależną A wynikająca z ryzyka kursowego, w przypadku niestosowania rachunkowości zabezpieczeń zostanie ujęta w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej zarówno w zyskach lub stratach (ryzyko zmiany natychmiastowego kursu wymiany walut USD/JPY), jak i w innych całkowitych dochodach (ryzyko zmiany natychmiastowego kursu wymiany walut EUR/JPY). Obie kwoty uwzględnia się w celu oceny efektywności zabezpieczenia ustanowionego w paragrafie OS4, gdyż zmianę wartości zarówno instrumentu zabezpieczającego, jak i pozycji zabezpieczanej oblicza się poprzez odniesienie do euro, będącego walutą funkcjonalną jednostki dominującej do dolara amerykańskiego, będącego walutą funkcjonalną jednostki zależnej C, zgodnie z dokumentacją rachunkowości zabezpieczeń. Na skuteczność zabezpieczenia nie wpływa metoda konsolidacji (tj. metoda bezpośrednia lub pośrednia).

**Kwoty przeniesione do zysków lub strat w momencie zbycia jednostki działającej za granicą (paragrafy 16 i 17)**

OS8 Jeżeli jednostka C została zbyta, w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej kwoty przeniesione z pozycji kapitału z tytułu przeliczenia pozycji wyrażonych w walutach obcych (KFX) do zysków lub strat są następujące:

a) w związku z zewnętrzną pożyczką 300 mln USD jednostki zależnej A jest to kwota, której zidentyfikowania wymaga MSR 39, tj. całkowita zmiana wartości związana z ryzykiem kursowym, która została ujęta w innych całkowitych dochodach jako efektywna część zabezpieczenia, oraz

b) w związku z 300 mln USD udziałów w aktywach netto jednostki zależnej C jest to kwota ustalona w wyniku zastosowanej przez jednostkę metody konsolidacji. Jeżeli jednostka dominująca stosuje metodę bezpośrednią, jej KFX związany z jednostką zależną C będzie ustalony bezpośrednio za pomocą kursu wymiany EUR/USD. Jeżeli jednostka dominująca stosuje pośrednią metodę konsolidacji, jej KFX związany z jednostką zależną C ustala się za pomocą KFX ujętego przez jednostkę zależną B, który uwzględnia kurs wymiany walut GBP/USD, przeliczonego na walutę funkcjonalną jednostki dominującej przy zastosowaniu kursu wymiany EUR/GBP. Stosowanie przez jednostkę dominującą metody pośredniej konsolidacji w poprzednich okresach nie wymaga ani nie wyklucza możliwości ustalenia kwoty KFX, którą należy przenieść w momencie zbycia jednostki zależnej C, jako kwoty, która zostałaby ujęta, gdyby jednostka dominująca od zawsze stosowała metodę bezpośrednią, w zależności od jej zasad (polityki) rachunkowości.

**Zabezpieczanie więcej niż jednej jednostki działającej za granicą (paragrafy 11, 13 i 15)**

OS9 Następujące przykłady pokazują, że w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej ryzykiem, które można zabezpieczyć, jest zawsze ryzyko związane z relacją między jej walutą funkcjonalną (euro) a walutą funkcjonalną jednostek zależnych B i C. Niezależnie od tego, w jaki sposób ustanowiono zabezpieczenie, maksymalne kwoty, które z tytułu efektywności zabezpieczenia mogą być ujmowane w kapitale z tytułu przeliczenia pozycji wyrażonych w walutach obcych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej – przy objęciu zabezpieczeniem obydwu jednostek działających za granicą – to 300 mln USD z tytułu ryzyka walutowego EUR/USD oraz 341 mln GBP z tytułu ryzyka walutowego EUR/GBP. Inne zmiany wartości spowodowane zmianami kursów wymiany walut są ujęte w skonsolidowanych zyskach lub stratach jednostki dominującej. Oczywiście byłoby możliwe, aby jednostka dominująca wyznaczyła wyłącznie 300 mln USD w ramach zabezpieczenia ryzyka zmiany natychmiastowego kursu wymiany walut USD/GBP lub wyłącznie 500 mln GBP w ramach zabezpieczenia ryzyka zmiany natychmiastowego kursu wymiany walut GBP/EUR.

▼M10

**Jednostka dominująca posiada instrumenty zabezpieczające zarówno USD, jak i GBP**

OS10 Jednostka dominująca chce zabezpieczyć ryzyko walutowe związane z jej udziałami w aktywach netto jednostki zależnej B oraz jednostki zależnej C. Załóżmy, że jednostka dominująca jest w posiadaniu odpowiednich instrumentów zabezpieczających denominowanych zarówno w dolarach, jak i w funtach szterlingach, które mogłaby wyznaczyć jako zabezpieczenie swoich udziałów w aktywach netto jednostki zależnej B i jednostki zależnej C. W swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostka dominująca może ustanowić przykładowo następujące zabezpieczenia, nie ograniczające się do przedstawionych poniżej przykładów:

(a) Instrument zabezpieczający w wysokości 300 mln USD ustanowiony jako zabezpieczenie 300 mln USD udziałów w aktywach netto jednostki zależnej C przed ryzykiem zmiany natychmiastowego kursu wymiany walut (EUR/USD), powstającym między jednostką dominującą a jednostką zależną C, oraz instrument zabezpieczający do kwoty 341 mln GBP ustanowiony jako zabezpieczenie 341 mln GBP udziałów w aktywach netto jednostki zależnej B przed ryzykiem zmiany natychmiastowego kursu wymiany (EUR/GBP), powstającym między jednostką dominującą a jednostką zależną B.

(b) Instrument zabezpieczający w wysokości 300 mln USD ustanowiony jako zabezpieczenie 300 mln USD udziałów w aktywach netto jednostki zależnej C przed ryzykiem zmiany natychmiastowego kursu wymiany walut (GBP/USD), powstającym między jednostką zależną B a jednostką zależną C, oraz instrument zabezpieczający do kwoty 500 mln GBP ustanowiony jako zabezpieczenie 500 mln GBP udziałów w aktywach netto jednostki zależnej B przed ryzykiem zmiany natychmiastowego kursu wymiany (EUR/GBP), powstającym między jednostką dominującą a jednostką zależną B.

OS11 Ryzyko walutowe EUR/USD związane z udziałami jednostki dominującej w aktywach netto jednostki zależnej C jest różne od ryzyka walutowego EUR/GBP związanego z udziałami jednostki dominującej w aktywach netto jednostki zależnej B. Jednakże w przypadku przedstawionym w paragrafie OS10 pkt (a), wyznaczając posiadany instrument zabezpieczający w USD, jednostka dominująca już w pełni zabezpieczyła ryzyko walutowe EUR/USD wynikające ze swoich udziałów w aktywach netto jednostki zależnej C. Gdyby jednostka dominująca wyznaczyła także będący w jej posiadaniu instrument w GBP jako zabezpieczenie swoich udziałów w aktywach netto jednostki zależnej B w wysokości 500 mln GBP, wówczas 159 mln GBP tych udziałów w aktywach netto – będące ekwiwalentem w GBP udziałów w USD jednostki zależnej B w aktywach netto jednostki zależnej C – będzie podwójnie zabezpieczone w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej z tytułu ryzyka walutowego GBP/EUR.

OS12 W przypadku przedstawionym w paragrafie OS10 pkt (b) jeżeli jednostka dominująca wyznaczy do zabezpieczenia ryzyko zmiany natychmiastowego kursu wymiany walut (GBP/USD) między jednostką zależną B i jednostką zależną C, to w kapitale z przeliczenia pozycji wyrażonych w walutach obcych w sprawozdaniu jednostki dominującej dotyczącym jednostki zależnej C znajdzie się tylko kwota odzwierciedlająca zmianę kursu wymiany walut GBP/USD wynikająca z przeszacowania wartości instrumentu zabezpieczającego o nominale 300 mln USD. Pozostała cześć zmiany (ekwiwalent przeszacowania 159 mln GBP na skutek zmiany kursu wymiany walut GBP/EUR) jest uwzględniona w skonsolidowanych zyskach lub stratach jednostki dominującej, jak opisano w paragrafie OS5. W związku z tym, że ryzyko walutowe USD/GBP między jednostką zależną B i C nie obejmuje ryzyka walutowego GBP/EUR, jednostka dominująca może także wyznaczyć do zabezpieczenia kwotę do wysokości 500 mln GBP swoich udziałów w aktywach netto jednostki zależnej B przed ryzykiem zmiany natychmiastowego kursu wykonania (GBP/EUR) między jednostką dominującą a jednostką zależną B.

▼M10

**Jednostka zależna B posiadająca instrument zabezpieczający USD**

OS13 Załóżmy, że jednostka zależna B posiada zewnętrzną pożyczkę w kwocie 300 mln USD, która została przetransferowana do jednostki dominującej w wyniku udzielenia pożyczki wewnątrzgrupowej denominowanej w funtach szterlingach. Ponieważ zarówno jej aktywa i zobowiązania wzrosły o 159 mln GBP, aktywa netto jednostki zależnej B pozostają niezmienione. Jednostka zależna B w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym mogłaby wyznaczyć zewnętrzną pożyczkę jako zabezpieczenie ryzyka walutowego GBP/USD związanego z udziałami w aktywach netto jednostki zależnej C. Jednostka dominująca mogłaby utrzymać ten wyznaczony przez jednostkę zależną B instrument zabezpieczający jako zabezpieczenie jej udziałów w aktywach netto jednostki zależnej C w wysokości 300 mln USD w związku z ryzykiem walutowym GBP/USD (zob. paragraf 13) oraz jednostka dominująca mogłaby wyznaczyć posiadany przez nią instrument zabezpieczający GBP jako zabezpieczenie całości swoich udziałów w aktywach netto jednostki zależnej B w kwocie 500 mln GBP. Pierwsze zabezpieczenie ustanowione przez jednostkę zależną B powinno być oceniane w odniesieniu do waluty funkcjonalnej jednostki zależnej B (funt szterling) a drugie zabezpieczenie ustanowione przez jednostkę dominującą powinno być oceniane w odniesieniu do waluty funkcjonalnej jednostki dominującej (euro). W tym przypadku w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej za pomocą instrumentu zabezpieczającego w USD zostało zabezpieczone tylko ryzyko GBP/USD wynikające z udziałów jednostki dominującej w aktywach netto jednostki zależnej C, a nie całe ryzyko walutowe wynikające z kursu EUR/USD. Dlatego też całe ryzyko wynikające z relacji między EUR/GBP związane z udziałami jednostki dominującej w aktywach netto jednostki zależnej B o wartości 500 mln USD może być zabezpieczone w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej.

OS14 Należy jednak rozważyć także ujęcie księgowe 159 mln GBP pożyczki zaciągniętej przez jednostkę dominującą w jednostce zależnej B. Jeżeli pożyczka jednostki dominującej nie jest uznawana za część jej udziałów w aktywach netto jednostki zależnej B, ponieważ nie spełnia ona warunków zawartych w paragrafie 15 MSR 21, różnica kursowa wynikająca z przeliczenia pożyczki z GBP na EUR powinna być uwzględniona w skonsolidowanych zyskach lub stratach jednostki dominującej. Jeżeli pożyczka przypadająca do zwrotu jednostce zależnej B jest uznawana za część udziałów w aktywach netto przez jednostkę dominującą, te udziały będą wynosiły tylko 341 mln GBP, a kwota, którą jednostka dominująca mogłaby ustanowić jako pozycję zabezpieczaną z tytułu ryzyka walutowego GBP/EUR zostałaby odpowiednio zmniejszona z kwoty 500 mln GBP do 341 mln GBP.

