

I

(Akty, których publikacja jest obowiązkowa)

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (WE) NR 2236/2004

z dnia 29 grudnia 2004 r.

zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1725/2003 przyjmujące pewne międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej (IFRS) nr 1, 3–5, międzynarodowych standardów rachunkowości (MSR) nr 1, 10, 12, 14, 16–19, 22, 27, 28, 31–41 i interpretacji przez Komitet ds. Interpretacji Standardów (SIC) nr 9, 22, 28–32

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH,

uwzględniając Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską;

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

a także mając na uwadze, co następuje:

(1) Rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1715/2003 ⁽²⁾ przyjęto pewne standardy oraz interpretacje międzynarodowe istniejące w dniu 1 września 2002 r.

(2) W dniu 31 marca 2004 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) opublikowała kolejne 3 nowe standardy, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) nr 3–5 i dwa zmienione standardy, IAS nr 36 i 38, zawierające ważne zmiany. Nowe standardy uzupełniają „stabilną platformę”, czyli zestaw standardów, które firmy wspólnotowe znajdujące się w spisie muszą stosować w swoich skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych od dnia 1 stycznia 2005 r. Celem zmiany było dalsze ulepszenie jakości i spójności istniejących międzynarodowych standardów rachunkowości (MSR) oraz większe zbliżenie standardów na całym świecie.

(3) Konsultacje z ekspertami w tej dziedzinie potwierdzają, że nowe IFRS oraz zmienione MSR spełniają techniczne warunki przyjęcia określone w art. 3 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002, w szczególności wymóg służenia europejskiemu dobru publicznemu.

(4) Przyjęcie MSR 36 pociąga za sobą zmiany w MSR 16, przyjętym rozporządzeniem (WE) nr 1725/2003 w celu zapewnienia spójności pomiędzy omawianymi standardami rachunkowości.

(5) Przyjęcie IFRS 3, 4 i 5 pociąga za sobą zmiany w pozostałych międzynarodowych standardach rachunkowości i interpretacjach w celu zapewnienia spójności pomiędzy omawianymi standardami rachunkowości. Wynikające zmiany wpływają na Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (IFRS) nr 1, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) nr 1, 10, 12, 14, 16–19, 27, 28, 31–34, 36–41 i interpretacje wydane przez Komitet ds. Interpretacji Standardów (SIC) nr 32. Ponadto przyjęcie IFRS 3 czyni niepotrzebnym międzynarodowe standardy rachunkowości (MSR) 22 i interpretacje wydane przez Komitet ds. Interpretacji Standardów (SIC) nr 9, 22 i 28; należy je odpowiednio zastąpić. Poza tym przyjęcie IFRS 5 powinno prowadzić do zastąpienia MSR 35.

(6) W związku z powyższym należy odpowiednio zmienić rozporządzenie (WE) nr 1725/2003.

(7) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu ds. Regulacji w Rachunkowości,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

W Załączniku do rozporządzenia (WE) nr 1725/2003 wprowadza się w następujące zmiany:

1. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) 22 i interpretacje przez Komitet ds. Interpretacji Standardów (SIC) nr 9, 22 i 28 zastępuje się odpowiednio Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (IFRS) 3 „Grupy kapitałowe”, jak określono w Załączniku do niniejszego rozporządzenia.

⁽¹⁾ Dz.U. L 243 z 11.9.2002, str. 1.

⁽²⁾ Dz.U. L 261 z 13.10.2003, str. 1. Rozporządzenie ostatnio zmienione rozporządzeniem (WE) nr 2086/2004 (Dz.U. L 363 z 9.12.2004, str. 1).

2. IFRS 4 „Kontrakty ubezpieczeniowe” włącza się do Załącznika do niniejszego rozporządzenia.
3. MSR 35 zastępuje się IFRS 5 „Aktywa trwałe przeznaczone na sprzedaż i zaprzestanie działalności”, jak określono w Załączniku do niniejszego rozporządzenia.
4. MSR 36 i 38 zastępuje się MSR 36 i 38, jak określono w Załączniku do niniejszego rozporządzenia;
5. Przyjęcie IFRS 3 pociąga za sobą zmiany w IFRS 1, MRS 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37, 39 i w SIC 32 w celu zapewnienia spójności między standardami rachunkowości.
6. Przyjęcie IFRS 4 pociąga za sobą zmiany w IFRS 1 i MRS 18, 19, 32, 37, 39 i 40 w celu zapewnienia międzynarodowych standardów rachunkowości.
7. Przyjęcie IFRS 5 pociąga za sobą zmiany w IFRS 1, IFRS 3 i MRS 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40, 41 w celu zapewnienia spójności między międzynarodowymi standardami rachunkowości.

Artykuł 2

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

Niniejsze rozporządzenie stosuje się od dnia 1 stycznia 2005 r.

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

Sporządzono w Brukseli, dnia 29 grudnia 2004 r.

W imieniu Komisji
Charcie McCREEVE
Członek Komisji

ZAŁĄCZNIK

MIĘDZYNARODOWE STANDARDY SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ

Nr	Tytuł
IFRS 3	Grupy kapitałowe
IFRS 4	Kontrakty ubezpieczeniowe
IFRS 5	Aktywa trwałe przeznaczone na sprzedaż i zaprzestanie działalności
MSR 36	Utrata wartości aktywów
MSR 38	Wartości niematerialne

Połączenia jednostek gospodarczych

SPIS TREŚCI

	Ustp
Cel	1
Zakres	2-13
Identyfikacja połączenia jednostek gospodarczych	4-9
Połączenia jednostek gospodarczych dotyczące jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą	10-13
Metoda rozliczania	14-15
Stosowanie metody nabycia	16-65
Identyfikacja jednostki przejmującej	17-23
Koszt połączenia jednostek gospodarczych	24-35
Korekty kosztu połączenia jednostek gospodarczych uwarunkowane przyszłymi zdarzeniami	32-35
Przypisywanie kosztu połączenia jednostek gospodarczych przejmowanym aktywom oraz brany na siebie zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym	36-60
Możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania jednostki przejmowanej	41-44
Wartości niematerialne jednostki przejmowanej	45-46
Zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej	47-50
Wartość firmy	51-55
Nadwyżka udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej nad kosztem	56-57
Kilkuetapowe połączenie jednostek gospodarczych	58-60
Początkowe rozliczenie ustalone prowizorycznie	61-65
Korekty po początkowym ujęciu	63-64
Ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego po ujęciu początkowym	65
Ujawnienie informacji	66-77
Przepisy przejściowe oraz data wejścia w życie	78-85
Wcześniej ujęta wartość firmy	79-80
Wcześniej ujęta ujemna wartość firmy	81
Wcześniej ujęte wartości niematerialne	82
Inwestycje rozliczane metodą praw własności	83-84
Zastosowanie retrospektywne w ograniczonym zakresie	85
Wycofanie dotychczasowych standardów i interpretacji	86-87

CEL

IFRS 3

1. Celem niniejszego MSSF jest określenie sprawozdawczości finansowej jednostki, gdy dokonuje *połączenia jednostek gospodarczych*. Stanowi on w szczególności, że wszystkie połączenia jednostek gospodarczych należy rozliczać metodą nabycia. Oznacza to, że jednostka przejmująca ujmuje możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i *zobowiązania warunkowe* jednostki przejmowanej według ich *wartości godziwej na dzień przejęcia*, a także *wartość firmy*, którą później testuje pod kątem utraty wartości zamiast amortyzować.

ZAKRES

2. Z zastrzeżeniem paragrafu 3 niniejszego standardu, jednostki stosują niniejszy MSSF przy rozliczaniu połączeń jednostek gospodarczych.
3. Niniejszy MSSF nie ma zastosowania do:
 - (a) połączeń jednostek gospodarczych, w ramach których połączeniu podlegają odrębne jednostki lub przedsięwzięcia w celu utworzenia *wspólnego przedsięwzięcia*.
 - (b) *połączeń jednostek gospodarczych dotyczących jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą*.
 - (c) połączeń jednostek gospodarczych dotyczących dwóch lub więcej *jednostek wzajemnych*.
 - (d) połączeń jednostek gospodarczych, w ramach których połączeniu podlegają odrębne jednostki lub przedsięwzięcia w celu utworzenia *jednostki sprawozdawczej* wyłącznie na podstawie umowy, bez nabywania udziału we własności (np. połączenia, w ramach których odrębne jednostki podlegają połączeniu wyłącznie na podstawie umowy w celu utworzenia notowanej spółki podwójnej).

Identyfikacja połączenia jednostek gospodarczych

4. Połączenie jednostek gospodarczych to połączenie odrębnych jednostek lub przedsięwzięć w jedną jednostkę sprawozdawczą. Wynikiem prawie wszystkich połączeń jednostek gospodarczych jest objęcie *kontroli* przez jedną jednostkę – jednostkę przejmującą, nad jednym lub większą ilością przedsięwzięć – jednostką przejmowaną. Jeżeli jednostka obejmuje kontrolę nad jedną lub więcej jednostkami, które nie są przedsięwzięciami, połączenie tych jednostek nie stanowi połączenia jednostek gospodarczych. Gdy jednostka przejmuje grupę aktywów lub aktywów netto, które nie stanowią przedsięwzięcia, przypisuje koszt tej grupy na poszczególne możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania wchodzące w jej skład na podstawie ich względnych wartości godziwych na dzień przejęcia.
5. Połączenie jednostek gospodarczych może posiadać różną konstrukcję – z przyczyn prawnych, podatkowych lub innych. Może polegać na nabyciu przez jednostkę kapitału własnego innej jednostki, nabyciu wszystkich aktywów netto innej jednostki, wzięciu na siebie zobowiązań innej jednostki lub nabyciu niektórych aktywów netto innej jednostki, które łącznie składają się na jeden lub większą ilość przedsięwzięć. Można je przeprowadzić w drodze emisji instrumentów kapitałowych, przekazania środków pieniężnych, ekwiwalentów środków pieniężnych lub innych aktywów, albo połączenia tych metod. Stronami transakcji mogą być właściciele łączących się jednostek albo jednostka i właściciele innej jednostki. Połączenie jednostek gospodarczych może się wiązać z utworzeniem nowej jednostki kontrolującej łączące się jednostki lub przekazane aktywa netto albo restrukturyzacją jednej lub więcej łączących się jednostek.
6. Połączenie jednostek gospodarczych może doprowadzić do powstania relacji jednostka dominująca-jednostka zależna, w której jednostka przejmująca jest *jednostką dominującą*, a jednostka przejmowana – *jednostką zależną* jednostki przejmującej. W takich okolicznościach, jednostka przejmująca stosuje niniejszy MSSF w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Swój udział w jednostce przejmowanej wykazuje we wszelkich jednostkowych sprawozdaniach finansowych, jako inwestycję w jednostce zależnej (zob. MSR 27, „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”).

IFRS 3

7. Połączenie jednostek gospodarczych może polegać na nabyciu aktywów netto, w tym ewentualnej wartości firmy innej jednostki, zamiast kapitału własnego takiej jednostki. Takie połączenie nie doprowadza do powstania relacji jednostka dominująca-jednostka zależna.
8. W zakres definicji „połączenia jednostek gospodarczych”, a co za tym idzie, niniejszego MSSF, wchodzi połączenia jednostek gospodarczych, w ramach których jedna jednostka obejmuje kontrolę nad inną jednostką, lecz data objęcia kontroli (tzn. data przejęcia) nie pokrywa się z datą lub datami przejęcia udziału we własności (tzn. *datą* lub *datami wymiany*). Taka sytuacja powstać może na przykład wówczas, gdy jednostka, w której dokonano inwestycji zawiera porozumienia co do odkupu akcji z niektórymi spośród swoich inwestorów, w wyniku czego następuje zmiana w zakresie kontroli nad jednostką, w której dokonano inwestycji.
9. Niniejszy MSSF nie określa zasad rozliczania przez wspólników wspólnych przedsięwzięć udziałów we wspólnych przedsięwzięciach (zob. MSR 31, „*Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*”).

Połączenia jednostek gospodarczych dotyczące jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą

10. Połączenie jednostek gospodarczych dotyczące jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą to połączenie jednostek gospodarczych, w ramach którego wszystkie łączące się jednostki lub przedsięwzięcia znajdują się ostatecznie pod kontrolą tej samej strony lub stron zarówno przed, jak i po połączeniu jednostek gospodarczych oraz kontrola ta nie jest tymczasowa.
11. Grupę osób uznaje się za sprawującą kontrolę nad jednostką, gdy, w wyniku uzgodnień umownych, są łącznie zdolni do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności. Oznacza to, że połączenie jednostek gospodarczych nie wchodzi w zakres niniejszego MSSF, gdy ta sama grupa osób, w wyniku uzgodnień umownych, posiada ostateczną, łączną zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną każdej z łączących się jednostek w celu osiągnięcia korzyści z ich działalności, oraz ta ostateczna, łączna zdolność nie jest tymczasowa.
12. Jednostkę może kontrolować osoba lub grupa osób działająca razem na podstawie uzgodnień umownych i osoba ta lub grupa osób może nie podlegać wymogom MSSF w zakresie sprawozdawczości finansowej. W związku z tym, aby połączenie jednostek gospodarczych można było uznać za dotyczące jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą, łączące się jednostki nie muszą wchodzić w skład jednego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
13. Poziom *udziałów mniejszości* w poszczególnych łączących się jednostkach przed i po połączeniu jednostek gospodarczych nie ma znaczenia z punktu widzenia ustalania, czy połączenie dotyczy jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą. Podobnie to, że jedna z łączących się jednostek to jednostka zależna wyłączona ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej stosownie do MSR 27, nie ma znaczenia z punktu widzenia ustalania, czy połączenie dotyczy jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą.

METODA ROZLICZANIA

14. **Wszystkie połączenia jednostek gospodarczych rozlicza się metodą nabycia.**
15. Metoda nabycia postrzega połączenie jednostek gospodarczych z perspektywy tej z łączących się jednostek, którą identyfikuje się jako jednostkę przejmującą. Jednostka przejmująca nabywa aktywa netto oraz ujmuje przejęte aktywa i wzięte na siebie zobowiązania i zobowiązania warunkowe, w tym te z nich, które nie były wcześniej ujęte przez jednostkę przejmowaną. Na wycenę aktywów i zobowiązań jednostki przejmującej transakcja ta nie wpływa. W jej wyniku nie ujmuje się również żadnych dodatkowych aktywów czy zobowiązań jednostki przejmującej, ponieważ nie stanowią one przedmiotu transakcji.

STOSOWANIE METODY NABYCIA

16. Zastosowanie metody nabycia polega na wykonaniu następujących czynności:
 - (a) identyfikacja jednostki przejmującej;

- (b) wycena kosztu połączenia jednostek gospodarczych;
- (c) przypisanie na dzień przejęcia kosztu połączenia jednostek gospodarczych przejmowanym aktywom oraz brany na siebie zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym.

Identyfikacja jednostki przejmującej

17. **Jednostkę przejmującą identyfikuje się w odniesieniu do wszystkich połączeń jednostek gospodarczych. Jednostka przejmująca to ta spośród łączących się jednostek, która obejmuje kontrolę nad pozostałymi łączącymi się jednostkami lub przedsięwzięciami.**
18. Ponieważ metoda nabycia postrzega połączenie jednostek gospodarczych z perspektywy jednostki przejmującej, zakłada tym samym, że jedną z łączących się jednostek można zidentyfikować jako jednostkę przejmującą.
19. Kontrola to zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki lub przedsięwzięciem w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności. Zakłada się, że jedna z łączących się jednostek obejmuje kontrolę nad inną łączącą się jednostką, gdy przejmuje większość ogólnej liczby głosów w organach stanowiących tej jednostki chyba, że można wykazać, że taka własność nie stanowi kontroli. Nawet jeżeli jedna z łączących się jednostek nie przejmuje większości ogólnej liczby głosów w organach stanowiących innej łączącej się jednostki, mogła objąć kontrolę nad tą jednostką, jeżeli w wyniku połączenia:
- (a) dysponuje większością głosów w organach stanowiących tej jednostki na podstawie umowy z innymi inwestorami
 - lub
 - (b) ma zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki na podstawie statutu lub umowy
 - lub
 - (c) ma zdolność do powoływania lub odwoływania większości członków zarządu lub równoważnego organu zarządzającego tej jednostki
 - lub
 - (d) dysponuje większością głosów na posiedzeniach zarządu lub równoważnego organu zarządzającego tej jednostki.
20. Jakkolwiek czasami identyfikacja jednostki przejmującej może sprawiać trudności, zwykle występują przesłanki jej istnienia. Przykładowo:
- (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 jednej z łączących się jednostek ma możliwość zdominowania doboru zespołu kierowniczego połączonej jednostki, jest prawdopodobne, że jednostka, której kierownictwo ma taką możliwość to jednostka przejmująca.

IFRS 3

21. W przypadku połączenia jednostek gospodarczych, które przeprowadza się w drodze wymiany udziałów kapitałowych, jednostka, która emituje udziały kapitałowe jest zwykle jednostką przejmującą. Przy ustalaniu, która spośród łączących się jednostek ma zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną drugiej jednostki (lub jednostek) w celu osiągnięcia korzyści z jej (ich) działalności, należy jednak uwzględnić wszystkie mające znaczenie fakty i okoliczności. W przypadku niektórych połączeń jednostek gospodarczych, określanymi zwykle mianem „przejęć odwrotnych”, jednostką przejmującą jest jednostka, której udziały kapitałowe zostały nabyte, zaś jednostka, która je wyemitowała (wydała) to jednostka przejmowana. Może się tak zdarzyć na przykład wówczas, gdy jednostka nie notowana na giełdzie zapewnia sobie „przejęcie” przez mniejszą od siebie jednostkę notowaną na giełdzie w celu wejścia na giełdę. Jakkolwiek z prawnego punktu widzenia notowaną na giełdzie jednostkę uznaje się za jednostkę dominującą, a jednostkę nie notowaną na giełdzie – za jednostkę zależną, to jednostka z prawnego punktu widzenia zależna jest jednostką przejmującą, jeżeli ma zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności. Zwykle jednostką przejmującą jest jednostka większa. Fakty i okoliczności związane z danym połączeniem mogą jednak czasami wskazywać na to, że to mniejsza jednostka przejęła jednostkę większą. Wytyczne dotyczące rozliczenia przejęć odwrotnych znaleźć można w paragrafach B1–B15 Załącznika B.
22. W razie gdy tworzy się nową jednostkę w celu wyemitowania instrumentów kapitałowych służących do przeprowadzenia połączenia jednostek gospodarczych, jedną z łączących się jednostek, które istniały przed połączeniem, identyfikuje się jako jednostkę przejmującą na podstawie dostępnych przesłanek.
23. Podobnie, w razie gdy połączenie jednostek gospodarczych dotyczy więcej niż dwóch łączących się jednostek, jedną z łączących się jednostek, które istniały przed połączeniem, identyfikuje się jako jednostkę przejmującą na podstawie dostępnych przesłanek. Ustalenie w takich przypadkach, która z jednostek stanowi jednostkę przejmującą, obejmuje między innymi rozważenie, która z łączących się jednostek zainicjowała połączenie oraz czy aktywa lub przychody któreś z łączących się jednostek znacząco przewyższają aktywa lub przychody pozostałych jednostek.

Koszt połączenia jednostek gospodarczych

24. **Jednostka przejmująca wycenia koszt połączenia jednostek gospodarczych w kwocie równej sumie:**
- (a) **wartości godziwej, na dzień wymiany, aktywów wydanych, zobowiązań zaciągniętych lub wziętych na siebie oraz instrumentów kapitałowych wyemitowanych przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną, powiększonej o**
 - (b) **wszelkie koszty, które można bezpośrednio przypisać połączeniu jednostek gospodarczych.**
25. Data przejęcia to dzień, w którym jednostka przejmująca faktycznie obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną. Jeżeli następuje to w drodze pojedynczej transakcji wymiany, data wymiany pokrywa się z datą przejęcia. Połączenie jednostek gospodarczych może jednak obejmować więcej niż jedną transakcję wymiany, na przykład wówczas, gdy przeprowadza się je etapami w drodze kolejnych zakupów akcji/udziałów. W takiej sytuacji:
- (a) kosztem połączenia jest łączny koszt poszczególnych transakcji, a
 - (b) datą wymiany jest data każdej transakcji wymiany (tzn. dzień, w którym każdą pojedynczą inwestycję ujmuje się w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej), natomiast datą przejęcia jest data objęcia przez jednostkę przejmującą kontroli nad jednostką przejmowaną.
26. Aktywa wydane i zobowiązania zaciągnięte lub wzięte na siebie przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną należy, zgodnie z paragrafem 24, wycenić według ich wartości godziwej na dzień wymiany. Oznacza to, że w razie odroczenia uregulowania całości lub części kosztu połączenia jednostek gospodarczych, wartość godziwą części odroczonej ustala się w drodze dyskontowania kwot zobowiązań do poziomu ich wartości bieżącej na dzień wymiany, przy uwzględnieniu prawdopodobnej premii lub dyskonta przy regulowaniu.

27. Opublikowana na dzień wymiany cena notowanego instrumentu kapitałowego stanowi najlepszy wyznacznik wartości godziwej instrumentu i jej właśnie się używa, z wyjątkiem rzadkich sytuacji, gdy postępuje się inaczej. Inne dowody i metody wyceny rozważa się tylko w tych rzadkich sytuacjach, gdy jednostka przejmująca może wykazać, że opublikowana na dzień wymiany cena stanowi niewiarygodny wyznacznik wartości godziwej, a inne dowody i metody wyceny dostarczają bardziej wiarygodnej miary wartości godziwej instrumentu kapitałowego. Opublikowana na dzień wymiany cena stanowi niewiarygodny wyznacznik wartości godziwej tylko wówczas, gdy wywarła na nią wpływ płynność rynku. Jeżeli opublikowana na dzień wymiany cena stanowi niewiarygodny wyznacznik wartości godziwej lub jeżeli nie istnieje opublikowana cena instrumentów kapitałowych wyemitowanych przez jednostkę przejmującą, wartość godziwą tych instrumentów można na przykład oszacować w oparciu o ich udział procentowy w wartości godziwej jednostki przejmującej albo w oparciu o ich udział procentowy w wartości godziwej jednostki przejmowanej, w zależności od tego, który z tych sposobów jest bardziej oczywisty. Wartość godziwa na dzień wymiany aktywów pieniężnych wydanych zamiast instrumentów kapitałowych właścicielom jednostki przejmowanej może również stanowić wyznacznik łącznej wartości godziwej przekazanej przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną. W każdym wypadku rozważyć należy wszystkie aspekty połączenia, w tym znaczące czynniki wpływające na negocjacje. Dodatkowe wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej instrumentów kapitałowych znaleźć można w MSR 39 „Instrumenty finansowe - ujmowanie i wycena”.
28. W skład kosztu połączenia jednostek gospodarczych wchodzi zobowiązania zaciągnięte lub wzięte na siebie przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną. Przyszłe straty lub inne koszty, których poniesienia oczekuje się w wyniku połączenia, nie stanowią zobowiązań zaciągniętych lub wziętych na siebie przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną, więc nie wchodzi w skład kosztu połączenia.
29. W skład kosztu połączenia jednostek gospodarczych wchodzi wszelkie koszty, które można bezpośrednio przypisać temu połączeniu, takie jak wynagrodzenia zapłacone księgowym, doradcom prawnym, rzeczoznawcom oraz innym konsultantom, służące przeprowadzeniu połączenia. Koszty ogólnego zarządu, w tym koszty utrzymywania działu odpowiedzialnego za przejęcia, oraz inne koszty, których nie można bezpośrednio przypisać konkretnemu, rozliczanemu połączeniu, nie wchodzi w skład kosztu połączenia, lecz obciążają rachunek zysków i strat z chwilą poniesienia.
30. Koszty organizacji i emisji zobowiązań finansowych stanowią integralną część transakcji emisji tych zobowiązań, nawet wówczas, gdy zobowiązania te emituje się w celu przeprowadzenia połączenia jednostek gospodarczych, a nie koszt, które można bezpośrednio przypisać połączeniu. W związku z tym jednostki nie uwzględniają takich kosztów w koszcie połączenia jednostek gospodarczych. Zgodnie z MSR 39, koszty takie uwzględnia się w początkowej wycenie zobowiązania.
31. Podobnie koszty emisji instrumentów kapitałowych stanowią integralną część transakcji emisji kapitałowej, nawet wówczas, gdy te instrumenty kapitałowe emituje się w celu przeprowadzenia połączenia jednostek gospodarczych, a nie koszty, które można bezpośrednio przypisać połączeniu. W związku z tym, jednostki nie uwzględniają takich kosztów w koszcie połączenia jednostek gospodarczych. Zgodnie z MSR 32 „Instrumenty finansowe - ujawnianie i prezentacja”, koszty takie pomniejszają wpływy z emisji kapitałowej.

Korekty kosztu połączenia jednostek gospodarczych uwarunkowane przyszłymi zdarzeniami

32. **W razie gdy porozumienie dotyczące połączenia jednostek gospodarczych przewiduje korektę kosztu połączenia uwarunkowaną przyszłymi zdarzeniami, jednostka przejmująca uwzględnia kwotę korekty w koszcie połączenia na dzień przejęcia, jeżeli korekta jest prawdopodobna i można ją wiarygodnie wycenić.**
33. Porozumienie dotyczące połączenia jednostek gospodarczych może zezwalać na korekty kosztu połączenia uwarunkowane jednym lub większą liczbą przyszłych zdarzeń. Korekta może być na przykład uwarunkowana utrzymywaniem się lub osiągnięciem w przyszłych okresach określonego poziomu zysków, ewentualnie utrzymywaniem się ceny rynkowej wyemitowanych instrumentów. Zwykle możliwe jest szacowanie kwot wszelkich tego rodzaju korekt podczas początkowego rozliczania połączenia bez ograniczania wiarygodności informacji, nawet, jeśli występuje przez to pewna doza niepewności. W razie gdy przewidywane przyszłe zdarzenia nie wystąpiły lub należy poprawić oszacowania, odpowiednio koryguje się koszt połączenia jednostek gospodarczych.

IFRS 3

34. Gdy porozumienie dotyczące połączenia jednostek gospodarczych przewiduje taką korektę, nie uwzględnia się jej w koszcie połączenia podczas początkowego rozliczenia połączenia, jeżeli korekta ta nie jest prawdopodobna albo nie można jej wiarygodnie wycenić. Jeżeli w terminie późniejszym korekta taka staje się prawdopodobna i można ją wiarygodnie wycenić, dodatkową zapłatę traktuje się jako korektę kosztu połączenia.
35. W pewnych sytuacjach jednostka przejmująca może być obowiązana do dokonania w terminie późniejszym na rzecz sprzedającego płatności stanowiącej rekompensatę za zmniejszenie wartości aktywów wydanych, instrumentów kapitałowych wyemitowanych oraz zobowiązań zaciągniętych lub wziętych na siebie przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną. Dzieje się tak na przykład wówczas, gdy jednostka przejmująca gwarantuje cenę rynkową instrumentów kapitałowych lub dłużnych wyemitowanych w ramach kosztu połączenia jednostek gospodarczych i jest obowiązana wyemitować dodatkowe instrumenty kapitałowe lub dłużne w celu przywrócenia pierwotnie ustalonego kosztu. W takich sytuacjach nie rozpoznaje się wzrostu kosztu połączenia jednostek gospodarczych. W przypadku instrumentów kapitałowych, wartość godziwą dodatkowej płatności kompensuje równe jej co do wartości pomniejszenie wartości przypisanej początkowo wyemitowanym instrumentom. W przypadku instrumentów dłużnych, dodatkową płatność uznaje się za pomniejszenie premii lub powiększenie dyskonta z tytułu początkowej emisji.

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

36. Na dzień przejścia jednostka przejmująca przypisuje koszt połączenia jednostek gospodarczych, ujmując możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej, które spełniają kryteria ujęcia określone w paragrafie 37, według ich wartości godziwej na ten dzień, z wyjątkiem aktywów trwałych (lub grup aktywów przeznaczonych do zbycia) sklasyfikowanych jako „przeznaczone do sprzedaży” zgodnie z MSSF 5, „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”, które ujmuje się według wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Ewentualną różnicę pomiędzy kosztem połączenia jednostek gospodarczych, a udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych w ten sposób ujętych, rozlicza się zgodnie z paragrafami 51 – 57.
37. Jednostka przejmująca ujmuje osobno możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe na dzień przejścia tylko wówczas, gdy spełniają one na ten dzień następujące kryteria:
- (a) w przypadku składnika aktywów nie będącego *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 nie będącego zobowiązaniem warunkowym, jest prawdopodobne, że wymagany będzie wpływ zasobów ucieleśniających korzyści ekonomiczne w celu wywiązania się z obowiązku, oraz można wiarygodnie wycenić wartość godziwą tego zobowiązania;
 - (c) w przypadku wartości niematerialnej lub zobowiązania warunkowego, można wiarygodnie wycenić ich wartość godziwą.
38. Rachunek zysków i strat jednostki przejmującej uwzględnia zyski i straty jednostki przejmowanej po dacie przejścia poprzez uwzględnienie przychodów i kosztów jednostki przejmowanej w oparciu o koszt połączenia jednostek gospodarczych dla jednostki przejmującej. Przykładowo, uwzględniona po dacie przejścia w rachunku zysków i strat jednostki przejmującej amortyzacja podlegających amortyzacji aktywów jednostki przejmowanej wynika z wartości godziwej tych aktywów na dzień przejścia, tzn. ich kosztu dla jednostki przejmującej.

39. Metodę nabycia stosuje się od dnia przejęcia, tzn. dnia, w którym jednostka przejmująca faktycznie obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną. Ponieważ kontrola to zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki lub przedsięwzięcia w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności, objęcie kontroli nie wymaga wcześniejszego zakończenia lub sfinalizowania transakcji z prawnego punktu widzenia. Przy dokonywaniu oceny, czy jednostka przejmująca objęła kontrolę, należy uwzględnić wszystkie mające znaczenie fakty i okoliczności dotyczące połączenia jednostek gospodarczych.
40. Ponieważ jednostka przejmująca ujmuje możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej, które spełniają kryteria ujęcia określone w paragrafie 37, według ich wartości godziwej na dzień przejęcia, ewentualne udziały mniejszości w jednostce przejmowanej wykazuje się według przypadającej na mniejszość części wartości godziwej netto tych pozycji. W paragrafach B16 i B17 Załącznika B znaleźć można wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej dla potrzeb przypisywania kosztu połączenia jednostek gospodarczych.

Możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania jednostki przejmowanej

41. Zgodnie z paragrafem 36, w ramach przypisywania kosztu połączenia, jednostka przejmująca osobno ujmuje tylko te możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej, które istniały na dzień przejęcia i spełniają kryteria ujęcia określone w paragrafie 37. Oznacza to, że
- (a) jednostka przejmująca ujmuje zobowiązanie z tytułu zaniechania lub ograniczenia działalności jednostki przejmowanej w ramach przypisywania kosztu połączenia tylko wówczas, gdy jednostka przejmowana posiada, na dzień przejęcia, istniejące zobowiązanie restrukturyzacyjne, ujęte zgodnie z MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa 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.
42. Płatność, którą jednostka jest na podstawie umowy obowiązana dokonać, na przykład, na rzecz swoich pracowników lub dostawców w razie, gdy zostanie przejęta w ramach połączenia jednostek gospodarczych, stanowi bieżący obowiązek tej jednostki, który uznaje się za zobowiązanie warunkowe do czasu uprawdopodobnienia się połączenia jednostek gospodarczych. Tego rodzaju obowiązek umowy jednostka ujmuje jako zobowiązanie zgodnie z MSR 37 wtedy, gdy połączenie jednostek gospodarczych staje się prawdopodobne, a kwotę zobowiązania można wiarygodnie wycenić. W związku z tym, gdy przeprowadza się połączenie jednostek gospodarczych, jednostka przejmująca ujmuje tego rodzaju zobowiązanie jednostki przejmowanej w ramach przypisywania kosztu połączenia.
43. Plan restrukturyzacyjny jednostki przejmowanej, którego realizacja zależy od przejęcia jednostki przejmowanej w ramach połączenia jednostek gospodarczych nie stanowi jednak bezpośrednio przed połączeniem jednostek gospodarczych bieżącego obowiązku jednostki przejmowanej. Nie jest również zobowiązaniem warunkowym jednostki przejmowanej bezpośrednio przed połączeniem, ponieważ nie stanowi możliwego obowiązku powstałego w wyniku przeszłego zdarzenia, którego istnienie potwierdzi dopiero wystąpienie lub niewystąpienie jednego lub większej liczby niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni znajdują się pod kontrolą jednostki przejmowanej. W związku z tym, jednostka przejmująca nie ujmuje zobowiązań z tytułu tego rodzaju planów restrukturyzacyjnych w ramach przypisywania kosztu połączenia.
44. Możliwe do zidentyfikowania aktywa i zobowiązania ujmowane zgodnie z paragrafem 36 obejmują wszystkie aktywa i zobowiązania jednostki przejmowanej, które nabywa lub bierze na siebie jednostka przejmująca, w tym wszystkie aktywa finansowe i zobowiązania finansowe jednostki przejmowanej. Mogą one również obejmować aktywa i zobowiązania, które nie były wcześniej ujęte w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmowanej, na przykład dlatego, że nie kwalifikowały się do ujęcia przed przejęciem. Przykładowo, korzyść podatkowa powstała z tytułu strat podatkowych jednostki przejmowanej, która nie była ujęta przez jednostkę przejmowaną przed połączeniem jednostek gospodarczych, kwalifikuje się do ujęcia jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów zgodnie z paragrafem 36, jeżeli jest prawdopodobne, że jednostka przejmująca osiągnie w przyszłości dochód do opodatkowania pozwalający na realizację nie ujętej korzyści podatkowej.

IFRS 3

Wartości niematerialne jednostki przejmowanej

45. Zgodnie z paragrafem 37, jednostka przejmująca ujmuje osobno wartość niematerialną jednostki przejmowanej na dzień przejęcia tylko wówczas, gdy spełnia ona definicję wartości niematerialnej określonej w MSR 38 „Wartości niematerialne”, a jej wartość godziwą można wiarygodnie wycenić. Oznacza to, że jednostka przejmująca ujmuje w aktywach odrębnie od wartości firmy znajdujący się w trakcie realizacji projekt badawczo-rozwojowy jednostki przejmowanej, jeżeli projekt ten spełnia definicję wartości niematerialnej, a jego wartość godziwą można wiarygodnie wycenić. MSR 38 zawiera wytyczne służące ustaleniu, czy można wiarygodnie wycenić wartość godziwą danej wartości niematerialnej przejętej w ramach połączenia jednostek gospodarczych.
46. Niepieniężny składnik aktywów nie posiadający postaci fizycznej musi być możliwy do zidentyfikowania, aby spełniał definicję wartości niematerialnej. Zgodnie z MSR 38, składnik aktywów spełnia kryterium możliwości zidentyfikowania zawarte w definicji wartości niematerialnej tylko wówczas, gdy:
- (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.

Zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej

47. Paragraf 37 stanowi, że jednostka przejmująca ujmuje osobno zobowiązanie warunkowe jednostki przejmowanej w ramach przypisywania kosztu połączenia jednostek gospodarczych tylko wówczas, gdy można wiarygodnie wycenić jego wartość godziwą. Jeżeli jego wartości godziwej nie można wiarygodnie wycenić:
- (a) wpływa to na kwotę ujmowaną jako wartość firmy lub rozliczaną zgodnie z paragrafem 56
- oraz
- (b) jednostka przejmująca powinna ujawnić informacje o takim zobowiązaniu warunkowym, których ujawnienia wymaga MSR 37.
- W paragrafie B16(l) załącznika B znaleźć można wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej zobowiązania warunkowego.
48. **Po początkowym ujęciu, jednostka przejmująca wycenia zobowiązania warunkowe ujęte osobno zgodnie z paragrafem 36 według wyższej z dwóch kwot:**
- (a) kwoty, jaka zostałyby ujęte zgodnie z MSR 37,
- oraz
- (b) początkowo ujętej kwoty, pomniejszonej tam, gdzie ma to zastosowanie, o skumulowaną amortyzację ujętą zgodnie z MSR 18 „Przychody”.

49. Wymóg paragrafu 48 nie ma zastosowania do kontraktów rozliczanych zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe - ujmowanie i wycena”. Zobowiązania do udzielenia pożyczki wyłączone z zakresu MSR 39, które nie stanowią zobowiązań do udzielenia pożyczki o oprocentowaniu niższym od rynkowego, rozlicza się jednak jako zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej, jeżeli, na dzień przejęcia, nie jest prawdopodobne, że wymagany będzie wpływ zasobów ucieleśniających korzyści ekonomiczne w celu wywiązania się z obowiązku lub jeżeli wielkość obowiązku nie można z wystarczającą wiarygodnością wycenić. Tego rodzaju zobowiązanie do udzielenia pożyczki ujmuje się osobno zgodnie z paragrafem 37 w ramach przypisywania kosztu połączenia tylko wówczas, gdy jego wartość godziwą można wiarygodnie wycenić.

50. Zobowiązania warunkowe ujmowane osobno w ramach przypisywania kosztu połączenia wyłącza się z zakresu MSR 37. Jednostka przejmująca powinna jednak ujawnić na temat tych zobowiązań warunkowych informacje, których ujawnienia w odniesieniu do każdej kategorii rezerw wymaga MSR 37.

Wartość firmy

51. **Na dzień 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 36.**

52. Wartość firmy przejęta w ramach połączenia jednostek gospodarczych odpowiada płatności dokonanej przez jednostkę przejmującą w oczekiwaniu na przyszłe korzyści ekonomiczne z tytułu aktywów, których nie można pojedynczo zidentyfikować ani osobno ująć.

53. W zakresie, w jakim możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe nie spełniają określonych w paragrafie 37 kryteriów osobnego ujęcia na dzień przejęcia, wpływają one na kwotę ujmowaną jako wartość firmy (lub rozliczaną zgodnie z paragrafem 56). Wynika to z wyceny wartości firmy jako tej części kosztu połączenia jednostek gospodarczych, która pozostała po ujęciu możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych.

54. **Po początkowym ujęciu, jednostka przejmująca wycenia wartość firmy przejętą w ramach połączenia jednostek gospodarczych według ceny nabycia pomniejszonej o łączne dotychczasowe odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.**

55. Wartości firmy przejętej w ramach połączenia jednostek gospodarczych nie amortyzuje się. Zamiast tego, jednostka przejmująca testuje ją corocznie pod kątem utraty wartości, lub częściej, jeżeli pewne zdarzenia lub zmiany okoliczności wskazują na to, że mogła nastąpić utrata wartości, zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów.”

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

56. **Jeżeli udział jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ujętych zgodnie z paragrafem 36 przewyższa koszt połączenia jednostek gospodarczych, jednostka przejmująca:**

(a) **dokonuje ponownej oceny identyfikacji i wyceny możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej oraz wyceny kosztu połączenia**

oraz

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

IFRS 3

57. Zyski ujęte zgodnie z paragrafem 56 mogą obejmować jedną lub więcej z poniższych pozycji:
- (a) błędy popełnione przy wycenie wartości godziwej kosztu połączenia lub możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej. Możliwe przyszłe koszty odnoszące się do jednostki przejmowanej, które nie zostały prawidłowo odzwierciedlone w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej mogą powodować powstanie tego rodzaju błędów.
 - (b) wymóg któregośkolwiek ze standardów rachunkowości nakazującego wycenę możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów netto w kwocie nie będącej ich wartością godziwą, lecz potraktowanej tak, jak gdyby to była wartość godziwa dla potrzeb przypisania kosztu połączenia. Przykładowo, zamieszczone w Załączniku B wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań jednostki przejmowanej wymagają, aby kwota przypisywana aktywom i zobowiązaniom podatkowym nie była dyskontowana.
 - (c) zakup po okazyjnej cenie.

Kilkuetapowe połączenie jednostek gospodarczych

58. Połączenie jednostek gospodarczych może obejmować więcej niż jedną transakcję wymiany, na przykład wówczas, gdy przeprowadza się je etapami w drodze kolejnych zakupów akcji lub udziałów. W takim przypadku, jednostka przejmująca rozpatruje każdą transakcję wymiany osobno, wykorzystując informacje na temat kosztu transakcji i wartości godziwej na dzień każdej transakcji wymiany w celu ustalenia kwoty ewentualnej wartości firmy związanej z taką transakcją. Oznacza to stopniowe porównywanie kosztu poszczególnych inwestycji z udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej na każdym kolejnym etapie.
59. Gdy połączenie jednostek gospodarczych obejmuje więcej niż jedną transakcję wymiany, wartość godziwa możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej może być różna na dzień każdej kolejnej transakcji wymiany. Ponieważ:
- (a) możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe podlegają teoretycznemu przeszacowaniu do poziomu wartości godziwej na dzień każdej kolejnej transakcji wymiany w celu ustalenia kwoty ewentualnej wartości firmy związanej z każdą taką transakcją,
- oraz
- (b) możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej muszą zostać następnie ujęte przez jednostkę przejmującą według wartości godziwej na dzień przejęcia,

ewentualna korekta wartości godziwej dotycząca dotychczas posiadanych przez jednostkę przejmującą udziałów stanowi aktualizację wyceny i rozlicza się ją jako taką. Ponieważ jednak aktualizacja taka pojawia się podczas początkowego ujmowania przez jednostkę przejmującą aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej, nie oznacza to, że jednostka przejmująca podjęła decyzję o zastosowaniu zasady rachunkowości polegającej na aktualizacji wyceny takich pozycji po ich początkowym ujęciu, zgodnie np. z MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”.

