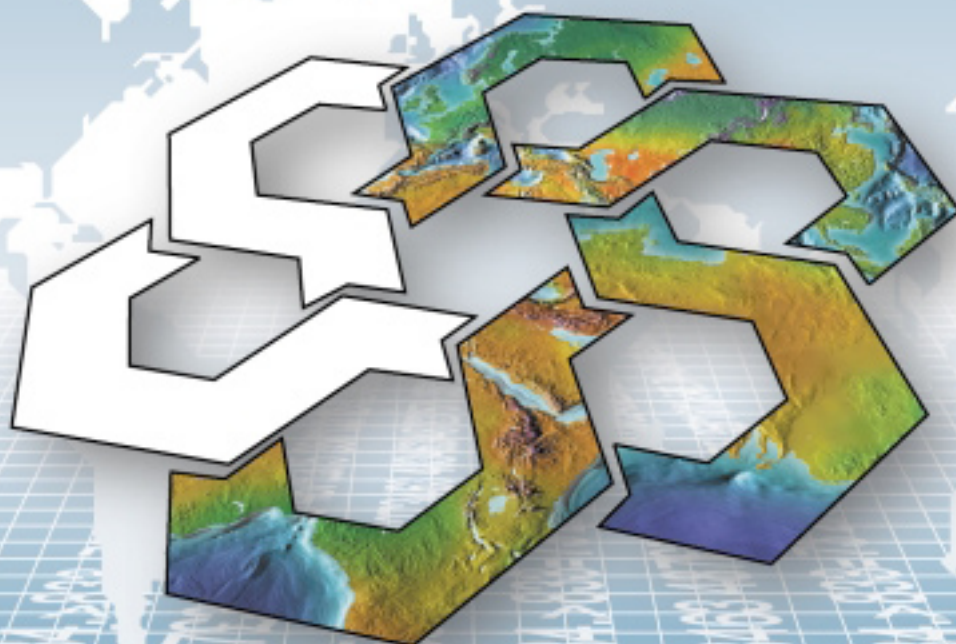


PROJEKT STANDARDU

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw

Uwagi należy przelać do 1 października 2007 r.



Stowarzyszenie Księgowych
w Polsce



International
Accounting Standards
Board®

Projekt

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD
SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ
DLA MAŁYCH I ŚREDNICH
PRZEDSIĘBIORSTW**

This Exposure Draft of the proposed *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before issued as an IFRS. Comments on the draft standard and its accompanying documents should be sent in writing so as to be received by **1 October 2007**.

Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB Website (www.iasb.org), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

IFRSs together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7246 6410

Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: iasb@iasb.org

Web: www.iasb.org

The IASB, the IASCF, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2007 International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, Interpretations, Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). The approved text of International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards and Interpretations is that issued by the IASB in the English language and copies may be obtained from IASCF. Please address publications and copyright matters to:

IASCF Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749 Email: publications@iasb.org Internet: <http://www.iasb.org>

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Accounting Standards Committee Foundation.

This Polish translation of the Exposure Draft on Accounting for Small and Medium Sized Entities and related material contained in this publication, was done by SKwP in Poland for IASCF, and has not been approved by a Review Committee. The Polish translation is the copyright of IASCF.



The IASB logo/“Hexagon Device”, “IASC Foundation” “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “IASC”, “IASCF”, “IASs”, “IFRIC”, “IFRS”, “IFRSs”, “International Accounting Standards”, “International Financial Reporting Standards” and “SIC” are Trade Marks of the International Accounting Standards Committee Foundation.

Additional copies of this publication may be obtained from:
IASC Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

Projekt *Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw* został opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (IASB) na potrzeby zgłaszania uwag. Niniejszy dokument zanim zostanie wydany w formie MSSF może ulec zmianom w świetle zgłoszonych do niego uwag. Uwagi do projektu standardu oraz dokumentów do niego dołączonych należy przesłać do **1 października 2007 r.**

Prosimy o przysyłanie uwag w formie elektronicznej przy użyciu formularza na stronie www.iasb.org w zakładce „Open to comment”.

Wszystkie uwagi będą podane do publicznej wiadomości, z wyjątkiem tych, których autorzy prosili o anonimowość. Prośba o anonimowość zwykle nie jest akceptowana, chyba że jest należycie uzasadniona np. odwołuje się do argumentu zachowania tajemnicy handlowej.

MSSF wraz z dokumentami uzupełniającymi są wydawane przez Radę Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (IASB). 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom

Telefon: +44 (20) 7246 6410

Faks: +44 (20) 7246 6411

E-mail: iasb@iasb.org.uk

www.iasb.org

IASB, Komitet Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (IASCF), autorzy oraz wydawcy nie ponoszą odpowiedzialności za jakiegokolwiek szkody powstałe na skutek podjęcia lub zaniechania działań w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy szkody te powstały na skutek zaniedbania bądź z innej przyczyny.

Copyright © 2007 Fundacja Komitetu Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (IASCF)

Właścicielem praw autorskich do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, Interpretacji, projektów standardów i interpretacji oraz innych wydawnictw IASB jest Fundacja Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASCF). Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, w tym Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i interpretacji jest tekst opublikowany przez IASB w języku angielskim. Kopie publikacji można uzyskać z Departamentu Wydawnictw. Pytania dotyczące praw autorskich i publikacji prosimy kierować na adres:

IASCF, Publications Department

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom

Telefon: +44 (020) 7332-2730, Fax: +44 (020) 7332-7249,

E-mail: publications@iasb.org.uk Internet: www.iasb.org.

Wszelkie prawa zastrzeżone. Bez uprzedniej pisemnej zgody IASCF żadna część niniejszej publikacji nie może być tłumaczona, przedrukowywana, przekopiowywana, czy wykorzystywana w jakiegokolwiek formie, w całości lub części, przy użyciu jakichkolwiek środków elektronicznych, mechanicznych lub innych - obecnie znanych lub wynalezionych w przyszłości - łącznie z kserowaniem, nagrywaniem i wszelkimi innymi systemami przechowywania i udostępniania informacji.



Niniejszy polski przekład projektu standardu MSSF dla MŚP oraz innych materiałów zawartych w niniejszej publikacji został wykonany przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce na zlecenie IASCF. Niniejszy przekład nie został jeszcze zatwierdzony przez Komitet Weryfikacyjny powołany przez IASB. Prawa autorskie do polskiego przekładu posiada IASCF.

Logo IASB (znak sześciokąta), „eIFRS”, „IAS”, „IASB”, „IASC”, „IASCF”, „IFRIC”, „SIC”, „International Accounting Standards”, „International Financial Reporting Standards” są zastrzeżonymi znakami towarowymi IASCF.

Dodatkowe kopie niniejszej publikacji są dostępne w dziale sprzedaży publikacji IASB

IASCF, Publications Department

1st floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom

Telefon: +44 (020) 7332-2730, Fax: +44 (020) 7332-7249,

E-mail: publications@iasb.org Web: www.iasb.org.

SPIS TREŚCI

	strona
ZAPROSZENIE DO SKŁADANIA UWAG	4
[PROJEKT] MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ DLA MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTW (IFRS FOR SMEs)	
Przedmowa	9
1 Zakres	13
2 Koncepcje i najważniejsze zasady	14
3 Prezentacja sprawozdania finansowego	22
4 Bilans	29
5 Rachunek zysków i strat	30
6 Zestawienie zmian w kapitale własnym oraz w rachunku przychodów i zysków zatrzymanych	32
7 Rachunek przepływów pieniężnych	34
8 Informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego	39
9 Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania	41
10 Zasady rachunkowości, szacunki i błędy	46
11 Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe	51
12 Zakres	65
13 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych	70
14 Udziały we wspólnych przedsięwzięciach	72
15 Nieruchomości Inwestycyjne	76
16 Rzeczowe aktywa trwałe	78
17 Wartości niematerialne inne niż wartość firmy	84
18 Połączenie jednostek gospodarczych i wartość firmy	91
19 Leasing	97
20 Rezerwy i zobowiązania warunkowe	103
21 Kapitał własny	107
22 Przychody	110
23 Dotacje rządowe	117
24 Koszty finansowania zewnętrznego	119
25 Płatności w formie akcji	120
26 Utrata wartości aktywów niefinansowych	123
27 Świadczenia pracownicze	129
28 Podatek dochodowy	140
29 Sprawozdawczość finansowa w warunkach	149
30 Przeliczanie z waluty obcej	150
31 Sprawozdawczość dotycząca segmentów	156
32 Zdarzenia następujące po zakończeniu okresu	157
33 Ujawnianie informacji na temat podmiotów	160
34 Zysk na jedną akcję	163
35 Branże wyspecjalizowane	164
36 Działalność zaniechana i aktywa przeznaczone do	166
37 Śródroczna sprawozdawczość finansowa	168
38 Przejście MŚP na stosowanie MSSF	169

Zaproszenie do składania uwag

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości zaprasza do zgłaszania uwag dotyczących wszystkich zagadnień związanych z niniejszą propozycją *Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw (MSSF dla MŚP)*. W sposób szczególny zależy jej na uzyskaniu odpowiedzi na poniższe pytania. Uwagi są najbardziej pomocne wtedy, kiedy odnoszą się do określonego paragrafu lub paragrafów, zawierają zrozumiałe wyjaśnienie oraz, tam gdzie ma to zastosowanie, wskazują zastosowanie alternatywnej terminologii.

Uwagi należy składać **do 1 października 2007 r.**

Pytanie 1 – osobny standard

Podjmując decyzję dotyczącą treści zaproponowanego MSSF dla MŚP, IASB skupiła swą uwagę na transakcjach i zdarzeniach, które są zwykle spotykane w przypadku MŚP zatrudniających około 50 pracowników. MSSF przeznaczony dla takich jednostek powinien być osobnym dokumentem zawierającym minimalną ilość odsyłaczy do pełnej wersji MSSF.

Mając na uwadze opracowanie osobnego standardu, czy występują dodatkowe transakcje, zdarzenia lub inne warunki, które należałoby zawrzeć w proponowanym standardzie, aby był on bardziej samowystarczalny? A może należy usunąć z projektu standardu wytyczne, ponieważ jest mało prawdopodobne, aby były przydatne dla typowego MŚP z około 50 pracownikami?

Pytanie 2 – przyjęte przez Radę uproszczenia dotyczące ujmowania i wyceny

Projekt MSSF dla MŚP został opracowany poprzez:

- a) przyjęcie podstawowych koncepcji z *Założeń koncepcyjnych* IASB oraz zasad i powiązanych obowiązkowych wytycznych znajdujących się w pełnej wersji MSSF oraz
- b) wprowadzenie modyfikacji, które były odpowiednie w świetle potrzeb użytkowników oraz rozważań dotyczących korzyści i kosztów.

Paragrafy UW70-UW93 Uzasadnienia wniosków opisują uproszczenia zasad ujmowania i wyceny znajdujących się w pełnej wersji MSSF, które znalazły się w zaproponowanym projekcie MSSF dla MŚP oraz wyjaśniają odnośny sposób rozumowania Rady.

Czy Rada powinna rozważyć jeszcze inne uproszczenia ujmowania i wyceny? Odpowiadając na to pytanie prosimy wskazać:

- a) czy występują specyficzne transakcje lub inne zdarzenia lub warunki, które stwarzają w MSSF dla MŚP problemy związane z ujmowaniem i wyceną,
- b) dlaczego stanowią problem oraz
- c) jak problem ten mógłby być rozwiązany.

Pytanie 3 - uproszczenia dotyczące ujmowania wyceny nieprzyjęte przez Radę

Paragrafy UW94–UW107 mówią o niektórych uproszczeniach zasad ujmowania i wyceny, które Rada rozważała ale ich nie przyjęła ze względu na podane przyczyny. Czy Rada

powinna ponownie rozważyć któreś z tych zagadnień, a jeśli tak, to dlaczego?

Pytanie 4 – czy możliwości wyboru wszystkich zasad (polityki) rachunkowości, o których mowa w pełnej wersji MSSF, powinny być dostępne dla MŚP?

W MSSF dla MŚP proponuje się aby możliwość wyboru zasad (polityki) rachunkowości istniejąca w pełnej wersji MSSF była zasadniczo również dostępna w MSSF dla MŚP. Zgodnie z tym jak to zostało bardziej obszernie wyjaśnione w paragrafach UW108–UW115 Uzasadnienia wniosków, Rada stwierdziła, że zakazanie MŚP stosowania opcji wyboru zasad (polityki) rachunkowości, z której korzystają jednostki stosujące pełną wersję MSSF, mogłoby uniemożliwiać porównywalność między MŚP oraz jednostkami stosującymi pełne MSSF. Jednocześnie Rada stwierdziła, że większość MŚP będzie wybierać raczej prostszą opcję zawartą w MSSF dla MŚP. Dlatego Rada stwierdziła, że na sześć przypadków, w których pełne MSSF dopuszczają wybór opcji zasad (polityki) rachunkowości, MSSF dla MŚP powinien uwzględniać tylko prostszą opcję a inne bardziej złożone opcje powinny być dostępne poprzez odwołanie się do pełnej wersji MSSF.

Czy zgadzacie się Państwo z wnioskami Rady w sprawie tego, które z zaproponowanych opcji są najbardziej odpowiednie dla MŚP? Jeśli nie, którą(e) opcję(e) należałoby zmienić i dlaczego?

Czy któraś z tych opcji, która byłaby dostępna dla MŚP poprzez odwołanie się do pełnej wersji MSSF powinna być wyeliminowana z MSSF dla MŚP, a jeśli tak, to dlaczego?

Pytanie 5 - Koszty finansowania zewnętrznego

MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego* zezwala aktualnie jednostkom, aby dokonując księgowego ujmowania kosztów finansowania zewnętrznego stosowały metodę kosztów lub metodę kapitalizacji. W maju 2006 r. Rada wydała projekt proponujący zmiany do MSR 23 poprzez wprowadzenie zakazu stosowania metody kosztów na rzecz obowiązku stosowania metody kapitalizacji. W rozdziale 24 MSSF dla MŚP zaproponowano, aby MŚP miały możliwość wyboru metody kosztu lub metody kapitalizacji.

Czy zgadzacie się Państwo z udzieleniem MŚP możliwości wyboru metody kosztu lub metody kapitalizacji w związku z księgowaniem przez nie kosztów finansowania zewnętrznego, a jeśli tak, to dlaczego?

Pytanie 6 – zagadnienia nie ujęte w proponowanym MSSF dla MŚP

Niektóre zagadnienia znajdujące się w pełnej wersji MSSF zostały pominięte w MSSF dla MŚP, ponieważ zdaniem Rady MŚP nie mają do czynienia z niektórymi rodzajami transakcji lub zdarzeń. Zagadnienia te zostały omówione w paragrafach UW57–UW65 Uzasadnienia wniosków. Projekt standardu wymaga, aby MŚP posiadające takie transakcje odwołały się do pełnej wersji odnośnych MSSF.

Czy istnieją jakieś dodatkowe zagadnienia, które nie powinny być uwzględnione w MSSF dla MŚP i należałoby je zastąpić odsyłaczem do pełnej wersji MSSF? Jeśli tak, to które z zagadnień i dlaczego?

Pytanie 7 – ogólne odwołania do pełnej wersji MSSF

Zgodnie z tym, co zauważono w Pytaniu 1 MSSF dla MŚP ma być z założenia osobnym

standardem dla MŚP. Zawiera odsyłacze do poszczególnych pełnych MSSF w określonych warunkach, w tym w przypadku wyboru opcji zasad rachunkowości, o czym mowa w Pytaniu 4 oraz w przypadku zagadnień pominiętych, o których mowa w Pytaniu 6. W przypadku innych transakcji, zdarzeń lub warunków, o których nie wzmiankuje MSSF dla MŚP, paragrafy 10.2–10.4 proponują wymogi, w oparciu o które kierownictwo MŚP mogłoby zdecydować o odpowiednim sposobie ujęcia księgowego. Na podstawie tych paragrafów MSSF nie mają obowiązku odwoływania się do pełnej wersji MSSF w celu uzyskania wytycznych.

Czy powiązanie wymogów paragrafów 10.2–10.4 z bezpośrednimi odwoływaniem się w określonych okolicznościach do poszczególnych MSSF jest odpowiednie czy też nie? Dlaczego?

Pytanie 8 – Odpowiedniość wytycznych

Do projektu MSSF dla MŚP dołączono wytyczne stosowania a co ważne pełne przykładowe sprawozdanie finansowe oraz listę ujawnień. Wiele z wytycznych znajdujących się w pełnej wersji MSSF nie zostało zawartych w projekcie MSSF dla MŚP. A zatem czy niezbędne są dodatkowe wytyczne dostosowane do potrzeb MŚP stosujących zaproponowany MSSF.

Czy są specyficzne obszary, w przypadku których MŚP mogą potrzebować dodatkowych wytycznych? Jakże to obszary i dlaczego te?

Pytanie 9 – odpowiedniość ujawnianych informacji

Każdy rozdział projektu MSSF dla MŚP zawiera wymogi dotyczące ujawniania informacji. Wymogi te są podsumowane w liście ujawnień, która jest dołączona do projektu wytycznych stosowania pt. *Przykładowe sprawozdanie finansowe i lista ujawnień*

Czy istnieją inne ujawnienia informacji, niezaproponowane przez Rade, które powinny być wymagane w przypadku MŚP. Jeśli tak, to jakie i dlaczego właśnie te? i przeciwnie, czy któreś z zaproponowanych ujawnień nie powinny być wymagane dla MŚP? Jeśli tak, to które z nich i dlaczego?

Pytanie 10 – wytyczne dotyczące przejścia

Rozdział 38 *Przejście na* MSSF dla MŚP zawiera wytyczne dotyczące przejścia ze (a) stosowania krajowych zasad rachunkowości na MSSF dla MŚP (b) z pełnej wersji MSSF na MSSF dla MŚP.

Czy wytyczne te są adekwatne? Jeśli nie, jak można je ulepszyć?

Pytanie 11 - Utrzymanie MSSF dla MŚP

Rada zamierza wydawać projekt proponowanych zmian do MSSF dla MŚP co dwa lata. Opracowując taki projekt Rada zamierza rozważać nowe i zmienione MSSF, które zostały przyjęte w ciągu poprzednich dwóch lat jak też specyficzne zagadnienia, na które zwrócono jej uwagę w kontekście możliwych zmian do MSSF dla MŚP. Od czasu do czasu Rada może zidentyfikować zagadnienie, w związku z którym zmiana MSSF dla MŚP może być rozważana wcześniej aniżeli w normalnym trybie co dwa lata.

Czy podejście do utrzymania MSSF dla MŚP jest odpowiednie czy też należy je zmodyfikować. Jeśli tak, to dlaczego?

Projekt *Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw (MSSF dla MŚP)* zamieszczono w punktach 1-38, załączniku B do sekcji 11 oraz w słowniku terminów. Terminy określone w słowniku napisane są pogrubioną czcionką w momencie ich pierwszego pojawienia się w danej sekcji. Projekt standardu *MSSF dla MŚP* poprzedzony jest przedmową, zawiera również Wytyczne Stosowania oraz Uzasadnienia Wniosków.

Przedmowa do (projektu) MSSF dla MŚP

IASB

- P1. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) została powołana w 2001 r. jako część Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASC).
- P2 Celem Fundacji IASC oraz IASB jest:
- a) opracowywanie zgodnie z interesem publicznym wysokiej jakości jednego ze stawu zrozumiałych, możliwych do wyegzekwowania globalnych standardów rachunkowości, które zawierają wymogi zamieszczania w sprawozdaniach finansowych i w innych formach sprawozdawczości finansowej wysokiej jakości, przejrzystych i porównywalnych informacji, które pomogą uczestnikom różnych rynków kapitałowych na całym świecie oraz pozostałym użytkownikom tych informacji w podejmowaniu decyzji gospodarczych
 - b) promowanie stosowania i rygorystycznego wdrażania tych standardów
 - c) realizując cele określone w punkcie a i b, uwzględniać specyficzne potrzeby małych i średnich firm oraz gospodarek wschodzących.
 - d) zapewnianie zgodności krajowych standardów rachunkowości z MSR i MSSF w świetle najwyższej jakości rozwiązań.
- P3 Nadzór nad Fundacją IASC sprawuje 22 Mężów Zaufania. Do zadań Mężów Zaufania należy wybór członków IASB oraz członków powiązanych rad i komitetów jak też zapewnianie finansowania organizacji.
- P4 IASB jest organem opracowującym standardy Fundacji IASC. W skład IASB wchodzi dwunastu pełnoetatowych i dwóch niepełnoetatowych. IASB jest odpowiedzialna za zatwierdzanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) i innych dokumentów takich jak Założenia Koncepcyjne w sprawie Przygotowania i Prezentacji Sprawozdań Finansowych, projektów, materiałów dyskusyjnych oraz Interpretacji MSSF. Zanim IASB rozpoczęła swoją działalność, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) i związane z nimi Interpretacje były opracowywane przez Radę IASC, która powstała 29 czerwca 1973. Od czasu powstania IASB MSR i związane z nimi Interpretacje nie tracą na aktualności i posiadają takie samo znaczenie jak MSSF opracowane przez IASB do momentu ich modyfikacji lub wycofania przez IASB.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

- P5 IASB realizuje swoje cele w pierwszym rzędzie poprzez opracowywanie i publikowanie MSSF oraz promocję korzystania z tych standardów przy sporządzaniu **sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia** i innej sprawozdawczości finansowej. Inna sprawozdawczość finansowa obejmuje informacje, których nie zawierają sprawozdania finansowe pomagająca w interpretacji kompletnych sprawozdań finansowych lub poprawiająca zdolność użytkowników do podejmowania skutecznych decyzji ekonomicznych. Termin

“sprawozdawczość finansowa” odnosi się do sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia oraz innej sprawozdawczości finansowej.

- P6 MSSF zawierają wymogi ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania dotyczące transakcji i innych zdarzeń oraz warunków ważnych w sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia. Mogą również zawierać wymogi w odniesieniu do transakcji, zdarzeń i warunków, które mogą wystąpić głównie w określonych sektorach gospodarczych. MSSF są oparte na *Założeniach koncepcyjnych* odnoszących się do zasad leżących u podstaw informacji zaprezentowanych w sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia. Podstawowym celem *Założeń koncepcyjnych* jest ułatwienie spójnego i logicznego redagowania MSSF. *Założenia koncepcyjne* stanowią również często podstawę dokonywania osądu w rozstrzyganiu zagadnień z dziedziny rachunkowości.

Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia

- P7 MSSF stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia oraz innych form sprawozdawczości finansowej wszystkich jednostek nastawionych na uzyskiwanie dochodu. Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia mają na celu zaspokajanie potrzeb informacyjnych szerokiego grona użytkowników, na przykład udziałowców, kredytodawców, pracowników i społeczeństwa w ogólności. Celem sprawozdań finansowych jest przedstawianie informacji na temat **sytuacji finansowej, wyników działalności i przepływów pieniężnych** jednostki, które są przydatne przy podejmowaniu decyzji gospodarczych.
- P8 Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia są to sprawozdania mające sprostać oczekiwaniom użytkowników, którzy nie mogą domagać się sprawozdań dostosowanych do ich określonych potrzeb informacyjnych. Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia są prezentowane osobno lub łącznie z innymi publicznie dostępnymi dokumentami takimi, jak raport roczny lub prospekt emisyjny.

(Projekt) MSSF dla MŚP

- P9 IASB opracowuje oraz publikuje odrębny standard mający zastosowanie do innego rodzaju sprawozdań finansowych i sprawozdawczości jednostek znanych w wielu krajach pod nazwą **małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP)**. Niniejszy standard jest projektem *Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw (MSSF dla MŚP)*.
- P10 Termin MŚP stosowany jest przez IASB w rozumieniu definicji zawartej w Rozdziale 1 *Zakres*. W wielu systemach prawnych na całym świecie opracowano odrębne definicje MŚP wykorzystywane na liczne potrzeby, między innymi w celu określenia obowiązków sprawozdawczości finansowej. Niekiedy te krajowe lub regionalne definicje zawierają kryteria jakościowe opierające na takich czynnikach jak przychody, aktywa, pracownicy lub innych. Często termin ten jest stosowany na oznaczenie bardzo małych jednostek, bez uwzględnienia faktu publikowania przez nie sprawozdań finansowych na potrzeby zewnętrznych użytkowników.

- P11 MŚP często sporządzają sprawozdania finansowe tylko na potrzeby właścicieli/kierowników, w związku z obowiązkami podatkowymi lub w innych celach nie związanych z ustawowym składaniem dokumentacji na potrzeby związane z wprowadzeniem papierów wartościowych do obrotu. Sprawozdania finansowe sporządzone w powyższych celach niekoniecznie są sprawozdaniami finansowymi ogólnego przeznaczenia.
- P12 Przepisy podatkowe są specyficzne dla każdego systemu prawnego a cele sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia różnią się od celów związanych z wykazywaniem opodatkowanego dochodu. Zatem sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z niniejszym projektem standardu nie będą w pełni zgodne z wycenami wymaganymi przez prawo podatkowe i inne regulacje. Niektóre systemy prawne mogą mieć możliwość zmniejszania ponoszonych przez MŚP „ciężarów podwójnej sprawozdawczości” poprzez określenie struktury raportów podatkowych jako uzgodnionej z zyskiem lub stratą ustaloną zgodnie z MSSF dla MŚP lub w inny sposób.

Obowiązywanie projektu MSSF dla MŚP

- P13 Decyzja o tym, które jednostki powinny lub mają możliwość stosowania standardów IASB należy do krajowych władz regulacyjnych oraz podmiotów odpowiedzialnych za opracowywanie standardów. Dotyczy to zarówno pełnej wersji MSSF jak też projektu MSSF dla MŚP. Jednakże wyraźna definicja kategorii jednostek, dla których przeznaczony jest projekt MSSF dla MŚP – o czym mowa w rozdziale 1 projektu standardu- jest kluczowe, aby a) Rada mogła określić standardy, które są odpowiednie dla tej kategorii jednostek oraz b) krajowe władze regulacyjne, podmioty odpowiedzialne za opracowywanie standardów oraz jednostki sprawozdawcze będą poinformowane o zamierzonym zakresie zastosowania MSSF dla MŚP. Jasna definicja jest potrzebna również z tego względu, że jednostki nie będące MŚP, a zatem nie mogące stosować projektu standardu, nie będą mogły twierdzić, że przestrzegają MSSF dla MŚP (zob. paragraf 1.3).

Struktura projektu MSSF dla MŚP

- P14 Niniejszy projekt standardu składa się z odrębnie numerowanych rozdziałów omawiających poszczególne zagadnienia. Odsyłacze między paragrafami składają się z numeru rozdziału i numeru paragrafu. Odsyłacze do MSSF składają się z pełnej nazwy i numeru standardu.
- P15 Wszystkie paragrafy w projekcie standardu mają tę samą moc obowiązującą. Niektóre rozdziały obejmują załączniki z wytycznymi stosowania, które nie stanowią części projektu standardu ale raczej wytyczne, jak go stosować.

Utrzymanie projektu MSSF dla MŚP

- P16 Rada zamierza proponować zmiany do projektu standardu poprzez publikowanie projektu co dwa lata. Opracowując ten projekt Rada będzie rozważała nowe i zmienione MSSF, które zostały przyjęte w ciągu ostatnich dwóch lat jak również specyficzne zagadnienia, na które zwrócono jej uwagę w kontekście możliwych zmian do zaproponowanego MSSF dla MŚP. Od czasu do czasu Rada może

zidentyfikować zagadnienie, w związku z którym zmiana MSSF dla MŚP może być rozważana wcześniej aniżeli w normalnym trybie co dwa lata. Dopóki MSSF dla MŚP nie zostanie zmieniony, żadne zmiany, które IASB może dokonać lub wprowadzić w pełnej wersji MSSF, nie mają zastosowania do MSSF dla MŚP.

PROJEKT STANDARDU DLA MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTW (MSSF DLA MŚP)

Rozdział 1

Zakres

- 1.1. MSSF dla MŚP jest przeznaczony dla **małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP)**. MŚP są to jednostki, które:
 - a) nie są publicznie odpowiedzialne oraz
 - b) publikują sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia dla zewnętrznych odbiorców. Przykładowymi odbiorcami zewnętrznymi są właściciele nie uczestniczący w zarządzaniu jednostką, obecni i potencjalni kredytodawcy oraz kredytowe agencje ratingowe.
- 1.2. Jednostka jest publicznie odpowiedzialna, jeżeli:
 - a) składa lub jest w trakcie składania jej **sprawozdań finansowych** w komisji papierów wartościowych lub w innym urzędzie regulacyjnym w związku z emisją jakiegokolwiek rodzaju instrumentów na rynku publicznym lub
 - b) posiada aktywa powierzone jej przez szeroką grupę interesariuszy takich jak banki, jednostki ubezpieczeniowe, brokerzy/pośrednicy papierów wartościowych, fundusze emerytalne, fundusze wzajemne oraz jednostki zajmujące się inwestycjami bankowymi.
- 1.3. Jeśli jednostka publicznie odpowiedzialna stosuje niniejszy (projekt) standardu, jej sprawozdania finansowe nie powinny być określane jako zgodne z MSSF dla MŚP - nawet jeśli prawo krajowe lub regulacje zezwalają lub wymagają stosowania niniejszego (projektu) standardu przez jednostki publicznie odpowiedzialne.

Rozdział 2

Koncepcje i najważniejsze zasady

Cel sprawozdań finansowych sporządzanych przez MŚP

- 2.1. Celem sprawozdań finansowych małych i średnich przedsiębiorstw jest dostarczenie informacji na temat **pozycji finansowej, wyników działalności i przepływów pieniężnych** w jednostce, które są przydatne przy podejmowaniu decyzji przez szerokie grono użytkowników nie mających możliwości uzyskania raportów dostosowanych do ich szczególnych potrzeb informacyjnych. Spełniając ten cel sprawozdania finansowe pokazują także skutki sprawowanego przez kierownictwo zarządzania i nadzoru nad powierzonymi mu zasobami.

Cechy jakościowe informacji w sprawozdaniach finansowych

Zrozumiałość

- 2.2. Informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych powinny być przedstawione w sposób umożliwiający ich zrozumienie przez użytkowników posiadających rozsądną wiedzę na temat branży, działań gospodarczych i rachunkowości oraz gotowych do przestudiowania informacji z odpowiednią starannością. Tym niemniej postulat zrozumiałości nie daje podstaw do pominięcia ważnych informacji na gruncie trudności ich zrozumienia przez niektórych użytkowników.

Przydatność

- 2.3. Informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym powinny być przydatne przy podejmowaniu decyzji przez użytkowników. Informacje spełniają kryterium **przydatności**, jeśli wpływają na decyzje gospodarcze użytkowników pomagają im przy ocenie przeszłych, aktualnych lub przyszłych zdarzeń potwierdzających lub korygujących wcześniej dokonane przez nich oceny.

Istotność

- 2.4. Informacje są **istotne** jeśli ich pominięcie lub zniekształcenie mogłoby wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników w oparciu o sprawozdania finansowe. Istotność zależy od wielkości pozycji lub błędu ocenianego w określonych okolicznościach związanych z jej pominięciem lub zniekształceniem. Nieodpowiednie jest jednakże zezwalanie na pomniejsze niezgodności z MSSF dla MŚP lub niekorygowanie ich w celu osiągnięcia określonego sposobu prezentacji pozycji finansowej, wyników działalności lub przepływów pieniężnych.

Wiarygodność

- 2.5. Informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych muszą być **wiarygodne**. Informacje są wiarygodne, jeżeli nie zawierają istotnych błędów, nie są subiektywne i wiernie prezentują to, co mają zaprezentować lub to, czego można zasadnie oczekiwać, iż zaprezentują. Sprawozdania finansowe są subiektywne, jeżeli poprzez dobrane lub zaprezentowane informacje mają na celu wpłynięcie na decyzję lub ocenę w sposób zakładający osiągnięcie zaplanowanego wyniku lub skutku.

Przewaga treści nad formą

- 2.6. Transakcje i inne zdarzenia należy rozliczać i prezentować zgodnie z ich istotą i rzeczywistością gospodarczą a nie tylko poprzez odniesienie się do ich formy prawnej. Wpływa to na zwiększenie wiarygodności sprawozdań finansowych.

Ostrożność

- 2.7. Fakt istnienia niepewności w sposób nieodłączny związanej z wieloma zdarzeniami i okolicznościami jest potwierdzany przez ujawnienie jej istoty i charakteru oraz kierowanie się **ostrożnością** przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Ostrożność polega na wykazaniu się rozwagą przy wydawaniu ocen związanych z dokonaniem szacunków w warunkach niepewności w taki sposób, aby aktywa lub przychody nie były zaniżone a zobowiązania i koszty nie były umyślnie zawyżone.

Kompletność

- 2.8. Aby informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych były wiarygodne, muszą być kompletne, przy uwzględnieniu ograniczeń wynikających z zasady istotności i ograniczeń kosztowych. Pominięcie danych może powodować, że informacje stają się nieprawdziwe lub wprowadzają w błąd, a co za tym idzie nie są wiarygodne i są mniej przydatne.
- 2.9. Użytkownicy informacji powinni mieć możliwość porównywania sprawozdań finansowych jednostki z różnych okresów w celu określenia trendów charakteryzujących jej sytuację finansową i wyniki działalności. Użytkownicy powinni mieć także możliwość porównywania sprawozdań finansowych różnych jednostek, aby móc ocenić ich sytuację finansową, wyniki działalności i przepływy pieniężne. W związku z tym wycenę i prezentację finansowych skutków podobnych transakcji i innych zdarzeń należy przeprowadzać w ten sam sposób w ramach jednostki w kolejnych okresach oraz w ten sam sposób w przypadku różnych jednostek. Ponadto użytkownicy powinni być poinformowani o **zasadach (polityce) rachunkowości** zastosowanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz o wszelkich zmianach zasad i o skutkach tych zmian.

Terminowość

- 2.10. Aby informacje mogły być uznane za przydatne muszą wpływać na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników. Terminowość zakłada dostarczenie informacji w obrębie czasu wyznaczonego na podjęcie decyzji. Jeżeli ma miejsce niewłaściwe opóźnienie w przedstawieniu informacji, może ona stracić swą przydatność. Kierownictwo powinno zapewnić równowagę między wartością terminowej sprawozdawczości a dostarczaniem wiarygodnych informacji. Dążąc do osiągnięcia równowagi pomiędzy przydatnością i wiarygodnością nadrzędnym celem powinno być zaspokojenie potrzeb użytkowników w kontekście podejmowania przez nich decyzji gospodarczych.

Równowaga między korzyściami i kosztami

- 2.11. Korzyści wynikające z informacji nie powinny przewyższać kosztów ich dostarczenia. Ocena korzyści i kosztów jest zasadniczo kwestią subiektywnej oceny. Ponadto koszty nie zawsze ponoszą ci użytkownicy informacji, którzy czerpią z nich

korzyści. Stosując test sprawdzający równowagę między korzyściami i kosztami jednostka powinna mieć na uwadze, że korzyści wynikające z informacji może również odnieść szeroka grupa użytkowników zewnętrznych.

Sytuacja finansowa

2.12. **Sytuację finansową** jednostki określają jej aktywa, zobowiązania oraz kapitał własny na dany moment w czasie. **Składnikami sprawozdań finansowych** bezpośrednio związanymi z wyceną sytuacji finansowej są aktywa, zobowiązania oraz kapitał własny. Definiuje się je w następujący sposób:

- a) Składnik aktywów to zasób kontrolowany przez jednostkę w wyniku zdarzeń z przeszłości, z którego, według przewidywań, jednostka osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne.
- b) Zobowiązanie to obecny obowiązek jednostki powstały w wyniku zdarzeń z przeszłości, którego wypełnienie, według przewidywań, spowoduje wypływ z jednostki zasobów zawierających korzyści ekonomiczne.
- c) Kapitał własny to udział końcowy pozostały w aktywach jednostki po odjęciu wszystkich jej zobowiązań.

2.13 Niektóre pozycje spełniające definicję składnika aktywów lub zobowiązania mogą nie być ujmowane jako aktywa lub zobowiązania w bilansie, ponieważ nie spełniają kryteriów **ujmowania** określonych w paragrafach 2.24–2.29. W szczególności oczekiwanie, że przyszłe korzyści ekonomiczne zostaną uzyskane lub przekazane przez jednostkę musi być wystarczająco pewne, aby spełnione zostało kryterium prawdopodobieństwa, zanim składnik aktywów lub zobowiązanie zostanie ujęte.

Aktywa

2.14 Przyszłe korzyści ekonomiczne zawarte w składniku aktywów to potencjał - który pośrednio lub bezpośrednio - przyczynia się do wpływu środków pieniężnych i **ekwiwalentów środków pieniężnych** do jednostki. Środki te mogą pochodzić z tytułu użytkowania składnika aktywów lub jego zbycia.

2.15 Wiele aktywów, na przykład rzeczowe aktywa trwałe mają postać fizyczną. Jednakże forma fizyczna nie jest istotna dla istnienia składnika aktywów. Niektóre z nich mają bowiem formę niematerialną.

2.16 Dla ustalenia, czy składnik aktywów istnieje, tytuł własności nie jest sprawą zasadniczą. Dlatego na przykład nieruchomości będąca w posiadaniu w oparciu o umowę leasingu jest składnikiem aktywów, jeżeli jednostka kontroluje korzyści, których uzyskania oczekuje z tytułu tej nieruchomości.

Zobowiązania

2.17 Zasadniczą cechą zobowiązania jest to, że na jednostce gospodarczej ciąży obecny obowiązek podjęcia działań w pewien określony sposób. Obowiązki te mogą być obowiązkami prawnymi bądź **obowiązkami umownymi**. Obowiązek prawny można prawnie egzekwować na podstawie zawartej umowy lub przepisów prawa. Obowiązek prawny jest obowiązkiem wymagającym od jednostki podjęcia działań wówczas, gdy:

- a) w wyniku ustalonej najlepszej praktyki gospodarczej, opublikowanych zasad (polityki) lub wystarczająco czytelnego aktualnego oświadczenia jednostka dała do zrozumienia innym stronom, że podejmie określone zobowiązania oraz
 - b) konsekwencji jednostka stworzyła zasadne oczekiwanie tych stron, że wypełni te zobowiązania.
- 2.18. Wypełnienie obecnego obowiązku zwykle pociąga za sobą zapłatę w formie pieniężnej, przekazanie innych aktywów, świadczenie usług, zastąpienie danego obowiązku innym lub zamianę obowiązku na akcje/udziały. Obowiązek może także wygasnąć z innych powodów, takich jak zrzeczenie się przez wierzyciela prawa dochodzenia swoich roszczeń lub utratę przez niego tego prawa.

Kapitał własny

- 2.19 Kapitał własny to udział pozostały w aktywach jednostki po odjęciu wszystkich jej zobowiązań. Kapitał własny może zostać w bilansie podzielony na mniejsze kategorie. Na przykład w jednostce kapitałowej podział ten obejmuje środki wniesione przez udziałowców, zyski zatrzymane oraz zyski i straty wykazywane bezpośrednio w kapitale własnym.

Wyniki działalności

- 2.20 Wyniki działalności oznaczają powiązanie między przychodami i kosztami wykazanymi w rachunku zysków i strat jednostki. Zysk jest często stosowany jako wycena wyników działalności lub jako podstawa wyceny innych mierników takich, jak zysk na inwestycjach lub zysk na akcję. Elementami sprawozdań finansowych bezpośrednio powiązanymi z wyceną zysku są przychody i koszty. Definiuje się je następująco:
- a) Przychód jest to 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.
 - b) Koszty to występujące w danym okresie zmniejszenie korzyści ekonomicznych przybierające formę wypływów lub zmniejszenia aktywów lub zaciągnięcia zobowiązań, które skutkują zmniejszeniem kapitału własnego, innego niż zmniejszenie związane z wypłatami na rzecz udziałowców.
- 2.21 Ujęcie przychodów i kosztów w rachunku zysków i strat wynika bezpośrednio z ujęcia i wyceny aktywów i zobowiązań. Kryteria ujmowania przychodów i kosztów omówiono w paragrafach 2.24–2.29.

Przychód

- 2.22 Zakres znaczeniowy definicji przychodu obejmuje zarówno przychody z działalności gospodarczej, jak i zyski.
- a) 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.
 - b) Zyski to inne pozycje, które spełniają definicję przychodu ale nie są uznawane za przychody. Zyski są prezentowane zazwyczaj osobno, gdyż wiedza na ich

temat jest przydatna przy podejmowaniu decyzji gospodarczych.

Koszty

- 2.23 Definicja kosztów obejmuje zarówno straty jak również wydatki, które zostały poniesione w trakcie zwykłej działalności gospodarczej.
- a) Koszty, które zostały poniesione w trakcie zwykłej działalności gospodarczej obejmują na przykład koszty sprzedaży, wynagrodzeń i amortyzacji. Mają zwykle formę wypływu lub zmniejszenia aktywów, takich jak środki pieniężne i ich ekwiwalenty, zapasy, środki trwałe.
 - b) Straty to pozycje spełniające definicję kosztów które mogą, ale nie muszą, powstać w trakcie zwykłej działalności gospodarczej. Straty są prezentowane zazwyczaj osobno, gdyż wiedza na ich temat jest przydatna przy podejmowaniu decyzji gospodarczych.

Ujmowanie elementów sprawozdań finansowych

- 2.24 Ujmowanie jest to proces wprowadzania do bilansu lub rachunku zysków i strat pozycji odpowiadających definicji danego elementu oraz spełniających następujące kryteria:
- a) istnieje **prawdopodobieństwo**, że jednostka uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane z tą pozycją oraz
 - b) pozycja posiada wartość godziwą lub cenę nabycia / koszt wytworzenia, które można wiarygodnie ustalić.
- 2.25 Nieujęcie danej pozycji spełniającej powyższe kryteria nie uznaje się za zrekompensowane poprzez ujawnienie zasad (polityki) rachunkowości lub poprzez opisanie tej pozycji w informacji dodatkowej lub w dokumentacji wyjaśniającej.

Prawdopodobieństwo przyszłych korzyści ekonomicznych

- 2.26. Koncepcja prawdopodobieństwa wystąpienia przyszłych korzyści ekonomicznych jest stosowana w ramach kryteriów ujmowania, aby odnieść się do stopnia niepewności, że przyszłe korzyści ekonomiczne związane z daną pozycją wpłyną lub wypłyną z jednostki. Ocena stopnia niepewności związanej z wpływami przyszłych korzyści ekonomicznych jest dokonywana na podstawie dowodów odnoszących się do warunków istniejących na koniec okresu sprawozdawczego, które są dostępne w trakcie sporządzania sprawozdań finansowych. Oceną tą obejmuje się indywidualne znaczące pozycje oraz duży zbiór indywidualnie znaczących pozycji.

Wiarygodność wyceny

- 2.27 Drugim kryterium ujmowania pozycji jest posiadanie przez nią ceny nabycia lub kosztu wytworzenia lub wartości, które można wiarygodnie wycenić. W wielu przypadkach cena nabycia lub koszt wytworzenia lub wartość pozycji są znane. W innych przypadkach muszą być oszacowane. Stosowanie rozsądnych szacunków stanowi kluczowy element sporządzania sprawozdań finansowych i nie podważa ich wiarygodności. Jeżeli nie można przeprowadzić rozsądnego szacunku, danej pozycji nie ujmuje się w bilansie ani w rachunku zysków i strat.

- 2.28. Pozycja nie spełniająca kryteriów ujęcia w sprawozdaniu finansowym może kwalifikować się do ujęcia w późniejszym terminie w następstwie kolejnych okoliczności lub zdarzeń.
- 2.29. Pozycji nie spełniającej wymogów ujęcia może tym niemniej dotyczyć możliwość ujawnienia jej w informacji dodatkowej, materiałach objaśniających lub w uzupełnieniach. Jest rzeczą ważną, aby wiedza na temat danej pozycji była przydatna dla oceny pozycji finansowej, wyników działalności i zmian tej pozycji przez użytkowników sprawozdań finansowych.

Wycena elementów sprawozdań finansowych

- 2.30. **Wycena** jest procesem ustalania kwot pieniężnych, w których jednostka wycenia aktywa, zobowiązania, przychody i koszty w sprawozdaniu finansowym. Wycena obejmuje wybór podstawy wyceny. Niniejszy projekt standardu określa, którą podstawę wyceny jednostka stosuje dla wielu rodzajów aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów.
- 2.31. Dwoma powszechnymi podstawami wyceny jest koszt historyczny i wartość godziwa:
- a) W przypadku aktywów, koszt historyczny jest kwotą zapłaconych środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych lub wartością godziwą zapłaty przekazanej w celu nabycia składnika aktywów na dzień jego nabycia. W przypadku zobowiązań, koszt historyczny jest kwotą wpływu otrzymanych środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych lub wartością godziwą aktywów niepieniężnych otrzymanych w zamian za uregulowanie zobowiązania na dzień zaciągnięcia zobowiązania.
 - b) Wartość godziwa jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

Główne zasady dotyczące ujmowania i wyceny

- 2.32. Zawarte w niniejszym projekcie standardu wymogi dotyczące ujmowania i wyceny aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów opierają się na zasadach pochodzących z *Założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* IASB. W sytuacji niewystępowania w niniejszym projekcie standardu wymogów dotyczących transakcji lub zdarzeń lub warunków lub braku odsyłacza do pełnej wersji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), paragraf 10.3 określa hierarchię działań, które jednostka powinna podjąć decydując się na wybór odpowiedniego w danych okolicznościach podejścia księgowego. Drugi poziom hierarchii wymaga od jednostki kierowania się zasadami ujmowania i wyceny, które przedstawiono w paragrafach 2.33–2.43.

Zasada memoriału

- 2.33. Jednostka gospodarcza sporządza swoje sprawozdania finansowe, z wyjątkiem rachunku przepływów pieniężnych, zgodnie z **zasadą memoriału**. W przypadku stosowania zasady memoriału pozycje są ujmowane jako aktywa, zobowiązania, kapitał własny, przychody i koszty (elementy sprawozdania finansowego), jeśli

spełnią kryteria zawarte w definicjach i warunki ujmowania.

Ujmowanie w sprawozdaniu finansowym

Aktywa

- 2.34 Przeciwnie sytuacja taka prowadzi do ujęcia kosztów w rachunku zysków i strat.

Zobowiązania

- 2.35 Jednostka ujmuje zobowiązanie w bilansie, jeżeli jest prawdopodobne, że w związku z uregulowaniem bieżącego zobowiązania nastąpi w

Przychód

- 2.36 Ujęcie przychodu wynika bezpośrednio z ujęcia aktywów i zobowiązań. Jednostka ujmuje przychody w rachunku zysków i strat, jeżeli nastąpiło zwiększenie przyszłych korzyści ekonomicznych związane ze zwiększeniem stanu składnika aktywów lub zmniejszeniem stanu zobowiązania, których wielkość można wiarygodnie ustalić.

Koszty

- 2.37 Ujęcie kosztów wynika bezpośrednio z ujęcia i wyceny aktywów i zobowiązań. Jednostka ujmuje koszty w rachunku zysków i strat, jeżeli nastąpiło zmniejszenie przyszłych korzyści ekonomicznych związane ze zmniejszeniem stanu aktywów lub zwiększeniem stanu zobowiązań, których wielkość można wiarygodnie ustalić.