OS15 Gdyby jednostka dominująca odwróciła powiązanie zabezpieczające ustanowione przez jednostkę zależną B, jednostka dominująca mogłaby wyznaczyć zewnętrzną pożyczkę 300 mln USD będącą w posiadaniu jednostki zależnej B jako zabezpieczenie 300 mln USD jej udziałów w aktywach netto jednostki zależnej C w związku z ryzykiem walutowym EUR/USD oraz wyznaczyć instrument zabezpieczający w GBP, będący w jej posiadaniu, jako zabezpieczenie do wysokości 341 mln GBP jej udziałów w aktywach netto jednostki zależnej B. W tym przypadku efektywność obydwu zabezpieczeń powinna być obliczona przez odwołanie do waluty funkcjonalnej jednostki dominującej (euro). W takim przypadku, zarówno zmiana wartości zewnętrznej pożyczki będącej w posiadaniu jednostki zależnej B, wynikająca ze zmiany kursy wymiany walut USD/GBP, jak i zmiana wartości pożyczki jednostki dominującej przypadającej do zwrotu na rzecz jednostki zależnej B wynikająca z przeliczenia GBP/EUR (łącznie odpowiednik przeliczenia kursu USD/EUR), powinny być ujęte w pozycji kapitału z tytułu przeliczenia pozycji wyrażonych w walutach obcych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej. Ponieważ jednostka dominująca w pełni zabezpieczyła ryzyko EUR/USD wynikające z jej udziałów w aktywach netto jednostki zależnej C, może zabezpieczyć wyłącznie kwotę do wysokości 341 mln GBP z tytułu ryzyka jej udziałów w aktywach netto jednostki zależnej B.

▼M17

## INTERPRETACJA KIMSF 17

### *Przekazanie aktywów niegotówkowych właścicielom*

Odwołania

— MSSF 3 *Połączenia jednostek* (zaktualizowany w 2008 r.)

— MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*

— MSSF 7 *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*

▼M32

— MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe*

▼M33

— MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*

▼M17

— MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.)

— MSR 10 *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym*

— MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* (zmieniony w maju 2008 r.)

WPROWADZENIE

1 Jednostka wypłaca niekiedy dywidendę swoim właścicielom występującym w charakterze udziałowców ([1]) w postaci aktywów innych niż środki pieniężne (aktywa niegotówkowe). W takich sytuacjach jednostka może zaoferować swoim właścicielom prawo wyboru czy dywidenda ma być wypłacona w postaci aktywów niegotówkowych czy też w środkach pieniężnych. IFRIC poproszono o wytyczne, w jaki sposób jednostka powinna ujmować takie dywidendy.

2 Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) nie dają wytycznych na temat sposobu wyceny przez jednostkę podziału zysku na rzecz właścicieli (powszechnie określanego jako dywidendy). MSR 1 wymaga od jednostki przedstawienia szczegółowych informacji na temat dywidend ujętych jako podział zysku na rzecz właścicieli w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym lub w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

ZAKRES

3 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie do następujących typów, niemających charakteru wzajemnego, przekazania aktywów przez jednostkę na rzecz jej właścicieli występujących w charakterze udziałowców:

a) przekazania aktywów niegotówkowych (np. w postaci rzeczowych aktywów trwałych, przedsięwzięć zgodnie z definicją w MSSF 3, udziałów w innej jednostce lub grup do zbycia zgodnie z definicją w MSSF 5); oraz

b) wypłat dających właścicielom prawo wyboru formy przekazania aktywów: aktywów niegotówkowych lub środków pieniężnych.

4 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie tylko do takiego przekazania aktywów niegotówkowych, w którym wszyscy właściciele tej samej klasy instrumentów kapitałowych są traktowani w jednakowy sposób.

([1]) Paragraf 7 MSR 1 definiuje właścicieli jako posiadaczy instrumentów zaklasyfikowanych jako kapitał własny.

▼M17

5 Niniejsza interpretacja nie ma zastosowania do przekazania aktywów niegotówkowych, w wyniku którego aktywa są ostatecznie kontrolowane przez tę samą stronę lub strony zarówno przed przekazaniem, jak i po przekazaniu. Niniejsze ograniczenie zakresu stosuje się do jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostki przekazującej aktywa.

6 Zgodnie z paragrafem 5 niniejsza interpretacja nie ma zastosowania, kiedy niegotówkowy składnik aktywów ostatecznie podlega kontroli tych samych stron zarówno przed przekazaniem, jak i po przekazaniu. Paragraf B2 MSSF 3 stwierdza, że „grupę osób uznaje się za sprawującą kontrolę nad jednostką, gdy, w wyniku uzgodnień umownych, są łącznie zdolne do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki w celu osiągania korzyści z jej działalności". Dlatego, aby przekazanie aktywów niegotówkowych nie było objęte zakresem niniejszej interpretacji ze względu na fakt, że te same strony kontrolują aktywa zarówno przed przekazaniem, jak i po przekazaniu aktywów, grupa poszczególnych udziałowców otrzymujących takie aktywa niegotówkowe musi łącznie, w wyniku uzgodnień umownych, sprawować władzę nad jednostką przekazującą aktywa.

▼M32

7 Zgodnie z paragrafem 5, niniejsza interpretacja nie ma zastosowania, jeżeli jednostka przekazuje część swoich udziałów w jednostce zależnej, ale zachowuje kontrolę nad jednostką zależną. Jeżeli przekazanie skutkuje ujęciem udziałów niekontrolujących w jednostce zależnej, to przekazanie ujmuje się zgodnie z wymogami MSSF 10.

▼M17

8 Niniejsza interpretacja odnosi się tylko do ujmowania przekazania aktywów niegotówkowych przez tę jednostkę, która przekazuje aktywa. Nie odnosi się do ujmowania przez udziałowców otrzymujących tego rodzaju aktywa niegotówkowe.

PROBLEM

9 Jeżeli jednostka deklaruje podział wyniku i ma obowiązek wydania niegotówkowych aktywów jej właścicielom w wyniku tego podziału, musi ująć zobowiązanie z tytułu dywidendy. W związku z tym interpretacja odnosi się do następujących problemów:

a) Kiedy jednostka powinna ujmować zobowiązanie z tytułu dywidendy?

b) W jaki sposób jednostka wycenia zobowiązanie z tytułu dywidendy?

c) W jaki sposób na moment wypłaty dywidendy ujmuje się różnicę między wartością bilansową aktywów wydawanych w ramach podziału wyniku a wartością bilansową zobowiązania z tytułu dywidendy?

UZGODNIONE STANOWISKO

**Kiedy należy ujmować zobowiązanie z tytułu dywidendy**

10 Zobowiązanie do zapłaty dywidendy ujmuje się, gdy wypłata dywidendy została uchwalona przez uprawniony do tego organ jednostki i decyzja o jej wypłacie nie leży już w gestii jednostki, to jest wtedy, gdy:

a) dywidenda zadeklarowana, np. przez kierownictwo lub przez zarząd, została zatwierdzona/uchwalona przez uprawniony do tego organ, np. przez udziałowców, jeżeli w danym systemie prawnym wymagana jest taka uchwała, lub

b) dywidenda została zadeklarowana, np. przez kierownictwo lub przez zarząd, jeżeli w danym systemie prawnym nie wymaga się dalszego zatwierdzenia/uchwalenia przez udziałowców.

▼M17

**Wycena zobowiązania z tytułu dywidendy**

11 Jednostka wycenia zobowiązanie do przekazania aktywów niegotówkowych jako dywidendy na rzecz właścicieli w wartości godziwej aktywów, które mają być przekazane.

12 Jeżeli jednostka daje swoim właścicielom prawo wyboru formy otrzymania dywidendy: w postaci aktywów niegotówkowych lub środków pieniężnych, jednostka szacuje zobowiązanie z tytułu dywidendy, biorąc pod uwagę zarówno wartość godziwą każdej z dostępnych form, jak również związane z tym prawdopodobieństwo wyboru każdej z form przez właścicieli.

13 Na koniec każdego okresu sprawozdawczego oraz na dzień wypłaty dywidendy jednostka dokonuje weryfikacji i koryguje wartość bilansową zobowiązania z tytułu dywidendy, a wszelkie zmiany wartości bilansowej zobowiązania z tytułu dywidendy ujmuje w kapitale własnym jako korektę wartości podzielonego wyniku.

**Ujmowanie różnicy między wartością bilansową przekazywanych aktywów a wartością bilansową zobowiązania z tytułu dywidendy na moment uregulowania zobowiązania z tytułu dywidendy**

14 W momencie uregulowania zobowiązania z tytułu dywidendy/wypłaty dywidendy jednostka ujmuje w zysku lub stracie różnicę, o ile występuje, między wartością bilansową aktywów wydawanych w ramach podziału wyniku a wartością bilansową zobowiązania z tytułu dywidendy.

**Prezentacja i ujawnianie informacji**

15 Jednostka prezentuje różnice opisane w paragrafie 14 w odrębnej pozycji zysku lub straty.

16 Jednostka ujawnia następujące informacje, jeśli ma to zastosowanie:

a) wartość bilansową zobowiązania z tytułu dywidendy na początek i na koniec okresu; oraz

b) wzrost lub spadek wartości bilansowej ujętej w okresie zgodnie z paragrafem 13 na skutek zmiany wartości godziwej aktywów, które mają być wydane w ramach podziału wyniku.

▼M33

17 Jeżeli po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, jednostka zadeklaruje dywidendę niegotówkową, ujawnia wówczas:

▼M17

a) charakter aktywów, które mają być wydane w ramach podziału wyniku;

b) wartość bilansową aktywów, które mają być wydane w ramach podziału wyniku, na koniec okresu sprawozdawczego; oraz

▼M33

c) wartość godziwą aktywów, które mają być wydane w ramach podziału wyniku na koniec okresu sprawozdawczego, jeżeli różni się od ich wartości bilansowej, oraz informacje wymagane w paragrafie 93 b), d), g) i i) oraz paragrafie 99 MSSF 13 dotyczące metody zastosowanej (metod zastosowanych) do ustalenia tej wartości godziwej.

▼**M17**

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

18 Jednostka stosuje niniejszą interpretację do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 roku i później. Retrospektywne zastosowanie jest niedozwolone. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. Jeśli jednostka zastosuje niniejszą interpretację do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 lipca 2009 r., to fakt ten ujawnia oraz stosuje jednocześnie MSSF 3 (zaktualizowany w 2008 r.), MSR 27 (zmieniony w maju 2008 r.) oraz MSFF 5 (zmieniony przez niniejszą interpretację).

▼**M32**

19 MSSF 10, wydany w maju 2011 r., spowodował zmianę w paragrafie 7. Jednostka stosuje tę zmianę wtedy, gdy stosuje MSSF 10.

▼**M33**

20 Na podstawie MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragraf 17. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 13.

▼**M18**

## INTERPRETACJA KIMSF 18

### *Przekazanie aktywów przez klientów*

ODWOŁANIA

— *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*

— MSSF 1 *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy* (zmieniony w 2008 r.)