60. Przed zakwalifikowaniem jako połączenie jednostek gospodarczych, transakcja może zostać zakwalifikowana jako inwestycja w jednostce stowarzyszonej i być rozliczana zgodnie z MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” metodą praw własności. W takim przypadku, wartość godziwa możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki, w której dokonano inwestycji została już wcześniej ustalona przy stosowaniu metody praw własności do rozliczenia inwestycji.

Początkowe rozliczenie ustalone prowizorycznie

61. Początkowe rozliczenie połączenia jednostek gospodarczych obejmuje identyfikację i ustalenie wartości godziwej, jaką należy przypisać możliwym do zidentyfikowania aktywom, zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym jednostki przejmowanej oraz kosztowi połączenia.

62. Jeżeli początkowe rozliczenie połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzić można tylko prowizorycznie do końca okresu, w którym zostało przeprowadzone połączenie, gdyż albo wartość godziwą, jaką należy przypisać możliwym do zidentyfikowania aktywom, zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym jednostki przejmowanej, albo koszt połączenia ustalić można tylko szacunkowo, jednostka przejmująca rozlicza takie połączenie stosując uzyskane wartości szacunkowe. Jednostka przejmująca ujmuje korekty wartości szacunkowych wynikające z zakończenia początkowego rozliczenia:
- (a) w ciągu 12 miesięcy od dnia przejęcia
- oraz
- (b) począwszy od dnia przejęcia. Oznacza to, że:
 - (i) wartość bilansową możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów, zobowiązania lub zobowiązania warunkowego, ujętego lub skorygowanego w wyniku zakończenia początkowego rozliczenia wylicza się w taki sposób, jak gdyby jego wartość godziwa na dzień przejęcia ujęta została począwszy od tego dnia.
 - (ii) wartość firmy lub wszelkie zyski ujęte zgodnie z paragrafem 56 koryguje się począwszy od dnia przejęcia o kwotę równą korekcie wartości godziwej na dzień przejęcia ujmowanego lub korygowanego składnika aktywów, zobowiązania lub zobowiązania warunkowego.
 - (iii) informacje porównawcze prezentowane za okresy sprzed zakończenia początkowego rozliczenia połączenia prezentuje się w taki sposób, jak gdyby początkowe rozliczenie było już zakończone począwszy od dnia przejęcia. Dotyczy to wszelkiej dodatkowej amortyzacji lub innych skutków wynikowych ujmowanych w wyniku zakończenia początkowego rozliczenia.

Korekty po początkowym ujęciu

63. Z zastrzeżeniem postanowień paragrafów 33, 34 i 65, korekty początkowego rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych po zakończeniu początkowego rozliczenia ujmuje się tylko w celu skorygowania błędu zgodnie z MSR 8 „Zasady rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i błędy”. Korekt początkowego rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych po zakończeniu początkowego rozliczenia nie ujmuje się w związku ze zmianami oszacowań. Zgodnie z MSR 8, wpływ zmiany oszacowań ujmuje się w bieżącym i kolejnych okresach.
64. MSR 8 wymaga od jednostki retrospektywnego rozliczania korekty błędu oraz prezentowania sprawozdań finansowych w taki sposób, jak gdyby tego błędu nigdy nie było poprzez przekształcanie informacji porównawczych za okres(y) poprzedzający/-e, w których ten błąd wystąpił. Oznacza to, że wartość bilansową możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów, zobowiązania lub zobowiązania warunkowego, ujętego lub skorygowanego w wyniku skorygowania błędu wylicza się w taki sposób, jak gdyby jego wartość godziwa lub skorygowana wartość godziwa na dzień przejęcia ujęta została począwszy od tego dnia. Wartość firmy lub wszelkie zyski ujęte w jednym z okresów poprzedzających zgodnie z paragrafem 56 koryguje się retrospektywnie o kwotę równą wartości godziwej na dzień przejęcia (lub korekcie wartości godziwej na dzień przejęcia) ujmowanego (lub korygowanego) możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów, zobowiązania lub zobowiązania warunkowego.

Ujmowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego po ujęciu początkowym

65. Jeżeli potencjalne korzyści związane ze stratami podatkowymi jednostki przejmowanej przenoszonymi na następne okresy lub innymi aktywami z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie spełniały określonych w paragrafie 37 kryteriów osobnego ujęcia podczas początkowego rozliczania połączenia jednostek gospodarczych, lecz zostały później zrealizowane, jednostka przejmująca powinna ująć te korzyści jako przychód zgodnie z MSR 12 „Podatek dochodowy”. Ponadto, jednostka przejmująca:
- (a) pomniejsza wartość bilansową wartości firmy do kwoty, w jakiej zostałyby ujęte, gdyby aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujęto jako możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów począwszy od dnia przejęcia,
- oraz
- (b) ujmuje to pomniejszenie wartości bilansowej wartości firmy jako koszt.

IFRS 3

Czynności te nie powinny jednak spowodować powstania nadwyżki opisanej w paragrafie 56 ani powiększyć kwoty wcześniej ujętych ewentualnych zysków zgodnie z paragrafem 56.

UJAWNIENIE INFORMACJI

66. **Jednostka przejmująca powinna ujawnić informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego jednostki ocenę charakteru i skutków finansowych połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych:**
- (a) **w trakcie okresu.**
 - (b) **pomiędzy dniem bilansowym, a dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji.**
67. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 66(a), jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje o każdym połączeniu jednostek gospodarczych przeprowadzonym w trakcie okresu:
- (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. W razie gdy nie istnieje opublikowana cena tych instrumentów na dzień wymiany, ujawnia się znaczące założenia wykorzystane do ustalenia wartości godziwej. W razie gdy opublikowana cena istnieje na dzień wymiany, lecz nie wykorzystano jej jako podstawy do ustalenia kosztu połączenia, ujawnia się to, a także: powody, dla których nie wykorzystano opublikowanej ceny, metodę i znaczące założenia wykorzystane do przypisania wartości instrumentom kapitałowym oraz łączną kwotę różnicy pomiędzy wartością przypisaną, a opublikowaną ceną instrumentów kapitałowych.
 - (e) opis wszelkiej działalności, jaką jednostka zdecydowała się zbyć w wyniku połączenia.
 - (f) kwoty ujęte na dzień przejęcia z tytułu każdej kategorii aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej oraz, chyba że jej ujawnienie byłoby niemożliwe ze względów praktycznych, wartość bilansową każdej z tych kategorii, ustaloną zgodnie z MSSF bezpośrednio przed połączeniem. Gdyby ujawnienie wartości bilansowej było niemożliwe ze względów praktycznych, ujawnia się to, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego jest to niemożliwe.
 - (g) kwotę ewentualnej nadwyżki ujętej w rachunku zysków i strat zgodnie z paragrafem 56 oraz pozycję rachunku zysków i strat, w której taką nadwyżkę ujęto.
 - (h) opis czynników, które przyczyniły się do powstania kosztu powodującego ujęcie wartości firmy – opis każdej wartości niematerialnej, która nie została ujęta odrębnie od wartości firmy oraz wyjaśnienie, dlaczego nie można było wiarygodnie wycenić wartości godziwej tej wartości niematerialnej – lub opis charakteru ewentualnej nadwyżki ujętej w rachunku zysków i strat zgodnie z paragrafem 56.
 - (i) kwotę zysku lub straty jednostki przejmowanej od daty przejęcia, uwzględnioną w wyniku finansowym jednostki przejmującej za dany okres, chyba że jej ujawnienie byłoby niemożliwe ze względów praktycznych. Gdyby ujawnienie tej kwoty było niemożliwe ze względów praktycznych, ujawnia się to, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego jest to niemożliwe.

68. Informacje, których ujawnienia wymaga paragraf 67 ujawnia się w kwocie zagregowanej w odniesieniu do tych połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych w trakcie okresu, które nie są z osobna istotne.
69. Jeżeli początkowe rozliczenie połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzonego w trakcie okresu przeprowadzono tylko prowizorycznie zgodnie z opisem w paragrafie 62, również się to ujawnia, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego tak postąpiono.
70. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 66 a), jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje, chyba że ich ujawnienie byłoby niemożliwe ze względów praktycznych:
- (a) przychody połączonej jednostki za dany okres, wyliczone w taki sposób, jak gdyby datą przejścia w przypadku wszystkich połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych w trakcie okresu był początek okresu.
 - (b) wynik finansowy połączonej jednostki za dany okres, wyliczony w taki sposób, jak gdyby datą przejścia w przypadku wszystkich połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych w trakcie okresu był początek okresu.
- Gdyby ujawnienie tych informacji było niemożliwe ze względów praktycznych, ujawnia się to, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego jest to niemożliwe.
71. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 66 b), jednostka przejmująca ujawnia informacje, których ujawnienia wymaga paragraf 67 w odniesieniu do każdego połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzonego pomiędzy dniem bilansowym, a dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji, chyba że ujawnienie tych informacji byłoby niemożliwe ze względów praktycznych. Gdyby ujawnienie którejkolwiek spośród tych informacji było niemożliwe ze względów praktycznych, ujawnia się to, wraz z wyjaśnieniem, dlaczego jest to niemożliwe.
72. **Jednostka przejmująca ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego ocenę skutków finansowych zysków, strat, korekt błędów oraz innych korekt ujętych w bieżącym okresie, które dotyczą połączeń jednostek gospodarczych przeprowadzonych w okresie bieżącym lub okresach poprzedzających.**
73. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 72, jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje:
- (a) kwotę i objaśnienie wszelkich zysków lub strat ujętych w okresie bieżącym, które:
 - (i) dotyczą możliwych do zidentyfikowania aktywów przejętych lub zobowiązań bądź zobowiązań warunkowych wziętych na siebie w ramach połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzonego w okresie bieżącym lub okresach poprzedzających,oraz
 - (ii) mają taką wielkość, charakter lub częstość występowania, że ich ujawnienie przyczyni się do lepszego zrozumienia wyników finansowych połączonej jednostki.
 - (b) jeżeli początkowe rozliczenie połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzonego w trakcie bezpośrednio poprzedzającego okresu przeprowadzono tylko prowizorycznie na koniec tego okresu, kwoty i objaśnienia dotyczące korekt wartości prowizorycznych ujętych w trakcie okresu bieżącego.
 - (c) informacje o korektach błędów, których ujawnienia wymaga MSR 8 w odniesieniu do którychkolwiek spośród możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań lub zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej lub zmian wartości przypisanych tym pozycjom, które jednostka przejmująca ujmuje w trakcie bieżącego okresu zgodnie z paragrafami 63 i 64.
74. **Jednostka ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom sprawozdania finansowego jednostki ocenę zmian wartości bilansowej wartości firmy w trakcie okresu.**
75. Aby spełnić wymóg określony w paragrafie 74, jednostka ujawnia uzgodnienie wartości bilansowej wartości firmy na początek i koniec okresu, przedstawiając osobno:
- (a) wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na początek okresu;

IFRS 3

- (b) dodatkową wartość firmy ujętą w trakcie okresu, z wyjątkiem wartości firmy zawartej w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia, która, na dzień przejścia, spełnia kryteria klasyfikacyjne „przeznaczonej do sprzedaży” określone w MSSF 5;
 - (c) korekty wynikające z późniejszego ujęcia w trakcie okresu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego zgodnie z paragrafem 65;
 - (d) wartość firmy zawartą w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia sklasyfikowanej jako „przeznaczona do sprzedaży” zgodnie z MSSF 5 oraz wartość firmy usuniętą z bilansu w trakcie okresu, która nie była wcześniej zawarta w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia sklasyfikowanej jako „przeznaczona do sprzedaży”;
 - (e) odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w trakcie okresu zgodnie z MSR 36;
 - (f) różnice kursowe netto powstałe w trakcie okresu zgodnie z MSR 21 „Skutki zmian kursów walut”;
 - (g) wszelkie inne zmiany wartości bilansowej w trakcie okresu

oraz
 - (h) wartość brutto i łączne odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości na koniec okresu.
76. Jednostka ujawnia informacje o wartości odzyskiwalnej i utracie wartości w odniesieniu do wartości firmy zgodnie z MSR 36 w uzupełnieniu informacji, których ujawnienia wymaga paragraf 75(e).
77. Jeżeli w jakiegokolwiek sytuacji informacje, których ujawnienia wymaga niniejszy MSSF, nie pozwalają na osiągnięcie celów określonych w paragrafach 66, 72 i 74, jednostka ujawnia dodatkowe informacje niezbędne do osiągnięcia tych celów.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE ORAZ DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

78. Z zastrzeżeniem postanowień paragrafu 85, niniejszy MSSF ma zastosowanie do rozliczania połączeń jednostek gospodarczych o *dacie porozumienia* 31 marca 2004 r. lub późniejszej. Niniejszy MSSF ma również zastosowanie do rozliczania:
- (a) wartości firmy powstałej w związku z połączeniem jednostek gospodarczych o *dacie porozumienia* 31 marca 2004 r. lub późniejszej

oraz
 - (b) ewentualnej nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej nad kosztem połączenia jednostek gospodarczych o *dacie porozumienia* 31 marca 2004 r. lub późniejszej.

Wcześniej ujęta wartość firmy

79. Jednostka stosuje niniejszy MSSF prospektywnie, począwszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 31 marca 2004 r. lub później, w odniesieniu do wartości firmy przejętej w ramach połączenia jednostek gospodarczych o *dacie porozumienia* sprzed 31 marca 2004 r., a także w odniesieniu do wartości firmy powstałej z tytułu udziału we współkontrolowanym podmiocie, uzyskanego przed 31 marca 2004 r. i rozliczanego metodą konsolidacji proporcjonalnej. Oznacza to, że jednostka:
- (a) zaprzestaje amortyzować taką wartość firmy począwszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 31 marca 2004 r. lub później;

- (b) wyksięguje wartość bilansową umorzenia wartości firmy, pomniejszając o tę samą kwotę wartość firmy z pierwszym dniem pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 31 marca 2004 r. lub później

oraz

- (c) testuje wartość firmy pod kątem utraty wartości zgodnie z MSR 36 (zmienionym w 2004 r.), poczynawszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 31 marca 2004 r. lub później.

80. Jeżeli jednostka ujęła wcześniej wartość firmy jako pomniejszenie kapitału własnego, nie ujmuje jej w rachunku zysków i strat, gdy zbywa całość lub część przedsięwzięcia, którego ta wartość firmy dotyczy lub gdy następuje utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, którego ta wartość firmy dotyczy.

Wcześniej ujęta ujemna wartość firmy

81. Wartość bilansową ujemnej wartości firmy na początek pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 31 marca 2004 r. lub później, która powstała:

- (a) z tytułu połączenia jednostek gospodarczych o dacie porozumienia sprzed 31 marca 2004 r. albo
- (b) z tytułu udziału we współkontrolowanym podmiocie, uzyskanego przed 31 marca 2004 r. i rozliczanego metodą konsolidacji proporcjonalnej,

wyłącza się z ksiąg rachunkowych z pierwszym dniem tego okresu, korygując równocześnie saldo początkowe niepodzielonego wyniku lat ubiegłych.

Wcześniej ujęte wartości niematerialne

82. Wartość bilansową pozycji sklasyfikowanej jako wartość niematerialna, która:

- (a) została przejęta w ramach połączenia jednostek gospodarczych o dacie porozumienia sprzed 31 marca 2004 r. albo
- (b) powstała z tytułu udziału we wspólnie kontrolowanej jednostce, uzyskanego przed 31 marca 2004 r. i rozliczanego metodą konsolidacji proporcjonalnej,

przeklasyfikowuje się jako wartość firmy z pierwszym dniem pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 31 marca 2004 r. lub później, jeżeli ta wartość niematerialna nie spełnia na ten dzień kryterium możliwości zidentyfikowania określonego w MSR 38 (zmienionym w 2004 r.)

Inwestycje rozliczane metodą praw własności

83. W odniesieniu do inwestycji rozliczonych metodą praw własności, nabytych 31 marca 2004 r. lub później, jednostka stosuje niniejszy MSSF przy rozliczaniu:

- (a) ewentualnie przejętej wartości firmy uwzględnionej w wartości bilansowej tej inwestycji. Oznacza to, że amortyzacji tej teoretycznej wartości firmy nie uwzględnia się przy ustalaniu udziału inwestora w wyniku finansowym jednostki, w której dokonano inwestycji.
- (b) ewentualnej nadwyżki (uwzględnionej w wartości księgowej inwestycji) udziału jednostki w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki, w której dokonano inwestycji, nad kosztem inwestycji. Oznacza to, że jednostka uwzględnia tę nadwyżkę jako przychody przy ustalaniu udziału jednostki w wyniku finansowym jednostki, w której dokonano inwestycji, w okresie, w którym nastąpiło nabycie inwestycji.

IFRS 3

84. W odniesieniu do inwestycji rozliczonych metodą praw własności, nabytych przed 31 marca 2004 r.:
- (a) jednostka stosuje niniejszy MSSF prospektywnie, począwszy od pierwszego dnia pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 31 marca 2004 r. lub później, w odniesieniu do ewentualnej wartości firmy uwzględnionej w wartości bilansowej takich inwestycji. Oznacza to, że, począwszy od tego dnia, jednostka przestaje uwzględniać amortyzację tej wartości firmy przy ustalaniu swojego udziału w wyniku finansowym jednostki, w której dokonano inwestycji.
 - (b) jednostka wyłącza z ksiąg rachunkowych ewentualną ujemną wartość firmy uwzględnioną w wartości bilansowej takich inwestycji, z pierwszym dniem pierwszego okresu rocznego rozpoczynającego się 31 marca 2004 r. lub później, korygując równocześnie saldo początkowe niepodzielonego wyniku lat ubiegłych.

Zastosowanie retrospektywne w ograniczonym zakresie

85. Jednostce zezwala się na stosowanie wymogów niniejszego MSSF w odniesieniu do wartości firmy istniejącej na dowolny dzień sprzed dat wejścia w życie postanowień niniejszego standardu określonych w paragrafach 78-84, nabytej po tych datach, a także w odniesieniu do połączeń jednostek gospodarczych, które przeprowadzono począwszy od tych dat, pod warunkiem, że:
- (a) wyceny i inne informacje potrzebne do zastosowania MSSF w odniesieniu do połączeń jednostek gospodarczych z przeszłości uzyskane zostały podczas początkowego rozliczania tych połączeń
- oraz
- (b) jednostka stosuje prospektywnie, począwszy od tej samej daty, także MSR 36 (zmieniony w 2004 r.) i MSR 38 (zmieniony w 2004 r.), zaś wyceny i inne informacje niezbędne do stosowania tych standardów począwszy od tej daty zostały uzyskane przez jednostkę w przeszłości, więc nie ma potrzeby ustalania wartości szacunkowych, które powinny być ustalane na wcześniejszą datę.

WYCOFANIE DOTYCHCZASOWYCH STANDARDÓW I INTERPRETACJI

86. Niniejszy MSSF zastępuje MSR 22, „*Połączenia jednostek gospodarczych*” (wydany w 1998 r.).
87. Niniejszy MSSF zastępuje następujące interpretacje:
- (a) SKI-9, „*Połączenia jednostek gospodarczych – podział na przejęcia i łączenia udziałów*”;
 - (b) SKI-22, „*Połączenie jednostek gospodarczych – późniejsze korekty wykazanej początkowo wartości godziwej i wartości firmy*”
- oraz
- (c) SKI-28, „*Połączenia jednostek gospodarczych – data wymiany oraz wartość godziwa instrumentów kapitałowych*”.

ZAŁĄCZNIK A

IFRS 3

Definicje pojęć

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

data przejęcia	Dzień, w którym jednostka przejmująca faktycznie obejmuje kontrolę nad jednostką przejmowaną.
data porozumienia	Dzień, w którym łączące się strony osiągnęły zasadnicze porozumienie oraz, w przypadku jednostek notowanych na giełdzie, publicznie je ogłosiły. W przypadku wrogiego przejęcia, najwcześniejszym dniem, w którym łączące się strony osiągnęły zasadnicze porozumienie jest dzień, w którym wystarczająca liczba właścicieli jednostki przejmowanej przyjęła ofertę jednostki przejmującej, aby jednostka przejmująca objęła kontrolę nad jednostką przejmowaną.
przedsięwzięcie	<p>Zintegrowany zbiór działań prowadzonych i aktywów zarządzanych w celu osiągnięcia:</p> <p>(a) zysku przez inwestorów</p> <p>lub</p> <p>(b) niższych kosztów lub innych korzyści ekonomicznych, bezpośrednio i proporcjonalnie, przez posiadaczy polis lub uczestników.</p> <p>Przedsięwzięcie obejmuje zwykle pozycje wejściowe, procesy, którym te pozycje wejściowe podlegają oraz pozycje wyjściowe, które są lub będą wykorzystywane do generowania przychodów. Jeżeli w przekazywanym zbiorze działań i aktywów występuje wartość firmy, zakłada się, że przekazywany zbiór stanowi przedsięwzięcie.</p>
połączenie jednostek gospodarczych	Połączenie odrębnych jednostek lub przedsięwzięć w jedną jednostkę sprawozdawczą .
połączenie jednostek gospodarczych dotyczące jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą	Połączenie jednostek gospodarczych , w ramach którego wszystkie łączące się jednostki lub przedsięwzięcia znajdują się ostatecznie pod kontrolą tej samej strony lub stron zarówno przed, jak i po połączeniu oraz kontrola ta nie jest tymczasowa.
zobowiązanie warunkowe	<p>„Zobowiązanie warunkowe” posiada znaczenie nadane mu przez MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”, tzn.</p> <p>(a) możliwy obowiązek powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, którego istnienie potwierdzi dopiero wystąpienie lub niewystąpienie jednego lub większej liczby niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni znajdują się pod kontrolą jednostki</p> <p>lub</p> <p>(b) obecny obowiązek powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, którego się nie ujmuje, gdyż:</p> <p>(i) nie jest prawdopodobne, że wymagany będzie wpływ zasobów ucieleśniających korzyści ekonomiczne w celu wywiązania się z obowiązku</p> <p>lub</p> <p>(ii) wielkości obowiązku nie można wycenić z wystarczającą wiarygodnością.</p>
kontrola	Zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki lub przedsięwzięcia w celu osiągnięcia korzyści z ich działalności.

IFRS 3

data wymiany	Jeżeli połączenie jednostek gospodarczych następuje w drodze pojedynczej transakcji wymiany, datę wymiany stanowi data przejęcia . Jeżeli połączenie jednostek gospodarczych obejmuje więcej niż jedną transakcję wymiany, na przykład wówczas, gdy przeprowadza się je etapami w drodze kolejnych zakupów akcji, datę wymiany stanowi data ujęcia każdej kolejnej inwestycji w sprawozdaniu finansowym jednostki przejmującej.
wartość godziwa	Kwota, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane w ramach zawartej na warunkach rynkowych transakcji pomiędzy dobrze poinformowanymi, zainteresowanymi stronami.
wartość firmy	Przyszłe korzyści ekonomiczne z tytułu aktywów, których nie można pojedynczo zidentyfikować ani osobno ująć.
wartość niematerialna	„Wartość niematerialna” posiada znaczenie nadane jej przez MSR 38, „Wartości niematerialne”, tzn. jest to możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów nie posiadający postaci fizycznej.
wspólne przedsięwzięcie	„Wspólne przedsięwzięcie” posiada znaczenie nadane mu przez MSR 31, „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach”, tzn. jest to ustalenie umowne, na mocy którego dwie lub więcej stron podejmuje działalność gospodarczą podlegającą wspólnej kontroli.
udziały mniejszości	Ta część wyniku finansowego i aktywów netto jednostki zależnej , która przypada na udziały kapitałowe nie należące, bezpośrednio lub za pośrednictwem jednostek zależnych , do jednostki dominującej.
jednostka wzajemna	Jednostka nie będąca własnością inwestorów, np. towarzystwo ubezpieczeń wzajemnych lub spółdzielcza jednostka wzajemna, w ramach której posiadacze polis lub uczestnicy osiągają, bezpośrednio i proporcjonalnie, niższe koszty lub inne korzyści ekonomiczne.
jednostka dominująca	Jednostka posiadająca jedną lub więcej jednostek zależnych .
prawdopodobny	Bardziej prawdopodobny niż nieprawdopodobny.
jednostka sprawozdawcza	Jednostka, w odniesieniu do której istnieją użytkownicy, którzy polegają na jej sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia jako użytecznym źródle informacji przy podejmowaniu decyzji o alokacji zasobów. Jednostka sprawozdawcza może być pojedynczą jednostką albo grupą składającą się z jednostki dominującej oraz jej wszystkich jednostek zależnych .
jednostka zależna	Jednostka, w tym także jednostka nie posiadająca osobowości prawnej, taka jak spółka cywilna, która jest kontrolowana przez inną jednostkę (zwaną jednostką dominującą).

ZAŁĄCZNIK B

IFRS 3

Informacje uzupełniające o sposobie stosowania standardu

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

Przejęcia odwrotne

- B1 Jak stwierdzono w paragrafie 21, w przypadku niektórych połączeń jednostek gospodarczych, określanych zwykle mianem „przejęć odwrotnych”, jednostką przejmującą jest jednostka, której udziały kapitałowe zostały przejęte, zaś jednostka, która je wyemitowała jest jednostką przejmowaną. Może się tak zdarzyć na przykład wówczas, gdy jednostka nie notowana na giełdzie zapewnia sobie „przejęcie” przez mniejszą od siebie jednostkę notowaną na giełdzie w celu wejścia na giełdę. Jakkolwiek z prawnego punktu widzenia notowaną na giełdzie jednostkę emitującą uznaje się za jednostkę dominującą, a jednostkę nie notowaną na giełdzie – za jednostkę zależną, to jednostka z prawnego punktu widzenia zależna jest jednostką przejmującą, jeżeli ma zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności.
- B2 Przy rozliczaniu przejęć odwrotnych jednostka korzysta z wytycznych przedstawionych w paragrafach B3 – B15.
- B3 Sposób rozliczania przejęcia odwrotnego determinuje przypisywanie kosztu połączenia jednostek gospodarczych na dzień przejęcia i nie ma zastosowania do transakcji przeprowadzanych po połączeniu.

Koszt połączenia jednostek gospodarczych

- B4 Gdy w ramach kosztu połączenia jednostek gospodarczych emituje się instrumenty kapitałowe, paragraf 24 wymaga, aby koszt połączenia obejmował wartość godziwą tych instrumentów kapitałowych na dzień wymiany. Paragraf 27 stwierdza, że w razie braku wiarygodnej opublikowanej ceny, wartość godziwą tych instrumentów kapitałowych można oszacować w oparciu o wartość godziwą jednostki przejmującej albo wartość godziwą jednostki przejmowanej, w zależności od tego, który z tych sposobów jest bardziej oczywisty.
- B5 W przypadku przejęcia odwrotnego uznaje się, że koszt połączenia jednostek gospodarczych poniosła jednostka z prawnego punktu widzenia zależna (tzn. jednostka przejmująca z księgowego punktu widzenia), w formie instrumentów kapitałowych wyemitowanych na rzecz właścicieli jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (tzn. jednostki przejmowanej z księgowego punktu widzenia). Jeżeli do ustalenia kosztu połączenia wykorzystuje się opublikowaną cenę instrumentów kapitałowych jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej, wylicza się liczbę instrumentów kapitałowych, jakie musiałaby wyemitować jednostka z prawnego punktu widzenia zależna, aby właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej uzyskali taki sam udział procentowy we własności połączonej jednostki, jaki posiadają w niej w wyniku przejęcia odwrotnego. Wartość godziwą instrumentów kapitałowych, których liczbę wylicza się w powyższy sposób, wykorzystuje się jako koszt połączenia.
- B6 Jeżeli wartość godziwa instrumentów kapitałowych jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej nie jest oczywista, jako podstawę ustalenia kosztu połączenia wykorzystuje się łączną wartość godziwą wszystkich wyemitowanych instrumentów kapitałowych jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej sprzed połączenia jednostek gospodarczych.

Sporządzanie i prezentacja skonsolidowanych sprawozdań finansowych

- B7 Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone po przejęciu odwrotnym publikuje się pod nazwą jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, lecz opisuje się je w dodatkowych informacjach i objaśnieniach jako kontynuację sprawozdania finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej (tzn. jednostki przejmującej z księgowego punktu widzenia). Ponieważ takie skonsolidowane sprawozdanie finansowe stanowi kontynuację sprawozdania finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej:
- (a) aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej ujmuje się i wycenia w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według ich wartości bilansowej sprzed połączenia.

IFRS 3

- (b) niepodzielony wynik lat ubiegłych oraz pozostałe pozycje kapitału własnego ujęte w takim sprawozdaniu finansowym stanowią niepodzielony wynik lat ubiegłych oraz pozostałe pozycje kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej bezpośrednio sprzed połączenia jednostek gospodarczych.
- (c) kwotę ujętą w tym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym z tytułu wyemitowanych instrumentów kapitałowych ustala się powiększając wyemitowany kapitał jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej bezpośrednio sprzed połączenia jednostek gospodarczych o koszt połączenia ustalony zgodnie z opisem w paragrafach B4–B6. Struktura kapitału prezentowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym (tzn. liczba i rodzaj wyemitowanych instrumentów kapitałowych) odzwierciedla jednak strukturę kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, w tym instrumenty kapitałowe wyemitowane przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą w celu przeprowadzenia połączenia.
- (d) informacje porównawcze prezentowane w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym dotyczą jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej.

B8 Rozliczanie przejęć odwrotnych stosuje się wyłącznie w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. Oznacza to, że w ewentualnym jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, inwestycję w jednostce z prawnego punktu widzenia zależnej rozlicza się zgodnie z wymogami MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”, dotyczącymi rozliczania inwestycji w jednostkowych sprawozdaniach finansowych inwestora.

B9 Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone po przejściu odwrotnym odzwierciedla wartość godziwą aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej (tzn. jednostki przejmowanej z księgowego punktu widzenia). Oznacza to, że koszt połączenia jednostek gospodarczych przypisuje się w drodze wyceny możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, które spełniają kryteria ujęcia określone w paragrafie 37, według ich wartości godziwej na dzień przejęcia. Ewentualną nadwyżkę kosztu połączenia nad udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej netto tych pozycji rozlicza się zgodnie z paragrafami 51-55. Ewentualną nadwyżkę udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto tych pozycji nad kosztem połączenia rozlicza się zgodnie z paragrafem 56.

Udziały mniejszości

B10 W przypadku niektórych przejęć odwrotnych, niektórzy właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej nie wymieniają swoich instrumentów kapitałowych na instrumenty kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej. Jakkolwiek jednostka, w której ci właściciele posiadają instrumenty kapitałowe (jednostka z prawnego punktu widzenia zależna) przejęła inną jednostkę (jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą), więc traktuje się ich jako udziały mniejszości w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym po przejściu odwrotnym. Dzieje się tak dlatego, ponieważ właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej, którzy nie wymieniają swoich instrumentów kapitałowych na instrumenty kapitałowe jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, posiadają udział wyłącznie w wyniku finansowym i aktywach netto jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej, a nie w wyniku finansowym i aktywach netto połączonej jednostki. W przeciwieństwie do nich, wszyscy właściciele jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, niezależnie od tego, że jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą uznaje się za jednostkę przejmowaną, posiadają udział w wyniku finansowym i aktywach netto połączonej jednostki.

B11 Ponieważ aktywa i zobowiązania jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej ujmuje się i wycenia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według ich wartości bilansowej sprzed połączenia, udziały mniejszości odzwierciedlają proporcjonalny udział właścicieli mniejszościowych w wartości bilansowej aktywów netto jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej sprzed połączenia.

Zysk na jedną akcję

B12 Jak stwierdzono w paragrafie B7 c), struktura kapitału prezentowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym po przejściu odwrotnym odzwierciedla strukturę kapitału jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej, w tym instrumenty kapitałowe wyemitowane przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą w celu przeprowadzenia połączenia.

- B13 Dla potrzeb wyliczenia średniej ważonej liczby akcji zwykłych (mianownika) w trakcie okresu, w którym dokonano przejęcia odwrotnego:
- (a) za liczbę akcji zwykłych pomiędzy początkiem okresu, a datą przejęcia uznaje się liczbę akcji zwykłych wyemitowanych przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą na rzecz właścicieli jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej,
 - a
 - (b) liczbę akcji zwykłych pomiędzy datą przejęcia, a końcem tego okresu stanowi faktyczna liczba akcji zwykłych jednostki z prawnego punktu widzenia dominującej w tym okresie.
- B14 Podstawowy wskaźnik zysku na jedną akcję ujawniany za każdy okres porównawczy sprzed daty przejęcia, który prezentuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym po przejęciu odwrotnym wylicza się jako iloraz wyniku finansowego jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej przypadającego na właścicieli akcji zwykłych w każdym z tych okresów oraz liczby akcji zwykłych wyemitowanych przez jednostkę z prawnego punktu widzenia dominującą na rzecz właścicieli jednostki z prawnego punktu widzenia zależnej w ramach przejęcia odwrotnego.
- B15 Wyliczenia nakreślone w paragrafach B13 i B14 zakładają, że w okresach porównawczych i w okresie od początku okresu, w którym dokonano przejęcia odwrotnego do daty przejęcia nie nastąpiły żadne zmiany liczby akcji zwykłych wyemitowanych przez jednostkę z prawnego punktu widzenia zależną. Wyliczenie zysku na jedną akcję odpowiednio się koryguje w celu uwzględnienia wpływu zmiany liczby akcji zwykłych wyemitowanych przez jednostkę z prawnego punktu widzenia zależną w tych okresach.

Przypisywanie kosztu połączenia jednostek gospodarczych

- B16 Niniejszy MSSF wymaga od jednostki przejmującej ujęcia możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej, które spełniają kryteria ujęcia, według ich wartości godziwej na dzień przejęcia. Dla potrzeb przypisywania kosztu połączenia jednostek gospodarczych, jednostka przejmująca uznaje niższe wartości za wartość godziwą:
- (a) w odniesieniu do instrumentów finansowych znajdujących się w obrocie na aktywnym rynku, jednostka przejmująca stosuje bieżące ceny rynkowe.
 - (b) w odniesieniu do instrumentów finansowych nie znajdujących się w obrocie na aktywnym rynku, jednostka przejmująca stosuje wartości szacunkowe, uwzględniające takie czynniki jak wskaźniki cena-zysk, stopy dywidend oraz przewidywane stopy wzrostu porównywalnych instrumentów jednostek o zbliżonej charakterystyce.
 - (c) w odniesieniu do należności, korzystnych umów i innych możliwych do zidentyfikowania aktywów, jednostka przejmująca stosuje wartość bieżącą należnych kwot, ustaloną przy zastosowaniu odpowiednich bieżących stóp procentowych, pomniejszoną w razie potrzeby o odpisy z tytułu nieściągalności oraz koszty windykacji. Nie ma jednak obowiązku dyskontowania w przypadku krótkoterminowych należności, korzystnych umów lub innych możliwych do zidentyfikowania aktywów, gdy różnica pomiędzy kwotami nominalnymi, a zdyskontowanymi nie jest istotna.
 - (d) w odniesieniu do zapasów:
 - (i) wyrobów gotowych i towarów, jednostka przejmująca stosuje ceny sprzedaży pomniejszone o sumę 1) kosztów zbycia oraz 2) uzasadnionej marży zysku z tytułu działań sprzedażowych jednostki przejmującej, w oparciu o zysk na zbliżonych wyrobach gotowych i towarach;
 - (ii) produktów w toku, jednostka przejmująca stosuje ceny sprzedaży wyrobów gotowych pomniejszone o sumę 1) pozostałych do poniesienia kosztów wytworzenia, 2) kosztów zbycia oraz 3) zasadnej marży zysku z tytułu działań produkcyjnych i sprzedażowych, w oparciu o zysk na zbliżonych wyrobach gotowych;
 - (iii) surowców, jednostka stosuje bieżące koszty odtworzenia.

IFRS 3

- (e) w odniesieniu do gruntów i budynków, jednostka przejmująca wykorzystuje ceny rynkowe.
 - (f) w odniesieniu do maszyn i urządzeń, jednostka przejmująca wykorzystuje ceny rynkowe, ustalone zwykle w drodze wyceny. W razie braku rynkowych wyznaczników wartości godziwej z uwagi na specjalistyczny charakter danej maszyny lub urządzenia oraz rzadkie występowanie transakcji sprzedaży ich dotyczących, z wyjątkiem sprzedaży jako części kontynuowanej działalności, jednostka przejmująca może być zmuszona do oszacowania wartości godziwej przy wykorzystaniu podejścia dochodowego lub podejścia opartego na amortyzowanym koszcie odtworzenia.
 - (g) w odniesieniu do wartości niematerialnych, jednostka przejmująca ustala wartość godziwą:
 - (i) poprzez odwołanie się do aktywnego rynku, zdefiniowanego w MSR 38 „Wartości niematerialne” albo
 - (ii) w razie braku aktywnego rynku, wykorzystując podstawę, która odzwierciedla kwoty, jakie jednostka przejmująca musiałaby zapłacić za dane wartości niematerialne w ramach zawartej na warunkach rynkowych transakcji pomiędzy dobrze poinformowanymi, zainteresowanymi stronami, w oparciu o najlepsze dostępne informacje (dalsze wytyczne co do sposobu ustalania wartości godziwej wartości niematerialnych przejmowanych w ramach połączeń jednostek gospodarczych znaleźć można w MSR 38).
 - (h) w odniesieniu do aktywów lub zobowiązań netto z tytułu świadczeń pracowniczych w ramach programów określonych świadczeń, jednostka przejmująca wykorzystuje wartość bieżącą zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, pomniejszoną o wartość godziwą wszelkich aktywów programu. Składnik aktywów ujmuje się jednak tylko wówczas, jeżeli jest prawdopodobne, że będzie dostępny jednostce przejmującej w postaci zwrotów z programu lub zmniejszenia przyszłych składek.
 - (i) w odniesieniu do aktywów i zobowiązań podatkowych, jednostka przejmująca wykorzystuje kwotę korzyści podatkowych powstałych z tytułu strat podatkowych lub podatku przypadającego do zapłacenia od wyniku finansowego zgodnie z MSR 12 „Podatek dochodowy”, ocenianych z punktu widzenia połączonej jednostki. Podatkowy składnik aktywów lub zobowiązanie podatkowe ustala się po uwzględnieniu skutków podatkowych przeszacowania możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych do poziomu wartości godziwej oraz nie dyskontuje się go.
 - (j) w odniesieniu do zobowiązań z tytułu dostaw i usług, zobowiązań wekslowych, zobowiązań długoterminowych, innych zobowiązań, rozliczeń międzyokresowych biernych oraz innych roszczeń przypadających do uregulowania, jednostka przejmująca wykorzystuje wartość bieżącą kwot przypadających do zapłaty w celu uregulowania zobowiązań, ustaloną przy zastosowaniu odpowiednich bieżących stóp procentowych. Nie ma jednak obowiązku dyskontowania w przypadku zobowiązań krótkoterminowych, gdy różnica pomiędzy kwotami nominalnymi, a zdyskontowanymi nie jest istotna.
 - (k) w odniesieniu do umów rodzących obciążenia oraz innych możliwych do zidentyfikowania zobowiązań jednostki przejmowanej, jednostka przejmująca wykorzystuje wartość bieżącą kwot przypadających do zapłaty w celu wywiązania się ze zobowiązań, ustaloną przy zastosowaniu odpowiednich bieżących stóp procentowych.
 - (l) w odniesieniu do zobowiązań warunkowych jednostki przejmowanej, jednostka przejmująca wykorzystuje kwoty, jakimi osoba trzecia obciążałaby ją z tytułu wzięcia ich na siebie. Kwota taka odzwierciedla wszelkie przewidywania co do możliwych przepływów środków pieniężnych, a nie pojedynczą, najbardziej prawdopodobną lub przewidywaną maksymalną lub minimalną kwotę przepływów środków pieniężnych.
- B17 Niektóre spośród przedstawionych wyżej wytycznych wymagają szacowania wartości godziwej przy wykorzystaniu technik opartych na wartości bieżącej. Nawet jeżeli wytyczne dotyczące danej pozycji nie wspominają o wykorzystaniu technik opartych na wartości bieżącej, techniki takie można wykorzystywać przy szacowaniu wartości godziwej tej pozycji.

ZAŁĄCZNIK C

IFRS 3

Zmiany innych MSSF

Zmiany określone w niniejszym załączniku mają zastosowanie do rozliczania połączeń jednostek gospodarczych o dacie porozumienia 31 marca 2004 r. lub późniejszej, a także do rozliczania wszelkiej wartości firmy i wartości niematerialnych przejmowanych w ramach tych połączeń jednostek gospodarczych. We wszystkich pozostałych aspektach, zmiany te mają zastosowanie do okresów rocznych rozpoczynających się 31 marca 2004 r. lub później.

Jeżeli jednak jednostka podejmie zgodnie z paragrafem 85 decyzję o stosowaniu MSSF 3 począwszy od dowolnej daty sprzed dat wejścia w życie postanowień niniejszego standardu, określonych w paragrafach 78-84, niniejsze zmiany stosować będzie również prospektywnie począwszy od tej samej daty.

C1 W Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, w tym w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i Interpretacjach mających zastosowanie na dzień 31 grudnia 2004 r. powołania na dotychczasową wersję MSR 22, „*Połączenia jednostek gospodarczych*” zastąpiono powołaniami na MSSF 3, „*Połączenia jednostek gospodarczych*”.