Zysk lub strata

- 2.38. Zysk lub strata stanowi matematyczną różnicę między przychodem i kosztami. Zysk lub strata nie stanowi osobnego elementu sprawozdania finansowego, dlatego nie wymaga osobnych zasad ujmowania.
- 2.39. Niniejszy (projekt) standardu nie zezwala na ujmowanie w bilansie pozycji, które nie spełniają definicji aktywów lub zobowiązań niezależnie od tego, czy powstały na skutek zastosowania koncepcji znanej pod nazwą „koncepcji współmierności”.

Wycena przy początkowym ujęciu

- 2.40. Przy początkowym ujęciu jednostka wycenia aktywa i zobowiązania według kosztu historycznego, chyba że niniejszy (projekt) standardu wymaga początkowej wyceny w oparciu o inną zasadę taką jak wartość godziwa.

Późniejsza wycena

Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe

- 2.41. Po początkowej wycenie jednostka wycenia zasadniczo **aktywa finansowe i zobowiązania finansowe** według wartości godziwej, chyba że niniejszy (projekt) standardu wymaga lub zezwala na zastosowanie innej podstawy wyceny takiej jak koszt lub zamortyzowany koszt.

Aktywa niefinansowe

- 2.42. Większość aktywów niefinansowych, które jednostka początkowo wyceniła według kosztu historycznego wycenia się w późniejszym terminie w oparciu o inną podstawę wyceny. Na przykład jednostka wycenia **rzeczowe aktywa trwałe** w kwocie niższej spośród zamortyzowanej ceny nabycia/kosztu wytworzenia oraz ceny sprzedaży pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Wycena aktywów w kwocie niższej spośród powyższych kwot ma zapewnić, że składnik aktywów nie jest wyceniany w kwocie większej niż kwota, którą jednostka spodziewa się odzyskać ze sprzedaży lub użytkowania tego składnika aktywów.
- 2.43. W przypadku niektórych aktywów niefinansowych, które jednostka początkowo wyceniła w kwocie historycznej ceny nabycia/kosztu wytworzenia, niniejszy (projekt) standardu zezwala lub wymaga na późniejszą wycenę według wartości godziwej. Do przykładów takich aktywów zalicza się:
- a) inwestycje w **jednostki stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia**, które jednostka wycenia według wartości godziwej (zob. paragrafy 13.6 i 14.12),
 - b) **nieruchomości inwestycyjne**, które jednostka wycenia według wartości godziwej (zob. paragraf 15.5),
 - c) rzeczowe aktywa trwałe, wyceniane przez jednostkę w wartości przeszacowanej (zob. paragraf 16.13),
 - d) **wartości niematerialne** wyceniane przez jednostkę w wartości przeszacowanej (zob. paragraf 17.23) oraz
 - e) aktywa rolnicze (**aktywa biologiczne i produkty rolne** w momencie zbioru), które jednostka wycenia w wartości godziwej pomniejszonej o szacowane koszty sprzedaży (zob. paragraf 35.1).

Zobowiązania inne niż zobowiązania finansowe

- 2.44. Większość zobowiązań innych niż zobowiązania finansowe wycenia się jako najlepszy szacunek kwoty niezbędnej do uregulowania zobowiązania na **dzień sprawozdawczy**.

Kompensowanie

- 2.45. Jednostce nie wolno kompensować aktywów z zobowiązaniami oraz przychodów z kosztami, o ile nie jest to wymagane lub dopuszczone przez niniejszy (projekt) standardu.
- a) Wycena aktywów pomniejszonych o odpisy aktualizujące wynikające z wyceny - na przykład rezerwy na przestarzałe zapasy oraz rezerwy na nieściągalne należności - nie jest kompensowaniem.
 - b) Jeżeli normalna działalność jednostki nie obejmuje kupna i sprzedaży aktywów trwałych, w tym inwestycji i aktywów operacyjnych, wówczas jednostka wykazuje zyski i straty z tytułu zbycia takich aktywów odejmując od przychodów ze sprzedaży **wartość bilansową** danego składnika aktywów oraz odnośne koszty sprzedaży.

Rozdział 3

Prezentacja sprawozdania finansowego

Rzetelna prezentacja

- 3.1. **Sprawozdania finansowe** powinny rzetelnie prezentować **pozycję finansową, finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne** jednostki. **Rzetelna prezentacja** wymaga wiernego odzwierciedlenia skutków transakcji, innych zdarzeń i warunków zgodnie z przedstawionymi w Rozdziale 2 *Koncepcje i główne zasady* definicjami i kryteriami **ujmowania** dotyczącymi aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów.
- a) Zakłada się, że zastosowanie niniejszego projektu standardu przez MŚP, wraz z dokonywaniem dodatkowych ujawnień informacji, tam gdzie to niezbędne, prowadzi do powstania sprawozdań finansowych rzetelnie prezentujących pozycję finansową, finansowe wyniki działalności oraz przepływy pieniężne MŚP.
 - b) Zgodnie z wyjaśnieniami w paragrafie 1.3 zastosowanie niniejszego projektu standardu przez jednostki publicznie odpowiedzialne nie prowadzi do rzetelnej prezentacji wymaganej przez niniejszy projekt standardu.

Dodatkowe ujawnienia informacji, o których mowa w punkcie a) są niezbędne, jeżeli zachowanie zgodności z określonymi wymogami niniejszego projektu standardu jest niewystarczające, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływu określonych transakcji, innych zdarzeń i warunków na pozycję finansową i finansowe wyniki działalności.

Zgodność z projektem MSSF dla MŚP

- 3.2. Jednostka, której sprawozdania finansowe są zgodne z wymogami projektu MSSF dla MŚP w informacji dodatkowej zamieszczają wyraźne i jednoznaczne oświadczenie dotyczące tej zgodności. Nie określa się sprawozdań finansowych jako zgodnych z MSSF dla MŚP, jeżeli nie spełniają wszystkich wymogów niniejszego projektu standardu.
- 3.3. W niezwykle rzadkich okolicznościach w których kierownictwo stwierdzi, że zachowanie zgodności z niniejszym projektem standardu tak bardzo wprowadzałoby w błąd, iż byłoby sprzeczne z celem sprawozdań finansowych MŚP określonym w Rozdziale 2, jednostka może odstąpić od stosowania danego wymogu w sposób przedstawiony w paragrafie 3.4, jeżeli odnośny system regulacyjny wymaga lub nie zakazuje takiego odstępstwa od jego stosowania.
- 3.4. Jeżeli jednostka odstępuje od stosowania wymogu niniejszego projektu standardu zgodnie z paragrafem 3.3, ujawnia, że:
- a) kierownictwo stwierdziło, że sprawozdanie finansowe rzetelnie prezentuje pozycję finansową, finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne jednostki,

- b) przestrzegało MSSF dla MŚP z wyjątkiem odstąpienia od stosowna określonego wymogu w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji,
 - c) rodzaj odstąpienia, w tym opis podejścia wymaganego przez MSSF dla MŚP wraz z podaniem uzasadnienia, dlaczego zastosowanie tego podejścia tak bardzo wprowadzałoby w błąd, iż byłoby sprzeczne z celem sprawozdań finansowych MŚP określonym w Rozdziale 2 oraz opis podejścia przyjętego oraz
 - d) dla każdego zaprezentowanego okresu, wpływ odstąpienia od wymogu projektu standardu na każdą pozycję sprawozdania finansowego, które byłoby prezentowane zgodnie z tym wymogiem.
- 3.5 Jeżeli jednostka odstąpiła od stosowania wymogu niniejszego projektu standardu we wcześniejszym okresie a skutki tego odstąpienia wpływają na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres, jednostka ujawnia informacje przedstawione w paragrafie 3.4 c) i d).
- 3.6 W niezwykle rzadkich przypadkach, w których kierownictwo stwierdzi, że spełnianie wymogu określonego przez niniejszy projekt standardu byłoby na tyle wprowadzające w błąd, iż prowadziło do konfliktu z celem sporządzania sprawozdań finansowych przez MŚP określonym w rozdziale 2, ale odnośne założenia regulacyjne zakazują odstąpienie od stosowania tego wymogu, jednostka w największym możliwym stopniu niweluje postrzegane aspekty wprowadzające w błąd ujawniając:
- a) rodzaj wymogu w niniejszym projekcie standardu oraz powód, dla którego kierownictwo stwierdziło, że przestrzeganie tego wymogu tak bardzo wprowadza w błąd w danych okolicznościach, że skutkuje konfliktem z celem sprawozdań finansowych przedstawionym w rozdziale 2 oraz
 - b) dla każdego zaprezentowanego okresu, korekty każdej pozycji, które kierownictwo uznało za

Założenie kontynuacji działalności

- 3.7 Sporządzając sprawozdanie finansowe w oparciu o niniejszy projekt standardu kierownictwo jednostki dokonuje oceny zdolności jednostki do **kontynuowania działalności**. Jednostka spełnia wymóg kontynuacji działalności, o ile jej kierownictwo nie zamierza zlikwidować jednostki lub spowodować zaprzestanie prowadzenia przez nią działalności bądź nie posiada żadnej innej realnej alternatywy wobec powyższych działań. Jeżeli kierownictwo dokonując oceny jest świadome występowania **istotnych** niepewności dotyczących zdarzeń lub warunków, które mogą zrodzić znaczącą wątpliwość co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, jednostka ujawnia te niepewności. Jeżeli jednostka nie sporządza sprawozdania finansowego w oparciu o założenie o kontynuacji działalności, ujawnia ten fakt łącznie z podstawą, którą przyjęła sporządzając sprawozdanie finansowe wraz z uzasadnieniem dlaczego jednostka nie spełnia wymogu kontynuacji działalności.

Częstotliwość sporządzania sprawozdań finansowych

- 3.8. Jednostka prezentuje pełne sprawozdanie finansowe (w tym informacje porównawcze) przynajmniej raz do roku. Jeżeli koniec **okresu sprawozdawczego**

jednostki zmieni się i roczne sprawozdania finansowe są prezentowane za okres dłuższy lub krótszy niż rok, jednostka ujawnia:

- a) ten fakt,
- b) podaje przyczynę, dla której stosuje okres dłuższy lub krótszy oraz
- c) fakt, że kwoty porównawcze odnoszące się do rachunku zysków i strat, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym, sprawozdania dotyczącego przychodów i zysków zatrzymanych, rachunku przepływów pieniężnych oraz jednoznacznych informacji dodatkowych nie są całkowicie porównywalne.

Spójność prezentacji

3.9. Jednostka zachowuje sposób prezentacji i klasyfikacji pozycji w sprawozdaniu finansowym z okresu na okres, chyba że:

- a) jest oczywiste, w następstwie zmiany charakteru działalności jednostki lub w wyniku przeprowadzonego przeglądu sprawozdania finansowego, że inny sposób prezentacji byłby bardziej odpowiedni, mając na uwadze kryteria wyboru i stosowania **zasad (polityki) rachunkowości** omówionych w rozdziale 10 Zasady rachunkowości, szacunki i błędy lub
- b) niniejszy projekt standardu wymaga zmiany prezentacji.

3.10. Jeżeli nastąpiła zmiana klasyfikacji pozycji w sprawozdaniu finansowym jednostka reklasyfikuje porównawcze kwoty, chyba że reklasyfikacja jest niewykonalna ze względów praktycznych. Jeżeli porównawcze kwoty zostały ponownie reklasyfikowane jednostka ujawnia:

- a) charakter reklasyfikacji,
- b) rodzaj każdej pozycji lub grupy pozycji, które uległy reklasyfikacji oraz
- c) powód dokonania reklasyfikacji.

3.11. Jeżeli niemożliwe jest przeprowadzenie reklasyfikacji porównawczych kwot jednostka ujawnia:

- a) powód braku przeklasyfikowania kwot oraz
- b) rodzaj korekt, które byłyby dokonane, gdyby kwoty były objęte reklasyfikacją.

Informacje porównawcze

3.12. Z wyjątkiem kiedy niniejszy projekt standardu zezwala lub wymaga inaczej, jednostka ujawnia informacje porównawcze w związku z wcześniejszym okresem porównawczym, które dotyczą wszystkich kwot wykazanych w sprawozdaniu finansowym (w tym informacje zawarte w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego). Jednostka zamieszcza informacje porównawcze w formie opisowej, jeżeli są one przydatne dla zrozumienia sprawozdania finansowego za bieżący okres.

Istotność i łączenie (agregacja)

3.13. Jednostka prezentuje osobno każdy istotny rodzaj grupy pozycji. Jednostka prezentuje oddzielnie pozycje różnego rodzaju lub o różnych funkcjach, chyba że są one nieistotne.

- 3.14. Pominięcia lub nieprawidłowości pozycji są istotne, jeżeli pojedynczo lub łącznie wpływają na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane w oparciu o sprawozdania finansowe. Istotność zależy od wielkości i rodzaju pominięcia lub nieprawidłowości ocenionych w świetle okoliczności. Wielkość lub rodzaj pozycji lub kombinacja tych obydwu elementów mogą być czynnikiem decydującym.

Kompletne sprawozdanie finansowe

- 3.15 Sprawozdanie finansowe jednostki składa się z:

- a) bilansu,
- b) rachunku zysków i strat,
- c) zestawienia zmian w **kapitale własnym** pokazującego:
 - i) wszystkie zmiany w kapitale własnym lub
 - ii) zmiany w kapitale własnym inne niż wynikające z transakcji dokonywanych z właścicielami kapitału własnego, działającymi w ramach uprawnień przysługujących właścicielom kapitału własnego,
- d) rachunku przepływów pieniężnych oraz
- e) informacji dodatkowych o przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.

- 3.16 Jeżeli jedyne zmiany dotyczące kapitału własnego w okresach, za które jednostka prezentuje sprawozdania finansowe wynikają z zysku lub straty, wypłaty dywidend, korekty błędów wcześniejszych okresów oraz zmian zasad (polityki) rachunkowości, jednostka może prezentować zestawienie przychodów i zysków zatrzymanych zamiast rachunku wyników i zestawienia zmian w kapitale własnym.

- 3.17 Ze względu na to, że paragraf 3.12 wymaga informacji porównawczych w związku z wcześniejszymi okresami, które dotyczą wszystkich kwot prezentowanych w sprawozdaniach finansowych (w samym sprawozdaniu finansowym lub w informacji dodatkowej), pełne sprawozdanie finansowe oznacza, że jednostka zaprezentuje przynajmniej dwa z wymaganych elementów sprawozdania finansowego oraz odnośne informacje dodatkowe.

- 3.18 W pełnym sprawozdaniu finansowym jednostka prezentuje każdy element w sposób równie wyrazisty.

- 3.19 Jednostka może stosować inne nazwy elementów sprawozdania finansowego niż podane w niniejszym dokumencie pod warunkiem, że nie wprowadzają one w błąd.

Identyfikacja sprawozdania finansowego

- 3.20. Jednostka wyraźnie określa każde z jej sprawozdań finansowych oraz informację dodatkową oraz odróżnia je od innych informacji zawartych w tym samym dokumencie. Ponadto jednostka przedstawia poniższe informacje w sposób wyraźny i powtarza je z częstotliwością niezbędną dla ich zrozumienia:

- a) nazwę jednostki sprawozdawczej oraz zmianę jej nazwy, która nastąpiła od końca poprzedniego okresu sprawozdawczego,

- b) czy sprawozdanie dotyczy określonej jednostki czy jednostek wchodzących w skład grupy,
- c) dzień zakończenia okresu sprawozdawczego oraz okres za jaki sporządzono sprawozdanie finansowe,
- d) walutę prezentacji zgodnie z tym jak zdefiniowana została w Rozdziale 30 *Przeliczanie walut obcych*

oraz

- e) poziom zaokrągleń, które zostały zastosowane przy prezentacji kwot w sprawozdaniu finansowym, o ile miały miejsce.

Rozdział 4

Bilans

Cel

- 4.1. Bilans prezentuje **aktywa, zobowiązania i kapitał własny** jednostki w określonym momencie czasu.

Informacje, które należy zaprezentować w bilansie

- 4.2. Jednostka spełniając wymogi minimalne zamieszcza w bilansie następujące pozycje:
- a) środki pieniężne i **ekwiwalenty środków pieniężnych**,
 - b) należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności
 - c) **aktywa finansowe** (z wyłączeniem kwot wymienionych w a), b) i h),
 - d) **zapasy**,
 - e) **rzeczowe aktywa trwałe**,
 - f) **wartości niematerialne**,
 - g) **aktywa biologiczne**,
 - h) inwestycje rozliczane metodą kapitałową,
 - i) aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży oraz aktywa wchodzące w skład grup do zbycia, które zostały zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży, zgodnie z Rozdziałem 36 *Działalność zaniechana oraz aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży* zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz inne zobowiązania,
 - j) **zobowiązania finansowe** (z wyłączeniem kwot wymienionych w j) i o)
 - k) aktywa i zobowiązania z tytułu bieżącego podatku dochodowego
 - l) aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku (zawsze klasyfikowane jako długoterminowe)
 - m) zobowiązania zawarte w grupach do zbycia zaklasyfikowanych jako utrzymywane do sprzedaży,
 - n) **rezerwy**,
 - o) **udziały mniejszości** prezentowane w kapitale własnym oddzielnie od kapitału własnego jednostki dominującej,
 - p) kapitał należący do udziałowców jednostki dominującej.
- 4.3. Jednostka może prezentować dodatkowe pozycje, grupy i kategorie w bilansie, jeżeli prezentacja jest przydatna dla zrozumienia pozycji finansowej jednostki.
- 4.4. Niniejszy projekt standardu nie narzuca kolejności ani formatu prezentacji pozycji bilansu.

Rozróżnienie na aktywa obrotowe i trwałe oraz na zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe

- 4.5. Jednostka prezentuje aktywa obrotowe i trwałe oraz **zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe jako odrębne kategorie w bilansie zgodnie z par. 4.6–4.9**, z wyjątkiem sytuacji, kiedy prezentacja oparta o kryterium płynności dostarcza bardziej wiarygodnych i przydatnych informacji. Jeśli wyjątek ten ma

zastosowanie, wszystkie aktywa i zobowiązania prezentuje się w sekwencji płynności.

Aktywa obrotowe

4.6. Jednostka klasyfikuje składnik aktywów jako obrotowy, jeżeli:

- a) oczekuje jego realizacji lub zamierza go sprzedać lub zużyć w normalnym cyklu działalności jednostki,
- b) utrzymuje składnik aktywów przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu,
- c) oczekuje jego realizacji w ciągu dwunastu miesięcy po zakończeniu **okresu sprawozdawczego** lub
- d) składnik aktywów jest w formie środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych, o ile nie ma zastrzeżenia, aby je wymienić lub wykorzystać w celu uregulowania zobowiązania przynajmniej przez dwanaście miesięcy po zakończeniu okresu sprawozdawczego.

4.7. Jednostka może zaklasyfikować inne aktywa jako aktywa obrotowe. Jeżeli normalny cykl operacyjny jest trudno ustalić, przyjmuje się, że trwa on dwanaście miesięcy.

Zobowiązania krótkoterminowe

4.8. Jednostka klasyfikuje zobowiązanie jako krótkoterminowe jeżeli:

- a) oczekuje, że uregulowanie zobowiązania nastąpi w trakcie normalnego cyklu działalności jednostki,
- b) utrzymuje zobowiązanie głównie na potrzeby związane z obrotem,
- c) zobowiązanie podlega uregulowaniu w ciągu dwunastu miesięcy od końca okresu sprawozdawczego lub
- d) jednostka nie posiada bezwarunkowego prawa, aby odroczyć uregulowanie zobowiązania na okres przynajmniej dwunastu miesięcy od końca okresu sprawozdawczego.

4.9. Wszystkie inne zobowiązania jednostka klasyfikuje jako zobowiązania długoterminowe.

Kolejność pozycji oraz ich format w bilansie

4.10. Niniejszy (projekt) standardu nie określa kolejności ani formatu prezentacji szczegółowych pozycji w bilansie. Paragraf 4.2 przedstawia jedynie listę pozycji, które różnią się co do rodzaju lub funkcji, co umożliwia ich odrębną prezentację w bilansie. Ponadto:

- a) szczegółowe pozycje zamieszcza się w bilansie wówczas, gdy wielkość, rodzaj lub funkcja odrębnej pozycji lub zagregowanych podobnych pozycji sprawia, że odrębna prezentacja jest przydatna dla zrozumienia pozycji finansowej jednostki oraz
- b) opis oraz kolejność pozycji lub agregacja podobnych pozycji mogą zostać zmienione pod kątem rodzaju jednostki i jej transakcji, aby na tej podstawie można było dostarczyć informacje, które są przydatne dla zrozumienia pozycji finansowej jednostki.

4.11. Ocena, czy dodatkowe pozycje należy zaprezentować osobno opiera się na stwierdzeniu:

- a) rodzaju oraz płynności aktywów,
- b) funkcji aktywów w jednostce oraz
- c) kwoty, rodzaju oraz wymagalności zobowiązań.

Informacje, które należy zaprezentować w bilansie lub w informacji dodatkowej

4.12. Jednostka ujawnia w bilansie lub w informacji dodatkowej następującą klasyfikację zaprezentowanych pozycji szczegółowych:

- a) grupy rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z Rozdziałem 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*
- b) kwoty należne od klientów w ramach działalności handlowej, należności do **podmiotów powiązanych**, przedpłaty oraz inne kwoty,
- c) rezerwy na **świadczenia pracownicze** oraz inne rezerwy oraz
- d) grupy kapitałów, takich jak wniesiony kapitał podstawowy, nadwyżka ze sprzedaży akcji powyżej ich wartości nominalnej, zyski zatrzymane oraz pozycje przychodów i kosztów, wymagane przez niniejszy projekt standardu, ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym

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

- a) dla każdej grupy kapitału podstawowego:
 - i) liczbę akcji/udziałów składających się na zatwierdzony kapitał,
 - ii) liczbę akcji wyemitowanych i w pełni opłaconych oraz wyemitowanych i nie w pełni opłaconych,
 - iii) wartość nominalną akcji lub stwierdzenie, że akcje nie posiadają wartości nominalnej,
 - iv) uzgodnienie zmian liczby akcji na początek i na koniec okresu (zob. par. 21.12)
 - v) prawa, przywileje i ograniczenia związane z daną grupą udziałów/akcji, włączając w to ograniczenia dotyczące podziału dywidend i zwrotu kapitału,
 - vi) udziały/akcje własne jednostki pozostające w jej posiadaniu lub w posiadaniu jednostek zależnych i jednostek stowarzyszonych oraz
 - vii) akcje zarezerwowane dla potrzeb emisji związanych z realizacją opcji i umów sprzedaży akcji, wraz z warunkami i kwotami oraz
- b) opis każdego z kapitałów zapasowych w ramach kapitału własnego.

4.14 Jednostka nie posiadająca kapitału podstawowego, na przykład spółka cywilna lub fundusz powierniczy, ujawnia informacje wymagane przez paragraf 4.13(a), przedstawiając zmiany, jakie nastąpiły w ciągu okresu w każdej grupie kapitału własnego oraz w prawach, przywilejach i ograniczeniach związanych z każdą grupą kapitału.

Rozdział 5

Rachunek zysków i strat

Cel

- 5.1 Rachunek zysków i strat prezentuje przychody i koszty jednostki za okres.
- 5.2 Rachunek zysków i strat obejmuje wszystkie pozycje przychodów i kosztów ujętych w okresie o ile niniejszy projekt standardu nie wymaga inaczej. Niniejszy projekt standardu przewiduje inne podejście w zakresie następujących zagadnień:
- a) skutki korekt błędów i zmian zasad (polityki) rachunkowości są prezentowane jako korekty wcześniejszych okresów aniżeli jako część zysku lub straty okresu, w którym miały miejsce (zob. Rozdział 10 *Zasady rachunkowości, wartości szacunkowe i błędy*) oraz
 - b) nadwyżka z przeszacowania (zob. Rozdział 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*), niektóre zyski i straty wynikające z przeliczenia sprawozdań finansowych jednostek działających za granicą (zob. Rozdział 30 *Przeliczenie na walutę obcą*) oraz pewne zmiany wartości godziwej instrumentów zabezpieczających (zob. Rozdział 11 *Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe*) są w momencie powstania prezentowane bezpośrednio w kapitale własnym a nie jako część zysku lub straty.

Informacje, które należy przedstawiać w rachunku zysków i strat

- 5.3 Rachunek zysków i strat zawiera co najmniej następujące pozycje za dany okres sprawozdawczy:
- a) **przychody**,
 - b) koszty finansowe,
 - c) udział w zyskach i stratach **jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć** rozliczanych zgodnie z metodą praw własności:
 - d) **obciążenia z tytułu podatków**,
 - e) suma kwot z tytułu (i) zysku lub straty po opodatkowaniu dotyczących działalności zaniechanej oraz (ii) zysku lub straty po opodatkowaniu powstałych przy wycenie do wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży aktywów lub grupy aktywów związanych z działalnością zaniechaną (zob. Rozdział 36 *Działalność zaniechana i aktywa przeznaczone do sprzedaży*) oraz
 - f) zysk lub strata.
- 5.4 Poniższe pozycje jednostka ujawnia w rachunku zysków i strat jako podział zysku lub pokrycie straty za okres sprawozdawczy:
- a) zysk lub strata dotycząca **udziałów mniejszości** oraz
 - b) zysk lub strata przypadająca udziałowcom jednostki dominującej.
- 5.5 W rachunku zysków i strat zamieszcza się dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy częściowe, gdy taki sposób prezentacji jest odpowiedni do zrozumienia finansowych wyników działalności jednostki.

- 5.6 Jednostka nie może prezentować ani opisywać żadnych pozycji przychodów lub kosztów jako pozycji nadzwyczajnych w rachunku zysków i strat, ani w informacji dodatkowej.

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

- 5.7 Jednostka ujawnia osobno rodzaj i kwotę istotnych elementów przychodów i kosztów. Takie ujawnienia obejmują:
- a) odpisy zapasów do ceny sprzedaży pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży oraz odwrócenie tych odpisów,
 - b) odpisy **rzeczowych aktywów trwałych** do wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży oraz odwrócenie tych odpisów,
 - c) restrukturyzację działalności jednostki, jak również odwrócenie **rezerw** z tego tytułu,
 - d) sprzedaż rzeczowych aktywów trwałych,
 - e) sprzedaż inwestycji,
 - f) **działalność zaniechaną**,
 - g) rozliczenia z tytułu spraw sądowych oraz
 - h) odwrócenie innych rezerw.

Analiza kosztów

- 5.9 Jednostka przedstawia koszty w układzie porównawczym (rodzajowym) albo kalkulacyjnym, w zależności od tego, która forma prezentacji dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne.

Układ porównawczy

- a) W tym układzie koszty grupuje się w rachunku zysków i strat zgodnie z ich rodzajem (na przykład amortyzacja, koszty zakupu materiałów, koszty transportu, świadczenia pracownicze, koszty reklamy) i nie są one rozliczane na poszczególne działy/rodzaje działalności jednostki.

Układ kalkulacyjny

- b) W tym układzie koszty łączy się zgodnie z ich funkcją jako część kosztów sprzedanych produktów, towarów i materiałów, sprzedaży czy ogólnego zarządu. Jako wymóg minimum, w tym przypadku jednostka ujawnia koszt własny sprzedaży oddzielnie od innych kosztów.

- 5.10 Zachęca się jednostki do prezentowania podziału kosztów w rachunku zysków i strat.
- 5.11 Jednostki stosujące metodę prezentacji kosztów w układzie kalkulacyjnym ujawniają dodatkowe informacje na temat kosztów w układzie porównawczym, w tym kwotę amortyzacji i świadczeń pracowniczych.

Rozdział 6

Zestawienie zmian w kapitale własnym oraz w rachunku przychodów i zysków zatrzymanych

Zestawienie zmian w kapitale własnym

Cel

- 6.1 Zestawienie zmian w kapitale własnym prezentuje zysk lub stratę jednostki za okres, pozycje przychodów i kosztów ujętych bezpośrednio w kapitale własnym za okres, skutki zmian zasad (polityki) rachunkowości oraz korekty błędów ujętych w ciągu okresu a także (w zależności od formatu przyjętego przez jednostkę) kwoty inwestycji, dywidendy i innego rodzaju wypłaty na rzecz udziałowców w ciągu okresu.

Informacje, które należy przedstawiać w zestawieniu zmian w kapitale własnym

- 6.2 Jednostka prezentuje zestawienie zmian w kapitale własnym wykazując:
- a) zysk lub stratę za dany okres,
 - b) szczegółowe pozycje przychodów lub kosztów za okres, które zgodnie z wymogami niniejszego projektu standardu, ujmuje się bezpośrednio w kapitale własnym oraz sumę takich pozycji,
 - c) całkowite przychody i koszty za okres (skalkulowane jako suma a) i b)), pokazujące oddzielnie całkowite kwoty przypadające udziałowcom jednostki dominującej oraz **udziałom mniejszości** oraz
 - d) dla każdego składnika kapitału własnego wpływ zmian zasad rachunkowości i korekt błędów ujętych zgodnie z Rozdziałem 10 *Zasady rachunkowości, wartości szacunkowe i błędy*.

Informacje prezentowane w zestawieniu zmian w kapitale własnym albo w informacji dodatkowej

- 6.3 Jednostka prezentuje również albo w zestawieniu zmian w kapitale własnym albo w informacji dodatkowej:
- a) kwoty inwestycji dokonane przez posiadaczy, dywidendy i inne wypłaty na ich rzecz wykazując odrębnie emisję akcji, transakcje na akcjach własnych.
 - b) saldo zysków zatrzymanych na początek **okresu sprawozdawczego** i na koniec okresu i zmiany w ciągu okresu oraz
 - c) uzgodnienie **wartości bilansowej** każdej kategorii wniesionego kapitału własnego oraz każdej pozycji przychodów i kosztów ujętych bezpośrednio w kapitale własnym (zob. par. 6.2(b)) na początek i na koniec okresu, wraz z oddzielnym ujawnieniem każdej zmiany stanu.

Rachunek przychodów i zysków zatrzymanych

Cel

- 6.4 Rachunek przychodów i zysków zatrzymanych prezentuje zysk lub stratę lub zmiany w zyskach zatrzymanych za okres. Paragraf 3.16 niniejszego projektu standardu zezwala jednostce na prezentowanie rachunku przychodów i zysków zatrzymanych zamiast rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w kapitale własnym, jeżeli jedyne zmiany kapitału własnego w ciągu okresu wynikają z zysku lub straty, wypłaty dywidend, korekty błędów wcześniejszych okresów oraz zmian zasad (polityki) rachunkowości.

Informacje, które należy przedstawiać w rachunku przychodów i zysków zatrzymanych

- 6.5 Jednostka prezentuje w rachunku przychodów i zysków zatrzymanych następujące pozycje oprócz informacji wymaganych przez Rozdział 5 *Rachunek zysków i strat*.
- a) zyski zatrzymane występujące na początku okresu sprawozdawczego,
 - b) dywidendy zadeklarowane i zapłacone lub przypadające do zapłaty w ciągu okresu,
 - c) przekształcenie zysków zatrzymanych o korekty błędów wcześniejszych okresów,
 - d) przekształcenie zysków zatrzymanych o zmiany zasad (polityki) rachunkowości oraz
 - e) zyski zatrzymane występujące na koniec okresu sprawozdawczego.

Rozdział 7

Rachunek przepływów pieniężnych

Cel

- 7.1 Rachunek przepływów pieniężnych zawiera informacje na temat historycznych zmian występujących w środkach pieniężnych i w ekwiwalentach środków pieniężnych, wykazując osobno zmiany w ciągu okresu z tytułu działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej.
- 7.2 Ekwiwalenty środków pieniężnych służą raczej realizacji krótkoterminowych obciążeń pieniężnych, a nie dokonywaniu inwestycji lub też innym celom. 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. Kredyt w rachunku bieżącym uważa się zazwyczaj za działalność finansową podobną do pożyczek. Jeżeli jednak są płatne na żądanie i stanowią integralną część zarządzania środkami pieniężnymi w jednostce gospodarczej, kredyty w rachunku bieżącym uznaje się za środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych.

Treść

- 7.3 Jednostka prezentuje rachunek przepływów pieniężnych zawierający informacje na temat przepływów pieniężnych zaistniałych w ciągu okresu, w podziale na **działalność operacyjną, inwestycyjną i finansową**.

Działalność operacyjna

- 7.4 Przepływy środków pieniężnych 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 ustaleniu zysku lub straty. Przykładami przepływów środków pieniężnych z działalności operacyjnej są:
- a) środki pieniężne otrzymane z tytułu sprzedaży towarów i świadczenia usług,
 - b) środki pieniężne otrzymane z tytułu tantiem, opłat, prowizji i innych przychodów,
 - c) środki pieniężne zapłacone na rzecz dostawców dóbr i usług,
 - d) środki pieniężne zapłacone na rzecz i w imieniu pracowników,
 - e) środki pieniężne zapłacone z tytułu podatku dochodowego lub zwrotu podatku dochodowego, chyba że w wyraźny sposób można je połączyć z działalnością finansową bądź inwestycyjną oraz
 - f) otrzymane i zapłacone środki pieniężne z inwestycji, pożyczek i innych kontraktów przeznaczonych do celów handlowych, które są podobne do zapasów nabytych specjalnie na potrzeby ich odsprzedaży.

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

rodzaju transakcjami są przepływami z działalności inwestycyjnej.

Działalność inwestycyjna

7.5 Przepływy pieniężne powstałe w wyniku działalności inwestycyjnej, wskazują na zakres poniesionych nakładów mających służyć wytwarzaniu przychodu oraz przepływów pieniężnych w przyszłości. Przykładami przepływów pieniężnych wynikających z działalności inwestycyjnej są:

- a) środki pieniężne zapłacone w celu nabycia rzeczowych aktywów trwałych (w tym wytworzone we własnym zakresie), wartości niematerialnych (w tym kapitalizowane koszty prac rozwojowych) oraz innych aktywów trwałych,
- b) środki pieniężne otrzymane ze sprzedaży rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych oraz innych aktywów trwałych,
- c) środki pieniężne zapłacone w celu nabycia instrumentów kapitałowych lub instrumentów dłużnych innej jednostki gospodarczej oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (inne niż płatności za instrumenty uznane za ekwiwalenty środków pieniężnych lub za instrumenty będące w posiadaniu jednostki gospodarczej z przeznaczeniem handlowym),
- d) środki pieniężne otrzymane ze sprzedaży instrumentów kapitałowych lub instrumentów dłużnych innej jednostki gospodarczej oraz udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (inne niż środki pieniężne otrzymane za instrumenty uznane za ekwiwalenty środków pieniężnych lub za instrumenty będące w posiadaniu jednostki gospodarczej z przeznaczeniem handlowym),
- e) zaliczki wpłacane i pożyczki udzielane stronom trzecim,
- f) środki pieniężne otrzymane ze spłat zaliczek oraz pożyczek udzielonych stronom trzecim,
- 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 gospodarczej z przeznaczeniem handlowym lub wówczas, gdy zapłacone środki pieniężne zaliczone zostały do działalności finansowej oraz
- h) środki pieniężne otrzymane z tytułu umów terminowych typu futures, forward, umów dotyczących opcji oraz umów zamiany typu swap, chyba że umowy są w posiadaniu jednostki gospodarczej z przeznaczeniem handlowym lub wówczas, gdy otrzymane środki pieniężne zaliczone zostały do działalności finansowej.

Jeżeli umowa jest księgowana jako zabezpieczenie (zob. Rozdział 11 *Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe*) jednostka, przepływy pieniężne z tytułu umowy jednostka klasyfikuje w ten sam sposób, co przepływy pieniężne wynikające z pozycji, która jest zabezpieczana.

Działalność finansowa

7.6 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 gospodarczej,
- c) wpływy środków pieniężnych z tytułu emisji obligacji, udzielenia kredytów,

- emisji weksli, bonów, pożyczek hipotecznych oraz innych krótkoterminowych i długoterminowych pożyczek,
- d) pieniężne spłaty pożyczonych kwot oraz
 - e) środki pieniężne zapłacone przez leasingobiorcę celem zmniejszenia nieregulowanych zobowiązań wynikających z leasingu finansowego.

Sprawozdawczość dotycząca przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej

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

7.8 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) pozycje bezgotówkowe takie jak **amortyzacja, rezerwy, podatek odroczony, niezrealizowane zyski i straty z tytułu różnic kursowych, niepodzielone zyski jednostek stowarzyszonych, udziały mniejszości oraz**
- c) inne pozycje, w przypadku których skutki pieniężne mają związek z działalnością finansową lub inwestycyjną.

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

7.9 Jednostka decydująca się na stosowanie metody bezpośredniej lub pośredniej stosuje paragrafy 18-20 MSR 7 *Rachunek przepływów pieniężnych*.

Sprawozdawczość dotycząca przepływów pieniężnych z działalności inwestycyjnej i finansowej

7.10 Jednostka oddzielnie wykazuje główne kategorie otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych brutto powstałych w wyniku działalności inwestycyjnej i finansowej. Łączne przepływy pieniężne z tytułu przejęcia lub sprzedaży jednostek zależnych lub innych części jednostki gospodarczej prezentuje się odrębnie i zalicza do działalności inwestycyjnej.

Przepływy pieniężne w walutach obcych

7.11 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.

- 7.12 Przepływy pieniężne jednostki zależnej działającej za granicą przelicza się po kursie wymiany waluty obcej na walutę sprawozdawczą z dnia zrealizowania przepływów pieniężnych.
- 7.13 Niezrealizowane zyski i straty z tytułu różnic kursowych nie stanowią przepływów środków pieniężnych. Jednakże w celu uzgodnienia kwot środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych na koniec i na początek okresu skutki zmian kursów wymiany dotyczące środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych posiadanych przez jednostkę gospodarczą lub przypadających do zapłaty w walucie obcej, wykazuje się w rachunku przepływów pieniężnych. Dlatego jednostka dokonuje przeszacowania środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych posiadanych w ciągu okresu po kursie wymiany obowiązującym na koniec tego okresu. Jednostka prezentuje powstałe niezrealizowane zyski i straty odrębnie od przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej oraz finansowej.

Odsetki i dywidendy

- 7.14 Jednostka ujawnia osobno przepływy pieniężne z tytułu odsetek i dywidend otrzymanych i zapłaconych (zapłacone odsetki obejmują kwoty aktywowane zgodnie z wyborem polityki rachunkowości w Rozdziale 24 *Koszty finansowania zewnętrznego*). Jednostka zalicza przepływy w sposób ciągły w kolejnych okresach do działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej.
- 7.15 Jednostka może zaliczyć odsetki zapłacone oraz odsetki i dywidendy otrzymane do przepływów z działalności operacyjnej ponieważ są ujęte w zysku lub stracie. Alternatywnie, zapłacone odsetki oraz otrzymane odsetki i dywidendy jednostka może odpowiednio zaliczyć do przepływów pieniężnych z działalności finansowej i inwestycyjnej, ponieważ stanowią one koszty uzyskania środków finansowych lub zwroty z inwestycji.
- 7.16 Wyplacone dywidendy jednostka może zaliczyć do przepływów środków pieniężnych z działalności finansowej, ponieważ stanowią one koszt uzyskania środków finansowych. Alternatywnie jednostka może zaliczyć dywidendy jako składnik przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, ponieważ są wypłacane z przepływów z działalności operacyjnej.

Podatek dochodowy

- 7.17 Jednostka ujawnia odrębnie przepływy pieniężne z tytułu podatku dochodowego i zalicza do przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, chyba że można je powiązać z działalnością finansową i inwestycyjną. Jeżeli przepływy środków pieniężnych z tytułu podatku są przypisane do więcej niż jednego rodzaju działalności, jednostka ujawnia łączną kwotę zapłaconego podatku.

Transakcje bezgotówkowe

- 7.18 Jednostka wyklucza z rachunku przepływów pieniężnych transakcje inwestycyjne i finansowe, które nie wymagają posługiwania się środkami pieniężnymi lub ekwiwalentami środków pieniężnych. Jednostka ujawnia tego rodzaju transakcje w

innym miejscu sprawozdania finansowego, w sposób pozwalający na przekazanie wszystkich odpowiednich informacji dotyczących takiej działalności inwestycyjnej i finansowej.

7.19 Wiele działań w ramach działalności inwestycyjnej i finansowej nie posiada bezpośredniego wpływu na bieżące przepływy pieniężne, mimo iż oddziałują na strukturę kapitału i aktywów jednostki. Wykluczenie operacji bezgotówkowych z rachunku przepływów pieniężnych jest zgodne z celem sporządzania rachunku przepływów pieniężnych, ponieważ pozycje te nie powodują powstania przepływów środków 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 gospodarczej za pomocą emisji akcji oraz
- c) konwersja długów na akcje.

Składniki środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych

7.20 Jednostka ujawnia składniki środków pieniężnych i ekwiwalenty środków pieniężnych oraz prezentuje uzgodnienie kwot zawartych w rachunku przepływów pieniężnych z odpowiadającymi im pozycjami wykazanymi w bilansie.

Ujawnianie innych informacji

7.21 Jednostka ujawnia informacje wraz z załączonym komentarzem kierownictwa, dotyczące wielkości znaczących sald środków pieniężnych i ekwiwalentów środków pieniężnych będących w posiadaniu jednostki gospodarczej, które nie mogą być wykorzystane przez grupę kapitałową. Środki pieniężne oraz ich ekwiwalenty będące w posiadaniu jednostki mogą nie być możliwe do wykorzystania ze względu, między innymi na kontrole wymiany walut obcych lub prawne ograniczenia.

Rozdział 8

Informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego

Cel

- 8.1 Informacja dodatkowa** zawiera informacje uzupełniające informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym. Informacja dodatkowa zawiera opis lub szczegółowe rozbieżności pozycji zaprezentowanych w sprawozdaniu finansowym oraz informacje na temat pozycji, które nie kwalifikują się do ujęcia w sprawozdaniu finansowym.

Struktura

- 8.2** Informacja dodatkowa:

- a) prezentuje informacje na temat podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego i szczegółowych stosowanych zasad (polityki) rachunkowości zgodnie z paragrafami 8.5 i 8.6.
- b) ujawnia informacje wymagane przez niniejszy projekt standardu, jeżeli nie są one prezentowane gdzie indziej w sprawozdaniu finansowym oraz
- c) dostarcza informacji uzupełniających, które nie są prezentowane w bilansie, rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych, lecz są potrzebne do osiągnięcia rzetelnej prezentacji.

- 8.3** Jednostka prezentuje informację dodatkową w sposób usystematyzowany, jeśli jest to możliwe w praktyce. Jednostka do każdej pozycji sprawozdania finansowego dołącza odsyłacz wskazujący na powiązane z nią informacje zawarte w informacji dodatkowej.

- 8.4** Jednostka zwykle prezentuje informacje dodatkowe w następującym porządku:

- a) stwierdzenie, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzona z MSSF dla MŚP (zob. par. 3.2).
- b) podsumowanie istotnych zasad (polityki) rachunkowości (zob. paragraf 8.5),
- c) uzupełniające dane dotyczące pozycji prezentowanych w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego, w kolejności odpowiadającej kolejności prezentacji każdej pozycji i elementu oraz
- d) inne informacje dotyczące:
 - i) zobowiązań warunkowych i aktywów warunkowych (zob. Rozdział 20 *Rezerwy i zobowiązania warunkowe*) oraz nieuwjętych zobowiązań wynikających z zawartych umów,
 - ii) informacji niefinansowych.
 - iii) kwoty dywidend zaproponowanych lub zadeklarowanych 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
 - iv) kwoty jakichkolwiek nie ujętych skumulowanych dywidend z akcji uprzywilejowanych co do dywidend.

Ujawnianie informacji na temat zasad (polityki) rachunkowości

8.5 Część informacji dodatkowej poświęcona zasadom (polityce) rachunkowości zawiera opis:

- a) zasady (zasad) wyceny zastosowanej (zastosowanych) przy sporządzaniu sprawozdania finansowego oraz
- b) zasady (politykę) rachunkowości wybrane przez jednostkę ilekroć jednostka dokonuje wyboru zasad rachunkowości dotyczących zdarzenia, transakcji lub innych warunków, w przypadku których niniejszy projekt standardu dopuszcza wybór zasad rachunkowości oraz
- c) inne stosowane zasady (politykę) rachunkowości, które są potrzebne do zrozumienia sprawozdania finansowego.

Informacje na temat przejętych ocen

8.6 Jednostka ujawnia w opisie istotnych zasad (polityki) rachunkowości lub w innych informacjach dodatkowych subiektywnie oceny, poza tymi, które wymaga ją szacunków (zob. paragraf 8.7), których dokonało kierownictwo w procesie stosowania zasad (polityki) rachunkowości jednostki, a które mają najbardziej istotny wpływ na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym.

Informacje o głównych źródłach niepewności szacunków

8.7 Jednostka ujawnia w informacji dodatkowej 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 bilansowych** aktywów i zobowiązań w trakcie kolejnego roku obrotowego. W przypadkach takich aktywów i zobowiązań informacja dodatkowa powinna zawierać szczegóły dotyczące:

- a) ich rodzaju oraz
- b) wartości bilansowych na koniec okresu sprawozdawczego,

Informacje o zewnętrznych wymogach kapitałowych

8.8 W przypadku gdy na jednostce spoczywają nałożone zewnętrznie wymogi kapitałowe ujawnia charakter tych wymogów oraz sposób uwzględnienia tych wymogów w zarządzaniu kapitałem oraz sposób, w jaki jednostka wypełnia cele dotyczące zarządzania kapitałem.