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*

— MSR 18 *Przychody*

— MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*

— KIMSF 12 *Umowy na usługi koncesjonowane*

WPROWADZENIE

1 W sektorze użyteczności publicznej jednostka może otrzymywać od swoich klientów składniki rzeczowych aktywów trwałych, które muszą być zastosowane do przyłączenia tych klientów do infrastruktury i zapewnienia im stałego dostępu do dostaw towarów takich jak energia elektryczna, gaz lub woda. Alternatywnie jednostka może otrzymywać od swoich klientów środki pieniężne na nabycie lub wytworzenie takich składników rzeczowych aktywów trwałych. Zazwyczaj klienci są zobowiązani do uiszczania za otrzymane dobra lub usługi dodatkowych opłat ustalonych na podstawie ich wykorzystania.

2 Przekazywanie aktywów przez klientów może występować także w innych branżach aniżeli sektor użyteczności publicznej. Na przykład jednostka zlecająca na zewnątrz (poprzez outsourcing) funkcje związane z technologiami informacyjnymi może przekazywać swoje rzeczowe aktywa trwałe podmiotom zajmującym się outsourcingiem.

3 W niektórych przypadkach przekazującym składnik aktywów może nie być jednostka, która ostatecznie będzie miała stały dostęp do dostaw dóbr lub usług bądź będzie odbiorcą tych dóbr lub usług. Jednakże dla ułatwienia niniejsza interpretacja mówi o jednostce przekazującej składnik aktywów jako o jednostce będącej klientem.

ZAKRES

4 Niniejsza interpretacja odnosi się do ujęcia przekazywania rzeczowych aktywów trwałych przez jednostki, którym te aktywa przekazali ich klienci.

5 Umowy będące przedmiotem niniejszej interpretacji to umowy, na mocy których jednostka otrzymuje od swojego klienta składnik rzeczowych aktywów trwałych, który następnie musi zastosować w celu przyłączenia klienta do infrastruktury lub w celu zapewnienia mu stałego dostępu do dostaw towarów lub usług lub w obu tych celach.

6 Niniejsza interpretacja dotyczy także umów, na mocy których jednostka otrzymuje od swojego klienta kwotę środków pieniężnych, którą może przeznaczyć wyłącznie na zbudowanie lub nabycie składnika rzeczowych aktywów trwałych, który następnie musi zastosować w celu przyłączenia klienta do infrastruktury lub w celu zapewnienia mu stałego dostępu do dostaw towarów lub usług lub w obu tych celach.

▼M18

7 Niniejsza interpretacja nie ma zastosowania do umów, w których przekazanie ma charakter dotacji państwowej w myśl tego, jak ją definiuje MSR 20, lub infrastruktura podlega wykorzystaniu na zasadach umów na usługi koncesjonowane, które wchodzą w zakres KIMSF 12.

PROBLEM

8 Niniejsza interpretacja odnosi się do następujących problemów:

(a) Czy spełniona jest definicja składnika aktywów?

(b) Jeżeli definicja składnika aktywów jest spełniona, jak należy wyceniać przekazany składnik rzeczowych aktywów trwałych w momencie jego początkowego ujęcia?

(c) Jeżeli w momencie początkowego ujęcia składnik rzeczowych aktywów trwałych jest wyceniany w wartości godziwej, jak należy ująć go drugostronnie?

(d) W jaki sposób jednostka powinna ujmować środki pieniężne przekazane jej przez klienta?

UZGODNIONE STANOWISKO

**Czy spełniona jest definicja składnika aktywów?**

9 Jeżeli jednostka otrzymuje od klienta składnik rzeczowych aktywów trwałych, jednostka ocenia, czy przekazany jej składnik spełnia definicję składnika aktywów zawartą w *Założeniach koncepcyjnych*. Paragraf 49(a) *Założeń koncepcyjnych* stwierdza, że „składnik aktywów to zasób kontrolowany przez jednostkę w wyniku zdarzeń z przeszłości, z którego, według przewidywań, jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne”. W większości przypadków jednostka uzyskuje prawo własności do przekazanego jej składnika rzeczowych aktywów trwałych. Jednakże do ustalenia, czy składnik aktywów istnieje, prawo własności nie jest kluczowe. Dlatego jeżeli klient nadal sprawuje kontrolę nad przekazanym przez niego składnikiem aktywów, definicja składnika aktywów nie jest spełniona pomimo przeniesienia prawa własności.

10 Jednostka kontrolująca składnik aktywów może zasadniczo postępować z nim w dowolny sposób. Na przykład jednostka może wymienić ten składnik aktywów na inne aktywa, wykorzystać go do produkcji innych dóbr lub świadczenia usług, pobierać opłatę od innych z tytułu jego wykorzystywania, uregulować nim zobowiązanie, utrzymywać go lub podzielić między właścicieli. Jednostka, której klient przekazał składnik rzeczowych aktywów trwałych, rozważa wszystkie stosowne fakty i okoliczności oceniając kontrolę nad przekazanym składnikiem. Na przykład, mimo że jednostka musi wykorzystać przekazany jej składnik rzeczowych aktywów trwałych w celu świadczenia jednej lub większej ilości usług na rzecz klienta, może tym niemniej decydować o tym, w jaki sposób składnik ten ma być używany i utrzymywany i kiedy należy go wymienić. W takim przypadku jednostka może zasadniczo stwierdzić, że sprawuje kontrolę nad przekazanym jej składnikiem rzeczowych aktywów trwałych.

**Jak należy wyceniać przekazany składnik rzeczowych aktywów trwałych w momencie początkowego ujęcia?**

11 Jeżeli jednostka stwierdzi, że definicja składnika aktywów jest spełniona, ujmuje przekazany jej składnik rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z paragrafem 7 MSR 16 i w momencie początkowego ujęcia tego składnika wycenia jego cenę nabycia w wysokości wartości godziwej zgodnie z paragrafem 24 tego standardu.

▼M18

**Jak ujmować drugostronnie?**

12 W poniższych rozważaniach założono, że jednostka otrzymująca składnik rzeczowych aktywów trwałych stwierdziła, że przekazany jej składnik należy ujmować i wyceniać zgodnie z paragrafami 9-11.

13 Paragraf 12 MSR 18 stwierdza, że „jeżeli sprzedaje się towary lub świadczy usługi w zamian za odmienne dobra lub usługi, taki rodzaj wymiany uznaje się za transakcję powodującą powstanie przychodów". Zgodnie z warunkami umowy wchodzącej w zakres niniejszej interpretacji przekazanie składnika rzeczowych aktywów trwałych ma charakter wymiany na odmienne dobra lub usługi. W związku z tym jednostka ujmuje przychody zgodnie z MSR 18.

**Identyfikacja dających się wyodrębnić usług**

14 W zmian za przekazanie składnika rzeczowych aktywów trwałych jednostka może zgodzić się na świadczenie jednej lub więcej usług, takich jak przyłączenie klienta do sieci, zapewnienie mu stałego dostępu do dostaw dóbr lub usług lub obydwu tych usług. Zgodnie z paragrafem 13 MSR 18 jednostka identyfikuje dające się wyodrębnić usługi objęte umową.

15 Cechy wskazujące na to, że przyłączenie klienta do sieci jest dającą się wyodrębnić usługą są następujące:

(a) usługa przyłączenia jest dostarczona na rzecz klienta i stanowi dla tego klienta samoistną wartość.

(b) wartość godziwą usługi przyłączenia można wiarygodnie ustalić.

16 Cechą wskazującą na to, że zapewnienie klientowi stałego dostępu do dostaw dóbr lub usług jest dającą się wyodrębnić usługą jest to, że w przyszłości klient przekazujący składnik rzeczowych aktywów trwałych uzyska stały dostęp, dobra lub usługi, lub jedno i drugie, po cenie niższej niż ta, która byłaby naliczona, gdyby przekazanie nie miało miejsca.

17 W sytuacji odwrotnej cechą wskazującą na to, że obowiązek zapewnienia klientowi stałego dostępu do dostaw dóbr lub usług wynika z warunków posiadanej przez jednostkę licencji operacyjnej lub z innej regulacji – a nie z umowy dotyczącej przekazania składnika rzeczowych aktywów trwałych – jest to, że klient przekazujący składnik rzeczowych aktywów trwałych uiszcza w zamian za stały dostęp lub za dobra lub usługi, lub za jedno i drugie, tę samą cenę co klient nie przekazujący tego składnika.

**Ujmowanie przychodów**

18 Jeżeli zidentyfikowano tylko jedną usługę, jednostka ujmuje przychody, jeżeli usługa została wykonana zgodnie z paragrafem 20 MSR 18.

19 Jeżeli zidentyfikowano więcej niż jedną dającą się wyodrębnić usługę, paragraf 13 MSR 18 wymaga, aby wartość godziwą łącznej zapłaty otrzymanej lub należnej z tytułu umowy przypisać do każdej z usług i stosować następnie kryteria ujmowania MSR 18 w odniesieniu do każdej z usług.

20 Jeżeli w ramach umowy zidentyfikowano stałą usługę, okres, przez który będą ujmowane przychody z tytułu tej usługi, ustala się generalnie na podstawie warunków umowy z klientem. Jeżeli umowa nie precyzuje tego okresu, przychody ujmuje się przez czas nie dłuższy niż okres użytkowania przekazanego składnika aktywów, który jest wykorzystywany do świadczenia stałej usługi.

▼**M18**

**W jaki sposób jednostka powinna ujmować środki pieniężne przekazane jej przez klienta?**

21 Jeżeli jednostka otrzymuje kwotę środków pieniężnych od klienta, wówczas zgodnie z paragrafem 6 ocenia, czy umowa jest objęta zakresem niniejszej interpretacji. Jeżeli tak, jednostka ocenia, czy zbudowany lub nabyty przez nią składnik rzeczowych aktywów trwałych spełnia definicję składnika aktywów zgodnie z paragrafem 9 i 10. Jeżeli definicja składnika aktywów jest spełniona, jednostka ujmuje składnik rzeczowych aktywów trwałych według ceny nabycia zgodnie z MSR 16 i ujmuje przychody zgodnie z paragrafami 13-20 w kwocie środków pieniężnych otrzymanych od klienta.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I OKRES PRZEJŚCIOWY

22 Jednostka stosuje niniejszą interpretację prospektywnie do przypadków przekazania aktywów przez klientów, które mają miejsce dnia 1 lipca 2009 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie interpretacji jest dozwolone pod warunkiem, że wyceny i inne informacje niezbędne, aby ją zastosować do przekazania aktywów w przeszłości, zostały uzyskane w czasie, w którym przekazanie aktywów miało miejsce. Jednostka ujawnia datę, od której zastosowała niniejszą interpretację.

▼M28

## INTERPRETACJA KIMSF 19

***Regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych***

ODWOŁANIA

— *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*

— MSSF 2 *Płatności w formie akcji*

— MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*

▼M33

— MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*

▼M28

— MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*

— MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*

WPROWADZENIE

1 Dłużnik i wierzyciel mogą renegocjować warunki zobowiązania finansowego i uzgodnić, że dłużnik reguluje zobowiązanie w całości lub części poprzez emisję instrumentów kapitałowych przeznaczonych dla wierzyciela. Takie transakcje są czasami nazywane „zamianą długu na kapitał własny" (ang. *debt for equity swaps*). Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) otrzymał zapytania o wytyczne w sprawie ujmowania takich transakcji.