C2 Paragraf B1 MSSF 1, „*Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy*” otrzymuje następujące brzmienie:

B1 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może nie stosować postanowień MSSF 3, „*Połączenia jednostek gospodarczych*” retrospektywnie w odniesieniu do przeprowadzonych w przeszłości połączeń jednostek gospodarczych (połączenia jednostek gospodarczych, które miały miejsce przed dniem przejścia na MSSF). Jednak jeśli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy przekształci jakieś połączenie jednostek gospodarczych w taki sposób, aby było zgodne z postanowieniami MSSF 3, powinna także przekształcić wszystkie późniejsze połączenia jednostek gospodarczych i zastosować MSR 36, „*Utrata wartości aktywów*” (zaktualizowany w 2004 r.) oraz MSR 38, „*Wartości niematerialne*” (zaktualizowany w 2004 r.) począwszy od tej samej daty. Jeżeli na przykład jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy decyduje się na przekształcanie połączenia jednostek gospodarczych, które miało miejsce w dniu 30 czerwca 2002 r., powinna przekształcić wszystkie połączenia jednostek gospodarczych, które nastąpiły między 30 czerwca 2002 r. a dniem przejścia na MSSF oraz zastosować MSR 36 (zaktualizowany w 2004 r.) i MSR 38 (zaktualizowany w 2004 r.) od dnia 30 czerwca 2002 r.

C3 [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].

C4 MSR 12, „*Podatek dochodowy*” został zmieniony w następujący sposób:

Wprowadzenie

Podpunkt c) paragrafu 1 otrzymuje następujące brzmienie:

(c) cena połączenia jednostek gospodarczych jest przypisana do możliwych do zidentyfikowania, przejętych aktywów i zobowiązań na podstawie ich wartości godziwych, ale nie wprowadzono równoważnych korekt dla celów podatkowych.

Paragrafy 6 i 9 otrzymują następujące brzmienie:

6. Pierwotny MSR 12 nie odnosił się wyraźnie do korekt dokonanych w momencie połączenia jednostek gospodarczych mających na celu wykazanie składników aktywów i pasywów w wartości godziwej. Takie korekty powodują wystąpienie różnic przejściowych i MSR 12 (zaktualizowany) zawiera wymóg, aby jednostka gospodarcza utworzyła wynikającą z powyższego rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub (pod warunkiem spełnienia kryterium prawdopodobieństwa) ujęła składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, korygując odpowiednio wysokość ustalonej wartości firmy lub kwotę nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki przejętej ponad cenę przejęcia. Jednak MSR 12 (zaktualizowany) zabrania tworzenia rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikających z początkowego ujęcia wartości firmy..

IFRS 3

9. Pierwotny MSR 12 nie stwierdzał wyraźnie, czy aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego mogą być dyskontowane. MSR 12 (zaktualizowany) zabrania dyskontowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Paragraf 16 i) MSSF 3, „*Połączenia jednostek gospodarczych*”, zabrania dyskontowania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego przejętych w ramach połączenia jednostek gospodarczych.

Standard

Trzeci paragraf celów standardu otrzymuje następujące brzmienie:

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

Paragrafy 15, 18, 19 i 21 otrzymują następujące brzmienie:

15. ***Należy utworzyć rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do wszystkich dodatnich różnic przejściowych, z wyjątkiem przypadków, gdy rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynika z:***

(a) ***początkowego ujęcia wartości firmy***

lub

...

18. Przejściowe różnice powstają również, gdy:

(a) cena przejęcia w połączeniu jednostek gospodarczych jest przypisywana do możliwych do zidentyfikowania przejętych aktywów i zobowiązań określonych w ich wartościach godziwych, ale nie dokonano analogicznej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 19);

(b) przeszacowano aktywa, ale nie dokonano równoważnej korekty dla celów podatkowych (zob. paragraf 20),

(c) na skutek połączenia jednostek gospodarczych powstaje wartość firmy (zob. paragraf 21 i 32).

...

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

21. Wartość firmy wynikająca z połączenia jednostek gospodarczych jest określana jako nadwyżka ceny przejęcia ponad udział jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych. Liczne władze podatkowe nie uznają zmniejszania kwot zmniejszających wartość bilansową wartości firmy jako kosztu uzyskania przychodu przy określaniu dochodu do opodatkowania. Co więcej, w myśl tych przepisów, koszt wartości firmy często nie stanowi kosztu uzyskania przychodu, gdy jednostka zależna wyzbywa się związanej z tą wartością firmy zorganizowanej części działalności. Zgodnie z tymi przepisami wartość podatkowa wartości firmy wynosi zero. Wszelkie różnice między wartością bilansową wartości firmy a jej wartością podatkową równą zero, stanowią dodatnią różnicę przejściową. Tym niemniej niniejszy standard nie zezwala na tworzenie wynikającej z powyższego rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ponieważ wartość firmy jest to wartość końcowa i utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zwiększyłoby wartość bilansową wartości firmy.

Zostały dodane paragrafy 21A i 21B:

- 21A. Późniejsze zmniejszenia rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, która nie jest ujęta, ponieważ wynika z początkowego ujęcia wartości firmy, są również traktowane jako wynikające z początkowego ujęcia wartości firmy i z tego względu nie są ujmowane zgodnie z paragrafem 15 a). Na przykład, jeśli wartość firmy nabyta w połączeniu jednostek gospodarczych ma wartość początkową (cenę nabycia) 100, ale wartość podatkową zero, paragraf 15 a) zabrania jednostce ujmowania wynikającej stąd rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Jeśli jednostka w późniejszym czasie ujmuje dla tej wartości firmy odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w kwocie 20, to kwota dodatniej różnicy przejściowej odnoszącej się do wartości firmy zostanie zmniejszona ze 100 do 80. W konsekwencji tego nastąpi zmniejszenie nieujętej rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zmniejszenie wartości nieujętej rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego traktowane jest jako odnoszące się do początkowego ujęcia wartości firmy i z tego względu, zgodnie z paragrafem 15 a), jego ujęcie jest zabronione.
- 21B. Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego dla dodatniej różnicy przejściowej odnoszącej się do wartości firmy są jednakże ujmowane w zakresie, w jakim nie wynikają z początkowego ujęcia wartości firmy. Na przykład, jeżeli wartość firmy nabyta w połączeniu jednostek gospodarczych ma wartość początkową (cenę nabycia) równą 100 i kwota ta jest dla celów podatkowych zmniejszana 20 % rocznie począwszy od roku, w którym nastąpiło przejęcie, to wartość podatkowa wartości firmy na moment jej początkowego ujęcia wynosi 100, a na koniec roku, w którym nastąpiło przejęcie wynosi 80. Jeśli wartość bilansowa wartości firmy na koniec roku, w którym nastąpiło przejęcie pozostaje niezmienną – wynosi 100, to na koniec tego roku powstaje dodatnia różnica przejściowa w kwocie 20. Ponieważ wskazana dodatnia różnica przejściowa nie odnosi się do początkowego ujęcia wartości firmy, wynikająca z niej rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zostaje ujęta.

Paragrafy 22 a), 24 i 26 c) otrzymują następujące brzmienie:

22. ...

- (a) w przypadku połączenia jednostek gospodarczych jednostka tworzy rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub wykazuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, co wpływa na wielkość wartości firmy lub kwotę nadwyżki udziału jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ponad cenę przejęcia (zob. paragraf 19),

...

24. ***W odniesieniu do wszystkich ujemnych różnic przejściowych należy ująć składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego do wysokości, do której jest prawdopodobne, iż osiągnięty zostanie dochód do opodatkowania, który pozwoli na potrącenie ujemnych różnic przejściowych. Wyjątek od tego przypadku pojawia się, gdy składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynika z początkowego ujęcia składnika aktywów bądź zobowiązania powstającego w ramach transakcji, która:***

- (a) ***nie jest połączeniem jednostek gospodarczych***

oraz

- (b) ***nie wpływa w momencie przeprowadzania transakcji na wynik finansowy brutto, ani na dochód do opodatkowania (stratę podatkową).***

...

IFRS 3

26. ...

- (c) Cena przejęcia w połączeniu jednostek gospodarczych jest przypisywana do możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań określonych w ich wartościach godziwych na dzień przejęcia. Jeżeli przejęte zobowiązanie jest ujmowane na dzień przejęcia, ale związane z nim koszty stanowią koszt uzyskania przychodu dopiero w kolejnym okresie, to wystąpi ujemna różnica przejściowa uzasadniająca ujęcie składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstaje również wtedy, gdy wartość godziwa możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów jest niższa niż jego wartość podatkowa. W obu przypadkach, wynikający z powyższego składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wpływa na wartość firmy (zob. paragraf 66)

oraz

...

Paragraf 32 i poprzedzający go nagłówek zostały usunięte.

Paragrafy 58 b), 66-68 oraz przykład następujący po paragrafie 68 otrzymują następujące brzmienie oraz dodano także paragraf 68C.

58. ...

(b) połączenie jednostek gospodarczych (zob. paragrafy 66 do 68).

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

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

Przykład

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

Jednostka gospodarcza ujmuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 90 (30 % od 300), a w rachunku zysków i strat - przychód z tytułu odroczonego podatku w kwocie 90. Ponadto obniża on wartość bilansową wartości firmy o 90 oraz ujmuje koszt z tego tytułu w rachunku zysków i strat. W rezultacie wartość firmy jest zmniejszona do wartości 410 będącej kwotą, która zostałaby ujęta, gdyby składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 90 na dzień przejścia zostałby zakwalifikowany do możliwych do zidentyfikowania składników aktywów.

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

68C. Jak wskazano w paragrafie 68A, kwota odliczenia podatkowego (kosztu uzyskania przychodu) (lub oszacowanego przyszłego odliczenia podatkowego ustalanego zgodnie z paragrafem 68B) może się różnić od powiązanego z nią skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia. Paragraf 58 niniejszego standardu wymaga, aby bieżący i odroczonego podatek dochodowy był ujmowany jako przychód lub obciążenie wpływające na zysk lub stratę danego okresu, z wyjątkiem podatków wynikających z a) transakcji lub zdarzeń, które są ujmowane bezpośrednio w kapitale w tym samym lub innym okresie lub b) połączenia jednostek gospodarczych. Jeśli kwota odliczenia podatkowego (kosztu uzyskania przychodu) (lub oszacowanego przyszłego odliczenia podatkowego) przewyższa kwotę powiązanego z nią właściwego skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia, wskazuje to, iż odliczenie podatkowe (koszt uzyskania przychodu) odnosi się nie tylko do skumulowanego kosztu z tytułu wynagrodzenia, ale również do elementu kapitałowego. W takiej sytuacji, nadwyżka powiązanego bieżącego i odroczonego podatku powinna zostać ujęta bezpośrednio w kapitale własnym.

C5 MSR 14, „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności” został zmieniony w następujący sposób:

Na stronie tytułowej, drugi paragraf po tytule MSR 14 otrzymuje następujące brzmienie:

Paragrafy 129 i 130 MSR 36, „Utrata wartości aktywów” przedstawiają wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości segmentu działalności.

Standard

Paragrafy 19 i 21 otrzymują następujące brzmienie:

19. Do przykładów aktywów segmentu zalicza się aktywa obrotowe wykorzystywane w operacyjnej działalności segmentu, rzeczowe aktywa trwałe, aktywa będące przedmiotem leasingu finansowego (MSR 17, „Leasing”) oraz wartości niematerialne. Jeżeli amortyzacja danego składnika aktywów jest zaliczona do kosztów segmentu, odpowiadający jej składnik aktywów także należy zaliczyć do aktywów segmentu. Do aktywów segmentu nie zalicza się aktywów wykorzystywanych dla ogólnych potrzeb jednostki gospodarczej lub jej centrali. Na aktywa segmentu składają się aktywa operacyjne wykorzystywane wspólnie przez dwa lub więcej segmenty, jeżeli istnieje rozsądna podstawa do dokonania tego rodzaju przypisania. Na aktywa segmentu składa się wartość firmy, którą można bezpośrednio przypisać do tego segmentu w oparciu o racjonalne przesłanki, zaś do kosztów segmentu zalicza się odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości wartości firmy.

21. Na wycenę aktywów i pasywów segmentu składają się korekty wcześniejszych wartości bilansowych dających się wyodrębnić aktywów i pasywów segmentu firmy nabytej w drodze połączenia jednostek gospodarczych, mimo iż korekty te są wprowadzane jedynie dla celów sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego i nie umieszcza się ich w sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej, ani też w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki zależnej. Analogicznie, jeżeli rzeczowe aktywa trwałe zostały przeszacowane po nabyciu zgodnie z modelem przeszacowania zawartym w MSR 16, wówczas wycena aktywów segmentu odzwierciedla te przeszacowania.

IFRS 3

- C6 Paragraf 64 został usunięty z MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” (zaktualizowanego w 2003 r.)
- C7 MSR 19 „Świadczenia pracownicze” został zmieniony w następujący sposób:

Standard

Paragraf 108 otrzymuje następujące brzmienie:

108. W razie połączenia jednostek gospodarczych, jednostka ujmuje aktywa i zobowiązania wynikające ze świadczeń po okresie zatrudnienia w wartości bieżącej zobowiązania, pomniejszonej o wartość godziwą aktywów programu (zob. MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”). Wartość bieżąca zobowiązania zawiera w sobie wszystkie niżej podane pozycje, nawet jeśli jednostka przejmowana jeszcze ich nie ujęła na dzień przejścia:

- (a) zyski i straty aktuarialne, które powstały przed dniem przejścia (niezależnie od tego, czy mieszczą się one w dziesięcioprocentowym „przedziale”),
- (b) koszty przeszłego zatrudnienia, które powstały przed dniem przejścia z powodu zmian świadczeń lub z powodu wprowadzenia programu świadczeń

oraz

...

- C8 Paragraf 30 MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe” otrzymuje następujące brzmienie:

30. Przychody i koszty jednostki zależnej wlicza się do skonsolidowanego sprawozdania finansowego począwszy od daty jej przejścia, zgodnie z jej definicją zawartą w MSSF 3. Przychody i koszty...

- C9 MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” został zmieniony w następujący sposób:

Definicja współkontroli zamieszczona w paragrafie 2 otrzymuje następujące brzmienie:

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 jednorodnej zgody stron współkontrolujących (wspólników).

Z paragrafu 15 usunięto odniesienie do MSR 22 „Połączenia jednostek gospodarczych”. Na skutek tej zmiany oraz zmian wprowadzonych przez MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana” paragraf 15 otrzymuje następujące brzmienie:

15. Jeżeli inwestycja w jednostce stowarzyszonej zaklasyfikowana uprzednio jako przeznaczona do sprzedaży nie spełnia już kryteriów takiej klasyfikacji, należy ją rozliczać metodą praw własności od daty jej zaklasyfikowania jako przeznaczonej do sprzedaży. Sprawozdania finansowe za okresy od daty zaklasyfikowania inwestycji jako przeznaczonej do dnia sprzedaży należy odpowiednio skorygować.

Paragraf 23 i 33 otrzymują następujące brzmienie:

23. Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych są ujmowane zgodnie z metodą praw własności od dnia, w którym dana jednostka spełnia wymogi definicji jednostki stowarzyszonej. Przy nabyciu inwestycji, wszelkie różnice pomiędzy ceną nabycia a udziałem inwestora w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań oraz zobowiązań warunkowych jednostki stowarzyszonej należy ujmować zgodnie z postanowieniami MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”. A więc:

- (a) wartość firmy dotyczącą jednostki stowarzyszonej ujmuje się w wartości bilansowej inwestycji. Natomiast amortyzacja tej wartości firmy nie jest dozwolona, a więc nie uwzględnia się jej przy ustalaniu udziału inwestora w zyskach lub stratach jednostki stowarzyszonej.

- (b) ustalając udział inwestora w zysku lub stracie jednostki stowarzyszonej za okres, w którym inwestycja została nabyta, wszelkie nadwyżki udziału inwestora w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych jednostki stowarzyszonej ponad cenę nabycia inwestycji wyłącza się z wartości bilansowej inwestycji i ujmuje się jako przychody podczas ustalania udziału inwestora w zysku lub stracie jednostki stowarzyszonej za okres, w którym nastąpiło nabycie tej jednostki.

Należy dokonać odpowiednich korekt do udziału inwestora w zyskach lub stratach po nabyciu inwestycji celem uwzględnienia, na przykład, amortyzacji aktywów podlegających umorzeniu, opartej na ich wartości godziwej na dzień nabycia. Podobnie, należy dokonać odpowiednich korekt do udziału inwestora w zyskach lub stratach po nabyciu inwestycji celem uwzględnienia strat z tytułu utraty wartości ujętych przez jednostkę stowarzyszoną, dotyczących, na przykład, wartości firmy lub rzeczowych aktywów trwałych.

33. Z uwagi na fakt, że wartość firmy ujęta w wartości bilansowej inwestycji w jednostce stowarzyszonej nie jest ujmowana oddzielnie, nie bada się jej oddzielnie pod kątem utraty wartości przez zastosowanie wymogów w zakresie badania wartości firmy pod kątem utraty wartości, zawartych w MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Badaniu pod kątem utraty wartości zgodnie z wymogami MSR 36 poddaje się natomiast całą wartość bilansową inwestycji, porównując jej wartość odzyskiwalną (wyższą z dwóch kwot: wartości użytkowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży) z jej wartością bilansową, ilekroć zastosowanie wymogu zawartego w MSR 39 wykaże, że mogła nastąpić utrata wartości inwestycji. Ustalając wartość użytkową inwestycji, jednostka gospodarcza powinna oszacować:

- (a) swój udział w wartości bieżącej oszacowanych przyszłych przepływów pieniężnych, które według przewidywań zostaną wygenerowane przez jednostkę stowarzyszoną, włącznie z przepływami środków pieniężnych z działalności operacyjnej tej jednostki i przychodami pochodzącymi z ostatecznej sprzedaży inwestycji

lub

- (b) wartość bieżącą szacowanych przyszłych przepływów pieniężnych z tytułu dywidend z inwestycji i z tytułu ostatecznej sprzedaży inwestycji.

Przy przyjęciu odpowiednich założeń, obie metody dadzą takie same wyniki.

C10 MSR 31 „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach” został zmieniony w następujący sposób:

Definicja współkontroli w paragrafie 3 otrzymuje następujące brzmienie:

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 jednorodnej zgody stron współkontrolujących (wspólników).

Paragraf 11 otrzymuje następujące brzmienie:

11. Ustalenia umowne ustanawiają współkontrolę nad wspólnym przedsięwzięciem. Wymóg ten uniemożliwia pojedynczemu wspólnikowi samodzielne sprawowanie kontroli nad działalnością przedsięwzięcia.

Z paragrafu 43 usunięto powołanie na MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych”. Na skutek tej zmiany oraz zmian wprowadzonych przez MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana” paragraf 43 otrzymuje następujące brzmienie:

43. W przypadku, gdy udział w podmiocie współkontrolowanym uprzednio zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży przestaje spełniać kryteria takiej klasyfikacji, ujmuje się go za pomocą konsolidacji proporcjonalnej lub metody praw własności począwszy od daty klasyfikacji jako przeznaczony do sprzedaży. Sprawozdania finansowe za okresy począwszy od klasyfikacji udziału jako przeznaczony do sprzedaży są odpowiednio zmieniane.

IFRS 3

C11 Paragraf 4c) występuje jako 4d) w MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja” (zaktualizowany w 2003 r.). Paragraf 4d) występuje jako 4c) i otrzymuje następujące brzmienie:

- (c) **umów o warunkową korektę ceny przejęcia w przypadku łączenia jednostek (zob. MSSF 3 „Połączenie jednostek gospodarczych”). Powyższe zwolnienie dotyczy wyłącznie jednostki przejmującej.**

W wyniku tej zmiany oraz zmian wprowadzonych przez MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe” paragraf 4 c)-e) otrzymuje następujące brzmienie:

- (c) **umów o warunkową korektę ceny przejęcia w przypadku łączenia jednostek (zob. MSSF 3 Połączenie jednostek gospodarczych). Powyższe zwolnienie dotyczy wyłącznie jednostki przejmującej.**
- (d) **umów ubezpieczeniowych zdefiniowanych w MSSF 4 Umowy ubezpieczeniowe.** Jednakże, niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w umowy ubezpieczeniowe, jeśli MSR 39 wymaga, aby jednostka wykazywała je odrębnie.
- (e) **instrumentów finansowych objętych MSSF 4, gdyż mają one cechę dyskrecjonalnej partycypacji. Emitent takich instrumentów jest zwolniony ze stosowania w odniesieniu do tej cechy paragrafów 15-32 oraz OS25- OS35 niniejszego standardu, które dotyczą odróżniania zobowiązań finansowych od instrumentów kapitałowych. Jednak instrumenty takie objęte są wszystkimi innymi wymaganiami niniejszego standardu. Ponadto, niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w takie instrumenty (zob. MSR 39).**

Paragraf 4f) dodany przez MSSF 2 „Płatności w formie akcji własnych” pozostaje niezmienny.

C12 Paragrafy 22 i 64 MSR 33 „Zysk przypadający na jedną akcję” otrzymują następujące brzmienie:

22. Akcje zwykle wyemitowane jako część zapłaty przy połączeniu jednostek są włączane do średniej ważonej liczby akcji w dniu przejęcia, ponieważ przejmujący uwzględnia wyniki działalności jednostki będącej przedmiotem przejęcia w rachunku zysków i strat od dnia przejęcia.
64. **Jeśli... należy ujawnić. Ponadto podstawowy i rozwodniony zysk na akcję wszystkich prezentowanych okresów powinien być skorygowany o skutki błędów oraz korekty wynikające ze zmian zasad (polityki) rachunkowości księgowanych retrospektywnie.**

C13 Paragrafy 16 i) i 18 MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa” otrzymują następujące brzmienie:

16. ...

- (i) **skutek zmian w strukturze jednostki gospodarczej w ciągu okresu śródrocznego, łącznie z połączeniem jednostek gospodarczych, przejęciem lub sprzedażą jednostek zależnych i inwestycji długoterminowych, restrukturyzacją i zaniechaniem działalności. W związku z połączeniami jednostek gospodarczych jednostka ujawnia informacje, których ujawnienia wymagają paragrafy 66-73 MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”**

oraz

...

18. Inne standardy szczegółowo regulują, jakie informacje powinny zostać ujawnione w sprawozdaniu finansowym. W tym kontekście sprawozdanie finansowe oznacza wszystkie części składowe sprawozdania finansowego, które zazwyczaj wchodzi w skład rocznego raportu finansowego oraz czasami - innych raportów. Z wyjątkiem wymogów paragrafu 16 i), w ymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w innych standardach nie są obowiązujące, jeśli śródroczny raport finansowy jednostki gospodarczej nie zawiera pełnego sprawozdania finansowego, a tylko skrócone sprawozdanie finansowe i wybrane dane objaśniające w informacji dodatkowej.

C14 Paragraf 5 MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” otrzymuje następujące brzmienie:

5. W przypadku, gdy inny standard omawia konkretny typ rezerw, zobowiązań warunkowych lub aktywów warunkowych, jednostka gospodarcza stosuje tamten właśnie standard w miejsce niniejszego. Na przykład MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych” dotyczy sposobu podejścia jednostki przejmującej do zobowiązań warunkowych przejętych w ramach połączenia jednostek gospodarczych. Niektóre rodzaje rezerw są także przedmiotem standardów dotyczących:

...

C15 W MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena (zaktualizowany)” (zaktualizowanym w 2003 r.) paragrafy 2f) i h) zostały usunięte przez MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”. Paragraf 2g) występuje jako paragraf 2f) i otrzymuje poniżej zaprezentowane brzmienie. Paragraf 2g) został dodany. Na skutek tych zmian oraz zmian wprowadzonych przez MSSF 4, paragrafy 2d-g) otrzymują następujące brzmienie:

- (d) *instrumentów finansowych wyemitowanych przez jednostkę, które spełniają definicję instrumentu kapitałowego zgodnie z MSR 32 (z uwzględnieniem opcji i warrantów). Jednakże, posiadacz takich instrumentów kapitałowych powinien stosować niniejszy standard w odniesieniu do tych instrumentów, o ile nie podlegają one wyłączeniu na mocy punktu a.)*
- (e) *praw i obowiązków wynikających z umów ubezpieczeniowych zgodnie z definicją z MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe” lub kontraktów, które znajdują się w zakresie MSSF 4, ponieważ zawierają cechę dyskrecjonalnej partycypacji. Jednakże, niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w taki umowę, chyba że wbudowany instrument pochodny sam znajduje się w zakresie MSSF 4 (zob. paragrafy 10-13 oraz Załącznik A paragrafy OS23- OS33). Ponadto, jeśli umowa ubezpieczeniowa jest kontraktem gwarancji finansowej zawartym lub utrzymywanym w związku z przeniesieniem na inną stronę aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych objętych niniejszym standardem, wystawca stosuje niniejszy standard do takich kontraktów (zob. paragraf 3 oraz Załącznik A paragraf OS4A).*
- (f) *umów dotyczących zapłaty warunkowej w przypadku łączenia jednostek (zob. MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”). Powyższe zwolnienie stosuje się jedynie w stosunku do jednostki przejmującej.*
- (g) *umowy pomiędzy nabywającym a sprzedającym w przypadku łączenia jednostek, dotyczącej nabycia lub sprzedaży jednostki przejmowanej w przyszłości.*

Paragrafy 2 i) i 2 j) występują jako 2h) i 2 i). Paragraf 2 i) został wprowadzony przez MSSF 2 „Płatności w formie akcji własnych”.

C16 [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].

C17 [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].

C18 SKI- 32 „Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej” został poprawiony w następujący sposób:

Paragrafy 8-10 otrzymują następujące brzmienie:

8. Opracowana witryna internetowa powinna być ujęta jako składnik aktywów niematerialnych wtedy i tylko wtedy, gdy poza spełnieniem ogólnych wymogów zawartych w paragrafie MSR 38, które dotyczą ujmowania i początkowej wyceny odnośnych aktywów, jednostka spełnia wymogi paragrafu 57 MSR 38. Spełnienie wymogu wykazania, w jaki sposób witryna internetowa wygeneruje prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne, zgodnie z paragrafem 57 d) MSR 38, powinno być wykonalne przede wszystkim wówczas, gdy witryna internetowa ma zdolność generowania przychodów, na przykład bezpośrednich przychodów wynikających z możliwości złożenia zamówień na witrynie internetowej. Jeżeli natomiast witryna internetowa została opracowana wyłącznie lub głównie dla celów promocji bądź reklamy produktów lub usług własnych, to jednostka nie będzie w stanie udowodnić, że witryna internetowa spowoduje powstanie prawdopodobnych przyszłych korzyści ekonomicznych, a zatem wszystkie nakłady poniesione na opracowanie takiej witryny powinny być ujęte w kosztach w momencie poniesienia.

IFRS 3

9. Wszelkie wewnętrzne nakłady poniesione na opracowanie i użytkowanie witryny internetowej jednostki powinny być rozliczane zgodnie z MSR 38. Przy ustalaniu odpowiedniego podejścia księgowego należy ocenić charakter wszystkich czynności, na które jednostka ponosi nakłady (np. szkolenie pracowników i utrzymanie witryny internetowej) oraz etap opracowywania witryny jak również etapy realizowane po zakończeniu jej opracowywania (dodatkowe wytyczne zostały zamieszczone w załączniku do niniejszej interpretacji). Na przykład:
- (a) etap planowania jest w swej istocie podobny do etapu prac badawczych opisanych w paragrafach 54-56 MSR 38. Nakłady poniesione na tym etapie powinny być ujmowane w kosztach w momencie ich poniesienia.
 - (b) etap opracowania aplikacji (oprogramowania) i infrastruktury, etap opracowania projektu graficznego i etap opracowania zawartości witryny, w zakresie, w jakim zawartość ta nie jest opracowywana na potrzeby reklamy i promocji własnych produktów i usług jednostki, można uznać za etapy podobne w swej istocie do etapu prac rozwojowych opisanych w paragrafach 57-64 MSR 38. Nakłady poniesione na tych etapach powinny zwiększyć wartość (koszt) witryny internetowej ujętej w wartościach niematerialnych zgodnie z paragrafem 8 niniejszej interpretacji, jeżeli nakłady te można w racjonalny i uzasadniony sposób bezpośrednio przyporządkować lub przypisać do czynności przygotowania witryny internetowej do zamierzonego stosowania. Dla przykładu, nakłady poniesione na nabycie lub stworzenie zawartości witryny (innej niż zawartość mająca na celu reklamę i promocję własnych produktów i usług jednostki) lub nakłady służące umożliwieniu użytkownikom skorzystania z treści zamieszczonych na witrynie internetowej (opłata za nabycie licencji na zamieszczenie danego materiału na witrynie) powinny zwiększyć koszt opracowania witryny, o ile warunek powyższy został spełniony. Jednak zgodnie z paragrafem 71 MSR 38 nakłady poniesione na składnik wartości niematerialnych, które za poprzednie lata obrotowe były ujmowane w sprawozdaniu finansowym w ciężar rachunku zysków i strat, nie powinny być w późniejszym okresie aktywowane w wartościach niematerialnych (np. jeżeli koszt praw autorskich do pewnych treści został w pełni zamortyzowany, a treści te zostały w późniejszym okresie zamieszczone na witrynie internetowej).
 - (c) Nakłady poniesione na etapie opracowywania zawartości, w zakresie w jakim zawartość ta jest opracowana na potrzeby reklamy i promocji własnych produktów i usług jednostki (np. cyfrowe fotografie produktów) należy ująć w kosztach w momencie ich poniesienia zgodnie z paragrafem 69 c) MSR 38. Na przykład przy księgowaniu nakładów poniesionych na profesjonalne usługi polegające na wykonaniu cyfrowych fotografii produktów jednostki i poprawie sposobu wyświetlania tych fotografii, nakłady te należy ująć w kosztach w momencie odbioru tych usług profesjonalnych, a nie w chwili ich zamieszczenia na witrynie internetowej.
 - (d) etap użytkowania rozpoczyna się po zakończeniu opracowywania witryny internetowej. Nakłady ponoszone na tym etapie należy ujmować w kosztach, chyba że spełniają kryteria zwarte w paragrafie 18 MSR 38.
10. Witryna internetowa ujmowana w wartościach niematerialnych zgodnie z paragrafem 8 niniejszej interpretacji powinna po początkowym ujęciu być wyceniana zgodnie z wymogami paragrafów 72-87 MSR 38. Najlepszy szacunkowy okres użytkowania witryny internetowej powinien być krótki.

Paragraf dotyczący **wejścia w życie** otrzymuje następujące brzmienie:

Data wejścia w życie: Niniejsza interpretacja wchodzi w życie 25 marca 2002 r. Skutki przyjęcia niniejszej interpretacji powinny być rozliczane zgodnie z zasadami przejściowymi zawartymi w wersji MSR 38 wydanej w 1998 r. Jeżeli zatem witryna internetowa nie spełnia kryteriów umożliwiających ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, ale wcześniej była ujęta jako składnik aktywów, to powinna zostać usunięta z bilansu z dniem wejścia w życie niniejszej interpretacji. Jeżeli witryna internetowa już istnieje i nakłady poniesione na jej opracowanie spełniają kryteria umożliwiające ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, lecz wcześniej nie była ujęta jako składnik aktywów, nie należy ujmować witryny internetowej jako składnika wartości niematerialnych w dniu wejścia w życie niniejszej interpretacji. Jeżeli witryna internetowa już istnieje i nakłady poniesione na jej opracowanie spełniają kryteria umożliwiające ujęcie jej jako składnika wartości niematerialnych, lecz wcześniej była ujęta jako składnik aktywów i początkowo wyceniona w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, należy uznać, że początkowe ujęcie jest poprawne.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ 4

IFRS 4

Umowy ubezpieczeniowe

SPIS TREŚCI

	Ustp
Cel	1
Zakres	2-12
Wbudowane instrumenty pochodne	7-9
Oddzielenie składników depozytowych	10-12
Ujmowanie i wycena	13-35
Tymczasowe zwolnienie z innych standardów MSSF	13-20
Test wystarczalności zobowiązań	15-19
Utrata wartości aktywów reasekuracyjnych	20
Zmiany zasad rachunkowości	21-30
Aktualne stopy procentowe	24
Kontynuacja istniejących praktyk	25
Zasady ostrożnej wyceny	26
Przyszłe marże inwestycyjne	27-29
Praktyka shadow accounting	30
Umowy ubezpieczeniowe nabyte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych lub przeniesienia własności portfela	31-33
Uznaniowe udziały w zyskach	34-35
Uznaniowe udziały w zyskach w umowach ubezpieczeniowych	34
Udziały uznaniowe w zyskach w instrumentach finansowych	35
Ujawnianie informacji	36-39
Objaśnienie dotyczące ujmowanych kwot	36-37
Kwota, okres i niepewność przepływów środków pieniężnych	38-39
Data wejścia w życie i okres przejściowy	40-45
Ujawnianie informacji	42-44
Ponowne określenie finansowych składników aktywów	45

CEL

1. Celem tego MSSF jest uszczegółowienie sprawozdawczości finansowej dotyczącej *umów ubezpieczenia* przez każdą jednostkę gospodarczą, która wystawia takie umowy (zwaną w tym MSSF ubezpieczycielem) do czasu, gdy Rada zakończy drugą fazę projektu dotyczącego umów ubezpieczenia. W szczególności niniejszy MSSF wymaga:
 - (a) wprowadzenia ograniczonych usprawnień do zasad rachunkowości stosowanych przez ubezpieczycieli w odniesieniu do umów ubezpieczenia.

IFRS 4

- (b) ujawniania informacji, które wyjaśniają oraz określają kwoty przedstawione w sprawozdaniach finansowych wynikające z umów ubezpieczenia oraz pomagają korzystającym ze sprawozdań w zrozumieniu kwot, okresu oraz niepewności przyszłych przepływów środków pieniężnych wynikających z umów ubezpieczenia.

ZAKRES

2. Jednostka gospodarcza powinna stosować niniejszy MSSF do:
- (a) wystawianych umów ubezpieczenia (łącznie z umowami reasekuracji) oraz posiadanych umów reasekuracji
 - (b) instrumentów finansowych wystawianych przez jednostkę gospodarczą zawierających *uznaniowe udziały w zyskach* (zob. paragraf 35). MSR 32 *Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja* wymaga ujawniania informacji o instrumentach finansowych, łącznie z instrumentami finansowymi zawierającymi takie elementy.
3. Niniejszy MSSF nie odnosi się do innych aspektów zasad rachunkowości ubezpieczycieli, takich jak np. zasady dotyczące finansowych składników aktywów posiadanych przez ubezpieczycieli oraz zobowiązań finansowych wystawianych przez ubezpieczycieli (zob. MSR 32 oraz MSR 39: *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*), z wyjątkiem zapisów przejściowych zamieszczonych w paragrafie 45.
4. Jednostka gospodarcza nie powinna stosować standardu MSSF 4 w odniesieniu do:
- (a) gwarancji na produkt wydanej bezpośrednio przez producenta, handlowca lub detalistę (zob. MSR 18 *Przychody* oraz MSR 37: *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*).
 - (b) aktywów oraz zobowiązań pracodawcy w ramach programów świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze* oraz MSSF 2 *Płatności rozliczane w akcjach*) oraz zobowiązań dotyczących świadczeń emerytalnych raportowanych przez określone programy świadczeń emerytalnych (zob. MSR 26 *Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych*).
 - (c) praw bądź zobowiązań wynikających z umowy, zależnych od przyszłego zastosowania lub prawa do zastosowania pozycji nie-finansowej (np. niektórych opłat licencyjnych, praw autorskich, warunkowych płatności z tytułu najmu oraz podobnych pozycji), jak również gwarancji wartości końcowej leasingobiorcy wbudowanej w leasing finansowy (zob. MSR 17 *„Leasing”*, MSR 18 *„Przychody”* oraz MSR 38 *„Wartości niematerialne”*).
 - (d) gwarancji finansowych, które jednostka gospodarcza zawiera lub zachowuje po przekazaniu na rzecz innej strony aktywów bądź zobowiązań finansowych w ramach MSR 39, bez względu na to czy gwarancje finansowe opisane są jako gwarancje finansowe, akredytywy lub umowy ubezpieczeniowe (zob. MSR 39).
 - (e) świadczeń warunkowych płatnych lub należnych w związku z połączeniem jednostek gospodarczych (zob. MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*).
 - (f) *Bezpośrednich umów ubezpieczeniowych* będących w posiadaniu jednostki gospodarczej (tzn. bezpośrednich umów ubezpieczeniowych, w myśl których jednostka gospodarcza jest ubezpieczonym). Jednak cedent powinien stosować niniejszy MSSF do posiadanych umów reasekuracyjnych.
5. Dla ułatwienia stosowania standardu, MSSF 4 określa każdą jednostkę gospodarczą, która wystawia umowę ubezpieczeniową jako ubezpieczyciela, bez względu na to czy dany ubezpieczyciel jest uznany jako taki w świetle prawa lub przez organy nadzorcze.
6. Umowa reasekuracyjna stanowi rodzaj umowy ubezpieczeniowej. W związku z tym wszystkie odniesienia MSSF 4 do umów ubezpieczenia stosują się również do umów reasekuracyjnych.

Wbudowane instrumenty pochodne

IFRS 4

7. Standard MSR 39 wymaga, aby jednostka gospodarcza oddzieliła niektóre wbudowane instrumenty pochodne od umowy zasadniczej, wyceniła je w wartości godziwej i uwzględniła zmiany ich wartości godziwej w rachunku zysków i strat. MSR 39 odnosi się do instrumentów wbudowanych w umowie ubezpieczeniowej, o ile wbudowany instrument pochodny sam nie jest umową ubezpieczeniową.
8. W ramach wyjątku od wymogu MSR 39, ubezpieczyciel nie musi oddzielać i wyceniać w wartości godziwej opcji ubezpieczonego dotyczącej odstąpienia od umowy ubezpieczeniowej za stałą kwotę (lub za kwotę określoną w oparciu o kwotę stałą i stopę procentową), nawet wówczas, gdy cena przy wykorzystaniu opcji różni się od wartości bilansowej zobowiązania ubezpieczeniowego. Jednak wymóg stawiany przez MSR 39 odnosi się do opcji sprzedaży „put” lub opcji wykupu zawartych w umowie ubezpieczeniowej, jeżeli wartość wykupu zależna jest od zmiany zmiennej finansowej (takiej jak cena akcji lub towarów lub ich indeks), albo zmiennej nie-finansowej, która nie jest specyficzna dla strony umowy. Ponadto wymóg ten ma również zastosowanie wówczas, gdy zdolność posiadacza do skorzystania z prawa opcji sprzedaży „put” lub opcji wykupu powstaje na skutek zmiany takiej zmiennej (np. można skorzystać z prawa opcji „put”, jeżeli indeks giełdowy osiągnie określony poziom).
9. Paragraf 8 stosuje się również do opcji odstąpienia od instrumentu finansowego zawierającego zapis o uznaniowym udziale w zyskach.

Oddzielenie składników depozytowych

10. Niektóre umowy ubezpieczeniowe zawierają zarówno składnik ubezpieczeniowy, jak i składnik depozytowy. W niektórych przypadkach ubezpieczyciel jest zobowiązany lub może rozdzielić te składniki:
 - (a) rozdzielenie to jest wymagane, kiedy spełnione są jednocześnie następujące warunki:
 - (i) ubezpieczyciel może wycenić składnik depozytowy (łącznie z wszelkimi zawartymi w nim opcjami odstąpienia) oddzielnie (tzn. bez uwzględnienia składnika ubezpieczeniowego).
 - (ii) zasady rachunkowości ubezpieczyciela nie wymagają ujęcia przez niego wszystkich zobowiązań i praw wynikających ze składnika depozytowego.
 - (b) rozdzielenie jest dozwolone, lecz nie wymagane, jeżeli zakład ubezpieczeń może wycenić składnik depozytowy oddzielnie, jak w paragrafie (a) (i), lecz jego zasady rachunkowości wymagają ujęcia wszystkich zobowiązań i praw wynikających ze składnika depozytowego, bez względu na podstawę użytą do wyceny tych praw i zobowiązań.
 - (c) rozdzielenie jest zabronione, jeżeli zakład ubezpieczeń nie może wycenić składnika depozytowego oddzielnie, jak w a) i).
11. Następujący przykład opisuje przypadek, w którym zasady rachunkowości stosowane przez ubezpieczyciela nie wymagają ujęcia przez niego wszystkich zobowiązań wynikających ze składnika depozytowego. Cedent otrzymuje od reasekuratora środki z tytułu udziału reasekuratora w szkodach, lecz umowa zobowiązuje cedenta do zwrotu tych środków w następujących latach. Zobowiązanie to wynika ze składnika depozytowego. Jeżeli zasady rachunkowości cedenta pozwalają mu jednak na ujęcie odszkodowania jako dochodu bez ujęcia wynikającego stąd zobowiązania, wówczas rozdzielenie jest wymagane.
12. Aby rozdzielić umowę ubezpieczyciel powinien:
 - (a) zastosować MSSF 4 do składnika ubezpieczeniowego.
 - (b) zastosować MSR 39 do składnika depozytowego.

IFRS 4

UJMOWANIE I WYCENA

Tymczasowe zwolnienie z innych standardów MSSF

13. Paragrafy 10-12 MSR 8 *Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad rachunkowości* wyszczególniają kryteria, które jednostka gospodarcza powinna stosować przy opracowywaniu zasad rachunkowości, jeżeli żaden standard MSSF nie ma zastosowania do danej pozycji. Jednak MSSF 4 zwalnia ubezpieczyciela ze stosowania tych kryteriów w stosunku do zasad rachunkowości w zakresie:
- (a) umów ubezpieczenia, które wystawia (łącznie ze stosownymi kosztami akwizycji oraz wartościami niematerialnymi, takimi jak te opisane w paragrafach 31 i 32)
- oraz
- (b) umów reasekuracyjnych będących w jego posiadaniu.
14. Niniejszy MSSF nie zwalnia jednak ubezpieczyciela z niektórych konsekwencji zastosowania kryteriów przedstawionych w paragrafach 10-12 MSR 8. W szczególności ubezpieczyciel:
- (a) nie powinien ujmować jako zobowiązanie wszelkich rezerw na potencjalne przyszłe szkody, jeżeli szkody te wynikają z umów ubezpieczenia, nie istniejących w dniu sprawozdania (np. rezerwy katastroficzne i rezerwy na wyrównanie szkodowości),
 - (b) powinien przeprowadzić test wystarczalności zobowiązań opisany w paragrafach 15-19,
 - (c) powinien usunąć zobowiązanie ubezpieczeniowe (lub część zobowiązania ubezpieczeniowego) z bilansu tylko i wyłącznie wtedy, gdy wygasło, tzn. kiedy zobowiązanie wymienione w umowie zostaje wykonane, unieważnione bądź wygasa,
 - (d) nie powinien kompensować:
 - (i) zobowiązań ubezpieczeniowych powiązanych aktywami reasekuracyjnymilub
 - (ii) kosztów i przychodów z umów ubezpieczenia przychodami lub kosztami z powiązanych umów reasekuracyjnych.
 - (e) powinien rozważyć czy aktywa reasekuracyjne utraciły wartość (zob. paragraf 20).