Rozdział 9

Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe

Kontrola

- 9.1 **Jednostka dominująca**, z wyjątkiem jednostki dominującej omówionej w paragrafie 9.2, sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w którym obejmuje konsolidacją swoje inwestycje w jednostkach zależnych zgodnie z niniejszym projektem standardu. Skonsolidowane sprawozdanie obejmuje wszystkie jednostki zależne jednostki dominującej.
- 9.2 Jednostka dominująca nie musi sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, pod warunkiem, że:
- a) jednostka dominująca sama jest jednostką zależną oraz
 - b) jej ostateczna jednostka dominująca (lub pośrednia jednostka dominująca) sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, które jest zgodnie z pełnymi MSSF lub z projektem niniejszego standardu.
- 9.3 Jednostka zależna jest jednostką kontrolowaną przez jednostkę dominującą. Kontrola jest to zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki w celu odniesienia korzyści ekonomicznych z jej działalności. Jeżeli jednostka stworzyła jednostkę specjalnego przeznaczenia (SPE) w celu spełnienia wąsko i odpowiednio zdefiniowanego celu, jednostka konsoliduje jednostkę specjalnego przeznaczenia, jeżeli z istoty powiązania wynika, że kontroluje ona jednostkę specjalnego przeznaczenia.
- 9.4 Przyjmuje się, że jednostka dominująca sprawuje kontrolę, jeżeli posiada bezpośrednio lub pośrednio - poprzez swoje jednostki zależne - więcej niż połowę praw głosu w danej jednostce, chyba że w wyjątkowych okolicznościach można w sposób oczywisty udowodnić, że taka własność nie powoduje sprawowania kontroli. O sprawowaniu kontroli można mówić także wtedy, gdy jednostka dominująca posiada połowę lub mniej praw głosu w danej jednostce gospodarczej i jeżeli:
- a) dysponuje więcej niż połową praw głosu na mocy umowy z innymi inwestorami,
 - b) posiada zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki gospodarczej na mocy statutu lub umowy,
 - c) posiada zdolność mianowania lub odwoływania większości członków zarządu lub odpowiadającego mu organu, gdzie taki zarząd lub organ sprawuje kontrolę nad jednostką lub
 - d) dysponuje większością głosów na posiedzeniach zarządu lub odpowiadającego mu organu, gdzie taki zarząd lub organ sprawuje kontrolę nad jednostką.
- 9.5 Jednostki zależnej nie wyłącza się z konsolidacji jedynie z tego powodu, że inwestor jest organizacją zarządzającą kapitałem wysokiego ryzyka lub innym podobnym podmiotem.
- 9.6 Jednostka zależna nie jest wyłączona z konsolidacji ze względu na fakt, że jej działalność jest odmienna od działalności innych jednostek zależnych znajdujących

się w tej samej grupie kapitałowej. Potrzebne informacje uzyskuje się dzięki konsolidacji tego rodzaju jednostek zależnych i ujawnieniu w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym dodatkowych informacji na temat różnych rodzajów działalności jednostek zależnych.

- 9.7 Jednostka zależna nie jest wyłączona z konsolidacji ze względu na to, że działa w systemie prawnym, który nakłada ograniczenia na transfer środków pieniężnych lub innych aktywów z tej jurysdykcji.

Procedury konsolidacyjne

- 9.8 Skonsolidowane sprawozdanie finansowe prezentuje informacje finansowe w taki sposób, jak gdyby grupa kapitałowa była pojedynczą jednostką. Sporządzając skonsolidowane sprawozdanie finansowe jednostka:

- a) łączy sprawozdania finansowe jednostki dominującej oraz jednostek zależnych poprzez zsumowanie poszczególnych pozycji aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, przychodów oraz kosztów.
- b) wyłącza **wartość bilansową** inwestycji jednostki dominującej w każdej z jednostek zależnych oraz część udziału jednostki dominującej w kapitale własnym każdej jednostki zależnej.
- c) wycenia **udziały mniejszości** w zysku lub stracie netto skonsolidowanych jednostek zależnych za dany okres sprawozdawczy oddzielenie od udziałów należących do udziałowców jednostki dominującej oraz
- d) wycenia udziały mniejszości w aktywach netto skonsolidowanych jednostek zależnych oddzielnie od kapitału własnego jednostki dominującej. Udziały mniejszości w aktywach netto obejmują:
 - i) wartość udziałów mniejszości z dnia pierwotnego połączenia oraz
 - ii) zmiany w kapitale własnym przypadające na udziały mniejszości począwszy od dnia połączenia.

Potencjalne prawa głosu

- 9.9 W przypadku występowania potencjalnych praw głosu (takich jak wynikające z wykonania opcji na akcje lub warrantów lub z konwersji zamiennych akcji), proporcje podziału zysku lub straty oraz zmian w kapitale własnym pomiędzy jednostkę dominującą a udziały mniejszości ustala się na podstawie ich aktualnego udziału w jednostce gospodarczej, nie odzwierciedlając możliwości realizacji lub zamiany potencjalnych praw głosu.

Salda rozliczeń między jednostkami grupy kapitałowej i transakcje

- 9.10 Salda rozliczeń między jednostkami grupy kapitałowej i transakcje, w tym przychody, koszty i dywidendy, wyłącza się w całości. Zyski i straty z tytułu transakcji zawieranych wewnątrz grupy kapitałowej, które są ujęte w wartości bilansowej aktywów takich, jak zapasy i środki trwałe, wyłącza się w całości. Straty z tytułu transakcji wewnątrz grupy mogą oznaczać utratę wartości, która wymaga **ujęcia** w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Różnice przejściowe wynikające z wyłączenia zysków i strat z tytułu transakcji zawartych wewnątrz grupy kapitałowej ujmuje się zgodnie z Rozdziałem 28 *Podatek dochodowy*.

Jednakowy dzień sprawozdawczy

- 9.11 Sprawozdania finansowe jednostki dominującej oraz jej jednostek zależnych wykorzystane do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sporządza się na ten sam **dzień sprawozdawczy**, chyba że jest to **niewykonalne w praktyce**.

Jednolite zasady (polityka) rachunkowości

- 9.12 Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządza się stosując jednolite **zasady rachunkowości** w odniesieniu do podobnych transakcji oraz innych zdarzeń następujących w zbliżonych okolicznościach. Jeżeli członek grupy kapitałowej posługuje się zasadami rachunkowości odmiennymi niż te, które zostały przyjęte w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym do podobnych transakcji i zdarzeń następujących w zbliżonych okolicznościach, sprawozdanie finansowe tego członka grupy należy odpowiednio skorygować w trakcie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Nabycie i sprzedaż jednostek zależnych

- 9.13 Przychody i koszty jednostki zależnej są ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym począwszy od daty nabycia. Przychody i koszty jednostki zależnej są ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym do momentu, w którym jednostka dominująca przestaje sprawować kontrolę nad jednostką zależną. Różnicę pomiędzy wpływami ze zbycia jednostki zależnej a jej wartością bilansową na dzień zbycia, obejmującą skumulowaną wartość dodatnich lub ujemnych różnic kursowych dotyczących danej jednostki zależnej, ujętych w kapitale własnym zgodnie z Rozdziałem 30 *Przeliczenie na walutę obcą*, ujmuje się w rachunku zysków i strat jako zysk lub stratę ze zbycia jednostki zależnej.
- 9.14 Jeżeli jednostka przestaje być jednostką zależną ale inwestor (wcześniej będący jednostką dominującą) nadal posiada pewne udziały, udziały te rozlicza się jako składnik aktywów finansowych zgodnie z Rozdziałem 11 *Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe* począwszy od dnia, kiedy jednostka przestaje być jednostką zależną, pod warunkiem, że nie staje się jednostką stowarzyszoną lub jednostką wspólnie kontrolowaną. Wartość bilansową inwestycji w dniu, w którym przestaje ona być jednostką zależną, traktuje się jako cenę jej nabycia w momencie jej początkowej wyceny jako składnika aktywów finansowych.

Udziały mniejszości w jednostkach zależnych

- 9.15 Udziały mniejszości jednostka prezentuje w skonsolidowanym bilansie w ramach kapitału własnego, oddzielnie od kapitału własnego jednostki dominującej zgodnie z wymogami paragrafu 4.2(p).
- 9.16 Jednostka ujawnia udziały mniejszości w zysku lub stracie grupy kapitałowej odrębnie w rachunku wyników, zgodnie z wymogami paragrafu 5.4.
- 9.17 Straty dotyczące udziałów mniejszości w skonsolidowanej jednostce zależnej mogą przewyższać udziały mniejszości w kapitale własnym tejże jednostki zależnej. Ta nadwyżka oraz dalsze straty dotyczące udziałów mniejszości obciążają udziały większości, z wyjątkiem sytuacji, kiedy udziałowcy mniejszościowi mają obowiązek

i są zdolni do dokonania dodatkowej inwestycji w celu pokrycia strat. Jeżeli w terminie późniejszym jednostka zależna wykazuje osiągnięcie zysków, zyski te przypisuje się udziałowcom większościowym, do momentu pokrycia strat przypadających na udziały mniejszości, uprzednio przejętych przez udziałowca większościowego.

Jednostkowe sprawozdanie finansowe

9.18 Paragraf 9.1. wymaga od jednostki zależnej sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Niniejszy projekt standardu nie wymaga od jednostki dominującej sporządzania jednostkowych sprawozdań finansowych jednostki dominującej oraz poszczególnych jednostek zależnych. Jeżeli jednostkowe sprawozdanie jest sporządzane przez jednostkę dominującą, wówczas w celu księgowego ujęcia wszystkich jej inwestycji w jednostkach zależnych, jednostkach spółkontrolowanych oraz jednostkach stowarzyszonych, które nie są przeznaczone do sprzedaży jednostka wycenia je:

- a) w cenie nabycia lub
- b) w **wartości godziwej** przez wynik finansowy.

9.19 W przypadku, gdy jednostka dominująca, inwestor posiadający udział w jednostce spółkontrolowanej lub w jednostce stowarzyszonej sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe, w takim sprawozdaniu finansowym ujawnia się następujące informacje:

- a) fakt, że sporządzone sprawozdanie finansowe jest jednostkowym sprawozdaniem finansowym oraz powody, dla których zostało ono sporządzone, jeżeli jego sporządzenie nie jest wymagane na mocy przepisów prawa,
- b) listę znaczących inwestycji w jednostkach zależnych, jednostkach spółkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych, zawierającą nazwę, kraj założenia lub siedziby, procentowy udział w kapitale podstawowym jednostki gospodarczej i procentowy udział w prawach głosu, jeżeli jest on różny niż udziału w kapitale podstawowym oraz
- c) opis stosowanej metody ujmowania inwestycji wymienionych w podpunkcie b).

oraz identyfikuje skonsolidowane sprawozdanie, którego informacje te dotyczą.

9.20 Sprawozdanie finansowe jednostki, która nie posiada jednostki zależnej, stowarzyszonej lub udziału w jednostce spółkontrolowanej nie stanowi jednostkowego sprawozdania finansowego.

Łączne sprawozdanie finansowe

9.21 Łączne sprawozdanie finansowe jest pojedynczym sprawozdaniem dwóch lub większej ilości jednostek kontrolowanych przez jednego inwestora. Niniejszy projekt standardu nie wymaga sporządzania łącznych sprawozdań finansowych. Sprawujący kontrolę inwestor może sporządzić łączne sprawozdanie finansowe, ponieważ powiązane jednostki mają wspólne cele i interesy ekonomiczne i podlegają wspólnej kontroli.

9.22 Jeżeli jednostka sporządza łączne sprawozdanie finansowe i określa je jako zgodne z MSSF dla MŚP, sprawozdanie to powinno być zgodne z wszystkimi wymogami

niniejszego standardu. Salda rozliczeń i transakcje między jednostkami są eliminowane, zyski lub straty z tytułu transakcji zachodzących między jednostkami, które są ujmowane w takich aktywach jak zapasy i środki trwałe są eliminowane. Sprawozdania finansowe jednostek objętych łącznym sprawozdaniem finansowym sporządza się na ten sam dzień sprawozdawczy, chyba że jest to niewykonalne w praktyce, oraz stosuje się jednolite zasady (politykę) rachunkowości w odniesieniu do podobnych transakcji i innych zdarzeń zachodzących w podobnych okolicznościach. Ujawnienia informacji powinny wskazywać, że sprawozdanie finansowe jest łącznym sprawozdaniem finansowymi oraz zawierać informacje na temat podmiotów powiązanych wymagane przez Rozdział 31 *Podmioty powiązane*.

Rozdział 10

Zasady rachunkowości, szacunki i błędy

Wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości

- 10.1 **Zasady rachunkowości** są to konkretne prawidła, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę przy sporządzaniu i prezentacji **sprawozdań finansowych**.
- 10.2 Jeżeli niniejszy projekt standardu nie odnosi się w sposób szczegółowy do transakcji, zdarzeń lub warunków, kierownictwo kieruje się swoją własną oceną przy stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości, co prowadzi do uzyskania informacji, które są:
- a) **przydatne** dla użytkowników w procesie podejmowania decyzji oraz
 - b) **wiarygodne** poprzez to, iż w sprawozdaniach finansowych:
 - i) rzetelnie przedstawiają **sytuację finansową** jednostki gospodarczej, jej finansowe **wyniki działalności** oraz **przepływy pieniężne**.
 - ii) odzwierciedlają ekonomiczną treść transakcji, innych zdarzeń i warunków a nie tylko ich formę prawną,
 - iii) są obiektywne, tj. bezstronne,
 - iv) są zgodne z zasadą ostrożnej wyceny oraz
 - v) jest kompletne we wszystkich istotnych aspektach.
- 10.3 Kierując się oceną własną, zgodnie z tym o czym mówi paragraf 10.2 kierownictwo odnosi się i rozważa następujące zagadnienia w następującej kolejności malejącej:
- a) wymogi i wytyczne zawarte w niniejszym projekcie standardu, które dotyczą podobnych i powiązanych zagadnień oraz
 - b) definicje, kryteria **ujmowania** i wyceny aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów oraz powszechne zasady określone w Rozdziale 2 *Koncepcje i powszechne zasady*.
- 10.4 Kierując się oceną własną, zgodnie z tym o czym mówi paragraf 10.4 kierownictwo może również rozważyć wymogi i wytyczne zawarte w pełnej wersji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) odnoszących się do podobnych i powiązanych zagadnień. Jeżeli wydanie oceny, o której mowa w paragrafie 10.2, niezbędne jest uzyskanie dodatkowych wytycznych, kierownictwo może rozważyć najbardziej aktualne publikacje innych podmiotów ustanawiających standardy, które posługują się tymi samymi założeniami koncepcyjnymi przy opracowywaniu standardów a także inne opracowania i praktyki zaakceptowane przez branżę w stopniu, w jakim nie są sprzeczne ze źródłami informacji, o których mowa w paragrafie 10.3.

Spójność stosowania zasad (polityki) rachunkowości

- 10.5 Jednostka wybiera i stosuje swoje zasady (politykę) rachunkowości w sposób spójny w odniesieniu do podobnych transakcji, innych zdarzeń i warunków, o ile niniejszy

projekt standardu nie wymaga lub nie dopuszcza innego rodzaju podziału pozycji, w przypadku których może być odpowiednie zastosowanie innych zasad. Jeżeli niniejszy projekt standardu zezwala na tego rodzaju podział pozycji, odpowiednie zasady (politykę) rachunkowości wybiera się i stosuje w sposób spójny w odniesieniu do każdej kategorii pozycji.

Zmiany zasad (polityki) rachunkowości

- 10.6 Jednostka dokonuje zmiany zasad (polityki) rachunkowości tylko wówczas, gdy zmiana:
- a) jest wymagana przez zmiany wprowadzone do niniejszego projektu standardu lub
 - b) sprawia, że sprawozdania finansowe dostarczają bardziej wiarygodnych i przydatnych informacji na temat skutków transakcji, innych zdarzeń i warunków wpływających na sytuację finansową, wyniki działalności i przepływy pieniężne jednostki.
- 10.7 Za zmiany zasad (polityki) rachunkowości nie uznaje się:
- a) zastosowania zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do transakcji, zdarzeń lub warunków, które różnią się co do treści od tych, które wcześniej miały miejsce oraz
 - b) zastosowania zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do transakcji, zdarzeń lub warunków, które wcześniej nie występowały lub były nieistotne.
- 10.8 Jeżeli niniejszy projekt standardu zezwala na wybór podejścia księgowego do określonych transakcji, zdarzeń lub warunków i jednostka zmieni swój wybór, stanowi on zmianę zasad (polityki) rachunkowości: Analogicznie zmiana metody wyceny stanowi zmianę zasad (polityki) rachunkowości.

Stosowanie zmian zasad (polityki) rachunkowości

- 10.9 Jednostka rozlicza zmianę zasad (polityki) w następujący sposób:
- a) zmianę zasad (polityki) rachunkowości, która wynika ze zmiany wymogów niniejszego projektu standardu jednostka rozlicza zgodnie z przepisami przejściowymi, określonymi w poprawkach do standardu, o ile występują,
 - b) jeżeli niniejszy projekt standardu wymaga lub zezwala jednostce na stosowanie wymogów pełnego MSSF, a wymogi tego MSSF ulegną zmianie, jednostka rozlicza zmianę zasad (polityki) rachunkowości zgodnie z przepisami przejściowymi, określonymi w poprawkach do tego MSSF, o ile występują oraz
 - c) jednostka rozlicza **retrospektywnie** wszystkie inne zmiany zasad (polityki) rachunkowości.

Zastosowanie retrospektywne

- 10.10 Jeżeli zmianę zasad (polityki) rachunkowości stosuje się retrospektywnie zgodnie z paragrafem 10.9, jednostka stosuje nowe zasady (politykę) rachunkowości w odniesieniu do informacji porównawczych za okresy wcześniejsze cofając się tak dalece jak to możliwe i czyni to w taki sposób, jak gdyby nowe zasady (polityka) rachunkowości miały zastosowanie od zawsze. Jeżeli **niewykonalne w praktyce** jest określenie wpływu zmiany zasad (polityki) rachunkowości w danym okresie na

jeden lub kilka wcześniejszych zaprezentowanych okresów, jednostka koryguje saldo otwarcia każdej pozycji kapitału własnego, którego ta zmiana dotyczy w najwcześniejszym prezentowanym okresie, w przypadku którego retrospektywne zastosowanie zasad jest wykonalne, którym może być okres bieżący, i dokonuje korespondujących korekt salda otwarcia każdej pozycji kapitału, której ta zmiana dotyczy w tym okresie.

Ujawnianie zmian zasad (polityki) rachunkowości

10.11 Jeżeli początkowe zastosowanie niniejszego projektu standardu lub poprawek do projektu standardu ma wpływ na bieżący okres lub na jakikolwiek wcześniejszy okres lub może wpływać na przyszłe okresy, jednostka ujawnia:

- a) rodzaj zmiany zasad (polityki) rachunkowości,
- b) za okres bieżący i za każdy wcześniejszy zaprezentowany okres, w stopniu w jakim jest to wykonalne, kwotę korekty każdej pozycji sprawozdania finansowego, którego dotyczy zmiana oraz
- c) kwotę korekt odnoszących się do okresów wcześniejszych od okresów zaprezentowanych, w zakresie w jakim jest to wykonalne oraz
- d) wyjaśnienie, że niewykonalne jest określenie kwot, które należy ujawnić zgodnie z przedstawionymi powyżej punktami b) lub c).

W sprawozdaniach finansowych za kolejne okresy nie powtarza się powyższych ujawnień informacji.

10.12 Jeżeli dobrowolna zmiana zasad (polityki) rachunkowości wpływa na bieżący okres lub na jakikolwiek wcześniejszy okres lub może wpływać na przyszłe okresy, jednostka ujawnia:

- a) rodzaj zmiany zasad (polityki) rachunkowości,
- b) powody, dla których zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości dostarcza przydatnych i bardziej wiarygodnych informacji,
- c) za okres bieżący i za każdy wcześniejszy zaprezentowany okres, w stopniu w jakim jest to wykonalne, kwotę korekty każdej pozycji sprawozdania finansowego, którego dotyczy zmiana oraz
- d) kwotę korekt odnoszących się do okresów wcześniejszych od tych zaprezentowanych, w zakresie w jakim jest to wykonalne oraz
- e) wyjaśnienie, że niewykonalne jest określenie kwot, które należy ujawnić zgodnie z przedstawionymi powyżej punktami c) lub d).

W sprawozdaniach finansowych za kolejne okresy nie powtarza się powyższych ujawnień informacji.

Zmiany wartości szacunkowych

10.13 **Zmiana wartości szacunkowych** stanowi korektę **wartości bilansowej** składnika aktywów lub zobowiązania, bądź okresowego zużycia składnika aktywów, będąc wynikiem bieżącej oceny ich obecnego stanu 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.

- 10.14 Skutki zmiany wartości szacunkowej, inne od tych, do których stosuje się paragraf 10.15, jednostka ujawnia prospektywnie poprzez ujęcie ich w zysku lub stracie:
- 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.
- 10.15 W stopniu w jakim zmiana wartości szacunkowych ma wpływ na wartość tych aktywów, zobowiązań lub pozycji w kapitale własnym, jednostka ujmuje ją korygując wartości bilansowe odpowiednich aktywów, zobowiązań lub pozycji kapitału własnego w okresie, w którym dokonano zmiany.

Ujawnianie zmiany wartości szacunkowych

- 10.16 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.
- 10.17 Jeśli liczbowe wyrażenie skutków zmiany wartości szacunkowych dotyczących przyszłych okresów jest niewykonalne w praktyce, fakt ten ujawnia się.

Korekty błędów poprzednich okresów

- 10.18 Za **błędy** poprzednich okresów uważa się pominięcia lub nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych jednostki, które miały miejsce w poprzednim bądź też 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 oraz
 - b) co do których można by zasadnie oczekiwać, że zostaną otrzymane i uwzględnione w procesie sporządzania i prezentacji tych sprawozdań finansowych.
- 10.19 Tego typu błędy wynikają z pomyłek arytmetycznych, z niewłaściwego zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, niedopatrzeń, mylnej interpretacji zdarzeń bądź oszustwa.
- 10.20 W stopniu w jakim jest to możliwe, jednostka koryguje błędy poprzednich okresów retrospektywnie, w pierwszym po ich wykryciu zatwierdzonym do publikacji sprawozdaniu finansowym:
- a) przekształcając dane porównawcze dotyczące wcześniejszego prezentowanego okresu(okresów), w którym popełniono błąd lub
 - b) przekształcając bilanse otwarcia aktywów, zobowiązań i kapitałów własnych najwcześniejszego z prezentowanych okresów, jeśli błąd został popełniony w okresach wcześniejszych od prezentowanych.
- 10.21 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 jest wykonalne praktyce (może to być bieżący okres sprawozdawczy).

- 10.22 Jeżeli przekształcenie danych dotyczących wcześniejszych okresów jest niewykonalne w praktyce, jednostka ujmuje skutek błędu w saldzie otwarcia zysków zatrzymanych bieżącego okresu.

Ujawnianie błędów poprzednich okresów

- 10.23 Jednostka ujawnia następujące informacje na temat błędów poprzednich okresów:

- a) rodzaj popełnionego w poprzednich okresach błędu,
- b) za każdy zaprezentowany okres, w stopniu w jakim jest to wykonalne, kwotę korekty każdej pozycji sprawozdania finansowego, którego dotyczy zmiana oraz
- c) kwotę korekty dotyczącej bilansu otwarcia najwcześniejszego z prezentowanych okresów,
- d) jeśli retrospektywne przekształcenie danych dotyczących określonego wcześniejszego okresu jest niewykonalne w praktyce, należy ujawnić informacje o okolicznościach, które uniemożliwiły dokonanie przekształcenia oraz informacje o tym, jak i kiedy błędy zostały poprawione.

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

Rozdział 11

Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe

Wybór zasad (polityki) rachunkowości

11.1 Jednostka decyduje się na stosowanie:

- a) postanowień niniejszego rozdziału lub
- b) MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*

w pełnym brzemieniu w celu rozliczania wszystkich swoich instrumentów finansowych. Jednostka, która zdecyduje się na stosowanie MSR 39 ujawnia informacje wymagane przez MSSF 7 *Instrumenty finansowe ujawnianie informacji* wybór opcji a) lub b) stanowi wybór **zasad (polityki) rachunkowości**. Paragrafy 10.6–10.12 Rozdziału 10 *Zasady (polityka) rachunkowości, wartości szacunkowe i błędy* zawiera wymogi umożliwiające ustalenie, kiedy zmiana zasad (polityki) rachunkowości jest odpowiednia, jak zmianę taką należy rozliczać oraz jakie informacje należy ujawnić na temat tej zmiany.

Zakres

11.2 **Instrument finansowy** jest to kontrakt, który skutkuje powstaniem składnika **aktywów finansowych** u jednej jednostki i **zobowiązania finansowego** lub instrumentu kapitałowego u drugiej jednostki. Typowe przykłady takich pozycji obejmują:

- a) środki pieniężne,
- b) depozyty płatne na żądanie i długoterminowe,
- c) dokumenty handlowe oraz inne rachunki handlowe,
- d) pożyczki udzielone i pożyczki do zapłaty,
- e) obligacje i podobne instrumenty dłużne,
- f) akcje zwykłe i uprzywilejowane oraz podobne instrumenty kapitałowe,
- g) papiery wartościowe zabezpieczone na aktywach takie jak zabezpieczone zobowiązania hipoteczne, umowy odkupu oraz objęte sekurytyzacją pakiety należności oraz
- h) opcje, prawa, warranty, kontrakty forward, swapy stóp procentowych, które mogą być uregulowane w środkach pieniężnych lub poprzez zamianę na inny instrument finansowy.

11.3 Niniejszy rozdział stosuje się do wszystkich instrumentów finansowych z wyjątkiem:

- a) udziałów w **jednostkach zależnych** (zob. Rozdział 9 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*) w **jednostkach stowarzyszonych** (zob. Rozdział 13 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych*) oraz we **wspólnych przedsięwzięciach** (zob. Rozdział 14 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*).
- b) praw i obowiązków pracodawców wynikających z programów świadczeń pracowniczych, (zob. Rozdział 27 *Świadczenia pracownicze*).

- c) praw z tytułu umów ubezpieczeniowych, chyba, że umowa ubezpieczeniowa doprowadziłaby do powstania straty u którejś ze stron na skutek warunków umowy, które nie są powiązane ze:
 - i) zmianą ryzyka ubezpieczeniowego,
 - ii) zmianami kursów wymiany walut obcych lub
 - iii) niedotrzymania warunków umowy przez którąś ze stron,
 - d) instrumentów finansowych spełniających wymogi definicji kapitału własnego jednostki (zob. Rozdział 21 *Kapitał własny* oraz 25 *Płatności w formie akcji*)
 - e) praw z tytułu umów ubezpieczeniowych, chyba, że leasing doprowadziłby do powstania straty u leasingodawcy lub leasingobiorcy na skutek warunków umowy, które nie są powiązane:
 - i) zmianami ceny przedmiotu leasingu,
 - ii) zmianami kursów wymiany walut obcych lub
 - iii) niedotrzymania warunków umowy przez którąś ze stron.
- 11.4 Większość kontraktów kupna lub sprzedaży pozycji niefinansowych, takich jak towary, zapasy, rzeczowe środki trwałe jest wyłączona z postanowień niniejszego rozdziału, ponieważ nie uznaje się ich za instrumenty finansowe. Jednakże rozdział ten ma zastosowanie do wszystkich kontraktów, które mogłyby doprowadzić do powstania straty u kupującego lub sprzedającego na skutek warunków kontraktu, które nie są powiązane ze zmianami cen niefinansowych składników majątkowych, zmianami kursów wymiany walut obcych lub niedotrzymania warunków umowy przez kontrahentów.
- 11.5 Ponadto oprócz kontraktów, o których mowa w paragrafie 11.4, niniejszy rozdział stosuje się do kontraktów kupna lub sprzedaży niefinansowych składników majątkowych, jeżeli kontrakt może być uregulowany w środkach pieniężnych lub w innym instrumencie finansowym lub zamieniony na instrument finansowy w taki sposób, jak gdyby kontrakty te były instrumentami finansowymi, z następującymi wyjątkami: kontrakty, które zawarto oraz są utrzymywane na potrzeby otrzymania lub dostarczenia niefinansowych składników majątkowych, zgodnie z oczekiwanymi przez jednostkę potrzebami otrzymania dostawy, sprzedaży lub wykorzystania tych składników nie są instrumentami finansowymi w rozumieniu niniejszego rozdziału.

Początkowe ujęcie składnika aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych

- 11.6 Jednostka ujmuje składnik aktywów lub zobowiązanie finansowe wtedy i tylko wtedy, gdy staje się stroną umowy tego instrumentu.

Wycena

- 11.7 Na każdy **dzień sprawozdawczy** jednostka wycenia następujące instrumenty finansowe według kosztu lub zamortyzowanego kosztu pomniejszonego o utratę wartości, zgodnie z tym jak to zostało wskazane:
- a) instrument (taki jak należności, zobowiązania lub pożyczki) spełniający warunki określone w paragrafie 19, który jednostka wyznacza w momencie początkowego **ujęcia** do wyceny w zamortyzowanym koszcie, (stosując **metodę**

- efektywnej stopy procentowej)** pomniejszonym o utratę wartości. Załącznik A zawiera wytyczne dotyczące stosowania metody efektywnej stopy procentowej.
- b) zobowiązanie udzielenia lub otrzymania pożyczki, która:
- i) nie może być rozliczona w środkach pieniężnych netto.
 - ii) oczekuje się, że po tym gdy zostanie zrealizowana będzie spełniać warunki ujęcia w koszcie lub zamortyzowanym koszcie pomniejszonym o umorzenie oraz
 - iii) jednostka wyznacza w momencie początkowego ujęcia do wyceny w koszcie pomniejszonym o utratę wartości.
- c) instrumenty kapitałowe znajdujące się **w obrocie publicznym** i których **wartości godziwej** nie można wiarygodnie wycenić w inny sposób oraz kontrakty powiązane z takimi instrumentami które, jeśli zostaną zrealizowane, doprowadzą do dostarczenia takich instrumentów, które będą wycenione według kosztu pomniejszonego o odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.
- 11.8 Z wyjątkiem tych instrumentów finansowych wycenianych według kosztu lub zamortyzowanego kosztu pomniejszonego o utratę wartości zgodnie z paragrafem 11.7 na każdy dzień sprawozdawczy jednostka wycenia wszystkie instrumenty finansowe według wartości godziwej, nie potrącając kosztów transakcji, jakie jednostka ta może ponieść przy sprzedaży lub innej formie zbycia oraz ujmuje zmiany w wartości godziwej ujęte w zysku lub stracie.
- 11.9 Jednostka może wyznaczyć instrument do wyceny w zamortyzowanym koszcie zgodnie z paragrafem 11.7 a) tylko wtedy, kiedy spełnia on następujące warunki:
- a) posiada określony termin zapadalności lub jest wymagalny na żądanie w dniu lub przed określonym dniem zapadalności, wymaga spłaty wszystkich lub zasadniczo wszystkich kwot zapłaty otrzymanej lub uiszczonej w momencie jego wystawienia.
 - b) zwroty na rzecz posiadacza instrumentu są następujące:
 - i) ustalona kwota,
 - ii) stała stopa zwrotu przez okres trwania instrumentu,
 - iii) zmienna stopa zwrotu, która przez okres trwania instrumentu, jest równa pojedynczej notowanej lub możliwej do zaobserwowania stopie procentowej (np. LIBOR) lub
 - iv) pewna kombinacja stałych i zmiennych stóp procentowych (jak np. LIBOR plus 200 punktów bazowych). W przypadku zwrotów ze stałych i zmiennych stóp procentowych, odsetki oblicza się jako iloraz stopy procentowej za dany okres oraz kwoty kapitału w tym okresie.
 - c) Nie istnieją żadne warunki umowy, które sprawiałby, że posiadacz instrumentu utraciłby kwotę kapitału oraz wszelkie odsetki dające się przypisać do okresu bieżącego oraz do wcześniejszych okresów.
 - d) Warunki umowy zezwalające wystawcy na wcześniejszą spłatę zadłużenia lub też zezwalające posiadaczowi zwrot zadłużenia do emitenta przed terminem zapadalności, nie są uzależnione od przyszłych zdarzeń. Instrument może wymagać, aby strona korzystająca z prawa wcześniejszej spłaty zapłaciła karną opłatę pod warunkiem, że jest to kwota stała, wyrażona jako procent od

zainwestowanej kwoty lub kwota kapitału pozostającego na dzień wykonania lub kwota oparta na zmianie stopy procentowej zmniejszającej korzyści, które zostałyby otrzymane przez stronę korzystającą z prawa wcześniejszej spłaty.

- e) Nie występują żadne warunkowe zapisy dotyczące stóp zwrotu oraz spłaty z wyjątkiem zmiennych stóp zwrotu przedstawionych w punkcie b) oraz wcześniejszych spłat przedstawionych w punkcie d).

W celu zastosowania powyższych warunków do elementu dłużnego **złożonego instrumentu finansowego** jednostka w pierwszej kolejności wyodrębnia element kapitałowy, zgodnie z wymogiem paragrafu 21.7 Rozdziału 21 *Kapitał własny*.

- 11.10 Przykładami instrumentów finansowych, które mogłyby lub które należy wyznaczyć do wyceny według kosztu lub zamortyzowanego kosztu pomniejszonego o utratę wartości są:

- a) zwykłe zobowiązania i należności z tytułu dostaw i usług oraz zobowiązania i należności i wekslowe oraz pożyczki bankowe lub zaciągnięte u innych podmiotów, gdyż zwykle spełniają wymogi określone w paragrafie 11.9.
- b) inwestycje w niezamienne instrumenty dłużne, gdyż zwykle spełniają wymogi określone w paragrafie 11.9
- c) kontrakt lub prawo (opcja) do zakupu instrumentu kapitałowego, którego wartości godziwej nie można wiarygodnie wycenić, jeśli w wyniku kontraktu lub wykonania prawa (opcji) nastąpi przekazanie instrumentu kapitałowego, ponieważ ten instrument kapitałowy jest wyceniany według kosztu pomniejszonego o utratę wartości zgodnie z paragrafem 11.7 c).
- d) płatności realizowane w walucie obcej, ponieważ wynikające z umowy przepływy pieniężne zwykle spełniają wymogi określone w paragrafie 11.9. Jednakże wszelkie różnice w zobowiązaniach wynikające ze zmiany kursów wymiany walut ujmuje się w zysku lub stracie zgodnie z wymogami paragrafu 30.10 Rozdziału 30 *Przeliczanie na walutę obcą*.
- e) wymagalne na żądanie pożyczki od i na rzecz jednostek zależnych i stowarzyszonych, ponieważ zwykle spełniają wymogi określone w paragrafie 11.9
- f) instrument dłużny, który stałby się niezwłocznie wymagalny, gdyby wystawca nie wywiązał się z dokonywania spłat odsetek i kapitału (taki zapis nie narusza warunków przedstawionych w paragrafie 11.9).

- 11.11 Przykłady instrumentów finansowych, których nie wycenia się według kosztu lub zamortyzowanego kosztu pomniejszonego o utratę wartości są następujące. Wycenia się je według wartości godziwej przez wynik finansowy (zob. paragraf 11.8):

- a) inwestycje w instrumenty kapitałowe posiadające publikowane notowania, ponieważ paragraf 11.7 c) zezwala na wycenę według kosztu pomniejszonego o utratę wartości tylko w przypadku instrumentów kapitałowych, które nie znajdują się w obrocie publicznym i których wartości godziwej nie można wiarygodnie wycenić.
- b) swap (zamiana) stóp procentowych w wyniku której powstają dodatnie lub ujemne przepływy pieniężne lub przyszłe zobowiązanie dotyczące zakupu towarów lub instrument finansowy, który można uregulować w środkach pieniężnych i który w momencie uregulowania mógłby wygenerować dodatnie lub ujemne przepływy pieniężne, gdyż tego rodzaju swapy lub umowa

- terminowa typu forward nie spełniają warunków określonych w paragrafie 11.9 b).
- c) opcje lub kontrakty terminowe typu forward, ponieważ zwroty na rzecz posiadacza instrumentu nie są w kwotach stałych i warunek określony w paragrafie 11.9b) nie jest spełniony.
 - d) inwestycje w zamienny instrument dłużny; ponieważ zwroty na rzecz posiadacza mogą zmieniać się wraz ze zmianą cen akcji zwykłych emitenta instrumentu dłużnego a nie tylko wraz ze zmianą rynkowych stóp procentowych.
 - e) wieczysty instrument dłużny, ponieważ nie posiada terminu wymagalności wymaganego przez paragraf 11.9a).
- 11.12 Jednostka nie dokonuje zmiany swoich zasad dotyczących późniejszej wyceny składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego polegającej na przekwalifikowaniu składnika aktywów finansowych lub zobowiązania do lub z kategorii wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy od momentu ich objęcia lub wyemitowania.
- 11.13 Jeżeli dalsza wiarygodna wycena wartości godziwej instrumentu kapitałowego wycenianego w wartości godziwej przez wynik finansowy nie jest już możliwa, wartość godziwa **wartości bilansowej** staje się jego nowym kosztem na dzień zmiany. Jednostka wycenia instrument według kosztu pomniejszonego o utratę wartości do czasu, kiedy wiarygodna wycena stanie się możliwa.

Wartość godziwa

- 11.14 Paragraf 11.8 wymaga, aby instrumenty finansowe były wyceniane w wartości godziwej. Najlepszym wskaźnikiem wartości godziwej są publikowane notowania kursów na aktywnym rynku. Jeśli nie istnieje aktywny rynek dla danego instrumentu, jednostka szacuje wartość godziwą przy zastosowaniu technik wyceny. Celem stosowania technik wyceny jest oszacowanie, jak w dniu wyceny kształtowałaby się cena transakcyjna w warunkach bezpośredniej wymiany między niepowiązanymi ze sobą stronami, której powody wynikają z decyzji gospodarczych podejmowanych w zwykłych okolicznościach.
- 11.15 Wartość godziwa zobowiązania finansowego płatnego na żądanie (np. depozyt na żądanie), nie może być niższa od kwoty płatnej na żądanie, poddanej dyskontowaniu od pierwszego dnia, w którym kwota ta może być wymagana do zapłaty.
- 11.16 Jednostka nie uwzględnia kosztów transakcji przy początkowej wycenie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych wycenianych w wartości godziwej przez wynik finansowy. Jeżeli płatność za składnik aktywów jest odroczone lub jest realizowana z zastosowaniem stopy procentowej nie będącej stopą rynkową, jednostka wycenia koszt składnika aktywów jako wartość bieżącą przyszłych płatności zdyskontowanych o rynkową stopę procentową.
- 11.17 Jednostka stosuje dodatkowe wytyczne dotyczące oszacowania wartości godziwej składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, które zawiera załącznik B dołączony do niniejszego rozdziału.

Utrata wartości instrumentów finansowych wycenianych według kosztu lub zamortyzowanego kosztu

Ujmowanie

- 11.18 Na zakończenie każdego **okresu sprawozdawczego**, jednostka przeprowadza ocenę pod kątem utraty wartości wszystkich aktywów finansowych, które wycenia się według kosztu lub zamortyzowanego kosztu. Jeżeli występują obiektywne dowody na to, że nastąpiła utrata wartości, jednostka ujmuje **odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości**. Instrumenty finansowe wyceniane według wartości godziwej przez wynik finansowy nie są oceniane pod kątem utraty wartości, ponieważ w procesie wyceny według wartości godziwej automatycznie ujmuje się utratę wartości.
- 11.19 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. niespłacenia albo zalegania ze spłaceniem odsetek lub kapitału;
 - 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) możliwość upadłości lub innej reorganizacji finansowej pożyczkobiorcy stała się **prawdopodobna**;
 - e) zanik aktywnego rynku na dany składnik aktywów finansowych ze względu na trudności finansowe lub
 - f) obserwowane dane wskazujące na możliwy do zmierzenia spadek oszacowanych przyszłych przepływów pieniężnych związanych z grupą aktywów finansowych od momentu początkowego ich ujęcia, mimo że nie można jeszcze ustalić spadku dotyczącego pojedynczego składnika grupy aktywów finansowych, w tym niekorzystne zmiany krajowych lub miejscowych warunków gospodarczych lub niekorzystne zmiany w kondycji branży.
- 11.20 Inne czynniki mogą także wskazywać na utratę wartości, w tym znaczące niekorzystne zmiany technologiczne, rynkowe, ekonomiczne lub prawne, które nastąpiły w środowisku, w którym jednostka prowadzi swą działalność.
- 11.21 Aktywa finansowe, które są pojedynczo znaczące oraz wszystkie instrumenty kapitałowe, niezależnie od ich znaczenia, ocenia się indywidualnie pod kątem utraty wartości. Pozostałe aktywa finansowe ocenia się indywidualnie lub pogrupowane według kryterium podobnej charakterystyki ryzyka kredytowego lub pod kątem utraty przez nie wartości.

Wycena

- 11.22 Jednostka wycenia odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości w następujący sposób:
- a) w przypadku aktywów wycenianych w zamortyzowanym koszcie pomniejszonym o utratę wartości zgodnie z paragrafem 11.7a), odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości stanowi różnicę pomiędzy wartością bilansową składnika aktywów a wartością bieżącą oszacowanych przepływów

pieniężnych zdyskontowanych z zastosowaniem pierwotnej efektywnej stopy procentowej składnika aktywów finansowych.

- b) w przypadku instrumentu wycenianego według kosztu pomniejszonego o utratę wartości zgodnie z paragrafem 11.7b) i c), odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości stanowi różnicę pomiędzy wartością bilansową składnika aktywów a jego wartością godziwą.

Odwracanie

- 11.23 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 jednostka odwraca bezpośrednio lub poprzez skorygowanie rachunku rezerw. Odwrócenie nie może spowodować zwiększenia wartości bilansowej składnika aktywów finansowych (pomniejszonej o wszelkie kwoty rezerw) ponad kwotę, która stanowiłaby wartość bilansową w sytuacji, gdyby ujęcie utraty wartości w ogóle nie miało miejsca. Jednostka ujmuje kwotę odwrócenia w zysku lub stracie.

Usunięcie aktywów finansowych z bilansu

- 11.24 Jednostka usuwa składnik aktywów finansowych z bilansu wtedy i tylko wtedy, gdy:

- a) wygasają lub zostały zrealizowane umowne prawa do przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych lub
- b) jednostka przekazuje innej stronie zasadniczo całe ryzyko i pożytki z tytułu posiadania składnika aktywów finansowych lub
- c) jednostka mimo zatrzymania części znaczącego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania składnika aktywów finansowych, przekazała innej stronie kontrolę na tym składniku aktywów a ta strona posiada praktyczną możliwość sprzedaży składnika aktywów w całości na rzecz niepowiązanej strony trzeciej, i może skorzystać z tej możliwości jednostronnie, bez konieczności nakładania dodatkowych ograniczeń na przekazanie. W takim przypadku jednostka:
 - i) usuwa składnik aktywów z bilansu oraz
 - ii) ujmuje osobno wszelkie prawa i obowiązki wynikłe lub utrzymane w związku z przekazaniem.

Wartość bilansową przekazanego składnika aktywów rozlicza się między utrzymane prawa i obowiązki oraz przeniesione prawa i obowiązki opierając się na ich wartościach godziwych na dzień przekazania. Nowo powstałe prawa i obowiązki wycenia się według ich wartości godziwej na ten dzień. Wszelkie różnice między zapłatą otrzymaną a kwotami ujętymi i usuniętymi z bilansu zgodnie z niniejszym paragrafem ujmuje się w zysku lub stracie okresu, w którym przekazanie składnika aktywów miało miejsce.

- 11.25 Jeśli przekazanie nie powoduje wyłączenia z bilansu, ponieważ zachowane zostało znaczące ryzyko i wszystkie korzyści wynikające z posiadania przekazanego składnika aktywów, jednostka w dalszym ciągu ujmuje przekazany składnik aktywów w całości, a także ujmuje zobowiązanie finansowe z tytułu otrzymanej zapłaty. Aktywów i zobowiązań nie kompensuje się. W następnych okresach,

jednostka ujmuje wszelkie przychody związane z przekazaniem składnikiem aktywów oraz wszelkie poniesione koszty związane ze zobowiązaniem finansowym.

- 11.26 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 ujmuje zastaw w następujący sposób:
- a) Jeśli otrzymujący ma prawo, wynikające z umowy lub zwyczaju, sprzedać lub obciążyć innym zastawem przedmiot zabezpieczenia, wtedy przenoszący przeklasyfikowuje składnik aktywów w swoim bilansie (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 zabezpieczenia, 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 usuwa przedmiot zabezpieczenia z bilansu, a otrzymujący ujmuje zabezpieczenie jako swój składnik aktywów początkowo wyceniany według wartości godziwej lub, jeśli już sprzedał przedmiot zabezpieczenia, usuwa z bilansu zobowiązanie do zwrotu.
 - d) Z wyjątkiem sytuacji opisanej w punkcie (c), przenoszący w dalszym ciągu wykazuje przedmiot zabezpieczenia jako własny składnik aktywów, natomiast otrzymujący nie ujmuje przedmiotu zabezpieczenia jako składnika aktywów.

Usunięcie z bilansu zobowiązania finansowego

- 11.27 Jednostka usuwa ze swojego bilansu zobowiązanie finansowe (lub część zobowiązania finansowego) wtedy i tylko wtedy, gdy zobowiązanie wygasło - to znaczy, kiedy obowiązek określony w umowie został wypełniony, umorzony lub wygasł.
- 11.28 Wymianę instrumentów dłużnych o zasadniczo różnych warunkach dokonywaną pomiędzy kredytobiorcą i kredytodawcą, jednostka ujmuje 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. 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, jednostka ujmuje w rachunku zysków i strat.

Rachunkowość zabezpieczeń

- 11.29 Jednostka może wyznaczyć powiązanie zabezpieczające **między instrumentem zabezpieczającym a pozycją zabezpieczaną** w taki sposób, aby spełniała wymogi

rachunkowości zabezpieczeń. Rachunkowość zabezpieczeń pod warunkiem spełnienia określonych wymogów zezwala, aby zysk lub stratę na danym instrumencie zabezpieczającym oraz na pozycji zabezpieczanej ujmować w rachunku zysków i strat w tym samym czasie.

11.30 Jednostka może stosować rachunkowość zabezpieczeń po spełnieniu wszystkich następujących warunków:

- a) jednostka wyznacza i dokumentuje powiązanie zabezpieczające w taki sposób, że zabezpieczane ryzyko, zabezpieczana pozycja i instrument zabezpieczający są wyraźnie określone a ryzyko w pozycji zabezpieczanej jest ryzykiem, przed którym zabezpiecza instrument zabezpieczający.
- b) zabezpieczane ryzyko jest jednym z ryzyk, o którym mówi paragraf 11.31.
- c) instrument zabezpieczający to instrument określony w paragrafie 11.32.
- d) jednostka oczekuje, że instrument zabezpieczający będzie wysoce efektywny w kompensowaniu ryzyka wyznaczonego do zabezpieczenia. **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.

11.31 Niniejszy projekt standardu zezwala na stosowanie rachunkowości zabezpieczeń tylko w odniesieniu do:

- a) ryzyka stopy procentowej instrumentu dłużnego wycenianego według zamortyzowanego kosztu,
- b) ryzyka wymiany walut lub ryzyka stopy procentowej **uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania** lub **wysoce prawdopodobnej przyszłej transakcji** oraz
- c) ryzyka cenowego związanego z towarem, który jednostka posiada lub którego dotyczy uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie lub wysoce prawdopodobna przyszła transakcja jego zakupu lub sprzedaży lub
- d) ryzyka wymiany walut w przypadku inwestycji netto w jednostce działającej za granicą.

11.32 Niniejszy projekt standardu zezwala na stosowanie rachunkowości zabezpieczeń tylko wtedy, gdy instrument zabezpieczający spełnia poniższe ustalenia i warunki:

- a) jest transakcją swap na stopy procentowe, transakcją swap walut obcych, walutowym kontraktem terminowym forward
- b) obejmuje stronę zewnętrzną wobec jednostki sprawozdawczej (tj. zewnętrzną wobec grupy kapitałowej, segmentu lub pojedynczej jednostki, której dotyczy sprawozdanie)
- c) jego wartość teoretyczna jest równa wyznaczonej kwocie bazowej lub nominalnej pozycji zabezpieczanej.
- d) posiada określony termin zapadalności nie późniejszy niż
 - i) termin zapadalności zabezpieczanego instrumentu finansowego

- ii) oczekiwane uregulowanie zobowiązań wynikających z zakupu towaru lub
- iii) wystąpienia wysoce prawdopodobnej transakcji w walucie obcej lub transakcji zakupu towarów podlegających zabezpieczeniu.

e) nie posiada cech przedpłaty, wcześniejszego zakończenia lub przedłużenia.