ZAKRES

2 Niniejsza interpretacja dotyczy ujmowania transakcji przez jednostkę w przypadku renegocjacji warunków zobowiązania finansowego, w wyniku której jednostka emituje instrumenty kapitałowe przeznaczone dla wierzyciela jednostki w celu uregulowania całości lub części zobowiązania finansowego. Nie dotyczy ona ujęcia księgowego przez wierzyciela.

3 Jednostka nie stosuje niniejszej interpretacji do powyższych transakcji, jeżeli:

a) wierzyciel jest również bezpośrednim lub pośrednim akcjonariuszem/udziałowcem i działa w tym charakterze;

b) wierzyciel i jednostka znajdują się pod kontrolą tej samej strony lub tych samych stron zarówno przed, jak i po transakcji, a istota transakcji obejmuje dystrybucję akcji przez jednostkę lub wniesienie wkładu kapitałowego do jednostki;

c) uregulowanie zobowiązania finansowego przez emisję instrumentów kapitałowych jest zgodne z pierwotnymi warunkami zobowiązania finansowego.

PROBLEM

4 Niniejsza interpretacja dotyczy następujących kwestii:

a) Czy instrumenty kapitałowe jednostki wyemitowane w celu uregulowania całości lub części zobowiązania finansowego stanowią „zapłatę" w rozumieniu paragrafu 41 MSR 39?

▼M28

b) W jaki sposób jednostka powinna dokonać początkowej wyceny instrumentów kapitałowych wyemitowanych w celu uregulowania takiego zobowiązania finansowego?

c) W jaki sposób jednostka powinna ujmować różnice między wartością bilansową uregulowanego zobowiązania finansowego a kwotą początkowej wyceny wyemitowanych instrumentów kapitałowych?

UZGODNIONE STANOWISKO

5 Emisja instrumentów kapitałowych jednostki przeznaczonych dla wierzyciela w celu uregulowania całości lub części zobowiązania finansowego jest zapłatą w rozumieniu paragrafu 41 MSR 39. Jednostka wyłącza ze swojego sprawozdania z sytuacji finansowej zobowiązanie finansowe (lub jego część) tylko wtedy, gdy zostało ono uregulowane zgodnie z paragrafem 39 MSR 39.

6 Kiedy instrumenty kapitałowe wyemitowane dla wierzyciela w celu uregulowania całości lub części zobowiązania finansowego są ujmowane po raz pierwszy, jednostka wycenia je według wartości godziwej, chyba że wartość godziwa nie może zostać wiarygodnie wyceniona.

▼M33

7 Jeżeli wartość godziwa wyemitowanych instrumentów kapitałowych nie może zostać wiarygodnie ustalona, wówczas instrumenty kapitałowe wycenia się tak, by odzwierciedlały wartość godziwą uregulowanego zobowiązania finansowego. Do ustalenia wartości godziwej uregulowanego zobowiązania finansowego obejmującego płatność na żądanie (np. depozyt na żądanie) nie ma zastosowania paragraf 47 MSSF 13.

▼M28

8 Jeżeli uregulowano tylko część zobowiązania finansowego, jednostka ocenia, czy jakakolwiek część dokonanej zapłaty ma wpływ na zmianę warunków zobowiązania, które pozostaje do spłaty. Jeżeli jakakolwiek część dokonanej zapłaty ma wpływ na zmianę warunków pozostałej części zobowiązania, jednostka dokonuje podziału zapłaty między uregulowaną część zobowiązania i część zobowiązania, która pozostaje do spłaty. Dokonując takiego podziału, jednostka uwzględnia wszystkie istotne fakty i okoliczności dotyczące transakcji.

9 Różnicę pomiędzy wartością bilansową uregulowanego zobowiązania finansowego (lub uregulowaną częścią zobowiązania finansowego) a wartością zapłaty ujmuje się w rachunku zysków lub strat zgodnie z paragrafem 41 MSR 39. Wyemitowane instrumenty kapitałowe ujmowane są początkowo i wyceniane w dniu uregulowania zobowiązania finansowego (lub jego części).

10 Jeżeli tylko część zobowiązania finansowego zostaje uregulowana, zapłata zostaje podzielona zgodnie z paragrafem 8. Zapłata przydzielona do pozostałego do spłaty zobowiązania finansowego jest uwzględniana w ocenie, czy warunki pozostałego do spłaty zobowiązania zostały znacząco zmienione. Jeżeli pozostałe do spłaty zobowiązanie zostało znacząco zmienione, jednostka ujmuje zmianę jako uregulowanie pierwotnego zobowiązania i ujęcie nowego zobowiązania zgodnie z wymogami paragrafu 40 MSR 39.

11 Jednostka wykazuje zysk lub stratę ujęte zgodnie z paragrafami 9 i 10 jako osobną pozycję w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej.

▼**M28**

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

12 Jednostka stosuje niniejszą interpretację do okresów rocznych rozpoczynających się dnia 1 lipca 2010 r. i później. Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone. W przypadku zastosowania niniejszej interpretacji w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed dniem 1 lipca 2010 r., jednostka ujawnia ten fakt.

13 Jednostka stosuje zmianę w polityce rachunkowości zgodnie z MSR 8 z początkiem najwcześniejszego zaprezentowanego okresu porównawczego.

▼**M33**

15 Na podstawie MSSF 13 *Ustalanie wartości godziwej*, wydanego w maju 2011 r., zmieniono paragraf 7. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 13.

▼M33

## INTERPRETACJA KIMSF 20

***Koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych***

ODWOŁANIA

— *Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej*

— MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*

— MSR 2 *Zapasy*

— MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*

— MSR 38 *Wartości niematerialne*

WPROWADZENIE

1 W przypadku odkrywkowych prac wydobywczych jednostki mogą być zmuszone do usuwania odpadów górniczych (tzw. „nadkładu") celem uzyskania dostępu do złóż rud mineralnych. Tego rodzaju działalność w zakresie usuwania odpadów określa się angielskim terminem „stripping" (dalej jako „usuwanie nadkładu").

2 Na etapie budowy i rozruchu kopalni (przed rozpoczęciem produkcji) koszty usuwania nadkładu są zazwyczaj kapitalizowane jako część podlegających amortyzacji kosztów budowy i rozruchu kopalni. Z chwilą rozpoczęcia produkcji te skapitalizowane koszty są systematycznie amortyzowane, zazwyczaj z zastosowaniem metody opartej na liczbie wytworzonych produktów.

3 Jednostka eksploatująca kopalnię może kontynuować usuwanie nadkładu i w związku z tym ponosić koszty usuwania nadkładu również po rozpoczęciu produkcji przez kopalnię.

4 Materiał usunięty w trakcie usuwania nadkładu prowadzonego na etapie produkcji niekoniecznie będzie w całości miał charakter odpadów – często będzie to połączenie rudy i odpadów. Stosunek ilości rudy do ilości odpadów może być z ekonomicznego punktu widzenia nieopłacalnie niski, bywa też jednak wysoki. Usuwanie materiału o niskim stosunku ilości rudy do ilości odpadów może prowadzić do uzyskania pewnych ilości dających się wykorzystać materiałów, które mogą posłużyć do wytworzenia składników zapasów. Usuwanie takie może również prowadzić do uzyskania dostępu do głębiej położonych warstw materiału, w których stosunek ilości rudy do ilości odpadów jest wyższy. W związku z tym usuwanie nadkładu może przynieść jednostce dwa rodzaje korzyści: dającą się wykorzystać rudę, która może posłużyć do wytworzenia składników zapasów, oraz łatwiejszy dostęp do dodatkowych ilości materiału, który zostanie wydobyty w przyszłości.

5 W niniejszej interpretacji zanalizowano, kiedy i w jaki sposób należy odrębnie ujmować te dwa rodzaje korzyści wynikających z usuwania nadkładu, jak również sposoby wyceny tych korzyści – zarówno początkowej, jak i w kolejnych okresach.

ZAKRES

6 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie w stosunku do kosztów usuwania odpadów ponoszonych na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych (koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji).

▼M33

PROBLEM

7 Niniejsza interpretacja dotyczy następujących kwestii:

(a) ujmowania kosztów usuwania nadkładu na etapie produkcji jako składnika aktywów;

(b) początkowej wyceny składnika aktywów stanowiącego wynik usuwania nadkładu; oraz

(c) późniejszej wyceny składnika aktywów stanowiącego wynik usuwania nadkładu.

UZGODNIONE STANOWISKO

**Ujmowanie kosztów usuwania nadkładu na etapie produkcji jako składnika aktywów**

8 W zakresie, w jakim korzyści z usuwania nadkładu przyjmują postać wytworzonego składnika zapasów, jednostka ujmuje koszty usuwania nadkładu zgodnie z zasadami MSR 2 *Zapasy*. W zakresie, w jakim korzyści te przyjmują postać ułatwionego dostępu do rudy, jednostka ujmuje te koszty jako składnik aktywów trwałych, o ile spełnione są kryteria określone w paragrafie 9. Niniejsza interpretacja odwołuje się do składnika aktywów trwałych jako do „składnika aktywów stanowiącego wynik usuwania nadkładu".

9 Jednostka ujmuje składnik aktywów stanowiący wynik usuwania nadkładu wyłącznie, jeżeli spełnione są wszystkie poniższe warunki:

(a) prawdopodobne jest uzyskanie przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych (łatwiejszego dostępu do złoża rudy) związanych z usuwaniem nadkładu;

(b) jednostka jest w stanie zidentyfikować tę część złoża rudy, do której dostęp został ułatwiony; oraz

(c) koszty związane z usuwaniem nadkładu dotyczącym tej części złoża mogą zostać wiarygodnie wycenione.

10 Składnik aktywów stanowiący wynik usuwania nadkładu ujmuje się jako uzupełnienie lub powiększenie istniejącego składnika aktywów. Innymi słowy, składnik aktywów stanowiący wynik usuwania nadkładu będzie ujmowany jako *część* istniejącego składnika aktywów.

11 Klasyfikacja składnika aktywów stanowiącego wynik usuwania nadkładu jako składnika rzeczowych aktywów trwałych lub jako składnika wartości niematerialnych jest taka sama jak istniejącego składnika aktywów. Innymi słowy, charakter istniejącego składnika aktywów decyduje o tym, czy jednostka klasyfikuje składnik aktywów stanowiący wynik usuwania nadkładu jako składnik rzeczowych aktywów trwałych czy też jako składnik wartości niematerialnych.

**Początkowa wycena składnika aktywów stanowiącego wynik usuwania nadkładu**

12 Jednostka wycenia początkowo składnik aktywów stanowiący wynik usuwania nadkładu w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, będących sumą kosztów poniesionych bezpośrednio w związku z usuwaniem nadkładu ułatwiającym dostęp do zidentyfikowanej części złóż rudy, powiększonych o przypisane bezpośrednio powiązane koszty ogólne. W tym samym czasie co usuwanie nadkładu na etapie produkcji mogą być prowadzone pewne działania poboczne, które nie są jednak konieczne do planowej kontynuacji usuwania nadkładu na etapie produkcji. Koszty związane z tymi działaniami pobocznymi nie są uwzględniane w koszcie składnika aktywów stanowiącego wynik usuwania nadkładu.