Test wystarczalności zobowiązań

15. **Ubezpieczyciel, korzystając z aktualnych oszacowań przyszłych przepływów środków pieniężnych wynikających z umów ubezpieczenia, powinien ocenić w każdym dniu sprawozdawczym, czy ujęte przez niego zobowiązania są wystarczalne. Jeżeli ocena wykaże, iż wartość bilansowa zobowiązań ubezpieczeniowych (pomniejszona o odpowiednie odroczone koszty akwizycji oraz stosowne wartości niematerialne i prawne, jak np. omówione w paragrafach 31 i 32) jest niewystarczalna w stosunku do oszacowanych, przyszłych przepływów środków pieniężnych, wówczas całą różnicę należy ujmować w rachunku zysków i strat.**
16. Jeżeli ubezpieczyciel stosuje test wystarczalności zobowiązań spełniający określone wymogi minimalne, to niniejszy MSSF nie nakłada żadnych dalszych wymogów. Minimalne wymogi są następujące:
- (a) Test uwzględnia aktualne oszacowania wszystkich wynikających z umowy przepływów środków pieniężnych oraz pokrewnych przepływów środków pieniężnych, takich jak koszty likwidacji szkód oraz przepływy środków pieniężnych wynikające z opcji i gwarancji wbudowanych.
 - (b) Jeżeli test wykazuje, że zobowiązanie jest niewystarczające, wówczas cały niedobór należy ujmować w rachunku zysków i strat.

17. Jeżeli zasady rachunkowości stosowane przez ubezpieczyciela nie wymagają przeprowadzenia testu wystarczalności zobowiązań spełniającego minimalne wymogi paragrafu 16, wówczas ubezpieczyciel powinien:
- (a) określić aktualną wartość bilansową odpowiednich zobowiązań ubezpieczeniowych (*) pomniejszoną o wartość bilansową:
 - (i) wszelkich powiązanych odroczonej kosztów akwizycji
 - oraz
 - (ii) wszelkich powiązanych wartości niematerialnych i prawnych, jak np. wartości nabyte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych lub przeniesienia własności portfela (zob. paragrafy 31 i 32). Jednak nie uwzględnia się powiązanych aktywów reasekuracyjnych, ponieważ ubezpieczyciel ujmuje je oddzielnie (zob. paragraf 20).
 - (b) określić czy kwota omówiona w podpunkcie a) jest mniejsza od wartości bilansowej, która byłaby wymagana, gdyby stosowne zobowiązania ubezpieczeniowe wchodziły w zakres MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. Jeżeli jest mniejsza, wówczas ubezpieczyciel powinien ujmować całą różnicę w rachunku zysków i strat pomniejszając wartość bilansową odpowiednich odroczonej kosztów akwizycji lub wartości niematerialnych i prawnych, bądź też zwiększając wartość bilansową odpowiednich zobowiązań ubezpieczeniowych.
18. Jeżeli przeprowadzany przez ubezpieczyciela test wystarczalności zobowiązań spełnia minimalne wymogi określone w paragrafie 16, to jest stosowany na poziomie agregacji określonym w tym teście. Jeżeli zaś test wystarczalności zobowiązań nie spełnia tych wymogów, wówczas porównanie omówione w paragrafie 17 powinno zostać dokonane na poziomie portfela umów, które podlegają podobnym ryzykom i są zarządzane wspólnie jako jeden portfel.
19. Kwota opisana w paragrafie 17 b) (tzn. wynik zastosowania MSR 37) powinna odzwierciedlać przyszłe marże inwestycyjne (zob. paragrafy 27-29) tylko i wyłącznie wtedy, gdy kwota opisana w paragrafie 17 a) również odzwierciedla te marże.

Utrata wartości aktywów reasekuracyjnych

20. Jeżeli aktywa reasekuracyjne cedenta utracą wartość, cedent powinien odpowiednio zmniejszyć ich wartość bilansową i ująć odpis z tytułu utraty wartości w rachunku zysków i strat. Aktywa reasekuracyjne tracą wartość tylko i wyłącznie wtedy, gdy:
- (a) istnieje obiektywny dowód, że w wyniku zdarzenia, które zaistniało po początkowym ujęciu aktywów reasekuracyjnych, cedent może nie otrzymać wszystkich należnych kwot w myśl warunków umowy
 - oraz
 - (b) zdarzenie to ma możliwy do wiarygodnego wycenienia wpływ na kwoty, które cedent otrzyma od reasekuratora.

Zmiany zasad rachunkowości

21. Paragrafy 22-30 mają zastosowanie zarówno do zmian dokonywanych przez ubezpieczyciela, który już stosuje MSSF, jak i do zmian dokonywanych przez ubezpieczyciela stosującego MSSF po raz pierwszy.
22. **Ubezpieczyciel może zmienić zasady rachunkowości dla umów ubezpieczenia tylko i wyłącznie wtedy, gdy zmiana spowoduje, że sprawozdania finansowe będą bardziej przydatne przy podejmowaniu decyzji gospodarczych przez osoby korzystające z nich i nie mniej wiarygodne(pewne), albo też bardziej wiarygodne (pewne) i nie mniej przydatne do tych potrzeb. Ubezpieczyciel powinien ocenić poziom przydatności i wiarygodności według kryteriów przedstawionych w MSR 8.**

(*) Odpowiednie zobowiązania ubezpieczeniowe (oraz powiązane odroczone koszty akwizycji i wartości niematerialne i prawne) w odniesieniu do których zasady rachunkowości ubezpieczyciela nie wymagają testu wystarczalności zobowiązań spełniającego wymogi minimalne określone w paragrafie 16.

IFRS 4

23. Uzasadniając zmianę zasad rachunkowości dla umów ubezpieczenia, ubezpieczyciel powinien wykazać, że zmiana taka powoduje, iż sprawozdania finansowe w większym stopniu spełniają kryteria podane w MSR 8, jednak zmiany nie muszą prowadzić do uzyskania pełnej zgodności z tymi kryteriami. Poniżej omówione zostały następujące kwestie szczegółowe:
- (a) aktualne stopy procentowe (paragraf 24)
 - (b) kontynuacja istniejących praktyk (paragraf 25)
 - (c) zasada ostrożnej wyceny (paragraf 26)
 - (d) przyszłe marże inwestycyjne (paragrafy 27-29)
- oraz
- (e) praktyka *shadow accounting* (paragraf 30)

Aktualne stopy procentowe

24. Zezwala się, lecz nie wymaga, aby ubezpieczyciel zmienił zasady rachunkowości tak, aby mógł aktualizować wycenę wybranych zobowiązań ubezpieczeniowych (*) dla odzwierciedlenia aktualnych rynkowych stóp procentowych i dokonać ujęcia zmian stanu tych zobowiązań w rachunku zysków i strat. Jednocześnie może także wprowadzić zasady rachunkowości, które wymagać będą stosowania innych aktualnych szacunków i założeń w odniesieniu do wybranych zobowiązań. Możliwość wyboru zapewniona w niniejszym paragrafie pozwala ubezpieczycielowi na zmianę zasad rachunkowości w odniesieniu do wybranych zobowiązań, bez konieczności spójnego zastosowania tych zasad do pozostałych zobowiązań, co byłoby wymagane przez MSR 8. Jeżeli ubezpieczyciel dokonuje wyboru zobowiązań podlegających temu wyborowi, to powinien kontynuować stosowanie aktualnych rynkowych stóp procentowych (oraz, jeżeli to stosowne, innych szacunków i założeń rynkowych) w sposób spójny we wszystkich okresach, w odniesieniu do tych zobowiązań, do czasu ich wygaśnięcia.

Kontynuacja istniejących praktyk

25. Ubezpieczyciel może kontynuować następujące praktyki, lecz wprowadzenie którejkolwiek z nich jest sprzeczne z paragrafem 22:
- (a) wycena zobowiązań ubezpieczeniowych bez zastosowania dyskonta,
 - (b) wycena wynikających z umowy praw do przyszłych opłat za zarządzanie inwestycjami w wysokości, która przekracza ich wartość godziwą wynikającą z porównania z aktualnymi opłatami naliczanymi przez innych uczestników rynku za podobne usługi. Możliwe jest, iż na początku wartość godziwa tych praw wynikających z umowy jest równa poniesionym kosztom początkowym, chyba, że przyszłe opłaty za zarządzanie inwestycjami oraz koszty pokrewne nie pokrywają się z porównywalnymi wielkościami rynkowymi.
 - (c) zastosowanie niejednolitych zasad rachunkowości do umów ubezpieczenia (oraz odpowiednich odroczonej kosztów akwizycji oraz wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli istnieją) jednostek zależnych, z wyjątkiem sytuacji dopuszczalnej opisanej w paragrafie 24. Jeżeli zasady rachunkowości nie będą jednolite, ubezpieczyciel może je zmienić, o ile zmiana ta nie spowoduje większego ich zróżnicowania, a zasady zgodne będą z innymi wymogami nałożonymi przez ten MSSF.

Zasady ostrożnej wyceny

26. Ubezpieczyciel nie musi zmieniać zasad rachunkowości w odniesieniu do umów ubezpieczenia, aby wyeliminować nadmierną ostrożność. Jednakże, jeżeli ubezpieczyciel już wycenia swoje umowy ubezpieczeniowe z zastosowaniem dostatecznej ostrożności, to nie powinien wprowadzać dodatkowych elementów zwiększających.

(*) W tym paragrafie zobowiązania ubezpieczeniowe obejmują stosowne odroczone koszty akwizycji oraz stosowne wartości niematerialne, takie jak omówione w paragrafach 31 i 32.

Przyszłe marże inwestycyjne

27. Ubezpieczyciel nie musi zmieniać zasad rachunkowości w odniesieniu do umów ubezpieczenia, aby wyeliminować przyszłe marże inwestycyjne. Jednakże, istnieje domniemanie podlegające odrzuceniu w pewnych warunkach, że sprawozdania finansowe ubezpieczyciela staną się mniej przydatne i wiarygodne, gdy wprowadzi on zasady rachunkowości odzwierciedlające przyszłe marże inwestycyjne przy wycenie umów ubezpieczenia, chyba, że marże te mają wpływ na płatności wynikające z umowy. Poniżej przedstawiono dwa przykłady zasad rachunkowości odzwierciedlających te marże:
- (a) zastosowanie stopy dyskontowej, która odzwierciedla szacunkowy zwrot z aktywów ubezpieczyciela
- lub
- (b) prognozowanie zwrotów z aktywów przy użyciu szacunkowej stopy zwrotu, dyskontowanie tych zwrotów przy użyciu innej stopy i ujęcie wyniku w wycenie zobowiązań.
28. Ubezpieczyciel może obalić opisane domniemanie podlegające odrzuceniu w pewnych warunkach w paragrafie 27 tylko i wyłącznie wtedy, gdy pozostałe elementy zmian w zasadach rachunkowości zwiększają w dostatecznym stopniu przydatność i wiarygodność jego sprawozdań finansowych, co pozwala zrównoważyć zmniejszenie przydatności i wiarygodności spowodowane włączeniem przyszłych marż inwestycyjnych. Zakładając, że istniejące zasady rachunkowości stosowane przez ubezpieczyciela w odniesieniu do umów ubezpieczenia są oparte na przesadnie ostrożnych założeniach ustalonych z góry i uwzględniają określoną regulacyjnie bez bezpośredniego odniesienia do warunków rynkowych stopę dyskontową oraz pomijają niektóre wbudowane opcje i gwarancje. Ubezpieczyciel mógłby uczynić sprawozdania finansowe bardziej przydatnymi i nie mniej wiarygodnymi poprzez przyjęcie wszechstronnej, zorientowanej na inwestora podstawy rachunkowości, która jest szeroko stosowana i obejmuje:
- (a) aktualne szacunki i założenia,
 - (b) racjonalną (lecz nie nazbyt ostrożną) korektę odzwierciedlającą ryzyko i niepewność,
 - (c) wyceny, które odzwierciedlają zarówno wartość wewnętrzną jak i wartość w czasie wbudowanych opcji i gwarancji
- oraz
- (d) aktualną rynkową stopę dyskontową, nawet wówczas, gdy stopa dyskontowa odzwierciedla szacunkowy zwrot z aktywów ubezpieczyciela.
29. W przypadku niektórych metod wyceny bieżącej wartości przyszłej marży stosuje się stopę dyskontową. Marża zostaje następnie przypisana do różnych okresów za pomocą określonego wzoru. W przypadku zastosowania powyższych metod stopa dyskontowa wywiera jedynie pośredni wpływ na wycenę zobowiązania. W szczególności zastosowanie mniej odpowiedniej stopy dyskontowej ma ograniczony wpływ na wycenę zobowiązań lub nie ma go wcale na początku umowy. Jednakże, w przypadku zastosowania innych metod stopa dyskontowa determinuje wycenę zobowiązań w sposób bezpośredni. W tym ostatnim przypadku wprowadzenie stopy dyskontowej opartej o aktywa ma znaczący wpływ i jest mało prawdopodobne, aby ubezpieczyciel mógł w takiej sytuacji odrzucić podlegające obaleniu domniemanie opisane w paragrafie 27.

Praktyka shadow accounting

30. W przypadku niektórych modeli rachunkowości zrealizowane zyski lub straty na aktywach ubezpieczyciela mają bezpośredni wpływ na wycenę niektórych, bądź wszystkich: a) zobowiązań ubezpieczeniowych, b) powiązanych odroczonej kosztów akwizycji oraz, c) powiązanych wartości niematerialnych i prawnych, takich jak opisane w paragrafach 31 i 32. Zezwala się, lecz nie wymaga, aby ubezpieczyciel zmienił swoje zasady rachunkowości w taki sposób, aby wykazane, ale nie zrealizowane zyski lub straty z aktywów wpływały na wycenę w taki sam sposób jak zrealizowane zyski lub straty. Odpowiednia korekta dotycząca stanu zobowiązań ubezpieczeniowych (lub odroczonej kosztów akwizycji albo wartości niematerialnych i prawnych) powinna zostać ujęta w kapitale własnym tylko i wyłącznie wtedy, gdy nie zrealizowane zyski i straty zostają ujęte bezpośrednio w kapitale własnym. Praktyka taka nazywana jest czasem *shadow accounting*.

IFRS 4

Umowy ubezpieczeniowe nabyte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych lub przeniesienia własności portfela

31. Aby spełnić wymogi MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*, ubezpieczyciel powinien w dniu nabycia wycenić w wartości godziwej zobowiązania ubezpieczeniowe oraz składniki aktywów ubezpieczeniowych przejętych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych. Mimo to, zezwala się, lecz nie wymaga, aby ubezpieczyciel zastosował rozszerzoną prezentację dotyczącą rozbitcia wartości godziwej nabytych umów ubezpieczenia na dwa składniki:
- (a) zobowiązania wycenione zgodnie z zasadami rachunkowości ubezpieczyciela w odniesieniu do umów ubezpieczenia, które wystawia
- oraz
- (b) wartości niematerialne i prawne stanowiące różnicę pomiędzy: i) wartością godziwą nabytych umownych praw ubezpieczeniowych i przyjętych zobowiązań ubezpieczeniowych i ii) kwotą opisaną w (a). Późniejsza wycena aktywów powinna być spójna z wyceną odpowiednich zobowiązań ubezpieczeniowych.
32. Ubezpieczyciel nabywający portfel umów ubezpieczenia może zastosować rozszerzoną prezentację opisaną w paragrafie 31.
33. Wartości niematerialne i prawne opisane w paragrafach 31 i 32 są wyłączone z zakresu MSR 36 *Utrata wartości aktywów* oraz MSR 38 *Wartości niematerialne*. Jednak, MSR 36 oraz MSR 38 dotyczą list klientów oraz relacji z klientami odzwierciedlających oczekiwane przyszłe umowy, które nie stanowią części praw ubezpieczeniowych oraz zobowiązań ubezpieczeniowych wynikających z umowy, które istniały w dniu połączenia jednostek gospodarczych lub przeniesienia własności portfela.

*Uznaniowe udziały w zyskach**Uznaniowe udziały w zyskach w umowach ubezpieczeniowych*

34. Niektóre umowy ubezpieczeniowe zawierają uznaniowe udziały w zyskach, jak również *element gwarantowany*. Wystawca takiej umowy:
- (a) może, lecz nie musi, ująć element gwarantowany oddzielnie od udziału uznaniowego. Jeżeli wystawca nie ujmie tych pozycji oddzielnie, wówczas całą umowę sklasyfikuje jako zobowiązanie. Jeżeli wystawca sklasyfikuje te elementy oddzielnie, wówczas element gwarantowany sklasyfikuje jako zobowiązanie.
- (b) powinien, jeżeli ujmie udział uznaniowy oddzielnie od elementu gwarantowanego sklasyfikować ten składnik jako zobowiązanie lub jako oddzielny składnik kapitału własnego. MSSF 4 nie precyzuje, w jaki sposób wystawca ma określić czy składnik ten stanowi zobowiązanie czy kapitał własny. Wystawca może rozbić ten składnik na składnik zobowiązań i kapitału własnego, przy czym w odniesieniu do tego rozbitcia powinien stosować spójne zasady rachunkowości. Wystawca nie powinien klasyfikować tego zapisu w kategorii pośredniej, a więc kategorii, która nie jest ani zobowiązaniem ani kapitałem.
- (c) może ująć wszystkie składki otrzymane jako przychód, bez oddzielania żadnej części, która odnosi się do składnika kapitału własnego. Wynikające stąd zmiany elementu gwarantowanego oraz części udziału uznaniowego ujętego jako zobowiązanie powinny zostać ujęte w rachunku zysków i strat. Jeżeli udział uznaniowy klasyfikowany jest w części lub całości w kapitale własnym, część zysku lub straty może zostać do niego przypisana (w taki sam sposób jak pewna część zysku lub straty może być klasyfikowana jako udział mniejszości). Wystawca powinien ująć część zysku lub straty, którą można przypisać do jakiegokolwiek udziału uznaniowego ujętego w kapitale własnym jako alokację zysku lub straty, a nie jako koszt lub przychód (zob. MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*).
- (d) powinien, jeżeli umowa zawiera wbudowane instrumenty pochodne objęte zakresem MSR 39, zastosować MSR 39 do instrumentów wbudowanych.
- (e) powinien, we wszystkich aspektach nie opisanych w paragrafach 14-20 oraz 34 a)-d), kontynuować istniejące zasady rachunkowości w odniesieniu do takich umów, chyba, że zmienia zasady w sposób zgodny z paragrafami 21-30.

Udziały uznaniowe w zyskach w instrumentach finansowych

IFRS 4

35. Wymogi przedstawione w paragrafie 34 odnoszą się także do instrumentu finansowego zawierającego udziały uznaniowe. Dodatkowo:
- (a) jeżeli wystawca klasyfikuje udział uznaniowy w całości jako zobowiązanie, to powinien przeprowadzić test wystarczalności zobowiązań według paragrafów 15-19 w odniesieniu do całej umowy (tzn. zarówno do elementu gwarantowanego, jak i udziału uznaniowego). Wystawca nie musi ustalać kwoty, która wynikałaby z zastosowania MSR 39 w odniesieniu do elementu gwarantowanego.
 - (b) jeżeli wystawca klasyfikuje udział uznaniowy w części lub całości jako osobny składnik kapitału własnego, to zobowiązanie ujęte w odniesieniu do całej umowy nie powinno być mniejsze niż kwota, która wynikałaby z zastosowania MSR 39 w stosunku do elementu gwarantowanego. Kwota taka powinna obejmować wewnętrzną wartość opcji odstąpienia od umowy, lecz nie musi obejmować jej wartości w czasie, jeżeli paragraf 9 zwalnia tę opcję od wyceny w wartości godziwej. Wystawca nie musi ujawniać kwoty, która wynikałaby z zastosowania MSR 39 w stosunku do elementu gwarantowanego, ani też nie musi wykazywać jej oddzielnie. Ponadto, wystawca nie musi określać tej kwoty, jeżeli całkowite, ujęte zobowiązanie jest wyraźnie większe.
 - (c) chociaż umowy te stanowią instrumenty finansowe, wystawca może nadal ujmować składki z tych umów jako przychód, natomiast wynikły wzrost wartości bilansowej zobowiązań może ujmować jako koszt.

UJAWNIANIE INFORMACJI

Objaśnienie dotyczące ujmowanych kwot

36. **Ubezpieczyciel powinien ujawniać informacje określające i wyjaśniające kwoty zawarte w sprawozdaniach finansowych, a dotyczące umów ubezpieczenia.**
37. Aby spełnić wymogi paragrafu 36 ubezpieczyciel powinien ujawnić:
- (a) zasady rachunkowości w odniesieniu do umów ubezpieczenia oraz odpowiednich składników aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów,
 - (b) ujęte aktywa, zobowiązania, przychody i koszty (oraz przepływy środków pieniężnych, jeżeli prezentuje sprawozdanie o przepływach środków pieniężnych z zastosowaniem metody bezpośredniej) wynikające z umów ubezpieczenia. Ponadto, jeżeli ubezpieczyciel jest cedentem, powinien ujawnić:
 - (i) zyski i straty, ujęte w rachunku zysków i strat, wynikające z reasekuracjioraz
 - (ii) jeżeli cedent odracza i amortyzuje zyski i straty wynikające z reasekuracji, amortyzację za okres oraz kwoty, które pozostają nie zamortyzowane na początek i koniec okresu.
 - (c) proces określania założeń mających największy wpływ na ocenę ujętych kwot opisanych w (b). Kiedy jest to praktyczne ubezpieczyciel powinien także podać informacje ilościowe dotyczące tych założeń,
 - (d) wpływ zmian w założeniach stosowanych do wyceny aktywów ubezpieczeniowych oraz zobowiązań ubezpieczeniowych, wykazując oddzielnie skutek każdej zmiany posiadającej istotny wpływ na sprawozdania finansowe,
 - (e) uzgodnienia zmian stanu zobowiązań ubezpieczeniowych, aktywów reasekuracyjnych oraz, jeżeli takie istnieją, powiązanych odroczonej kosztów akwizycji.

IFRS 4

Kwota, okres i niepewność przepływów środków pieniężnych

38. **Ubezpieczyciel powinien ujawniać informacje, które pomogą użytkownikom w zrozumieniu kwot, okresu oraz niepewności przyszłych przepływów środków pieniężnych wynikających z umów ubezpieczenia.**
39. Aby spełnić wymogi paragrafu 38, ubezpieczyciel powinien ujawnić:
- (a) cele w zakresie zarządzania ryzykami wynikającymi z umów ubezpieczenia oraz politykę ograniczenia tych ryzyk.
 - (b) warunki umów ubezpieczenia mające istotny wpływ na kwoty, okres oraz na niepewność przyszłych przepływów środków pieniężnych ubezpieczyciela.
 - (c) informacje o ryzyku ubezpieczeniowym (zarówno przed jak i po ograniczeniu ryzyka poprzez reasekurację), łącznie z informacją o:
 - (i) wrażliwości zysku lub straty oraz kapitału własnego na zmiany czynników istotnie na nie wpływających,
 - (ii) koncentracji ryzyka ubezpieczeniowego,
 - (iii) rzeczywistych odszkodowaniach w porównaniu z wcześniejszymi szacunkami (tj. rozwój szkodowości). Ujawniane informacje dotyczące rozwoju szkodowości powinny sięgać okresu, kiedy powstała pierwsza większa szkoda, dla której istnieje nadal niepewność kwot i okresu wypłat odszkodowań, lecz nie muszą obejmować okresu dłuższego niż 10 lat wstecz. Ubezpieczyciel nie musi ujawniać informacji dotyczących szkód w przypadku których niepewność kwot i okresu wypłaty odszkodowań zwykle ustępuje w ciągu jednego roku.
 - (d) informacje o ryzyku stóp procentowych i ryzyku kredytowym, których wymagałby MSR 32, gdyby umowy ubezpieczeniowe wchodziły w zakres tego standardu.
 - (e) informacje o narażeniu na ryzyko stopy procentowej bądź ryzyko rynkowe w ramach wbudowanych instrumentów pochodnych zawartych w zasadniczej umowie ubezpieczeniowej, gdy ubezpieczyciel nie musi i nie wycenia wbudowanych instrumentów pochodnych według wartości godziwej.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I OKRES PRZEJŚCIOWY

40. Zapisy przejściowe podane w paragrafach 41-45 dotyczą zarówno jednostki gospodarczej stosującej już MSSF, gdy po raz pierwszy stosuje MSSF 4, jak i jednostki gospodarczej, która stosuje MSSF po raz pierwszy (stosujący po raz pierwszy).
41. Jednostka gospodarcza powinna stosować MSSF 4 w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się od 1 stycznia 2005 r. lub po tej dacie. Zachęca się do wcześniejszego zastosowania MSSF 4. Jeżeli jednostka gospodarcza stosuje MSSF 4 dla okresu wcześniejszego, to powinna ten fakt ujawnić.

Ujawnianie informacji

42. Jednostka gospodarcza nie musi stosować się do wymogów ujawniania informacji zawartych w MSSF 4 w odniesieniu do informacji porównawczej, która związana jest z okresami rocznymi zaczynającymi się przed 1 stycznia 2005, z wyjątkiem informacji, których ujawnienie jest wymagane zgodnie z paragrafem 37 a) i b), a które dotyczą zasad rachunkowości oraz ujętych aktywów, zobowiązań, przychodów i wydatków (oraz przepływów środków pieniężnych w przypadku, gdy stosowana jest metoda bezpośrednio).
43. Jeśli zastosowanie konkretnego wymogu przedstawionego w paragrafach 10-35 w odniesieniu do informacji porównawczych obejmujących okresy przed 1 stycznia 2005 r. nie jest wykonalne, jednostka ujawni ten fakt. Zastosowanie testu wystarczalności zobowiązań (paragrafy 15-19) w odniesieniu do informacji porównawczych może być niekiedy niewykonalne, jednak jest mało prawdopodobne, aby niewykonalne było zastosowanie do tych informacji innych wymogów przedstawionych w paragrafach 10-35. Termin „niewykonalny” wyjaśniony jest w MSR 8.

44. Stosując paragraf 39 c) iii) jednostka gospodarcza nie musi ujawniać informacji na temat rozwoju szkodowości w stosunku do szkód, które zaistniały wcześniej niż 5 lat przed zakończeniem pierwszego roku finansowego, od którego stosowany jest MSSF 4. Ponadto gdy jednostka gospodarcza stosuje MSSF 4 po raz pierwszy i niewykonalne jest przygotowanie informacji dotyczącej rozwoju szkodowości w stosunku do szkód powstałych przed rozpoczęciem najwcześniejszego okresu, dla którego jednostka gospodarcza przedstawia pełną informację porównawczą spełniającą wymogi MSSF 4, to jednostka taki fakt ujawni.

Ponowne określenie finansowych składników aktywów

45. Jeżeli ubezpieczyciel zmienia zasady rachunkowości dla zobowiązań ubezpieczeniowych, wówczas zezwala się, lecz nie wymaga, aby dokonana została ponowna klasyfikacja niektórych, bądź wszystkich finansowych składników aktywów jako „wycenianych w wartości godziwej przez rachunek zysków i strat”. Taka ponowna klasyfikacja dozwolona jest, jeśli ubezpieczyciel zmienia zasady rachunkowości, gdy po raz pierwszy stosuje MSSF 4 oraz jeśli dokonuje zmian zasad rachunkowości dopuszczonych paragrafem 22. Ponowna klasyfikacja stanowi zmianę zasad rachunkowości, w związku z tym należy zastosować MSR 8.

IFRS 4

ZAŁĄCZNIK A

Definicje terminów

Załącznik stanowi integralną część MSSF 4.

cedent	ubezpieczony w świetle umowy reasekuracyjnej
składnik depozytowy	element umowy, który nie zostaje zaliczony jako instrument pochodny w myśl MSR 39, a który wchodziłoby w zakres MSR 39, gdyby stanowiło oddzielny instrument.
bezpośrednia umowa ubezpieczeniowa	umowa ubezpieczeniowa , która nie jest umową reasekuracyjną
uznaniowy udział w zyskach	prawo wynikające z umowy, polegające na otrzymaniu, dodatkowych świadczeń obok świadczeń gwarantowanych : (a) które mogą stanowić znaczną część sumy świadczeń wynikających z umowy, (b) których wysokość oraz termin płatności zależy, w myśl umowy, od uznania ubezpieczyciela oraz (c) które zgodnie z umową opierają się na: (i) wynikach określonej puli umów lub określonego rodzaju umowy, (ii) zrealizowanych i/lub niezrealizowanych zyskach inwestycyjnych z danej puli aktywów posiadanych przez wystawcę umowy lub (iii) zysku lub stracie spółki, funduszu lub innej jednostki gospodarczej wystawiającej umowę.
wartość godziwa	kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymienionym a zobowiązanie zaspokojone, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji
ryzyko finansowe	ryzyko możliwej przyszłej zmiany jednej lub więcej stóp procentowych, ceny instrumentu finansowego, ceny towarów, kursu wymiany walut, indeksu cen lub stawek, oceny zdolności kredytowej lub indeksu kredytowego bądź też innej zmiennej, pod warunkiem, że zmienna o charakterze niefinansowym nie jest specyficzna dla strony umowy.
świadczenia gwarantowane	płatności lub inne świadczenia, do których dany ubezpieczony lub inwestor posiada bezwarunkowe prawo, które, zgodnie z umową, nie jest traktowane uznaniowo przez wystawcę umowy.
element gwarantowany	zobowiązanie do wypłaty świadczeń gwarantowanych objętych umową zawierającą uznaniowy udział w zyskach.
składnik aktywów ubezpieczeniowych	prawa umowne netto ubezpieczyciela wynikające z umowy ubezpieczeniowej .
umowa ubezpieczeniowa	umowa, w myśl której jedna ze stron (ubezpieczyciel) przyjmuje istotne ryzyko ubezpieczeniowe od drugiej strony (ubezpieczonego) wyrażając zgodę na zrekomensowanie ubezpieczonemu negatywnego wpływu określonego niepewnego przyszłego zdarzenia (zdarzenia objętego ubezpieczeniem). (Dokładniejsze wyjaśnienie tej definicji znajduje się w Załączniku B).
zobowiązanie ubezpieczeniowe	zobowiązania netto ubezpieczyciela wynikające z umowy ubezpieczeniowej .
ryzyko ubezpieczeniowe	ryzyko inne niż ryzyko finansowe przeniesione, w myśl umowy, z ubezpieczonego na wystawcę umowy.
zdarzenie objęte ubezpieczeniem	przyszłe zdarzenie, którego zaistnienie jest niepewne oraz które objęte jest umową ubezpieczeniową i stwarza ryzyko ubezpieczeniowe .

Ubezpieczyciel	strona, która zobowiązana jest, w myśl umowy ubezpieczeniowej do wypłaty odszkodowania ubezpieczonemu, jeżeli zaistnieje zdarzenie objęte ubezpieczeniem .
test wystarczalności zobowiązań	ocena czy wartość bilansowa zobowiązania ubezpieczeniowego musi zostać zwiększona (lub wartość bilansowa odnośnych odroczonej kosztów akwizycji lub odnośnych wartości niematerialnych i prawnych zmniejszona), w oparciu o analizę przyszłych przepływów środków pieniężnych.
Ubezpieczony	strona, która, według umowy ubezpieczeniowej , ma prawo do odszkodowania po zaistnieniu zdarzenia objętego ubezpieczeniem .
aktywa reasekuracyjne	wynikające z umowy reasekuracji prawa netto cedenta .
umowa reasekuracyjna	umowa ubezpieczeniowa wydana przez jednego ubezpieczyciela (reasekuratora) zapewniająca pokrycie innemu ubezpieczycielowi (cedentowi) strat poniesionych z tytułu jednej lub wielu umów wydanych przez cedenta.
Reasekurator	strona, która w myśl umowy reasekuracyjnej, zobowiązana jest do wypłaty odszkodowania na rzecz cedenta , jeżeli zaistnieje zdarzenie objęte ubezpieczeniem .
Rozdzielenie	ujęcie księgowe elementów umowy tak jakby stanowiły odrębne umowy.

IFRS 4

ZAŁĄCZNIK B

Definicja umowy ubezpieczeniowej.

Załącznik B stanowi integralną część MSSF.

B1 Załącznik B podaje informacje dotyczące definicji umowy ubezpieczeniowej przedstawionej w Załączniku A. Odnosi się do następujących zagadnień:

- (a) termin „niepewne przyszłe zdarzenie” (paragrafy B2 – B4),
 - (b) płatności w naturze (paragrafy B5 – B7),
 - (c) ryzyko ubezpieczeniowe i inne ryzyka (paragrafy B8 – B17),
 - (d) przykłady umów ubezpieczenia (paragrafy B18 - B21),
 - (e) znaczne ryzyko ubezpieczeniowe (paragrafy B22 – B28)
- oraz
- (f) zmiany poziomu ryzyka ubezpieczeniowego (paragrafy B29 i B30).

Niepewne przyszłe zdarzenie

B2 Niepewność (lub ryzyko) jest istotą umowy ubezpieczeniowej. Tak więc, przy rozpoczęciu umowy ubezpieczeniowej niepewna jest co najmniej jedna z następujących kwestii:

- (a) czy zdarzenie objęte ubezpieczeniem wystąpi,
 - (b) kiedy wystąpi
- lub
- (c) ile ubezpieczyciel będzie musiał zapłacić, jeżeli zdarzenie to wystąpi.

B3 W niektórych umowach ubezpieczeniowych zdarzenie objęte ubezpieczeniem oznacza odkrycie szkody w okresie trwania umowy, nawet wówczas gdy szkoda jest wynikiem zdarzenia, które zaistniało przed rozpoczęciem umowy. W innych umowach ubezpieczeniowych zdarzenie objęte ubezpieczeniem oznacza zdarzenie, które wystąpi podczas trwania umowy, nawet wówczas, gdy powstała w jego wyniku szkoda zostanie odkryta po upływie czasu trwania umowy.

B4 Niektóre umowy ubezpieczeniowe obejmują zdarzenia, które już wystąpiły, lecz których rozmiary finansowe są nadal niepewne. Przykładem jest umowa reasekuracyjna, która daje ochronę przed niekorzystnym rozwojem szkód zgłoszonych przez ubezpieczonych ubezpieczycielowi. W takich umowach zdarzeniem objętym ubezpieczeniem jest ustalenie ostatecznego kosztu odszkodowań.

Płatność w naturze

B5 Niektóre umowy ubezpieczeniowe wymagają bądź dopuszczają dokonanie płatności w naturze. Przykładem jest sytuacja kiedy ubezpieczyciel bezpośrednio zastępuje skradzioną rzecz zamiast zwracać koszt jej nabycia ubezpieczonemu. Innym przykładem jest sytuacja, kiedy ubezpieczyciel wykorzystuje swoje własne szpitale lub personel medyczny do świadczenia usług medycznych objętych umowami.

- B6 Niektóre umowy serwisowe o opłacie stałej, w których zakres usługi zależy od niepewnego zdarzenia spełniają definicję umowy ubezpieczeniowej według MSSF 4 aczkolwiek nie są w niektórych krajach uregulowane prawnie jako umowy ubezpieczeniowe. Przykładem może być umowa o konserwację, w której usługodawca zgadza się naprawić dane urządzenie po stwierdzeniu jego nieprawidłowego działania. Stała opłata za usługę ustalana jest w oparciu o spodziewaną liczbę awarii, lecz nie jest pewne czy dana maszyna ulegnie uszkodzeniu. Awary urządzeń powodują straty u ich właściciela, a umowa ma straty zrekomensować (raczej w naturze niż w gotówce). Inny przykład stanowi umowa na usługi w przypadku awarii samochodu, w której usługodawca zgadza się, za stałą roczną opłatą, na zapewnienie pomocy drogowej lub odholowanie pojazdu do pobliskiego warsztatu. Ta ostatnia umowa mogłaby spełniać definicję umowy ubezpieczeniowej nawet wówczas, gdyby usługodawca nie godził się na dokonywanie napraw bądź wymiany części.
- B7 Stosowanie MSSF 4 do umów opisanych w paragrafie B6 nie powinno być bardziej uciążliwe niż stosowanie innych MSSF gdyby te umowy wykraczały poza zakres MSSF 4, dlatego że:
- (a) mało prawdopodobna jest znaczna odpowiedzialność za uszkodzenia i awarie, które już zaistniały.
 - (b) gdyby miał zastosowanie standard MSR 18 *Przychody*, wówczas usługodawca rozpoznałby przychód wykonania usługi (oraz stosownie do innych podanych kryteriów). Takie podejście jest także dozwolone w MSSF 4, co pozwala usługodawcy na: i) kontynuowanie zasad rachunkowości w odniesieniu do tych umów, o ile nie obejmują one praktyk zabronionych w paragrafie 14 oraz ii) korektę zasad rachunkowości, jeżeli jest to dozwolone w myśl paragrafów 22-30.
 - (c) usługodawca rozważa czy koszt spełnienia zobowiązania wynikającego z umowy, polegającego na wykonaniu usługi przekracza przychód otrzymany z góry. Przeprowadza się w tym celu test wystarczalności zobowiązań opisany w paragrafach 15-19 MSSF 4. Jeżeli MSSF 4 nie ma zastosowania do tych umów, wówczas usługodawca musi skorzystać z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, celem określenia, czy umowy rodzą obciążenia.
 - (d) wymogi ujawniania informacji w MSSF 4 nie wydają się w istotny sposób odbiegać od wymogów innych standardów MSSF w zakresie tych umów.

Rozróżnienie pomiędzy ryzykiem ubezpieczeniowym a innymi ryzykami

- B8 Definicja umowy ubezpieczeniowej odnosi się do ryzyka ubezpieczeniowego, które MSSF 4 definiuje jako ryzyko, inne niż *ryzyko finansowe*, przenoszone z właściciela umowy na jej wystawcę. Umowa, która naraża ubezpieczyciela na ryzyko finansowe bez znaczącego ryzyka ubezpieczeniowego, nie stanowi umowy ubezpieczeniowej.
- B9 Definicja ryzyka finansowego w Załączniku A obejmuje listę zmiennych o charakterze finansowym i niefinansowym. Lista ta obejmuje zmienne niefinansowe, które nie są specyficzne dla strony umowy, jak np. wskaźnik szkód spowodowanych trzęsieniem ziemi w danym regionie lub wskaźnik temperatur panujących w danym mieście. Wyłącza ona zmienne niefinansowe specyficzne dla strony umowy, jak np. występowanie bądź niewystępowanie pożaru, który uszkadza bądź niszczy majątek tej strony. Ponadto ryzyko zmiany wartości godziwej aktywów niefinansowych nie jest uważane za ryzyko finansowe, jeżeli wartość godziwa odzwierciedla nie tylko zmiany cen rynkowych na tego rodzaju majątek (zmienna finansowa), lecz także stan składnika pozycji aktywów niefinansowych będącej w posiadaniu strony umowy (zmienna niefinansowa). Na przykład jeżeli gwarancja wartości końcowej danego samochodu wiąże się dla gwaranta z ryzykiem zmiany stanu fizycznego pojazdu, to ryzyko to jest ryzykiem ubezpieczeniowym, a nie ryzykiem finansowym.
- B10 Niektóre umowy nakładają na wystawcę ryzyko finansowe, obok znaczącego ryzyka ubezpieczeniowego. Na przykład, wiele umów ubezpieczenia na życie gwarantuje zarówno minimalną stopę zwrotu dla ubezpieczonych (tworząc ryzyko finansowe) oraz zapewniają świadczenia w przypadku śmierci, które niekiedy przekraczają znacznie saldo rachunku ubezpieczonego (tworząc ryzyko ubezpieczeniowe w formie ryzyka śmierci). Takie umowy są umowami ubezpieczeniowymi.