Zabezpieczanie przed ryzykiem stałych stóp procentowych ujętych instrumentów finansowych lub przed ryzykiem cenowym posiadanych towarów

11.33 Jeżeli warunki określone w paragrafie 11.30 zostały spełnione i zabezpieczonym ryzykiem jest ryzyko narażenia na stałe stopy procentowe instrumentów dłużnych wycenianych w zamortyzowanym koszcie lub ryzyko cenowe towarów posiadanych przez jednostkę, jednostka:

- a) ujmuje instrument zabezpieczający jako składnik aktywów lub zobowiązanie oraz zmianę wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego w rachunku zysków i strat oraz
- b) ujmuje zmianę wartości godziwej pozycji zabezpieczanej powiązanej z zabezpieczonym ryzykiem w rachunku zysków i strat oraz jako korektę wartości bilansowej pozycji zabezpieczanej.

11.34 Jeżeli zabezpieczanym ryzykiem jest ryzyko stałej stopy procentowej instrumentu dłużnego wycenianego w zamortyzowanym koszcie, jednostka ujmuje o

11.35 Jednostka zaprzestaje stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń określonych w paragrafie 11.33, jeśli:

- a) instrument zabezpieczający wygaś, został sprzedany lub zakończony.
- b) zabezpieczenie przestaje spełniać określone w paragrafie 11.30 kryteria rachunkowości zabezpieczeń albo
- c) jednostka unieważnia powiązanie zabezpieczające.

11.36 Jeżeli rachunkowość zabezpieczeń została zaprzestana a pozycja zabezpieczana jest składnikiem aktywów lub zobowiązaniem wykazywanym w zamortyzowanym koszcie, które nie zostało usunięte z bilansu, wszelkie zyski lub straty ujęte jako korekta wartości bilansowej pozycji zabezpieczanej są amortyzowane w rachunku zysków i strat przy zastosowaniu efektywnej stopy procentowej przez pozostający do końca okres istnienia instrumentu zabezpieczającego.

Zabezpieczenie ryzyka zmiennych stóp procentowych ujętego instrumentu finansowego, ryzyka wymiany walut obcych lub ryzyka cenowego związanego z towarem, którego dotyczy uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie lub inwestycja netto w jednostce działającej za granicą.

11.37 Jeśli spełnione zostały warunki opisane w paragrafie 11.30 i zabezpieczane ryzyko jest:

- a) ryzykiem zmiennej stopy procentowej instrumentu dłużnego wycenianego według zamortyzowanego kosztu,
- b) ryzykiem walutowym **uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania** lub wysoce prawdopodobnej przyszłej transakcji oraz

- c) ryzykiem cen towarów w związku z **uprawdopodobnionym przyszłym zobowiązaniem** lub **wysoko prawdopodobną przyszłą transakcją** oraz
- d) ryzykiem walutowym w przypadku inwestycji netto w jednostce działającej za granicą.

jednostka ujmuje bezpośrednio w kapitale własnym część zmiany wartości godziwej zabezpieczającego instrumentu, który był efektywny w kompensowaniu zmian wartości godziwej lub spodziewanych przepływów pieniężnych z tytułu zabezpieczanej pozycji. Jednostka ujmuje w rachunku zysków i strat każdą nadwyżkę wartości godziwej zabezpieczającego instrumentu ponad zmianę wartości godziwej spodziewanych przepływów pieniężnych. Powiązanie zabezpieczające kończy się w przypadkach opisanych w punktach (a), (b) i (c) w momencie wystąpienia zabezpieczanej transakcji lub w przypadku opisanym w punkcie (d) w momencie sprzedania inwestycji netto w jednostce zagranicznej. Zysk lub stratę z tytułu zabezpieczenia ujęte w kapitale własnym przenosi się do rachunku zysków i strat wówczas, gdy zabezpieczana pozycja zostaje ujęta w rachunku zysków i strat

- 11.38 Jeśli zabezpieczane ryzyko jest ryzykiem zmiennych stóp procentowych instrumentu dłużnego wycenianego według zamortyzowanego kosztu, okresowe rozliczenia netto transakcji swap stóp procentowych będących instrumentem zabezpieczającym jednostka ujmuje w rachunku zysków i strat w okresie, w którym rozliczenia netto miały miejsce
- 11.39 Jednostka zaprzestaje stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń określonych w paragrafie 11.37 lub 11.38 jeśli:
 - a) instrument zabezpieczający wygasa, zostaje sprzedany lub rozwiązany.
 - b) zabezpieczenie przestaje spełniać określone w paragrafie 11.30 kryteria rachunkowości zabezpieczeń lub
 - c) w przypadku zabezpieczeń lub
 - d) jednostka unieważnia powiązanie zabezpieczające.

Jeśli prognozowana transakcja nie będzie miała miejsca lub jeśli zabezpieczany zysk lub stratę związane z instrumentem zabezpieczającym odnoszone bezpośrednio na kapitał własny wyksięguje się z kapitału własnego i ujmuje w rachunku zysków i strat.

Ujawnianie informacji

Ujawnianie informacji na temat polityki rachunkowości instrumentów finansowych.

- 11.40 Zgodnie z paragrafem 8.5 Rozdziału 8 *Informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego*, jednostka ujawnia w podsumowaniu istotnych zasad (polityki) rachunkowości podstawę (podstawy) wyceny przyjęte w odniesieniu do instrumentów finansowych oraz zastosowane do instrumentów finansowych pozostałe zasady (politykę) rachunkowości, które są istotne dla zrozumienia sprawozdania finansowego.

Bilans – kategorie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych

- 11.41 Jednostka ujawnia wartość bilansową każdej kategorii aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, w bilansie lub w informacji dodatkowej w wartości łącznej oraz wyszczególniając wartość każdej ważniejszej pozycji aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych w ramach danej kategorii:
- a) aktywa finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy (punkt 11.8);
 - b) aktywa finansowe wykazywane według zamortyzowanego kosztu pomniejszonego o utratę wartości (paragraf 11.7(a));
 - c) instrumenty kapitałowe wyceniane według kosztu (paragraf 11.7c));
 - b) zobowiązania do udzielenia pożyczki wyceniane według zamortyzowanego kosztu pomniejszonego o utratę wartości (paragraf 11.7(b));
 - e) zobowiązania finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy (paragraf 11.8)
 - f) zobowiązania finansowe wyceniane według zamortyzowanego kosztu (paragraf 11.7(a)).
- 11.42 Dla wszystkich instrumentów finansowych oraz zobowiązań finansowych wycenianych w wartości godziwej jednostka ujawnia podstawę jej ustalenia, na przykład ceny notowane na aktywnym rynku lub techniki wyceny. W przypadku zastosowania technik wyceny, jednostka ujawnia założenia dotyczące ustalania wartości godziwej każdej grupy aktywów finansowych i zobowiązań finansowych. Na przykład, jeśli ma to zastosowanie, jednostka ujawnia informacje o założeniach dotyczących stóp przedpłat, stóp oszacowanych strat na kredytach, stóp odsetkowych lub dyskontowych.
- 11.43 Jeżeli dalsza wiarygodna wycena wartości godziwej instrumentu kapitałowego wycenianego w wartości godziwej przez wynik finansowy nie jest już możliwa, jednostka powinna ujawnić ten fakt.

Usunięcie ze sprawozdania finansowego

- 11.44 Jeśli jednostka przeniosła aktywa finansowe na rzecz drugiej strony w ramach transakcji, która nie kwalifikuje się do wyłączenia z bilansu (zob. paragrafy 11.24-11.26), to dla każdej grupy aktywów finansowych ujawnia następujące informacje:
- a) rodzaj aktywów;
 - b) związane z posiadaniem aktywów rodzaje ryzyka, na które jednostka jest narażona, i korzyści, jakie może osiągnąć, oraz
 - c) wartości bilansowe aktywów i związanych z nimi zobowiązań, które jednostka nadal ujmuje.

Zabezpieczenie

- 11.45 W przypadku, gdy jednostka dokonała obciążenia aktywów finansowych zastawem zabezpieczającym zobowiązania lub zobowiązania warunkowe ujawnia ona:
- a) wartość bilansową aktywów finansowych obciążonych zastawem oraz
 - b) postanowienia i warunki zastawu.

Niewywiązanie się i naruszenie warunków dotyczących zaciągniętych pożyczek

- 11.46 W przypadku zaciągniętych pożyczek na dzień sprawozdawczy jednostka ujawnia:
- a) szczegóły dotyczące niewywiązania się w ciągu okresu ze spłaty kapitału, odsetek, funduszu amortyzacyjnego lub warunków wykupu, które dają udzielającemu pożyczki prawo żądania spłaty pożyczki na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego.
 - b) wartość bilansową niespłaconych pożyczek na dzień sprawozdawczy oraz
 - c) czy niewywiązanie się jednostki z warunków pożyczki zostało naprawione, czy też postanowienia umowy o pożyczkę były ponownie negocjowane przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego.
- 11.47 Jeśli w danym okresie miały miejsce naruszenia warunków umowy o pożyczkę poza przypadkami opisanymi w paragrafie 11.46, jednostka ujawnia takie same informacje, jakie wymagane są przez paragraf 11.46 jeśli te naruszenia dają udzielającemu pożyczki prawo żądania spłaty długu w przyspieszonym terminie (chyba że naruszenia zostały naprawione, lub warunki umowy o pożyczkę zostały renegocjowane na dzień sprawozdawczy lub wcześniej)

Rachunek zysków i strat oraz kapitał własny - pozycje przychodów, kosztów, zysków i strat.

- 11.48 Jednostka ujawnia następujące pozycje przychodów, kosztów, zysków lub strat w treści sprawozdania finansowego lub w informacji dodatkowej:
- a) zyski lub straty netto ujęte w oparciu o:
 - i) aktywa finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy;
 - ii) zobowiązania finansowe wyceniane w wartości godziwej przez wynik finansowy;
 - iii) aktywa finansowe wyceniane według zamortyzowanego kosztu pomniejszonego o utratę wartości oraz
 - iv) zobowiązania finansowe wycenione według zamortyzowanego kosztu;
 - b) całkowitą kwotę przychodów z odsetek oraz całkowitą kwotę kosztów odsetek (obliczone z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej), z tytułu aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, których nie wycenia się w wartości godziwej przez wynik finansowy oraz
 - c) sumę jakiegokolwiek utraty wartości dla każdej grupy aktywów finansowych.

Rachunkowość zabezpieczeń

- 11.49 Jednostka ujawnia następujące informacje oddzielnie dla zabezpieczeń każdego z czterech rodzajów ryzyka opisanego w paragrafie 11.31:
- a) opis zabezpieczenia,
 - b) opis instrumentów finansowych wyznaczonych na instrumenty zabezpieczające i ich wartość godziwą na dzień sprawozdawczy oraz
 - c) charakter ryzyka, przed którym jednostka się zabezpiecza, w tym opis pozycji zabezpieczanej
- 11.50 W przypadku zabezpieczenia ryzyka stałej stopy procentowej lub ryzyka cen danego towaru (paragrafy 11.33-11.36) jednostka ujawnia:

- a) zakres zmiany wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego ujętego w rachunku zysków i strat oraz
- b) zakres zmiany wartości godziwej pozycji zabezpieczanej ujętej w rachunku zysków i strat.

11.51 W przypadku zabezpieczenia ryzyka zmiennej stopy procentowej, ryzyka zmiany kursów wymiany walut obcych, ryzyka cen towarów w ramach uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania lub wysoce prawdopodobnej planowanej transakcji lub inwestycji netto w jednostce działające za granicą, jednostka ujawnia:

- a) okresy, w których oczekiwane są przepływy pieniężne i wówczas, gdy oczekuje się ich wpływu na zysk lub stratę;
- b) definicja wszelkich planowanych transakcji, w odniesieniu do których wcześniej stosowano rachunkowość zabezpieczeń, ale nie oczekuje się już wystąpienia tego rodzaju transakcji;
- c) zakres zmiany w wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego ujętego w kapitale własnym w ciągu okresu (paragraf 11.37);
- d) suma która została usunięta z kapitału własnego i ujęta w zysku lub stracie za dany okres, pokazując sumę występującą w każdej rachunku zysków i strat (paragrafy 11.38 i 11.39).

Ryzyko związane z instrumentami finansowymi wycenianymi według kosztu lub zamortyzowanego kosztu

11.52 W przypadku aktywów finansowych wycenianych według zamortyzowanego kosztu pomniejszanego o odpisy z tytułu utraty wartości, jednostka ujawnia znaczące zasady i warunki, które mogą wpłynąć na sumę, rozkład w czasie oraz pewność przyszłych przepływów pieniężnych, w tym ryzyko stopy procentowej, ryzyko zmiany kursów wymiany walut obcych oraz ryzyko kredytowe.

Rozdział 12

Zapasy

Zakres

12.1 **Zapasy są to aktywa:**

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

12.2 Niniejszego rozdziału 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 wyceniane według wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży przez wynik finansowy.
- b) pośredników w handlu towarami, którzy wyceniają swoje zapasy według wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży przez wynik finansowy.

Wycena zapasów

12.3 Standard wymaga ujawnienia wartości bilansowej zapasów wycenionych według wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży.

Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów

12.4 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

12.5 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 upusty, rabaty handlowe i inne podobne pozycje.

12.6 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.

Koszty przetworzenia

- 12.7 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 wyroby. Stałymi pośrednimi kosztami produkcji są te pośrednie koszty produkcji, które pozostają stosunkowo niezmiennie niezależnie od wielkości produkcji, takie jak koszty amortyzacji i utrzymania budynków i wyposażenia fabryki oraz produkcyjne (fabryczne) koszty zarządzania i administracji. Zmiennymi pośrednimi kosztami produkcji są te pośrednie koszty produkcji, które zmieniają się bezpośrednio lub prawie bezpośrednio wraz ze zmianą wielkości produkcji, takie jak pośrednie koszty materiałów i robocizny.

Przypisanie stałych kosztów pośrednich

- 12.8 Jednostka przypisuje stałe pośrednie koszty produkcji do kosztów przetworzenia zapasów w oparciu o 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 ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Zmienne pośrednie koszty produkcji przypisuje się do każdej jednostki produkcji na podstawie aktualnego stanu wykorzystania urządzeń produkcyjnych.

Produkty łączone lub produkty uboczne

- 12.9 W wyniku procesu produkcyjnego może powstawać równocześnie więcej niż jeden produkt. Ma to miejsce, na przykład, przy wytwarzaniu produktów powiązanych ze sobą lub, gdy obok podstawowego produktu powstaje produkt uboczny. Jeżeli kosztów przetwarzania każdego produktu nie można odrębnie określić, jednostka przypisuje te koszty 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 jednostka wycenia je według ceny sprzedaży pomniejszonej o koszty transakcji i koszty sprzedaży i odejmuje tę kwotę od kosztu wytworzenia podstawowego produktu. W rezultacie **wartość bilansowa** podstawowego produktu nie różni się w sposób istotny od jego kosztu wytworzenia.

Inne koszty uwzględnione w zapasach

- 12.10 Jednostka zalicza pozostałe koszty 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. Jeżeli jednostka aktywuje koszty finansowania zewnętrznego zgodnie z paragrafem 24.2(b) MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*, określa te ograniczone okoliczności, w których koszty finansowania zewnętrznego zalicza się do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów.

- 12.11 Paragraf 11.33(b) Rozdziału 11 *Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe* określa, że w niektórych okolicznościach, zmiana wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego w ramach zabezpieczania przed ryzykiem stałej stopy procentowej lub przed ryzykiem ceny posiadanych towarów koryguje wartość bilansową tych towarów.

Koszty wyłączone z zapasów

- 12.12 Przykładami kosztów wyłączonych z ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów i ujmowanych jako koszty okresu, w którym je poniesiono są:
- a) nietypowe wielkości (zużycie ponadnormatywne) zmarnowanych materiałów, robocizny oraz innych kosztów produkcyjnych,
 - b) koszty magazynowania, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w trakcie procesu produkcyjnego pomiędzy jednym i drugim etapem produkcji,
 - c) ogólne koszty administracyjne, które nie przyczyniają się do doprowadzenia zapasów do ich aktualnego stanu i miejsca oraz
 - d) koszty sprzedaży.

Koszt wytworzenia zapasów w jednostce usługowej

- 12.13 W stopniu, w jakim jednostka usługowa posiada zapasy, wycenia je w koszcie wytworzenia. 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

- 12.14 Zgodnie z Rozdziałem 35 *Wyspecjalizowane branże*, zapasy obejmujące produkty rolnicze, zebrane/ pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki gospodarczej, należy wyceniać w momencie początkowego **ujęcia** w wartości godziwej, pomniejszonej o szacunkowe koszty związane z kosztem sprzedaży na moment zbioru/pozyskania produktów. Wartość ta stanowi koszt wytworzenia zapasów na dzień zastosowania niniejszego rozdziału.

Metody wyceny kosztu wytworzenia, takie jak metoda kosztu standardowego oraz metoda oparta na cenach detalicznych

- 12.15 Jednostka może w celu wyceny zapasów stosować metodę kosztu standardowego czy metodę opartą 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. W metodzie opartej na cenach detalicznych cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów określa się redukując wartość zapasów w cenach sprzedaży o odpowiedni procent marży.

Metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

- 12.16 Cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji zapasów dotyczące pozycji, które co do zasady, nie są wzajemnie wymienialne, oraz dóbr i usług wytworzonych przeznaczonych do realizacji konkretnych przedsięwzięć, jednostka ustala z zastosowaniem metody szczegółowej identyfikacji poszczególnych cen nabycia lub kosztów wytworzenia.
- 12.17 Jednostka ustala cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów, innych niż te, o których mowa w paragrafie 12,16, 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. Metoda „ostatnie weszło, pierwsze wyszło” (LIFO) nie jest dozwolona przez niniejszy projekt standardu.

Utrata wartości zapasów

- 12.18 Paragrafy 26.2-26.4 wymagają od jednostki, aby na każdy dzień sprawozdawczy stwierdziła, czy nie nastąpiła utrata wartości zapasów, tj. czy nie można odzyskać ich wartości na przykład na skutek ich uszkodzenia, przestarzałości lub spadku cen sprzedaży. Jeżeli nastąpiła utrata wartości pozycji (lub grupy pozycji) zapasów, niniejsze paragrafy wymagają, aby jednostka wyceniła te zapasy według ceny sprzedaży pomniejszonej o koszty transakcji i koszty sprzedaży oraz aby ujęła odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości. Paragrafy niniejsze wymagają także odwrócenia wcześniejszych odpisów w pewnych okolicznościach.

Ujmowanie kosztów okresu

- 12.19 W momencie sprzedaży zapasów wartość bilansową tych zapasów jednostka ujmuje jako koszt okresu, w którym ujmowane są odnośne przychody.
- 12.20 Niektóre zapasy mogą zostać przypisane do innych aktywów, na przykład zapasy wykorzystane jako składnik rzeczowych aktywów trwałych wytworzonych przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie. Zapasy przypisane w ten sposób do innego składnika aktywów ujmuje się jako koszty w rachunku zysków i strat w czasie okresu użytkowania tego składnika aktywów.

Ujawnianie informacji

12.21 Jednostka ujawnia:

- a) zasady (politykę) rachunkowości przyjętych do wyceny zapasów, w tym metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia
- b) łączną wartość bilansową zapasów oraz wartość bilansową zapasów w rozbiciu odpowiednim dla danej jednostki gospodarczej,
- c) wartość zapasów ujętych jako koszt w okresie (cena nabycia lub koszt wytworzenia sprzedanych dóbr),
- d) kwoty odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości zapasów ujętych w okresie jako koszt zgodnie z paragrafem 12.18 oraz paragrafami 26.2–26.4,
- e) kwotę odwrócenia każdego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętego w okresie zgodnie z paragrafem 12.18 oraz paragrafem 26.4, jak również opis okoliczności lub zdarzeń, które doprowadziły do tego rodzaju odwrócenia oraz
- f) wartość bilansową zapasów przyjętych jako zabezpieczenia zobowiązań.

Rozdział 13

Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych

Definicja jednostek stowarzyszonych

- 13.1 **Jednostka stowarzyszona** jest to jednostka gospodarcza, tym jednostka nie posiadająca osobowości prawnej, taka jak spółka cywilna, na którą inwestor wywiera znaczący wpływ, i która nie jest ani jednostką zależną od inwestora, ani wspólnym przedsięwzięciem inwestora.
- 13.2 Znaczący wpływ jest to zdolność do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji na temat polityki operacyjnej i finansowej jednostki gospodarczej, nie polegające jednak na sprawowaniu **kontroli** lub **współkontroli** nad polityką operacyjną i finansową tej jednostki.
- a) Jeżeli inwestor posiada bezpośrednio lub pośrednio (np. poprzez jednostki zależne) 20% lub więcej głosów w jednostce, w której dokonał inwestycji, to zakłada się, że inwestor wywiera znaczący wpływ na jednostkę gospodarczą, chyba że można wyraźnie wykazać, że tak nie jest.
 - b) Natomiast jeśli inwestor posiada bezpośrednio lub pośrednio (np. poprzez jednostki zależne) mniej niż 20% głosów w danej jednostce, to można założyć, że nie wywiera on na tę jednostkę znaczącego go wpływu, chyba że można wyraźnie taki wpływ wykazać.
 - c) Posiadanie kontrolnego pakietu lub znaczącej części udziałów przez innego inwestora, nie wyklucza możliwości wywierania znaczącego wpływu na daną jednostkę gospodarczą.

Wycena następująca po początkowym ujęciu – wybór zasad (polityki) rachunkowości

- 13.3 Inwestor rozlicza wszystkie swoje inwestycje w jednostkach stowarzyszonych stosując jedno z następujących podejść:
- a) metodę opartą na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia opisaną w paragrafie 13.4
 - b) metodę praw własności opisaną w paragrafie 13.5 lub
 - c) metodę wyceny według **wartości godziwej** przez wynik finansowy lub metodę poniesionej straty opisaną w paragrafie 13.6.

Metoda oparta na cenie nabycia

- 13.4 Inwestor wycenia wszystkie swoje inwestycje w jednostkach stowarzyszonych według ceny nabycia pomniejszonej o łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości. Inwestor ujmuje przychód z inwestycji tylko do takiej kwoty, jaką otrzymał z tytułu podziału łącznych zysków wypracowanych przez jednostkę od momentu jej nabycia przez inwestora. Uzyskany przychód przewyższający te zyski traktuje się jako odzyskanie inwestycji i ujmuje się jako pomniejszenie jej ceny nabycia. Inwestor ujawnia informacje wymagane przez niniejszy rozdział. Inwestor ujmuje odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości zgodnie z Rozdziałem 26 *Utrata wartości aktywów niefinansowych*.

Metoda praw własności

- 13.5 Inwestor wycenia inwestycje rozliczane zgodnie z metodą praw własności stosując procedury przedstawione w MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych*. Inwestor ujawnia także informacje wymagane przez MSR 28.

Wycena w wartości godziwej przez wynik finansowy

- 13.6 Inwestor wycenia swoje inwestycje w jednostkach stowarzyszonych według wartości godziwej przez wynik finansowy stosując procedury opisane w paragrafach 11.14–11.17 Rozdziału 11 *Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe*. Inwestor ujawnia informacje wymagane przez niniejszy rozdział. Inwestor nie stosuje wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy w odniesieniu do inwestycji w jednostce stowarzyszonej, której wartości nie można wycenić w wiarygodny sposób.

Ujawnianie informacji

- 13.7 Inwestor w jednostce stowarzyszonej ujawnia:
- a) Zasady (politykę) rachunkowości dotyczącą inwestycji w jednostkach stowarzyszonych,
 - b) wartość godziwą inwestycji w jednostkach stowarzyszonych, dla których istnieją opublikowane notowania rynkowe,
 - c) skrócone informacje finansowe o jednostkach stowarzyszonych, obejmujące łączne wartości aktywów, zobowiązań, przychodów oraz wysokość zysku lub straty wraz z podaniem udziału procentowego we własności jednostek stowarzyszonych oraz
 - d) charakter i zakres wszelkich znaczących ograniczeń (wynikających, na przykład, z umów kredytowych lub wymogów regulacyjnych) zdolności jednostek stowarzyszonych do przekazywania funduszy inwestorowi w postaci dywidend kasowych lub do spłaty kredytów lub pożyczek,
- 13.8 W przypadku inwestycji w jednostkach stowarzyszonych rozliczanych metodą praw własności, inwestor ujawnia osobno swój udział w zyskach lub stratach tych jednostek, **wartość bilansową** tych inwestycji oraz swój udział w **działalnościach zaniechanych** tych jednostek stowarzyszonych.

Prezentacja sprawozdań finansowych

- 13.9 Inwestor zalicza inwestycje w jednostkach stowarzyszonych do aktywów trwałych (długoterminowych).

Rozdział 14

Udziały we wspólnych przedsięwzięciach

Definicja udziałów we wspólnych przedsięwzięciach

- 14.1 **Współkontrola** jest to określony w umowie ustalony podział **kontroli** nad działalnością gospodarczą, który występuje tylko wówczas, gdy strategiczne decyzje finansowe i operacyjne dotyczące tej działalności wymagają jednomyślnej zgody stron współkontrolujących (wspólników).
- 14.2 **Wspólne przedsięwzięcie** to ustalenia umowne, na mocy których dwie lub więcej stron podejmuje działalność gospodarczą podlegającą współkontroli. Wspólne przedsięwzięcie może mieć formę wspólnie kontrolowanych działalności, wspólnie kontrolowanych aktywów lub **wspólnie kontrolowanych podmiotów**.

Wspólnie kontrolowana działalność

- 14.3 Działalność niektórych wspólnych przedsięwzięć polega w większym stopniu na użytkowaniu aktywów i innych zasobów należących do wspólników przedsięwzięcia niż na ustanowieniu osoby prawnej, spółki osobowej czy innego podmiotu lub struktury finansowej odrębnej względem samych wspólników. Każdy ze wspólników używa swoich własnych rzeczowych aktywów trwałych i posiada własne zapasy. Każdy ze wspólników przedsięwzięcia ponosi także własne koszty, zaciąga zobowiązania oraz pozyskuje środki na finansowanie własnej działalności, co skutkuje powstaniem jego własnych zobowiązań. Działalność wspólnego przedsięwzięcia może być prowadzona przez pracowników zatrudnianych przez poszczególnych wspólników także do innej działalności wspólnika, która ma podobny charakter. Porozumienie o wspólnym przedsięwzięciu zwykle reguluje sposób podziału pomiędzy wspólników przychodów ze sprzedaży wspólnych produktów i wszelkich wspólnie ponoszonych kosztów.
- 14.4 W odniesieniu do swoich udziałów we wspólnie kontrolowanej działalności wspólnik przedsięwzięcia ujmuje w swoim sprawozdaniu finansowym:
- a) aktywa, które kontroluje i zobowiązania, które zaciągnął oraz
 - b) ponoszone koszty i swój udział w przychodach z tytułu sprzedaży dóbr lub usług generowanych przez wspólne przedsięwzięcie.

Wspólnie kontrolowane aktywa

- 14.5 W niektórych wspólnych przedsięwzięciach ma miejsce sprawowanie przez wspólników przedsięwzięcia współkontroli oraz często wspólna własność nad aktywami wniesionymi do wspólnego przedsięwzięcia lub nabytymi w celu wniesienia do tego przedsięwzięcia oraz przeznaczonymi dla celów, które to przedsięwzięcie ma realizować.
- 14.6 W odniesieniu do swoich udziałów we wspólnie kontrolowanych aktywach wspólnik przedsięwzięcia ujmuje w swoim sprawozdaniu finansowym:

- a) swój udział we wspólnie kontrolowanych aktywach, klasyfikowanych według rodzajów tych aktywów,
- b) zaciągnięte przez niego zobowiązania,
- c) swój udział w zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie z pozostałymi wspólnikami przedsięwzięcia w związku ze wspólnym przedsięwzięciem,
- d) przychody uzyskane ze sprzedaży lub wykorzystania części produkcji, która przypada na danego wspólnika i pochodzi ze wspólnego przedsięwzięcia, łącznie z udziałem we wszelkich kosztach poniesionych przez to przedsięwzięcie oraz
- e) koszty poniesione w związku ze swym udziałem we wspólnym przedsięwzięciu.

Współkontrolowane podmioty

- 14.7 **Podmiotem współkontrolowanym** jest wspólne przedsięwzięcie, które wymaga ustanowienia osoby prawnej, spółki osobowej czy innego podmiotu, w którym każdy ze wspólników przedsięwzięcia posiada udział. Podmiot taki działa na takich samych zasadach, jak inne jednostki gospodarcze, z wyjątkiem tego, że ustalenia umowne pomiędzy wspólnikami przedsięwzięcia ustanawiają współkontrolę nad działalnością gospodarczą podmiotu.

Wycena następująca po początkowym ujęciu – wybór zasad (polityki) rachunkowości

- 14.8 Wspólnik rozlicza swoje udziały w podmiotach współkontrolowanych stosując jedną z poniższych metod:
- a) metodę ceny nabycia opisaną w paragrafie 14.9,
 - b) metodę praw własności opisaną w paragrafie 14.10 lub
 - c) metodę wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy,
 - d) lub metodę poniesionej straty opisane w paragrafie 14.12.

Metoda oparta na cenie nabycia

- 14.9 Inwestor wycenia wszystkie swoje inwestycje w jednostkach stowarzyszonych według ceny nabycia pomniejszonej o łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości. Inwestor uwzględnia przychód z inwestycji tylko do takiej kwoty, jaką otrzymał z tytułu podziału łącznych zysków wypracowanych przez jednostkę od momentu jej nabycia przez inwestora. Uzyskany przychód przewyższający te zyski traktuje się jako odzyskanie inwestycji i ujmuje się jako pomniejszenie ceny nabycia. Inwestor ujawnia informacje wymagane przez niniejszy rozdział. Inwestor ujmuje utratę wartości zgodnie z Rozdziałem 26 *Utrata wartości aktywów niefinansowych*.

Metoda praw własności

- 14.10 Inwestor wycenia inwestycje we współkontrolowanych podmiotach zgodnie z metodą praw własności stosując procedury przedstawione w paragrafach 38–40 MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*, który na nawiązuje do MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych*. Inwestor ujawnia także informacje wymagane przez MSR 28.

Konsolidacja proporcjonalna

- 14.11 Inwestor wycenia inwestycje we współkontrolowanych podmiotach zgodnie z metodą konsolidacji proporcjonalnej stosując procedury przedstawione w paragrafach 30–37 MSR 31. Inwestor ujawnia także informacje wymagane przez MSR 31.

Wycena według wartości godziwej przez wynik finansowy

- 14.12 Inwestor wycenia swoje inwestycje w podmiotach współkontrolowanych według wartości godziwej przez wynik finansowy stosując procedury opisane w paragrafach 11.14–11.18 Rozdziału 11 *Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe*. Inwestor ujawnia informacje wymagane przez niniejszy rozdział. Inwestor nie stosuje wyceny według wartości godziwej przez wynik finansowy w odniesieniu do inwestycji w jednostce stowarzyszonej, której wartości nie można wycenić w wiarygodny sposób.

Transakcje pomiędzy wspólnikiem przedsięwzięcia a wspólnym przedsięwzięciem

- 14.13 Gdy wspólnik przedsięwzięcia wnosi lub sprzedaje aktywa wspólnemu przedsięwzięciu, to ujęcie części zysku lub straty z tytułu tej transakcji odzwierciedla treść ekonomiczną tej transakcji. Jeżeli aktywa zostały zatrzymane we wspólnym przedsięwzięciu oraz pod warunkiem przekazania przez wspólnika wspólnego przedsięwzięcia znaczącego ryzyka oraz pożytków z tytułu własności, wspólnik wspólnego przedsięwzięcia ujmuje tylko tę część zysku lub straty, którą można przypisać do udziałów pozostałych wspólników. Wspólnik ujmuje pełną kwotę straty, jeżeli wpłaty lub sprzedaż prezentują dowody na to, że nastąpiła utrata wartości.
- 14.14 W przypadku, gdy wspólnik przedsięwzięcia nabywa aktywa od wspólnego przedsięwzięcia, nie ujmuje w sprawozdaniu przypadającej mu części zysków wspólnego przedsięwzięcia z tytułu tej transakcji, do czasu odsprzedaży tych aktywów niezależnej stronie trzeciej. Wspólnik ujmuje w sprawozdaniu swoją część strat z tytułu tych transakcji w taki sam sposób, jak przypadającą na niego część zysków, z tym, że straty powinny zostać ujęte niezwłocznie, jeżeli wynikają z utraty wartości.

Inwestor nie sprawuje współkontroli

- 14.15 Inwestor we wspólnym przedsięwzięciu, który nie sprawuje współkontroli, wykazuje tę inwestycję zgodnie z Rozdziałem 11 lub jeżeli wywiera on znaczący wpływ na wspólne przedsięwzięcie, zgodnie z Rozdziałem 13 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych*.

Ujawnianie informacji

- 14.16 O ile prawdopodobieństwo wystąpienia straty nie jest znikome, inwestor we wspólnym przedsięwzięciu ujawnia - niezależnie od kwoty innych zobowiązań warunkowych - informacje dotyczące łącznej kwoty następujących **zobowiązań warunkowych**:
- a) zobowiązania warunkowe zaciągnięte przez inwestora w związku ze swoimi udziałami we wspólnym przedsięwzięciu oraz swój udział w zobowiązaniach warunkowych zaciągniętych wspólnie z innymi wspólnikami przedsięwzięcia,

- b) udział w zobowiązaniach warunkowych samego wspólnego przedsięwzięcia, do których jest warunkowo zobowiązany oraz
- c) zobowiązania warunkowe, które powstały w związku z tym, że inwestor warunkowo odpowiada za zobowiązania innych wspólników wspólnego przedsięwzięcia.

14.17 Inwestor we wspólnym przedsięwzięciu ujawnia:

- a) Łączną kwotę wszelkich zobowiązań związanych z jego udziałami we wspólnym przedsięwzięciu oraz udziałami w zobowiązaniach kontraktowych zaciągniętych wspólnie z innymi wspólnikami przedsięwzięcia oraz udział w zobowiązaniach kontraktowych samego wspólnego przedsięwzięcia.
- b) wykaz i opis udziałów w znaczących wspólnych przedsięwzięciach oraz wielkości procentowe posiadanych udziałów własnościowych we wspólnie kontrolowanych jednostkach.
- c) metodę, według której ujmuje udziały w podmiotach wspólnie kontrolowanych.

Rozdział 15

Nieruchomości inwestycyjne

Ujmowanie

- 15.1 **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 towarów, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych, ani też
 - b) przeznaczona na sprzedaż w ramach zwykłej działalności jednostki.
- 15.2 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 definicję nieruchomości inwestycyjnej i jeśli leasingobiorca korzysta z modelu wartości godziwej (zob. paragraf 15.4) w odniesieniu do tej nieruchomości lub w odniesieniu do wszystkich innych nieruchomości zaklasyfikowanych jako nieruchomość inwestycyjna.

Wycena w momencie początkowego ujęcia

- 15.3 Jednostka wycenia swoją nieruchomość inwestycyjną w momencie początkowego ujęcia według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Na cenę nabycia nieruchomości składa się cena zakupu powiększona o wszelkie koszty bezpośrednio związane z transakcją zakupu, takie jak koszty pośrednika, koszty przekazania nieruchomości oraz inne koszty związane z tą transakcją. Jednostka stosuje paragrafy 16.6–16.10, aby ustalić koszt wytworzenia nieruchomości inwestycyjnej zbudowanej przez jednostkę gospodarczą.

Wycena następująca po początkowym ujęciu – wybór zasad (polityki) rachunkowości

- 15.4 Jednostka wycenia swoją nieruchomość inwestycyjną po początkowym ujęciu stosując:
- a) Metodę wartości godziwej lub metodę ceny nabycia z paragrafu 15.5 lub
 - b) metodę kosztu wytworzenia z paragrafu 15.6.

Metoda wartości godziwej

- 15.5 Jednostka, która decyduje się na wybór metody opartej na wartości godziwej stosuje MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne* (zob. paragrafy 33-55) oraz ujawnia informacje wymagane przez paragrafy 75-78 standardu.

Metoda oparta na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia

- 15.6 Jednostka, która decyduje się na wybór metody opartej na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia rozlicza wszystkie swoje inwestycje jako rzeczowe aktywa trwałe zgodnie z wymogami wyceny opartej na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia zgodnie z Rozdziałem 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*. Jednostka ujawnia informacje wymagane przez niniejszy rozdział.

Przeniesienia

- 15.7 Jednostka przenosi nieruchomość do kategorii lub z kategorii nieruchomości inwestycyjnych tylko wtedy, dana nieruchomość zacznie spełniać lub przestanie spełniać wymogi definicji nieruchomości inwestycyjnej.

Rozdział 16

Rzeczowe aktywa trwałe

Ujmowanie

- 16.1 Rzeczowe aktywa trwałe są to aktywa materialne, które:
- 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.
- 16.2 Części zamienne oraz wyposażenie związane z serwisem są zwykle wykazywane jako zapasy i ujmowane w rachunku zysków i strat w momencie ich wykorzystania. Jednak, istotne części zamienne oraz awaryjne wyposażenie kwalifikują się do wykazania jako rzeczowe aktywa trwałe, jeżeli jednostka oczekuje, iż będą one wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres. Podobnie, jeżeli części zamienne oraz wyposażenie związane z serwisem mogą być wykorzystane jedynie dla poszczególnych pozycji rzeczowych aktywów trwałych, wtedy ujmowane są jak rzeczowe aktywa trwałe.
- 16.3 Główne części składowe niektórych pozycji rzeczowych aktywów trwałych mogą wymagać wymiany w regularnych odstępach czasu. Jednostka ujmuje w **wartości bilansowej** pozycji rzeczowych aktywów trwałych koszty wymiany części zastępczych tych pozycji w momencie ich poniesienia, jeśli oczekuje się, że część zastępcza przyniesie jednostce dodatkowe korzyści w przyszłości. Wartość bilansową części, które zostały zastąpione usuwa się z bilansu zgodnie z paragrafami 16.24–16.27.
- 16.4 Warunkiem ciągłego wykorzystywania pozycji rzeczowych aktywów trwałych (na przykład autobusu) może być przeprowadzanie w regularnych odstępach czasu generalnych przeglądów niezależnie od wymiany 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. Pozostałe koszty poprzedniego przeglądu (w odróżnieniu od typowej części składowej) są odpisywane. Takie podejście jest stosowane niezależnie od tego, czy koszty poprzedniego przeglądu zostały zidentyfikowane w ramach transakcji nabycia lub przy wytworzeniu składnika aktywów. Jeśli zachodzi taka potrzeba, szacowane koszty przyszłego podobnego przeglądu mogą być wykorzystane jako wskazówka, jaki był koszt bieżącego przeglądu w momencie nabycia lub wytworzenia składnika aktywów.
- 16.5 Grunty i budynki są odrębnymi aktywami i dla celów księgowych traktowane są rozłącznie, nawet, jeśli zostały nabyte razem.

Wycena w momencie początkowego ujęcia

- 16.6 Jednostka wycenia rzeczowe aktywa trwałe w momencie początkowego ujęcia według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.

Składniki ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

- 16.7 Na cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych składają się:

- a) cena zakupu, łącznie opłatami prawnymi i prowizjami pośredników, z cłami importowymi i bezzwrotnymi 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 niezbędnego do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Mogą one obejmować przygotowanie miejsca, dostawę wraz z załadunkiem i wyładunkiem, instalację i montaż oraz test działania.
- 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.

- 16.8 Poniższe koszty nie są kosztami pozycji rzeczowych aktywów trwałych i jednostka ujmuje je jako koszty okresu w momencie ich poniesienia:

- a) koszty otwarcia nowego zakładu,
- b) koszty związane z rozpoczęciem wytwarzania nowego produktu lub świadczenia nowej usługi (łącznie z kosztami promocji i reklamy),
- c) koszty rozpoczęcia działalności w nowej lokalizacji lub wśród nowego segmentu klientów (łącznie z kosztami szkoleń pracowników) oraz
- d) koszty administracyjne oraz inne ogólne koszty pośrednie.

- 16.9 Przychody i koszty powiązane z ubocznymi działaniami mającymi miejsce w czasie tworzenia lub ulepszania pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się w zysku lub stracie, jeżeli te działania nie są konieczne do doprowadzenia tej pozycji rzeczowych aktywów trwałych do zamierzonego miejsca i stanu i funkcjonowania.

Ustalenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

- 16.10 Cena nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych jest ekwiwalentem ceny zapłaconej środkami pieniężnymi na dzień ujęcia. Jeżeli płatność jest odroczone poza normalny okres kredytowania, cena nabycia odpowiada **wartości bieżącej** wszystkich przyszłych płatności. Jeżeli składnik rzeczowych aktywów trwałych został nabyty w drodze wymiany na inny niepieniężny składnik aktywów lub aktywa, cena nabycia otrzymanego składnika aktywów odpowiada **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. W takim przypadku cenę nabycia składnika aktywów stanowi wartość bilansowa składnika aktywów oddanego w ramach wymiany.

Wycena następująca po początkowym ujęciu – wybór zasad (polityki) rachunkowości

16.11 Jednostka dokonuje wyceny wszystkich pozycji należących do tej samej grupy rzeczowych aktywów trwałych następującej po początkowym ujęciu stosując:

- a) metodę ceny nabycia lub kosztu wytworzenia opisaną w paragrafie 16.12 lub
- b) metodę opartą na wartości przeszacowanej opisaną w paragrafie 16.13.

Metoda oparta na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia

16.12 Jednostka wycenia rzeczowe aktywa trwałe według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszonych o zakumulowaną **amortyzację** oraz o zakumulowane odpisy aktualizujące z tytułu **utruty wartości**.

Metoda oparta na wartości przeszacowanej

16.13 Jednostka, która decyduje się na stosowanie metody opartej na wartości przeszacowanej w odniesieniu do rzeczowych aktywów trwałych stosuje paragrafy 31-42 MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz ujawnia informacje wymagane przez paragraf 77 MSR 16.

Amortyzacja

16.14 Jednostka przypisuje początkową wartość pozycji rzeczowych aktywów trwałych do jej istotnych części składowych i amortyzuje osobno każdą z tych części. Jednakże istotne części składowe pozycji rzeczowych aktywów trwałych mają taki sam **okres użytkowania** i metodę amortyzacji jak inne istotne części tej samej pozycji. Takie części mogą być grupowane w celu ustalenia odpisu amortyzacyjnego. Z niektórymi wyjątkami takimi, jak wykopalka i wysypiska, grunty posiadają nieograniczony okres użytkowania i dlatego nie są amortyzowane.

16.15 Odpisy amortyzacyjne za każdy okres są ujmowane jako koszt danego okresu, o ile nie są wliczone w wartość bilansową innego składnika aktywów. Na przykład amortyzacja urządzeń produkcyjnych i wyposażenia jest zaliczona do kosztu przetworzenia zapasów (zob. Rozdział 12 *Zapasy*).

Wartość podlegająca amortyzacji i okres amortyzacji

16.16 Jednostka rozkłada podlegającą amortyzacji wartość składnika aktywów w sposób systematyczny na przestrzeni okresu użytkowania.

16.17 Jednostka dokonuje przeglądu **wartości końcowej** oraz **okresu użytkowania** składnika aktywów przynajmniej raz do roku na **dzień sprawozdawczy** oraz, jeśli stan faktyczny różni się od wcześniejszych szacunków, dokonuje korekty wartości końcowej i okresu użytkowania. Jednostka rozlicza zmianę wartości końcowej lub okresu użytkowania jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z paragrafami 10.13–10.17.

16.18 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 paragrafami 36.5–36.7 lub gdy składnik aktywów został usunięty z bilansu - w zależności od tego, który moment jest wcześniejszy. 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 wykorzystywany w procesie produkcyjnym.

16.19 Jednostka ustalając okres użytkowania składnika aktywów bierze pod uwagę wszystkie następujące czynniki:

- 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,
- c) technologiczną i rynkową utratę przydatności wynikającą ze zmian lub udoskonaleń produkcji lub ze zmian popytu na dany produkt lub na daną usługę, do wytworzenia których wykorzystywany jest dany składnik aktywów oraz
- d) prawne lub inne podobne ograniczenia dotyczące wykorzystania składnika aktywów takie, jak wygaśnięcie terminu użytkowania z tytułu odnośnych umów leasingowych.

Metoda amortyzacji

16.20 Jednostka wybiera metodę amortyzacji, która odzwierciedla tryb konsumowania przez jednostkę zakładanych przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów. Do możliwych do wykorzystania metod zaliczamy metodę liniową, metodę degresywną oraz metodę opartą na liczbie wytworzonych produktów.

16.21 Jednostka dokonuje przeglądu metody amortyzacji przynajmniej raz do roku na dzień sprawozdawczy. Jeśli nastąpiła znacząca zmiana w oczekiwanym trybie konsumowania przez jednostkę przyszłych korzyści z tytułu składnika aktywów, jednostka powinna zmienić metodę amortyzacji tak, aby odzwierciedlała ona zmieniony tryb. Zmiana metody amortyzacji zostaje ujęta jako zmiana wartości szacunkowych zgodnie z rozdziałem 10 *Zasady (polityka) rachunkowości, wartości szacunkowe i błędy*.

Utrata wartości

16.22 Na koniec każdego okresu sprawozdawczego, jednostka stosuje rozdział 26 *Utrata wartości aktywów niefinansowych*, aby ustalić, czy nastąpiła utrata wartości pozycji lub grupy rzeczowych aktywów trwałych, a jeśli tak, to w jaki sposób ująć lub wycenić tę utratę wartości. Niniejszy rozdział wyjaśnia, w jaki sposób jednostka weryfikuje wartość bilansową aktywów, ustala wartość godziwą pomniejszoną o koszt sprzedaży składnika aktywów oraz kiedy ujmuje lub odwraca odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.

Odszkodowania związane z utratą wartości

- 16.23 Odszkodowania uzyskane od stron trzecich z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujmują się w rachunku zysku i strat w momencie, w którym staną się należne.

Usunięcie z bilansu

- 16.24 Jednostka usuwa z bilansu pozycję rzeczowych aktywów trwałych:
- a) w chwili zbycia tej pozycji lub
 - b) kiedy nie oczekuje się żadnych przyszłych korzyści ekonomicznych z tytułu jej użytkowania lub zbycia.
- 16.25 Zyski i straty wynikające z faktu usunięcia pozycji rzeczowych aktywów trwałych z bilansu, jednostka ujmują w rachunku zysków i strat w momencie usunięcia z bilansu (chyba że zgodnie z Rozdziałem 19 *Leasing* odpowiednie jest inne podejście do transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego). Jednostka nie klasyfikuje takich zysków jako przychodu.
- 16.26 Dla ustalenia momentu zbycia jednostka stosuje kryteria określone w Rozdziale 22 *Przychody* dotyczące ujmowania przychodu z tytułu sprzedaży dóbr. Rozdział 19 dotyczy zbycia w ramach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego.
- 16.27 Zyski i straty wynikające z faktu usunięcia pozycji rzeczowych aktywów trwałych z bilansu, jednostka ustala jako różnicę między przychodami netto ze zbycia (jeśli takie miały miejsce) a wartością bilansową tej pozycji.