▼M33

13 Jeżeli nie można wyodrębnić kosztów składnika aktywów stanowiącego wynik usuwania nadkładu oraz kosztów wytworzonego składnika zapasów, jednostka przyporządkowuje koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji pomiędzy wytworzony składnik zapasów oraz składnik aktywów stanowiący wynik usuwania nadkładu, stosując podstawę przyporządkowania opartą na odpowiednim mierniku produkcji. Miernik produkcji oblicza się dla zidentyfikowanej części złoża rudy i stosuje się jako punkt odniesienia celem określenia stopnia, w jakim miała miejsce dodatkowa działalność prowadząca do stworzenia przyszłych korzyści. Przykłady takich mierników to:

(a) koszt wytworzonego składnika zapasów w porównaniu z przewidywanym kosztem;

(b) ilość wydobytych odpadów w porównaniu z ilością przewidywaną, dla danej ilości wyprodukowanej rudy; oraz

(c) zawartość minerałów w wydobytej rudzie w porównaniu z przewidywaną zawartością minerałów, które miałyby zostać uzyskane, dla danej ilości wyprodukowanej rudy.

**Późniejsza wycena składnika aktywów stanowiącego wynik usuwania nadkładu**

14 Po początkowym ujęciu składnik aktywów stanowiący wynik usuwania nadkładu wykazuje się według jego ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, albo w wartości przeszacowanej pomniejszonej o amortyzację oraz odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości, w ten sam sposób jak istniejący składnik aktywów, którego stanowi on część.

15 Składnik aktywów stanowiący wynik usuwania nadkładu jest systematycznie amortyzowany przez oczekiwany okres użytkowania zidentyfikowanej części złoża rudy, do której dostęp stał się łatwiejszy w wyniku usuwania nadkładu. Metodę opartą na liczbie wytworzonych produktów stosuje się dopóty, dopóki inna metoda nie okaże się bardziej właściwa.

16 Oczekiwany okres użytkowania zidentyfikowanej części złoża rudy, który jest uwzględniany na potrzeby amortyzacji składnika aktywów stanowiącego wynik usuwania nadkładu, będzie się różnił od oczekiwanego okresu użytkowania, który jest uwzględniany na potrzeby amortyzacji samej kopalni oraz składników aktywów związanych z okresem użytkowania kopalni. Wyjątek stanowią te ograniczone co do zakresu okoliczności, kiedy to usuwanie nadkładu zapewnia ułatwiony dostęp do całości pozostałego złoża rudy. Mogą one wystąpić przykładowo pod koniec okresu użytkowania kopalni, kiedy to zidentyfikowana część złoża stanowi ostatnią część złoża rudy, która ma zostać wydobyta.

▼**M33**

*Załącznik A*

**Data wejścia w życie i przepisy przejściowe**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część interpretacji i ma takie samo znaczenie jak inne części interpretacji.*

A1 Jednostka stosuje niniejszą interpretację do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie interpretacji. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do wcześniejszego okresu, jednostka ujawnia ten fakt.

A2 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do kosztów usuwania nadkładu na etapie produkcji poniesionych z początkiem najwcześniejszego opisywanego okresu lub później.

A3 Na początek najwcześniejszego opisywanego okresu każde uprzednio ujęte saldo składnika aktywów stanowiącego wynik usuwania nadkładu prowadzonego na etapie produkcji („poprzedzającego składnika aktywów stanowiącego wynik usuwania nadkładu") jest przeklasyfikowywane jako część istniejącego składnika aktywów, z którym związane jest usuwanie nadkładu, pod warunkiem że istnieje zidentyfikowana część złoża rudy, z którą może zostać powiązany poprzedzający składnik aktywów stanowiący wynik usuwania nadkładu. Salda te są amortyzowane przez pozostający oczekiwany okres użytkowania zidentyfikowanej części złoża rudy, z którą związane jest każde saldo poprzedzającego składnika aktywów stanowiącego wynik usuwania nadkładu.

A4 Jeżeli nie istnieje żadna zidentyfikowana część złoża rudy, z którą związany jest ten poprzedzający składnik aktywów stanowiący wynik usuwania nadkładu, jest on ujmowany w saldzie początkowym zysków zatrzymanych na początek najwcześniejszego prezentowanego okresu.

▼M41

## KIMSF 21

### *Interpretacja KIMSF 21 Opłaty* [1]

ODWOŁANIA

— MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 12 *Podatek dochodowy*

— MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*

— MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*

— MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*

— MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*

— KIMSF 6 *Zobowiązania wynikające z uczestnictwa w specyficznym rynku — zużyty sprzęt elektryczny i elektroniczny*

WPROWADZENIE

1. Rząd może nałożyć na jednostkę różnego rodzaju opłaty. Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej został poproszony o wytyczne w zakresie ujmowania opłat w sprawozdaniu finansowym jednostki, która je uiszcza. Problem dotyczy tego, kiedy należy ująć zobowiązanie do uiszczenia opłaty, które jest księgowane zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe.*

ZAKRES

2. Niniejsza interpretacja dotyczy kwestii księgowania zobowiązania do uiszczenia opłaty, jeżeli zobowiązanie to wchodzi w zakres MSR 37. Dotyczy ona również kwestii księgowania zobowiązania do uiszczenia opłaty, której harmonogram i kwota są określone.

3. Niniejsza interpretacja nie dotyczy kwestii księgowania kosztów, które powstają w związku z ujęciem zobowiązania do uiszczenia opłaty. Jednostki powinny stosować inne standardy w celu ustalenia, czy ujęcie zobowiązania do uiszczenia opłaty prowadzi do powstania składnika aktywów lub kosztu.

4. Do celów niniejszej interpretacji „opłata” stanowi wypływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne, który został nałożony na jednostkę przez rząd zgodnie z przepisami ustawowymi lub wykonawczymi, inny niż:

   a) wypływ środków, który jest objęty zakresem innych standardów (taki jak podatek dochodowy objęty zakresem MSR 12 *Podatek dochodowy*); oraz

   b) grzywny lub inne kary pieniężne, które są nakładane w związku z naruszeniem przepisów.

   Pojęcie „rząd” odnosi się do rządu, agencji rządowych oraz innych podobnych organów lokalnych, krajowych lub międzynarodowych.

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

▼**M41**

5. Opłata uiszczana przez jednostkę w związku z nabyciem składnika aktywów lub w związku ze świadczeniem usług w ramach umowy z rządem nie spełnia definicji „opłaty”.

6. Jednostka nie jest zobowiązana do stosowania niniejszej interpretacji w odniesieniu do zobowiązań wynikających z systemów handlu uprawnieniami do emisji.

PROBLEM

7. Aby wyjaśnić kwestię ujmowania zobowiązania do uiszczenia opłaty, niniejsza interpretacja dotyczy następujących kwestii:

   a) co stanowi zdarzenie obligujące, które prowadzi do ujęcia zobowiązania do uiszczenia opłaty?

   b) czy gospodarczy przymus kontynuacji działalności w przyszłym okresie tworzy zwyczajowo oczekiwany obowiązek uiszczenia opłaty, której nałożenie będzie skutkiem prowadzenia działalności w tym przyszłym okresie?

   c) czy założenie kontynuacji działalności oznacza, że jednostka posiada bieżące zobowiązanie do uiszczenia opłaty, której nałożenie będzie skutkiem prowadzenia działalności w tym przyszłym okresie?

   d) czy do ujęcia zobowiązania do uiszczenia opłaty dochodzi w określonym momencie, czy też — w pewnych okolicznościach — dochodzi do niego stopniowo z biegiem czasu?

   e) co stanowi zdarzenie obligujące, które prowadzi do ujęcia zobowiązania do uiszczenia opłaty, której nałożenie jest skutkiem osiągnięcia określonego minimalnego progu?

   f) czy zasady ujmowania zobowiązania do uiszczenia opłaty w rocznym sprawozdaniu finansowym oraz w śródrocznym sprawozdaniu finansowym są takie same?

Uzgodnione stanowisko

8. Zdarzenie obligujące, które prowadzi do powstania zobowiązania do uiszczenia opłaty, stanowi działanie, które wywołuje konieczność uiszczenia opłaty zgodnie z przepisami. Przykładowo, jeżeli działaniem, które wywołuje konieczność uiszczenia opłaty, jest osiągnięcie przychodu w bieżącym okresie, a podstawę obliczenia tej opłaty stanowi przychód osiągnięty w poprzednim okresie, zdarzenie obligujące w przypadku tej opłaty stanowi osiągnięcie przychodu w bieżącym okresie. Osiągnięcie przychodu w poprzednim okresie jest warunkiem koniecznym, ale niewystarczającym do powstania bieżącego zobowiązania.

9. Jednostka nie ma zwyczajowo oczekiwanego obowiązku uiszczenia opłaty, której nałożenie będzie skutkiem prowadzenia działalności w przyszłym okresie w związku z tym, iż jednostka jest gospodarczo zmuszona do kontynuacji działalności w tym przyszłym okresie.

10. Sporządzenie sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności nie oznacza, że jednostka posiada bieżące zobowiązanie do uiszczenia opłaty, której nałożenie będzie skutkiem prowadzenia działalności w przyszłym okresie.

11. Zobowiązanie do uiszczenia opłaty jest ujmowane stopniowo, jeżeli zdarzenie obligujące dokonuje się w pewnym okresie czasu (tj. jeżeli działanie, które wywołuje konieczność uiszczenia opłaty zgodnie z przepisami, następuje przez pewien okres czasu). Przykładowo, jeżeli zdarzeniem obligującym jest osiąganie przychodu przez pewien okres czasu, odpowiadające mu zobowiązanie jest ujmowane, gdy jednostka osiąga ten przychód.

▼**M41**

12. Jeżeli obowiązek uiszczenia opłaty powstaje z chwilą osiągnięcia określonego minimalnego progu, ujęcie zobowiązania wynikającego z tego obowiązku musi być spójne z zasadami określonymi w paragrafach 8–14 niniejszej interpretacji (w szczególności z paragrafami 8 i 11). Przykładowo, jeżeli zdarzeniem obligującym jest osiągnięcie minimalnego progu związanego z działaniem (jak np. minimalnej kwoty przychodu lub sprzedaży lub minimalnej liczby wytworzonych produktów), odpowiadające mu zobowiązanie jest ujmowane, gdy ten minimalny próg związany z działaniem zostaje osiągnięty.

13. W śródrocznym sprawozdaniu finansowym jednostka stosuje te same zasady ujmowania, które stosuje w rocznym sprawozdaniu finansowym. W związku z tym w śródrocznym sprawozdaniu finansowym zobowiązanie do uiszczenia opłaty:

    a) nie jest ujmowane, jeżeli na koniec śródrocznego okresu sprawozdawczego nie istnieje bieżące zobowiązanie do uiszczenia opłaty; oraz

    b) jest ujmowane, jeżeli na koniec śródrocznego okresu sprawozdawczego istnieje bieżące zobowiązanie do uiszczenia opłaty.

14. Jednostka ujmuje składnik aktywów, jeżeli uiściła opłatę z wyprzedzeniem, mimo iż nie ma jeszcze bieżącego zobowiązania do jej uiszczenia.