IFRS 4

- B11 W myśl niektórych umów zdarzenie objęte ubezpieczeniem powoduje wypłatę kwoty powiązanej ze wskaźnikiem cen. Umowy takie są umowami ubezpieczeniowymi pod warunkiem, że wypłata, która zależy od zdarzenia objętego ubezpieczeniem będzie znaczna. Na przykład, renta dożywotnia powiązana ze wskaźnikami kosztów utrzymania niesie ze sobą ryzyko ubezpieczeniowe, ponieważ wypłata zostaje dokonana w wyniku niepewnego zdarzenia - pozostania przy życiu beneficjenta renty dożywotniej. Powiązanie ze wskaźnikami cen stanowi wbudowany instrument pochodny, lecz także przenosi ryzyko ubezpieczeniowe. Jeżeli wynikające z tego przeniesienie ryzyka ubezpieczeniowego jest istotne, wówczas wbudowany instrument pochodny spełnia definicję umowy ubezpieczeniowej, w którym to przypadku nie musi on zostać oddzielony i wyceniony w wartości godziwej (zob. paragraf 7 MSSF 4).
- B12 Definicja ryzyka ubezpieczeniowego dotyczy ryzyka, które ubezpieczyciel przejmuje od ubezpieczonego. Innymi słowy, ryzyko ubezpieczeniowe jest istniejącym uprzednio ryzykiem przeniesionym z ubezpieczonego na ubezpieczyciela. Tak więc nowe ryzyko stworzone przez umowę nie stanowi ryzyka ubezpieczeniowego.
- B13 Definicja umowy ubezpieczeniowej odnosi się do ujemnego wpływu na ubezpieczonego. Definicja nie ogranicza wypłaty dokonanej przez ubezpieczyciela do wysokości kwoty równej stracie finansowej poniesionej w wyniku zdarzenia. Na przykład, definicja nie wyklucza odmowy w rodzaju „nowe za stare” co oznacza wypłatę na rzecz ubezpieczonego kwoty wystarczającej na zastąpienie starego uszkodzonego mienia na nowe. Podobnie, definicja nie ogranicza wypłaty w ramach terminowej umowy ubezpieczeniowej na życie strat finansowych poniesionych przez osoby pozostające na utrzymaniu osoby zmarłej, ani też nie wyklucza wypłaty wcześniej określonych sum w celu kwotowego określenia szkody powstałej w wyniku śmierci lub wypadku.
- B14 Niektóre umowy wymagają dokonania wypłaty w przypadku, gdy wystąpi określone niepewne zdarzenie, lecz nie wymagają zaistnienia negatywnego wpływu na ubezpieczonego jako warunku wypłaty. Umowa taka nie jest umową ubezpieczeniową nawet wówczas, gdy posiadacz wykorzystuje ją do zmniejszenia ryzyka. Na przykład, jeżeli posiadacz stosuje instrument pochodny, aby zabezpieczyć zmienną niefinansową, która skorelowana jest z przepływem środków pieniężnych ze składnika aktywów jednostki gospodarczej, instrument ten nie stanowi umowy ubezpieczeniowej, ponieważ wypłata nie jest uwarunkowana tym, czy zmniejszenie przepływów środków pieniężnych z aktywów wpłynie negatywnie na posiadacza umowy. Przeciwnie, definicja umowy ubezpieczeniowej odnosi się do zdarzenia niepewnego, który wpływa negatywnie na ubezpieczonego i jest wstępnym warunkiem wypłaty odszkodowania wynikającym z umowy. Ten umowny warunek wstępny nie wymaga od ubezpieczyciela przeprowadzenia dochodzenia czy zdarzenie rzeczywiście spowodowało szkodę, lecz pozwala ubezpieczycielowi na odmowę wypłaty, jeżeli nie jest on dostatecznie przekonany, że zdarzenie to spowodowało szkodę.
- B15 Ryzyko wygaśnięcia lub trwania umowy (tzn. ryzyko, że druga strona rozwiąże umowę wcześniej lub później niż spodziewał się tego ubezpieczyciel w momencie wyceny umowy) nie jest ryzykiem ubezpieczeniowym, ponieważ wypłata na rzecz drugiej strony nie jest uzależniona od niepewnego przyszłego zdarzenia, które powoduje szkodę drugiej stronie. Podobnie ryzyko kosztowe (tzn. ryzyko niespodziewanego wzrostu kosztów administracyjnych związanych z obsługą umowy w odróżnieniu od kosztów związanych ze zdarzeniem objętym ubezpieczeniem) nie jest ryzykiem ubezpieczeniowym, ponieważ niespodziewany wzrost kosztów nie powoduje szkody u drugiej strony.
- B16 Umowa, która nakłada na wystawcę ryzyko wygaśnięcia umowy, nadmiernie długiego jej trwania czy też ryzyko kosztowe, nie jest ryzykiem ubezpieczeniowym, o ile nie wiąże się z narażeniem ubezpieczyciela na ryzyko ubezpieczeniowe. Jednak, jeżeli wystawca umowy zmniejszy ryzyko poprzez zastosowanie drugiej umowy umożliwiającej przeniesienie ryzyka na inną stronę, to druga umowa stanowi dla tej strony ryzyko ubezpieczeniowe.
- B17 Ubezpieczyciel może przyjąć znaczące ryzyko ubezpieczeniowe od ubezpieczonego tylko wówczas, gdy ubezpieczyciel jest jednostką gospodarczą inną niż ubezpieczony. W przypadku ubezpieczeń wzajemnych, jednostka taka przejmuje ryzyko od każdego ubezpieczonego i umieszcza je w puli ryzyk. Chociaż ubezpieczeni ponoszą łączne ryzyko w sposób zbiorowy, jako udziałowcy jednostki, to jednak, jako ubezpieczyciel wzajemnie przyjmują na siebie ryzyko, które stanowi istotę umowy ubezpieczeniowej.

Przykłady umów ubezpieczeniowych

- B18 Poniżej podano przykłady umów, które są umowami ubezpieczeniowymi, jeżeli przeniesienie ryzyka ubezpieczeniowego jest znaczne
- (a) ubezpieczenie od kradzieży lub uszkodzenia mienia,
 - (b) ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej za produkt, zawodowej, cywilnej lub kosztów prawnych.

- (c) ubezpieczenie na życie oraz wcześniej opłacone koszty pogrzebu (choć śmierć jest pewna, to niepewne jest kiedy śmierć nastąpi lub, w przypadku niektórych rodzajów ubezpieczenia na życie, czy śmierć nastąpi w okresie ochrony ubezpieczeniowej).
- (d) renty dożywotnie i emerytury (tzn. umowy, które zapewniają rekompensatę za przyszłe niepewne zdarzenie - pozostanie rencisty lub emeryta przy życiu - aby dopomóc renciście czy emerytowi w utrzymaniu danego poziomu życia, który zostałby znacznie obniżony w przypadku pozostania emeryta lub rencisty przy życiu).
- (e) ubezpieczenie opieki medycznej oraz od inwalidztwa
- (f) listy gwarancyjne, ubezpieczenie od sprzeniewierzenia, gwarancje wykonania oraz gwarancje przetargowe (tzn. umowy zapewniające odszkodowanie gdy druga strona nie wykona zobowiązań wynikających z umowy, np. zobowiązań do wzniesienia budynku).
- (g) ubezpieczenie kredytu, które zapewnia, wykonanie płatności rekompensujących posiadaczowi stratę, jaką poniesie w wyniku niedokonania zapłaty przez podanego dłużnika w określonym terminie płatności, na podstawie oryginalnych lub zmodyfikowanych warunków instrumentu dłużnego. Umowy mogą posiadać różne formy prawne, takie jak gwarancja finansowa, akredytywa, instrument pochodny na ryzyko kredytowe lub umowa ubezpieczeniowa. Jednakże, umowy te wykraczają poza zakres MSSF 4, jeżeli jednostka gospodarcza zawarła lub zachowała takie umowy, przenosząc na rzecz innej strony aktywa lub zobowiązania finansowe w ramach MSR 39 (zob. paragraf 4(d)).
- (h) Gwarancje na produkt. Gwarancje na produkt wydane przez inną stronę w odniesieniu do towarów sprzedawanych przez producenta, handlowca lub detalistę mieszczą się w zakresie MSSF 4. Jednak gwarancje na produkt wydane bezpośrednio przez producenta, handlowca lub detalistę wykraczają poza zakres MSSF 4, ponieważ wchodzą one w zakres MSR 18 *Przychody* oraz MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*.
- (i) ubezpieczenie od strat finansowych z tytułu wad umowy (tzn. ubezpieczenie od defektów prawnych tytułu własności gruntu, które nie były znane w momencie sporządzania umowy ubezpieczeniowej). W takim przypadku zdarzenie objęte ubezpieczeniem stanowi odkrycie defektu prawnego w tytule własności, a nie sam defekt.
- (j) ubezpieczenie podróży (tj. odszkodowanie w gotówce lub w naturze na rzecz ubezpieczonych za szkody poniesione podczas podróży). Paragrafy B6 oraz B7 omawiają niektóre tego rodzaju umowy.
- (k) obligacje katastroficzne, które przewidują zmniejszone spłaty kapitału lub odsetek albo obu tych pozycji, jeżeli dane zdarzenie powoduje straty u emitenta (chyba, że dane zdarzenie nie stwarza znacznego ryzyka ubezpieczeniowego, na przykład jeżeli zdarzenie polega na zmianie stopy procentowej lub kursu wymiany walut).
- (l) Ubezpieczeniowe transakcje typu *swap* i inne umowy, które wymagają płatności związanej ze zmianami warunków klimatycznych, geologicznych bądź innych zmiennych fizycznych, które są specyficzne dla strony umowy.
- (m) umowy reasekuracyjne.

B19 Poniżej podano przykłady umów nie będących umowami ubezpieczeniowymi:

- (a) umowy inwestycyjne, które posiadają formę prawną umowy ubezpieczeniowej lecz nie nakładają na ubezpieczyciela znacznego ryzyka ubezpieczeniowego. Na przykład umowy ubezpieczeniowe na życie, w których ubezpieczyciel nie ponosi znacznego ryzyka śmierci (takie umowy są nieubezpieczeniowymi instrumentami finansowymi lub umowami usługowymi, zob. paragraf B20 i B21).
- (b) umowy, które posiadają prawną formę umowy ubezpieczeniowej lecz przenoszą całe znaczne ryzyko ubezpieczeniowe z powrotem na ubezpieczonego poprzez nieodwołalne i wymagalne mechanizmy, które dostosowują przyszłe płatności dokonywane przez ubezpieczonego do bezpośredniego wyniku ubezpieczonych szkód, na przykład niektóre umowy reasekuracji finansowej lub niektóre umowy grupowe (takie umowy są zwykle nieubezpieczeniowymi instrumentami finansowymi lub umowami usługowymi, zob. paragrafy B20 i B21).

IFRS 4

- (c) samoubezpieczenie, innymi słowy zachowanie ryzyka, które mogłoby zostać objęte ubezpieczeniem (nie ma umowy ubezpieczeniowej, ponieważ nie ma porozumienia z drugą stroną).
 - (d) umowy (takie jak umowy hazardowe), które wymagają płatności, jeżeli zaistnieje określone niepewne przyszłe zdarzenie, natomiast nie uzależniają one płatności od warunku wstępnego stanowiącego, że zdarzenie to przyniosło szkodę ubezpieczonemu. Jednak, nie wyklucza to sprecyzowania wcześniej ustalonej wypłaty w celu ustalenia wielkości szkody spowodowanej przez takie zdarzenie jak śmierć lub wypadek (zob. także paragraf B13).
 - (e) instrumenty pochodne, które nakładają na jedną ze stron ryzyko finansowe, lecz nie ryzyko ubezpieczeniowe, gdyż wymagają aby strona ta dokonała wypłaty jedynie na podstawie zmian jednej lub więcej danych stóp procentowych, ceny instrumentu finansowego, ceny towarów, kursu wymiany walut, wskaźnika cen lub stawek, oceny zdolności kredytowej lub wskaźnika kredytowego bądź też innej zmiennej, która nie jest specyficzna dla strony umowy (zob. MSR 39).
 - (f) umowa gwarancji finansowej (albo akredytywa, instrument pochodny na ryzyko kredytowe lub umowa ubezpieczenia kredytu), która wymaga płatności nawet wówczas, gdy posiadacz umowy nie poniósł szkody przez to, że dłużnik nie dokonał zapłaty w terminie płatności (zob. MSR 39).
 - (g) umowy, które wymagają płatności w oparciu o czynnik klimatyczny, geologiczny lub inną zmienną fizyczną, która nie jest specyficzna dla strony umowy (określane jako pogodowe instrumenty pochodne).
 - (h) Obligacje katastroficzne, które przewidują zmniejszone spłaty kapitału lub odsetek albo obu tych pozycji na podstawie czynników klimatycznych, geologicznych lub innej zmiennej fizycznej, która wykracza poza specyfikę strony umowy.
- B20 Jeżeli z tytułu umów opisanych w paragrafie B19 powstają finansowe składniki aktywów lub zobowiązań, to wchodzi one w zakres MSR 39. Oznacza to między innymi, że strony umowy stosują tzw. rachunkowość depozytową, która obejmuje następujące kwestie:
- (a) jedna strona ujmuje otrzymaną kwotę jako zobowiązanie finansowe a nie przychód.
 - (b) druga strona ujmuje wypłaconą kwotę raczej jako pozycję aktywów finansowych niż koszt.
- B21 Jeżeli z tytułu umów opisanych w paragrafie B19 nie powstają finansowe składniki aktywów czy zobowiązań stosuje się MSR 18. Zgodnie z MSR 18 przychód związany z transakcją obejmującą świadczenie usługi ujęty zostaje według stopnia zaawansowania realizacji transakcji, jeżeli wynik transakcji może zostać oszacowany w sposób wiarygodny.

Znaczne ryzyko ubezpieczeniowe

- B22 Umowa jest umową ubezpieczeniową tylko wówczas, gdy przenosi znaczne ryzyko ubezpieczeniowe. Paragrafy B8-B21 omawiają ryzyko ubezpieczeniowe. Poniższe paragrafy określają, ocenę, czy ryzyko ubezpieczeniowe jest znaczące.
- B23 Ryzyko ubezpieczeniowe jest znaczące tylko i wyłącznie wtedy, gdy zdarzenie objęte ubezpieczeniem może spowodować konieczność wypłacenia przez ubezpieczyciela znacznych świadczeń dodatkowych w każdym scenariuszu, wyłączając scenariusze, którym brakuje treści ekonomicznej (tzn. nie wywierają dostrzegalnego wpływu na ekonomikę transakcji). Jeżeli miałyby zostać wypłacone znaczne świadczenia dodatkowe w scenariuszach posiadających warunek podany w poprzednim zdaniu byłyby spełnione nawet wówczas, gdyby zdarzenie objęte ubezpieczeniem było zupełnie nieprawdopodobne albo nawet gdyby spodziewana (tzn. o wyważonym prawdopodobieństwie) wartość bieżąca warunkowych przepływów środków pieniężnych stanowiła niewielką część spodziewanej wartości bieżącej wszystkich pozostałych wynikających z umowy przepływów środków pieniężnych.

- B24 Dodatkowe świadczenia opisane w paragrafie B23 odnoszą się do kwot, przekraczających te, które byłyby wypłacone, gdyby zdarzenie objęte ubezpieczeniem nie zaistniało (z wyłączeniem scenariuszy, bez treści ekonomicznej). Dodatkowe kwoty obejmują koszty likwidacji szkód oraz koszty wyceny szkód, lecz wyłączają:
- (a) utratę zdolności obciążania ubezpieczonego za przyszłe usługi. Na przykład, w umowie ubezpieczeniowej na życie z funduszem inwestycyjnym śmierć ubezpieczonego oznacza, że ubezpieczyciel nie może wykonywać usług zarządzania lokatami i pobierać opłaty za te usługi. Jednakże ta strata ekonomiczna dla ubezpieczyciela nie odzwierciedla ryzyka ubezpieczeniowego, ponieważ zarządzający funduszem wzajemnym nie bierze na siebie ryzyka związanego z możliwą śmiercią klienta. Dlatego też potencjalna strata przyszłych opłat za zarządzanie lokatami nie jest miarodajna przy ocenie wielkości ryzyka ubezpieczeniowego przenoszonego przez umowę.
 - (b) rezygnację w przypadku śmierci z opłat, które byłyby pobrane za rozwiązanie lub odstąpienie od umowy. Ponieważ opłaty te zostały spowodowane przez umowę, rezygnacja z nich nie rekompensuje ubezpieczonemu wcześniej istniejącego ryzyka. Stąd też nie mają one znaczenie przy ocenie stopnia ryzyka ubezpieczeniowego przenoszonego przez umowę.
 - (c) płatność uwarunkowaną zdarzeniem, które nie powoduje znacznej szkody posiadaczowi umowy. Rozważmy umowę na przykład umowę, która wymaga, aby wystawca wypłacił jeden milion jednostek walutowych, jeżeli pewna pozycja majątku ulegnie fizycznemu uszkodzeniu powodując nieznaczną stratę ekonomiczną w wysokości jednej jednostki walutowej. W umowie tej posiadacz przenosi na wystawcę nieznaczące ryzyko utraty jednej jednostki walutowej. Jednocześnie umowa wywołuje ryzyko nieubezpieczeniowe, gdzie wystawca będzie musiał wypłacić 999 999 jednostek walutowych, jeżeli zaistnieje dane zdarzenie. Ponieważ wystawca nie przyjmuje znacznego ryzyka ubezpieczeniowego od posiadacza, umowa taka nie jest umową ubezpieczeniową.
 - (d) Możliwy udział reasekuratorów w szkodach. Udział reasekuratorów jest rozliczany oddzielnie.
- B25 Ubezpieczyciel powinien oceniać istotność ryzyka ubezpieczeniowego na podstawie poszczególnych umów, zamiast poprzez odniesienie do jego istotności dla sprawozdań finansowych (*). W ten sposób ryzyko ubezpieczeniowe może być znaczne nawet wówczas, gdy istnieje minimalne prawdopodobieństwo istotnych szkód dla całego portfela umów. Taka ocena „umowa po umowie” ułatwia klasyfikowanie umów jako umów ubezpieczeniowych. Jednak, jeżeli wiadomo, że stosunkowo jednorodny portfel małych umów zawiera umowy przenoszące ryzyko ubezpieczeniowe, ubezpieczyciel nie musi badać każdej umowy w portfelu celem określenia kilku odmiennych umów, które przenoszą nieznaczące ryzyko ubezpieczeniowe.
- B26 Z paragrafów B23-B25 wynika, że jeżeli na podstawie umowy wypłacone zostaje świadczenie na wypadek śmierci przekraczające wysokość kwoty płatnej w przypadku przeżycia, to umowa jest umową ubezpieczeniową, jeżeli dodatkowe świadczenie na wypadek śmierci nie jest nieznaczące (oceniane w odniesieniu do umowy, a nie do całego portfela umów). Jak zapisano w paragrafie B24 b), rezygnacja, w przypadku śmierci, z opłat za rozwiązanie umowy lub odstąpienie od niej nie jest ujęta w tej ocenie, jeżeli rezygnacja ta nie rekompensuje ubezpieczonemu wcześniej istniejącego ryzyka. Podobnie umowa renty dożywotniej, z której wypłacane są regularne sumy przez resztę życia ubezpieczonego, jest umową ubezpieczeniową, jeżeli suma płatności uwarunkowanych pozostawianiem ubezpieczonego przy życiu nie jest nieznacząca.
- B27 Paragraf B23 odnosi się do świadczeń dodatkowych. Świadczenia dodatkowe mogą obejmować wymóg wcześniejszej wypłaty świadczeń, jeżeli zdarzenie objęte ubezpieczeniem wystąpi wcześniej, a płatność nie jest skorygowana o wartość pieniądza w czasie. Przykładem jest umowa bezterminowego ubezpieczenia na życie o stałej kwocie (innymi słowy ubezpieczenie, które zapewnia stałe świadczenie na wypadek śmierci bez względu na to kiedy ubezpieczony umrze, bez daty wygaśnięcia ochrony). Pewne jest, że ubezpieczony umrze lecz data jego śmierci jest nieznana. Ubezpieczyciel poniesie stratę w odniesieniu do umów indywidualnych, w przypadku których ubezpieczeni umierają wcześniej, nawet wówczas gdy w odniesieniu do portfela umów ogółem strata nie ma miejsca.
- B28 Jeżeli umowa ubezpieczeniowa jest rozbita na składnik depozytowy i składnik ubezpieczeniowy, wówczas wielkość przeniesionego ryzyka ubezpieczeniowego należy oceniać przez odniesienie do składnika ubezpieczeniowego. Wielkość ryzyka ubezpieczeniowego przenoszonego przez wbudowane instrumenty pochodne należy oceniać przez odniesienie do wbudowanych instrumentów pochodnych.

(*) Dlatego umowy zawarte jednocześnie z jednym kontrahentem (lub umowy, które są od siebie zależne) powinny być traktowane jako jedna umowa.

IFRS 4

Zmiany poziomu ryzyka ubezpieczeniowego

- B29 Niektóre umowy nie przenoszą początkowo żadnego ryzyka ubezpieczeniowego na ubezpieczyciela, chociaż przenoszą to ryzyko w późniejszym czasie. Na przykład biorąc pod uwagę umowę zapewniającą określony dochód z inwestycji oraz obejmującą opcję ubezpieczonego, aby dochód z inwestycji przeznaczyć, w terminie płatności polisy, na wykupienie renty dożywotniej według stawek renty dożywotniej naliczanych przez ubezpieczyciela innym rentobiorcom i aktualnych w momencie, gdy ubezpieczony chce wykorzystać tę opcję. Umowa nie przenosi na ubezpieczyciela żadnego ryzyka ubezpieczeniowego do czasu aż ubezpieczony skorzysta z tej opcji, ponieważ do tego czasu ubezpieczyciel zachowuje prawo do wyceny renty dożywotniej na bazie odzwierciedlającej ryzyko ubezpieczeniowe przenoszone na niego w tym czasie. Jednakże, jeżeli umowa wyszczególnia stawki renty dożywotniej (względnie podstawy do ich naliczania), wówczas umowa przenosi ryzyko ubezpieczeniowe na ubezpieczyciela już w ujęciu początkowym.
- B30 Umowa, która kwalifikuje się jako umowa ubezpieczeniowa pozostaje umową ubezpieczeniową do czasu aż wygasną lub upłyną wszystkie wynikające z niej prawa i zobowiązania.
-

ZAŁĄCZNIK C

IFRS 4

Zmiany wprowadzone do innych standardów MSSF

Poprawki w niniejszym załączniku znajdują zastosowanie dla okresów rocznych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2005 r lub po tej dacie. Jeżeli jednostka gospodarcza zastosuje MSSF 4 na okres wcześniejszy, poprawki te znajdują zastosowanie we wcześniejszym okresie.

Zmiany w MSR 32 oraz MSR 39

- C1 W MSR 32 *Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja* (poprawionej w roku 2003), zmieniono numer paragrafu 4(d) na 4(c). Paragraf 4(c) zmieniono na 4(d) i poprawiono w sposób przedstawiony w paragrafie C4.

Paragraf 6 został usunięty.

Na końcu paragrafu OS8 dodano następujące zdanie:

Niektóre z tych warunkowych praw i zobowiązań mogą stanowić umowy ubezpieczeniowe w myśl MSSF 4.

- C2 W MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* (zaktualizowanym w 2003 r.) zmieniono numer paragrafu 2 e) na 2 d). Numer paragrafu 2 d) zmieniono na 2 e) i poprawiono w sposób przedstawiony w paragrafie C5. Paragraf OS4 został zmieniony i otrzymuje następujące brzmienie:

OS4. Niniejszy standard ma zastosowanie do aktywów finansowych i zobowiązań finansowych ubezpieczycieli, różnych od praw i obowiązków, które zostały wyłączone na mocy paragrafu 2 e), ponieważ wynikają one z umów objętych MSSF 4

- C3 Paragrafy 4 e) MSR 32 oraz 2 h) MSR 39 zawierają zwolnienia przedmiotowe odnoszące się do instrumentów pochodnych opierających się na zmiennych klimatycznych, geologicznych lub innych zmiennych fizycznych. Paragrafy te zostały usunięte. W wyniku tego rodzaju instrumenty pochodne wchodzą w zakres MSR 32 oraz MSR 39 chyba, że spełniają definicję umowy ubezpieczeniowej i wchodzą w zakres MSSF 4. Ponadto, paragraf OS1 MSR 39 został zmieniony i otrzymał następujące brzmienie:

OS1. Niektóre umowy wymagają dokonania płatności uzależnionych od zmiennych klimatycznych, geologicznych lub innych czynników naturalnych. (Te uzależnione od zmiennych klimatycznych są niekiedy zwane „pogodowymi instrumentami pochodnymi”). Jeśli umowy te nie są objęte zakresem MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*, to wchodzą w zakres niniejszego standardu.

- C4 Do MSR 32 dodano nowy paragraf 4 e). W wyniku tej zmiany oraz zmian dokonanych przez paragrafy C1 oraz C3 oraz przez MSSF 3 „*Połączenia jednostek gospodarczych*”, paragraf 4 c)-e) otrzymuje następujące brzmienie:

(c) **umów o warunkową korektę ceny przejęcia w przypadku łączenia jednostek (zob. MSSF 3 *Połączenie jednostek gospodarczych*). Powyższe zwolnienie dotyczy wyłącznie jednostki przejmującej.**

(d) **umów ubezpieczeniowych zdefiniowanych w MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*. Jednakże, niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w umowy ubezpieczeniowe, jeśli MSR 39 wymaga, aby jednostka wykazywała je odrębnie.**

(e) **instrumentów finansowych objętych MSSF 4, gdyż mają one cechę dyskrecjonalnej partycypacji. Emitent takich instrumentów jest zwolniony ze stosowania w odniesieniu do tej cechy paragrafów 15-32 oraz OS25-OS35 niniejszego standardu, które dotyczą odróżniania zobowiązań finansowych od instrumentów kapitałowych. Jednak instrumenty takie objęte są wszystkimi innymi wymaganiami niniejszego standardu. Ponadto, niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w takie instrumenty (zob. MSR 39).**

Paragraf 4 f) dodany przez MSSF 2 „*Płatności w formie akcji własnych*”, pozostaje niezmienny.

IFRS 4

C5 Z MSR 39 paragraf 2(f) został usunięty. W wyniku tej zmiany, a także zmian dokonanych przez paragrafy C2 i C3 oraz przez MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”, paragraf 2(d)–(g) otrzymuje następujące brzmienie:

- (d) *instrumentów finansowych wyemitowanych przez jednostkę, które spełniają definicję instrumentu kapitałowego zgodnie z MSR 32 (z uwzględnieniem opcji i warrantów). Jednakże, posiadacz takich instrumentów kapitałowych powinien stosować niniejszy standard w odniesieniu do tych instrumentów, o ile nie podlegają one wyłączeniu na mocy punktu (a.)*
- (e) *praw i obowiązków wynikających z umów ubezpieczeniowych zgodnie z definicją z MSSF 4 Umowy ubezpieczeniowe lub kontraktów, które znajdują się w zakresie MSSF 4, ponieważ zawierają cechę dyskrecjonalnej partycypacji. Jednakże, niniejszy standard stosuje się do instrumentów pochodnych wbudowanych w taki umowę, chyba że wbudowany instrument pochodny sam znajduje się w zakresie MSSF 4 (zob. paragrafy 10-13 oraz Załącznik A paragrafy OS23-OS33). Ponadto, jeśli umowa ubezpieczeniowa jest kontraktem gwarancji finansowej zawartym lub utrzymywanym w związku z przeniesieniem na inną stronę aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych objętych niniejszym standardem, wystawca stosuje niniejszy standard do takich kontraktów (zob. paragraf 3 oraz Załącznik A paragraf OS4A).*
- (f) *umów dotyczących zapłaty warunkowej w przypadku łączenia jednostek (zob. MSSF 3 Połączenie jednostek). Powyższe zwolnienie stosuje się jedynie w stosunku do jednostki przejmującej.*
- (g) *umowy pomiędzy nabywającym a sprzedającym w przypadku łączenia jednostek, dotyczącej nabycia lub sprzedaży jednostki przejmowanej w przyszłości.*

Zmieniono numer paragrafu 2 i) oraz j) na 2 h) i i). Paragraf 2 i) został dodany przez MSSF 2 „Płatności w formie akcji własnych”.

Paragraf 3 został usunięty i zastąpiony nowym paragrafem 3. Dodano następujący paragraf OS4A:

3. Niektóre kontrakty gwarancji finansowej wymagają od wystawcy dokonania płatności pokrywającej stratę poniesioną przez posiadacza z powodu niedokonania przez określonego dłużnika płatności w terminie zgodnym z pierwotnymi lub zmienionymi warunkami instrumentu dłużnego. Jeśli to wymaganie przenosi znaczące ryzyko na wystawcę, kontrakt jest umową ubezpieczeniową zgodnie z definicją MSSF 4 (zob. par. 2 e) oraz OS4A). Inne kontrakty gwarancji finansowych wymagają dokonania płatności na skutek zmian określonych stóp procentowych, ceny instrumentu finansowego, ceny towaru, kursu walutowego, indeksu cen lub stóp procentowych, ratingów kredytowych, lub indeksów kredytowych, lub innych zmiennych, przy założeniu, że w przypadku zmiennych niefinansowych zmienne te nie są specyficzne dla strony kontraktu. Takie kontrakty są w zakresie niniejszego standardu

OS4A. Umowy gwarancji finansowych mogą przybierać różne formy prawne, takie jak gwarancja finansowa, akredytywa, umowa o poręczenie spłaty wierzytelności lub umowa o ubezpieczenie. Sposób traktowania takich umów nie zależy od ich formy prawnej. Poniżej przedstawiono przykłady poprawnego postępowania w przypadku takich umów (zob. paragrafy 2 e) i 3):

- (a) Jeśli kontrakt nie jest umową o ubezpieczenie zgodnie z definicją MSSF 4, emitent stosuje niniejszy standard. Zatem, umowa o gwarancję finansową wymagająca płatności w przypadku, gdy ocena wiarygodności kredytowej wierzyciela spadnie poniżej określonego poziomu, jest objęta niniejszym standardem.
- (b) Jeśli jednostka udzieliła lub otrzymała gwarancję finansową dotyczącą przeniesienia na inną stronę aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych objętych niniejszym standardem, to niniejszy standard ma zastosowanie.
- (c) Jeśli kontrakt jest umową o ubezpieczenie, zgodnie z definicją MSSF 4, wystawca stosuje MSSF 4, o ile nie zachodzą warunki określone w b)
- (d) Jeśli wystawca udziela gwarancji finansowej w związku ze sprzedażą towarów, to stosuje MSR 18 w celu ustalenia, kiedy ująć wynikające z tego tytułu przychody.

- C6 W MSR 39, paragraf 9, wyrażenie „innej zmiennej” w definicji instrumentu pochodnego zostało zastąpione wyrażeniem „innej zmiennej, przy założeniu, że w przypadku zmiennej niefinansowej, zmienna ta nie jest specyficzna dla strony kontraktu”. Taka sama zmiana została dokonana w paragrafie 10 MSR 39. Do MSR 39 dodano następujący nowy paragraf OS12A:

OS12A. Definicja instrumentu pochodnego odwołuje się do zmiennych niefinansowych, które nie są specyficzne dla danej strony kontraktu. Obejmują one współczynniki strat wywołanych trzęsieniami ziemi w określonym regionie lub wskaźniki temperatury w określonym mieście. Zmienne niefinansowe specyficzne dla danej strony kontraktu obejmują wystąpienie lub niewystąpienie pożaru powodującego zniszczenie składnika aktywów należącego do strony kontraktu. Zmiana wartości godziwej niefinansowego składnika aktywów jest specyficzna dla posiadacza, jeśli wartość godziwa odzwierciedla nie tylko zmiany cen rynkowych dla tego składnika aktywów (zmienna finansowa), ale również stan określonego posiadanego składnika aktywów niefinansowych (zmienna niefinansowa). Np., jeśli gwarancja ceny rezydualnej określonego samochodu wystawia gwarantującego na ryzyko zmiany fizycznych właściwości samochodu, zmiana ceny rezydualnej jest specyficzna dla właściciela samochodu.

- C7 W MSR 32 dodano nowy paragraf 91A, natomiast w paragrafie 86 powołanie na paragraf 90 został poszerzony poprzez dodanie powołania na paragraf 91A:

91A. Niektóre aktywa finansowe i zobowiązania finansowe mają cechę dyskrecjonalnej partycypacji, którą opisano w MSSF 4 Umowy ubezpieczeniowe. Jeśli jednostka nie może wiarygodnie ustalić wartości godziwej tej cechy, to fakt ten ujawnia się wraz z opisem umowy, jej wartością bilansową oraz objaśnieniem powodów niemożności wiarygodnego ustalenia wartości godziwej, a jeśli możliwe, to również określeniem przedziału oszacowań, w którym prawdopodobnie mieści się wartość godziwa danego instrumentu.

W paragrafie 49e) wyrażenie „polisa ubezpieczeniowa” zostało zastąpione wyrażeniem „umowa ubezpieczeniowa”.

- C8 W MSR 39 paragraf OS30 podano przykład wbudowanych instrumentów pochodnych, które rozpatrywane są jako ściśle nie związane z umową zasadniczą, natomiast w paragrafie WS33 podano przykłady wbudowanych instrumentów pochodnych, które są rozpatrywane jako ściśle związane z umową zasadniczą. Paragrafy OS30 g) oraz OS33 a), b) i d) zostały zmienione przez dodanie odniesień do umów ubezpieczenia, w sposób podany poniżej oraz do paragrafu OS 33 dodano punkty g) i h):

OS30 (g) Opcja kupna, sprzedaży, lub dokonania przedpłaty wbudowana w zasadniczy instrument dłużny lub ubezpieczeniowy nie jest ściśle powiązana z instrumentem zasadniczym, chyba że cena wykonania opcji jest w przybliżeniu równa wartości zamortyzowanego kosztu instrumentu dłużnego lub wartości bilansowej kontraktu ubezpieczeniowego na każdy dzień rozliczania. Z perspektywy wystawcy zamiennego instrumentu dłużnego z wbudowaną opcją kupna lub sprzedaży, ocena czy dana opcja kupna lub sprzedaży jest ściśle powiązana z zasadniczym instrumentem dłużnym dokonywana jest przed wydzieleniem składnika kapitałowego zgodnie z MSR 32.

OS33 (a) Instrument wbudowany, w którym zmienną bazową jest stopa procentowa lub indeks stóp procentowych, które mogą zmieniać kwotę odsetek, jakie w innym przypadku byłyby płacone lub otrzymywane z oprocentowanej dłużnej lub ubezpieczeniowej umowy zasadniczej, jest ściśle powiązany z umową zasadniczą, chyba że złożony instrument może być rozliczony w taki sposób, że posiadacz nie odzyskałby niemalże całej ujętej inwestycji lub wbudowany instrument pochodny mógłby, co najmniej podwoić początkową wewnętrzną stopę zwrotu posiadacza wynikającą z umowy zasadniczej oraz spowodować, że stopa zwrotu byłaby, co najmniej dwukrotnie większa od stopy rynkowej dla kontraktów o podobnych warunkach jak umowa zasadnicza.

(b) Instrument na dolny lub górny pułap stóp procentowych, wbudowany w kontrakt dłużny lub ubezpieczeniowy, jest ściśle powiązany z instrumentem zasadniczym, o ile górny pułap jest na poziomie lub powyżej rynkowej stopy procentowej, a kontrakt na dolny pułap stopy procentowej jest na poziomie lub poniżej poziomu stopy rynkowej w momencie zawarcia kontraktu, przy czym dolny lub górny pułap nie jest zmodyfikowany w stosunku do kontraktu zasadniczego. Podobnie, klauzule zawarte w umowach dotyczących kupna lub sprzedaży aktywów (np. towarów), które określają dolny lub górny pułap cen do zapłacenia lub do otrzymania za te aktywa, są ściśle związane z umowami zasadniczymi, jeśli obydwa instrumenty na dolny lub górny pułap cen nie posiadały wartości wewnętrznej w momencie zawarcia umowy i nie były zmodyfikowane.

IFRS 4

- (d) Walutowy instrument pochodny wbudowany w umowy zasadnicze będące kontraktami ubezpieczeniowymi lub nie będące instrumentami finansowymi (takie jak umowy kupna lub sprzedaży składnika niefinansowego, które wyrażone są w walucie obcej), jest ściśle związany z umową zasadniczą, pod warunkiem, że nie jest zmodyfikowany, nie ma cech opcji i wymaga płatności wyrażonych w jednej z poniższych walut:
- (i) w walucie funkcjonalnej, którejkolwiek z istotnych stron umowy;
 - (ii) w walucie, w której zazwyczaj w obrocie międzynarodowym ustalana jest cena nabywanego lub sprzedawanego towaru lub usługi (np. dla transakcji dotyczących ropy naftowej taką walutą jest dolar amerykański);
- lub
- (iii) w walucie powszechnie stosowanej w umowach kupna lub sprzedaży składników niefinansowych w środowisku gospodarczym, w którym umowa została zawarta (tj. relatywnie stabilna i płynna waluta, która jest powszechnie stosowana w lokalnym obrocie gospodarczym lub zewnętrznej wymianie handlowej).
- (g) Instrument pochodny powiązany z jednostkami uczestnictwa wbudowany w zasadniczy instrument finansowy lub kontrakt ubezpieczeniowy, jest ściśle związany z instrumentem lub kontraktem zasadniczym, jeśli płatności wyrażone w jednostkach uczestnictwa są wyceniane według bieżącej wartości jednostek, która odzwierciedla wartość godziwą aktywów funduszu. Cecha powiązania z jednostkami uczestnictwa to takie postanowienie umowy, które wymaga płatności wyrażonej w jednostkach uczestnictwa wewnętrznego lub zewnętrznego funduszu inwestycyjnego.
- (h) Instrument pochodny wbudowany w kontrakt ubezpieczeniowy jest ściśle związany z zasadniczym kontraktem ubezpieczeniowym, jeśli wbudowany instrument pochodny oraz zasadniczy kontrakt ubezpieczeniowy są współzależne do tego stopnia, że jednostka nie jest w stanie oddzielnie wycenić instrumentu wbudowanego, (tj. bez uwzględnienia kontraktu zasadniczego).

Zmiany w innych MSSF

C9 MSR 18 „Przychody” został zmieniony w niżej opisany sposób.

Paragraf 6 c) otrzymuje następujące brzmienie:

- (c) umowy ubezpieczeniowe objęte postanowieniami MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”.

C10 W MSR 19 „Świadczenia pracownicze” dodany został następujący przypis w definicji kwalifikującej się polisy ubezpieczeniowej zawartej w paragrafie 7:

- (f) Kwalifikująca się polisa ubezpieczeniowa niekoniecznie jest umową ubezpieczeniową, zgodnie z jej definicją zawartą w MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”.

C11 W MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”, paragrafy 1 b) i 4 zostały usunięto i dodano nowy paragraf 5 e) o następującym brzmieniu:

- (e) umowy ubezpieczeniowe (zob. MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”). Jednakże niniejszy standard ten stosuje się w odniesieniu do rezerw, zobowiązań warunkowych oraz aktywów warunkowych ubezpieczyciela, innych niż te, które wynikają ze zobowiązań umownych oraz praw wypływających z umów ubezpieczenia objętych postanowieniami MSSF 4.

W paragrafie 2 (zgodnie z aktualizacją wprowadzoną przez MSR 39 w 2003 r.), ostatnie zdanie zostało skreślone.

C12 W MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne” (zaktualizowanym w 2003 r.) dodano paragrafy 32A-32C oraz 75 f) iv) oraz w paragrafie 30 zamieszczono powołanie na paragraf 32A:

30. **Z wyjątkiem przypadków opisanych w paragrafach 32A i 34, jednostka powinna wybrać jako zasadę rachunkowości jedną z metod wyceny: model wartości godziwej opisany w paragrafach od 33 do 55 lub model ceny nabycia opisany w paragrafie 56, a następnie stosować wybraną metodę wyceny do wszystkich swoich nieruchomości inwestycyjnych.**

Nieruchomości inwestycyjne związane ze zobowiązaniami

IFRS 4

32A. *Jednostka może:*

(a) *wybrać albo model wartości godziwej, albo model ceny nabycia dla wszystkich nieruchomości inwestycyjnych zabezpieczających zobowiązania, które dają zwrot powiązany bezpośrednio z wartością godziwą – albo ze zwrotem z – określonych aktywów, w tym z danej nieruchomości inwestycyjnej;*

oraz

(b) *wybrać albo model wartości godziwej, albo model ceny nabycia dla wszystkich pozostałych nieruchomości inwestycyjnych, bez względu na wybór dokonany w a).*

32B. Niektórzy ubezpieczyciele i inne jednostki obsługują wewnętrzny fundusz nieruchomości, który emituje nominalne jednostki, przy czym część tych jednostek jest w posiadaniu inwestorów w ramach umów powiązanych z funduszem inwestycyjnym, a część jest w posiadaniu jednostki. Paragraf 32A nie zezwala na wycenę nieruchomości posiadanych w ramach funduszu częściowo według ceny nabycia, a częściowo według wartości godziwej.

32C. Jeśli jednostka wybiera różne modele dla dwóch kategorii opisanych w paragrafie 32A, przychody ze sprzedaży nieruchomości inwestycyjnych pomiędzy pulami aktywów wycenianymi przy zastosowaniu różnych modeli powinny być ujęte według wartości godziwej, a łączne zmiany wartości godziwej powinny być ujęte w rachunku zysków i strat. W związku z tym, jeśli sprzedawana jest nieruchomość inwestycyjna z puli wycenianej według wartości godziwej do puli wycenianej według ceny nabycia, wartość godziwa danej nieruchomości na dzień sprzedaży stanowi jej domniemany koszt.

75(f)(iv) *łączyć zmianę wartości godziwej ujętą w rachunku zysków i strat dotyczącą sprzedaży nieruchomości inwestycyjnych z puli aktywów ujmowanych zgodnie z modelem ceny nabycia do puli aktywów ujmowanych zgodnie z modelem wartości godziwej (zob. paragraf 32C).*

C13 MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy” został zmieniony w następujący sposób.

W paragrafie 12 odnośnik do paragrafów 13-25C został zastąpiony odnośnikiem do paragrafów 13-25D.

Paragrafy 13 g) i h) zostały zmienione i wprowadzony został nowy podpunkt i) o następującym brzmieniu:

(g) transakcje płatności w formie akcji własnych (paragrafy 25A),

(h) umowy ubezpieczeniowe (paragraf 25B i 25C)

oraz

(i) zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji zawarte w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych (paragraf 25 D)

Po paragrafie 25C dodano nowy nagłówek i następujący nowy paragraf 25D:

Umowy ubezpieczeniowe

25D Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może zastosować przepisy przejściowe zawarte w MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*. MSSF 4 zabrania wprowadzania zmian w zasadach rachunkowości dotyczących umów ubezpieczeniowych, włączając zmiany dokonane przez jednostki stosujące MSSF po raz pierwszy.