Rzeczowe aktywa trwale utrzymane do sprzedaży

- 16.28 Paragrafy 36.5–36.7 określają wymogi dotyczące rzeczowych aktywów trwałych oraz innych aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży.

Ujawnianie informacji

- 16.29 Jednostka ujawnia w sprawozdaniu finansowym dla każdej grupy rzeczowych aktywów trwałych:
- a) metody wyceny zastosowane do ustalenia wartości bilansowej brutto,
 - b) zastosowane metody amortyzacji,
 - c) przyjęte okresy użytkowania lub zastosowane stawki amortyzacyjne,
 - d) wartość bilansową brutto oraz zakumulowaną amortyzację (w łącznej kwocie z zakumulowanymi odpisami aktualizującymi z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu,
 - e) uzgodnienie wartości bilansowej na początku okresu z wartością na koniec okresu wykazujące:
 - i) zwiększenia,
 - ii) sprzedaż, w tym aktywów zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży lub włączonych do grupy aktywów zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży,
 - iii) nabycie wskutek **połączenia jednostek gospodarczych**,

- iv) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w rachunku zysków i strat zgodnie z Rozdziałem 26,
- v) amortyzacja
- vi) różnice kursowe netto wynikające z faktu przeliczenia **sprawozdania finansowego z waluty funkcjonalnej** na inną **walutę prezentacji** łącznie z efektem przekształcenia sprawozdania finansowego jednostki działającej za granicą na walutę prezentacji jednostki sprawozdawczej (zob. Rozdział 30 *Przeliczanie na walutę obcą*) oraz
- vii) inne zmiany

16.30 Jednostka gospodarcza ujawnia także:

- a) fakt istnienia oraz kwoty ograniczeń dotyczących tytułu prawnego jednostki oraz informację o zastawieniu rzeczowych aktywów trwałych tytułem zabezpieczenia zobowiązań,
- b) kwoty zobowiązań umownych zaciągniętych w związku z nabyciem rzeczowych aktywów trwałych oraz
- c) jeśli nie zostało to osobno ujawnione w rachunku zysków i strat, kwoty otrzymanych odszkodowań uzyskanych od stron trzecich z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujętych w rachunku zysku i strat.

16.31 Jednostka prezentuje w bilansie rzeczowe aktywa trwałe zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży oddzielnie od innych aktywów jednostki. Jednostka prezentuje w bilansie zobowiązania powiązane z rzeczowymi aktywami trwałymi zaklasyfikowanymi jako przeznaczone do sprzedaży oddzielnie od innych zobowiązań jednostki.

Rozdział 17

Wartości niematerialne inne niż wartość firmy

- 17.1 Składnik wartości niematerialnych jest to możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów nie posiadający postaci fizycznej. Taki 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, składnikiem aktywów lub zobowiązaniem lub
 - b) wynika z praw umownych lub innych praw wynikających z przepisów, niezależnie od tego, czy prawa te można przenieść lub oddzielić od jednostki lub od innych praw i obowiązków.

Ujmowanie

Ogólne zasady ujmowania wartości niematerialnych

- 17.2 Podejmując o ujęciu składnika wartości niematerialnych jednostka stosuje kryteria określone w paragrafie 2.22. Dlatego jednostka składnik wartości niematerialnych ujmuje jako składnik aktywów wtedy i tylko wtedy, gdy:
- a) uzyskanie przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych związanych ze składnikiem wartości niematerialnych jest **prawdopodobne** oraz
 - b) jego wartość lub cenę nabycia lub koszt wytworzenia można wiarygodnie ustalić.
- 17.3 Prawdopodobieństwo uzyskania przyszłych korzyści ekonomicznych z tytułu składnika wartości niematerialnych jednostka ocenia na podstawie racjonalnych i potwierdzalnych założeń, które odzwierciedlają najlepsze szacunki kierownictwa dotyczące warunków, jakie będą istniały w ciągu okresu użytkowania tego składnika aktywów.
- 17.4 Przy ustalaniu stopnia pewności przyszłych przepływów pieniężnych związanych z przyszłymi korzyściami ekonomicznymi dającymi się powiązać z użytkownikiem składnika aktywów, jednostka stosuje oceny oparte na dowodach dostępnych na dzień początkowego ujęcia, przywiązując większą wagę do dowodów zewnętrznych.
- 17.5 Kryterium ujęcia opartego na prawdopodobieństwie, o którym mowa w paragrafie 17.2 jest uznawane za zawsze spełnione w przypadku wartości niematerialnych nabytych odrębnie.

Przejęcie w ramach połączenia jednostek gospodarczych

- 17.6 Składnik wartości niematerialnych przejęty w ramach **połączenia jednostek gospodarczych** jest zwykle ujmowany jako składnik aktywów, ponieważ jego **wartość godziwą** można wycenić w wystarczająco wiarygodny sposób. Jednakże składnik wartości niematerialnych przejęty w ramach połączenia jednostek

gospodarczych nie jest ujmowany, jeżeli wynika z praw umownych lub innych praw wynikających z przepisów i jego wartości godziwej nie można wycenić w wiarygodny sposób ponieważ:

- a) nie można go oddzielić od **wartości firmy** lub
- b) można ją oddzielić od wartości firmy ale nie istnieje historia transakcji wymiany na te same lub podobne rodzaje aktywów a w związku z tym oszacowanie wartości godziwej w inny sposób byłoby oparte na trudnych do pomiaru zmiennych.

Początkowa wycena:

- 17.7 Jednostka przy początkowym ujęciu wycenia składnik wartości niematerialnych według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.

Odrębne nabycie

- 17.8 Cena nabycia składnika wartości niematerialnych nabytego w odrębnej transakcji obejmuje:
- a) cenę zakupu, łącznie z cłami importowymi i bezzwrotnymi podatkami od zakupu pomniejszoną o opusty handlowe i rabaty oraz
 - b) wszelkie koszty, które można bezpośrednio przypisać do przygotowania składnika aktywów do jego zamierzonego wykorzystania.

Przejęcie w ramach połączenia jednostek gospodarczych

- 17.9 Jeżeli składnik wartości niematerialnych jest przejmowany w ramach **połączenia jednostek gospodarczych** jego wartość odpowiada wartości **godziwej** na dzień przejęcia

Nabycie w drodze dotacji rządowej

- 17.10 Rozdział 23 *Dotacje rządowe* określa podejście księgowe do wartości niematerialnych nabytych w drodze dotacji rządowej.

Wymiana aktywów

- 17.11 Składnik lub składniki wartości niematerialnych mogą być nabyte w drodze wymiany na inną pozycję lub pozycje aktywów niepieniężnych lub na grupę pozycji aktywów pieniężnych i niepieniężnych. Wartość początkową takiego składnika wartości niematerialnych 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.
- 17.12 Jeśli jednostka może wiarygodnie ustalić wartość godziwą albo otrzymanego albo przekazanego składnika aktywów, wówczas wartość godziwą składnika aktywów przekazanego stosuje się do ustalenia wartości początkowej, o ile wartość godziwa otrzymanego składnika aktywów nie jest bardziej oczywista.
- 17.13 Jeśli jednostka nie jest w stanie ustalić wiarygodnie wartości godziwej nabytego

składnika aktywów, jego wartość wycenia w wysokości **wartości bilansowej** składnika aktywów przekazanego w zamian.

Składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę inny niż wartość firmy – wybór zasad rachunkowości

- 17.14 Z powstaniem składnika wartości niematerialnych wytworzonego przez jednostkę we własnym zakresie, innego niż wartość firmy, wiąże się etap prac badawczych i rozwojowych. Jednostka dokonuje wyboru **zasad rachunkowości** dotyczących wyceny kosztów poniesionych na etapie prac badawczych i rozwojowych spośród metody wyceny opartej na koszcie wytworzenia przedstawionej w paragrafie 17.5 lub metody opartej na aktywowaniu opisanej w paragrafie 17.6.

Metoda oparta na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia

- 17.15 Jednostka ujmuje wszystkie koszty poniesione w związku z etapem prac badawczych i rozwojowych jako koszt okresu, w którym zostały poniesione.

Metoda oparta na aktywowaniu

- 17.16 Zgodnie z metodą opartą na aktywowaniu jednostka ujmuje wszystkie koszty poniesione na etapie prac badawczych jako koszt okresu, w którym zostały poniesione. Koszty, które zostały poniesione na etapie prac rozwojowych są także ujmowane jako koszt okresu z wyjątkiem tych kosztów prac rozwojowych, poniesionych po konkretnym momencie w czasie, kiedy to następuje spełnienie kryteriów, które ujmowane są jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składników wartości niematerialnych. Jednostka wybierająca metodę aktywowania jako zasadę rachunkowości stosuje wymogi określone w paragrafach 51-67 MSR 38 *Wartości niematerialne*.

Ujmowanie kosztów okresu

- 17.17 Jednostka ujmuje nakłady na składnik wartości niematerialnych jako koszt okresu w momencie ich poniesienia, o ile stanowią część kosztu składnika wartości niematerialnych, który spełnia wymogi ujmowania określone w paragrafach 17.2–17.16.
- 17.18 Jednostka ujmuje nakłady na następujące pozycje jako koszt okresu i nie aktywuje ich jako kosztu wartości niematerialnych:
- a) wytworzone przez jednostkę znaki towarowe, tytuły publikacji, listy klientów i tym podobne pozycje,
 - b) nakłady na rozpoczęcie działalności (koszty uruchomienia), chyba że nakłady te są uwzględnione w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z Rozdziałem 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*. Koszty uruchomienia mogą obejmować koszty prawne i koszty administracyjne związane z ustanowieniem jednostki prawnej, nakłady na otwarcie nowego zakładu produkcyjnego lub jednostki gospodarczej (tj. koszty poniesione przed rozpoczęciem działalności) lub nakłady związane z podjęciem nowych działań lub wprowadzeniem nowych produktów lub procesów (koszty poniesione przed rozpoczęciem tych działań).
 - c) nakłady na działalność szkoleniową,

- d) nakłady na działalność reklamową i promocyjną oraz
 - e) nakłady na zmianę lub reorganizację części lub całości działalności operacyjnej jednostki.
- 17.19 Paragraf 17.18 nie wyklucza możliwości ujmowania przedpłaty jako części składnika aktywów, jeżeli płatności z tytułu dostaw dóbr lub usług zostały dokonane zanim dostarczono dobra lub wykonano usługi.

Wcześniejsze nakłady nie ujmowane jako składnik aktywów

- 17.20 Nakłady na składnik wartości niematerialnych, które początkowo były ujęte jako koszt okresu, nie są ujmowane w późniejszym okresie jako część kosztu wartości niematerialnych.

Wycena następująca po początkowym ujęciu – wybór zasad (polityki) rachunkowości

- 17.21 Jednostka wycenia każdą grupę wartości niematerialnych po początkowym ujęciu stosując:
- a) Metodę ceny nabycia lub kosztu wytworzenia opisaną w paragrafie 17.22 lub
 - b) Metodę opartą na przeszacowaniu opisaną w paragrafie 17.23.

Metoda oparta na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia

- 17.22 Jednostka wycenia wartości niematerialne według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pomniejszonej o zakumulowaną **amortyzację** oraz o zakumulowane odpisy aktualizujące z tytułu **utrąty wartości**. Wymagania odnoszące się do amortyzacji są określone w niniejszym rozdziale. Wymagania dotyczące utraty wartości są zamieszczone w Rozdziale 26 *Utrata wartości aktywów niefinansowych*.

Metoda oparta na wartości przeszacowanej

- 17.23 Jednostka stosuje paragrafy 75–87 MSR 38 oraz ujawnia informacje wymagane przez paragrafy 124 i 125 MSR 38.

Okres użytkowania

- 17.24 Jednostka ocenia, czy okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest określony czy nieokreślony, jeżeli jest określony, podaje wielkość lub liczbę jednostek produktu lub podobne jednostki składające się na okres użytkowania.
- 17.25 Jednostka uznaje, że składnik wartości niematerialnych posiada nieokreślony okres użytkowania, jeżeli w oparciu o analizę odnośnych czynników, stwierdza się brak ograniczeń okresu, w czasie którego oczekuje się, że składnik aktywów będzie wytwarzał wpływy pieniężne netto dla jednostki. Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych uzyskanego z tytułu praw umownych lub innych praw wynikających z przepisów, nie może być dłuży niż okres, który jest określony przez te prawa, ale może być krótszy w zależności od okresu, przez który jednostka spodziewa się użytkować składnik aktywów. Jeżeli prawa umowne lub inne prawa wynikające z przepisów są przekazane 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.

Wartości niematerialne o ograniczonym okresie użytkowania

Okres amortyzacji oraz metoda amortyzacji

- 17.26 Jednostka rozkłada podlegającą amortyzacji wartość składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania w sposób systematyczny na przestrzeni okresu użytkowania. Jednostka rozpoczyna amortyzację składnika rzeczowych aktywów trwałych wówczas, gdy jest on dostępny do użytkowania, to znaczy w momencie dostosowania składnika aktywów do miejsca i stanu potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Jednostka wybiera metodę amortyzacji, która odzwierciedla tryb konsumowania przez jednostkę zakładanych przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów. Jeśli jednostka nie może ustalić metody amortyzacji w wiarygodny sposób, stosuje metodę liniową. Odpis amortyzacyjny za każdy okres jednostka ujmuje jako koszt danego okresu, o ile niniejszy projekt standardu nie wymaga wliczenia go w wartość bilansową innego składnika aktywów.

Wartość końcowa

- 17.27 Jednostka zakłada, że wartość końcowa składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania jest równa zero, chyba że:
- a) strona trzecia poczyniła zobowiązanie zakupu tego składnika aktywów po zakończeniu jego okresu użytkowania lub
 - b) na ten składnik aktywów istnieje aktywny rynek,
 - i) wartość końcowa może być ustalona poprzez odwołanie się do tego rynku oraz
 - ii) jest prawdopodobne, że rynek będzie istniał w momencie zakończenia okresu użytkowania tego składnika aktywów.

Przegląd okresu amortyzacji oraz metody amortyzacji

- 17.28 W przypadku składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania jednostka przeprowadza przegląd okresu amortyzacji i metod amortyzacji przynajmniej na zakończenie każdego roku obrotowego. Jeśli oczekiwany okres użytkowania składnika aktywów różni się od wcześniejszych szacunków, jednostka odpowiednio zmienia okres amortyzacji. Jeśli nastąpiła zmiana w oczekiwanym trybie konsumowania przez jednostkę przyszłych korzyści z tytułu składnika aktywów, jednostka zmienia metodę amortyzacji tak, aby odzwierciedlała ona zmieniony tryb. Jednostka rozlicza zmianę metody amortyzacji jako zmianę **wartości szacunkowych** zgodnie z rozdziałem 10 *Zasady (polityka) rachunkowości, wartości szacunkowe i błędy*.

Wartości niematerialne o ograniczonym okresie użytkowania

Brak amortyzacji

- 17.29 Jednostka nie amortyzuje składnika wartości niematerialnych o nieograniczonym okresie użytkowania.

Możliwość odzyskania wartości bilansowej -odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości

- 17.30 Aby określić, czy nastąpiła utrata wartości składnika wartości niematerialnych, jednostka stosuje postanowienia Rozdziału 26 *Utrata wartości aktywów niefinansowych*. Niniejszy rozdział wyjaśnia, w jaki sposób jednostka weryfikuje wartość bilansową aktywów, ustala wartość godziwą pomniejszoną o koszt sprzedaży składnika aktywów oraz kiedy ujmuje lub odwraca odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.

Wycofanie z użycia oraz zbycie

- 17.31 Jednostka usuwa z bilansu składnik wartości niematerialnych oraz ujmuje zysk lub stratę w rachunku zysków i strat.
- a) w chwili zbycia tej pozycji lub
 - b) kiedy nie oczekuje się żadnych przyszłych korzyści ekonomicznych z tytułu jej użytkowania lub zbycia.

Ujawnianie informacji

- 17.32 Jednostka ujawnia następujące informacje dla każdej grupy wartości niematerialnych, wprowadzając rozróżnienie na wartości niematerialne wytworzone wewnątrz jednostki oraz na pozostałe wartości niematerialne.
- a) Czy okresy użytkowania są ograniczone czy nieograniczone, przyjęte okresy użytkowania lub zastosowane stawki amortyzacyjne,
 - b) Przyjęte metody amortyzacji w odniesieniu do wartości niematerialnych o ograniczonym okresie użytkowania
 - c) wartość bilansową brutto oraz dotychczasowe umorzenie (łącznie z zakumulowanymi odpisami aktualizującymi z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu obrotowego.
 - d) pozycję (pozycje) rachunku zysku i strat, w której (w których) uwzględniono amortyzację wartości niematerialnych oraz
 - e) uzgodnienie wartości bilansowej na początku okresu z wartością na koniec okresu wykazując osobno zwiększenia, zbycia, odpisy aktualizujące oraz inne zmiany.
- 17.33 Jednostka ujawnia również:
- a) w przypadku składnika wartości niematerialnych o nieograniczonym okresie użytkowania, wartość bilansową tego składnika oraz przyczyny uzasadniające przyjęcie nieograniczonego okresu użytkowania. Podając te przyczyny, jednostka gospodarcza powinna opisać wszystkie czynniki, które odegrały znaczącą rolę przy ustalaniu nieograniczonego okresu użytkowania tego składnika aktywów.
 - b) wartość bilansową oraz pozostały do końca okres amortyzacji każdego składnika wartości niematerialnych, który jest istotny dla sprawozdania finansowego jednostki.

- c) w przypadku wartości niematerialnych nabytych w drodze dotacji rządowej i ujętych początkowo w wartości godziwej (zob. par.17.10):
 - i) wartość godziwą w jakiej początkowo ujęto te aktywa,
 - ii) ich wartości bilansowe oraz
 - iii) czy są wyceniane po początkowym ujęciu przy zastosowaniu modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia czy metody opartej na wartości przeszacowanej.
- d) istnienie oraz wartości bilansowe wartości niematerialnych, do których posiada ograniczony tytuł własności oraz wartości bilansowe aktywów stanowiących zabezpieczenie zobowiązań.
- e) kwotę zobowiązań umownych dotyczących nabycia wartości niematerialnych.

17.34 Jednostka ujawnia łączną wielkość nakładów na prace badawcze i rozwojowe, które zostały ujęte jako koszt okresu.

Rozdział 18

Połączenie jednostek gospodarczych i wartość firmy

- 18.1 Połączenie jednostek gospodarczych to połączenie odrębnych jednostek lub przedsięwzięć w jedną jednostkę sprawozdawczą. Wynikiem prawie wszystkich połączeń jednostek gospodarczych jest objęcie kontroli przez jedną jednostkę – jednostkę przejmującą, nad jednym lub większą ilością przedsięwzięć - jednostką przejmowaną. Data przejęcia to dzień, w którym jednostka przejmująca faktycznie obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną.
- 18.2 Połączenie jednostek gospodarczych może posiadać różną konstrukcję - z przyczyn prawnych, podatkowych lub innych. Może polegać na nabyciu przez jednostkę kapitału własnego innej jednostki, nabyciu wszystkich aktywów netto innej jednostki, wzięciu na siebie zobowiązań innej jednostki lub nabyciu niektórych aktywów netto innej jednostki, które łącznie składają się na jedno lub większą ilość **przedsięwzięć**.
- 18.3 Połączenie jednostek gospodarczych można przeprowadzić w drodze emisji instrumentów kapitałowych, przekazania środków pieniężnych, **ekwiwalentów środków pieniężnych** lub innych aktywów, albo połączenia tych metod. Stronami transakcji mogą być właściciele łączących się jednostek albo jednostka i właściciele innej jednostki. Połączenie jednostek gospodarczych może się wiązać z utworzeniem nowej jednostki kontrolującej łączące się jednostki lub przekazane aktywa netto albo restrukturyzacją jednej lub większej ilości łączących się jednostek.
- 18.4 Niniejszy rozdział określa sposób księgowego ujęcia połączeń jednostek gospodarczych z wyjątkiem jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną **kontrolą**. Wspólna kontrola oznacza, że wszystkie łączące się jednostki lub przedsięwzięcia znajdują się ostatecznie pod kontrolą tej samej strony lub stron zarówno przed, jak i po połączeniu oraz kontrola ta nie jest tymczasowa.

Ujęcie księgowe

- 18.5 Wszystkie połączenia jednostek gospodarczych rozlicza się metodą nabycia.
- 18.6 Zastosowanie metody nabycia polega na wykonaniu następujących czynności:
- a) identyfikacji jednostki przejmującej,
 - b) wycenie kosztu połączenia jednostek gospodarczych,
 - c) przypisaniu na dzień przejęcia kosztu połączenia jednostek gospodarczych przejmowanym aktywom oraz brany na siebie zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym.

Identyfikacja jednostki przejmującej

- 18.7 Jednostkę przejmującą identyfikuje się w przypadku wszystkich połączeń jednostek gospodarczych. Jednostka przejmująca to ta spośród łączących się jednostek, która obejmuje kontrolę nad pozostałymi łączącymi się jednostkami lub przedsięwzięciami.

- 18.8 Kontrola to zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki lub przedsięwzięcia w celu osiągnięcia korzyści z jej lub jego działalności. Kontrola jednostki nad inną jednostką została przedstawiona w Rozdziale 9 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*.
- 18.9 Mimo, iż czasami zidentyfikowanie jednostki przejmującej jest trudne, to zwykle istnieją pewne przesłanki pomagające stwierdzić, iż taka jednostka istnieje. Na przykład:
- a) jeżeli **wartość godziwa** jednej z łączących się jednostek jest znacząco wyższa od wartości godziwej drugiej łączącej się jednostki, jest prawdopodobne, że jednostka o wyższej wartości godziwej to jednostka przejmująca,
 - b) jeżeli połączenie jednostek gospodarczych przeprowadza się w drodze wymiany zwykłych instrumentów kapitałowych z prawem głosu na środki pieniężne lub inne aktywa, jest prawdopodobne, że jednostka wydająca środki pieniężne lub inne aktywa to jednostka przejmująca,
 - c) jeżeli połączenie jednostek gospodarczych sprawia, że kierownictwo nowopowstałej jednostki z łączących się jednostek ma możliwość zdominowania doboru zespołu kierowniczego powstałej w wyniku połączenia jednostki, jest prawdopodobne, że jednostka, której kierownictwo ma taką możliwość, jest jednostką przejmującą.

Koszt połączenia jednostek gospodarczych

- 18.10 Jednostka przejmująca wycenia koszt połączenia jednostek gospodarczych w kwocie równej sumie:
- a) wartości godziwej, na dzień wymiany, aktywów wydanych, zobowiązań zaciągniętych lub wziętych na siebie oraz instrumentów kapitałowych wyemitowanych przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną, powiększonej o
 - b) wszelkie koszty dające się bezpośrednio przyporządkować do połączenia jednostek gospodarczych.

Korekty kosztu połączenia jednostek gospodarczych uwarunkowane przyszłymi zdarzeniami

- 18.11 W razie gdy porozumienie dotyczące połączenia jednostek gospodarczych przewiduje korektę kosztu połączenia uwarunkowaną przyszłymi zdarzeniami, jednostka przejmująca uwzględnia kwotę korekty w koszcie połączenia na dzień przejęcia, jeżeli korekta jest **prawdopodobna** i można ją wiarygodnie wycenić.
- 18.12 Jeżeli jednak potencjalna korekta nie jest ujmowana na dzień przejęcia, ale w późniejszym okresie staje się prawdopodobna i można ją wiarygodnie wycenić, dodatkową zapłatę traktuje się jako korektę kosztu połączenia.

Przypisywanie kosztu połączenia jednostek gospodarczych przejmowanym aktywom oraz brany na siebie zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym

- 18.13 Na dzień przejęcia jednostka przejmująca przypisuje koszt połączenia jednostek gospodarczych poprzez ujęcie możliwych do zidentyfikowania aktywów i

zobowiązań oraz tych zobowiązań warunkowych jednostki przejmującej, które spełniają kryteria ujmowania zawarte w paragrafie 18.18 dotyczące ich ujmowania w wartości godziwej na ten dzień, z wyjątkiem aktywów obrotowych (lub grup aktywów przeznaczonych do zbycia) które są zaklasyfikowane jako utrzymywane do sprzedaży i które wycenia się w wartości godziwej pomniejszonej o koszt. Ewentualną różnicę pomiędzy kosztem połączenia jednostek gospodarczych, a udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych w ten sposób ujętych, rozlicza się zgodnie z paragrafami 18.20–18.22.

18.14 Jednostka przejmująca ujmuje osobno możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe na dzień przejęcia tylko wówczas, gdy spełniają one na ten dzień następujące kryteria:

- a) w przypadku składnika aktywów niebędącego wartością niematerialną, jest prawdopodobne, że nastąpi z jego tytułu wpływ do jednostki przejmującej wszelkich przyszłych korzyści ekonomicznych oraz można wiarygodnie wycenić wartość godziwą tego składnika aktywów.
- b) w przypadku zobowiązania niebędącego zobowiązaniem warunkowym, jest prawdopodobne, że wymagany będzie wpływ zasobów w celu wywiązania się z obowiązku, oraz można wiarygodnie wycenić wartość godziwą tego zobowiązania.
- c) w przypadku wartości niematerialnej lub zobowiązania warunkowego, można wiarygodnie wycenić ich wartość godziwą.

18.16 Rachunek zysków i strat jednostki przejmującej uwzględnia zyski i straty jednostki przejmowanej po dacie przejęcia poprzez uwzględnienie przychodów i kosztów jednostki przejmowanej w oparciu o koszt połączenia jednostek gospodarczych dla jednostki przejmującej. Przykładowo, uwzględniona po dacie przejęcia w rachunku zysków i strat jednostki przejmującej amortyzacja podlegających amortyzacji aktywów jednostki przejmowanej wynika z wartości godziwej tych aktywów na dzień przejęcia, tj. ich koszt dla jednostki przejmującej.

Metodę nabycia stosuje się od dnia przejęcia, tzn. dnia, w którym jednostka przejmująca faktycznie obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną. Ponieważ kontrola jest to zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki lub przedsięwzięcia w celu osiągania korzyści z jej lub jego działalności, nie jest konieczne, aby transakcja była sfinalizowana w świetle prawa przed przejęciem kontroli przez nabywcę. Przy dokonywaniu oceny, czy jednostka przejmująca objęła kontrolę, należy rozważyć wszystkie towarzyszące fakty i okoliczności.

18.17 Zgodnie z paragrafem 18.13 jednostka przejmująca ujmuje osobno możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe na dzień przejęcia tylko wówczas, gdy spełniają one na ten dzień kryteria ujmowania określone w paragrafie 18.14. W związku z tym:

- a) jednostka przejmująca ujmuje zobowiązania z tytułu zakończenia lub zredukowania działań jednostki przejmowanej w ramach przypisywania kosztów połączenia tylko wtedy, gdy na dzień przejęcia jednostka przejmowana posiada istniejące zobowiązanie z tytułu restrukturyzacji, które ujmuje się zgodnie z Rozdziałem 20 *Rezerwy i zobowiązania warunkowe*.

- b) przy przypisywaniu kosztu połączenia, jednostka przejmująca nie ujmuje zobowiązań z tytułu przyszłych strat lub innych kosztów, których poniesienia oczekuje się w wyniku połączenia.

Zobowiązanie warunkowe

- 18.18 Paragraf 18.14 stanowi, że jednostka przejmująca ujmuje osobno zobowiązanie warunkowe jednostki przejmowanej tylko wówczas, gdy można wiarygodnie wycenić jego wartość godziwą. Jeżeli jego wartości godziwej nie można wiarygodnie wycenić:
 - a) wpływa to na kwotę ujmowaną jako wartość firmy lub rozliczaną zgodnie z paragrafem 18.22 oraz
 - b) jednostka przejmująca ujawnia informacje o takim zobowiązaniu warunkowym, których ujawnienia wymaga Rozdział 20.
- 18.19 Po początkowym ujęciu, jednostka przejmująca wycenia zobowiązania warunkowe ujęte osobno zgodnie z paragrafem 18.13 według wyższej z dwóch kwot:
 - a) kwoty, jaka zostałaby ujęta zgodnie z Rozdziałem 20 oraz
 - b) kwoty początkowo ujętej pomniejszonej, tam gdzie to odpowiednie, o łączną kwotę amortyzacji ujętej zgodnie z Rozdziałem 22 *Przychody*.

Wartość firmy

- 18.20 Na dzień przejęcia, jednostka przejmująca:
 - a) ujmuje **wartość firmy** przejętą w ramach połączenia jednostek gospodarczych jako składnik aktywów oraz
 - b) początkowo wycenia wartość firmy według jej ceny nabycia, stanowiącej nadwyżkę kosztu połączenia jednostek gospodarczych nad udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ujętych zgodnie z paragrafem 18.13.
- 18.21 Po początkowym ujęciu, jednostka przejmująca wycenia wartość firmy przejętą w ramach połączenia jednostek gospodarczych według ceny nabycia pomniejszonej o łączne dotychczasowe odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości. Rozdział 26 *Utrata wartości aktywów niefinansowych* określa zasady ujmowania i wyceny utraty wartości firmy.

Nadwyżka udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej nad kosztem

- 18.22 Jeżeli udział jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ujętych zgodnie z rozdziałem 18.13 przewyższa koszt połączenia jednostek gospodarczych (co czasem określa się jako ujemną wartość firmy) wówczas jednostka przejmująca:
 - a) ponownie ocenia identyfikację i wycenę aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej oraz wycenę kosztu połączenia oraz

- b) ujmuje od razu w zysku lub stracie ewentualną nadwyżkę pozostałą po dokonaniu ponownej oceny.

Ujawnianie informacji

Połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzone w trakcie okresu sprawozdawczego

18.23 W związku z każdym połączeniem jednostek gospodarczych (lub grupy indywidualnie nieistotnych połączeń jednostek gospodarczych), które miało miejsce w ciągu okresu, jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje:

- a) nazwy i opisy łączących się jednostek lub przedsięwzięć.
- b) datę przejęcia.
- c) procent przejętych instrumentów kapitałowych z prawem głosu.
- d) koszt połączenia oraz opis składników tego kosztu, w tym wszelkich kosztów, które można bezpośrednio przypisać temu połączeniu. W razie gdy w ramach kosztu emituje się lub można wyemitować instrumenty kapitałowe, ujawnia się także następujące informacje:
 - i) liczbę wyemitowanych lub możliwych do wyemitowania instrumentów kapitałowych oraz
 - ii) wartość godziwą tych instrumentów i podstawę jej ustalenia.
- e) opis wszelkiej działalności, jaką jednostka zdecydowała się zbyć w wyniku połączenia.
- f) kwoty ujętych na dzień przejęcia wszelkich rodzajów grup aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej, w tym wartość firmy.
- g) kwotę ewentualnej nadwyżki ujętej w rachunku zysków i strat zgodnie z paragrafem 18.22 oraz pozycję rachunku zysków i strat, w której taką nadwyżkę ujęto.
- h) opis czynników, które przyczyniły się do powstania kosztu powodującego ujęcie wartości firmy - opis każdej wartości niematerialnej, która nie została ujęta odrębnie od wartości firmy oraz wyjaśnienie, dlaczego nie można było wiarygodnie wycenić wartości godziwej tej wartości niematerialnej - lub opis charakteru ewentualnej nadwyżki ujętej w rachunku zysków i strat zgodnie z paragrafem 18.2.
- i) kwotę zysku lub straty jednostki przejmowanej od daty przejęcia, uwzględnioną w wyniku finansowym jednostki przejmującej za dany okres, chyba że jej ujawnienie byłoby niemożliwe **ze względów praktycznych**. Gdyby tego rodzaju ujawnienie informacji było niemożliwe ze względów praktycznych, fakt ten ujawnia się wraz z podaniem uzasadnienia.

Połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzone po zakończeniu okresu sprawozdawczego ale przed dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji

18.24 W przypadku każdego połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzonego po zakończeniu **okresu sprawozdawczego** ale przed dniem zatwierdzenia **sprawozdania finansowego** do publikacji, jednostka przejmująca ujawnia

informacje, których ujawnienia wymaga paragraf 18.23, chyba że ujawnienie tych informacji byłoby niemożliwe ze względów praktycznych. Gdyby ujawnienie którejkolwiek spośród tych informacji było niemożliwe ze względów praktycznych, ujawnia się ten fakt, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego ujawnienie jest niemożliwe.

Dotyczy wszystkich połączeń jednostek gospodarczych

- 18.25 Jednostka przejmująca ujawnia również uzgodnienie między **wartością bilansową** wartości firmy na początek i na koniec okresu sprawozdawczego, wykazując odrębnie zmiany wynikające z nowych połączeń jednostek gospodarczych, odpisów aktualizujących z tytułu **utruty wartości**, zbycia wcześniej przejętych jednostek gospodarczych oraz inne zmiany. Jednostka przejmująca ujawnia również kwotę brutto oraz łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na koniec okresu.

Rozdział 19

Leasing

- 19.1 Niniejszy rozdział 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 (zob. Rozdział 35 *Branże wyspecjalizowane*)
 - b) umów licencyjnych dotyczących takich pozycji jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki teatralne, rękopisy, patenty i prawa autorskie (zob. Rozdział 17 *Wartości niematerialne i wartość firmy*).
 - c) nieruchomości będących w posiadaniu leasingobiorców i rozliczanych jako **nieruchomości inwestycyjne** (zob. Rozdział 15 *Nieruchomości inwestycyjne*),
 - d) nieruchomości inwestycyjnych oddawanych przez leasingodawców na podstawie umów leasingu operacyjnego (zob. Rozdział 15) oraz
 - e) leasingów, których wynikiem mogą być straty poniesione przez leasingodawcę lub leasingobiorcę na skutek warunków umowy, które nie są skutkiem zmian ceny przedmiotu leasingu, zmian kursów wymiany walut obcych lub niewywiązaniem się kontrahenta z umowy (zob. paragraf 11.3 (e) Rozdział 11 *Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe*).
- 19.2 Postanowienia rozdziału 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 rozdział 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.

Klasyfikacja leasingu

- 19.3 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.
- 19.4 To czy leasing uznaje się za leasing finansowy czy też operacyjny zależy w większym stopniu od istoty transakcji a nie od formy umowy. Poniżej podano sytuacje, z których każda z osobna lub w połączeniu, zazwyczaj prowadzą do uznania danej umowy leasingowej za leasing finansowy:
- 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.
 - e) aktywa będące przedmiotem leasingu mają na tyle specjalistyczny charakter, że tylko leasingobiorca może z nich korzystać bez dokonywania większych modyfikacji.
- 19.5 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 końcowej przedmiotu leasingu 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.
- 19.6 Przykładowe sytuacje podane w paragrafach 19.4 i 19.5 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 zaklasyfikować 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 nie otrzymuje zasadniczo wszystkich pożytków.
- 19.7 Klasyfikacja leasingu jest dokonywana w momencie jego rozpoczęcia i nie ulega zmianie w trakcie trwania okresu leasingu, chyba że leasingobiorca i leasingodawca zdecydują się na zmianę zapisów umowy leasingowej (nie polegającej jedynie na jej odnowieniu), w którym to przypadku należy przeprowadzić ponowną ocenę klasyfikacji leasingu.

Ujęcie leasingu w sprawozdaniu finansowym — leasing finansowy

Początkowe ujęcie

- 19.8 Na dzień rozpoczęcia okresu leasingu, leasingobiorcy ujmuje prawa i obowiązki wynikające z umowy leasingu finansowego jako aktywa i zobowiązania w kwotach równych wartości godziwej przedmiotu leasingu ustalonej na dzień rozpoczęcia leasingu. Wszelkie początkowe koszty bezpośrednie leasingobiorcy (koszty krańcowe, które można przypisać do negocjowania i ustalenia warunków leasingu) zwiększają kwotę wykazywaną jako składnik aktywów.

Późniejsza wycena

- 19.9 Leasingobiorca rozdziela minimalne opłaty leasingowe pomiędzy koszty finansowe i zmniejszenie niespłaconego salda zobowiązania. Koszty finansowe leasingobiorca rozlicza w taki sposób na poszczególne okresy objęte okresem leasingu, aby uzyskać stałą okresową stopę procentową w stosunku do niespłaconego salda zobowiązania. Warunkowe opłaty leasingowe leasingobiorca księguje jako koszty w okresach, w których je poniesiono.
- 19.10 Przy rozliczaniu kosztów finansowych na poszczególne okresy objęte okresem leasingu, leasingobiorca może stosować przybliżenia w celu uproszczenia obliczeń.
- 19.11 Leasingobiorca amortyzuje składnik aktywów będący w posiadaniu w ramach leasingu finansowego przy użyciu zasad przedstawionych w Rozdziale 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*. Przy braku wystarczającej pewności, że leasingobiorca uzyska tytuł własności przed końcem okresu leasingu, dany składnik aktywów umarza się przez okres leasingu lub okres użytkowania składnika aktywów w zależności od tego, który z dwóch okresów jest krótszy.

Ujawnianie informacji

- 19.12 Leasingobiorcy ujawniają następujące informacje dotyczące leasingu finansowego:
- a) wartość bilansową netto na zakończenie **okresu sprawozdawczego** dla każdej **grupy aktywów**,
 - b) łączną kwotę przyszłych minimalnych opłat leasingowych na zakończenie okresu sprawozdawczego za każdy przyszły rok.
 - c) warunkowe opłaty leasingowe ujęte jako koszt,
 - d) ustaloną na koniec okresu sprawozdawczego sumę przyszłych minimalnych opłat wynikających z umów subleasingu, których uzyskanie przewiduje się z tytułu nieodwoływalnych umów subleasingowych,
 - e) ogólny opis 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.

Ujęcie leasingu w sprawozdaniu finansowym — leasing operacyjny

Ujmowanie i wycena

- 19.13 W przypadku leasingu operacyjnego opłaty leasingowe (z wyłączeniem kosztów takich usług jak ubezpieczenie czy konserwacja) leasingobiorca ujmuje 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 nie są dokonywane w sposób odpowiadający tej metodzie.

Ujawnianie informacji

- 19.14 Leasingobiorcy ujawniają następujące informacje dotyczące leasingu operacyjnego:
- a) łączną kwotę przyszłych minimalnych opłat leasingowych z tytułu nieodwoływalnych umów leasingu operacyjnego za każdy przyszły rok.
 - b) ustaloną na 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.

Sprawozdania finansowe leasingodawców: w leasingu finansowym

- 19.15 Leasingodawca w leasingu finansowym stosuje postanowienia paragrafów 34-46 MSR 17 *Leasing* oraz ujawniania informacje wymagane przez paragraf 47 MSR 17.

Sprawozdania finansowe leasingodawców: w leasingu operacyjnym

Ujmowanie i wycena

- 19.16 Leasingodawca prezentuje w swoim bilansie aktywa oddane w leasing operacyjny zgodnie z charakterem tych aktywów.
- 19.17 Przychody z tytułu leasingu operacyjnego leasingodawca ujmuje w rachunku zysków i strat metodą liniową przez okres leasingu, chyba że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie zmniejszania się korzyści czerpanych z oddanego w leasing składnika aktywów.
- 19.18 Leasingodawca ujmuje jako koszty w rachunku zysków i strat koszty, łącznie z amortyzacją, poniesione w celu uzyskania przychodów z tytułu leasingu. Przychody z tytułu leasingu (z wyjątkiem wpływów z tytułu świadczonych usług, takich jak ubezpieczenie i konserwacja) leasingodawca ujmuje 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.
- 19.19 Leasingodawca dodaje początkowe koszty bezpośrednie poniesione przez leasingodawców w związku z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingu operacyjnego do wartości bilansowej przedmiotu leasingu i ujmuje je jako koszty w okresie leasingu na tej samej podstawie co przychody z tytułu leasingu.

- 19.20 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 powinny być obliczane zgodnie z postanowieniami Rozdziału 38 *Wartości niematerialne*.
- 19.21 Aby określić, czy nastąpiła utrata wartości przedmiotu leasingu, jednostka stosuje Rozdział 26 *Utrata wartości aktywów niefinansowych*.
- 19.22 Leasingodawca będący producentem lub pośrednikiem nie ujmuje żadnych zysków ze sprzedaży przy zawarciu umowy leasingu operacyjnego, ponieważ nie jest ona równoważna sprzedaży.

Ujawnianie informacji

- 19.23 Leasingodawca ujawnia następujące informacje dotyczące leasingu operacyjnego:
- a) przyszłe minimalne opłaty leasingowe z tytułu nieodwołalnego leasingu operacyjnego: w łącznej kwocie oraz za każdy przyszły rok.
 - b) warunkowe opłaty leasingowe ujęte jako przychód oraz
 - c) ogólny opis postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingodawcę.

Sprzedaż i leasing zwrotny

- 19.24 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.

Sprzedaż i leasing zwrotny w leasingu finansowym

- 19.25 Jeżeli transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego ma charakter leasingu finansowego, to nadwyżki ze sprzedaży, która przekracza wartość bilansową, sprzedawca-leasingobiorca nie ujmuje niezwłocznie jako przychodu. Taką nadwyżkę sprzedawca-leasingobiorca rozlicza natomiast w czasie i odpisuje przez okres leasingu.

Sprzedaż i leasing zwrotny w leasingu operacyjnym

- 19.26 Jeżeli transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego ma charakter leasingu operacyjnego i jeżeli jest jasne, że transakcja została zawarta w cenach odpowiadających **wartości godziwej**, to sprzedawca-leasingobiorca niezwłocznie ujmuje ewentualne zyski lub straty. Jeżeli cena sprzedaży jest niższa od wartości godziwej, to sprzedawca-leasingobiorca niezwłocznie ujmuje ewentualne zyski lub straty, chyba że strata jest pokrywana przez przyszłe opłaty leasingowe poniżej cen rynkowych. W takim przypadku sprzedawca-leasingobiorca rozlicza w czasie i amortyzuje taką stratę proporcjonalnie przez okres przewidywanego użytkowania składnika aktywów. Jeżeli cena sprzedaży przewyższa wartość godziwą, to kwotę nadwyżki nad wartością godziwą sprzedawca-leasingobiorca rozlicza w czasie i amortyzuje przez okres przewidywanego użytkowania składnika aktywów.

Ujawnianie informacji

- 19.27 Wymogi dotyczące ujawniania informacji przez leasingodawców i leasingobiorców odnoszą się w równym stopniu 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.

Rozdział 20

Rezerwy i zobowiązania warunkowe

- 20.1 **Rezerwa** jest zobowiązaniem o niepewnym czasie lub kwocie jego realizacji.
- 20.2 Wymogi niniejszego rozdziału nie mają zastosowania do rezerw, które są omówione w innych rozdziałach niniejszego projektu standardu. Są nimi następujące rozdziały:
- a) leasing (Rozdział 19 *Leasing*)
 - b) umowy budowlane (Rozdział 22 *Przychody*)
 - c) zobowiązania z tytułu świadczeń pracowniczych (Rozdział 27 *Świadczenia pracownicze*) oraz
 - d) podatki dochodowe (Rozdział 28 *Podatek dochodowy*)
- 20.3 Termin rezerwa jest niekiedy używany w kontekście takich zagadnień, jak amortyzacja, utrata wartości aktywów oraz nieściągalne należności. Należy jednak je uznać za korekty wartości godziwych aktywów a nie za ujęte zobowiązania, a zatem nie wchodzą w zakres niniejszego rozdziału.

Początkowe ujęcie

- 20.4 Jednostka gospodarcza ujmuje rezerwy tylko wtedy, gdy:
- a) na jednostce ciąży bieżące zobowiązanie wynikające z przeszłych zdarzeń oraz
 - b) istnieje prawdopodobieństwo (tj. jest bardziej prawdopodobne niż mniej prawdopodobne), że jednostka gospodarcza będzie zobowiązana do przekazania korzyści ekonomicznych w związku z jego uregulowaniem oraz
 - c) kwota zobowiązania może być wyceniona w wiarygodny sposób.
- 20.5 W rzadkich okolicznościach nie jest jasne, czy występuje bieżące zobowiązanie. W takich przypadkach, przeszłe zdarzenie przyjmuje się za źródło bieżącego zobowiązania, jeżeli, po uwzględnieniu wszystkich dostępnych dowodów, jest prawdopodobne, że bieżący obowiązek występuje na **dzień sprawozdawczy**.
- 20.6 Jednostka ujmuje rezerwę jako zobowiązanie w bilansie i ujmuje kwotę tej rezerwy jako koszt w rachunku zysków i strat, chyba że stanowi ona część kosztu wytworzenia zapasów (zob. par. 12.4) lub jest uwzględniona w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z paragrafem 16.7.
- 20.7 Warunek zawarty w paragrafie 20.4(a) (bieżące zobowiązanie wynikające z przyszłego zdarzenia) oznacza, że jednostka nie ma innej realnej możliwości niż wypełnienie tego obowiązku. Może się to zdarzyć, kiedy zobowiązanie wynika z przepisów prawa lub kiedy na jednostce spoczywa **zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie** będące skutkiem zdarzeń w przeszłości, które stworzyły uzasadnione oczekiwanie stron trzecich, że jednostka wywiąże się ze spoczywającego na niej zobowiązania. Zobowiązania wynikające z przyszłych działań jednostki (tj. ze sposobu prowadzenia przez nią działalności w przyszłości) nie spełniają warunku określonego w paragrafie 20.4(a), niezależnie od tego, jak bardzo są prawdopodobne ani nawet od tego, czy wynikają z umów. Ilustracją powyższego stwierdzenia może

być sytuacja, w której jednostka ze względu na naciski branżowe lub wymogi prawne może chcieć lub może być zobowiązana do poniesienia kosztów umożliwiających jej prowadzenia działalności w określony sposób w przyszłości (na przykład do założenia w pewnego rodzaju fabrykach filtrów kominowych przeciwdziałających zanieczyszczeniu powietrza). Ponieważ jednostka może uniknąć przyszłych nakładów związanych z jej przyszłymi działaniami, poprzez zmianę sposobu działalności, nie spoczywa na niej bieżące zobowiązanie z tytułu nakładów ponoszonych w przyszłości, w związku z czym nie ujmuje żadnych rezerw.

Początkowa wycena

20.8 Jednostka wycenia rezerwę według najlepszego oszacowania kwoty niezbędnej do uregulowania zobowiązania na dzień sprawozdawczy.