▼**M41**

*Załącznik A*

**Data wejścia w życie i przepisy przejściowe**

*Niniejszy załącznik stanowi integralną część interpretacji i ma takie samo znaczenie jak inne części interpretacji.*

A1 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2014 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do wcześniejszego okresu, jednostka ujawnia ten fakt.

A2 Zmiany zasad (polityki) rachunkowości wynikające z pierwszego zastosowania niniejszej interpretacji są ujmowane retrospektywnie zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

▼B

## INTERPRETACJA SKI-7

### *Wprowadzenie waluty euro*

ODWOŁANIA

▼M5

— MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.)

▼B

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 10 *Zdarzenia następujące* ►M5 *po zakończeniu okresu sprawozdawczego* ◄ (zaktualizowany w 2003 r.)

— MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* (zaktualizowany w 2003 r.)

▼M11

— MSR 27 Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe (zmieniony w 2008 r.)

▼B

PROBLEM

1 Począwszy od dnia 1 stycznia 1999 r., będącego faktycznym początkiem funkcjonowania unii ekonomiczno-monetarnej (EMU), waluta euro stanie się pełnoprawną walutą, zaś kursy wymiany między walutą euro oraz innymi walutami krajów należących do unii monetarnej będą ustalone w sposób 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 przelicza się na walutę funkcjonalną po kursie zamknięcia. Wszystkie różnice kursowe walut ujmuje się jako przychody lub koszty. Wyjątek stanowi stosowanie dotychczasowych zasad (polityki) rachunkowości dotyczących zysków i strat z tytułu różnic kursowych związanych z zabezpieczaniem przed ryzykiem prognozowanej transakcji;

▼M11

b) skumulowane różnice kursowe wynikające z przeliczenia sprawozdań finansowych jednostek działających za granicą ujmowane jako inne całkowite dochody, akumuluje się w kapitale własnym i przenosi się z kapitału własnego do zysków i strat bieżącego okresu tylko w momencie zbycia lub częściowego zbycia inwestycji netto w jednostce działającej za granicą oraz

▼B

c) różnic kursowych będących skutkiem przeliczenia zobowiązań wyrażonych w walutach krajów należących do EMU nie włącza się do wartości bilansowej odnośnych aktywów.

DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Październik 1997 r.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się do okresów rozpoczynających się dnia 1 sierpnia 1998 r. i później. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości stosuje się zgodnie z przepisami określonymi przez MSR 8.

▼M5

MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wpłynął na zmianę paragrafu 4. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼M11

MSR 27 (zmieniony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w 2008 r.) dodał paragraf 4(b). Jednostka stosuje tę zmianę w odniesieniu do rocznych okresów rozpoczynających się 1 lipca 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 27 (zmieniony w 2008 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsza zmiana również ma zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼B

## INTERPRETACJA SKI-10

***Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną***

ODWOŁANIA

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*

PROBLEM

1 W niektórych krajach pomoc rządowa świadczona jednostkom gospodarczym może mieć na celu zachętę lub długoterminowe wspieranie działalności gospodarczej w pewnych regionach bądź sektorach przemysłowych. Warunki uzyskania takiej pomocy niekoniecznie muszą się wiązać z konkretnym rodzajem działalności operacyjnej jednostki. Przykładami tego rodzaju pomocy jest transfer środków do jednostki, która:

a) prowadzi działalność w konkretnej branży przemysłowej;

b) kontynuuje działalność w niedawno sprywatyzowanej branży przemysłowej; lub

c) zaczyna bądź kontynuuje działalność gospodarczą w rejonach słabo rozwiniętych.

2 Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest ustalenie, czy tego rodzaju pomoc rządowa stanowi „dotację rządową" objętą zakresem MSR 20, a zatem, czy należy zaksięgować ją zgodnie z tym standardem.

UZGODNIONE STANOWISKO

3 Pomoc rządowa udzielana jednostkom gospodarczym odpowiada definicji dotacji rządowej zawartej w MSR 20, mimo że brakuje konkretnego powiązania pomocy z działalnością operacyjną jednostki gospodarczej, i jedynym wymogiem jest prowadzenie tejże działalności w określonym regionie bądź sektorze przemysłu. Tego rodzaju dotacji nie zalicza się bezpośrednio do ►M5 udziałów udziałowców ◄.

DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Styczeń 1998 r.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od dnia 1 sieprnia 1998 r. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości stosuje się zgodnie z przepisami określonymi przez MSR 8.

▼M32

———————

———————

▼B

## INTERPRETACJA SKI-15

***Leasing operacyjny – specjalne oferty promocyjne***

ODWOŁANIA

▼M5

— MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.)

▼B

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 17 *Leasing* (zaktualizowany w 2003 r.)

PROBLEM

1 Negocjując nową umowę lub przedłużenie dotychczasowej umowy leasingu operacyjnego, leasingodawca może zaproponować leasingobiorcy specjalne oferty promocyjne stanowiące dodatkową zachętę do zawarcia umowy leasingowej. Przykładami specjalnych ofert promocyjnych są przedpłata pieniężna na rzecz leasingobiorcy lub też pokrycie lub przyrzeczenie pokrycia kosztów leasingobiorcy (takich jak koszty transportu przedmiotu leasingu, koszty inwestycji w przed miocie leasingu oraz koszty powiązane z dotychczasowym zobowiązaniem leasingobiorcy z tytułu leasingu). Zdarza się też, że ustala się, iż w początkowym okresie leasingu leasingobiorca nie będzie ponosił żadnych opłat lub że będzie je ponosił w obniżonej wysokości.

2 Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest to, w jaki sposób specjalne oferty promocyjne dotyczące leasingu operacyjnego należy ujmować w sprawozdaniu finansowym leasingobiorcy i leasingodawcy.

UZGODNIONE STANOWISKO

3 Specjalne oferty promocyjne dotyczące nowej lub przedłużanej umowy leasingu operacyjnego, niezależnie od ich charakteru, formy lub terminu płatności, ujmuje się jako integralną część zapłaty netto uzgodnionej z tytułu użytkowania przedmiotu leasingu.

4 Leasingodawca w oparciu o metodę liniową ujmuje łączny koszt specjalnych ofert promocyjnych jako zmniejszenie przychodu z tytułu opłat uzyskiwanych w okresie leasingu, chyba że inna systematyczna metoda odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie zmniejszania się korzyści płynących z tytułu oddanego w leasing składnika aktywów.

5 Leasingobiorca w oparciu o metodę liniową ujmuje łączną korzyść płynącą ze specjalnych ofert promocyjnych jako zmniejszenie kosztów opłat z tytułu użytkowania przedmiotu leasingu w okresie leasingu, chyba że inna systematyczna metoda odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie uzyskiwania przez leasingobiorcę korzyści z tytułu użytkowania przedmiotu leasingu.

6 Koszty poniesione przez leasingobiorcę łącznie z kosztami poprzedniej umowy leasingu (na przykład koszty jej rozwiązania, transportu przedmiotu leasingu lub inwestycji w przedmiocie leasingu) leasingobiorca rozlicza zgodnie ze standardami mającymi zastosowanie do tego rodzaju kosztów. Ma to zastosowanie również w stosunku do kosztów, które są efektywnie refundowane na mocy ustaleń specjalnych ofert promocyjnych.

DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Czerwiec 1998 r.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się do okresów leasingu rozpoczynających się dnia 1 stycznia 1999 r. i później.

▼M33

———————

▼B

**INTERPRETACJA SKI-25**

***Podatek dochodowy – zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców***

ODWOŁANIA

▼M5

— MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.)

▼B

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 12 *Podatek dochodowy*

PROBLEM

1 Zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej akcjonarjuszy/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 akcjonarjusza/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 akcjonarjuszy/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 akcjonarjuszy/udziałowców.

UZGODNIONE STANOWISKO

▼M5

4 Zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców nie powoduje zwiększenia lub zmniejszenia kwot ujętych poza zyskami lub stratami strat. Skutki zmiany statusu podatkowego, mające odzwierciedlenie w podatku bieżącym i odroczonym, uwzględnia się w zyskach lub stratach danego okresu, chyba że skutki te dotyczą transakcji i zdarzeń, które, w tym samym lub w innym okresie, powodują bezpośrednie zwiększenie lub zmniejszenie kwoty ujętej w kapitale własnym lub kwot ujętych w innych całkowitych dochodach. Skutki podatkowe wiążące się ze zmianami kwot ujętych w kapitale własnym dokonanymi w tym samym lub w innym okresie (nie zaliczone do zysków lub strat), bezpośrednio zmniejszają lub zwiększają kapitał własny. Skutki podatkowe wiążące się z kwotami ujętymi w innych całkowitych dochodach ujmuje się w innych całkowitych dochodach.

▼B

DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Sierpień 1999 r.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od dnia 15 lipca 2000 r. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości stosuje się zgodnie z przepisami określonymi przez MSR 8.

▼M5

MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wpłynął na zmianę paragrafu 4. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

▼B

## INTERPRETACJA SKI-27

### *Ocena istoty transakcji wykorzystujących formę leasingu*

ODWOŁANIA

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*

— MSR 17 *Leasing* (zaktualizowany w 2003 r.)

— MSR 18 *Przychody*

— MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*

— MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* (zaktualizowany w 2003 r.)

— MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*

PROBLEM

1 Jednostka może zawrzeć transakcję lub serię strukturalnie powiązanych transakcji (zwaną dalej umową) z niepowiązaną z nią jedną stroną trzecią lub kilkoma stronami trzecimi (zwanymi dalej inwestorem), które to transakcje wykorzystują prawną formę leasingu. Na przykład jednostka może oddać inwestorowi aktywa w leasing, a następnie objąć te same aktywa umową leasingu zwrotnego lub też z prawnego punktu widzenia sprzedać aktywa i objąć je umową leasingu zwrotnego. Forma każdej z umów i warunki, na jakich została ona zawarta, mogą się znacząco różnić. W przypadku, w którym jednostka oddaje aktywa w leasing i odzyskuje je poprzez leasing zwrotny, celem umowy zawartej między jednostka a inwestorem może nie być przekazanie mu praw do użytkowania składnika aktywów, lecz uzyskanie korzyści podatkowej przez inwestora, którą podzieli się on z jednostką w formie opłaty.

2 Jeżeli umowa zawarta z inwestorem wykorzystuje prawną formę leasingu, następujące zagadnienia wymagają rozstrzygnięcia:

a) w jaki sposób można ustalić, czy seria transakcji obejmuje transakcje ze sobą powiązane oraz czy należy je rozliczać jako jedną transakcję;

b) czy umowa spełnia kryteria zawartej w MSR 17 definicji leasingu, a jeśli nie, to:

(i) czy odrębny rachunek inwestycyjny oraz ewentualne zobowiązania z tytułu dokonywania opłat leasingowych stanowią aktywa i zobowiązania jednostki (np. można rozważyć przykład opisany w paragrafie A2 a) załącznika A);

(ii) w jaki sposób jednostka powinna rozliczać pozostałe zobowiązania wynikające z umowy; oraz

(iii) w jaki sposób jednostka powinna rozliczać opłatę, którą może uzyskać od inwestora.