IFRS 4

Paragraf 36A oraz poprzedzający go nagłówek zostały zmienione przez wstawienie odnośników do MSSF 4 o następującym brzmieniu:

Zwolnienia ze stosowania wymogu przekształcania danych porównawczych dotyczących MSR 39 i MSSF 4

36A W pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF, jednostka, która przyjęła MSSF przed 1 stycznia 2005 r., powinna prezentować dane porównawcze przynajmniej za jeden rok, ale informacje te nie muszą być zgodne z MSR 32, MSR 39 i MSSF 4. Jednostka, która zdecyduje się na prezentowanie danych porównawczych, które nie są zgodne z MSR 32, MSR 39 i MSSF 4 w pierwszym roku obowiązywania przepisów przejściowych powinna:

- (a) stosować wcześniej stosowane ogólnie przyjęte zasady rachunkowości przy sporządzaniu danych porównawczych dotyczących instrumentów finansowych objętych postanowieniami MSR 32 i MSR 39 oraz w odniesieniu do umów ubezpieczeniowych objętych postanowieniami MSSF 4.
- (b) ujawnić ten fakt łącznie z podstawowymi zasadami przyjętymi do sporządzenia tych danych

oraz

- (c) ujawnić rodzaj głównych korekt, które byłyby konieczne, aby dane te były zgodne z MSR 32, MSR 39 i MSSF 4. Jednostka nie musi wyliczać tych korekt. Jednakże jednostka powinna traktować uzgodnienie między bilansem sporządzonym na dzień sprawozdawczy okresu porównawczego (tj. bilansem zawierającym dane porównawcze sporządzone zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości) a bilansem sporządzonym na dzień będący początkiem pierwszego okresu sprawozdawczego, w którym zastosowano MSSF (tj. pierwszego okresu zawierającego informacje zgodne z MSR 32, MSR 39 i MSSF 4), jako uzgodnienie, które wynika ze zmian zasad (polityki) rachunkowości oraz ujawnić informacje wymagane przez paragraf 28 a)-e) oraz f) i) MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”.

Paragraf 28 f) i) stosuje się wyłącznie w odniesieniu do kwot zaprezentowanych w bilansie sporządzonym na dzień sprawozdawczy okresu porównawczego.

W przypadku jednostki, która zdecyduje się na prezentowanie danych porównawczych, które nie są zgodne z MSR 32, MSR 39 i MSSF 4, odniesienie do „dnia przejścia na MSSF” będzie oznaczało, ale wyłącznie w przypadku tych standardów, początek pierwszego okresu sprawozdawczego, w którym zastosowano MSSF.

C14 SKI – 27 „Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu” (zgodnie z aktualizacją wprowadzoną przez MSR 39) został zmieniony w następujący sposób:

Paragraf 7 otrzymuje następujące brzmienie:

7. Pozostałe obowiązki wynikające z umowy, w tym udzielone gwarancje oraz obowiązki wynikające z wcześniejszego odstąpienia od umowy, powinny być rozliczane zgodnie z MSR 37, MSR 39 lub MSSF 4 odpowiednio od warunków umowy.

Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana

SPIS TREŚCI	Ustp
Cel	1
Zakres	2-5
Klasyfikacja aktywów trwałych (lub grup do zbycia) przeznaczonych do sprzedaży	6-14
Aktywa trwale, które mają zostać wycofane z użytkowania (wykorzystania gospodarczego)	13-14
Wycena aktywów trwałych (lub grup do zbycia) zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży	15-29
Wycena składnika aktywów trwałych (lub grup do zbycia)	15-19
Ujmowanie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości i jego odwracanie	20-25
Zmiany w planie sprzedaży	26-29
Prezentacja i ujawnianie informacji	30-42
Prezentacja działalności zaniechanej	31-36
Zyski lub straty dotyczące działalności kontynuowanej	37
Prezentacja składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) zaklasyfikowanego jako przeznaczony do sprzedaży	38-40
Dodatkowe ujawnienia	41-42
Przepisy przejściowe	43
Dzień wejścia w życie	44
Wycofanie MSR 35	45

CEL

1. Celem niniejszego standardu jest określenie podejścia księgowego do aktywów przeznaczonych do sprzedaży oraz do prezentacji i ujawniania informacji dotyczącej *działalności zaniechanej*. W szczególności niniejszy MSSF wymaga, aby:

- (a) aktywa, które spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży, były wyceniane w kwocie niższej z wartości bilansowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia, a amortyzacja takich aktywów została zaprzestana;

oraz

- (b) aktywa, które spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży, były prezentowane oddzielnie w bilansie, zaś wyniki działalności zaniechanej były prezentowane oddzielnie w rachunku zysków i strat.

IFRS 5

ZAKRES

2. Wymagania niniejszego MSSF odnoszące się do klasyfikacji i prezentacji mają zastosowanie do wszystkich ujętych aktywów trwałych (*) oraz do wszystkich grup do zbycia wyróżnionych w jednostce. Wymagania niniejszego MSSF odnoszące się do wyceny mają zastosowanie do wszystkich ujętych aktywów trwałych oraz grup do zbycia (jak wskazano w paragrafie 4), z wyjątkiem aktywów wskazanych w paragrafie 5, które należy nadal wyceniać zgodnie ze wskazanym standardem.
3. Aktywa klasyfikowane jako trwałe zgodnie z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowanym w 2003 r.) nie powinny być przeklasyfikowane do aktywów obrotowych do czasu, gdy spełnią kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży zawarte w niniejszym MSSF. Aktywa z grupy (klasy) aktywów, którą jednostka uważałaby normalnie za pozycję trwałą, a które zostały nabyte wyłącznie z zamiarem ich odsprzedaży, nie powinny być klasyfikowane jako obrotowe, chyba że spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z niniejszym MSSF.
4. W niektórych przypadkach jednostka zbywa grupę aktywów, często z bezpośrednio powiązanymi z nimi zobowiązaniami, w całości w ramach pojedynczej transakcji. Taka grupa do zbycia może być grupą ośrodków wypracowujących środki pieniężne, pojedynczym ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne lub częścią takiego ośrodka. (**) Grupa może obejmować dowolne aktywa i zobowiązania jednostki, w tym aktywa obrotowe, zobowiązania krótkoterminowe jak i aktywa wyłączone na mocy paragrafu 5 z wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny. Jeśli składnik aktywów trwałych, będący w zakresie wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny, jest częścią grupy do zbycia, to wymagania niniejszego standardu dotyczące wyceny odnoszą się do grupy jako całości. W wyniku tego, grupa jest wyceniana w kwocie niższej z jej wartości bilansowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia. Wymagania dotyczące wyceny pojedynczych aktywów i zobowiązań wchodzących w skład grupy do zbycia zostały określone w paragrafach 18, 19 i 23.
5. Regulacje niniejszego standardu dotyczące wyceny (***) nie odnoszą się do podanych poniżej aktywów zarówno dla pojedynczego składnika aktywów, jak i elementu grupy do zbycia. Przedstawione aktywa podlegają regulacjom przytoczonych standardów:
 - (a) aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (MSR 12 *Podatek dochodowy*).
 - (b) aktywa wynikające ze świadczeń pracowniczych (MSR 19 *Świadczenia pracownicze*).
 - (c) aktywa finansowe wchodzące w zakres standardu MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.
 - (d) aktywa trwałe, do których stosowany jest model wartości godziwej przedstawiony w MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*.
 - (e) aktywa trwałe, które są wyceniane w wartości godziwej pomniejszonej o oszacowane koszty związane ze sprzedażą zgodnie z MSR 41 *Rolnictwo*.
 - (f) prawa umowne wynikające z umów ubezpieczeniowych zdefiniowanych w MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*.

KLASYFIKACJA AKTYWÓW TRWAŁYCH (LUB GRUP DO ZBYCIA) PRZEZNACZONYCH DO SPRZEDAŻY

6. **Jednostka powinna zaklasyfikować składnik aktywów trwałych (lub grupę do zbycia) jako przeznaczony do sprzedaży, jeśli jego wartość bilansowa zostanie odzyskana przede wszystkim w drodze transakcji sprzedaży, a nie poprzez jego dalsze wykorzystanie.**

(*) W przypadku aktywów klasyfikowanych według kryterium płynności, aktywa trwałe obejmują kwoty, których odzyskanie jest oczekiwane w okresie dłuższym niż dwanaście miesięcy po dniu bilansowym. Paragraf 3 odnosi się do klasyfikacji takich aktywów.

(**) W momencie, gdy oczekuje się, że przepływy środków pieniężnych ze składnika aktywów lub grupy aktywów wystąpią przede wszystkim w wyniku jego (ich) sprzedaży, a nie poprzez kontynuację jego (ich) wykorzystania, przepływy te stają się w mniejszym stopniu zależne od przepływów wynikających z innych aktywów, przez co grupa do zbycia, która była częścią ośrodka wypracowującego środki pieniężne staje się osobnym ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne.

(***) Inne niż określone w paragrafach 18 i 19, które wymagają, aby podlegające im aktywa były wyceniane zgodnie z właściwym standardem MSSF

7. Sytuacja taka ma miejsce, gdy składnik aktywów (lub grupa do zbycia) jest dostępny do natychmiastowej sprzedaży w jego bieżącym stanie z uwzględnieniem jedynie normalnych i zwyczajowo przyjętych warunków dla sprzedaży tego typu aktywów (lub grup do zbycia) oraz jego sprzedaż jest *wysoce prawdopodobna*.
8. Sprzedaż jest *wysoce prawdopodobna*, gdy przedstawiciele odpowiedniego poziomu kierownictwa są zdecydowani do wypełnienia planu sprzedaży składnika aktywów (lub grupy do zbycia) oraz aktywny program znalezienia nabywcy i zakończenia planu został rozpoczęty. Ponadto, składnik aktywów (lub grupa do zbycia) musi być aktywnie oferowany na sprzedaż po cenie, która jest racjonalna w odniesieniu do jego bieżącej wartości godziwej. Dodatkowo, należy oczekiwać, że sprzedaż zostanie ujęta jako sprzedaż zakończona w czasie jednego roku od dnia klasyfikacji, z wyjątkiem sytuacji dopuszczonych przez paragraf 9, a działania potrzebne do zakończenia planu wskazują, że jest mało prawdopodobne, iż zostaną poczynione znaczące zmiany w planie albo że plan zostanie zarzucony.
9. Pewne zdarzenia lub okoliczności mogą wydłużyć okres potrzebny na sfinalizowanie transakcji sprzedaży ponad jeden rok. Wydłużenie okresu wymaganego na zakończenie sprzedaży nie wyklucza klasyfikacji składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży, jeśli opóźnienie zostało spowodowane przez zdarzenia lub okoliczności znajdujące się poza kontrolą jednostki oraz gdy istnieją wystarczające dowody, że jednostka jest zdecydowana wypełnić swój plan sprzedaży składnika aktywów (lub grupy do zbycia). Sytuacja taka będzie miała miejsce, gdy zostaną spełnione kryteria wskazane w Załączniku B.
10. Transakcje sprzedaży obejmują wymianę aktywów trwałych na inne aktywa trwałe, gdy wymiana ma charakter komercyjny zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.
11. Jeśli jednostka nabywa składnik aktywów trwałych (lub grupę do zbycia) wyłącznie z zamiarem jego późniejszego zbycia, to powinna na dzień nabycia zaklasyfikować taki składnik (lub grupę do zbycia) jako przeznaczony do sprzedaży jedynie wtedy, gdy wymagany przez paragraf 8 roczny okres zostanie spełniony (z wyjątkiem wyłączeń określonych w paragrafie 9) i jest *wysoce prawdopodobne*, że inne kryteria zawarte w paragrafach 7 i 8, które nie zostały spełnione na dzień nabycia, zostaną spełnione w krótkim okresie następującym po tym dniu (zazwyczaj w ciągu trzech miesięcy).
12. Jeśli kryteria zawarte w paragrafach 7 i 8 zostają spełnione po dniu bilansowym, jednostka nie powinna klasyfikować składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) jako przeznaczony do sprzedaży w tym sprawozdaniu. Jeśli jednak kryteria zostały spełnione po dniu bilansowym, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania do publikacji, to jednostka powinna ujawnić w informacji dodatkowej informacje określone w paragrafie 41 punkty a), b) i d).

Aktywa trwałe, które mają zostać wycofane z użytkowania (wykorzystania gospodarczego)

13. Jednostka nie powinna klasyfikować jako przeznaczony do sprzedaży składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia), który zostanie wycofany z użytkowania (wykorzystania gospodarczego). Wynika to stąd, że wartość bilansowa takiego składnika zostanie odzyskana przede wszystkim w drodze kontynuacji użytkowania. Mimo to, jeśli grupa do zbycia, która ma zostać wycofana z użytkowania spełnia kryteria paragrafu 32a) – c), jednostka powinna prezentować wyniki i przepływy środków pieniężnych grupy do zbycia jako działalność zaniechaną zgodnie z paragrafami 33 i 34 na dzień, na który zaprzestaje jej użytkowania. Aktywa trwałe (lub grupy do zbycia), które mają zostać wycofane z użytkowania obejmują aktywa trwałe (lub grupy do zbycia), które mają być użytkowane do końca ich ekonomicznego okresu użytkowania oraz aktywa trwałe (grupy do zbycia), które mają zostać zamknięte, a nie sprzedane.
14. Jednostka nie powinna traktować składnika aktywów trwałych, który został czasowo wyłączony z użytkowania jako wycofanego z użytkowania.

WYCENA AKTYWÓW TRWAŁYCH (LUB GRUP DO ZBYCIA) ZAKLASYFIKOWANYCH JAKO PRZEZNACZONE DO SPRZEDAŻY

Wycena składnika aktywów trwałych (lub grup do zbycia)

15. **Jednostka powinna wyceniać 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.**

IFRS 5

16. Jeśli nowo nabyty składnik aktywów (lub grupa do zbycia) spełnia kryteria klasyfikacji jako przeznaczony do sprzedaży (zobacz paragraf 11), to konsekwencją zastosowania paragrafu 15 będzie wycena tego składnika (lub grupy do zbycia) w momencie początkowego ujęcia w kwocie niższej z jego wartości bilansowej, jaka zostałaby wykazana, gdyby składnik nie został zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (na przykład cena nabycia) i wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia. W konsekwencji tego, jeśli składnik aktywów (lub grupa do zbycia) zostaje nabyta jako część transakcji połączenia jednostek gospodarczych, powinien być wyceniany w wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia.
17. Jeśli oczekuje się, że sprzedaż nastąpi w okresie dłuższym niż jeden rok, jednostka powinna mierzyć koszty zbycia w ich wartości bieżącej. Wzrost wartości bieżącej kosztów zbycia wynikający z upływu czasu należy prezentować w zysku lub stracie jako koszt finansowy.
18. Bezpośrednio przed początkową klasyfikacją składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczony do sprzedaży, jednostka powinna ustalić wartość bilansową składnika aktywów (lub wszystkich aktywów i zobowiązań wchodzących w skład grupy) zgodnie z właściwym MSSF.
19. W momencie późniejszej korekty wyceny grupy do zbycia, wartości bilansowe aktywów i zobowiązań, które nie wchodziły w zakres wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny, ale które wchodziły w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży, są ponownie wyceniane zgodnie z właściwym MSSF przed ustaleniem wartości godziwej grupy do zbycia pomniejszonej o koszty zbycia.

Ujmowanie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości i jego odwracanie

20. Jednostka powinna ująć odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w momencie początkowego lub późniejszego przeszacowania składnika aktywów (lub grupy do zbycia) do wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia, w zakresie, w jakim odpis ten nie został ujęty zgodnie z paragrafem 19.
21. Jednostka powinna ująć zysk w związku z późniejszym wzrostem wartości godziwej składnika aktywów pomniejszonej o koszty zbycia, jednak w kwocie nie większej niż skumulowany odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości tego składnika, który został ujęty zgodnie z niniejszym standardem lub wcześniej – zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości*.
22. Jednostka powinna ująć zysk w związku z późniejszym wzrostem wartości godziwej grupy do zbycia pomniejszonej o koszty zbycia:
 - (a) w zakresie, w jakim zysk ten nie został już ujęty zgodnie z paragrafem 19; przy czym
 - (b) nie więcej niż skumulowany odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujęty zgodnie z niniejszym standardem lub wcześniej - zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości*, dla aktywów trwałych wchodzących w zakres wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny.
23. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości (lub późniejszy zysk) ujęty dla grupy do zbycia, powinien pomniejszyć (lub powiększyć) wartość bilansową aktywów trwałych wchodzących w skład grupy, które wchodziły w zakres wymagań niniejszego standardu dotyczących wyceny, w kolejności zgodnej z procedurami przypisania takiego odpisu określonymi w paragrafach 104 punkt a) i b) oraz 122 MSR 36 (zaktualizowanego w 2004 r.).
24. Zysk lub strata nie ujęta przed dniem sprzedaży składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) powinna zostać ujęta na dzień usunięcia go z bilansu (ksiąg). Wymagania odnoszące się do usuwania z bilansu są określone w:
 - (a) paragrafach 67 – 72 MSR 16 (zaktualizowanego w 2003 r.) dla rzeczowych aktywów trwałych;

oraz
 - (b) paragrafach 112 – 117 MSR 38 *Wartości niematerialne* (zaktualizowanego w 2004 r.) dla wartości niematerialnych.
25. Jednostka nie amortyzuje składnika aktywów trwałych, gdy jest on zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży lub gdy wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży. Koszty z tytułu odsetek oraz inne koszty przypisane do zobowiązań grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży, powinny być nadal ujmowane.

Zmiany w planie sprzedaży

26. Jeśli jednostka zaklasyfikowała składnik aktywów (lub grupę do zbycia) jako przeznaczony do sprzedaży, ale kryteria określone w paragrafach 7-9 nie są dłużej spełniane, jednostka powinna zaprzestać klasyfikacji tego składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży.
27. Jednostka wycenia składnik aktywów, który nie jest dłużej klasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub nie wchodzi już w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) w kwocie niższej z:
- (a) jego wartości bilansowej z dnia poprzedzającego klasyfikację składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczony do sprzedaży, skorygowanej o amortyzację lub aktualizację wyceny, która zostałaby ujęta, gdyby składnik aktywów (lub grupa do zbycia) nie został zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży,
- i
- (b) jego wartości odzyskiwalnej z dnia podjęcia decyzji o jego nie sprzedawaniu. (*)
28. Jednostka powinna uwzględnić wymaganą korektę wartości bilansowej składnika aktywów trwałych, który przestał być klasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży w przychodach (**) z działalności kontynuowanej w okresie, w którym kryteria zawarte w paragrafach 7-9 nie są dłużej spełniane. Jednostka powinna prezentować kwotę korekty w takiej samej pozycji rachunku zysków i strat, jaka jest wykorzystywana do prezentacji zysków lub strat (jeśli istnieją) ujętych zgodnie z paragrafem 37.
29. Jeśli jednostka usuwa pojedynczy składnik aktywów lub zobowiązanie z grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży, pozostałe aktywa i zobowiązania wchodzące w skład grupy do zbycia, które mają zostać sprzedane, są nadal wyceniane jako grupa tylko, jeśli grupa ta spełnia kryteria zawarte w paragrafach 7-9. W przeciwnym wypadku aktywa trwałe pozostałe w grupie po wycofaniu z niej jakiegś pozycji, które indywidualnie spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży, powinny być indywidualnie wyceniane w kwocie niższej z ich wartości bilansowej i wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia z tego dnia. Te aktywa trwałe, które nie spełniają wymaganych kryteriów, przestają być klasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z paragrafem 26.

PREZENTACJA I UJAWNIANIE INFORMACJI

30. **Jednostka powinna prezentować i ujawnić informacje, które umożliwią użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę finansowych skutków działalności zaniechanej oraz zbycia aktywów trwałych (lub grup do zbycia).**

Prezentacja działalności zaniechanej

31. *Element jednostki gospodarczej* to działalność i przepływy środków pieniężnych, które mogą zostać wyraźnie wydzielone, operacyjnie lub dla celów sprawozdawczości finansowej, z całości jednostki gospodarczej. Innymi słowy, element jednostki gospodarczej to ośrodek wypracowujący środki pieniężne lub grupa takich ośrodków, gdy są one przeznaczone do wykorzystania.
32. Działalność zaniechana to element jednostki gospodarczej, który został zbyty lub jest zakwalifikowany jako przeznaczony do sprzedaży

oraz:

- (a) stanowi odrębną, ważną dziedzinę działalności jednostki lub jej geograficzny obszar działalności,

(*) Jeśli składnik aktywów trwałych jest częścią ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jego wartość odzyskiwalna to wartość bilansowa, która zostałaby ujęta po odpowiednim przypisaniu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka zgodnie z wymaganiami MSR 36.

(**) Chyba, że składnik aktywów należy do rzeczowych aktywów trwałych lub wartości niematerialnych i przed klasyfikacją jako przeznaczony do sprzedaży był wyceniany w wartości przeszacowanej zgodnie z MSR 16 lub MSR 38. W takim przypadku korekty wartości są traktowane jako wzrost (lub spadek) wartości z tytułu przeszacowania.

IFRS 5

- (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.

33. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić:

- (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 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) odnoszące się do nich obciążenia podatkowe wymagane przez paragraf 81h) MSR 12;

- (iii) zysk lub stratę netto (po uwzględnieniu obciążeń podatkowych) ujęty w momencie przeszacowania do wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia lub w momencie zbycia aktywów lub grupy (grup) do zbycia stanowiących działalność zaniechaną;

oraz

- (iv) odnoszące się do niego (niej) obciążenia podatkowe wymagane przez paragraf 81h) MSR 12.

Powyższe rozbitcie pojedynczej kwoty może zostać przedstawiony 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. Rozbitcie nie jest wymagane dla grup do zbycia będących nowo nabytymi jednostkami zależnymi, które w momencie nabycia spełniły wymagania klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży (paragraf 11).

- (c) przepływy środków pieniężnych netto, które można przyporządkować do działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej działalności zaniechanej. Wskazane ujawnienia mogą zostać zaprezentowane w informacji dodatkowej lub w samym sprawozdaniu finansowym. Ujawnienia te nie są wymagane dla grup do zbycia będących nowo nabytymi jednostkami zależnymi, które w momencie nabycia spełniają wymagania klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży (paragraf 11).

34. Jednostka powinna przekształcić informacje ujawniane zgodnie z paragrafem 33 dla poprzednich okresów obrotowych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym w taki sposób, aby ujawnienia te odnosiły się do wszystkich działalności, które zostały zaniechane przed dniem bilansowym ostatniego prezentowanego okresu.

35. Korekty ujęte w bieżącym okresie, dotyczące wielkości wcześniej prezentowanych w ramach działalności zaniechanej, które są bezpośrednio związane ze zbyciem działalności zaniechanej w poprzednim okresie, powinny być klasyfikowane oddzielnie w ramach działalności zaniechanej. Jednostka powinna ujawnić rodzaj i kwoty takich korekt. Przykładowe okoliczności, w których korekty takie mogą wystąpić obejmują następujące sytuacje:

- (a) poznano wynik kwestii niepewnych, które wynikały z warunków transakcji zbycia, takich jak korekta ceny nabycia i kwestie rozliczenia rekompensaty z nabywcą.

- (b) poznano wynik kwestii niepewnych, które wynikają i są bezpośrednio związane z działalnością elementu jednostki gospodarczej sprzed transakcji jego zbycia, takie jak zobowiązania z tytułu ochrony środowiska lub gwarancji na produkty spoczywające na sprzedawcy (działalności zaniechanej).
 - (c) rozliczono zobowiązania z tytułu programów świadczeń pracowniczych, przy założeniu że rozliczenie to jest bezpośrednio związane z transakcją zbycia.
36. Jeśli jednostka zaprzestaje klasyfikacji elementu jednostki gospodarczej jako przeznaczonego do sprzedaży, wyniki działalności tego elementu poprzednio prezentowane w działalności zaniechanej zgodnie z paragrafami 33-35, powinny zostać przeklasyfikowane i włączone do wyników z działalności kontynuowanej dla wszystkich prezentowanych okresów. W takiej sytuacji jednostka powinna wskazać, że kwoty prezentowane dla poprzednich okresów zostały przekształcone.

Zyski lub straty dotyczące działalności kontynuowanej

37. Każdy zysk lub strata powstałe w związku z korektą wartości składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) zaklasyfikowanego jako przeznaczony do sprzedaży, a który nie wypełnia definicji działalności zaniechanej, powinien zostać włączony do zysku lub straty okresu z działalności kontynuowanej.

Prezentacja składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) zaklasyfikowanego jako przeznaczony do sprzedaży

38. Jednostka powinna prezentować w bilansie aktywa trwale zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży oraz aktywa wchodzące w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży oddzielnie od innych aktywów. Również zobowiązania grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży powinny być prezentowane w bilansie oddzielnie od innych zobowiązań jednostki. Jednostka powinna prezentować wskazane aktywa i zobowiązania w pojedynczych kwotach, nie może jednak kompensować tych kwot ze sobą. Główne grupy (klasy) aktywów i zobowiązań zaklasyfikowanych jako przeznaczonych do sprzedaży powinny zostać ujawnione oddzielnie w bilansie lub w informacji dodatkowej, z wyjątkiem przypadków dopuszczonych przez paragraf 39. Jednostka powinna prezentować oddzielnie skumulowany zysk lub koszt ujęty bezpośrednio w kapitale, odnoszący się do składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia) zaklasyfikowanego jako przeznaczony do sprzedaży.
39. Jeśli grupa do zbycia jest nowo nabytą jednostką zależną, która spełnia kryteria klasyfikacji jako przeznaczona do sprzedaży w momencie jej nabycia (zobacz paragraf 11), ujawnianie głównych grup (klas) aktywów i zobowiązań nie jest wymagane.
40. Jednostka nie powinna przeklasyfikowywać lub przekształcać kwot prezentowanych dla aktywów trwałych lub aktywów i zobowiązań wchodzących w skład grup do zbycia zaklasyfikowanych jako przeznaczonych do sprzedaży w bilansach z lat poprzednich dla odzwierciedlenia klasyfikacji zaprezentowanej w bilansie za ostatni prezentowany okres.

Dodatkowe ujawnienia

41. Jednostka powinna ujawnić w informacji dodatkowej następujące informacje, w okresie, w którym składnik aktywów trwałych (lub grupa do zbycia) zostały zaklasyfikowane jako przeznaczony do sprzedaży lub sprzedane:
- (a) opis składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia);
 - (b) opis faktów i okoliczności sprzedaży lub prowadzących do oczekiwanego zbycia oraz oczekiwany sposób i terminy tego zbycia;
 - (c) zysk lub stratę ujętą zgodnie z paragrafami 20-22 oraz, jeśli nie zostało to przedstawione oddzielnie w rachunku zysków i strat, pozycję w rachunku zysków i strat, która uwzględnia ten zysk lub stratę;

IFRS 5

- (d) w stosownych przypadkach segment, w którym składnik aktywów trwałych (lub grupa do zbycia) są prezentowane zgodnie z MSR 14 *Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności*.
42. Jeśli zastosowanie ma paragraf 26 lub paragraf 29, jednostka powinna ujawnić w okresie, w którym została podjęta decyzja co do zmiany w planie sprzedaży składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia), opis faktów i okoliczności prowadzących do tej decyzji oraz skutek tej decyzji na wyniki działalności w danym okresie oraz w prezentowanych okresach poprzednich.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

43. Niniejszy MSSF powinien być stosowany prospektywnie do aktywów trwałych (lub grup do zbycia), które spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży oraz do działalności, które spełniają kryteria klasyfikacji jako działalności zaniechane, po dniu wejścia w życie tego standardu. Jednostka może stosować wymagania MSSF do wszystkich aktywów trwałych (lub grup do zbycia), które spełniają kryteria klasyfikacji jako przeznaczone do sprzedaży oraz do działalności, które spełniają kryteria klasyfikacji jako zaniechane po dowolnym dniu przed wejściem w życie standardu, jeśli kwoty oraz inne informacje potrzebne do zastosowania MSSF były uzyskane na dzień, na który kryteria zostały pierwotnie spełnione.

DZIEŃ WEJŚCIA W ŻYCIE

44. Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. lub później. Zaleca się jego wcześniejsze stosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu za okres rozpoczynający się przed 1 stycznia 2005 r., należy fakt ten ujawnić w sprawozdaniu finansowym.

WYCOFANIE MSR 35

45. Niniejszy standard zastępuje MSR 35 *Działalność w trakcie zaniechania*.
-

ZAŁĄCZNIK A

IFRS 5

Definicje pojęć

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

ośrodek wypracowujący środki pieniężne	Najmniejsza, możliwa do określenia grupa aktywów, która generuje wpływy środków pieniężnych, które są w znacznym stopniu niezależne od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub ich grup.
element jednostki gospodarczej	Działalność i przepływy środków pieniężnych, które mogą zostać wyraźnie wydzielone, operacyjnie lub dla celów sprawozdawczości finansowej, z całości jednostki gospodarczej.
koszty zbycia	Koszty krańcowe dające się bezpośrednio przyporządkować do czynności zbycia składnika aktywów (lub grupy do zbycia), z wyłączeniem kosztów finansowych i obciążeń z tytułu podatku dochodowego.
składnik aktywów obrotowych	Składnik aktywów, który spełnia jeden z poniższych warunków: <ul style="list-style-type: none">(a) jego realizacja jest oczekiwana w normalnym cyklu operacyjnym jednostki lub istnieje zamiar jego sprzedaży lub zużycia w normalnym cyklu operacyjnym jednostki;(b) jest utrzymany głównie z przeznaczeniem do obrotu;(c) jego realizacja jest oczekiwana w ciągu dwunastu miesięcy po dniu bilansowym; lub(d) są to środki pieniężne lub ich ekwiwalenty, chyba że nałożono na nie restrykcje co do wymiany lub wykorzystania w regulowaniu zobowiązań przez okres przynajmniej dwunastu miesięcy po dniu bilansowym.
działalność zaniechana	Element jednostki gospodarczej , który został zbyty lub jest zakwalifikowany jako przeznaczony do sprzedaży oraz: <ul style="list-style-type: none">(a) stanowi odrębną, ważną dziedzinę działalności lub geograficzny obszar działalności,(b) jest częścią pojedynczego, skoordynowanego planu zbycia odrębnej, ważnej dziedziny działalności lub geograficznego obszaru działalności lub(c) jest jednostką zależną nabytą wyłącznie w z zamiarem jej odsprzedaży.
grupa do zbycia	Grupa aktywów, które zostają w całości przeznaczone do zbycia w drodze pojedynczej transakcji sprzedaży lub transakcji o inny charakterze, wraz z bezpośrednio powiązanymi z tymi aktywami zobowiązaniami, które zostaną również przekazane w tej transakcji. Grupa obejmuje wartość firmy nabytą w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, jeśli grupa jest ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne , do którego przypisano wartość firmy zgodnie z wymaganiami paragrafów 80-87 MSR 36 <i>Utrata wartości aktywów</i> (zaktualizowanego w 2004 r.) lub jeśli jest to działalność w ramach takiego ośrodka.
wartość godziwa	Kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.
wiążące zobowiązanie zakupu	Umowa z niepowiązaną stroną, wiążąca obie strony i zazwyczaj prawnie egzekwowalna, która a) określa wszystkie znaczące warunki, w tym cenę i terminy transakcji oraz b) zawiera klauzule zniechęcające do jej niewykonania, na tyle istotne, że czynią one jej wykonanie wysoce prawdopodobnym .

IFRS 5

wysoce prawdopodobny	Znaczenie bardziej prawdopodobny niż prawdopodobny .
składnik aktywów trwałych	Składnik aktywów, który nie wypełnia definicji składnika aktywów obrotowych .
prawdopodobny	Bardziej prawdopodobny niż nie.
wartość odzyskiwalna	Wyższa z wartości godziwej składnika aktywów pomniejszonej o koszty sprzedaży i jego wartości użytkowej .
wartość użytkowa	Bieżąca, szacunkowa wartość przyszłych przepływów środków pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania składnika aktywów oraz jego zbycia na zakończenie okresu użytkowania.

ZAŁĄCZNIK B

IFRS 5

Suplement

Niniejszy załącznik stanowi integralną część MSSF.

WYDŁUŻENIE OKRESU POTRZEBNEGO NA SFINALIZOWANIE TRANSAKЦИИ SPRZEDAŻY

- B1 Jak wskazano w paragrafie 9, wydłużenie okresu potrzebnego na sfinalizowanie transakcji sprzedaży nie wyklucza klasyfikacji składnika aktywów (lub grupy do zbycia) jako przeznaczonego do sprzedaży, jeśli opóźnienie zostało spowodowane przez zdarzenia lub okoliczności znajdujące się poza kontrolą jednostki oraz gdy istnieje wystarczający dowód, że jednostka jest zdecydowana wypełnić swój plan sprzedaży składnika aktywów (lub grupy do zbycia). Wyjątek od rocznego okresu wymaganego przez paragraf 8 odnosi się zatem do następujących sytuacji, w których takie zdarzenia lub okoliczności powstały:
- (a) na dzień, gdy jednostka przystępuje do swojego planu sprzedaży składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia), racjonalnie oczekuje, że inne strony (ale nie nabywca) nałożą warunki na przekazanie składnika (lub grupy do zbycia), które wydłużą okres wymagany na sfinalizowanie transakcji sprzedaży oraz:
- (i) działania konieczne do właściwego zareagowania na te warunki nie mogą zostać rozpoczęte zanim jednostka nie otrzymała *wiążącego zobowiązania zakupu*
- oraz
- (ii) otrzymanie wiążącego zobowiązania zakupu jest wysoce prawdopodobne w ciągu jednego roku.
- (b) jednostka otrzymała wiążące zobowiązanie zakupu, a w jego wyniku nabywca lub inna strona nieoczekiwanie nałożyły warunki dotyczące przekazania składnika aktywów trwałych (lub grupy do zbycia), wcześniej zaklasyfikowanego jako przeznaczony do sprzedaży, co wydłuży okres wymagany na sfinalizowanie transakcji sprzedaży oraz:
- (i) działania konieczne do właściwego zareagowania na te warunki zostały podjęte w odpowiednim czasie,
- i
- (ii) oczekiwane jest korzystne rozwiązanie opóźniających czynników.
- (c) w czasie początkowego rocznego okresu pojawiły się okoliczności, które wcześniej były traktowane jako mało prawdopodobne, w wyniku czego składnik aktywów trwałych (lub grupa do zbycia) wcześniej zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży, nie zostaje sprzedany przed końcem tego okresu oraz:
- (i) w czasie początkowego rocznego okresu jednostka podjęła działania konieczne do zareagowania na zmianę okoliczności,
- (ii) składnik aktywów trwałych (lub grupa do zbycia) jest aktywnie wystawiony na rynku po cenie, która jest racjonalna po uwzględnieniu zmiany w okolicznościach
- oraz
- (iii) zostały spełnione kryteria paragrafów 7 i 8.
-

ZAŁĄCZNIK C

Zmiany do innych standardów MSSF

Zmiany wymienione w niniejszym załączniku mają zastosowanie do rocznych okresów rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2005 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSSF do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również będą miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

C1 W MSR 1 *Prezentacja Sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2003 r.) dokonano następujących zmian:

Dodano następujący paragraf 68:

68. **Bilans zawierać powinien co najmniej następujące pozycje przedstawiające następujące kwoty, w zakresie, w jakim ich prezentacja nie jest wymagana zgodnie z paragrafem 68A:**

(a) ...

Dodano paragraf 68A:

68A. **Bilans zawiera również pozycje prezentujące poniższe kwoty:**

(a) **suma aktywów zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży oraz aktywów wchodzących w skład grup do zbycia, które zostały zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży, zgodnie z MSSF 5, „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana”**

oraz

(b) **zobowiązania wchodzące w skład grup przeznaczonych do sprzedaży, zaklasyfikowanych jako posiadane z przeznaczeniem do sprzedaży, zgodnie z MSSF 5.**

Paragraf 81 otrzymuje następujące brzmienie.

81. **Rachunek zysków i strat zawiera co najmniej następujące pozycje za dany okres sprawozdawczy:**

....

(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;**

oraz

(f) **zysk lub strata,**

Paragraf 87 e) otrzymuje następujące brzmienie:

(e) **działalność w trakcie zaniechania**

C2 W MSR 10 *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym* paragrafy 22 b) i c) otrzymują następujące brzmienie:

(b) **ogłoszenie zamiaru zaniechania działalności**

- (c) znaczące zakupy aktywów, klasyfikacja aktywów przeznaczonych do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana” lub znacząca sprzedaż aktywów lub konfiskata kluczowych aktywów przez państwo.

C3 W MSR 14 rozdział *Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności* dokonano następujących zmian:

Paragraf 52 otrzymuje następujące brzmienie:

52. *Jednostka gospodarcza powinna ujawnić wynik segmentu w przypadku każdego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym prezentując odrębnie wynik dla działalności kontynuowanej i działalności zaniechanej.*

Dodano następujący paragraf 52A:

- 52A. *Jednostka przekształca zaprezentowane w sprawozdaniach finansowych wyniki segmentu uzyskane we wcześniejszych okresach w taki sposób, aby wymagane przez paragraf 52 ujawnienia dotyczące działalności zaniechanej odnosiły się do wszystkich rodzajów działalności, które uznano za działalność zaniechaną na dzień bilansowy ostatniego zaprezentowanego okresu.*

Paragraf 67 otrzymuje następujące brzmienie:

67. *Jednostka powinna zaprezentować uzgodnienie informacji ujawnianych na poziomie segmentów objętych obowiązkiem sprawozdawczym z informacjami zbiorczymi zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki. Przy prezentacji takiego uzgodnienia, przychody segmentu powinny być uzgodnione z przychodami jednostki uzyskanymi od klientów zewnętrznych (wraz z ujawnieniem kwoty przychodów jednostki uzyskanych od klientów zewnętrznych, które nie zostały wliczone do przychodów żadnego z segmentów). Wynik segmentu powinien być uzgodniony z porównywalnym wskaźnikiem (miarą) zysku lub straty operacyjnej oraz zysku lub straty netto jednostki. Aktywa segmentu powinny być uzgodnione z aktywami jednostki a pasywa segmentu powinny być uzgodnione z pasywami jednostki.*

C4 WMSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* (zaktualizowany 2003 r.) dokonano następujących zmian:

Paragraf 3 otrzymuje następujące brzmienie:

3. Niniejszy standard nie dotyczy:

- (a) rzeczowych aktywów trwałych zaklasyfikowanych jako aktywa przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”,

- (b) aktywów biologicznych...,

lub

- (c) praw do zasobów mineralnych...,

Standard niniejszy dotyczy natomiast rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywanych do rozwoju lub utrzymania działalności lub aktywów, o których mowa w punktach b) lub c).

Paragraf 55 otrzymuje następujące brzmienie:

55. ... Zakończenie amortyzacji następuje wtedy, gdy składnik aktywów zostanie przeznaczony do sprzedaży (lub włączony do grupy aktywów przeznaczonych do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5 lub gdy składnik aktywów został usunięty z bilansu – w zależności od tego, który moment jest wcześniejszy. Z tego wynika, że zakończenie dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie następuje wtedy, gdy składnik aktywów nie jest już potrzebny lub gdy został wyłączony z użytkowania chyba, że został już całkowicie zamortyzowany. Jednak ...

IFRS 5

Paragraf 73 e) ii) otrzymuje następujące brzmienie:

- (ii) **aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub włączone do grupy aktywów zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia (zmniejszenia),**

Paragraf 79 c) otrzymuje następujące brzmienie:

- (c) wartość bilansową rzeczowych aktywów trwałych wycofanych z używania i nie zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5,

C5 W MSR 17 *Leasing* (zaktualizowany 2003) dodano następujący paragraf 41A:

- 41A. Składnik aktywów objęty leasingiem finansowym, który sklasyfikowano jako przeznaczony do sprzedaży (lub umieszczono w kategorii sklasyfikowanej jako przeznaczone do sprzedaży) stosownie do MSSF 5 należy wykazywać zgodnie z tym MSSF.

C6 W MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* dokonano następujących zmian:

Paragraf 12 otrzymuje następujące brzmienie:

12. **Skonsolidowane sprawozdanie finansowe obejmuje wszystkie jednostki zależne jednostki dominującej.***

Do paragrafu 12 dodano następujący przypis:

- (^o) Jeżeli w momencie nabycia jednostka zależna spełnia kryteria klasyfikacji do kategorii aktywów przeznaczonych do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana”, należy ją wykazywać zgodnie z tym standardem.

Paragrafy 16 – 18 zostały usunięte.

Paragraf 37 otrzymuje następujące brzmienie:

37. **Jeżeli jednostka dominująca sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe, inwestycje w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych, nie zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży (bądź nie wchodzące w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5, ujmują się:**

(a) **w cenie nabyci lub,**

(b) **zgodnie z MSR 39.**

Dla każdej kategorii inwestycji stosuje się jednakowy sposób ujęcia. Inwestycje w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży (bądź wchodzące w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5, ujmują się zgodnie z tym MSSF.

Paragraf 39 otrzymuje następujące brzmienie:

39. **Inwestycje we jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych, wykazywane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym zgodnie z MSR 39, wykazuje się w ten sam sposób w jednostkowym sprawozdaniu finansowym inwestora.**

Paragraf 40 podpunkty a) i b) zostały usunięte.

C7 W MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* dokonano następujących zmian:

Paragraf 13 otrzymuje następujące brzmienie:

13. ***Inwestycja w jednostce stowarzyszonej powinna być ujęta w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według metody praw własności, za wyjątkiem sytuacji, kiedy:***

(a) ***inwestycja została zaliczona do aktywów przeznaczonych do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”,***

(b) ...

Paragraf 14 otrzymuje następujące brzmienie:

14. ***Inwestycje opisane w paragrafie 13 a) rozlicza się zgodnie z MSSF 5.***

Po usunięciu przez MSSF 3 *Połączenie jednostek gospodarczych* odwołań do MSR 22 *Połączenia jednostek gospodarczych* paragraf 15 otrzymuje następujące brzmienie.