- a) Jeżeli rezerwa dotyczy dużej grupy pozycji, szacunek kwoty rezerwy odzwierciedla wszystkie możliwe wyniki i powiązane z nimi prawdopodobieństwa.
- b) Jeżeli rezerwa wynika z pojedynczego zobowiązania, rezerwę wycenia się według jednego najbardziej prawdopodobnego wyniku oszacowania kwoty niezbędnej do uregulowania zobowiązania. Jednakże nawet w takim przypadku jednostka rozważa inne możliwe wyniki. Jeżeli inne możliwe wyniki są daleko bardziej wyższe lub niższe od najbardziej prawdopodobnego wyniku, najlepszym szacunkiem kwoty rezerwy będzie kwota niższa lub wyższa od najbardziej prawdopodobnego wyniku.

Jeżeli skutek wartości pieniądza w czasie jest **istotny**, kwotą rezerwy powinna być **wartość bieżąca** kwoty, która będzie wymagana w celu uregulowania zobowiązania. Stopa (lub stopy) dyskontowe powinna być stopą przed uwzględnieniem podatku, która uwzględnia bieżącą ocenę rynku dotyczącą wartości pieniądza w czasie. Ryzyko właściwe dla zobowiązania powinno być odzwierciedlone w stopie dyskontowej lub w szacunku kwot wymaganych do uregulowania zobowiązania, ale nie w obydwu tych czynnikach.

20.9 Jeżeli niektóre lub wszystkie kwoty wymagane do pokrycia rezerwy mogą być pokryte przez stronę trzecią (np. poprzez roszczenie z tytułu ubezpieczenia), jednostka ujmuje swoje prawo do rekompensaty jako odrębny składnik aktywów wtedy, gdy jest prawie pewne, że otrzyma rekompensatę w związku z uregulowaniem zobowiązania. Kwotę rekompensaty wykazuje się w bilansie jako składnik aktywów i nie kompensuje się jej z rezerwą. W rachunku zysków i strat jednostka może skompensować kwotę każdej rekompensaty otrzymanej od strony trzeciej z kosztami związanymi z rezerwą. Jednostka wyłącza zyski z tytułu oczekiwanego zbycia składnika aktywów z kwoty w jakiej wycenia rezerwę.

Późniejsza wycena

20.10 Jednostka rozlicza kwotę rezerwy tylko o nakłady, w związku z którymi rezerwa była początkowo utworzona.

20.11 Jednostka dokonuje przeglądu rezerw na każdy dzień sprawozdawczy i koryguje je w celu odzwierciedlenia najlepszego oszacowania kwoty niezbędnej do uregulowania zobowiązania na dzień sprawozdawczy. Każdą korektę kwoty ujętej

poprzednio ujmuje się w zysku lub stracie, chyba że rezerwa była pierwotnie ujęta jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów lub rzeczowych aktywów trwałych. (zob. par. 20.6). Jeżeli rezerwa jest wyceniana w wartości bieżącej kwoty, która będzie wymagana w celu uregulowania zobowiązania, zwijanie dyskonta ujmuje się jako koszty finansowania zewnętrznego.

Zobowiązania warunkowe

- 20.12 **Zobowiązanie warunkowe** jest możliwym ale niepewnym zobowiązaniem lub bieżącym zobowiązaniem, które nie jest ujmowane, ponieważ nie spełnia jednego lub dwóch warunków wymienionych w paragrafach 20.4. (b) i (c). Jednostka nie ujmuje zobowiązania warunkowego jako zobowiązania, z wyjątkiem zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej w ramach połączeń jednostek gospodarczych (zob. par.18.18 i 18.19). Ujawnianie informacji może być wymagane w myśl paragrafu 20.15.

Aktywa warunkowe

- 20.13 Jednostka nie ujmuje **aktywów warunkowych** jako aktywów. Ujawnianie informacji może być wymagane w myśl paragrafu 20.16.

Ujawnianie informacji

Ujawnianie informacji na temat rezerw

- 20.14 Dla każdej grupy rezerw jednostka ujawnia:
- a) wartość bilansową na początku okresu i na koniec okresu,
 - b) dodatkowe rezerwy utworzone w okresie w tym zwiększenie istniejących rezerw,
 - c) zastosowane kwoty (tj. poniesione i przypisane do rezerw) w ciągu okresu,
 - d) kwoty niewykorzystane, które zostały odwrócone w ciągu okresu,
 - e) wzrost wartości kwoty zdyskontowanej wynikający z upływu czasu oraz skutki wszelkich zmian stopy dyskontowej,
 - f) krótki opis rodzaju zobowiązania i oczekiwanego czasu wypływu związanych z nim korzyści ekonomicznych,
 - g) wskazanie niepewności dotyczących kwoty i czasu wypływu tych korzyści,
 - h) kwoty przewidywanych zwrotów wraz z podaniem wartości składnika aktywów, który ujęto w związku z tym oczekiwanym zwrotem.

Nie wymaga się ujawniania informacji porównawczych.

Ujawnienie informacji o zobowiązaniach warunkowych

- 20.15 O ile możliwość wypływów związanych z uregulowaniem zobowiązania nie jest odległa, jednostka na dzień sprawozdawczy ujawnia dla każdej grupy zobowiązań warunkowych krótki opis rodzaju zobowiązania warunkowego oraz jeśli to wykonalne w praktyce:
- a) oszacowanie jego skutku finansowego, wycenionego zgodnie z paragrafami 20.8–20.11.

- b) wskazanie niepewności dotyczących kwoty i czasu wszelkich wpływów pieniężnych oraz
- c) możliwość rekompensaty.

Jeżeli przedstawienie jednego lub kilku z powyższych ujawnień jest niewykonalne w praktyce, należy o tym poinformować.

Ujawnienie informacji o aktywach warunkowych

- 20.16 Jeżeli wpływ korzyści ekonomicznych jest prawdopodobny (bardziej prawdopodobny niż nie), jednostka ujawnia rodzaj **aktywów warunkowych** na koniec **okresu sprawozdawczego** oraz, jeśli to wykonalne w praktyce, oszacowanie ich skutku finansowego, wyceniony zgodnie z zasadami przedstawionymi w paragrafach 20.8–20.11. Jeżeli ujawnienie tych informacji jest niewykonalne w praktyce, należy o tym poinformować.

Ujawnianie informacji szkodliwe dla jednostki

- 20.17 W niektórych rzadkich przypadkach ujawnianie niektórych lub wszystkich informacji wymaganych przez paragrafy 20.14–20.16 może wiązać się z osłabieniem pozycji jednostki w sporze z innymi stronami w sprawach dotyczących kwoty rezerwy, warunkowego zobowiązania lub składnika aktywów. W takich przypadkach jednostka nie musi ujawniać tych informacji ale przedstawić ogólny charakter sporu wraz z podaniem faktu braku ujawnienia informacji oraz przyczyn uzasadniających brak tych ujawnień.

Rozdział 21

Kapitał własny

- 21.1 Kapitał własny jest udziałem końcowym w aktywach jednostki pozostałym po odjęciu wszystkich jej zobowiązań. Kapitał własny obejmuje inwestycje dokonane przez właścicieli jednostki, który to kapitał powiększają zwiększenia tych inwestycji powstałe na skutek rentownych działań oraz pomniejszają zmniejszenia inwestycji właścicieli w konsekwencji nierentownych działań oraz wypłaty na rzecz właścicieli, i który jest zatrzymany przez jednostkę na potrzeby działalności. Niniejszy rozdział dotyczy ujmowania księgowego instrumentów kapitałowych wyemitowanych na rzecz osób lub stron działających w charakterze inwestorów w instrumenty kapitałowe. Rozdział 25 *Transakcje płatności w formie akcji* dotyczy rozliczania transakcji, w których jednostka otrzymuje dobra lub usługi w zamian za własne instrumenty kapitałowe (obejmujące akcje i opcje na akcje) od pracowników oraz od innych dostawców działających w charakterze dostawców dóbr i usług.

Pierwotna emisja akcji lub innych instrumentów kapitałowych

- 21.2 Jednostka ujmuje emisję akcji lub innych instrumentów kapitałowych jako kapitał własny, kiedy emituje te instrumenty a inna strona jest zobowiązana dostarczyć środki pieniężne lub inne zasoby w zamian za te instrumenty.
- a) Jeżeli instrumenty zostały wyemitowane zanim przekazano środki pieniężne lub inne zasoby, jednostka prezentuje kwotę należności jako zmniejszenie kapitału własnego a nie jako składnik aktywów.
 - b) Jeżeli środki pieniężne lub inne zasoby otrzymano przed emisją instrumentów, nie można wymagać od jednostki spłaty uzyskanych środków lub zasobów, jednostka ujmuje korespondujące zwiększenie kapitału własnego w kwocie odpowiadającej otrzymanej zapłacie.
 - c) Jeżeli dokonano subskrypcji na instrumenty kapitałowe, ale środki pieniężne ani inne zasoby nie zostały przekazane, jednostka nie ujmuje zwiększenia kapitału.
- 21.3 Jednostka wycenia instrumenty kapitałowe w wartości godziwej środków pieniężnych lub innych zasobów otrzymanych lub należnych, pomniejszonej o bezpośrednie koszty związane z emisją instrumentów kapitałowych. Jeżeli płatność jest odroczone a czynnik wartości pieniądza w czasie ma istotne znaczenie, początkową wycenę należy przeprowadzić w oparciu o **wartość bieżącą**.
- 21.4 Sposób prezentacji w bilansie zwiększenia kapitału własnego na skutek emisji akcji lub innych instrumentów kapitałowych określają odnośne przepisy prawa. Na przykład wartość nominalna akcji oraz kwota zapłacona powyżej wartości nominalnej może być zaprezentowana osobno.

Sprzedaż opcji, praw i warrantów

- 21.5 Jednostka stosuje zasady określone w paragrafach 21.2 i 21.3 w odniesieniu do kapitału własnego wyemitowanego poprzez sprzedaż opcji, prawa, warrantów i instrumentów kapitałowych.

Kapitalizacja lub emisja z premią oraz podział akcji

- 21.6 Kapitalizacja lub akcje gratisowe (określane czasami jak dywidenda z akcji) to emisja nowych akcji przeznaczonych dla udziałowców proporcjonalna do stanu posiadania ich dotychczasowych udziałów. Na przykład jednostka może wypłacić jedną dywidendę lub akcję gratisową za każde pięć posiadanych akcji. Podział akcji (split) to inaczej wymiana dotychczasowych akcji jednostki na większą ilość akcji. Na przykład w splicie 2:1 każdy udziałowiec otrzymuje jedną dodatkową akcję za każdą posiadaną akcję. W niektórych przypadkach poprzednio istniejące akcje są unieważnione i zastąpione przez nowe akcje. Kapitalizacja, emisja akcji gratisowych i wymiana akcji nie zmieniają łącznej wielkości kapitału własnego. Jednostka dokonuje reklasyfikacji kwot w obrębie kapitału własnego w myśl wymogów odnośnych przepisów prawna.

Emisja złożonych instrumentów finansowych

- 21.7 W przypadku emisji zmiennego instrumentu dłużnego lub podobnego złożonego **instrumentu finansowego**, który zawiera zarówno element zobowiązaniowy jak też element kapitałowy, jednostka przypisuje przychody pomiędzy element zobowiązaniowy i kapitałowy. W celu przypisania jednostka najpierw określa kwotę elementu zobowiązaniowego w wartości godziwej podobnego zobowiązania, które nie posiada powiązanego z nim elementu kapitałowego. Pozostałą wartość końcową jednostka przypisuje jako element kapitałowy.
- 21.8 Jednostka nie koryguje przypisania w późniejszych okresach.
- 21.9 W okresach następujących po wyemitowaniu instrumentów, jednostka systematycznie ujmuje wszelkie różnice między elementem zobowiązaniowym a kwotą nominalną przypadającą do zapłaty w terminie płatności jako dodatkowy koszt odsetek stosując **metodę efektywnej stopy procentowej**.

Nabyte udziały/akcje własne

- 21.10 Nabyte udziały/akcje własne jednostki są to instrumenty kapitałowe, które zostały nabyte lub odkupione przez jednostkę. Jednostka odejmuje od kapitału własnego wartość godziwą zapłaty uiszczonej w zmian za udziały/akcje własne. Jednostka nie ujmuje zysku ani straty w wyniku finansowym z tytułu nabycia, sprzedaży, emisji lub anulowania udziałów/ akcji własnych.

Udziały mniejszości oraz transakcje na akcjach skonsolidowanej jednostki zależnej

- 21.11 W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, **udziały mniejszości** (tj. nie dające prawa do sprawowania kontroli) w aktywach netto jednostki zależnej są uwzględniane w kapitale własnym. Jednostka traktuje zmiany udziałów kontrolnych jednostki dominującej w jednostce zależnej, które nie skutkują utratą kontroli, jako transakcje z udziałowcami działającymi w ramach uprawnień przysługujących właścicielom kapitału własnego. Jednostka nie ujmuje zysków i strat z tytułu tych zmian w skonsolidowanym zysku lub stracie. Jednostka nie ujmuje również żadnych zmian w **wartości bilansowej** aktywów (w tym wartości firmy) ani zobowiązań wynikających z tego rodzaju transakcji.

Ujawnianie informacji

- 21.12 Paragraf 4.13(a)(iv) wymaga od jednostki posiadającej akcje własne, aby ujawniała, w bilansie lub w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, dla każdej grupy akcji własnych uzgodnienie między ilością akcji występujących na początek i na koniec okresu (lub przyjęła inną miarę wielkości). W uzgodnieniu jednostka identyfikuje osobno znaczące zmiany w ilości występujących akcji, w tym nowe emisje, wykonanie opcji, praw, warranty, konwersje papierów wartościowych podlegających konwersji, transakcje na akcjach własnych, połączenia jednostek gospodarczych, akcje gratisowe (dywidendy na akcje) oraz podział (split) akcji.

Rozdział 22

Przychody

- 22.1 Niniejszy rozdział stosuje się przy księgowym ujmowaniu **przychodów** powstających w wyniku następujących transakcji i zdarzeń:
- a) sprzedaży dóbr (wyprodukowanych przez jednostkę w celu sprzedaży lub zakupionych w celu odsprzedaży).
 - b) świadczenia usług oraz
 - c) użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki gospodarczej przynoszących odsetki, tantiemy lub dywidendy.
- 22.2 Przychody powstające w wyniku następujących transakcji i zdarzeń są przedmiotem rozważań innych rozdziałów niniejszego projektu standardu:
- a) leasing (Rozdział 19 *Leasing*),
 - b) dywidendy z tytułu inwestycji rozliczane zgodnie z metodą praw własności (zob. Rozdział 13 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* oraz Rozdział 14 *Inwestycje we wspólnych przedsięwzięciach*),
 - c) zmian **wartości godziwej aktywów finansowych i zobowiązań finansowych** oraz z tytułu ich zbycia (zob. Rozdział 11 *Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe*),
 - d) **początkowe ujęcie** oraz zmiany wartości godziwej **aktywów biologicznych** związanych z działalnością rolniczą (zob. Rozdział 35 *Branże wyspecjalizowane*),
 - e) początkowe ujęcie produktów rolniczych (zob. Rozdział 35),

Wycena przychodów

- 22.3 Jednostka wycenia przychody według wartości godziwej otrzymanej lub należnej zapłaty. Wartość godziwa otrzymanej lub należnej zapłaty nie uwzględnia kwot rabatów handlowych oraz rabatów hurtowych dopuszczonych w jednostce.
- 22.4 Jednostka uwzględnia w przychodach jedynie otrzymane lub należne wpływy korzyści ekonomicznych brutto na jej własny rachunek. Jednostka wyłącza z przychodów kwoty zebrane na rzecz stron trzecich, takie jak podatki od sprzedaży, podatki od dóbr i usług oraz podatek VAT. W przypadku powiązań wynikających z umowy agencyjnej, przychody obejmują jedynie kwotę prowizji. Kwoty zbierane w imieniu zleceniodawcy nie stanowią zatem przychodów jednostki.

Odroczone płatności

- 22.5 Jeżeli wpływ środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych jest odroczony, a umowa ma w efekcie postać transakcji finansowej, wartość godziwą zapłaty ustala się jako **wartość bieżącą** wszystkich przyszłych wpływów w oparciu o **kalkulacyjną stopę procentową**. Transakcja finansowa powstaje na przykład wówczas, gdy jednostka udziela kupującemu nieoprocentowanego kredytu lub jako formę zapłaty za zakupione towary przyjmuje od kupującego weksel oprocentowany poniżej rynkowej stopy procentowej. 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 bieżącą wszystkich przyszłych wpływów i nominalną wartością jednostka ujmuje jako przychody z tytułu odsetek zgodnie z paragrafem 22.15 i 22.16 oraz zgodnie z Rozdziałem 11.

Wymiana na dobra lub usługi

- 22.6 Jeżeli towary lub usługi są wymieniane w drodze zwykłej wymiany lub za pomocą transakcji typu „swap” na dobra i usługi o podobnym rodzaju i wartości, jednostka nie ujmuje przychodów. Jeżeli jednak dobra są wymieniane a usługi świadczone w zamian za innego rodzaju dobra lub usługi, jednostka ujmuje przychody z tego tytułu. W tym przypadku jednostka wycenia transakcję w 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. Jeśli transakcji nie można wycenić według wartości godziwej, jednostka wycenia ją w **wartości bilansowej** przekazanego składnika aktywów.

Identyfikacja transakcji skutkującej powstaniem przychodu

- 22.7 Kryteria ujmowania zawarte w niniejszym rozdziale jednostka stosuje zazwyczaj oddzielnie do każdej transakcji. Jednakże niekiedy jednostka stosuje kryteria ujmowania w stosunku do dających się wyodrębnić elementów pojedynczej transakcji, co służy odzwierciedleniu istoty tej transakcji.

Jednostka stosuje kryteria ujmowania w stosunku do dających się wyodrębnić elementów pojedynczej transakcji, kiedy cena sprzedaży produktu uwzględnia możliwą do określenia kwotę późniejszego serwisowania. 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 ekonomicznych nie jest możliwe bez odniesienia się do grupy transakcji jako do całości. Jednostka może na przykład stosować kryteria ujmowania w odniesieniu do dwóch lub większej ilości transakcji, kiedy sprzedaje dobra i jednocześnie zawiera umowy dotyczące odkupienia tych dóbr w późniejszym terminie, znosząc w ten sposób zasadniczy skutek transakcji.

Sprzedaż dóbr

- 22.8 Jednostka ujmuje przychody ze sprzedaży, 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 towarów,

- 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 transakcji oraz
 - e) koszty poniesione oraz te, które zostaną poniesione przez jednostkę gospodarczą w związku z transakcją, można wycenić w wiarygodny sposób.
- 22.9 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.
- 22.10 Jednostka nie ujmuje przychodów, jeżeli na jednostce ciąży znaczące ryzyko wynikające z własności. 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, nie objętą zwykłymi przepisami gwarancyjnymi,
 - b) wpływ przychodów z tytułu sprzedaży dóbr jest uzależniony od sprzedaży tych dóbr przez ich nabywcę,
 - c) towary uznaje się za dostarczone pod warunkiem ich zainstalowania, zaś instalacja stanowi istotną część umowy i nie została jeszcze zakończona 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.
- 22.11 Jeżeli na jednostce gospodarczej ciąży tylko nieznaczne ryzyko związane z własnością, transakcję uznaje się za sprzedaż i jednostka ujmuje przychody. Na przykład strona sprzedająca ujmuje przychody, jeżeli zachowuje prawny tytuł własności do dóbr wyłącznie w celu zapewnienia sobie ściągальności należnych kwot. Analogicznie jednostka ujmuje przychody, jeżeli oferuje zwrot pieniędzy w przypadku, gdy klient jest niezadowolony. W takich przypadkach jednostka ujmuje rezerwę na zwrot pieniędzy zgodnie z Rozdziałem 20 *Rezerwy i zobowiązania warunkowe*.

Świadczenie usług

- 22.12 Jeżeli wynik transakcji dotyczącej świadczenia usług można oszacować w wiarygodny sposób, przychody z transakcji ujmuje się na podstawie stopnia zaawansowania realizacji transakcji na koniec okresu sprawozdawczego (czasami funkcjonuje określenie metoda procentowego zaawansowania). 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 gospodarcza uzyska korzyści

- ekonomiczne związane z transakcją,
- c) stopień realizacji transakcji na koniec okresu sprawozdawczego może być określony w wiarygodny sposób oraz
 - d) koszty poniesione w związku z transakcją oraz koszty poniesione w celu zakończenia transakcji można wycenić w wiarygodny sposób.

Paragrafy 22.21–22.27 zawierają wytyczne dotyczące stosowania metody procentowego zaawansowania.

- 22.13 Jeżeli na świadczenie usług składa się nie dająca się dokładnie określić liczba działań wykonywanych w określonym przedziale czasu, 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, jednostka odkłada ujęcie przychodów do momentu wykonania tego działania.
- 22.14 Jeżeli wyniku transakcji dotyczącej świadczenia usług nie można oszacować w wiarygodny sposób, przychody z transakcji jednostka ujmuje tylko do wysokości ujętych kosztów, które są możliwe do odzyskania.

Odsetki, tantiemy i dywidendy

- 22.15 Przychody powstające w wyniku użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy, jednostka ujmuje zgodnie z zasadami przedstawionymi w paragrafie 22.16, o ile:
- a) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu transakcji oraz
 - b) kwota przychodów może być wyceniona w wiarygodny sposób.
- 22.16 Jednostka ujmuje przychody w oparciu o następujące zasady:
- a) odsetki ujmuje się z uwzględnieniem efektywnej stopy procentowej zgodnie z tym jak została przedstawiona w Załączniku A Rozdziału 11.
 - b) tantiemy ujmuje się w oparciu o zasadę memoriału, zgodnie z istotą stosownej umowy oraz
 - c) dywidendy ujmuje się w momencie ustalenia praw udziałowców do ich otrzymania.

Umowy o usługę budowlaną

- 22.17 Jeżeli można wiarygodnie oszacować wynik **umowy o usługę budowlaną**, przychody i koszty związane z umową o usługę budowlaną jednostka ujmuje jako przychody i koszty odpowiednio do stanu zaawansowania realizacji umowy na koniec okresu sprawozdawczego (podejście to określa się często jako metodę procentowego zaawansowania). Wiarygodne oszacowanie wyniku umowy wymaga uzyskania wiarygodnej oceny stopnia zaawansowania, przyszłych kosztów i ściągalności faktur. Paragrafy 22.21–22.27 zawierają wytyczne dotyczące stosowania metody procentowego zaawansowania.

- 22.18 Postanowienia niniejszego rozdziału stosuje się zwykle oddzielnie do pojedynczych umów o usługę budowlaną. Jednak w pewnych okolicznościach należy stosować postanowienia zawarte w rozdziale oddzielnie do określonych elementów jednej umowy lub razem do całej grupy umów w celu odzwierciedlenia istoty umowy lub grupy umów.
- 22.19 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.
- 22.20 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 jednakową dla całego pakietu marżą zysku oraz
 - c) umowy są realizowane jednocześnie lub w ciągłej sekwencji czasowej.

Metoda procentowego zaawansowania

- 22.21 Jednostka analizuje i, jeżeli jest to konieczne, aktualizuje wcześniejsze szacunki przychodów i kosztów w miarę zaawansowania stanu prac wynikających z transakcji lub umowy o usługę budowlaną.
- 22.22 Jednostka ustala stopień realizacji prac wynikających z transakcji lub umowy stosując metodę, która w najbardziej wiarygodny sposób pozwala wycenić wykonane prace. Możliwe metody te obejmują:
- a) ustalenie proporcji kosztów poniesionych z tytułu prac wykonanych do danego momentu w stosunku do szacunkowych łącznych kosztów, Koszty poniesione z tytułu prac wykonanych do danego momentu nie obejmują kosztów odnoszących się do przyszłej działalności, takich jak koszt materiałów lub przedpłat.
 - b) pomiary wykonanych prac lub
 - c) porównanie fizycznie wykonanych części prac z pracami wynikającymi z transakcji lub z umowy.

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

- 22.23 Jednostka ujmuje jako składnik aktywów koszty, które odnoszą się do przyszłych działań wynikających z transakcji lub umowy, na przykład koszty materiałów lub przedpłaty, jeżeli jest prawdopodobne, że koszty te zostaną odzyskane. Koszty te stanowią kwotę należną od zamawiającego i są klasyfikowane jako prace budowlane w toku.

- 22.24 Jednostka niezwłocznie ujmuje jako koszt te koszty wynikające z umowy lub transakcji, co do których nie istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania.
- 22.25 Jeżeli nie można w wiarygodny sposób oszacować wyniku umowy, to:
- a) jednostka ujmuje przychody wyłącznie do wysokości poniesionych kosztów umowy, dla których istnieje prawdopodobieństwo ich odzyskania oraz
 - b) Jednostka ujmuje koszty umowy jako koszt w okresie, w którym zostały one poniesione.
- 22.26 W przypadku, kiedy istnieje prawdopodobieństwo, iż łączne koszty umowy przekroczą łączne przychody z tytułu umowy, przewidywaną stratę ujmuje się niezwłocznie jako koszt.
- 22.27 Jeżeli ściągальność kwot już ujętych jako przychody z tytułu umowy staje się niemożliwa, jednostka ujmuje nieściągalną kwotę jako koszt a nie jako korektę ujętej kwoty przychodów.

Ujawnianie informacji

Ogólne ujawnienia informacji dotyczące przychodów

- 22.28 Jednostka gospodarcza ujawnia informacje dotyczące:
- a) zasad (polityki) rachunkowości przyjętych dla celów ujmowania przychodów, łącznie z metodami przyjętymi do określania stopnia zaawansowania realizacji transakcji dotyczących świadczenia usług,
 - b) kwot wszystkich istotnych kategorii przychodów ujętych w danym okresie w tym przychodów z tytułu:
 - i) sprzedaży dóbr,
 - ii) świadczenia usług,
 - iii) odsetek
 - iv) tantiem,
 - v) dywidend oraz
 - c) kwot przychodów powstających w wyniku wymiany dóbr lub usług w ramach każdej znaczącej kategorii przychodów.

Ujawnienia informacji dotyczących przychodów z umów o usługę budowlaną

- 22.29 Jednostka ujawnia informacje dotyczące:
- a) przychody z tytułu umowy ujęte jako przychody za dany okres,
 - b) metody zastosowanej do określenia przychodów z tytułu umowy ujętych za dany okres oraz
 - c) metody zastosowanej do określenia stanu zaawansowania realizowanych umów.
- 22.30 Na **dzień sprawozdawczy** jednostka gospodarcza ujawnia każdą z następujących informacji dotyczących realizowanych umów:

- a) łączną kwotę poniesionych kosztów i ujętych zysków (pomniejszonych o ujęte straty) na ten dzień,
- b) kwotę otrzymanych zaliczek oraz
- c) 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.

22.31 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.

Rozdział 23

Dotacje rządowe

- 23.1 **Dotacje rządowe** są pomocą rządową, która przybiera formę przekazania jednostce środków w zamian za spełnianie przez nią, w przeszłości lub w przyszłości, pewnych warunków związanych z jej działalnością operacyjną.
- 23.2 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.

Ujmowanie i wycena – wybór zasad (polityki) rachunkowości

- 23.3 Jednostka rozlicza swoje dotacje rządowe stosując w tym celu:
- a) model przedstawiony w paragrafie 23.4 MSSF dla MŚP w odniesieniu do wszystkich dotacji rządowych lub
 - b) model przedstawiony w paragrafie 23.4 MSSF dla MŚP w odniesieniu do tych dotacji rządowych do aktywów wycenianych w **wartości godziwej** przez wynik finansowy oraz MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej* w odniesieniu do wszystkich pozostałych dotacji.

Model zaprezentowany w MSSF dla MŚP

- 23.4 Jednostka ujmuje dotacje rządowe w następujący sposób:
- a) dotacja nie nakładająca na jednostkę określonych wymogów dotyczących przyszłych wyników działalności jest ujmowana w przychodzie w momencie jej otrzymania,
 - b) dotacja nakładająca na jednostkę określone wymogi dotyczące przyszłych wyników działalności jest ujmowana w przychodzie, jeżeli wymogi zostały spełnione,
 - c) dotacje otrzymane zanim wymogi dotyczące kryteriów ujmowania zostały spełnione, są ujmowane jako zobowiązania.
- 23.5 Jednostka wycenia dotacje według wartości godziwej otrzymanych lub należnych aktywów.

Ujawnianie informacji

- 23.6 Jednostka ujawnia każdą z następujących informacji, niezależnie od wyboru, którego dokonała w oparciu o paragraf 23.3.
- a) zasady (politykę) rachunkowości zastosowane do dotacji rządowych, łącznie z podaniem rodzaju i kosztów otrzymanych dotacji ujętych w sprawozdaniu finansowym,
 - b) rodzaj i kwoty otrzymanych dotacji rządowych ujętych w sprawozdaniu finansowym,

- c) niespełnione warunki oraz inne zdarzenia warunkowe związane z dotacjami rządowymi, które nie zostały ujęte jako przychód oraz
- d) wskazówki o innych formach pomocy rządowej, z których jednostka gospodarcza odniosła bezpośrednią korzyść.

23.7 Na potrzeby ujawniania informacji wymaganych przez paragraf 23.6(d) pomoc rządowa jest działalnością podjętą przez rząd, która ma na celu dostarczenie określonej pomocy gospodarczej jednostce lub szeregowi jednostek spełniających pewne kryteria. Przykłady dotacji rządowych obejmują doradztwo techniczne i marketingowe, udzielenie gwarancji lub pożyczek zerowych lub niskich stopach procentowych.

Rozdział 24

Koszty finansowania zewnętrznego

- 24.1 Koszty finansowania zewnętrznego są to odsetki oraz inne koszty związane z zobowiązaniami finansowymi jednostki. Koszty finansowania zewnętrznego obejmują:
- a) odsetki z tytułu kredytu bankowego w rachunku bieżącym oraz odsetki od krótkoterminowych i długoterminowych pożyczek i kredytów,
 - b) amortyzację dyskont lub premii związaną z pożyczkami i kredytami,
 - c) amortyzację kosztów poniesionych w związku z uzyskaniem pożyczek i kredytów,
 - d) obciążenia finansowe z tytułu umów leasingu finansowego, ujmowane zgodnie z Rozdziałem 19 *Leasing* oraz
 - e) różnice kursowe powstające w związku z pożyczkami i kredytami w walucie obcej, w stopniu w jakim są uznawane za korektę kosztów odsetek.

Ujmowanie- wybór zasad (polityki) rachunkowości

- 24.2 Jednostka rozlicza swoje dotacje rządowe stosując w tym celu: a) metodę kosztową zgodnie z paragrafem 24.3 lub (b) metodę kapitalizacji zgodnie z paragrafem 24.4.

Metoda kosztowa

- 24.3 Jednostka ujmuje wszystkie koszty finansowania zewnętrznego umowy jako koszt w rachunku zysków i strat w okresie, w którym zostały one poniesione.

Metoda kapitalizacji

- 24.4 Jednostka decydująca się na wybór metody kapitalizacji stosuje MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*.

Ujawnianie informacji

- 24.5 Jednostka ujawnia swoje zasady (politykę) rachunkowości przyjęte do kosztów finansowania zewnętrznego. Jeżeli jednostka stosuje metodę kapitalizacji zgodnie z paragrafem 24.4, ujawnia odnośne informacje wymagane przez MSR 23.

Rozdział 25

Płatności w formie akcji

- 25.1 Jednostka stosuje niniejszy standard do ujmowania wszystkich **transakcji płatności w formie akcji**, w tym:
- a) **transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych**, w których jednostka otrzymuje dobra lub usługi w zamian za własne instrumenty kapitałowe (w tym akcje lub opcje na akcje),
 - b) **transakcji płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych**, w których jednostka nabywa dobra lub usługi w drodze zaciągnięcia zobowiązania wobec dostawcy dóbr lub usług na kwotę, której wysokość jest uzależniona od ceny (lub wartości) akcji własnych jednostki lub jej innych instrumentów kapitałowych oraz
 - c) transakcji, w których jednostka otrzymuje lub nabywa dobra lub usługi, a warunki umowy dają możliwość wyboru jednostce lub dostawcy formy rozliczenia kontraktu - w środkach pieniężnych (lub innych aktywach) lub poprzez emisję własnych instrumentów kapitałowych,

Ujmowanie

- 25.2 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.
- 25.3 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.

Wycena transakcji w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych

- 25.4 Jednostka stosuje MSSF 2 *Płatności w formie akcji* do wyceny transakcji w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych oraz ujawnia odnośne informacje wymagane przez MSSF 2. W przypadku zawieranych z pracownikami transakcji w formie akcji rozliczanych w instrumentach kapitałowych MSSF 2 zasadniczo wymaga ich wyceny poprzez odniesienie do **wartości godziwej** przyznanych instrumentów kapitałowych. Jeżeli jednak jednostka nie jest w stanie oszacować w sposób wiarygodny wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych na dzień wyceny, MSSF 2 umożliwia dokonanie wyceny według **wartości wewnętrznej**, która stanowi różnicę między wartością godziwą akcji a ceną, o ile ona istnieje, którą kontrahent ma lub będzie miał w przyszłości obowiązek zapłacić za te akcje. Wartość wewnętrzną wycenia się początkowo na **dzień przyznania** a następnie na każdy **dzień sprawozdawczy** oraz na dzień ostatecznego rozliczenia. Zmiany wartości wewnętrznej ujmowane są w rachunku zysków lub strat okresu.

Transakcje płatności w formie akcji rozliczane w środkach pieniężnych

- 25.5 W transakcjach płatności w formie akcji rozliczanych w środkach pieniężnych jednostka wycenia nabyte dobra lub usługi i zaciągnięte zobowiązanie w wartości godziwej zobowiązania. Do czasu, gdy zobowiązanie zostanie uregulowane, jednostka na każdy dzień sprawozdawczy, jak i nadzień rozliczenia wycenia zobowiązanie w wartości godziwej, a ewentualne zmiany wartości ujmuje w zysku lub stracie danego okresu.
- 25.6 W przypadku transakcji z pracownikami, jeśli nabycie uprawnień do przyznanych instrumentów kapitałowych nie nastąpi aż do czasu, kiedy upłynie określony okres świadczenia pracy przez pracowników, jednostka ujmuje świadczone na jej rzecz usługi przez określony czas, w którym pracownicy świadczą te usługi.

Transakcje płatności w formie akcji z alternatywą rozliczenia w środkach pieniężnych

- 25.7 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, powinna traktować takie transakcje, jak transakcje płatności w formie akcji rozliczane w instrumentach kapitałowych. Jednostka stosuje procedury zawarte w par. 35–43 MSSF 2 do wyceny transakcji płatności w formie akcji z alternatywą rozliczenia w środkach pieniężnych:

Ujawnianie informacji

- 25.8 Jednostka ujawnia 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 posiadająca zasadniczo podobne rodzaje umów dotyczących płatności w formie akcji, może agregować te informacje.
- 25.9 Jednostka ujawnia co najmniej poniższe informacje na temat wpływu transakcji płatności w formie akcji na zysk lub stratę jednostki w danym okresie oraz na jej sytuację finansową:
- 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 wskazanie oddzielnie części całkowitego kosztu, która przypada na transakcje traktowane jako transakcje płatności w formie akcji rozliczane w instrumentach kapitałowych,
 - b) dla zobowiązań wynikających z transakcji w formie akcji płatności w formie akcji:
 - i) łączną **wartość bilansową** na koniec danego okresu oraz

- ii) łączną wartość wewnętrzną zobowiązań na koniec danego okresu, w związku z którymi kontrahent ma prawo do otrzymania środków pieniężnych lub innych aktywów, do których nabyte zostały uprawnienia przed końcem okresu (np. nabyte uprawnienia do prawa do wzrostu wartości akcji).

Rozdział 26

Utrata wartości aktywów niefinansowych

- 26.1 Niniejszy rozdział ma zastosowanie do księgowego rozliczania **utraty wartości** wszystkich aktywów innych niż poniżej wymienione, w przypadku których inne rozdziały niniejszego projektu standardu określają wymogi ujmowania utraty wartości:
- a) aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. Rozdział 28 *Podatek dochodowy*).
 - b) aktywa wynikające ze świadczeń pracowniczych (Rozdział 27 *Świadczenia pracownicze*).
 - c) **aktywa finansowe** wchodzące w zakres Rozdziału 11 *Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe*.
 - d) **nieruchomości inwestycyjne** wyceniane według **wartości godziwej** (zob. Rozdział 15 *Nieruchomości inwestycyjne*) oraz
 - e) **aktywa biologiczne** powiązane z działalnością rolniczą wyceniane według wartości godziwej pomniejszonej o szacowane koszty doprowadzenia do sprzedaży (zob. Rozdział 35 *Branże wyspecjalizowane*).

Utrata wartości zapasów

Cena sprzedaży pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży i sprzedaży

- 26.2 Na każdy **dzień sprawozdawczy** jednostka ocenia, czy zapasy utraciły wartość. Jednostka przeprowadza ocenę poprzez porównanie wartości bieżącej każdej pozycji zapasów (lub grup podobnych pozycji – zob. par. 26.3) z ceną sprzedaży pomniejszoną o koszty doprowadzenia do sprzedaży i koszty sprzedaży. Jeżeli pozycja (lub grupa) zapasów utraciła wartość, jednostka ujmuje stratę w rachunku zysków i strat w związku z różnicą między wartością bieżącą a ceną sprzedaży pomniejszoną o koszty doprowadzenia do sprzedaży i o koszty sprzedaży.
- 26.3 Może to mieć miejsce w przypadku pozycji zapasów związanych z produktami pochodzącymi z tej samej linii produkcyjnej, posiadających podobne przeznaczenie oraz zastosowanie końcowe, wyprodukowanych i sprzedawanych w tym samym regionie geograficznym oraz nie dających się w praktyce oszacować w oderwaniu od innych pozycji pochodzących z tej samej linii produkcyjnej.

Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości

- 26.4 W każdym kolejnym okresie jednostka dokonuje ponownej oceny ceny sprzedaży pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży oraz koszty sprzedaży. Jeżeli nie istnieją już okoliczności, które uprzednio spowodowały odpisanie wartości zapasów lub istnieją wyraźne dowody na wzrost ceny sprzedaży pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży oraz sprzedaży spowodowany zmianą okoliczności ekonomicznych, jednostka odwraca kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości (tj. odwrócenie jest ograniczone do kwoty pierwotnego odpisu aktualizującego) tak, aby nowa wartość bilansowa równała się cenie nabycia lub

kosztowi wytworzenia lub zaktualizowanej cenie sprzedaży pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży oraz sprzedaży, w zależności od tego, która z tych kwot jest niższa.

Utrata wartości aktywów niefinansowych innych niż zapasy

Czynniki określające utratę wartości

- 26.5 Na każdy dzień sprawozdawczy jednostka ocenia, czy istnieją czynniki wskazujące na utratę wartości składnika aktywów. Jeżeli takie czynniki istnieją, jednostka szacuje wartość godziwą składnika aktywów pomniejszoną o koszty jego sprzedaży. Jeżeli czynniki wskazujące na utratę wartości nie istnieją, nie ma potrzeby przeprowadzania oszacowania wartości godziwej składnika aktywów pomniejszonej o koszty jego sprzedaży. W niniejszym rozdziale stosuje się pojęcie składnika aktywów, ale niekiedy konieczność ustalenia wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży dotyczy grupy aktywów (zob. par. 26.9).
- 26.6 Oceniając czy istnieją przesłanki wskazujące na utratę wartości składnika aktywów jednostka rozważa przynajmniej następujące czynniki:

Zewnętrzne źródła informacji

- a) W ciągu okresu wartość rynkowa składnika aktywów zmalała bardziej niż można byłoby oczekiwać na skutek upływu czasu lub normalnego użytkowania.
- b) W ciągu okresu miały miejsce zmiany, które wpłynęły na jednostkę w ujemny sposób lub zmiany te będą miały miejsce w przyszłości i dotyczyć będą aspektów środowiska technologicznego, rynkowego, ekonomicznego lub prawnego, w którym jednostka prowadzi swą działalność bądź też rynku, z którym związany jest dany składnik aktywów.
- c) Rynkowe stopy procentowe lub inne rynkowe stopy zwrotu na inwestycjach wzrosły w ciągu okresu i zmiany te z dużym stopniem prawdopodobieństwa wpłyną znacząco na stopę dyskontową przyjętą do ustalenia wartości użytkowej składnika aktywów oraz zmniejszą wartość godziwą składnika aktywów pomniejszoną o koszty sprzedaży.
- d) wartość bilansowa aktywów netto jest wyższa od ich kapitalizacji rynkowej.

Wewnętrzne źródła informacji

- e) dowody na przestarzałość lub uszkodzenia fizyczne składnika aktywów.
- f) w ciągu okresu miały miejsce zmiany, które wpłynęły na jednostkę w ujemny sposób lub oczekuje się, że zmiany te nastąpią w najbliższej przyszłości, w stopniu lub w sposobie w jaki składnik aktywów jest lub będzie wykorzystywany. Zmiany te dotyczą faktu niewykorzystywania składnika aktywów, planów zaprzestania lub restrukturyzacji działalności, do której należy składnik aktywów, planów zbycia składnika aktywów przed wcześniej ustaloną datą oraz ponowne ustalenie okresu użytkowania składnika aktywów jako określony a nie jako nieokreślony.
- g) dowody pochodzące z zewnętrznych raportów wskazują, że wyniki ekonomiczne składnika aktywów są lub będą gorsze od zakładanych. W tym kontekście ekonomiczne wyniki obejmują operacyjne wyniki działalności oraz przepływy pieniężne.

- 26.7 Jeżeli istnieją przesłanki wskazujące na to, że nastąpiła utrata wartości składnika aktywów, może to oznaczać, że jednostka powinna dokonać przeglądu pozostałego okresu użytkowania, metody **amortyzacji** oraz **wartości końcowej** składnika aktywów oraz skorygować jego wartość zgodnie z zawartym w niniejszym projekcie standardów rozdziałem dotyczącym aktywów (np. Rozdział 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz Rozdział 17 *Wartości niematerialne inne niż wartość firmy*) mimo, iż nie ujęto odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów.

Wycena według wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży

- 26.8 Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży jest kwotą, którą można uzyskać ze sprzedaży aktywa lub grupy aktywów przeprowadzonej na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji po potrąceniu kosztów zbycia.
- 26.9 Jeżeli jednostka nie może oszacować wartości godziwej dla danego składnika aktywów, wycenia wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży dla grupy aktywów, do której ten składnik aktywów należy. W tym celu wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży szacuje się dla najmniejszej możliwej do zidentyfikowania grupy aktywów.
- a) w skład tej grupy wchodzi składnik aktywów, którego dotyczy utrata wartości oraz
 - b) której wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży można oszacować.

Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży

- 26.10 Jednostka ustala wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży na podstawie poniższej hierarchii wiarygodności dowodów:
- a) Cena w wiążącej transakcji sprzedaży zawartej między niepowiązanymi ze sobą stronami, skorygowana o koszty krańcowe, które można bezpośrednio przyporządkować do zbycia składnika aktywów.
 - b) Jeżeli nie występuje wiążąca transakcja, ale składnik aktywów jest przedmiotem obrotu na aktywnym rynku, wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży jest wartością rynkową składnika aktywów pomniejszoną o koszty zbycia – zazwyczaj oparta na bieżącej cenie oferowanej.
 - c) Jeżeli aktualne ceny oferowane nie są dostępne, ceny pochodzące z ostatniej transakcji mogą stanowić podstawę dla oszacowania wartości godziwej pomniejszonej o koszt sprzedaży.
 - d) Jeżeli nie występuje żadna wiążąca transakcja bądź też aktywny rynek dla tego składnika aktywów, wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży jest oparta na dostępnych informacjach odzwierciedlających kwotę kwotą, którą jednostka mogłaby uzyskać ze sprzedaży składnika aktywów lub grupy aktywów przeprowadzonej na zakończenie okresu sprawozdawczego pomiędzy niepowiązanymi ze sobą, zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami po potrąceniu kosztów zbycia. Ustalając tę kwotę jednostka rozważa wynik ostatnich transakcji z udziałem podobnych aktywów zawartych w tej samej branży. Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży nie odzwierciedla sprzedaży wymuszonej, o ile kierownictwo nie jest zmuszone do natychmiastowej sprzedaży.

- 26.11 Jeżeli wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży składnika aktywów (lub grupy aktywów – zob. par 26.9) jest mniejsza od jego wartości bilansowej, jednostka zmniejsza wartość bilansową składnika aktywów do poziomu wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. Zmniejszenie to stanowi odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.
- 26.12 Jednostka niezwłocznie ujmuje w zysku lub stracie odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.
- 26.13 Jeżeli kwota oszacowana w związku z odpisem aktualizującym przewyższa wartość bilansową składnika aktywów, do którego się odnosi, jednostka ujmuje zobowiązanie tylko wtedy, gdy wymaga tego niniejszy projekt standardu (zob. Rozdział 20 *Rezerwy i zobowiązania warunkowe*).
- 26.14 Po ujęciu odpisu aktualizującego odpis amortyzacyjny dla tego składnika aktywów koryguje się w przyszłych okresach w celu przyporządkowania do składnika aktywów zaktualizowanej wartości bilansowej, pomniejszonej o wartość końcową (jeżeli występuje), w sposób systematyczny przez pozostający do końca okres użytkowania.

Odwrocenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości

- 26.15 Na każdy dzień sprawozdawczy jednostka ocenia, czy istnieją przesłanki wskazujące na to, że ujęte w poprzednich okresach odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości aktywów innych niż wartość firmy mogą nie występować lub mogły ulec obniżeniu. Jeżeli takie przesłanki istnieją, jednostka szacuje wartość godziwą składnika aktywów pomniejszoną o koszty jego sprzedaży. Przesłanki wskazujące na to, że odpisy aktualizujące nie istnieją lub mogły ulec obniżeniu mają charakter przeciwny do wymienionych w paragrafie 26.6.
- 26.16 Jeżeli szacowana wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży składnika aktywów przewyższa jego wartość bilansową, jednostka zwiększa wartość bilansową składnika aktywów do poziomu wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży z uwzględnieniem ograniczeń przedstawionych w paragrafie 26.17. Wzrost ten stanowi odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości.
- 26.17 Zwiększona wartość bilansowa składnika aktywów innego niż wartość firmy, którą można przypisać odwróceniu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości nie powinna przewyższać wartości bilansowej, która zostałaby ustalona (po odjęciu odpisów amortyzacyjnych), jak gdyby dla tego składnika aktywów nie ujęto we wcześniejszych okresach żądanych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.
- 26.18 Jednostka ujmuje niezwłocznie odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów innego niż wartość firmy w rachunku zysków i strat, chyba że składnik aktywów jest wykazywany w wartości przeszacowanej zgodnie z postanowieniami innego rozdziału niniejszego projektu standardu (na przykład zgodnie z metodą opartą na wartości przeszacowanej w Rozdziale 16). Każde odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości traktuje się jak wzrost z tytułu przeszacowania zgodnie z metodą opartą na wartości przeszacowanej.

- 26.19 Po ujęciu odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, odpis amortyzacyjny dla tego składnika aktywów koryguje się w przyszłych okresach w celu przyporządkowania do składnika aktywów zaktualizowanej wartości bilansowej, pomniejszonej o wartość końcową (jeżeli występuje), w sposób systematyczny przez pozostający do końca okres jego użytkowania.