UZGODNIONE STANOWISKO

3 Serię transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu uznaje się za transakcje ze sobą powiązane i rozlicza jako jedną transakcję, jeżeli całościowego skutku gospodarczego nie można zrozumieć bez odwołania się do całej serii transakcji traktowanej jako całość. Sytuacja taka zachodzi na przykład wówczas, gdy transakcje te są ze sobą ściśle wzajemnie powiązane, zostały wynegocjowane jako jedna transakcja i są realizowane jednocześnie lub kolejno po sobie. (Załącznik A przedstawia przykłady zastosowania niniejszej interpretacji).

▼B

4 Sposób księgowania odzwierciedla istotę umowy. Ocenia się wszystkie aspekty i implikacje umowy tak, aby ustalić ich istotę, ze szczególnym uwzględnieniem tych spośród aspektów i implikacji, które wywołują skutki ekonomiczne.

5 Postanowienia MSR 17 mają zastosowanie wówczas, gdy istotą umowy jest przekazanie praw do użytkowania składnika aktywów przez uzgodniony okres. Czynniki, z których każdy indywidualnie może wskazywać na to, iż istotą danej umowy może nie być zawarcie umowy leasingu zgodnie z MSR 17, obejmują, co następuje (załącznik B zawiera przykłady zastosowania niniejszej interpretacji):

a) po stronie jednostki pozostają wszystkie ryzyka i to ona otrzymuje wszystkie pożytki związane z posiadaniem odnośnego składnika aktywów, a także korzysta z tych samych praw w zakresie jego użytkowania jak przed zawarciem umowy;

b) głównym celem umowy jest uzyskanie określonego skutku w wymiarze podatkowym, a nie przekazanie prawa do użytkowania składnika aktywów; oraz

c) opcja jest ujęta w umowie na warunkach, które powodują, że realizacja opcji jest niemal pewna (np. opcja sprzedaży, którą można zrealizować po cenie wystarczająco wyższej od oczekiwanej wartości godziwej w chwili, gdy opcja staje się realizowalna).

6 Ustalając, czy w istocie rzeczy odrębny rachunek inwestycyjny i zobowiązania z tytułu dokonywania opłat leasingowych stanowią aktywa i zobowiązania jednostki, stosuje się definicje i wytyczne zawarte w paragrafach 49–64 *Założeń koncepcyjnych*. Do czynników, które rozpatrywane łącznie wskazują na to, że w istocie rzeczy odrębny rachunek inwestycyjny i zobowiązania z tytułu dokonywania opłat leasingowych nie spełniają kryteriów definicji aktywów i zobowiązań, a zatem nie są ujmowane przez jednostkę w sprawozdaniu finansowym, zalicza się, co następuje:

a) jednostka nie jest w stanie kontrolować rachunku inwestycyjnego dla realizowania własnych celów i nie ciąży na niej obowiązek wnoszenia opłat leasingowych. Sytuacja taka zachodzi, gdy kwota płatna z góry jest ulokowana na odrębnym rachunku inwestycyjnym, aby zabezpieczyć inwestora, i może być użyta wyłącznie w celu dokonywania płatności na rzecz inwestora, zaś inwestor wyraża zgodę, aby opłaty leasingowe były przekazywane ze środków zdeponowanych na rachunku inwestycyjnym, przy czym jednostka nie ma możliwości wstrzymania płatności wnoszonych na rzecz inwestora z rachunku inwestycyjnego;

b) ryzyko, że jednostka będzie musiała dokonać zwrotu całej kwoty opłat uzyskanych od inwestora oraz potencjalnie wnieść dodatkową zapłatę, jest bardzo niewielkie, lub też w przypadku, gdy jednostka nie uzyskała takiej opłaty, bardzo niewielkie jest ryzyko, że będzie ona musiała dokonać zapłaty kwot wynikających z innych obowiązków (np. gwarancji). Ryzyko dokonania płatności jest bardzo niewielkie, jeżeli na przykład warunki umowy przewidują zainwestowanie kwoty płatnej z góry w nienarażone na ryzyko aktywa, z którymi wiąże się oczekiwanie, że doprowadzą do powstania wystarczającej ilości przepływów środków pieniężnych, które pozwolą na uregulowanie opłat leasingowych; oraz

c) poza początkowymi przepływami środków pieniężnych, które zaistniały w momencie zawarcia umowy, jedynymi przepływami środków pieniężnych, których powstania oczekuje się w związku z umową, są przepływy środków pieniężnych z tytułu opłat leasingowych dokonywanych wyłącznie ze środków pochodzących z rachunku inwestycyjnego zasilonego początkowymi przepływami środków pieniężnych.

7 Pozostałe obowiązki wynikające z umowy, w tym udzielone gwarancje oraz obowiązki wynikające z wcześniejszego odstąpienia od umowy, rozlicza się zgodnie z MSR 37, MSR 39 lub MSSF 4, odpowiednio od warunków umowy.

▼B

8 Określając moment ujęcia w przychodach opłaty, którą jednostka może uzyskać, stosuje się kryteria zawarte w paragrafie 20 MSR 18 w odniesieniu do faktów i okoliczności towarzyszących każdej umowie. Rozważa się między innymi, czy jednostka przyjęła na siebie na stałe zobowiązania dotyczące osiągania 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 jakiejkolwiek 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 reprezentowana jest w ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄ odpowiednio do jej istoty i charakteru ekonomicznego.

UJAWNIANIE INFORMACJI

10 Ustalając właściwy sposób ujawnienia informacji niezbędnych do zrozumienia danej umowy i przyjętego podejścia księgowego, rozważa się wszystkie aspekty umowy, która w istocie rzeczy nie jest leasingiem w rozumieniu MSR 17. W każdym okresie obowiązywania umowy jednostka ujawnia, co następuje:

a) opis umowy, obejmujący:

(i) odnośny składnik aktywów i wszelkie ograniczenia jego użytkowania;

(ii) okres obowiązywania oraz inne znaczące warunki umowy;

(iii) transakcje wzajemnie powiązane, w tym opcje; oraz

b) podejście księgowe zastosowane do otrzymanej opłaty, kwotę ujętą w przychodach w danym okresie oraz pozycję ►**M5** sprawozdaniu z całkowitych dochodów ◄, w którym ujęto kwotę przychodu.

▼B

11 Informacje, których ujawnienie jest wymagane zgodnie z paragrafem 10 niniejszej interpretacji, przedstawia się odrębnie dla każdej umowy lub łącznie dla poszczególnych grup umów. Grupę umów tworzą umowy, które dotyczą aktywów podobnego rodzaju (np. elektrowni).

DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Luty 2000 r.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od dnia 31 grudnia 2001 r. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości stosuje się zgodnie z przepisami określonymi przez MSR 8.

▼B

**INTERPRETACJA SKI-29**

▼M9

***Umowy na usługi koncesjonowane: ujawnianie informacji***

▼B

ODWOŁANIA

▼M5

— MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.)

▼B

— MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* (zaktualizowany w 2003 r.)

— MSR 17 *Leasing* (zaktualizowany w 2003 r.)

— MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*

— MSR 38 *Wartości niematerialne* (zaktualizowany w 2004 r.)

PROBLEM

1 Jednostka (koncesjobiorca) może zawrzeć umowę z inną jednostką (koncesjodawca) na dostarczanie usług polegających na świadczeniach publicznych o istotnym znaczeniu ekonomicznym i społecznym. Koncesjodawca może być przedsiębiorstwem sektora publicznego lub prywatnego, nie wyłączając organów rządowych. Umowy na usługi koncesjonowane mogą dotyczyć oczyszczania i dostaw wody, autostrad, parkingów, tuneli, mostów, portów lotniczych i telekomunikacyjnych. Za umowy na usługi koncesjonowane nie uznaje się umów, w których jednostka zleca podmiotom zewnętrznym realizację wewnętrznych zadań (np. prowadzenie stołówki pracowniczej, zarządzanie budynkiem, prowadzenie rachunkowości lub usługi informatyczne).

2 Umowa na usługi koncesjonowane przewiduje zasadniczo, że na okres trwania koncesji koncesjodawca przekaże na rzecz koncesjobiorcy:

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 koncesjobiorca:

c) zobowiązuje się do świadczenia usług zgodnie z określonymi zasadami i warunkami umowy przez okres trwania koncesji; oraz

d) o ile ma to zastosowanie, zobowiązuje się do zwrócenia po zakończeniu okresu koncesji praw uzyskanych na początku tego okresu i/lub praw nabytych w okresie trwania koncesji.

3 Wspólną cechą wszystkich umów na usługi koncesjonowane jest jednoczesne uzyskanie przez koncesjobiorcę prawa i zaciągnięcie zobowiązania do świadczenia usług publicznych.

4 Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest zakres informacji, jakie należy ujawnić w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych koncesjobiorcy i koncesjodawcy.

▼B

5 Niektóre aspekty wybranych umów na usługi koncesjonowane, jak również informacje ujawniane na ich temat zostały omówione w innych Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (np. MSR 16 ma zastosowanie do nabywania rzeczowych aktywów trwałych, MSR 17 – do leasingu aktywów, a MSR 38 – do nabywania wartości niematerialnych). Umowy na usługi koncesjonowane mogą jednak dotyczyć tzw. umów niewykonanych (ang. *executory contracts*), którymi nie zajmują się Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, chyba że są to umowy rodzące obciążenia, w którym to przypadku należy zastosować MSR 37. W związku z tym ta interpretacja reguluje dodatkowe ujawnienia dotyczące umów na usługi koncesjonowane.

UZGODNIONE STANOWISKO

6 Aby określić odpowiednie informacje, które ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, uwzględnia się wszystkie aspekty umowy na usługi koncesjonowane. Koncesjobiorca oraz koncesjodawca ujawniają w każdym okresie, co następuje:

a) opis umowy;

b) znaczące warunki umowy mogące wpłynąć na wysokość, okres i pewność wystąpienia przyszłych przepływów środków pieniężnych (np. okres, na jaki zawarto umowę koncesji, daty zmiany warunków cenowych oraz podstawy zmian warunków cenowych lub ich 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);

d) zmian w umowie, które nastąpiły w ciągu okresu ►**M9** ; oraz ◄

▼**M9**

e) to, jak umowa na usługi została sklasyfikowana.

6A Koncesjobiorca ujawnia kwotę przychodów oraz zysków lub strat ujętych w danym okresie z tytułu wymiany usług budowlanych na składnik aktywów finansowych lub wartość niematerialną.

▼B

7 Informacje ujawniane zgodnie z paragrafem 6 niniejszej interpretacji przedstawia się odrębnie dla każdej umowy na usługi koncesjonowane lub w ujęciu łącznym dla każdej grupy umów na usługi koncesjonowane. Grupa umów na usługi koncesjonowane obejmuje usługi podobnego rodzaju (np. pobieranie opłat drogowych, usługi wodno-kanalizacyjne lub usługi telekomunikacyjne).

▼B

DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Maj 2001 r.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejsza interpretacja wchodzi w życie z dniem 31 grudnia 2001 r.

▼B

## INTERPRETACJA SKI-31

### *Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe*

ODWOŁANIA

— MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*

— MSR 18 *Przychody*

PROBLEM

1 Jednostka (zwana dalej sprzedawcą) może zawrzeć transakcję barterową dotyczącą świadczenia usług reklamowych w zamian za usługi reklamowe otrzymywane od swego klienta (zwanego dalej klientem). Reklamy mogą być zamieszczane w witrynach internetowych lub na billboardach, emitowane w telewizji lub w radiu, publikowane w czasopismach lub prezentowane z wykorzystaniem innych mediów.