15. Jeżeli inwestycja w jednostce stowarzyszonej zaklasyfikowana uprzednio jako przeznaczona do sprzedaży nie spełnia już kryteriów takiej klasyfikacji, należy ją rozliczać metodą praw własności od daty jej zaklasyfikowania jako przeznaczonej do sprzedaży. Sprawozdania finansowe za okresy od daty zaklasyfikowania inwestycji jako przeznaczonej do dnia sprzedaży należy odpowiednio skorygować.

Paragraf 16 został usunięty.

Paragraf 38 otrzymuje następujące brzmienie:

38. ***... ujawnia się oddzielnie. Udział inwestora we wszelkiej działalności zaniechanej takich jednostek stowarzyszonych również ujawnia się oddzielnie.***

C8 W MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach* dokonano następujących zmian:

Paragraf 2 a) otrzymuje następujące brzmienie.

(a) ***udział jest klasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana”;***

Paragraf 42 otrzymuje następujące brzmienie:

42. ***Udziały w podmiocie wspólnie kontrolowanym zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 ujmują się zgodnie z wymogami tego standardu.***

Po usunięciu przez MSSF 3 *Połączenie jednostek gospodarczych* odwołań do MSR 22 *Połączenia jednostek gospodarczych* paragraf 43 otrzymuje następujące brzmienie.

43. W przypadku, gdy udział w podmiocie wspólnie kontrolowanym uprzednio zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży przestaje spełniać kryteria takiej klasyfikacji, ujmuje się go za pomocą konsolidacji proporcjonalnej lub metody praw własności począwszy od daty klasyfikacji jako przeznaczony do sprzedaży. Sprawozdania finansowe za okresy począwszy od klasyfikacji udziału jako przeznaczony do sprzedaży są odpowiednio zmieniane.

Paragraf 44 został usunięty.

IFRS 5

C9 W MSR 36 „Utrata wartości aktywów” (wydanym w 1998 r.) dokonano następujących zmian:

Paragraf 1 otrzymuje następujące brzmienie.

1. **Niniejszy standard powinien być stosowany do księgowania utraty wartości wszystkich aktywów, za wyjątkiem:**
 - (a) ...
 - (f) ... (zob. MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”),
 - (g) ... (zob. MSR 41 „Rolnictwo”).
 - (h) **aktywów trwałych (lub zespołów aktywów przeznaczonych do zbycia) przeznaczonych do zbycia zgodnie z postanowieniami MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”**

Paragraf 2 otrzymuje następujące brzmienie:

2. Niniejszy standard nie dotyczy zapasów, aktywów powstających w wyniku realizacji umów o budowę, aktywów z tytułu podatku odroczonego, aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych, lub aktywów przeznaczonych do zbycia (lub włączonych do zespołów przeznaczonych do zbycia, które są uznane za przeznaczone do zbycia) ponieważ już istniejące standardy mające zastosowanie do tych aktywów zawierają szczegółowe wymogi dotyczące ich ujmowania i wyceny.

W paragrafie 5 definicja ośrodka wypracowującego zysk otrzymała następujące brzmienie:

Ośrodek wypracowujący pieniężnych środki pieniężne jest najmniejszym, możliwym do określenia zespołem aktywów generującym wpływy pieniężne będące w znacznym stopniu niezależnymi od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub grup aktywów.

Do ostatniego zdania paragrafu 9 f) dodano następujący przypis:

- (^o) Składnik aktywów, który spełnia odpowiednie wymogi, aby zostać uznany za przeznaczony do zbycia (lub zostanie włączony do zespołu aktywów uznanych za przeznaczone do zbycia) nie jest objęty zakresem merytorycznym niniejszego standardu i jest księgowany zgodnie z postanowieniami MSSF 5.

C10 W MSR 36 Utrata wartości aktywów (zmienionym w 2004 r.) dokonano następujących zmian:

Wszystkie powołania na termin „cena sprzedaży netto” zostaną zastąpione powołaniami na termin „wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży”.

Paragraf 2 otrzymuje następujące brzmienie.

2. **Niniejszy standard powinien być stosowany do księgowania utraty wartości wszystkich aktywów, za wyjątkiem:**
 - (a) ...
 - (i) **aktywów trwałych (lub zespołów aktywów przeznaczonych do zbycia) przeznaczonych do zbycia zgodnie z postanowieniami MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”**

Paragraf 3 otrzymuje następujące brzmienie:

3. Niniejszy standard nie dotyczy zapasów, aktywów powstających w wyniku realizacji umów o budowę, aktywów z tytułu podatku odroczonego, aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych, lub aktywów przeznaczonych do zbycia (lub włączonych do zespołów przeznaczonych do zbycia, które są uznane za przeznaczone do zbycia) ponieważ już istniejące standardy mające zastosowanie do tych aktywów zawierają szczegółowe wymogi dotyczące ich ujmowania i wyceny.

W paragrafie 6 definicja ośrodka wypracowującego zysk otrzymała następujące brzmienie:

Ośrodek wypracowujący pieniężnych środki pieniężne jest najmniejszym, możliwym do określenia zespołem aktywów generującym wpływy pieniężne będące w znacznym stopniu niezależnymi od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub grup aktywów.

Do ostatniego zdania paragrafu 12 f) dodano następujący przypis:

- (^{*)} Składnik aktywów, który spełnia odpowiednie wymogi, aby zostać uznany za przeznaczony do zbycia (lub zostanie włączony do zespołu aktywów uznanych za przeznaczone do zbycia) nie jest objęty zakresem merytorycznym niniejszego standardu i jest księgowany zgodnie z postanowieniami MSSF 5.

C11 W MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” paragraf 9 otrzymuje następujące brzmienie:

9. Niniejszy standard stosuje się do rezerw na restrukturyzację (łącznie z działalnością w trakcie zaniechania). W wypadku, gdy restrukturyzacja odpowiada definicji działalności w trakcie zaniechania, dodatkowe wymogi dotyczące ujawniania informacji mogą wynikać z MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”.

C12 W MSR 38 *Wartości warunkowe* (wydany w 1998 r.) (^{*)} dokonano następujących zmian:

Paragraf 2 otrzymuje następujące brzmienie:

2. ... Na przykład, niniejszego standardu nie stosuje się do:

(a) ...

(e) ...;

(f) ... i wyceny)

oraz

- (g) wartości niematerialnych sklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży (lub wchodzących w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczone do sprzedaży), zgodnie z MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”.

Paragraf 79 otrzymuje następujące brzmienie:

79. ... **Amortyzację należy zakończyć w dniu, w którym składnik aktywów został sklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub włączono go w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży, w zależności od tego, co nastąpiło wcześniej) zgodnie z MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana” lub dniu, w którym ten składnik przestaje być ujmowany**

Paragraf 106 otrzymuje następujące brzmienie:

106. Amortyzacji składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania nie zaprzestaje się z chwilą, kiedy składnik ten przestaje być użytkowany chyba, że został on w pełni umorzony lub jest sklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub wchodzący w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5.

(^{*)} Zgodnie ze zmianami wprowadzonymi przez MSR 16 w 2003 r.

IFRS 5

Paragraf 107 e) ii) otrzymuje następujące brzmienie:

- (ii) składniki aktywów sklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży (lub wchodzące w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży)

C13 W MSR 38 *Wartości niematerialne* (zaktualizowany w 2004 r.) dokonano następujących zmian:

Paragraf 3 otrzymuje następujące brzmienie:

- 3. ... Na przykład, niniejszego standardu nie stosuje się do:

- (a) ...

- (h) wartości niematerialnych sklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży (lub wchodzących w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”.

Paragraf 97 otrzymuje następujące brzmienie:

- 97. ... *Amortyzację należy zakończyć w dniu, w którym składnik aktywów został sklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub włączono go w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży, w zależności od tego, co nastąpiło wcześniej) zgodnie z MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana” lub dniu, w którym ten składnik przestaje być ujmowany.*

Paragraf 117 otrzymał następujące brzmienie:

- 117. Amortyzacji składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania nie zaprzestaje się z chwilą, kiedy składnik ten przestaje być użytkowany chyba, że został on w pełni umorzony lub jest sklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub wchodzący w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5.

Paragraf 118 e) ii) otrzymuje następujące brzmienie:

- (ii) składniki aktywów sklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży wchodzące w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży;

C14 W MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne* (zaktualizowany w 2003 r.) dokonano następujących zmian:

Paragraf 9 a) otrzymuje następujące brzmienie:

- (a) nieruchomości przeznaczone na sprzedaż w ramach zwykłej działalności jednostki.

Paragraf 56 otrzymuje następujące brzmienie:

- 56. *Po początkowym ujęciu nieruchomości, jednostka, która wybrała model ceny nabycia powinna wyceniać wszystkie należące do niej nieruchomości inwestycyjne zgodnie z wymogami MSR 16 określonymi dla tego modelu, poza nieruchomościami spełniającymi kryteria zaklasyfikowania ich do przeznaczonych do sprzedaży (lub ujętych w grupie zbycia zaklasyfikowanej do przeznaczonych do sprzedaży) zgodnie z MSSF 5 „Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana”. Nieruchomości inwestycyjne spełniające kryteria zaklasyfikowania ich do przeznaczonych do sprzedaży (lub ujęte w grupie zbycia zaklasyfikowanej do przeznaczonych do sprzedaży) wycenia się zgodnie z MSSF 5.*

Paragraf 76 c) otrzymuje następujące brzmienie:

- (c) *aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub zawarte w grupie zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczone do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia,*

Paragraf 79 d) iii) otrzymuje następujące brzmienie:

(iii) aktywa zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży lub zawarte w grupie zbycia zaklasyfikowanej do aktywów przeznaczonych do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 i inne zbycia,

C15 W MSR 41 Rolnictwo dokonano następujących zmian:

Paragraf 30 otrzymał następujące brzmienie:

30. **Przyjmuje się założenie, że wiarygodne ustalenie wartości godziwej aktywów biologicznych jest możliwe. Tym niemniej założenie to może zostać odrzucone tylko w momencie początkowego ujęcia aktywów biologicznych, dla których nie istnieją zaczerpnięte z rynku ceny lub wartości, przy czym alternatywne szacunki wartości godziwej uznaje się za wysoce niewiarygodne. W takiej sytuacji składnik aktywów biologicznych należy wycenić w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy z tytułu utraty wartości. Gdy wiarygodna wycena wartości tego składnika aktywów biologicznych stanie się możliwa, jednostka gospodarcza dokonuje wyceny tego składnika w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą. Gdy składnik trwałych aktywów biologicznych został zgodnie z MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana” zaklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub wchodzi w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży) zakłada się, iż możliwa jest wiarygodna wycena jego wartości godziwej.**

Paragraf 50 c) otrzymuje następujące brzmienie:

(c) zmniejszenia, które można przypisać sprzedaży aktywów biologicznych zaklasyfikowanych zgodnie z MSSF 5 jako przeznaczonych do sprzedaży (lub wchodzących w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży),

C16 W MSSF 1 Zastosowanie Międzynarodowych standardów po raz pierwszy dokonano następujących zmian:

Paragraf 12 b) otrzymał następujące brzmienie:

(b) Paragrafy od 26 do 34 zakazują retrospektywnego stosowania niektórych aspektów innych MSSF.

Paragraf 26 otrzymuje następujące brzmienie:

26. Niniejszy MSSF zabrania retrospektywnego stosowania niektórych postanowień innych MSSF odnoszących się do:

- (a) ...
- (b) rachunkowości zabezpieczeń (paragraf od 28 do 30),
- (c) szacunków księgowych (paragrafy od 31 do 34)

oraz

- (d) aktywów zakwalifikowanych do sprzedaży oraz do działalności w trakcie zaniechania.

Dodano następujący paragraf 34A:

34A. MSSF 5 wymaga prospektywnego zastosowania jego postanowień w odniesieniu do aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży (lub grup zbycia) spełniających kryteria zaliczenia ich do aktywów przeznaczonych do sprzedaży oraz w odniesieniu do działalności spełniającej kryteria zaliczenia jej do działalności zaniechanej po dniu wejścia w życie MSSF 5. MSSF 5 zezwala jednostce na stosowanie wymogów tego MSSF w odniesieniu do wszystkich aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży (lub grup zbycia), które spełniają kryteria zaliczenia ich do aktywów przeznaczonych do sprzedaży oraz do działalności spełniającej kryteria zaliczenia jej do działalności zaniechanej na jakąkolwiek datę przed dniem wejścia w życie MSSF 5, pod warunkiem, że wyceny oraz inne informacje niezbędne do stosowania MSSF 5 zostały uzyskane w okresie, w których kryteria te zostały pierwotnie spełnione.

IFRS 5

Dodano następujący paragraf 34B:

34B. Jednostka, która przechodzi na MSSF przed dniem 1 stycznia 2005 r. stosuje przepisy przejściowe zawarte w MSSF 5. Jednostka, która przechodzi na MSSF w dniu 1 stycznia 2005 r. i później stosuje MSSF 5 retrospektywnie.

C17 W MSSF 3 *Połączenie jednostek gospodarczych* dokonano następujących zmian:

Paragraf 36 otrzymał następujące brzmienie:

36. *Na dzień przejęcia jednostka przejmująca przypisuje koszt połączenia jednostek gospodarczych, ujmując możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej, które spełniają kryteria ujęcia określone w paragrafie 37, według ich wartości godziwej na ten dzień, z wyjątkiem aktywów trwałych (lub grup aktywów przeznaczonych do zbycia) sklasyfikowanych jako „przeznaczone do sprzedaży” zgodnie z MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”, które ujmuje się według wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Ewentualną różnicę...*

Paragrafy 75 b) i d) otrzymały następujące brzmienie:

- (b) dodatkową wartość firmy ujętą w trakcie okresu, z wyjątkiem wartości firmy zawartej w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia, która, na dzień przejęcia, spełnia kryteria klasyfikacyjne „przeznaczonej do sprzedaży” określone w MSSF 5;
- (d) wartość firmy zawartą w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia sklasyfikowanej jako „przeznaczona do sprzedaży” zgodnie z MSSF 5 oraz wartość firmy usuniętą z bilansu w trakcie okresu, która nie była wcześniej zawarta w grupie aktywów przeznaczonych do zbycia sklasyfikowanej jako „przeznaczona do sprzedaży”.

C18 W Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, Międzynarodowych Standardach Rachunkowości oraz Interpretacjach mających zastosowanie na dzień 31 Marca 2004 odwołania do „działalność w trakcie zaniechania” zostały zmienione na „działalność zaniechana”

Utrata wartości aktywów

SPIS TREŚCI	Ustp
Cel	1
Zakres	2-5
Definicje	6
Identyfikacja aktywów, w przypadku których mogła wystąpić utrata wartości	7-17
Wycena wartości odzyskiwalnej	18-57
Ustalenie wartości odzyskiwalnej składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania	24
Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży	25-29
Wartość użytkowa	30-57
Podstawy oszacowania przyszłych przepływów pieniężnych	33-38
Składniki szacunków przyszłych przepływów pieniężnych	39-53
Przyszłe przepływy pieniężne w walutach obcych	54
Stopa dyskontowa	55-57
Ustalenie wysokości i ujęcie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości	58-64
Ośrodki wypracowujące środki pieniężne i wartość firmy	65-108
Identyfikacja ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów	66-73
Wartość odzyskiwalna a wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne	74-103
Wartość firmy	80-99
Przypisywanie wartości firmy do ośrodków wypracowujących środki pieniężne	80-87
Przeprowadzanie testów na utratę wartości w odniesieniu do ośrodków wypracowujących środki pieniężne, które obejmują wartość firmy	88-90
Udziały mniejszościowe	91-95
Terminy przeprowadzania testów na utratę wartości	96-99
Majątek wspólny	100-103
Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne	104-108
Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości	109-125
Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości pojedynczego składnika aktywów	117-121
Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne	122-123
Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości „wartości firmy”	124-125

IAS 36

Ustp

Ujawnianie informacji	126-137
Szacunkowe prognozy wykorzystywane do wyceny wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, który zawiera wartość firmy lub składniki aktywów o nieokreślonym okresie użytkowania	134-137
Przepisy przejściowe oraz data wejścia w życie	138-140
Uchylenie MSR 36 (wydanego w 1998 roku)	141

Niniejszy standard zastępuje MSR 36 „Utrata wartości aktywów” (wydany w 1998 roku) i stosuje się odpowiednio:

- (a) w momencie nabycia do wartości firmy oraz składników wartości niematerialnych przejętych w wyniku połączenia jednostek na mocy umowy zawartej w dniu 31 marca 2004 roku i później,
- (b) do wszelkich pozostałych składników aktywów, w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 31 marca 2004 roku i później.

Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

CEL

1. Celem opracowania niniejszego standardu jest uregulowanie procedur, które jednostka powinna stosować, aby zapewnić, że jej składniki aktywów są wykazywane w wartości nie przekraczającej ich wartości odzyskiwalnej. Składnik aktywów wykazany jest w wartości przekraczającej jego wartość odzyskiwalną, jeśli jego wartość bilansowa jest wyższa od wartości, jaką można uzyskać na drodze jego użytkowania lub sprzedaży. Jeśli taka sytuacja wystąpi, uznaje się, że dany składnik aktywów utracił wartość, i na mocy niniejszego standardu jednostka powinna ująć odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości. Ponadto niniejszy standard określa, kiedy jednostka powinna odwrócić odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości oraz wprowadza obowiązek ujawniania pewnych informacji.

ZAKRES

2. *Niniejszy standard powinien być stosowany do księgowania utraty wartości wszystkich aktywów, za wyjątkiem:*
 - (a) *zapasów (zob. MSR 2 „Zapasy”),*
 - (b) *aktywów powstających w wyniku realizacji umów o budowę (zob. MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”),*
 - (c) *aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. MSR 12 „Podatek dochodowy”),*
 - (d) *aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 „Świadczenia pracownicze”) oraz*
 - (e) *aktywów finansowych, które są przedmiotem MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”,*
 - (f) *nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w wartości godziwej (zob. MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”),*
 - (g) *aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą wycenianych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą (zob. MSR 41 „Rolnictwo”).*

(h) *odroczonej kosztów przejścia oraz wartości niematerialnych, które wynikają z kontraktowych praw ubezpieczyciela na mocy umowy ubezpieczeniowej, w rozumieniu MSSF4 „Umowy ubezpieczeniowe”,*

oraz

(i) *aktywów trwałych (lub zespołów aktywów przeznaczonych do zbycia) przeznaczonych do zbycia zgodnie z postanowieniami MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana”.*

3. Niniejszy standard nie dotyczy zapasów, aktywów powstających w wyniku realizacji umów o budowę, aktywów z tytułu podatku odroczonego, aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych, lub aktywów przeznaczonych do zbycia (lub włączonych do zespołów przeznaczonych do zbycia, które są uznane za przeznaczone do zbycia) ponieważ już istniejące standardy mające zastosowanie do tych aktywów zawierają szczegółowe wymogi dotyczące ich ujmowania i wyceny.

4. Niniejszy standard dotyczy aktywów finansowych klasyfikowanych jako:

(a) jednostki zależne (zob. MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”),

(b) jednostki stowarzyszone (zob. MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”,

oraz

(c) wspólne przedsięwzięcia (zob. MSR 31 „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach”)

Utrata wartości innych aktywów finansowych jest regulowana przez standard MSR 39.

5. Niniejszy standard nie ma zastosowania do aktywów finansowych objętych zakresem merytorycznym MSR 39, nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w wartości godziwej zgodnie z postanowieniami MSR 40 oraz aktywów biologicznych związanych z prowadzeniem działalności rolniczej wycenianych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty związane ze sprzedażą zgodnie z MSR 41. Niniejszy standard stosuje się jednak do aktywów ewidencjonowanych w wartościach przeszacowanych (wartości godziwej) zgodnie z innymi standardami, na przykład, przeszacowaniem zawartym w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”. Ustalenie, czy mogła nastąpić utrata wartości danego przeszacowanego składnika aktywów, zależy od zasady przyjętej do ustalenia wysokości wartości godziwej tego składnika aktywów:

(a) jeśli wartość godziwa danego składnika aktywów ustalona jest na poziomie jego wartości rynkowej, jedyną różnicą między wartością godziwą składnika aktywów a jego wartością godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży są bezpośrednie krańcowe koszty zbycia tego składnika aktywów:

(i) jeśli koszty zbycia są nieistotne, wartość odzyskiwalna przeszacowanego składnika aktywów jest siłą rzeczy zbliżona do jego przeszacowanej wartości (wartości godziwej) lub jest od niej wyższa. W takim przypadku, przy spełnieniu wymagań dotyczących przeszacowania, nie jest prawdopodobne, aby nastąpiła utrata wartości przeszacowanego składnika aktywów, nie ma więc potrzeby szacowania jego wartości odzyskiwalnej.

(ii) jeśli koszty zbycia są istotne, wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży przeszacowanego składnika aktywów jest siłą rzeczy niższa od jego wartości godziwej. Tak więc, przeszacowany składnik aktywów utracił część swojej wartości, jeśli jego wartość użytkowa jest niższa od jego wartości przeszacowanej (wartości godziwej). W takim przypadku, po spełnieniu wymogów związanych z przeszacowaniem, jednostka stosuje postanowienia niniejszego standardu, aby określić, czy nastąpiła utrata wartości danego składnika aktywów.

(b) jeśli wartość godziwa danego składnika aktywów ustalona jest na podstawie innej niż jego wartość rynkowa, jego wartość przeszacowana (wartość godziwa) może być wyższa lub niższa od wartości odzyskiwalnej tego składnika. W związku z tym, po spełnieniu wymogów związanych z przeszacowaniem, jednostka stosuje niniejszy standard, aby określić, czy nastąpiła utrata wartości danego składnika aktywów.

DEFINICJE

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

Aktywny rynek jest rynkiem, który spełnia wszystkie poniższe warunki:

- (a) pozycje będące przedmiotem obrotu na rynku są jednorodne,
- (b) zazwyczaj w dowolnym momencie można znaleźć zainteresowanych nabywców i sprzedawców

oraz

- (c) ceny są publicznie dostępne

Data umowy w połączeniu jednostek jest datą, w której została zawarta znacząca umowa pomiędzy stronami podlegającymi połączeniu a w przypadku spółek giełdowych, jest to termin, w którym wiadomość o powyższym połączeniu została podana do wiadomości publicznej. W przypadku wrogiego przejęcia, najwcześniejszy terminem, w którym zostało osiągnięte znaczące porozumienie pomiędzy stronami podlegającymi połączeniu jest termin, w którym wystarczająca liczba właścicieli jednostki przejętej przyjęła ofertę jednostki przejmującej, przedłożoną w celu przejęcia kontroli nad jednostką przejętą.

Wartość bilansowa jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w bilansie, po pomniejszeniu o łączne odpisy amortyzacyjne oraz łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

Ośrodek wypracowujący środki pieniężne jest najmniejszym, możliwym do określenia zespołem aktywów generującym wpływy pieniężne będące w znacznym stopniu niezależnymi od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub grup aktywów.

Majątek wspólny (korporacyjny) są to różne od wartości firmy aktywa przyczyniające się do powstania przyszłych przepływów pieniężnych, pochodzących zarówno z danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jak i z innych ośrodków wypracowujące środki pieniężne.

Koszty zbycia są kosztami krańcowymi dającymi się bezpośrednio przyporządkować do czynności zbycia składnika aktywów, z wyłączeniem kosztów finansowych i obciążeń z tytułu podatku dochodowego.

Wartość podlegająca amortyzacji jest ceną nabycia lub kosztem wytworzenia danego składnika aktywów, lub kwotą pełniącą analogiczną funkcję w sprawozdaniu finansowym, pomniejszoną o wartość końcową tego składnika.

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

Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży jest kwotą możliwą do uzyskania ze sprzedaży składnika aktywów (lub zespołów ośrodków wypracowujące przepływy pieniężne) na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po potrąceniu kosztów zbycia.

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

Wartość odzyskiwalna odpowiada wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży lub wartości użytkowej składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne, zależnie od tego, która z nich jest wyższa.

(*) W przypadku wartości niematerialnych, terminu „amortyzacja” używa się zamiast terminu „umorzenie”. Obydwa terminy mają to samo znaczenie.

Okres użytkowania jest:

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

Wartość użytkowa jest bieżącą, szacunkową wartością przyszłych przepływów pieniężnych, których uzyskania oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

Identyfikacja aktywów, w przypadku których mogła nastąpić utrata wartości

- 7. W paragrafach od 8 do 17 określono, kiedy należy ustalić wartość odzyskiwalną. W wymogach tych operuje się terminem „składnik aktywów”, ale ma on zastosowanie tak samo do pojedynczego składnika aktywów, jak i do ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Pozostała część standardu posiada następującą strukturę:
 - (a) w paragrafach 18-57 określono wymogi dotyczące ustalania wartości odzyskiwalnej. W wymogach tych użyto terminu „składnik aktywów”, który ma zastosowanie zarówno do pojedynczego składnika aktywów, jak i do ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
 - (b) w paragrafach 58-108 określono wymogi dotyczące ujmowania i wyceny odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości. Zasady ujmowania i wyceny odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości pojedynczego składnika aktywów innego niż wartość firmy zostały szczegółowo omówione w paragrafach 58-64. W paragrafach 65-108 określono wymogi dotyczące ujmowania i wyceny odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodków wypracowujących środki pieniężne oraz wartości firmy.
 - (c) w paragrafach 109-116 określono wymogi dotyczące odwracania ujętego w poprzednich okresach odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Analogicznie jak w poprzednich paragrafach użyto terminu „składnik aktywów”, który ma zastosowanie zarówno do pojedynczego składnika aktywów, jak i do ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Dodatkowe zasady dotyczące pojedynczych składników aktywów zostały przedstawione w paragrafach 117-121, wymogi dotyczące ośrodków wypracowujących środki pieniężne zostały określone w paragrafach 122 i 123, a zasady dotyczące wartości firmy zostały zawarte w paragrafach 124-125.
 - (d) w paragrafach 126-133 określono szczegółowo informacje, które należy ujawniać w związku z utratą wartości i odwróceniem odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składników aktywów i ośrodków wypracowujących przepływy pieniężne. W paragrafach 134-137 zawarto dodatkowe zasady dotyczące ujawniania informacji odnośnie tych ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których wartość firmy lub składniki wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania zostały przypisane w celu przeprowadzenia testu na utratę wartości.
- 8. Gdy wartość bilansowa składnika aktywów jest wyższa od jego wartości odzyskiwalnej, to nastąpiła utrata wartości tego składnika aktywów. W paragrafach od 12 do 14 opisane zostały niektóre z przesłanek wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości. W wypadku wystąpienia którejkolwiek z tych przesłanek, jednostka zobowiązana jest do dokonania formalnego szacunku wartości odzyskiwalnej. Zgodnie z niniejszym standardem, za wyjątkiem sytuacji określonych w paragrafie 10, w przypadku braku przesłanek wskazujących na utratę wartości jednostka nie jest zobowiązana do przeprowadzenia formalnego szacunku wartości odzyskiwalnej.
- 9. **Na każdy dzień bilansowy jednostka powinna ocenić, czy istnieją jakiekolwiek przesłanki wskazujące na to, że mogła nastąpić utrata wartości któregoś ze składników aktywów. W razie stwierdzenia, że przesłanki takie zachodzą, jednostka powinna oszacować wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów.**
- 10. **Bez względu na to, czy istnieją przesłanki, które wskazują, iż nastąpiła utrata wartości, jednostka jest także zobowiązana do:**
 - (a) przeprowadzania corocznie testu sprawdzającego czy nastąpiła utrata wartości składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania lub składnika wartości niematerialnych, który nie jest jeszcze dostępny do użytkowania poprzez porównanie jego wartości bilansowej z wartością odzyskiwalną danego składnika. Powyższy test sprawdzający może zostać przeprowadzony w dowolnym terminie w ciągu okresu rocznego, pod warunkiem, że jest on realizowany każdego roku w analogicznym terminie. Różne składniki wartości niematerialnych mogą być poddawane testom na utratę wartości w różnych terminach. Jednakże, w przypadku, w którym składnik wartości niematerialnych został wstępnie ujęty w ciągu bieżącego okresu rocznego, składnik ten powinien zostać poddany testowi sprawdzającemu czy nie nastąpiła utrata jego wartości przed końcem bieżącego okresu rocznego.

IAS 36

- (b) przeprowadzania corocznie testu na utratę wartości w odniesieniu do wartości firmy przejętej w wyniku połączenia jednostek, zgodnie z zasadami określonymi w paragrafach 80-99.

11. Zdolność wypracowywania wystarczających przyszłych korzyści przez składnik wartości niematerialnych, które pozwolą na odzyskanie jego wartości bilansowej jest zwykle bardziej niepewna w sytuacji, gdy składnik ten nie jest jeszcze dostępny do użytkowania, niż gdy jest on już dostępny do użytkowania. Z tego względu, niniejszy standard nakłada na jednostkę wymóg przeprowadzania przynajmniej raz do roku testów na utratę wartości składnika wartości niematerialnych, który nie jest jeszcze dostępny do użytkowania.
12. **Oceniając istnienie przesłanek świadczących o możliwości utraty wartości któregoś ze składników aktywów, jednostka powinna przeanalizować co najmniej następujące przesłanki:**

Przesłanki pochodzące z zewnętrznych źródeł informacji

- (a) *utrata wartości rynkowej danego składnika aktywów odnotowana w ciągu okresu jest znacznie większa od utraty, której można było się spodziewać w wyniku upływu czasu i zwykłego użytkowania.*
- (b) *w ciągu okresu nastąpiły lub nastąpią w niedalekiej przyszłości znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka prowadzi działalność lub też na rynkach, na które dany składnik aktywów jest przeznaczony.*
- (c) *w ciągu okresu nastąpił wzrost rynkowych stóp procentowych lub innych rynkowych stóp zwrotu z inwestycji i prawdopodobne jest, że wzrost ten wpłynie na stopę dyskontową stosowaną do wyliczenia wartości użytkowej danego składnika aktywów i istotnie obniży wartość odzyskiwalną składnika aktywów.*
- (d) *wartość bilansowa aktywów netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe jest wyższa od wartości ich rynkowej kapitalizacji.*

Przesłanki pochodzące z wewnętrznych źródeł informacji

- (e) *dostępne są dowody na to, że nastąpiła utrata przydatności danego składnika aktywów lub jego fizyczne uszkodzenie.*
- (f) *w ciągu okresu nastąpiły lub też prawdopodobne jest, że w niedalekiej przyszłości nastąpią, znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest aktualnie użytkowany, lub, zgodnie z oczekiwaniami, będzie użytkowany. Do takich zmian zalicza się nie wykorzystywanie składnika aktywów, plany zaniechania działalności lub restrukturyzacji działalności, do której dany składnik należy, lub plany zbycia tego składnika aktywów przed uprzednio przewidzianym terminem oraz zmiana oceny czasu użytkowania danego składnika aktywów z nieokreślonego na okres określony (*)*
- (g) *dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej świadczące o tym, że ekonomiczne wyniki uzyskiwane przez dany składnik aktywów są, lub w przyszłości będą, gorsze od oczekiwanych.*
13. Lista zawarta w paragrafie 12 nie jest wyczerpująca. Jednostka może dostrzec istnienie innych przesłanek wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości danego składnika aktywów, co nakłada na nią obowiązek ustalenia jego wartości odzyskiwalnej lub, w przypadku wartości firmy, wymóg przeprowadzenia testów sprawdzających czy nie nastąpiła utrata jej wartości zgodnie z postanowieniami paragrafów 80-99.
14. Do dowodów pochodzących ze sprawozdawczości wewnętrznej, wskazujących na to, że mogła nastąpić utrata wartości danego składnika aktywów, zalicza się następujące przesłanki:
- (a) przepływy pieniężne wydatkowane na nabycie danego składnika aktywów, lub późniejsze zapotrzebowanie na środki pieniężne przeznaczone na eksploatację i/lub konserwację tego składnika aktywów są znacznie wyższe, niż kwoty pierwotnie przewidziane w budżecie na te cele,
- (b) rzeczywiste przepływy pieniężne netto, zysk lub strata z działalności operacyjnej wiążąca się z tym składnikiem aktywów są na znacznie gorszym poziomie niż odpowiednie kwoty przewidziane w budżecie,

(*) Składnik aktywów, który spełnia odpowiednie wymogi, aby zostać uznanym za przeznaczony do zbycia (lub zostanie włączony do zespołu aktywów uznanych za przeznaczone do zbycia) nie jest objęty zakresem merytorycznym niniejszego standardu i jest księgowany zgodnie z postanowieniami MSSF 5 „Zbycie aktywów trwałych i prezentacja działalności zaniechanej”.

- (c) nastąpił znaczny spadek w stosunku do budżetu przepływów pieniężnych netto lub zysku z działalności operacyjnej, lub znaczny wzrost przewidzianej w budżecie straty, wiążącej się z danym składnikiem aktywów,
- lub
- (d) wystąpiły straty operacyjne lub wpływy pieniężne netto wiążące się z danym składnikiem aktywów, po podsumowaniu wyników bieżącego okresu z przyszłymi wynikami przewidzianymi w budżecie.
15. Zgodnie z wymogami określonymi w paragrafie 10, niniejszy standard wymaga, aby testy sprawdzające czy nie nastąpiła utrata wartości składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, które nie są jeszcze dostępne do użytkowania, oraz wartości firmy były przeprowadzane przynajmniej raz do roku. Oprócz warunków nałożonych przez paragraf 10, przy określaniu potrzeby oszacowania wartości odzyskiwalnej aktywów należy wziąć pod uwagę kryterium istotności. Dla przykładu, jeśli uprzednio wykonane wyliczenia dowodzą, że wartość odzyskiwalna danego składnika aktywów jest znacznie wyższa od jego wartości bilansowej, jednostka nie musi ponownie szacować jego wartości odzyskiwalnej, pod warunkiem, iż nie nastąpiły żadne wydarzenia, które zniwelowałyby istniejącą różnicę. Podobna sytuacja zachodzi, jeśli uprzednio przeprowadzona analiza pokazuje, że istnienie jednej (lub więcej) z przesłanek wymienionych w paragrafie 12 nie wpływa na wartość odzyskiwalną danego składnika aktywów.
16. Tytułem wyjaśnienia paragrafu 15 należy dodać, że jeśli rynkowe stopy procentowe lub inne rynkowe stopy zwrotu z inwestycji wzrosły w ciągu okresu, jednostka nie ma obowiązku przeprowadzenia formalnego szacunku wartości odzyskiwalnej danego składnika aktywów, jeśli:
- (a) nie jest prawdopodobne, aby wzrost tych stóp rynkowych wpłynął na stopy dyskontowe stosowane przy wyliczeniu wartości użytkowej tego składnika aktywów. Dla przykładu, wzrost krótkoterminowych stóp procentowych może nie wywrzeć istotnego wpływu na stopę dyskontową stosowaną wobec składnika aktywów o nadal długim okresie użytkowania lub
- (b) jest prawdopodobne, że wzrost tych stóp rynkowych wpłynie na stopy dyskontowe stosowane przy wyliczeniu wartości użytkowej składnika aktywów, ale uprzednio przeprowadzona analiza wrażliwości wartości odzyskiwalnej wykazała, że:
- (i) nie jest prawdopodobne, aby nastąpiła istotna utrata wartości odzyskiwalnej, ponieważ istnieje prawdopodobieństwo, że przyszłe przepływy pieniężne również wzrosną (np. w niektórych przypadkach, jednostka może być w stanie udowodnić, iż koryguje ona swoje przychody, aby zniwelować działanie wzrostu stóp rynkowych)
- lub
- (ii) nie jest prawdopodobne, aby obniżenie wartości spowodowało powstanie istotnego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów.
17. Istnienie przesłanki świadczącej o tym, że wartość danego składnika aktywów mogła ulec obniżeniu, może oznaczać potrzebę zweryfikowania i skorygowania, zgodnie z odpowiednim dla danego składnika aktywów standardem, pozostałego okresu jego użytkowania, metody amortyzacji lub wartości końcowej, nawet jeśli nie ujęto żadnego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów.

Wycena wartości odzyskiwalnej

18. Niniejszy standard definiuje wartość odzyskiwalną jako wyższą spośród wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży składnika aktywów i jego wartości użytkowej. W paragrafach od 19 do 57 określono wymogi dotyczące wyceny wartości odzyskiwalnej. W wymogach tych operuje się terminem „składnik aktywów”, ale mają one zastosowanie zarówno do pojedynczego składnika aktywów, jak i do ośrodka wypracowującego przepływy pieniężne.
19. Ustalanie zarówno wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży danego składnika aktywów, jak i jego wartości użytkowej nie zawsze jest konieczne. Jeśli któraś z tych wartości jest wyższa od wartości bilansowej składnika aktywów, nie nastąpiła utrata wartości tego składnika aktywów i nie ma konieczności szacowania drugiej z wymienionych kwot.

IAS 36

20. Ustalenie wysokości wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży może być możliwe nawet wówczas, gdy dany składnik aktywów nie jest przedmiotem obrotu na aktywnym rynku. Czasami jednak ustalenie tej wartości może okazać się niemożliwe ze względu na brak podstaw do dokonania wiarygodnego szacunku kwoty, którą można uzyskać ze sprzedaży składnika aktywów na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji. W takim przypadku, jednostka może przyjąć wartość użytkową danego składnika aktywów za wartość odzyskiwalną.
21. Jeśli brak przyczyny, by sądzić, że wartość użytkowa danego składnika aktywów istotnie przewyższa jego wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży, za wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów można przyjąć jego wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży. Taka sytuacja często będzie miała miejsce w przypadku składników aktywów przeznaczonych do zbycia. Wynika to z tego, że wartość użytkowa składników aktywów przeznaczonych do zbycia będzie składała się głównie z przychodów ze sprzedaży netto, ponieważ prawdopodobne jest, że przyszłe przepływy pieniężne z dalszego użytkowania składnika aktywów do momentu jego zbycia będą kwalifikowały się do pominięcia.
22. Wartość odzyskiwalną ustala się dla pojedynczego składnika aktywów, chyba że składnik ten nie wypracowuje wpływów środków pieniężnych będących w znacznym stopniu niezależnymi od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub innych zespołów aktywów. Jeśli taka sytuacja ma miejsce, wartość odzyskiwalna ustalana jest na poziomie ośrodka wypracowującego przepływy pieniężne, do której dany składnik aktywów należy (patrz: paragrafy 65-103), z wyjątkiem sytuacji, gdy:
- (a) wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży składnika aktywów jest wyższa od jego wartości bilansowej,
- lub
- (b) wartość użytkowa składnika aktywów może zostać oszacowana jako zbliżona do jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży, a z kolei wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży jest możliwa do ustalenia.
23. W niektórych przypadkach szacunki, wartości uśrednione i pewne skróty kalkulacyjne mogą stanowić rozsądne przybliżenie zilustrowanego w niniejszym standardzie szczegółowego wyliczenia wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży lub wartości użytkowej.

Ustalenie wartości odzyskiwalnej składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania

24. Paragraf 10 wprowadza wymóg corocznego przeprowadzania testów na utratę wartości wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, poprzez porównywanie wartości bilansowej danego składnika z jego wartością odzyskiwalną, bez względu na to, czy istnieją przesłanki wskazujące na to, że taka utrata wartości mogła wystąpić. Tym niemniej, najbardziej aktualne i szczegółowe wyliczenie wartości odzyskiwalnej danego składnika aktywów, które zostało wykonane w poprzednim okresie, może zostać wykorzystane w bieżącym okresie na potrzeby testu sprawdzającego, czy nastąpiła utrata wartości danego składnika, pod warunkiem, iż spełnione zostały następujące kryteria:
- (a) jeśli składnik wartości niematerialnych nie wypracowuje wpływów środków pieniężnych będących w znacznym stopniu niezależnymi od wpływów środków pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub innych zespołów aktywów i dlatego też, jest poddawany testom sprawdzającym jako część ośrodka wypracowującego przepływy pieniężne, do którego został przypisany, a aktywa oraz zobowiązania wchodzące w skład danego ośrodka nie uległy znacznym zmianom od chwili ostatniej wyceny jego wartości odzyskiwalnej,
 - (b) w wyniku najbardziej aktualnej wyceny wartości odzyskiwalnej wyliczono kwotę, która jest znacznie wyższa od wartości bilansowej danego składnika aktywów,
- oraz
- (c) analiza zdarzeń oraz okoliczności, które uległy zmianie od chwili przeprowadzenia najbardziej aktualnego wyliczenia wartości odzyskiwalnej wskazuje na niewielkie prawdopodobieństwo uzyskania kwoty wartości odzyskiwalnej na poziomie niższym od wartości bilansowej danego składnika aktywów.

Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży

25. Najlepszym źródłem ustalania wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży danego składnika aktywów jest ważna umowa sprzedaży zawarta na warunkach rynkowych, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po uwzględnieniu kosztów krańcowych, które mogą być przypisane bezpośrednio do czynności zbycia danego składnika aktywów.