Dodatkowe wymogi dotyczące utraty wartości firmy

- 26.20 Wartości firmy nie można jako takiej sprzedać. Nie powoduje ona także wpływów pieniężnych do jednostki, które byłyby niezależne od wpływów pieniężnych z tytułu innych aktywów. W konsekwencji nie można bezpośrednio wycenić wartości godziwej wartości firmy. Dlatego wartość godziwą wartości firmy ustala się w oparciu o wycenę wartości godziwej większej grupy aktywów, której część stanowi wartość firmy.
- 26.21 Zasady dotyczące ujmowania i wyceny utraty wartości aktywów określone w paragrafach 26.5–26.14 mają zastosowanie do wartości firmy. W związku z tym na każdy dzień sprawozdawczy jednostka ocenia, czy istnieją przesłanki wskazujące na utratę wartości firmy. Ponadto rozważając przesłanki utraty wartości zawarte w paragrafie 26.6 jednostka rozważa również, czy:
- a) czy od momentu przejęcia jednostka, której dotyczy wartość firmy osiągała znacząco gorsze wyniki od zakładanych,
 - b) jednostka, której dotyczy wartość firmy podlega restrukturyzacji, jest utrzymywana w celach sprzedaży czy też zaprzestała działalności lub
 - c) znaczące odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości zostały ujęte dla innych aktywów przejętej jednostki, których dotyczy wartość firmy.
- 26.22 Jeżeli istnieje domniemanie, że nastąpiła utrata wartości firmy, jednostka stosuje dwuetapowy proces w celu ustalenia, czy należy ująć odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.

Etap 1:

- a) przypisanie wartości firmy do części składowych jednostki, które odnoszą korzyść z wartości firmy (zasadniczo najniższy poziom w ramach firmy, na którym wartość firmy podlega monitorowaniu na wewnętrzne potrzeby kierownictwa);
- b) wycena wartości godziwej każdego komponentu w całości, obejmującego wartość firmy;
- c) porównanie wartości godziwej z wartością bilansową komponentu;
- d) jeżeli wartość godziwa komponentu jest równa lub przewyższa wartość bilansową, ani komponent ani też wartość firmy nie utraciły wartości, jeżeli wartość godziwa jest niższa od wartości bilansowej, różnica stanowi odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, który ujmuje się zgodnie z etapem 2.

Etap 2:

- a) odpisanie wartości firmy komponentu o kwotę odpisu aktualizującego ustalonego zgodnie z etapem 1 d) oraz ujęcie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w rachunku zysków i strat;

- b) jeżeli kwota odpisu aktualizującego ustalonego zgodnie z etapem 1 d) przewyższa wartość bilansową komponentu, nadwyżkę ujmuje się jako odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w rachunku zysków i strat, Nadwyżkę przypisuje się do możliwych do zidentyfikowania niepieniężnych aktywów i zobowiązań, w tym zobowiązań warunkowych komponentu, na podstawie ich odnośnych wartości godziwych.
- 26.23 Jeżeli występują udziały mniejszości w komponentu, do którego przypisano wartość firmy, wartość bilansowa tego komponentu obejmuje:
- a) zarówno udziały jednostki dominującej oraz udziały mniejszościowe w możliwych do zidentyfikowania aktywach netto komponentu oraz
 - b) udział jednostki dominującej w wartości firmy.
- Jednakże część wartości godziwej komponentu ustaloną zgodnie z etapem 1 można przyporządkować do udziałów mniejszości w wartości firmy. Zatem każdy odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości odnoszący się do wartości firmy (Etap 2 a) jest rozdzielony między jednostkę dominującą i udziały mniejszości, przy czym tylko w pierwszym przypadku jest ujmowany jako odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości firmy.
- 26.24 Odpisu aktualizującego ujętego dla wartości firmy nie odwraca się w kolejnych okresach.

Ujawnianie informacji

- 26.25 W odniesieniu do każdego rodzaju grupy aktywów jednostka ujawnia co następuje:
- a) kwotę odpisu aktualizującego ujętego w zysku lub stracie w ciągu okresu oraz poszczególne pozycje rachunku zysków i strat, w których odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości zostały uwzględnione.
 - b) kwotę odpisu aktualizującego ujętego w zysku lub stracie w ciągu okresu oraz poszczególne pozycje rachunku zysków i strat, w których te odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości zostały odwrócone.
 - c) kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów przeszacowanych ujętych bezpośrednio w kapitale własnym w ciągu okresu.
 - d) kwotę odwrócenia odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów przeszacowanych ujętą bezpośrednio w kapitale własnym w ciągu okresu.
- 26.26 Jednostka ujawnia następujące informacje na temat łącznych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz łącznej kwoty odwrócenia tych odpisów ujętych w ciągu okresu, w przypadku których nie ujawnia się odrębnych informacji.
- a) główne grupy aktywów, których dotyczą odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości oraz głów grupy aktywów, których dotyczą odwrócenia odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.
 - b) główne zdarzenia i warunki, które doprowadziły do ujęcia tych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz ich odwróceń.

Rozdział 27

Świadczenia pracownicze

27.1 **Świadczenia pracownicze** to wszystkie formy świadczeń jednostki oferowanych w zamian za pracę wykonaną przez pracowników, w tym dyrektorów i kierownictwo. Rozdział ten omawia 4 rodzaje świadczeń pracowniczych:

- a) Krótkoterminowe świadczenia pracownicze to świadczenia pracownicze (inne niż świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy), które są w całości należne w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę.
- b) **Świadczenia po okresie zatrudnienia** to świadczenia pracownicze (inne niż **świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy**), które są należne po zakończeniu zatrudnienia.
- c) Inne długoterminowe świadczenia pracownicze to świadczenia pracownicze (inne niż świadczenia po okresie zatrudnienia i z tytułu rozwiązania stosunku pracy), które nie są w całości należne w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę oraz
- d) Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy to świadczenia pracownicze, które stają się płatne w następstwie
 - i) decyzji jednostki o rozwiązaniu stosunku pracy z pracownikiem przed osiągnięciem przez niego wieku emerytalnego albo
 - ii) decyzji pracownika o przyjęciu propozycji dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy w zamian za te świadczenia.

27.2 Świadczenia pracownicze obejmują również **płatności w formie akcji** mających postać instrumentów kapitałowych (takie jak akcje lub opcje na akcje), gotówki lub innych aktywów jednostki w kwocie opartej na cenie udziałów jednostki lub innych jej instrumentów kapitałowych, pod warunkiem, że spełnione zostały określone warunki nabycia uprawnień, jeśli istnieją. Jednostka stosuje postanowienia zawarte w rozdziale 25 *Płatności w formie akcji* w przypadku wszelkich płatności w formie akcji.

Ogólna zasada ujmowania w przypadku wszystkich świadczeń pracowniczych

27.3 Jednostka ujmuje koszty świadczeń pracowniczych, do których pracownicy mają prawo w związku ze świadczeniem przez nich usług w okresie:

- a) jako zobowiązanie, po potrąceniu kwot, które zostały wypłacone bezpośrednio pracownikom lub w formie składek na fundusz pracowniczy. W przypadku, gdy opłacona składka przekracza zobowiązanie wynikające z wykonanej usługi przed **dniem sprawozdawczym**, jednostka powinna ująć nadwyżkę jako aktywa w zakresie takim ze przedpłata prowadzić będzie do obniżenia przyszłych płatności lub refundacji w formie pieniężnej.
- b) jako koszty, chyba że koszt nie

- i) jest włączony w koszt produkcji zapasów zgodnie z rozdziałem 12 *Zapasy*; lub
- ii) jest włączony w koszt rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z Rozdziałem 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.

Krótkoterminowe świadczenia pracownicze

Przykłady

- 27.4 Do krótkoterminowych świadczeń pracowniczych zalicza się takie świadczenia, jak:
- a) wynagrodzenia, pensje oraz składki na ubezpieczenia społeczne,
 - b) krótkoterminowe płatne nieobecności (takie jak płatny urlop wypoczynkowy i płatne zwolnienie chorobowe), jeśli oczekuje się, że nieobecności wystąpią w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę,
 - c) wypłaty z zysku i premie przypadające do wypłaty w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę oraz
 - d) świadczenia niepieniężne (takie jak opieka medyczna, mieszkania służbowe, samochody i inne nieodpłatnie przekazywane lub subsydiowane towary lub usługi) dla aktualnie zatrudnionych pracowników.

Wycena krótkoterminowych świadczeń

- 27.5 W przypadku, gdy pracownik wykonał usługę na rzecz jednostki podczas **okresu sprawozdawczego**, jednostka wycenia kwoty ujęte zgodnie z paragrafem 27.3 w niezdyktowanej wartości krótkoterminowych świadczeń pracowniczych, które zostaną wypłacone w zamian za wykonaną usługę.

Ujmowanie i wycena – krótkoterminowe płatne nieobecności

- 27.6 Niektóre krótkoterminowe płatne nieobecności kumulują się. Przykłady obejmują coroczny płatny urlop wypoczynkowy i płatne zwolnienie chorobowe, które mogą zostać wykorzystane w innym terminie w sytuacji, gdy pracownik nie wykorzysta w całości uprawnień w bieżącym okresie. Jednostka ujmuje przewidywany koszt **kumulowanych płatnych nieobecności** w przypadku, gdy pracownicy wykonywali pracę, która zwiększa ich uprawnienia do przyszłych płatnych nieobecności. Jednostka ustala przewidywany koszt kumulowanych płatnych nieobecności jako dodatkową kwotę, którą zgodnie z przewidywaniami zapłaci w wyniku nie wykorzystanego uprawnienia, które narosło na zakończenie okresu sprawozdawczego. Jednostka prezentuje na dzień sprawozdawczy niewykorzystane kumulowane płatne nieobecności, które zostaną wykorzystane w terminie późniejszym jako zobowiązania krótkoterminowe.
- 27.7 Jednostka ujmuje koszty innych (nie kumulowanych) płatnych nieobecności w przypadku, gdy takie wystąpią. Jednostka wycenia koszty niekumulowanych płatnych nieobecności jako niezdyktowaną wartość wynagrodzeń wypłaconych lub należnych za okres nieobecności.

Ujmowanie - programy wypłat z zysku i systemy premiowe

- 27.8 Jednostka ujmuje przewidywany koszt wypłat z zysku i wypłat premiowych tylko wówczas, gdy:
- a) jednostka posiada bieżące **zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie** dokonania takiej zapłaty w wyniku wcześniejszych zdarzeń (oznacza to, że jednostka nie posiada innej realnej alternatywy wobec dokonania zapłaty) oraz
 - b) można dokonać wiarygodnej wyceny takiego zobowiązania.

Świadczenia po okresie zatrudnienia: rozróżnienie pomiędzy programami określonych składek i programami określonych świadczeń

- 27.9 Na świadczenia pracownicze po okresie zatrudnienia składają się na przykład:

- a) świadczenia emerytalne, takie jak emerytury oraz
- 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 rozdział do wszystkich takich ustaleń niezależnie od tego, czy przewidują one utworzenie oddzielnej jednostki, do której wpływałyby składki i która wypłacałaby świadczenia. W niektórych przypadkach, ustalenia te są nakładane przez przepisy prawa bardziej niż poprzez działanie jednostki.

- 27.10 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.

- a) Programy określonych składek to programy świadczeń po okresie zatrudnienia, na mocy których jednostka wpłaca składki w ustalonej wysokości do odrębnego podmiotu (funduszu) i nie będzie ciążyło na niej prawne ani zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie do zapłacenia dodatkowych składek, jeśli fundusz nie będzie posiadał aktywów w wysokości wystarczającej do zapłaty wszystkich świadczeń pracowniczych dotyczących pracy wykonanej przez pracownika w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych. Tak więc, kwota świadczeń po okresie zatrudnienia uzyskiwana przez pracownika zależy od kwoty składek wpłaconych przez jednostkę (i być może również przez pracownika) na poczet programu świadczeń po okresie zatrudnienia lub zapłaconych zakładowi ubezpieczeń, wraz ze zwrotem uzyskanym z inwestowania składek.
- b) Programy określonych świadczeń to programy świadczeń po okresie zatrudnienia inne niż programy określonych składek. Zgodnie z programem określonych świadczeń obowiązkiem jednostki jest zapewnienie ustalonych świadczeń aktualnym i byłym pracownikom a ryzyko aktuarialne (polegające na tym, że świadczenia będą kosztowały więcej niż pierwotnie zakładano) oraz ryzyko inwestycyjne spada w rzeczywistości na jednostkę. Jeśli doświadczenia aktuarialne i inwestycyjne są gorsze od przewidywanych, zobowiązanie jednostki może wzrosnąć.

Programy wielozakładowe i programy państwowe

- 27.11 Programy wielozakładowe i programy państwowe klasyfikuje się jako programy określonych składek lub programy określonych świadczeń na podstawie warunków programu obejmujących wszelkie zwyczajowo oczekiwane obowiązki wykraczające poza warunki formalne. Jeżeli nie ma wystarczających informacji, aby można było zastosować wobec wielozakładowego programu określonych świadczeń rozwiązania księgowe stosowane w odniesieniu do programów określonych świadczeń, jednostka gospodarcza:
- a) rozlicza się z planu zgodnie z paragrafem 27.13 tak jakby to był program określonych składek; oraz
 - b) ujawnia fakt, że jest to program określonych świadczeń oraz przyczynę jego rozliczenia jako program określonych składek, razem z wszelkimi dostępnymi informacjami na temat nadwyżki w planie lub deficycie oraz ewentualne konsekwencje dla jednostki.

Świadczenia ubezpieczone

- 27.12 Jednostka gospodarcza może opłacać składki ubezpieczeniowe tytułem finansowania programu świadczeń po okresie zatrudnienia. Jednostka powinna traktować taki plan jako program określonych składek chyba że jednostka posiada prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek:
- a) do bezpośredniej wypłaty świadczeń pracowniczych w momencie, gdy stają się one wymagalne lub
 - b) do zapłaty dodatkowych kwot składek, jeśli zakład ubezpieczeń nie wypłaci wszystkich przyszłych świadczeń pracowniczych odnoszących się do pracy pracownika w bieżącym okresie i w okresach ubiegłych.

Zwyczajowo oczekiwany obowiązek może wynikać pośrednio z programu, poprzez wprowadzenie mechanizmu ustalania przyszłych składek, lub z powiązania **podmiotu powiązanego** z zakładem ubezpieczeń. Jeśli jednostka podlega takiemu prawnemu lub zwyczajowo oczekiwanemu zobowiązaniu, powinna traktować taki program jako program określonych świadczeń.

Świadczenia po okresie zatrudnienia: program określonych składek

Ujmowanie i wycena

- 27.13 Jednostka powinna uznać świadczenie płatne za okres:
- a) jako zobowiązanie po potrąceniu wszelkich kwot już zapłaconych. Jeśli składki przekraczają kwoty składek płatnych z tytułu pracy wykonywanej do dnia sprawozdawczego, jednostka ujmuje tę nadwyżkę jako składnik aktywów.
 - b) jako koszt, chyba że koszt:
 - i) jest uwzględniony w koszcie wytworzenia zapasów zgodnie z Rozdziałem 12 *Zapasy* lub
 - ii) jest uwzględniony w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z Rozdziałem 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.

Świadczenia po okresie zatrudnienia: programy określonych świadczeń

Ujmowanie

- 27.14 Stosując ogólną zasadę ujmowania w paragrafie 27.3 do programów określonych świadczeń, jednostka:
- a) ujmuje zobowiązanie z tytułu obowiązków w ramach programu określonych świadczeń pomniejszone o „zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń” (zob. paragrafy 27.15 -27.20) oraz
 - b) ujmuje zmianę netto w związku ze zobowiązaniem przypadającym na dany okres jako koszt jej programów określonych świadczeń w tym okresie (zob. paragrafy 27.21 -27.25).

Wycena zobowiązań z tytułu programu określonych świadczeń

- 27.15 Jednostka wycenia **zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń** z tytułu jej obowiązków związanych z programami określonych świadczeń jako sumę netto następujących kwot:
- a) **wartość bieżąca** zobowiązania wynikającego z programów określonych świadczeń (jej **zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń**) na dzień sprawozdawczy (paragraf 27.17 zapewnia wytyczne dotyczące dyskontowania), minus
 - b) wartość godziwa na dzień sprawozdawczy **aktywów programu** (jeśli takie istnieją), z których zobowiązania mają być bezpośrednio regulowane . Paragrafy 11.14 -11.17 ustanawiają wymogi dotyczące określania wartości godziwych tych aktywów programu, które są **aktywami finansowymi**.
- 27.16 Bieżąca wartość zobowiązań jednostki z tytułu programów określonych świadczeń na dzień sprawozdawczy powinna odzwierciedlać szacunkową wartość świadczeń, które otrzymali pracownicy w zamian za swoje usługi w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych, w tym świadczenia które nie zostały jeszcze **nabyte** (zob. paragraf 27.23) oraz wpływ na podstawę ustalania kwoty świadczenia, która umożliwia pracownikom uzyskanie wyższych świadczeń za późniejsze lata, w których będą świadczyli usługi. . Wymaga to od jednostki ustalenia, jaka część świadczeń może być przyporządkowana bieżącemu okresowi, a jaka okresom ubiegłym na podstawie formuły ustalania kwoty świadczenia i oszacowania (przyjęcia założeń aktuarialnych) odnośnie 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. Założenia aktuarialne powinny być bezstronne (ani nieostrożne, ani nadmiernie ostrożne (zachowawcze)), wzajemnie dopasowane i wybrane tak, aby prowadziły do jak najlepszego oszacowania przyszłych przepływów pieniężnych, które mogą wyniknąć z planu.

Dyskontowanie

- 27.17 Jednostka wycenia zobowiązania z tytułu określonych świadczeń na podstawie zdyskontowanej wartości bieżącej. Jednostka określa stopę przyjętą do zdyskontowania przyszłych płatności poprzez odniesienie do rynkowych stóp

zwrotu na dzień sprawozdawczy z wysoko ocenianych obligacji przedsiębiorstw. W krajach, w których nie istnieje rozbudowany rynek dla takich obligacji, jednostka wykorzystuje rynkowe stopy zwrotu (na dzień sprawozdawczy) z obligacji skarbowych. Waluta i termin wykupu obligacji przedsiębiorstw i obligacji skarbowych powinny być zgodne z walutą i szacunkowym terminem przyszłych płatności.

Metoda wyceny aktuarialnej

- 27.18 Jednostka stosuje **metodę prognozowanych uprawnień jednostkowych** do określenia jej zobowiązań z tytułu określonych świadczeń oraz związanych z nimi kosztów bieżącego zatrudnienia oraz, tam gdzie ma to zastosowanie, koszt wykonanej usługi.

Wprowadzenie programu, zmiany, ograniczenia i rozliczenia

- 27.19 W przypadku, gdy program określonych świadczeń został wprowadzony lub zmieniony w bieżącym okresie, jednostka zwiększa lub zmniejsza swoje zobowiązania z tytułu określonych świadczeń w celu odzwierciedlenia zmiany oraz wyceniając zysk lub stratę ujmuje zwiększenie (zmniejszenie) jako koszt (przychód). Może też następować sytuacja przeciwna, jeśli program został ograniczony (tzn. świadczenia lub liczba objętych nim pracowników została zmniejszona) lub rozliczony (zobowiązanie pracodawcy jest całkowicie wypełnione) zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń powinno zostać zmniejszone lub wyeliminowane, a jednostka powinna ująć powstały zysk lub stratę w rachunku zysków i strat.

Aktywa programu określonych świadczeń

- 27.20 W przypadku, gdy zobowiązania wynikające z programu określonych świadczeń jest na dzień sprawozdawczy mniejsze niż wartość godziwa aktywów programu na ten dzień, w programie powstaje nadwyżka. Jednostka ujmuje nadwyżkę w programie jako składnik aktywów programów określonych świadczeń jedynie w stopniu, w jakim jest w stanie odzyskać nadwyżkę poprzez zmniejszenie wysokości składek w przyszłości lub poprzez refundację z programu świadczeń.

Koszty programu określonych świadczeń

- 27.21 Jednostka ujmuje zmianę netto w swoich zobowiązaniach z tytułu programu określonych świadczeń w ciągu danego okresu, inną niż zmianę wynikającą ze świadczeń wypłaconych pracownikom w trakcie danego okresu lub ze składek pracodawcy, jako koszt programów określonych świadczeń w tym okresie. Koszt ten ujmuje się w rachunku zysków i strat, chyba że:
- a) jest włączony w koszt wytworzenia zapasów zgodnie z rozdziałem 12 *Zapasy*; lub
 - b) jest włączony w cenę nabycia lub koszt wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z Rozdziałem 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.
- 27.22 Zmiana netto w zobowiązaniu z tytułu określonych świadczeń ujęta jako koszt programu określonych świadczeń obejmuje:

- a) zmianę w zobowiązaniu z tytułu określonych świadczeń w związku z usługą świadczoną przez pracownika w danym okresie sprawozdawczym;
- b) odsetki od zobowiązania z tytułu określonych świadczeń w ciągu okresu sprawozdawczego;
- c) zwroty z aktywów programu oraz zmiany netto w wartości godziwej ewentualnego prawa do rekompensaty (zobacz paragraf 27.26) w ciągu okresu sprawozdawczego;
- d) aktuarialne zyski i straty wynikłe podczas okresu sprawozdawczego;
- e) zwiększenia lub zmniejszenia w zobowiązaniach z tytułu określonych świadczeń wynikające z wprowadzenia nowego programu lub zmiany do istniejącego programu w ciągu okresu sprawozdawczego (zob. paragraf 27.19); oraz f) zmniejszenie zobowiązań z tytułu określonych świadczeń wynikające z ograniczenia lub uregulowania istniejącego programu w okresie sprawozdawczym (zob. paragraf 27.19)

27.23 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 zobowiązania, ponieważ z każdym kolejnym dniem bilansowym, wymiar przyszłej pracy, jaką będzie musiał wykonać pracownik, aby uzyskać uprawnienia, będzie malała. Wyceniając zobowiązanie z tytułu określonego świadczenia, jednostka uwzględnia prawdopodobieństwo tego, że niektórzy pracownicy mogą nie spełnić warunków prowadzących do nabycia uprawnień. Analogicznie, mimo że niektóre świadczenia po okresie zatrudnienia - na przykład świadczenia opieki medycznej po okresie zatrudnienia - stają się należne dopiero wówczas, gdy ustalone zdarzenie nastąpi, gdy pracownik nie jest już zatrudniony, zobowiązanie pojawia się, gdy pracownik wykonuje pracę, która spowoduje uzyskanie przez niego uprawnień do świadczenia, jeśli ustalone zdarzenie nastąpi. Prawdopodobieństwo wystąpienia zdarzenia wpływa na ustalenie wysokości zobowiązania, ale nie determinuje tego, czy zobowiązanie istnieje, czy też nie.

27.24 Jeśli określone świadczenia oparte są na przyszłych wynagrodzeniach, jednostka wycenia swoje zobowiązania z tytułu określonych świadczeń na podstawie odzwierciedlającej szacunkowy przyszły wzrost wynagrodzeń.

27.25 W przypadku, gdy określone świadczenia są zredukowane do sum, które zostaną wypłacone pracownikom z tytułu programów finansowanych przez państwo, jednostka wycenia swoje zobowiązania z tytułu określonych świadczeń na podstawie odzwierciedlającej świadczenia wypłacane na podstawie programów państwowych, ale jedynie w przypadku, gdy:

- a) plany te obowiązywały przed danym dniem sprawozdawczym lub
- b) dotychczasowe doświadczenia lub inne wiarygodne dowody wskazują na to, że te świadczenia państwowe zmieniać się będą w dający się przewidzieć sposób, na przykład w zależności od przyszłych zmian ogólnego poziomu cen lub ogólnego poziomu wynagrodzeń.

Zwrot wydatków

- 27.26 Gdy jednostka jest całkowicie pewna, że inna strona zrekompensuje jednostce część lub całość wydatków wymaganych do wywiązania się ze zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, jednostka może ująć swoje prawo do rekompensaty jako odrębny składnik aktywów. Jednostka wycenia składnik aktywów według wartości godziwej. W rachunku zysków i strat, koszty z tytułu programu określonych świadczeń przedstawiać można w kwocie pomniejszonej o kwotę ujętą z tytułu rekompensaty.

Inne długoterminowe świadczenia pracownicze

- 27.27 Do innych długoterminowych świadczeń pracowniczych zalicza się na przykład:
- a) długoterminowe płatne nieobecności, takie jak urlop udzielany z tytułu długiego stażu pracy lub urlop naukowy,
 - b) nagrody jubileuszowe i inne świadczenia z tytułu długiego stażu pracy;
 - c) długoterminowe renty inwalidzkie;
 - d) wypłaty z zysku i premie płatne później niż dwanaście miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę oraz
 - e) odroczone wynagrodzenia płatne później niż dwanaście miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę.
- 27.28 Jednostka ujmuje jako zobowiązanie z tytułu innych długoterminowych świadczeń wycenianych w łącznej kwocie netto:
- a) bieżącej wartości zobowiązania z tytułu świadczeń na dany dzień sprawozdawczy pomniejszonej o
 - b) wartość godziwą na dzień sprawozdawczy aktywów programu (jeśli takie istnieją), z których zobowiązania mają być bezpośrednio regulowane.

Jednostka ujmuje zmianę w wysokości zobowiązań zgodnie z paragrafem 27.21.

Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy

- 27.29 Zobligowanie się jednostki do dokonania płatności (lub realizacji innych świadczeń) na rzecz pracowników, z którymi rozwiązuje stosunek pracy, może wynikać z przepisów prawa, umów lub innych porozumień zawartych z pracownikami lub ich przedstawicielami lub ze zwyczajowo oczekiwanego zobowiązania wynikającego z przyjętej praktyki prowadzenia działalności, zwyczajów lub pragnienia sprawiedliwego traktowania. Takie płatności są świadczeniami z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

Ujmowanie

- 27.30 Z uwagi na to, że świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku do pracy nie dają jednostce korzyści ekonomicznych w przyszłości, jednostka ujmuje je jako koszty w rachunku zysków i strat.
- 27.31 Jeśli jednostka ujmuje świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy, możliwe jest również, że będzie musiała ująć ograniczenie świadczeń emerytalnych lub innych świadczeń pracowniczych.

- 27.32 Jednostka ujmuje świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy jako zobowiązanie oraz jako koszt tylko wówczas, gdy jednostka zdecydowana w możliwy do udowodnienia sposób w;
- a) rozwiązać stosunek pracy z pracownikiem lub grupą pracowników przed osiągnięciem przez nich wieku emerytalnego lub
 - b) zapewnić świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy w następstwie złożonej przez siebie propozycji zachęcającej ich do dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy.
- 27.33 Jednostka gospodarcza jest zdecydowana w możliwy do udowodnienia sposób rozwiązać stosunek pracy i nie ma żadnej innej realnej możliwości wycofania się z tego planu.

Wycena

- 27.34 Jednostka wycenia świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy dokonując najbardziej właściwego szacunku nakładów wymaganych dla rozliczenia zobowiązań na dzień sprawozdawczy. W razie złożenia propozycji zachęcającej do dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy, świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy wycenia się w oparciu o przewidywaną liczbę pracowników, którzy przyjmą tę propozycję.
- 27.35 Jeśli świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy należy uregulować w przeciągu ponad dwunastu miesięcy po zakończeniu okresu sprawozdawczego, wycenia się je w zdyskontowanej wartości bieżącej.

Ujawnianie informacji

Ujawnienia informacji na temat krótkoterminowych świadczeń pracowniczych

- 27.36 Niniejszy rozdział nie wymaga specjalnych ujawnień na temat krótkoterminowych świadczeń pracowniczych.

Ujawnienia informacji na temat programów określonych składek

- 27.37 Jednostka ujawnia całkowity koszt programów określonych świadczeń na dany okres i wysokość kwot (a) ujętych jako koszt w rachunku zysków i strat oraz (b) uwzględnionych w cenie nabycia/koscie wytworzenia składnika aktywów.

Ujawnienia na temat planów określonych świadczeń

- 27.38 Jednostka ujawnia następujące informacje na temat programów określonych świadczeń:
- a) ogólny opis rodzaju programu, w tym opis zasad finansowania;
 - b) zasady (politykę) rachunkowości jednostki dotyczące ujmowania zysków i strat aktuarialnych oraz sumę aktuarialnych zysków i strat ujętych w przeciągu danego okresu;
 - c) uzgodnienie stanów początkowych i końcowych zobowiązań z tytułu określonych świadczeń wykazując oddzielnie świadczenia uregulowane i wszystkie inne zmiany;

- d) analizę zobowiązań z tytułu określonych świadczeń z podziałem na kwoty powstałe w ramach programów w całości niefinansowanych oraz na kwoty powstałe w ramach programów, które są w całości lub częściowo finansowane.
- e) uzgodnienie stanów początkowych i końcowych wartości godziwej aktywów programu oraz stanów początkowych i końcowych wartości praw do rekompensaty ujętej jako składnik aktywów, wykazując oddzielnie, gdzie ma to zastosowanie:
 - i) składki wpłacane przez pracodawcę;
 - ii) składki wpłacane przez uczestników planu;
 - iii) wypłacone świadczenia;
 - iv) inne zmiany w aktywach programu.
- f) całkowity koszt związany z planami określonych świadczeń ujętych w rachunku zysków lub strat jako koszt w danym okresie łącznie z informacją o tym, do której z pozycji zostały one zaliczone;
- g) całkowity koszt związany z programami określonych świadczeń w okresie w którym:
 - i) został uwzględniony w koszcie wytworzenia zapasów zgodnie z Rozdziałem 12 lub
 - ii) został uwzględniony w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z Rozdziałem 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.
- h) przypadku każdej głównej kategorii aktywów programu, które mogą obejmować, lecz nie muszą ograniczać się do instrumentów kapitałowych, instrumentów dłużnych, nieruchomości oraz wszystkich innych aktywów, procent lub kwotę, jaką każda z głównych kategorii aktywów stanowi w wartości godziwej wszystkich aktywów programu.
- i) kwoty uwzględnione w wartości godziwej aktywów programu dla:
 - i) każdej kategorii własnych instrumentów finansowych jednostki oraz
 - ii) wszelkich nieruchomości wykorzystywanych przez jednostkę lub innych używanych przez nią aktywów,
- j) rzeczywisty zwrot z aktywów programu oraz
- k) główne założenia aktuarialne, w tym tam gdzie ma to zastosowanie:
 - i) stopy dyskontowe,
 - ii) przewidywane stopy zwrotu z aktywów programu za okresy prezentowane w sprawozdaniu finansowym,
 - iii) przewidywane stopy wzrostu wynagrodzeń; oraz
 - iv) wskaźniki charakteryzujące tendencje dotyczące kosztów leczenia.

Ujawnienia informacji na temat długoterminowych świadczeń

- 27.39 Dla każdej kategorii innych świadczeń długoterminowych, które jednostka udziela swoim pracownikom, ujawnia charakter świadczenia, wysokość zobowiązania oraz status finansowania na dzień sprawozdawczy oraz wszelkie zyski i straty aktuarialne powstałe w bieżącym okresie oraz stosowane przez nią **zasady (politykę) rachunkowości** w odniesieniu do tych aktuarialnych zysków i strat.

Ujawnianie informacji o świadczeniach z tytułu rozwiązania stosunku pracy

- 27.40 Dla każdej kategorii świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy, których jednostka udziela na rzecz swoich pracowników, jednostka ujawnia charakter świadczenia, jej zasady rachunkowości oraz kwotę zobowiązania i status finansowania na dzień sprawozdawczy.
- 27.41 Jeśli istnieje niepewność co do liczby pracowników, którzy przyjmą proponowane im świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy można mówić o zobowiązaniu warunkowym. Zgodnie z Rozdziałem 20 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, jednostka ujawnia informacje na temat jej zobowiązania warunkowego, chyba że możliwość wypływu środków z tytułu rozliczenia programu świadczeń jest znikoma.

Rozdział 28

Podatek dochodowy

- 28.1 Dla celów niniejszego standardu termin **podatek dochodowy** obejmuje wszelkie krajowe i zagraniczne podatki pobierane od **dochodu podlegającego opodatkowaniu**. Podatek dochodowy zawiera również na przykład podatek płatny u źródła przez **jednostki zależne, jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia** od wyniku przekazanego jednostce gospodarczej sporządzającej sprawozdanie.
- 28.2 W niniejszym rozdziale znajdują się wymogi dotyczące bieżących i przyszłych skutków podatkowych transakcji i innych zdarzeń, które zostały ujęte w sprawozdaniu finansowym ujmuje się z pewnymi ograniczonymi wyjątkami **w wartości bilansowej** Aktywa i zobowiązania z tytułu bieżącego podatku dochodowego ujmuje się w związku z **bieżącym podatkiem** podlegającym zapłacie lub zwrotowi. **Aktywa i zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego** ujmuje się z pewnymi ograniczonymi wyjątkami **w wartości bilansowej** w związku ze skutkami podatkowymi, które odnoszą się do zapłaty lub zwrotu należności podatkowych oraz w związku z nierozliczonymi stratami podatkowymi lub niewykorzystanymi ulgami podatkowymi.

Wartość podatkowa

- 28.3 Wartość podatkowa jest to wycena aktywów, zobowiązań oraz kapitału własnego przebiegająca w oparciu o mające zastosowanie przepisy podatkowe. Aktywa, zobowiązania oraz instrumenty kapitałowe mogą być ujęte zarówno na potrzeby podatkowe oraz sprawozdawczości finansowej, na potrzeby podatkowe z wyłączeniem potrzeb sprawozdawczości finansowej lub na potrzeby sprawozdawczości finansowej bez uwzględnienia potrzeb podatkowych. Innymi słowy wartość podatkowa składnika aktywów lub zobowiązania jest kwotą, która zostałaby ujęta, gdyby bilans był sporządzany przy zastosowaniu przepisów podatkowych jako podstawy rachunkowości.
- 28.4 Poniższe przykłady ilustrują koncepcję wartości podatkowej:
- 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.
 - Odsetki należne mają wartość bilansową równą 100. Odnośne przychody z tytułu odsetek będą opodatkowane według metody kasowej. Wartość podatkowa odsetek należnych wynosi zero.

- c) Należności z tytułu dostaw 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.
- d) Należność z tytułu pożyczki ma wartość bilansową równą 100. Spłata pożyczki nie spowoduje żadnych skutków podatkowych. Wartość podatkowa pożyczki wynosi 100.

Różnice przejściowe

28.5 Różnice przejściowe są to różnice między wartością podatkową składnika aktywów lub zobowiązania a jego wartością bilansową ujętą w sprawozdaniu finansowym, które powodują powstanie kwot do opodatkowania lub kwot podlegających odliczeniu podatkowemu, gdy wartość bilansowa tego składnika aktywów lub zobowiązania zostanie zrealizowana lub rozliczona. Różnice kursowe mogą być dodatnie lub ujemne:

- 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.
- 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.

Różnice przejściowe, które są różnicami czasowymi

28.6 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.

Różnice czasowe - przykłady

28.7 Różnica czasowa prowadzi do powstania składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, gdy:

- a) nakłady podlegają odliczeniu podatkowemu w późniejszym terminie, kiedy są ujęte jako koszt na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Na przykład w niektórych systemach prawnych:
 - i) emerytury lub innego rodzaju koszty świadczeń pracowniczych są ujmowane jako koszty w okresach, w których pracownicy świadczą swe usługi, ale podlegają odliczeniu podatkowemu tylko w przyszłych okresach, kiedy składki lub płatności zostały uiszczone.
 - ii) koszty gwarancji ujmuje się tylko wtedy, kiedy przeprowadzono odnośne sprzedaże ale podlegają one odliczeniu podatkowemu tylko wówczas, gdy zostały zapłacone.
 - iii) straty podatkowej nie można skompensować z podlegającym opodatkowaniu dochodem przeszłego lub bieżącego okresu ale może zostać przeniesiona w

celu zmniejszenia przyszłego dochodu podlegającego opodatkowaniu.

- iv) koszty wątpliwych należności ujmuje się wtedy, kiedy stwierdzi się nieściągalność należnych kwot. Podlegają one odliczeniu podatkowemu tylko wówczas, gdy kontrahent wszedł na formalną drogę postępowania upadłościowego.
- b) przychód stanowi kwotę do opodatkowania wcześniej niż następuje jego ujęcie na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Na przykład w niektórych systemach prawnych:
 - i) przedpłaty otrzymane od klientów są opodatkowane według metody kasowej, ale nie kwalifikują się do ujęcia jako przychody.
 - ii) zyski wewnątrz grupy kapitałowej uzyskane z zapasów, które zostały zrealizowane, na poziomie grupy, podlegają odwróceniu w momencie konsolidacji,
 - iii) zysk ujmuje się na potrzeby podatkowe w momencie sprzedaży składnika aktywów finansowych wykazywanego w zamortyzowanym koszcie, ale transakcja nie kwalifikuje się do ujęcia jako sprzedaż na potrzeby sprawozdawczości finansowej.

28.8 Różnice czasowe prowadzą do powstania zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego gdy:

- a) przychód stanowi kwotę do opodatkowania w terminie późniejszym niż następuje jego ujęcie na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Na przykład w niektórych systemach prawnych:
 - i) Zwiększenie wartości godziwej składnika aktywów ujmuje się w rachunku zysków i strat ale podlega opodatkowaniu po tym, gdy składnik aktywów zostanie sprzedany.
 - ii) na potrzeby rachunkowości przychody ujmuje się poprzez odniesienie do stanu zaawansowania wykonania umowy lub transakcji (określanej niekiedy jako metoda procentowego zaawansowania) ale dla celów podatkowych przychody opodatkowuje się tylko wówczas, gdy umowa lub transakcja zostały zakończone.
 - iii) nieprzekazane zyski jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć ujmuje się w wyniku finansowym, ale będą podlegały dalszemu opodatkowaniu tylko wtedy, gdy zostaną przekazane do jednostki dominującej.
- b) nakłady podlegają odliczeniu podatkowemu we wcześniejszym terminie niż są ujęte jako koszt na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Na przykład w niektórych systemach prawnych:
 - i) aktywa amortyzuje się szybciej na potrzeby podatkowe aniżeli na potrzeby sprawozdawczości finansowej.
 - ii) koszty finansowania zewnętrznego lub koszty prac rozwojowych są ujmowane jako koszt składnika aktywów ale podlegają odliczeniu podatkowemu w momencie ich poniesienia.

Inne różnice przejściowe nie będące różnicami czasowymi

- 28.9 Niektóre różnice przejściowe nie są różnicami czasowymi. Takie różnice przejściowe mogą powstać:
- a) kiedy zyski i straty są ujmowane poza wynikiem finansowym w jednym okresie ale są ujmowane jako dochód do opodatkowania w innym okresie.
 - b) w momencie początkowego ujęcia aktywów lub zobowiązań w ramach **połączeń jednostek gospodarczych** lub poza nimi.
 - c) z powodu zmiany wartości podatkowej składnika aktywów lub zobowiązania, która nie wpływa na dochód do opodatkowania w danym okresie.

Wartość firmy

- 28.10 Jeżeli wartość bilansowa wartości firmy powstałej w wyniku połączenia jednostek gospodarczych różni się od wartości podatkowej, powstaje różnica przejściowa. Składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstały w związku z początkowym ujęciem wartości firmy jest ujmowany w ramach rozliczania połączenia jednostek gospodarczych. Paragraf 28.18(c) zawiera wyjątek dotyczący ujmowania zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstałego w wyniku początkowego ujęcia wartości firmy.

Różnice przejściowe w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych

- 28.11 W skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych występują dwa źródła różnic przejściowych:
- a) różnice między wartościami bilansowymi poszczególnych aktywów i zobowiązań w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych a ich wartością podatkową w systemach podatkowych poszczególnych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej. Te różnice przejściowe są niekiedy określane jako „różnice wewnętrzne”.
 - b) różnice między wartością bilansową inwestycji jednostki dominującej lub inwestora w jednostce zależnej, jednostce stowarzyszonej lub wspólnym przedsięwzięciu a wartością podatkową inwestycji w systemie podatkowym inwestora. Te różnice przejściowe są niekiedy określane jako „różnice zewnętrzne”.
- 28.12 W tych systemach prawnych, w których składa się skonsolidowane zeznanie podatkowe a podatki ustala się na podstawie sum otrzymanych w wyniku konsolidacji, wartość podatku określa się poprzez odniesienie do kwot skonsolidowanych. W systemach prawnych, w których podatki ustala się na podstawie wyników poszczególnych jednostek wchodzących w skład grupy, wartość podatku określa się poprzez odniesienie do obliczeń podatkowych dokonanych przez te jednostki.

Ujmowanie aktywów i zobowiązań z tytułu bieżącego podatku dochodowego

- 28.13 Jednostka ujmuje zobowiązanie z tytułu niezapłaconego bieżącego podatku dochodowego za okres bieżący i okresy wcześniejsze. Jeśli kwota dotychczas zapłacona z tytułu podatku bieżącego i podatku za poprzednie okresy przekracza kwotę do zapłaty za te okresy, to nadwyżka powinna zostać ujęta jako składnik aktywów (należność).

- 28.14 Korzyści płynące ze straty podatkowej, która może być pokryta z bieżącego podatku za poprzednie okresy, ujmuje się jako należność.

Ujmowanie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Dodatnie różnice przejściowe

- 28.15 Jednostka ujmuje rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego od wszystkich dodatnich różnic przejściowych, z wyjątkiem okoliczności przedstawionej w paragrafie 28.18.

Dodatnie różnice przejściowe, nierozliczone straty podatkowe lub niewykorzystane ulgi podatkowe

- 28.16 Zgodnie z paragrafem 28.18(a), jednostka ujmuje aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego z tytułu:

- a) wszystkich ujemnych różnic przejściowych, z wyjątkiem określonych w paragrafie 28.18(b).
- b) przeniesienie na kolejny okres nierozliczonych strat podatkowych i niewykorzystanych ulg podatkowych
- c) różnic między:
 - i) kwotami, które jednostka początkowo ujęła jako koszt lub innymi wartościami bilansowymi aktywów lub zobowiązań a
 - ii) kwotami odnoszącymi się do aktywów lub zobowiązań, co do których występuje oczekiwanie, że będą podlegały odliczeniu podatkowemu lub będą uwzględnione w dochodzie do opodatkowania za przyszłe okresy.

Takie różnice mogą powstać w obrębie połączeń jednostek gospodarczych w związku z początkowym nabyciem poszczególnych aktywów i zobowiązań. Na przykład zobowiązanie lub składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się wtedy, gdy kwota przypisana do składnika aktywów nabytego w ramach połączenia jednostek gospodarczych odpowiada jego wartości godziwej na dzień przejęcia, ale przyszłe odliczenie podatkowe jest ograniczone przepisami prawa do początkowego kosztu przejętej jednostki.

Początkowe ujęcie aktywów i zobowiązań

- 28.17 Jednostka stosuje zasady zawarte w paragrafach 28.15 i 28.16 w momencie, kiedy składnik aktywów lub zobowiązanie jest początkowo ujęte, niezależnie od tego, czy zostało przejęte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych czy w inny sposób. Wartość bilansowa składnika aktywów lub zobowiązania w momencie początkowego ujęcia wpływa na ujęty składnik aktywów lub zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W związku z tym wartość bilansowa składnika aktywów lub zobowiązania w momencie początkowego ujęcia będzie odpowiadać wartości godziwej tego składnika aktywów lub zobowiązania, jaką posiadałby gdyby jego wartość podatkowa i wartość godziwa były równe. Poza połączeniem jednostek gospodarczych jednostka ujmuje jako korektę salda podatku odroczonego każdą różnicę między a) sumą wartości godziwych składnika aktywów lub zobowiązania i pozostałym saldem podatku odroczonego a b) kwotą zapłaconą lub otrzymaną.

Wyjątki od ogólnych zasad ujmowania podatku odroczonego

28.18 Poniżej znajdują się wyjątki od ogólnych zasad dotyczących ujmowania podatku odroczonego, o których mowa w paragrafach 28.15–28.17:

- a) Jednostka gospodarcza ujmuje 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.
- b) Jednostka nie ujmuje obciążenia z tytułu podatku odroczonego (przychód) lub odnośnej rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (składnik aktywów) w związku z różnicami przejściowymi związanymi z nieprzekazanymi przychodami z zagranicznych jednostek zależnych, oddziałów, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć, chyba, że jest prawdopodobne, iż różnice przejściowe ulegną odwróceniu w dającej się przywidzieć przyszłości.
- c) Jednostka nie ujmuje rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego z tytułu różnic przejściowych związanych z początkowym ujęciem wartości firmy.

Ujęcie bezpośrednio w kapitale własnym

28.19 Jednostka ujmuje zmiany zobowiązań z tytułu bieżącego podatku dochodowego oraz zmiany rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego jak też zmiany należności z tytułu bieżącego podatku dochodowego i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego bezpośrednio w kapitale własnym, a nie w rachunku wyników, jeżeli przychody lub koszty, które doprowadziły do powstania różnic przejściowych były ujęte bezpośrednio w kapitale własnym.

Wycena

Wycena należności i zobowiązań z tytułu bieżącego podatku dochodowego

28.20 Jednostka wycenia zobowiązania (należności) z tytułu bieżącego podatku za okres bieżący i okresy poprzednie oraz **obciążenie (przychód) podatkowy** 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 do dnia sprawozdawczego**.

Wycena należności i zobowiązań z tytułu bieżącego podatku dochodowego

28.21 Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego a także powiązane obciążenie podatkowe (przychód podatkowy) jednostka wycenia 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 do dnia sprawozdawczego.

Dyskontowanie

28.22 Mimo, że aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego powodują powstanie przyszłych przepływów

pieniężnych, jednostka nie dyskontuje ich w celu odzwierciedlenia wartości pieniądza w czasie.

Którą stawkę podatkową zastosować

- 28.23 Jeśli do różnych poziomów dochodu do opodatkowania stosuje się zróżnicowane stawki podatkowe, obciążenie z tytułu podatku odroczonego (przychód z tytułu podatku odroczonego) oraz rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wycenia się z zastosowaniem stawek średnich, które obowiązywały prawnie lub obowiązywały faktycznie, i które według przewidywań, będą miały zastosowanie do dochodu do opodatkowania (straty podatkowej) okresów, w których oczekuje się, że różnice przejściowe odwrócą się.
- 28.24 Wycena obciążenia z tytułu podatku odroczonego (przychodu z tytułu podatku odroczonego) oraz rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powinna odzwierciedlać skutki podatkowe, które nastąpią odpowiednio do przewidywanego przez jednostkę sposobu realizacji lub rozliczenia na dzień sprawozdawczy wartości bilansowych aktywów i zobowiązań. Na przykład jeżeli różnice przejściowe wynikają z pozycji przychodu, który zgodnie z oczekiwaniami zostanie opodatkowany jako zysk w przyszłym okresie, obciążenie z tytułu podatku odroczonego wycenia się stosując stawkę podatkową do mająca zastosowanie do zysków.
- 28.25 W niektórych systemach prawnych wysokość stawki podatku dochodowego zależy od tego, czy część lub całość zysku bieżącego okresu, bądź zysków zatrzymanych, wypłacona jest udziałowcom jednostki gospodarczej w formie dywidendy. W innych systemach prawnych podatek dochodowy podlega zwrotowi lub zapłacie w zależności od tego, czy część lub całość zysku, bądź niepodzielonego wyniku lat ubiegłych, wypłacona jest w formie dywidendy udziałowcom jednostki gospodarczej. W tych okolicznościach jednostka wycenia podatek bieżący i podatek odroczonego według stopy podatkowej mającej zastosowanie do niepodzielnego zysku dopóki jednostka nie ujmie zobowiązania związanego z wypłatą dywidendy. Wówczas gdy jednostka ujmie zobowiązanie związane z wypłatą dywidendy, ujmuje wynikający aktywa lub zobowiązania z tytułu bieżącego podatku dochodowego lub rezerwę lub aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego a także odnośne obciążenie z tytułu podatku (przychód z tytułu podatku).