2 W niektórych przypadkach między jednostkami nie dochodzi do wymiany środków pieniężnych ani innych form zapłaty. W innych przypadkach następuje wymiana równych lub w przybliżeniu równych kwot środków pieniężnych lub innych form zapłaty.

3 Sprzedawca świadczący usługi reklamowe w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej ujmuje przychody powstałe w wyniku transakcji barterowej dotyczącej świadczenia usług reklamowych zgodnie z MSR 18, jeżeli, między innymi, usługi będące przedmiotem wymiany nie są podobne (paragraf 12 MSR 18) i kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób (paragraf 20 a) MSR 18). Niniejsza interpretacja ma zastosowanie jedynie w odniesieniu do wymiany usług reklamowych o odmiennym charakterze. Wymiana podobnych usług reklamowych nie jest zgodnie z postanowieniami MSR 18 uznawana za transakcję powodującą powstanie przychodów.

4 Zagadnieniem wymagającym rozstrzygnięcia jest to, w jakich okolicznościach sprzedawca może w wiarygodny sposób wycenić w wartości godziwej przychody z tytułu usług reklamowych świadczonych lub otrzymanych w ramach transakcji barterowej.

UZGODNIONE STANOWISKO

5 Przychodów uzyskanych z transakcji barterowej dotyczącej usług reklamowych nie można wiarygodnie wycenić w wartości godziwej usług reklamowych otrzymanych. Sprzedawca może jednak wiarygodnie wycenić w wartości godziwej przychody z tytułu usług reklamowych świadczonych przez siebie w ramach transakcji barterowej wyłącznie na podstawie odniesienia do transakcji niebarterowych, które:

a) dotyczą reklamy, podobnej do reklamy objętej transakcją barterową;

b) występują z dużą częstotliwością;

c) ilościowo i wartościowo stanowią przeważającą część wszystkich transakcji dotyczących usług reklamowych podobnych do usług objętych transakcją barterową;

d) przewidują płatność w środkach pieniężnych i/lub inną formę zapłaty (np. w formie zbywalnych papierów wartościowych, aktywów niepieniężnych i innego rodzaju usług), której wartość godziwą można wiarygodnie wycenić;

e) nie są zawarte z tym samym kontrahentem, z którym zawarto transakcję barterową.

DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Maj 2001 r.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejszą interpretację stosuje się, począwszy od dnia 31 grudnia 2001 r. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości stosuje się zgodnie z przepisami określonymi przez MSR 8.

▼B

## INTERPRETACJA SKI-32

### *Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej*

ODWOŁANIA

▼M5

— MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.)

▼B

— MSR 2 *Zapasy* (zaktualizowany w 2003 r.)

— MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*

— MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* (zaktualizowany w 2003 r.)

— MSR 17 *Leasing* (zaktualizowany w 2003 r.)

— MSR 36 *Utrata wartości aktywów* (zaktualizowany w 2004 r.)

— MSR 38 *Wartości niematerialne* (zaktualizowany w 2004 r.)

— MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*

PROBLEM

1 Jednostka może ponosić nakłady wewnątrzorganizacyjne na opracowanie i użytkowanie własnej witryny internetowej z dostępem dla użytkowników wewnętrznych lub zewnętrznych. Witryna internetowa zaprojektowana w celu udostępnienia jej użytkownikom zewnętrznym może być wykorzystywana w różnych celach, takich jak promocja i reklama własnych produktów lub usług, świadczenie usług elektronicznych oraz sprzedaż produktów i usług. Witryna internetowa zaprojektowana na potrzeby użytkowników wewnętrznych może być wykorzystywana w celu zamieszczania na niej informacji na temat zasad (polityki) jednostki, danych dotyczących klientów oraz do wyszukiwania informacji.

2 Etapy opracowywania witryny internetowej można przedstawić następująco:

a) planowanie – polega na przeprowadzeniu analizy wykonalności, określeniu celów i specyfikacji, ocenie dostępnych alternatyw i wybraniu preferowanego rozwiązania;

b) opracowanie aplikacji (oprogramowania) i infrastruktury – polega na uzyskaniu nazwy domeny, zakupie i skompletowaniu sprzętu i oprogramowania operacyjnego, zainstalowaniu opracowanych aplikacji i przeprowadzenie testów wytrzymałościowych (ang. *stress testing*);

c) opracowanie projektu graficznego – polega na zaprojektowaniu wyglądu stron internetowych;

d) opracowanie zawartości – polega na stworzeniu, nabyciu, przygotowaniu i zamieszczeniu w witrynie internetowej informacji tekstowych lub graficznych przed zakończeniem opracowywania witryny internetowej. Informacje te mogą być przechowywane w odrębnych bazach danych, które zostaną zintegrowane w witrynie internetowej (bądź udostępniane poprzez witrynę) lub też zakodowane (zaszyfrowane) bezpośrednio na stronach internetowych.

3 Po zakończeniu procesu opracowywania witryny internetowej rozpoczyna się etap użytkowania. Na tym etapie jednostka utrzymuje i udoskonala aplikacje, infrastrukturę, projekt graficzny oraz zawartość witryny internetowej.

4 Rozstrzygnięcia wymagają następujące zagadnienia rachunkowe związane z wewnętrznymi nakładami jednostki na opracowanie witryny internetowej z dostępem dla użytkowników wewnętrznych lub zewnętrznych:

a) czy witryna internetowa jest składnikiem wartości niematerialnych wytworzonym przez jednostkę we własnym zakresie podlegającym wymogom MSR 38; oraz

▼B

b) jakie jest odpowiednie podejście księgowe 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 łączy internetowych). Nakłady takie należy rozliczać zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*. ►M5 Ponadto, jeżeli jednostka ponosi nakłady związane z wykupieniem miejsca na serwerze dla witryny internetowej (tzw. web hosting), to nakłady te ujmuje jako koszt zgodnie z paragrafem 88 MSR 1 oraz *Założeniami* w momencie odbioru tych usług. ◄

6 MSR 38 nie ma zastosowania do wartości niematerialnych utrzymywanych przez jednostkę z zamiarem ich sprzedaży w ramach prowadzenia działalności gospodarczej (zob. MSR 2 *Zapasy* oraz MSR 11 *Umowy o 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 ujmowana jest jako składnik aktywów niematerialnych wtedy i tylko wtedy, gdy poza spełnieniem ogólnych wymogów zawartych w paragrafie 21 MSR 38, które dotyczą ujmowania i początkowej wyceny odnośnych aktywów, jednostka spełnia wymogi paragrafu 57 MSR 38. Spełnienie wymogu wykazania, w jaki sposób witryna internetowa wygeneruje prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne, zgodnie z paragrafem 57 d) MSR 38, powinno być wykonalne przede wszystkim wówczas, gdy witryna internetowa ma zdolność generowania przychodów, na przykład bezpośrednich przychodów wynikających z możliwości złożenia zamówień na witrynie internetowej. Jeżeli natomiast witryna internetowa została opracowana wyłącznie lub głównie dla celów promocji bądź reklamy produktów lub usług własnych, to jednostka nie będzie w stanie udowodnić, że witryna internetowa spowoduje powstanie prawdopodobnych przyszłych korzyści ekonomicznych, a zatem wszystkie nakłady poniesione na opracowanie takiej witryny ujmuje się w kosztach w momencie poniesienia.

9 Wszelkie wewnętrzne nakłady poniesione na opracowanie i użytkowanie witryny internetowej jednostki rozlicza się zgodnie z MSR 38. Przy ustalaniu odpowiedniego podejścia księgowego ocenia się charakter wszystkich czynności, na które jednostka ponosi nakłady (np. szkolenie pracowników i utrzymanie witryny internetowej) oraz etap opracowywania witryny, jak również etapy realizowane po zakończeniu jej opracowywania (dodatkowe wytyczne zostały zamieszczone w załączniku do niniejszej interpretacji). Na przykład:

a) etap planowania jest w swej istocie podobny do etapu prac badawczych opisanych w paragrafach 54–56 MSR 38. Nakłady poniesione na tym etapie ujmuje się w kosztach w momencie ich poniesienia;

▼B

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 paragrafach 57–64 MSR 38. Nakłady poniesione na tych etapach zwiększają (koszt) witryny internetowej ujętej w wartościach niematerialnych zgodnie z paragrafem 8 niniejszej interpretacji, jeżeli nakłady te można w racjonalny i uzasadniony sposób bezpośrednio przyporządkować lub przypisać do czynności przygotowania witryny internetowej do zamierzonego stosowania. Dla przykładu, nakłady poniesione na nabycie lub stworzenie zawartości witryny (innej niż zawartość mająca na celu reklamę i promocję własnych produktów i usług jednostki) lub nakłady służące umożliwieniu użytkownikom skorzystania z treści zamieszczonych na witrynie internetowej (opłata za nabycie licencji na zamieszczenie danego materiału na witrynie) zwiększają koszt opracowania witryny, o ile warunek powyższy został spełniony. Jednak zgodnie z paragrafem 71 MSR 38 nakłady poniesione na składnik wartości niematerialnych, które za poprzednie lata obrotowe były ujmowane w sprawozdaniu finansowym w ciężar ►M5 sprawozdania z całkowitych dochodów ◄, nie aktywuje się w późniejszym okresie 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), ujmuje się w kosztach w momencie ich poniesienia zgodnie z paragrafem 69 c) MSR 38. Na przykład przy księgowaniu nakładów poniesionych na profesjonalne usługi polegające na wykonaniu cyfrowych fotografii produktów jednostki i poprawie sposobu wyświetlania tych fotografii nakłady te ujmuje się 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 ujmuje się w kosztach, chyba że spełniają kryteria zwarte w paragrafie 18 MSR 38.

10 Witryna internetowa ujmowana w wartościach niematerialnych zgodnie z paragrafem 8 niniejszej interpretacji po początkowym ujęciu wycenia się zgodnie z wymogami paragrafów 72–87 MSR 38. Najlepszy szacunkowy okres użytkowania witryny internetowej powinien być krótki.

DATA UZGODNIENIA STANOWISKA

Maj 2001 r.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

Niniejsza interpretacja wchodzi w życie dnia 25 marca 2002 r. Skutki przyjęcia niniejszej interpretacji rozlicza się zgodnie z zasadami przejściowymi paragrafów 118–121 MSR 38. Jeżeli zatem witryna internetowa nie spełnia kryteriów umożliwiających ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, ale wcześniej była ujęta jako składnik aktywów, to usuwa się ją ►M5 ze sprawozdania z sytuacji finansowej ◄ z dniem wejścia w życie niniejszej interpretacji. Jeżeli witryna internetowa już istnieje i nakłady poniesione na jej opracowanie spełniają kryteria umożliwiające ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, lecz wcześniej nie była ujęta jako składnik aktywów, nie ujmuje się witryny internetowej jako składnika wartości niematerialnych w dniu wejścia w życie niniejszej interpretacji. Jeżeli witryna internetowa już istnieje i nakłady poniesione na jej opracowanie spełniają kryteria umożliwiające ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, lecz wcześniej była ujęta jako składnik aktywów i początkowo wyceniona w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, uznaje się, że początkowe ujęcie jest poprawne.

▼**M5**

MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wpłynął na zmianę paragrafu 5. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.