Przegląd aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego

- 28.26 Jednostka dokonuje przeglądu wartości bieżącej aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na każdy dzień sprawozdawczy. Jednostka gospodarcza obniża wartość bilansową składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz zwiększa obciążenia podatkowe w zakresie, w jakim nastąpiła jego utrata wartości, tj. 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 późniejsze uzyskanie wystarczającego dochodu do opodatkowania staje się prawdopodobne.

Potrącone u źródła podatki od dywidend

- 28.27 Jeżeli jednostka gospodarcza wypłaca dywidendy swoim udziałowcom, może być zobowiązana do odprowadzenia w ich imieniu części dywidendy do urzędu skarbowego. Zapłacona lub należna urzędowi skarbowemu kwota jest ujmowana w kapitale własnym jako część dywidendy.

Ujawnianie informacji

- 28.28 Jednostka ujawnia osobno główne części składowe obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) 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 nieuwjętej straty podatkowej, ulgi podatkowej lub różnicy przejściowej poprzedniego okresu, która służy zmniejszeniu bieżącego obciążenia podatkowego,
- f) obciążenie z tytułu podatku odroczonego (przychód podatkowy) spowodowane utratą wartości lub odwróceniem poprzedniej utraty wartości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. paragraf 28.26).

- 28.29 Jednostka ujawnia odrębnie:

- a) łączny bieżący i odroczony podatek dotyczący pozycji, które są bezpośrednio ujęte w kapitale własnym,
- b) liczbowe uzgodnienie między ujętym obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) a obciążeniem podatkowym (przychodem podatkowym) oczekiwanym na skutek pomnożenia zysku przez mającą zastosowanie stawkę podatkową, wraz z ujawnieniem osobno każdej istotnej różnicy.
- c) wyjaśnienie zmian stosowanej stawki (stawek) podatkowej w porównaniu do poprzedniego okresu sprawozdawczego,
- d) kwota (oraz jeśli występuje - to również data wygaśnięcia) różnic przejściowych, nierozliczonych strat podatkowych, niewykorzystanych ulg podatkowych, w związku z którymi nie ujęto w bilansie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- e) łączna kwota różnic przejściowych związanych z inwestycjami w zagranicznych jednostkach zależnych, oddziałach, jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach, na które nie utworzono rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. paragraf 28.18(b)),
- f) łączna kwota różnic przejściowych związanych z początkowym ujęciem wartości firmy, na którą nie utworzono rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. paragraf 28.18(c)),

- 28.30 W okolicznościach przedstawionych w paragrafie 28.25 jednostka gospodarcza ujawnia charakter potencjalnych skutków podatkowych wypłaty dywidendy udziałowcom. Ponadto jednostka ujawnia kwoty potencjalnych skutków

podatkowych, jeśli ich określenie jest wykonalne, oraz informuje o istnieniu potencjalnych skutków podatkowych, których kwotowe określenie jest niewykonalne.

Rozdział 29

Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji

- 29.1 **Hiperinflację** określa charakterystyka środowiska gospodarczego kraju. Gospodarkę uznaje się za hiperinflacyjną, jeżeli, skumulowana stopa inflacji z okresu trzech lat zbliża się lub przekracza wartość 100%.
- 29.2 Jednostka, której waluta funkcjonalna jest walutą gospodarki objętej hiperinflacją stosuje MSR 29 *Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji* przy sporządzaniu i prezentowaniu sprawozdań finansowych zgodnie z projektem niniejszego standardu.
- 29.3 Podsumowując można stwierdzić, że MSR 29 wymaga, aby sprawozdanie finansowe jednostki, której waluta funkcjonalna jest walutą gospodarki objętej hiperinflacją było zaprezentowane w sposób właściwy dla waluty prezentacji na koniec okresu sprawozdawczego. Dane porównawcze z okresów poprzednich, wymagane zgodnie z MSR 3.12 oraz wszelkie inne informacje odnoszące się do okresów ubiegłych, wyraża się także w jednostkach miary obowiązujących na **koniec okresu sprawozdawczego**. Zysk lub stratę wynikającą z sytuacji pieniężnej netto ujmuje się w zysku lub stracie i oddzielnie ujawnia.

Rozdział 30

Przeliczanie z waluty obcej

- 30.1 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 rozdział określa, 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**. Księgowanie instrumentów finansowych wyrażonych w walucie obcej oraz rachunkowość zabezpieczeń pozycji w walucie obcej jest przedmiotem Rozdziału 11 *Instrumenty finansowe*.

Waluta funkcjonalna

- 30.2 Każda jednostka określa swoją **walutę funkcjonalną**. Waluta funkcjonalna jest walutą podstawowego środowiska gospodarczego, w którym działa jednostka.
- 30.3 Podstawowym środowiskiem gospodarczym, w którym działa jednostka, jest z reguły środowisko, w którym głównie generuje ona i wydatkuje środki pieniężne. Dlatego przy ustalaniu swojej waluty funkcjonalnej jednostka bierze pod uwagę następujące najważniejsze czynniki:
- a) walutę:
 - i) która wywiera główny wpływ na ceny sprzedaży dóbr 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 dóbr lub świadczeniem usług (często jest to waluta, w której koszty te są wyrażane lub regulowane).
- 30.4 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 wykazywane są zazwyczaj wpływy z działalności operacyjnej.
- 30.5 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 jednostką, dla której jednostka działająca zagranicą jest jednostką zależną, oddziałem, jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem) brane są pod uwagę następujące dodatkowe czynniki:

- a) czy działalność jednostki działającej za granicą jest kontynuacją działalności jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe czy też cechuje ją znaczny stopień autonomii. Ta pierwsza sytuacja ma miejsce przykładowo wtedy, gdy jednostka działająca za granicą sprzedaje jedynie towary importowane od jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe i przekazuje jej osiągnięte w ten sposób wpływy. Z przykładem drugiej sytuacji spotykamy się wtedy, gdy jednostka działająca za granicą gromadzi środki pieniężne i inne pozycje pieniężne, ponosi koszty, generuje przychody i zaciąga pożyczki w zasadniczo w lokalnej walucie.
- 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 zagranicą 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 zagranicą wystarczają do obsługi istniejącego i przyszłego zadłużenia powstałego w normalnym toku działalności bez konieczności udostępniania środków przez jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe.

Wykazywanie transakcji w walutach obcych w walucie funkcjonalnej

Ujęcie początkowe

- 30.6 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 dobra 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.
- 30.7 Transakcję w walucie obcej jednostka początkowo ujmuje w walucie funkcjonalnej, stosując do przeliczenia kwoty wyrażonej w walucie obcej natychmiastowy kurs wymiany waluty funkcjonalnej na walutę obcą, obowiązujący na dzień zawarcia transakcji.
- 30.8 Dzień zawarcia transakcji to dzień, w którym transakcja po raz pierwszy spełnia warunki ujęcia jej zgodnie z niniejszym projektem standardu. 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 walut zastosowanie kursu średniego w danym okresie nie jest właściwe.

Sprawozdawczość na zakończenie kolejnego okresu sprawozdawczego

- 30.9 Na koniec każdego **okresu sprawozdawczego** jednostka:

- a) przelicza pozycje pieniężne w walucie obcej przy zastosowaniu kursu zamknięcia,
 - b) przelicza pozycje niepieniężne wyceniane według kosztu historycznego wyrażonego w walucie obcej przy zastosowaniu kursu wymiany z dnia transakcji oraz
 - c) przelicza pozycje niepieniężne wyceniane w wartości godziwej wyrażonej w walucie obcej przy zastosowaniu kursów wymiany, które obowiązywały w dniu, na który wartość godziwa została ustalona.
- 30.10 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, jednostka ujmuje w wyniku finansowym okresu, w którym powstają, z wyjątkiem sytuacji omówionych w paragrafie 30.13.
- 30.11 W przypadku gdy zyski lub straty z tytułu pozycji niepieniężnych są ujęte bezpośrednio w kapitale własnym, wszystkie elementy tych zysków lub strat, dotyczące różnic kursowych, jednostka ujmuje 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, jednostka ujmuje w wyniku finansowym.

Inwestycje netto w jednostce działającej za granicą

- 30.12 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 30.13. Przykładami takich pozycji mogą być długoterminowe należności lub pożyczki. Nie obejmują one należności i zobowiązań z tytułu dostaw i usług.
- 30.13 Różnice kursowe powstałe na pozycjach pieniężnych, które stanowią część inwestycji netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w jednostce działającej za granicą, ujmuje się odpowiednio w wyniku finansowym w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe lub w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki działającej za granicą. W sprawozdaniach finansowych, które obejmują jednostkę działającą za granicą oraz jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe (tj. w skonolidowanym sprawozdaniu, kiedy jednostka działająca za granicą jest jednostką zależną) tego rodzaju różnice kursowe ujmuje się początkowo jako odrębny składnik kapitału własnego a następnie w rachunku zysków i strat w momencie zbycia inwestycji netto zgodnie z paragrafem 30.24.

Zmiana waluty funkcjonalnej

- 30.14 W przypadku zmiany waluty funkcjonalnej jednostki, stosuje ona procedury przeliczeniowe mające zastosowanie do nowej waluty funkcjonalnej prospektywnie, począwszy od dnia wprowadzenia zmiany.
- 30.15 Jak wspomniano w paragrafie 30.2, waluta funkcjonalna jednostki jest odzwierciedleniem zaistniałych transakcji, zdarzeń i uwarunkowań, które dotyczą

jednostki. 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.

- 30.16 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 koszt historyczny. Różnice kursowe powstałe z przeliczenia jednostki działającej za granicą, które były uprzednio ujęte w kapitale własnym zgodnie z paragrafami 30,13 i 39c), ujmują się w wyniku finansowym dopiero w momencie zbycia tej jednostki.

Stosowanie waluty prezentacji innej niż waluta funkcjonalna

Przeliczanie na walutę prezentacji

- 30.17 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 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.
- 30.18 Wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową jednostki, której waluta funkcjonalna nie jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, przelicza się na inną walutę prezentacji z zastosowaniem następujących procedur:
- a) aktywa i zobowiązania każdego prezentowanego bilansu (tj. z uwzględnieniem danych porównawczych) przelicza się po kursie zamknięcia na dany dzień bilansowy,
 - b) przychody i koszty w każdym rachunku zysków i strat (tj. z uwzględnieniem danych porównawczych) przelicza się po kursach wymiany na dzień zawarcia transakcji oraz
 - c) wszystkie powstałe różnice kursowe ujmują się w oddzielnej pozycji kapitału własnego.
- 30.19 Z przyczyn praktycznych, do przeliczania pozycji przychodów i kosztów jednostka może zastosować 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 walut zastosowanie kursu średniego w danym okresie nie jest właściwe.
- 30.20 Różnice kursowe, o których mowa w paragrafie 30.18(c), wynikają z:
- a) przeliczenia przychodów i kosztów po kursach wymiany na dzień zawarcia transakcji oraz aktywów i zobowiązań po kursie zamknięcia. Różnice te powstają zarówno w przypadku pozycji przychodów i kosztów ujętych w wyniku finansowym, jak i tych ujętych bezpośrednio w kapitale własnym.

- b) przeliczenia sald otwarcia aktywów netto po kursie zamknięcia różniącym się od poprzedniego kursu zamknięcia.

W przypadku, gdy różnice kursowe dotyczą jednostki działającej za granicą, która podlega konsolidacji, ale nie jest w całości własnością jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, wynikające z przeliczenia zakumulowane różnice kursowe, które można przyporządkować udziałom mniejszości, przypisuje się **udziałom mniejszości** i wykazuje w skonsolidowanym bilansie jako ich część.

- 30.21 Jednostka, której waluta funkcjonalna jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej przelicza wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową na inną walutę prezentacji z zastosowaniem procedur określonych w paragrafie 42 i 43 MSR 21.

Przeliczanie jednostki działającej za granicą na walutę prezentacji inwestora

- 30.22 Włączenia wyniku finansowego oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki działającej za granicą do wyniku finansowego oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe dokonuje się w ramach zwykłych procedur konsolidacyjnych, takich jak wyłączenie sald wzajemnych rozrachunków między jednostkami grupy kapitałowej oraz transakcji pomiędzy jednostkami grupy kapitałowej (zob. Rozdział 9 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* oraz Rozdział 14 *Inwestycje we wspólnych przedsięwzięciach*). Jednakże wewnątrzgrupowych aktywów (lub zobowiązań) pieniężnych, niezależnie od tego, czy są one krótkoterminowe czy długoterminowe, nie można wyeliminować w korespondencji z wewnątrzgrupowymi zobowiązaniami (lub aktywami) bez wykazania skutków wahań kursów wymiany walut w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Jest to spowodowane tym, że pozycje pieniężne stanowią zobowiązanie do przekształcenia jednej waluty w drugą, a zatem narażają jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe na zyski lub straty z tytułu wahań kursów walut. W związku z tym, w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe tego rodzaju różnice kursowe jednostka ujmuje nadal w wyniku finansowym lub, jeżeli powstają w okolicznościach przedstawionych w paragrafie 30.13, zalicza je do kapitału własnego aż do momentu zbycia jednostki działającej za granicą.

- 30.23 Wartość firmy powstającą w wyniku nabycia jednostki działającej za granicą oraz jakiegokolwiek korekty **wartości bilansowej** aktywów i zobowiązań do poziomu wartości godziwej, powstałe w wyniku nabycia jednostki działającej za granicą, traktuje się jako aktywa i zobowiązania jednostki działającej za granicą. W związku z tym wyraża się je w walucie funkcjonalnej jednostki działającej za granicą i przelicza po kursie zamknięcia zgodnie z paragrafem 30.18.

Zbycie jednostki działającej za granicą

- 30.24 W momencie zbycia jednostki działającej za granicą zakumulowaną kwotę odroczonej różnicy kursowej ujętych w oddzielnej pozycji kapitału własnego, dotyczącą tej jednostki działającej za granicą, ujmuje się w wyniku finansowym w momencie ujęcia zysku lub straty ze zbycia jednostki.

Ujawnianie informacji

- 30.25 W paragrafach 30.27 i 30.29, w przypadku grupy kapitałowej, odniesienia do „waluty funkcjonalnej” mają zastosowanie do waluty funkcjonalnej jednostki dominującej.
- 30.26 Jednostka ujawnia:
- a) kwotę różnic kursowych ujętych w rachunku zysków i strat z wyjątkiem różnic wynikających z instrumentów finansowych wycenianych według wartości godziwej poprzez rachunek zysków i strat zgodnie z Rozdziałem 11 oraz
 - b) różnice kursowe netto zaliczone do oddzielnej pozycji kapitału własnego oraz uzgodnienie kwoty tego rodzaju różnic kursowych na początek i na koniec okresu.
- 30.27 Jednostka ujawnia walutę, która jest stosowana do prezentacji sprawozdań finansowych. Jeżeli waluta prezentacji różni się od waluty funkcjonalnej, jednostka stwierdza ten fakt oraz ujawnia walutę funkcjonalną i przyczyny zastosowania innej waluty prezentacji.
- 30.28 W przypadku zmiany waluty funkcjonalnej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe lub znaczącej jednostki działającej za granicą, jednostka ujawnia ten fakt oraz przyczyny zmiany waluty funkcjonalnej.
- 30.29 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, wówczas:
- a) jasno określa te informacje jako informacje uzupełniające, aby odróżnić je od informacji, które są zgodne z niniejszym projektem standardu,
 - b) podaje walutę, w której prezentowane są informacje uzupełniające oraz
 - c) ujawnia walutę funkcjonalną jednostki oraz metodę przeliczeniową zastosowaną w celu ustalenia wartości zawartych w informacjach uzupełniających.

Rozdział 31

Sprawozdawczość dotycząca segmentów

- 31.1 Jednostka stosująca niniejszy projekt standardu nie ma obowiązku prezentowania informacji dotyczących **segmentów operacyjnych**. Jednostka, która zdecyduje się na ujawnianie informacji o segmentach w sprawozdaniach finansowych określanych jako zgodne z MSSF dla MŚP ma obowiązek przestrzegania w pełni wymogów MSSF 8 *Segmenty operacyjne*. Jeżeli jednostka ujawni informacje, które nie będą zgodne z MSSF 8, nie powinna określać ich jako informacji dotyczących segmentów.

Rozdział 32

Zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego

- 32.1 Zdarzenia następujące po zakończeniu **okresu sprawozdawczego** są to zdarzenia, zarówno korzystne jak i niekorzystne, które mają miejsce pomiędzy dniem sprawozdawczym a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji. Rozróżnia się dwa rodzaje zdarzeń:
- a) zdarzenia, które dostarczają dowodów na istnienie określonego stanu na zakończenie okresu sprawozdawczego (zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego wymagające dokonania korekt) oraz
 - b) zdarzenia, które dostarczają dowodów na istnienie określonego stanu po zakończeniu okresu sprawozdawczego (zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego nie wymagające dokonania korekt) oraz
- 32.2 Do zdarzeń następujących 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 oraz podaniu innych wybranych informacji finansowych.

Ujmowanie i wycena

Zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego wymagające dokonania korekt

- 32.3 Jednostka koryguje kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym, aby uwzględnić zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego i wymagające dokonania korekt.
- 32.4 Poniżej przedstawiono przykłady zdarzeń następujących po zakończeniu okresu sprawozdawczego wymagających dokonania korekt kwot ujętych w sprawozdaniu finansowym lub ujęcia kwot wcześniej nieuwzględnionych:
- a) rozstrzygnięcie sprawy sądowej po zakończeniu okresu sprawozdawczego, które potwierdza istniejące już na zakończenie okresu sprawozdawczego bieżące zobowiązanie jednostki. Wymaga ono skorygowania uprzednio utworzonej **rezerwy** zgodnie z wymogami Rozdziału 20 *Rezerwy i zobowiązania warunkowe* lub utworzenia dodatkowej rezerwy. Jednostka nie ujawnia jedynie zobowiązania warunkowego, ponieważ rozstrzygnięcie sprawy sądowej dostarcza dodatkowych informacji, które powinny być rozważone zgodnie z Rozdziałem 20.
 - b) uzyskanie informacji po zakończeniu okresu sprawozdawczego o tym, że na koniec okresu sprawozdawczego nastąpiła utrata wartości składnika aktywów lub też że kwota wcześniej ujęta go odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów powinna zostać skorygowana.

Na przykład:

- i) bankructwo klienta, które następuje po zakończeniu okresu sprawozdawczego potwierdza zazwyczaj, iż strata wynikająca z nieściągalności należności z tytułu dostaw i usług istniała już na koniec okresu sprawozdawczego, a więc jednostka gospodarcza powinna skorygować **wartość bilansową** tych należności oraz
 - ii) sprzedaż zapasów dokonana po zakończeniu okresu sprawozdawczego może potwierdzić ich możliwą do uzyskania wartość netto na koniec okresu sprawozdawczego.
- c) ustalenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego ceny nabycia aktywów zakupionych lub przychodów ze sprzedaży aktywów sprzedanych przed końcem okresu sprawozdawczego.
 - d) ustalenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego kwoty wypłat z zysku lub premii, jeżeli na jednostce ciążyło na dzień bilansowy prawne lub **zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie** do dokonania wypłat, do których tytuł powstał w wyniku zdarzeń mających miejsce przed tą datą (zob. Rozdział 27 *Świadczenia pracownicze*).
 - e) wykrycie oszustw lub **błędów** wskazujących na nieprawidłowość sprawozdania finansowego.

Zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego niewymagające dokonania korekt

- 32.5 Jednostka koryguje kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym, aby uwzględnić zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego i niewymagające dokonania korekt.
- 32.6 Przykładem następującego po zakończeniu okresu sprawozdawczego zdarzenia niewymagającego dokonania korekt jest spadek wartości rynkowej inwestycji następujący pomiędzy końcem okresu sprawozdawczego a dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji. Spadek wartości rynkowej zasadniczo nie ma związku z wartością inwestycji jednostki 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 koniec okresu sprawozdawczego w odniesieniu do inwestycji, mimo iż może zaistnieć potrzeba przedstawienia dodatkowych informacji zgodnie z paragrafem 32.9.

Dywidendy

- 32.7 Jeżeli jednostka zadeklaruje posiadaczom instrumentów kapitałowych dywidendy po zakończeniu okresu sprawozdawczego, jednostka nie ujawnia tych dywidend jako zobowiązania na koniec okresu sprawozdawczego.

Ujawnianie informacji

Data zatwierdzenia do publikacji

- 32.8 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 ich publikacji, jednostka ujawnia ten fakt.

Zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego niewymagające dokonania korekt

- 32.9 Jednostka ujawnia następujące informacje dla każdej z kategorii zdarzeń następujących po zakończeniu okresu sprawozdawczego niewymagających dokonania korek:
- a) charakter zdarzenia oraz
 - b) oszacowanie jego skutków finansowych lub stwierdzenie, iż takiego szacunku nie można dokonać.
- 32.10 Poniżej znajdują się przykłady zdarzeń następujących po zakończeniu okresu sprawozdawczego niewymagających dokonania korekt:
- a) istotne połączenie jednostek gospodarczych (Rozdział 18 *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 przeznaczonych do sprzedaży zgodnie z Rozdziałem 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, znacząca sprzedaż aktywów lub konfiskata kluczowych aktywów przez państwo,
 - d) zniszczenie głównej fabryki przez pożar
 - e) ogłoszenie rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania istotnej restrukturyzacji (zob. Rozdział 20),
 - f) znaczące transakcje dotyczące akcji zwykłych lub potencjalne transakcje dotyczące akcji zwykłych.
 - g) nietypowo duże zmiany cen aktywów lub kursów wymiany walut.
 - h) zmiany stawek podatkowych lub przepisów podatkowych, które weszły w życie lub zostały ogłoszone 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. Rozdział 28 *Podatek dochodowy*),
 - i) podjęcie znaczących obowiązków i zobowiązań warunkowych, na przykład udzielenie wysokich gwarancji oraz
 - j) wniesienie sprawy do sądu wynikającej wyłącznie ze zdarzeń, które nastąpiły po zakończeniu okresu sprawozdawczego.

Rozdział 33

Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych

- 33.1 Niniejszy rozdział wymaga, aby **sprawozdanie finansowe** jednostki ujawniało informacje niezbędne do zwrócenia uwagi na prawdopodobieństwo, że na **sytuację finansową**, bądź zysk lub stratę jednostki gospodarczej może wpływać fakt istnienia podmiotów powiązanych oraz transakcje i nierozliczone salda należności lub zobowiązań pomiędzy takimi podmiotami.
- 33.2 Rozważając wszystkie możliwe związki występujące pomiędzy podmiotami powiązanymi zwraca się uwagę na istotę związku, a nie jedynie jego formę prawną.
- 33.3 W kontekście niniejszego standardu za podmioty powiązane niekoniecznie uznaje się:
- a) dwa podmioty tylko z racji tego, iż posiadają wspólnego dyrektora lub innego członka kluczowego personelu kierowniczego, z zastrzeżeniem punktów d) i f) definicji „podmiotu powiązanego”,
 - b) dwóch wspólników tylko z racji tego, iż sprawują **współkontrolę nad wspólnym przedsięwzięciem**,
 - c) każdy z poniższych podmiotów tylko ze względu na to, że utrzymują rutynowe kontakty z jednostką (mimo, iż mogą one ograniczać swobodę działania jednostki lub uczestniczyć w jej procesach decyzyjnych).
 - i) instytucji lub osób zapewniających źródła finansowania,
 - ii) związków zawodowych,
 - iii) jednostek użyteczności publicznej oraz
 - iv) departamentów i agencji rządowych,
 - d) pojedynczego odbiorcy, dostawcy, udzielającego koncesji, dystrybutora lub agenta, z którym jednostka prowadzi znaczącą część działalności, tylko w oparciu o przesłankę zależności ekonomicznej.

Ujawnianie informacji

Ujawnianie informacji na temat powiązań

- 33.4 Związki pomiędzy jednostkami dominującymi a ich jednostkami zależnymi ujawnia się niezależnie od faktu, 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 jednostka dominująca, ani jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządzają sprawozdania finansowego dostępnego do użytku publicznego, ujawnia się także nazwę następnej w kolejności jednostki dominującej, która sporządza takie sprawozdanie finansowe.

Ujawnianie informacji na temat wynagrodzenia kluczowego personelu kierowniczego

- 33.5 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. Świadczenie tyczy w sobie wszystkie świadczenia pracownicze (zgodnie z definicją w Rozdziale 27 *Świadczenia pracownicze*), w tym świadczenia w formie akcji, do których odnosi się Rozdział 25 *Płatności w formie akcji*. Świadczenia pracownicze obejmuje wszystkie formy zapłaty uiszczonej, należnej lub zapewnianej przez jednostkę lub w jej imieniu (na przykład przez jednostkę dominującą lub przez udziałowca) w zamian za usługi świadczone na rzecz tej jednostki. W ich skład wchodzi też wynagrodzenie wypłacane w imieniu jednostki dominującej w stosunku do jednostki.
- 33.6 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.

Ujawnianie informacji o transakcjach z jednostkami powiązаныmi

- 33.7 **Transakcja z podmiotem powiązany** jest przekazaniem zasobów, usług lub zobowiązań pomiędzy podmiotami powiązаныmi niezależnie od tego, czy transakcje są odpłatne. Transakcje z podmiotem powiązany
- typowych dla MŚP obejmują ale nie ograniczają się do następujących przykładów:
- a) transakcje między jednostką a jej głównym właścicielem (właścicielami).
 - b) transakcje między jednostką oraz inną jednostką, przy czym jednostki znajdują się pod wspólną kontrolą innej jednostki lub osoby.
 - c) transakcje, w której jednostka lub osoba sprawująca kontrolę nad jednostką sprawozdawczą zaciąga bezpośrednio koszty, które w innych okolicznościach byłyby ponoszone przez jednostkę sprawozdawczą.
- 33.8 Jeśli pomiędzy podmiotami powiązаныmi miały miejsce transakcje, jednostka ujawnia informacje dotyczące istoty związku z podmiotem powiązany
- oraz wszelkie informacje dotyczące transakcji i nierozliczonych sald należności i zobowiązań niezbędnych dla zrozumienia potencjalnego wpływu tego związku na sprawozdanie finansowe. Są to dodatkowe wymogi co do ujawniania informacji oprócz wymogu wynikającego z paragrafu 33.6, dotyczącego ujawniania informacji na temat świadczeń dla kluczowego personelu kierowniczego. Ujawniane informacje powinny zawierać co najmniej:
- a) kwotę transakcji,
 - b) wysokość nierozliczonych sald należności i zobowiązań oraz:
 - i) ich warunki łącznie z informacją dotyczącą sposobu ich zabezpieczenia i sposobu w jaki zostaną one rozliczone oraz
 - ii) szczegóły dotyczące wszelkich udzielonych bądź otrzymanych gwarancji,

- c) rezerwy na należności wątpliwe związane z wysokością nierozliczonych sald należności oraz
 - d) koszt ujęty w ciągu okresu dotyczący należności nieściągalnych lub wątpliwych należnych od podmiotów powiązanych.
- 33.9 Ujawnienia wymaganego przez paragraf 33.8 dokonuje się odrębnie dla każdej z następujących kategorii:
- a) jednostka dominująca,
 - b) jednostki sprawujące współkontrolę lub mające istotny wpływ na jednostkę,
 - c) jednostki zależne
 - d) jednostki stowarzyszone,
 - e) wspólne przedsięwzięcia, w których jednostka jest współnikiem,
 - f) kluczowy personel kierowniczy jednostki bądź jej jednostki dominującej (w ujęciu łącznym) oraz
 - g) pozostałe podmioty powiązane.
- 33.10 Oto przykłady transakcji ujawnianych w przypadku, gdy są przeprowadzane z podmiotem powiązanym:
- a) zakup lub sprzedaż towarów (gotowych lub niezakończonych),
 - b) zakup lub sprzedaż nieruchomości i innych aktywów,
 - c) świadczenie lub korzystanie z usług,
 - d) umowy leasingowe,
 - e) transfer prac badawczych i rozwojowych,
 - f) transfer na podstawie umów licencyjnych,
 - g) transfer na podstawie umów na finansowanie (łącznie z pożyczkami i wnoszeniem kapitału w gotówce lub wkładem niepieniężnym),
 - h) udzielanie gwarancji i zabezpieczeń oraz
 - i) rozliczanie zobowiązań w imieniu jednostki lub przez jednostkę w imieniu innego podmiotu.
 - j) udział jednostki dominującej lub zależnej w programie określonych świadczeń, w którym ryzyko jest dzielone między jednostkami należącymi do grupy.
- 33.11 Jednostka nie stwierdza, iż transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi odbyły się na warunkach równorzędnych z tymi, które obowiązują w transakcjach zawartych na warunkach rynkowych o ile warunki te nie mogą zostać potwierdzone.
- 33.12 Jednostka ujawnia łącznie podobne pozycje, chyba że ich odrębne ujawnienie jest niezbędne dla zrozumienia wpływu transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi na sprawozdanie finansowe jednostki.

Rozdział 34

Zysk na jedną akcję

- 34.1 Jednostka stosująca niniejszy projekt standardu nie ma obowiązku prezentowania kwot przypadających na jedną akcję. Jeżeli jednak jednostka ujawnia zyska na akcję, oblicza go i ujawnia zgodnie z MSR 33 *Zysk przypadający na jedną akcję*.

Rozdział 35

Branże wyspecjalizowane

Rolnictwo

35.1 Jednostka stosująca niniejszy projekt standardu i prowadząca działalność rolniczą ustala, dla każdego z jej aktywów biologicznych, czy jego wartość godziwą można łatwo określić bez nadmiernych kosztów i nakładu pracy.

- a) Jednostka stosuje model wyceny wartości godziwej przedstawiony w paragrafach 10–29 MSR 41 *Rolnictwo* w celu rozliczania tych aktywów biologicznych, których wartość godziwą można łatwo określić bez nadmiernych kosztów i nakładu pracy oraz ujawnia wszystkie odnośne informacje wymagane przez MSR 41.
- b) Jednostka wycenia te aktywa biologiczne, których wartości godziwej nie można łatwo określić bez nadmiernych kosztów i nakładu pracy wycenianego w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe **umorzenie** i zakumulowane **odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości**. Dla takich aktywów biologicznych jednostka ujawnia:
 - i) opis aktywów biologicznych,
 - ii) wyjaśnienie przyczyn braku możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej,
 - iii) w miarę możliwości, przedział szacunkowych wartości, w którym najprawdopodobniej znalazłaby się wartość godziwa tych aktywów,
 - iv) zastosowaną metodę amortyzacji,
 - v) okres użytkowania lub zastosowane stawki amortyzacyjne oraz,
 - vi) wartość bilansową brutto oraz dotychczasowe umorzenie (łącznie z zakumulowanymi odpisami aktualizującymi z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu obrotowego.

Jednostka wycenia **produkty rolnicze** uzyskane z aktywów biologicznych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą na dzień zbiorów/pozyskania. Taka wycena odpowiada cenie nabycia lub kosztowi wytworzenia na dzień zastosowania Rozdziału 12, Zapasy lub innego rozdziału niniejszego projektu standardu.

Przemysły wydobywcze

35.2 Jednostka stosująca niniejszy standard, która zajmuje się poszukiwaniem, wyceną lub wydobywaniem zasobów mineralnych ujmuje nakłady na poszukiwanie jako koszt okresu, w którym zostały poniesione. Rozliczając nakłady na nabycie lub rozwój aktywów rzeczowych lub wartości niematerialnych wykorzystywanych w związku z działalnością wydobywczą, jednostka powinna stosować Rozdział 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz Rozdział 17 *Wartości niematerialne inne niż wartość firmy*. Jeżeli na jednostce spoczywa obowiązek rozbiórki lub usunięcia pozycji lub przywrócenia miejsca do poprzedniego stanu, tego rodzaju zobowiązania i koszty rozlicza się zgodnie z Rozdziałem 16 i 20 *Rezerwy i zobowiązania warunkowe*.

Ubezpieczenia

- 35.3 Ze względu na to, że ubezpieczyciel jest w posiadaniu aktywów powierzonych mu przez szeroką grupę zewnętrznych podmiotów, jest jednostką publicznie odpowiedzialną, a zatem nie uznaje się go za MŚP w myśl definicji zawartej w paragrafie 1.1. Niniejszy projekt standardu nie jest przeznaczony i nie powinien być stosowany przez ubezpieczycieli.

Rozdział 36

Działalność zaniechana i aktywa przeznaczone do sprzedaży

Działalność zaniechana

- 36.1 Działalność zaniechana to element jednostki gospodarczej, który został zbyty lub jest zakwalifikowany jako przeznaczony do sprzedaży oraz:
- a) stanowi odrębną, ważną dziedzinę działalności jednostki lub jej geograficzny obszar działalności,
 - b) jest częścią pojedynczego, skoordynowanego planu zbycia odrębnej, ważnej dziedziny działalności jednostki lub jej geograficznego obszaru działalności lub
 - c) jest jednostką zależną nabytą wyłącznie z zamiarem jej odsprzedaży.

Prezentacja i ujawnianie informacji

- 36.2 Jednostka ujawnia informacje dotyczące:
- a) w rachunku zysków i strat 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 zbycia lub w momencie zbycia aktywów lub grupy (grup) do zbycia i zobowiązań stanowiących działalność zaniechaną.
 - b) rozbitcie pojedynczej kwoty wskazanej w punkcie a) na:
 - i) przychody, koszty i zysk lub stratę netto (po uwzględnieniu obciążeń podatkowych) działalności zaniechanej,
 - ii) zysku lub straty netto (po uwzględnieniu obciążeń podatkowych) ujętego w momencie przeszacowania do wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia lub w momencie zbycia aktywów lub grupy (grup) do zbycia i zobowiązań stanowiących działalność zaniechaną.

Powyższe rozbitcie pojedynczej kwoty może zostać przedstawione w informacji dodatkowej lub w rachunku zysków i strat. Jeśli jest on prezentowany w rachunku zysków i strat, to należy go prezentować w części określonej jako odnosząca się do działalności zaniechanej, tj. oddzielnie od działalności kontynuowanej.

- 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 sprawozdaniu finansowym.
- 36.3 O ile jest to wykonalne w praktyce, jednostka przekształca informacje ujawniane zgodnie z wcześniejszym paragrafem dla poprzednich okresów obrotowych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym w taki sposób, aby ujawnienia te odnosiły się do wszystkich działalności, które zostały zaniechane przed końcem

okresu sprawozdawczego ostatniego prezentowanego okresu.

- 36.4 Jeśli jednostka zaprzestaje klasyfikacji elementu jednostki jako przeznaczonego do sprzedaży, wyniki działalności tego elementu poprzednio prezentowane w działalności zaniechanej jednostka przeklasyfikowuje i włącza do wyników z działalności kontynuowanej dla wszystkich prezentowanych okresów. W takiej sytuacji wskazuje się, że kwoty prezentowane dla poprzednich okresów zostały przekształcone.

Aktywa trwale (długoterminowe) przeznaczone do sprzedaży

- 36.5 Jednostka klasyfikuje aktywa trwale (w tym rzeczowe aktywa trwale, wartości niematerialne i inwestycje w jednostki zależne, stowarzyszone i wspólne przedsięwzięcia) jako przeznaczone do sprzedaży, jeśli ich wartość bilansowa zostanie odzyskana przede wszystkim w drodze transakcji sprzedaży, a nie poprzez ich dalsze wykorzystanie. 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. Jego sprzedaż musi być wysoce prawdopodobna a jednostka musi oczekiwać zakończenia sprzedaży w ciągu roku od daty przeznaczenia składnika aktywów do sprzedaży.
- 36.6 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 zbycia.
- 36.7 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.

Ujawnianie informacji

- 36.8 Jednostka ujawnia następujące informacje, w okresie, w którym składnik aktywów trwałych został zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży lub sprzedany:
- a) opis składnika aktywów (lub grupy do zbycia),
 - b) opis faktów i okoliczności sprzedaży lub prowadzących do oczekiwanego zbycia oraz oczekiwany sposób i termin tego zbycia oraz,
 - c) ujęty zysk lub stratę, jeśli nie zostały osobno zaprezentowane w rachunku zysków i strat.

Rozdział 37

Śródroczna sprawozdawczość finansowa

- 37.1 Jednostka, która wydaje śródroczne raporty finansowe i określa się jako spełniająca wymogi niniejszego projektu standardu stosuje MSR 34 ***Śródroczna sprawozdawczość finansowa*** lub wszystkie wymogi niniejszego projektu standardu z wyjątkiem postanowień paragrafu 37.2.
- 37.2 Jeżeli jednostka zwykle nie sporządza śródrocznych sprawozdań finansowych ale jest zobowiązana do tego sporadycznie (np. w związku z połączeniem jednostek gospodarczych), może zastosować poprzednie roczne sprawozdanie finansowe jako źródło informacji porównawczych z poprzedniego okresu wymaganych przez MSR 34 lub przez paragraf 3.12, jeśli niewykonalne w praktyce jest sporządzenie sprawozdań finansowych za porównywalne wcześniejsze okresy śródroczne.

Rozdział 38

Przejście MŚP na stosowanie MSSF

- 38.1 Niniejszy rozdział stosuje się do **jednostek stosujących po raz pierwszy MSSF dla MŚP** niezależnie od tego, czy wcześniej stosowanymi przez nie założeniami koncepcyjnymi rachunkowości były pełne **Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSSF)** czy też inne powszechnie przyjęte zasady rachunkowości (GAAP). Jednostka stosująca po raz pierwszy *MSSF dla MŚP* stosuje niniejszy rozdział przy sporządzaniu pierwszego **sprawozdania finansowego** zgodnego z projektem niniejszego projektu standardu.
- 38.2 Pierwszym sprawozdaniem finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z niniejszym projektem standardu jest pierwsze roczne sprawozdanie finansowe, w którym jednostka zamieściła wyraźne i bezwarunkowe stwierdzenie o zgodności z *MSSF dla MŚP*. Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z niniejszym projektem standardu stanowi pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki, jeżeli jednostka, na przykład:
- a) nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy.
 - b) prezentowała swoje ostatnie najnowsze sprawozdanie finansowe zgodnie z krajowymi wymogami, które nie są zgodne z w żadnym z obszarów lub
 - c) prezentowała swoje ostatnie najnowsze sprawozdanie finansowe zgodnie z pełną wersją MSSF.
- 38.3 Paragraf 3.15 niniejszego projektu standardu określa elementy pełnego sprawozdania finansowego.
- 38.4 Paragraf 3.15 niniejszego projektu standardu wymaga, aby sprawozdanie finansowe ujawniało informacje porównawcze odnoszące się do wcześniejszego porównywalnego okresu, które dotyczą wszystkich kwot pieniężnych wykazywanych w sprawozdaniach finansowych jak również określonych porównawczych informacji opisowych. Jednostka może prezentować informacje porównawcze za jeden lub więcej porównywalnych wcześniejszych okresów. Dlatego datą przejścia jednostki na stosowanie niniejszego projektu standardu jest początek najwcześniejszego okresu, za który jednostka prezentuje pełne informacje porównawcze na podstawie niniejszego projektu standardu w jej sprawozdaniu finansowym zgodnym z niniejszym projektem standardu.
- 38.5 Z wyjątkiem postanowień paragrafów 38.7–38.9 jednostka w jej bilansie otwarcia na dzień przejścia na stosowanie niniejszego projektu standardu (tj. na początku najwcześniejszego prezentowanego okresu):
- a) ujmuje wszystkie aktywa i zobowiązania, których ujęcia wymaga MSSF dla MŚP,
 - b) nie ujmuje pozycji jako aktywa lub zobowiązania, jeżeli niniejszy projekt standardu nie zezwala na ich ujmowanie,
 - c) przeklasyfikowuje pozycje ujęte w określonych kategoriach aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego zgodnie z wcześniej stosowanymi założeniami sprawozdawczości finansowej, które zgodnie z niniejszym

projektem standardu stanowią inny rodzaj aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego oraz

- d) stosuje niniejszy projekt standardu do wyceny wszystkich ujętych aktywów i zobowiązań.

38.6 Zasady (polityka) rachunkowości stosowane przez jednostkę przy sporządzaniu bilansu otwarcia według niniejszego projektu standardu mogą różnić się od zasad, które zostały przyjęte na tę samą datę zgodnie z wcześniej stosowanymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Powstające korekty wynikają z transakcji, innych zdarzeń lub okoliczności sprzed dnia przejścia na niniejszy projekt standardu. Dlatego jednostka na dzień przejścia na niniejszy projekt standardu ujmuje te korekty bezpośrednio w zyskach zatrzymanych (lub odpowiednio w innej kategorii kapitałów) na dzień przejścia na niniejszy projekt standardu.

38.7 W momencie zastosowania niniejszego projektu standardu po raz pierwszy jednostka nie zmienia sposobu księgowania, który stosowała na mocy wcześniejszych założeń sprawozdawczości finansowej w związku z każdą z poniższych transakcji:

- a) usuwanie z bilansu finansowych aktywów i zobowiązań,
- b) rachunkowość zabezpieczeń:
- c) szacunki oraz
- d) aktywa zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży oraz do działalności zaniechanej.

38.8 Jednostka może stosować jedno lub więcej z poniższych zwolnień sporządzając jej pierwsze sprawozdanie finansowe zgodnie z niniejszym projektem standardu:

- a) **Połączenie jednostek gospodarczych.** Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może nie stosować postanowień Rozdziału 18 *Połączenie jednostek gospodarczych i wartość firmy* w odniesieniu do przeprowadzonych w przeszłości połączeń jednostek gospodarczych, które miały miejsce przed dniem przejścia na niniejszy projekt standardu). Jeżeli jednak jednostka stosująca niniejszy projekt standardu po raz pierwszy przekształci połączenie jednostek gospodarczych w taki sposób, aby było zgodne z Rozdziałem 18, dokonuje przekształceń wszystkich późniejszych połączeń jednostek gospodarczych.
- b) **Wartość godziwa lub przeszacowanie do zakładanego kosztu** Jednostka stosująca niniejszy projekt standardu po raz pierwszy może przyjąć przeszacowanie pozycji rzeczowych aktywów trwałych dokonane zgodnie z wcześniej powszechnie stosowanymi zasadami rachunkowości, na dzień przejścia na niniejszy projekt standardu, jako zakładany koszt na ten dzień.
- c) Skumulowane różnice z tytułu przeliczenia na walutę obcą Rozdział 30 *Przeliczanie na walutę obcą* wymaga od jednostki zaklasyfikowania niektórych różnic kursowych jako odrębnego składnika kapitału własnego oraz ujęcia tych różnic w rachunku zysków i strat w momencie zbycia. Jednostka stosująca niniejszy projekt standardu po raz pierwszy może zdecydować się, aby łącznych różnic kursowych wynikających z przeliczenia walut obcych nie ujmować w kapitale własnym na dzień przejścia na niniejszy standard.

- d) Złożone instrumenty finansowe Paragraf 21.7 wymaga, aby jednostka w momencie emisji złożonego instrumentu pochodnego dokonała jego podziału na element o charakterze zobowiązania oraz na element o charakterze kapitału. Jednostka stosująca niniejszy projekt standardu po raz pierwszy nie musi dokonywać podziału instrumentu finansowego na dwie części, jeżeli element o charakterze zobowiązania nie jest wymagalny na dzień przejścia na niniejszy projekt standardu.
- e) **Płatności w formie akcji.** Jednostka stosująca niniejszy projekt standardu po raz pierwszy może ale nie musi stosować postanowień Rozdziału 25 Płatności w formie akcji, które zostały przyznane przed datą przejścia na niniejszy projekt standardu.
- f) **Odroczony podatek dochodowy** Jednostka stosująca niniejszy projekt standardu po raz pierwszy nie ma obowiązku ujmowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego ani rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego z tytułu różnicy między wartością podatkową a wartością bilansową aktywów i zobowiązań, w przypadku których tego rodzaju ujęcie aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego wymagałoby poniesienia nadmiernych kosztów i podjęcia znacznych wysiłków.

38.9 Jeżeli ze względów praktycznych jednostka nie może przekształcić salda otwarcia na dzień przejścia zgodnie z niniejszym projektem standardu, jednostka stosuje paragrafy 38.5–38.8 w najwcześniejszym okresie, w którym staje się to możliwe oraz ujawnia dzień przejścia oraz fakt, że dane za poprzednie okresy nie są porównywalne. Jeżeli ze względów praktycznych jednostka nie może ujawnić informacji wymaganych przez niniejszy projekt standardu za okresy poprzedzające okres, w którym sporządza swoje sprawozdanie finansowe zgodnie z niniejszym projektem standardu, pominięcie tych informacji ujawnia.

Ujawnianie informacji

Wyjaśnienie przejścia na stosowanie *MSSF dla MŚP*

38.10 Jednostka wyjaśnia, w jaki sposób przejście z wcześniej stosowanych ogólnie przyjętych zasad rachunkowości na niniejszy projekt standardu wpłynęło na wykazywaną **sytuację finansową, finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne**.

Uzgodnienia

38.11 W celu zachowania zgodności z paragrafem 38.10, pierwsze sprawozdanie finansowe jednostki przygotowane zgodnie z niniejszym projektem standardu powinno zawierać:

- a) uzgodnienie kapitału własnego wykazywanego zgodnie z wcześniejszymi założeniami sprawozdawczości finansowej z kapitałem własnym wykazywanym zgodnie z niniejszym projektem standardu dokonane na dwie poniższe daty:
 - i) na dzień przejścia na niniejszy projekt standardu oraz

- ii) na dzień zakończenia ostatniego okresu prezentowanego w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wcześniej stosowanymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - b) uzgodnienie zysku lub straty wykazywanej zgodnie z wcześniej stosowanymi założeniami sprawozdawczości finansowej za ostatni prezentowany okres w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym z zyskiem lub stratą ustaloną według niniejszego projektu standardu za ten sam okres oraz
- 38.12 Jeżeli jednostka uświadomi sobie błędy popełnione w ramach wcześniej stosowanych założeń sprawozdawczości finansowej, uzgodnienia wymagane przez paragraf 38.11(a) i (b) powinny odróżniać korektę tych błędów od zmian zasad (polityki) rachunkowości.
- 38.13 Jeżeli jednostka nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy, fakt ten ujawnia w pierwszym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzonym zgodnie z niniejszym projektem standardu.