26. Przy braku ważnej umowy sprzedaży, gdy dany składnik aktywów znajduje się w obrocie na aktywnym rynku, za jego wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży przyjmuje się cenę rynkową składnika aktywów obniżoną o koszty jego zbycia. Najodpowiedniejszą ceną rynkową jest zazwyczaj bieżąca oferowana cena zakupu. Jeśli bieżące oferowane ceny zakupu nie są dostępne, podstawę oszacowania wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży może stanowić cena ostatnio dokonanej transakcji pod warunkiem, że w okresie pomiędzy datą tej transakcji a dniem przeprowadzenia szacunku nie nastąpiły znaczące zmiany uwarunkowań gospodarczych.
27. Przy braku zarówno ważnej umowy sprzedaży jak i aktywnego rynku na dany składnik aktywów, określenie wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży należy oprzeć na możliwie najbardziej wiarygodnych informacjach, którymi jednostka dysponuje na dzień bilansowy, dotyczących przeprowadzonych na warunkach rynkowych transakcji, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji. Od tak uzyskanej kwoty należy odjąć koszty zbycia. Ustalając te wartości jednostka powinna przeanalizować wyniki niedawnych transakcji, których przedmiotem były podobne aktywa z tego samego sektora gospodarki. Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży nie odzwierciedla sprzedaży pod przymusem, chyba, że kierownictwo zmuszone jest do przeprowadzenia natychmiastowej sprzedaży.
28. Wydatki związane ze zbyciem, różne od tych, które już zostały zaliczone do zobowiązań, obniżają wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży. Do przykładów należą koszty usług prawnych, opłaty skarbowe i inne obciążenia podatkowe związane z transakcją sprzedaży, koszty usunięcia składnika aktywów, bezpośrednie koszty krańcowe poniesione w celu doprowadzenia składnika aktywów do stanu umożliwiającego jego sprzedaż. Tym niemniej świadczenia związane z zakończeniem stosunku pracy (zgodnie z MSR 19 „Świadczenia pracownicze”) oraz koszty związane z ograniczeniem rozmiarów działalności lub jej reorganizacją, następujące po przeprowadzeniu zbycia składnika aktywów, nie stanowią bezpośrednich kosztów krańcowych zbycia tego składnika aktywów.
29. Czasami zbycie składnika aktywów nakładałoby na jednostkę przejmującą obowiązek przejścia pewnego zobowiązania, przy czym dostępna jest tylko jedna wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży, która obejmuje zarówno składnik aktywów, jak i zobowiązanie. Paragraf 78 zawiera wyjaśnienie sposobu postępowania w takich przypadkach.

Wartość użytkowa

30. **Oszacowanie wartości użytkowej danego składnika aktywów powinno uwzględniać następujące elementy:**
- (a) *szacunkową prognozę przyszłych przepływów pieniężnych, które zgodnie z oczekiwaniami, jednostka może uzyskać z tytułu danego składnika aktywów,*
 - (b) *oczekiwania dotyczące ewentualnych zmian kwot lub terminów wystąpienia powyższych przyszłych przepływów pieniężnych,*
 - (c) *wartość pieniądza w czasie odzwierciedloną przez bieżącą wolną od ryzyka stopę procentową,*
 - (d) *wpływ niepewności związanej z naturą danego składnika aktywów na jego cenę*
- oraz*
- (e) *inne czynniki, takie, jak brak płynności, które uczestnik rynku może odzwierciedlić w wycenie wartości przyszłych przepływów pieniężnych, jakie jednostka oczekuje uzyskać z danego składnika aktywów.*
31. Oszacowanie wartości użytkowej składnika aktywów wymaga wykonania następujących czynności:
- (a) oszacowania przyszłych wpływów i wypływów pieniężnych pochodzących z dalszego użytkowania składnika aktywów oraz z tytułu jego ostatecznego zbycia,
- oraz*
- (b) zastosowania odpowiedniej stopy dyskontowej do tych przyszłych przepływów pieniężnych.

IAS 36

32. Elementy określone w paragrafie 30b), d) i e) mogą zostać uwzględnione w formie korekty przyszłych przepływów pieniężnych lub korekty stopy dyskontowej. Bez względu na to, która z powyższych metod zostanie zastosowana przez jednostkę w celu uwzględnienia oczekiwań dotyczących ewentualnych zmian odnośnie kwot lub terminów uzyskania przyszłych przepływów pieniężnych, wynik powinien odzwierciedlać oczekiwaną wartość bieżącą przyszłych przepływów pieniężnych, czyli średnią ważoną wszystkich możliwych do uzyskania wyników. Dodatkowe wskazówki dotyczące wykorzystania technik wyceny wartości bieżącej do ustalenia wartości użytkowej składnika aktywów zostały przedstawione w Załączniku A.

Podstawy oszacowania przyszłych przepływów pieniężnych

33. **Przy wycenie wartości użytkowej, jednostka jest zobowiązana spełnić następujące wymogi:**
- a) *prognozy dotyczące przepływów pieniężnych powinny opierać się na racjonalnych i mających poparcie faktograficzne założeniach, odzwierciedlających jak najwłaściwszą ocenę kierownictwa odnośnie całokształtu warunków gospodarczych, które wystąpią podczas pozostającego okresu użytkowania składnika aktywów. W większym stopniu należy wykorzystać dowody pochodzenia zewnętrznego,*
 - b) *prognozy dotyczące przepływów pieniężnych powinny opierać się na najnowszym i zatwierdzonym przez kierownictwo budżecie/planie finansowym oraz powinny wyłączać wszelkie szacunkowe wpływy lub wypływy środków pieniężnych, które zgodnie z oczekiwaniami, jednostka może uzyskać z tytułu przyszłej restrukturyzacji lub doskonalenia lub ulepszenia wyników wytwarzanych przez dany składnik aktywów. Prognozy oparte na takim budżecie/planie finansowym powinny obejmować okres maksymalnie pięciu lat, chyba, że przyjęcie okresu dłuższego jest uzasadnione.*
 - c) *szacunkowe prognozy dotyczące przepływów pieniężnych w okresach wykraczających poza okres objęty najnowszym budżetem/planem finansowym powinny być przeprowadzone jako ekstrapolacja prognoz opartych na budżecie/planie finansowym, przy zastosowaniu stałej lub malejącej stopy wzrostu na kolejne lata chyba, że przyjęcie rosnącej stopy wzrostu jest uzasadnione. Taka stopa wzrostu nie może być wyższa od długoterminowej średniej stopy wzrostu dla produktów, sektorów przemysłowych lub kraju czy też krajów, w których jednostka prowadzi działalność, lub dla rynku, na którym składnik aktywów jest użytkowany chyba, że przyjęcie wyższej stopy jest uzasadnione.*
34. Kierownictwo ocenia zasadność założeń stanowiących podstawę aktualnych prognoz przepływów pieniężnych w oparciu o analizę przyczyn rozbieżności pomiędzy przeszłymi prognozami przepływów pieniężnych a faktycznie użytymi przepływami środków pieniężnych. Kierownictwo firmy jest zobowiązane upewnić się, że założenia, na których oparto aktualne prognozy przepływów pieniężnych są spójne z rzeczywistymi, przeszłymi wynikami, przy założeniu, że skutki późniejszych wydarzeń lub okoliczności, które nie istniały w chwili uzyskania faktycznych przepływów pieniężnych uzasadniają takie podejście.
35. Szczegółowe, precyzyjne i wiarygodne budżety/plany finansowe dotyczące przyszłych przepływów pieniężnych za okresy dłuższe niż pięć lat nie są zazwyczaj dostępne. Z tego względu, przeprowadzane przez kierownictwo szacunki przyszłych przepływów pieniężnych oparte są na najnowszym budżecie/planie finansowym obejmującym maksymalnie okres pięciu lat. Kierownictwo może skorzystać z prognoz dotyczących przepływów pieniężnych opartych na budżecie/planie finansowym obejmującym okres dłuższy niż pięć lat, jeśli jest przekonane, że prognozy takie są wiarygodne oraz na podstawie doświadczenia jest w stanie udowodnić, że rzeczywiście posiada umiejętność dokładnego prognozowania przepływów pieniężnych na porównywalnie długi okres.
36. Prognozowane przepływy pieniężne do końca okresu użytkowania danego składnika aktywów szacuje się poprzez ekstrapolację prognoz dotyczących przepływów pieniężnych opracowanych na podstawie budżetu/planu finansowego, używając stopy wzrostu dla lat kolejnych. Stopa ta powinna być stała lub malejąca chyba, że przyjęcie stopy rosnącej pozostaje w zgodzie z obiektywnymi informacjami o cyklu życiowym produktu wytwarzanego przez dany składnik aktywów lub sektora przemysłowego. Jeśli jest to odpowiednie, stopa wzrostu może być także zerowa lub ujemna.
37. Jeśli warunki rynkowe są sprzyjające, jest prawdopodobne, że konkurencja wkroczy na rynek powodując ograniczenie wzrostu. W rezultacie, jednostka będzie miała trudności z przekroczeniem średniej historycznej stopy wzrostu w dłuższym okresie (dla przykładu 20 lat) odnoszącej się do danych produktów, sektorów przemysłowych lub kraju czy też krajów, w których jednostka prowadzi działalność, lub do rynku, na którym składnik aktywów jest użytkowany.
38. Wykorzystując informacje z budżetu/planu finansowego, jednostka powinna przeanalizować, czy takie informacje uzyskano na podstawie rozsądnych i mających oparcie faktograficzne założeniach, odzwierciedlających jak najwłaściwszą ocenę kierownictwa dotyczącą całokształtu warunków gospodarczych, które wystąpią podczas pozostającego okresu użytkowania składnika aktywów.

Składniki szacunków przyszłych przepływów pieniężnych

39. **Na szacunek przyszłych przepływów pieniężnych powinny składać się:**
- a) **prognozy dotyczące wpływów środków pieniężnych z dalszego użytkowania danego składnika aktywów,**
 - b) **prognozy dotyczące wpływów środków pieniężnych, które muszą nastąpić, aby mogło dojść do wygenerowania wpływów środków pieniężnych z dalszego użytkowania danego składnika aktywów (łącznie z wpływami środków pieniężnych przeznaczonymi na przygotowanie składnika aktywów do użytkowania) i które mogą być bezpośrednio przyporządkowane lub na rozsądnych i spójnych zasadach w części przypisane temu składnikowi aktywów**
- oraz
- c) **przepływy pieniężne netto (jeśli takowe mają miejsce), które zostaną uzyskane (lub wypłacone) z tytułu zbycia składnika aktywów na koniec jego okresu użytkowania.**
40. Szacunek przyszłych przepływów pieniężnych oraz stopa dyskontowa powinny opierać się na spójnych założeniach dotyczących wzrostu cen wynikającego z ogólnej inflacji. W związku z tym, jeśli w stopie dyskontowej uwzględniono skutki wzrostu cen wynikającego z ogólnej inflacji, szacunek przyszłych przepływów pieniężnych powinien być wyrażony w wartościach nominalnych. Jeśli natomiast ze stopy dyskontowej wyłączono skutki wzrostu cen wynikającego z ogólnej inflacji, szacunek przyszłych przepływów pieniężnych powinien być wyrażony w wartościach realnych (ale powinien uwzględniać przyszłe wzrosty lub spadki ściśle określonych cen).
41. Przy prognozach dotyczących wpływów środków pieniężnych uwzględnia się koszty związane z bieżącą obsługą danego składnika aktywów oraz koszty pośrednie, które mogą być bezpośrednio przyporządkowane lub na rozsądnych i spójnych zasadach w części przypisane procesowi użytkowania tego składnika aktywów.
42. Jeśli w wartości bilansowej składnika aktywów nie uwzględniono jeszcze wszystkich wpływów środków pieniężnych, które nastąpią zanim składnik ten będzie nadawał się do użytkowania, szacując przyszłe przepływy pieniężne należy uwzględnić wszelkie dalsze przepływy pieniężne, których wystąpienia oczekuje się przed przystosowaniem danego składnika do użytkowania lub sprzedaży. Będzie tak, na przykład, w przypadku budynku w trakcie budowy lub niezakończonego projektu wchodzącego w skład pracy rozwojowej.
43. Aby uniknąć podwójnego wliczania tych samych elementów, szacując przyszłe przepływy pieniężne nie uwzględnia się:
- a) wpływów środków pieniężnych pochodzących z aktywów, które wypracowują wpływy środków pieniężnych będące w znacznym stopniu niezależne od wpływów środków pieniężnych z danego składnika aktywów (na przykład z takich aktywów finansowych jak należności),
- oraz
- b) wpływów środków pieniężnych odnoszących się do obowiązków (zobowiązań) jednostki, które zostały już zaliczone do pasywów (na przykład do zobowiązań, rezerw na świadczenia emerytalne lub innych rezerw).
44. **Przyszłe przepływy pieniężne dotyczące danego składnika aktywów należy szacować na podstawie obecnego jego stanu. Szacunek przyszłych przepływów pieniężnych nie powinien zawierać w sobie szacunkowych przyszłych wpływów lub wpływów pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się w związku z:**
- a) **przyszłą restrukturyzacją, do której jednostka jeszcze się nie zobowiązała**
- lub
- b) **ulepszeniem lub udoskonaleniem wyników uzyskiwanych ze składnika aktywów.**
45. Ponieważ przyszłe przepływy pieniężne dotyczące danego składnika aktywów szacuje się uwzględniając jego obecny stan, do wartości użytkowej nie zalicza się:
- a) przyszłych wpływów pieniężnych lub odnośnych oszczędności kosztów (na przykład redukcji kosztów zatrudnienia) lub korzyści, których pojawienia oczekuje się dzięki restrukturyzacji, do której jednostka jeszcze się nie zobowiązała lub

IAS 36

- (b) przyszłych wpływów środków pieniężnych, które spowodują ulepszenie lub udoskonalenie wyników uzyskiwanych ze składnika aktywów lub odnośnych wpływów środków pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się w związku z powyższymi wpływami.
46. Restrukturyzacja jest zaplanowanym i kontrolowanym przez kierownictwo jednostki programem, który istotnie zmienia zakres działalności prowadzonej przez jednostkę lub sposób, w jaki działalność ta jest prowadzona. MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” określa, kiedy można mówić o tym, że jednostka realizuje proces restrukturyzacji.
47. Jeśli jednostka zobowiąże się do restrukturyzacji, proces restrukturyzacyjny może wpłynąć na niektóre jej aktywa. Gdy takie zobowiązanie ma miejsce:
- (a) dla celów określenia wartości użytkowej, w szacunkach przyszłych wpływów i wpływów pieniężnych należy uwzględnić oszczędności kosztów i inne korzyści wynikające z restrukturyzacji (na podstawie najnowszego zatwierdzonego przez kierownictwo budżetu/planu finansowego)
- oraz
- (b) szacunki przyszłych wpływów pieniężnych z tytułu restrukturyzacji są ujęte w rezerwach restrukturyzacyjnych zgodnie z MSR 37.

Przykład 5 załącznika A ilustruje wpływ przyszłej restrukturyzacji na wyliczenie wartości użytkowej.

48. Do czasu poniesienia przez jednostkę wydatków, które spowodują ulepszenie lub udoskonalenie wyników uzyskiwanych z danego składnika aktywów przekraczające pierwotnie oszacowane korzyści, do szacunków przyszłych przepływów pieniężnych nie wlicza się szacunkowych przyszłych wpływów pieniężnych, które, zgodnie z oczekiwaniami, nastąpią na skutek takich inwestycji (zob. przykład 6 załącznika A).
49. Do szacunków przyszłych przepływów pieniężnych zalicza się przyszłe wydatki, których przeprowadzenie jest konieczne do podtrzymania pierwotnie oszacowanych korzyści osiągniętych z danego składnika aktywów w obecnym stanie. Jeśli ośrodek wypracowujący przepływy pieniężne obejmuje składniki aktywów o różnym szacowanym okresie użytkowania, a wszystkie z nich są niezbędne do dalszego prowadzenia działalności danego ośrodka, przy szacowaniu przyszłych przepływów pieniężnych związanych z danym ośrodkiem, przyjmuje się, że wymiana składników aktywów o krótszym okresie użytkowania stanowi część procesu jego bieżącej obsługi. Podobna sytuacja ma miejsce kiedy pojedynczy składnik aktywów składa się z komponentów o różnym szacunkowym okresie użytkowania: przy szacowaniu przyszłych przepływów pieniężnych wypracowywanych przez dany składnik aktywów, uznaje się, że wymiana elementów o krótszym okresie użytkowania stanowi część procesu jego bieżącej obsługi.
50. **Do szacunków przyszłych przepływów pieniężnych nie należy zaliczać:**
- a) wpływów lub wpływów pieniężnych pochodzących z działalności finansowej**
- oraz
- b) wpływów i płatności z tytułu podatku dochodowego.**
51. Szacunkowa prognoza przyszłych przepływów pieniężnych powinna być opracowana na podstawie założeń, które są spójne ze sposobem, w jaki została ustalona stopa dyskontowa. W przeciwnym razie, skutek niektórych założeń mógłby być wzięty pod uwagę dwukrotnie, albo w ogóle zignorowany. Ponieważ wyrazem zmiany wartości pieniądza w czasie jest zastosowanie dyskontowania szacunkowych przyszłych przepływów pieniężnych, z przepływów tych wyłącza się wpływy i wypływy pieniężne pochodzące z działalności finansowej. I analogicznie, ponieważ stopę dyskontową ustala się przed opodatkowaniem, przyszłe przepływy pieniężne są również szacowane przed opodatkowaniem.
52. **Za wartość szacunkową przepływów pieniężnych netto, które zostaną uzyskane (lub zapłacone) w związku ze zbyciem składnika aktywów na koniec jego okresu użytkowania należy przyjąć kwotę, jaką, zgodnie z oczekiwaniami, jednostka otrzyma ze zbycia składnika aktywów w ramach rynkowej transakcji zawartej między zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po obniżeniu jej o szacunkowe koszty zbycia.**
53. Wartość szacunkową przepływów pieniężnych netto, które zostaną uzyskane (lub zapłacone) w związku ze sprzedażą składnika aktywów na koniec jego okresu użytkowania, ustala się w sposób podobny do wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży tego składnika aktywów, z tym, że szacując przepływy pieniężne netto:
- (a) jednostka stosuje ceny podobnych aktywów dominujące na dzień dokonania szacunku, których okres użytkowania został już zakończony, a które eksploatowane są w warunkach podobnych do warunków, które będą towarzyszyły użytkowaniu danego składnika aktywów oraz

- (b) ceny są korygowane zarówno o skutek przyszłego wzrostu cen wynikającego z ogólnej inflacji jak i ściśle określonego przyszłego wzrostu (spadku) cen. Jeśli jednak z szacunków przyszłych przepływów pieniężnych dotyczących dalszego użytkowania danego składnika aktywów oraz stopy dyskontowej wyłączono skutek ogólnej inflacji, skutek ten jest również wyłączany z szacunku przepływów pieniężnych netto na moment zbycia.

Przyszłe przepływy pieniężne w walutach obcych

54. Przyszłe przepływy pieniężne szacuje się w walucie, w której powstaną, a następnie dyskontuje się je z zastosowaniem stopy dyskontowej odpowiedniej dla danej waluty. Uzyskaną wartość bieżącą jednostka przelicza posługując się kursem wymiany stosowanym na dzień bilansowy przy transakcjach z natychmiastową dostawą lub płatnością (typu spot).

Stopa dyskontowa

55. **Stopa dyskontowa (lub stopy) powinna (powinny) być stopą przed opodatkowaniem i odzwierciedlać bieżącą rynkową ocenę:**
- a) **wartości pieniądza w czasie,**
- oraz**
- b) **ryzyka wiążącego się z danym składnikiem aktywów, o które szacunki przyszłych przepływów pieniężnych nie zostały jeszcze skorygowane.**
56. Stopa dyskontowa odzwierciedlająca bieżącą ocenę rynkową wartości pieniądza w czasie oraz ryzyko wiążące się z danym składnikiem aktywów odpowiada zwrotowi, jakiego wymagaliby inwestorzy podejmując decyzję o inwestycji, która generowałaby przepływy pieniężne w wysokości, terminach i o rodzaju ryzyka odpowiadające przepływowi, jakie jednostka oczekuje uzyskać z danego składnika aktywów. Stopa ta szacowana jest na podstawie domyślnej stopy dyskontowej bieżących transakcji rynkowych zawieranych w odniesieniu do podobnych aktywów lub na podstawie średniej ważonej kosztu kapitału spółki giełdowej, która posiada pojedynczy składnik aktywów (lub portfel aktywów) o potencjale użytkowym i ryzyku podobnym do tego, jaki posiada analizowany składnik aktywów. Stopa (stopy) dyskontowa (dyskontowe) wykorzystywana do ustalenia wartości użytkowej danego składnika aktywów nie odzwierciedla jednak ryzyka, o które szacunkowe prognozy przyszłych przepływów pieniężnych zostały już skorygowane, ponieważ powodowałyby to nałożenie się skutków niektórych założeń.
57. Jeśli stopa dyskontowa właściwa dla danego składnika aktywów nie jest dostępna na rynku, aby ją oszacować jednostka stosuje rozwiązania zastępcze. Dodatkowe wskazówki dotyczące ustalania stopy dyskontowej w powyższych warunkach zostały przedstawione w załączniku A.

Ustalenie wysokości i ujęcie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości

58. W paragrafach od 59 do 64 określono wymogi dotyczące ujęcia i wyceny odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości pojedynczych składników aktywów, z wyłączeniem utraty wartości wartości firmy. Ujęcie i wycena odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ośrodków wypracowujących środki pieniężne oraz wartości firmy omówione zostały w paragrafach od 65 do 108.
59. **Wartość bilansową składnika aktywów należy obniżyć do poziomu jego wartości odzyskiwalnej wtedy i tylko wtedy, gdy wartość odzyskiwalna tego składnika aktywów jest niższa od jego wartości bilansowej. Kwota tej obniżki stanowi odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.**
60. **Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości powinien zostać niezwłocznie ujęty jako koszt w rachunku zysków i strat chyba, że dany składnik aktywów wykazywany jest w wartości przeszacowanej zgodnie z innym standardem rachunkowości (na przykład zgodnie z modelem opartym na wartości przeszacowanej przewidzianym w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”). Wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów powinny być traktowane jako zmniejszenie wartości z tytułu przeszacowania zgodnie ze stosownym standardem.**
61. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości odnoszący się do nieprzeszacowanego składnika aktywów jest ujmowany w rachunku zysków i strat. Jednakże odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości odnoszący się do przeszacowanego składnika aktywów rozlicza się bezpośrednio z nadwyżką z przeszacowania tego składnika aktywów, w tej części, w której odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości nie przekracza kwoty odpowiadającej nadwyżce z przeszacowania dotyczącej tego właśnie składnika aktywów.

IAS 36

62. *Jeśli kwota oszacowanego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości jest wyższa niż wartość bilansowa danego składnika aktywów, jednostka powinna ująć zobowiązanie, wtedy i tylko wtedy, gdy wymóg taki nakłada inny standard.*
63. *Po ujęciu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, należy tak skorygować odpis amortyzacyjny (umorzenie) dotyczący danego składnika aktywów, aby w ciągu pozostałego okresu użytkowania tego składnika aktywów dokonać systematycznego odpisania jego skorygowanej wartości bilansowej, pomniejszonej o wartość końcową (jeśli taka występuje).*
64. Jeśli odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości został ujęty, wysokość wszelkich odnośnych aktywów lub zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się na podstawie MSR 12 „Podatek dochodowy”, poprzez porównanie zweryfikowanej wartości bilansowej składnika aktywów z jego wartością podatkową (zob. przykład 3 załącznika A).

Ośrodki wypracowujące środki pieniężne i wartość firmy

65. W paragrafach od 66 do 108 określono wymogi dotyczące sposobu identyfikacji ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów, oraz ustalania wartości bilansowej i ujmowania odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodków wypracowujące środki pieniężne i wartości firmy.

Identyfikacja ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów

66. *Jeśli istnieją jakiegokolwiek przesłanki świadczące o tym, że dany składnik aktywów mógł utracić część swojej wartości, należy oszacować wartość odzyskiwalną tego pojedynczego składnika aktywów. Jeśli oszacowanie wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów nie jest możliwe, jednostka powinna ustalić wartość odzyskiwalną ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego należy dany składnik aktywów (ośrodek wypracowujący środki pieniężne danego składnika aktywów).*

67. Wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów nie da się ustalić, jeśli:

- (a) nie można przyjąć, że wartość użytkowa danego składnika aktywów jest zbliżona do jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży (będzie tak na przykład, gdy przyszłe przepływy pieniężne z dalszego użytkowania tego składnika aktywów nie mogą zostać ocenione jako nieznaczące)

oraz

- (b) składnik aktywów nie wypracowuje wpływów pieniężnych, które są w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych generowanych przez inne aktywa.

W takich przypadkach, wartość użytkową, a więc i wartość odzyskiwalną, można ustalić tylko na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne danego składnika aktywów.

Przykład

Jednostka działająca w górnictwie posiada prywatną kolej, którą eksploatuje na potrzeby własnej działalności. Prywatna kolej mogłaby zostać sprzedana za kwotę odpowiadającą wartości złomu a jej dalsze użytkowanie nie prowadzi do powstania przepływów pieniężnych w znacznym stopniu niezależnych od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów kopalni.

Niemożliwe jest oszacowanie wartości odzyskiwalnej prywatnej kolei, ponieważ nie można ustalić jej wartości użytkowej i jest prawdopodobnie różna od wartości złomu. Tak więc jednostka przeprowadza szacunek wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego przepływy pieniężne, do której prywatna kolej należy, czyli całej kopalni.

68. Zgodnie z definicją zawartą w paragrafie 6, ośrodek wypracowujący przepływy pieniężne danego składnika aktywów jest najmniejszym dającym się określić zespołem aktywów, który wypracowuje wpływy pieniężne w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub innych zespołów aktywów. Określenie, co stanowi ośrodek wypracowujący środki pieniężne wymaga subiektywnej oceny. Jeśli nie ma możliwości ustalenia wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów, jednostka powinna stwierdzić, jaki jest najmniejszy zbiór aktywów, który wypracowuje w znacznym stopniu niezależne wpływy pieniężne.

Przykład

Przedsiębiorstwo przewozowe na mocy umowy z zarządem miasta zobowiązane jest do obsłużenia co najmniej pięciu odrębnych tras. Można dokonać wydzielenia aktywów przeznaczonych do poszczególnych tras i przepływów pieniężnych pochodzących z każdej z tras. Obsługa jednej trasy powoduje powstanie znaczącej straty.

Ponieważ jednostka nie ma możliwości ograniczenia obsługi o żadną z tras, najniższym możliwym do określenia poziomem wpływów pieniężnych z dalszego użytkowania aktywów, które to wpływy byłyby w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub zespołów aktywów, są wpływy pieniężne wypracowywane przez pięć tras łącznie. Ośrodkiem wypracowującym przepływy pieniężne dla każdej z tras jest przedsiębiorstwo przewozowe jako całość.

69. Do wpływów pieniężnych zalicza się wpływy pieniężne i ich ekwiwalenty otrzymane od stron trzecich. Stwierdzając, czy wpływy pieniężne z danego składnika aktywów (lub zespołu aktywów) są w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych z innych aktywów (zespołu aktywów), jednostka analizuje różne czynniki, między innymi to, w jaki sposób kierownictwo monitoruje działalność jednostki (np. w rozbiciu na produkty, branże, poszczególne lokalizacje, regiony lub w inny sposób), lub w jaki sposób kierownictwo podejmuje decyzje o kontynuowaniu lub zaniechaniu działalności oraz dalszym użytkowaniu lub zbyciu aktywów do niej należących. Przykład 1 zawarty w załączniku A podaje przykłady identyfikacji ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

70. **Jeśli na produkty uzyskiwane w wyniku użytkowania danego składnika aktywów lub zespołu aktywów istnieje aktywny rynek, należy uznać, że ten składnik aktywów lub zespół aktywów stanowią ośrodek wypracowujący środki pieniężne, nawet jeśli część lub całość tych produktów jest wykorzystywana na potrzeby wewnętrzne. Jeśli wewnętrzne ceny transferowe wywierają wpływ na wpływy pieniężne wypracowywane przez dowolny składnik aktywów lub ośrodek wypracowujący środki pieniężne, jednostka powinna przyjąć przyszłe ceny rynkowe oszacowane zgodnie z najlepszą wiedzą kierownictwa, które mogą zostać uzyskane w wyniku transakcji rynkowej do:**

- a) **oszacowania przyszłych wpływów pieniężnych wykorzystywanych do ustalenia wartości użytkowej tego składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego przepływy pieniężne**

oraz

- b) **oszacowania przyszłych wpływów pieniężnych w celu ustalenia wartości użytkowej innych składników aktywów lub ośrodków wypracowujących środki pieniężne, na które wpływ ma wewnętrzna polityka cen transferowych.**

71. Mimo, iż część lub całość produktów wytworzonych za pomocą składnika aktywów lub zespołu aktywów, jest wykorzystywana przez inne podmioty organizacyjne wchodzące w skład jednostki (na przykład wyroby na pośrednim etapie procesu wytwarzania), ten składnik aktywów lub ten zespół aktywów stanowią oddzielny ośrodek wypracowujący środki pieniężne, jeśli jednostka mogłaby sprzedać tak uzyskiwane produkty na aktywnym rynku. Jest tak dlatego, że ten składnik aktywów lub ten zespół aktywów mógłby poprzez dalsze użytkowanie wypracować wpływy pieniężne będące w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów lub innych zespołów aktywów. Jeśli wewnętrzne ceny transferowe nie odzwierciedlają najlepszego szacunku kierownictwa odnośnie przyszłych cen rynkowych na produkty wytworzone przez ośrodek wypracowujący przepływy pieniężne, jakie można uzyskać na warunkach rynkowych, podczas korzystania z informacji zaczerpniętych z budżetów/planów finansowych dotyczących takiego ośrodka wypracowującego środki pieniężne lub wszelkich innych składników aktywów lub ośrodków wypracowujących środki pieniężne, które znajdują się pod wpływem wewnętrznych cen transferowych, jednostka powinna je skorygować.

IAS 36

72. **Określanie, do jakich ośrodków wypracowujących środki pieniężne należy dany składnik aktywów lub zespół aktywów, powinno odbywać się w sposób spójny w kolejnych okresach, chyba, że zmiana jest uzasadniona.**
73. Jeśli jednostka stwierdzi, że dany składnik aktywów należy do innego niż w okresach ubiegłych ośrodka wypracowującego środki pieniężne, lub, że rodzaj aktywów łączonych w jeden ośrodek wypracowujący środki pieniężne uległ zmianie, zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 130 jednostka będzie musiała ujawnić pewne informacje na temat tego ośrodkaśrodków pieniężne, jeśli doszło do ujęcia lub odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty jego wartości.

Wartość odzyskiwalna a wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne

74. Wartość odzyskiwalna ośrodka wypracowującego środki pieniężne odpowiada wyższej spośród kwot wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży tego ośrodka i jego wartości użytkowej. Dla celów ustalania wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, w paragrafach od 19 do 57 termin „składnik aktywów” powinien być także rozumiany jako „ośrodek wypracowujący środki pieniężne”.
75. **Wartość bilansową ośrodka wypracowującego środki pieniężne należy ustalić spójnie ze sposobem ustalenia wartości odzyskiwalnej tego ośrodka.**
76. Wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne:
- (a) zawiera w sobie wartość bilansową tylko tych aktywów, które mogą być bezpośrednio przypisane lub na rozsądnych i spójnych zasadach przyporządkowane do ośrodka wypracowującego środki pieniężne oraz, że będą one wypracowywały przyszłe wpływy pieniężne uwzględnione przy ustalaniu wartości użytkowej tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne

oraz

- (b) nie zawiera w sobie wartości bilansowej jakichkolwiek ujętych pozycji zobowiązań chyba, że nie można ustalić wartości odzyskiwalnej tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne bez uwzględnienia tej pozycjizobowiązań.

Jest tak dlatego, że ustalając wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży i wartość użytkową ośrodka wypracowującego środki pieniężne wyłącza się przepływy pieniężne, które odnoszą się do aktywów nie będących częścią ośrodka wypracowującego środki pieniężne oraz zobowiązań, które zostały już ujęte w sprawozdaniu finansowym (zob. paragrafy 28 i 43).

77. Ważne jest, aby grupując aktywa w celu porównania wartości odzyskiwalnej z wartością bilansową, do ośrodka wypracowującego środki pieniężne włączyć wszystkie aktywa wypracowujące lub wykorzystywane do wypracowywania – odnośnego strumienia wpływów pieniężnych. W przeciwnym razie mogłaby powstać sytuacja, w której wydawałoby się, że wartość odzyskiwalna ośrodka wypracowującego przepływy pieniężne jest wyższa od jego wartości bilansowej, choć faktycznie nastąpiła utrata wartości aktywów. Jednak w niektórych przypadkach, mimo iż pewne aktywa wpływają na szacowane przyszłe przepływy pieniężne ośrodka wypracowującego przepływy pieniężne, nie ma możliwości przypisania ich na rozsądnych i spójnych zasadach do danego ośrodka wypracowującego przepływy pieniężne. Taka sytuacja może mieć miejsce w przypadku wartości firmy lub majątku wspólnego, do którego zalicza się na przykład aktywa głównej siedziby jednostki. W paragrafach od 80 do 103 wyjaśnia się, jak należy postąpić w przypadku takich aktywów, przeprowadzając test na utratę wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
78. W celu ustalenia wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, konieczne może być uwzględnienie pewnych zobowiązań. Może stać się tak wówczas, gdy zbycie ośrodka wypracowującego środki pieniężne wiązałaby się dla jednostki przejmującej z koniecznością przejścia również zobowiązania. W takim przypadku wartość godziwą pomniejszona o koszty sprzedaży (lub szacunkowy przepływ środków pieniężnych z ostatecznego zbycia) ośrodka wypracowującego środki pieniężne odpowiada łącznej kwocie obejmującej szacunkową cenę sprzedaży aktywów wchodzących w skład ośrodka wypracowującego przepływy środków pieniężne i zobowiązanie, po pomniejszeniu o koszty zbycia. Aby móc przeprowadzić miarodajne porównanie wartości bilansowej ośrodka wypracowującego środki pieniężne i jego wartości odzyskiwalnej, wartość bilansową pozycji pasywnej odlicza się zarówno przy ustalaniu wartości użytkowej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jak i jego wartości bilansowej.

Przykład

Jednostka prowadzi kopalnię w kraju, którego prawodawstwo nakłada na właściciela wymóg zrehabilitowania zajmowanego przez siebie terenu po zakończeniu prac wydobywczych. Koszt rekultywacji obejmuje odtworzenie nasypu, który musiał być usunięty przed rozpoczęciem prac wydobywczych. Rezerwę na koszty odtworzenia nasypu utworzono w momencie jego usunięcia. Kwota rezerwy zwiększyła wartość początkową kopalni i jest amortyzowana przez okres użytkowania kopalni. Wartość bilansowa rezerwy na koszty rekultywacji wynosi 500 j.p. (*), co odpowiada bieżącej wartości kosztów rekultywacji.

Jednostka przeprowadza testy sprawdzające, czy nastąpiła utrata wartości kopalni. W przypadku kopalni, ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne jest cała kopalnia. Jednostka otrzymała różne oferty zakupu kopalni za cenę około 800 j.p. Proponowana cena uwzględnia fakt, iż nabywca przejmie na siebie obowiązek odtworzenia nasypu. Koszty zbycia kopalni są na tyle nieznaczące, że kwalifikują się do pominięcia. Wartość użytkowa kopalni wynosi około 1 200 j.p., wyłączając koszty rekultywacji. Wartość bilansowa kopalni wynosi 1 000 j.p.

Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży ośrodka wypracowującego środki pieniężne wynosi 800 j.p. Kwotę tą uzyskano po uwzględnieniu kosztów rekultywacji, na które utworzono już rezerwę. W rezultacie, wartość użytkowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne ustalana jest po uwzględnieniu kosztów rekultywacji i szacuje się ją na kwotę 700 j.p. (1 200 j.p. – 500 j.p.). Wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne równa się kwocie 500 j.p., co odpowiada różnicy wartości bilansowej kopalni (1 000 j.p.) i wartości bilansowej rezerwy na koszty rekultywacji (500 j.p.). Uznaje się więc, że wartość odzyskiwalna ośrodka wypracowującego środki pieniężne jest wyższa od jego wartości bilansowej.

79. Ze względów praktycznych, w wybranych przypadkach, wartość odzyskiwalną ośrodka wypracowującego środki pieniężne ustala się po uwzględnieniu aktywów, które nie są częścią tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne (na przykład, należności lub innych aktywów finansowych) lub ujętych pozycji pasywnych (na przykład, zobowiązań z tytułu dostaw i usług, rezerw na świadczenia emerytalne i innych rezerw). W takich przypadkach, wartość bilansową ośrodka wypracowującego środki pieniężne zwiększa się o wartość bilansową takich aktywów i zmniejsza o wartość bilansową takich pasywów.

Wartość firmy

Przypisywanie wartości firmy do ośrodków wypracowujących środki pieniężne

80. **W celu przeprowadzenia testu na utratę wartości, wartość firmy przejęta w wyniku połączenia jednostek zostaje w chwili przejęcia przyporządkowana do poszczególnych ośrodków lub zespołów ośrodków wypracowujących środki pieniężne jednostki przejmującej, które zgodnie z oczekiwaniami, mają odnieść korzyści z tytułu synergii uzyskanej w wyniku takiego połączenia, bez względu na to, czy zostały do nich przypisane także inne składniki aktywów lub zobowiązania jednostki przejmowanej. Każdy ośrodek lub zespół ośrodków, do którego została przypisana wartość firmy, powinien:**
- a) **odpowiadać najniższemu poziomowi, na którym wartość firmy jest monitorowana na wewnętrzne potrzeby zarządcze**
- oraz**
- b) **być nie większy niż jeden segment działalności zgodnie z definicją podstawowego lub uzupełniającego wzoru sprawozdawczości finansowej określonego na podstawie MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”.**
81. Wartość firmy przejęta w wyniku połączenia jednostek odpowiada płatności, jaką wnoszą jednostka przejmująca na poczet przyszłych korzyści ekonomicznych, które oczekuje uzyskać z tytułu aktywów niemożliwych do zidentyfikowania lub składników aktywów, które indywidualnie nie kwalifikowały się do ujęcia w sprawozdaniu finansowym. Wartość firmy nie wypracowuje przepływów pieniężnych niezależnie od innych aktywów lub zespołów aktywów, ale często przyczynia się do wypracowania przepływów pieniężnych przez szereg ośrodków. W wielu przypadkach przyporządkowanie wartości firmy do pojedynczych ośrodków wypracowujących środki pieniężne nie jest możliwe, istnieje natomiast możliwość przypisania wartości firmy do zespołów ośrodków. W rezultacie, najniższy poziom, na którym wartość firmy jest monitorowana w jednostce na wewnętrzne potrzeby kierownictwa obejmuje w wybranych przypadkach szereg ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których wartość firmy odnosi się, ale nie może zostać przyporządkowana. Dlatego też, odniesienia do ośrodka wypracowującego przepływy pieniężne w paragrafach 83-99 należy interpretować także jako odniesienia do zespołów ośrodków, do których została przypisana wartość firmy.

(*) W niniejszym standardzie, wszystkie kwoty pieniężne zostały podane w „jednostkach walutowych” (jW)

IAS 36

82. Zgodnie z wymogiem określonym w paragrafie 80, test na utratę wartości w odniesieniu do wartości firmy należy przeprowadzać na poziomie, do którego w sposób naturalny można przypisać wartość firmy i który jest zgodny z metodą, jaką jednostka wykorzystuje do zarządzania swoją działalnością. Dlatego też, w większości przypadków, opracowanie dodatkowego systemu sprawozdawczości finansowej nie jest konieczne.
83. Ośrodek wypracowujący przepływy pieniężne, do którego wartość firmy została przypisana w celu przeprowadzeniu testu na utratę jej wartości, może nie pokrywać się z poziomem, do którego wartość firmy jest przyporządkowana zgodnie z wymogami MSR 21 „Skutki zmian kursów walut obcych” w celu wyceny zysków i strat z tytułu kursów walut obcych. Na przykład, jeśli zgodnie z wymogami MSR 21, w celu wyceny strat i zysków z tytułu kursów walut obcych, jednostka powinna przypisać wartość firmy do względnie niskiego poziomu, przeprowadzenie testu sprawdzającego czy nastąpiła utrata wartości wartości firmy na tym samym poziomie nie jest wymagane, chyba, że dana jednostka monitoruje wartość firmy na tym poziomie na wewnętrzne potrzeby kierownictwa.
84. **W przypadku, w którym wstępne przypisanie wartości firmy przejętej w wyniku połączenia jednostek nie może zostać zakończone przed końcem okresu rocznego, w którym nastąpiło połączenie, wstępne przypisanie powinno zostać dokonane przed końcem pierwszego okresu rocznego, który rozpoczyna się po dniu przejścia.**
85. Zgodnie z MSSF 3 „Połączenia jednostek”, jeśli na koniec okresu, w którym połączenie jednostek zostało przeprowadzone, połączenie to może być jedynie tymczasowo zaksięgowane, jednostka przejmująca powinna:
- (a) zaksięgować połączenie w oparciu o powyższe tymczasowe wartości
- oraz
- (b) ująć wszelkie korekty tymczasowych wartości po zakończeniu wstępnego księgowania w ciągu 12 miesięcy od dnia przejścia.

W takim przypadku, zakończenie wstępnego przypisania wartości firmy przejętej w wyniku połączenia jednostek przed końcem rocznego okresu, w którym nastąpiło połączenie, może także okazać się niemożliwe. Jeśli tego rodzaju sytuacja ma miejsce, jednostka jest zobowiązana ujawnić informacje określone w paragrafie 133.

86. **Jeśli wartość firmy została przyporządkowana do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, a działalność wchodząca w skład danego ośrodka zostanie zbyta przez jednostkę, wartość firmy odnosząca się do zbytej działalności powinna:**
- a) **zostać uwzględniona w wartości bilansowej danej działalności przy ustalaniu zysku lub straty z tytułu zbycia**
- oraz
- b) **być wyceniona na podstawie względnej wartości zbytej działalności, proporcjonalnie do udziału w zatrzymanej części ośrodka wypracowującego środki pieniężne chyba, że jednostka jest w stanie wykazać, że inna metoda lepiej odzwierciedla wartość firmy związaną ze zbyciem działalnością**

Przykład

Jednostka zbyła za 100 j.p. działalność stanowiącą część ośrodka wypracowującego przepływy pieniężne, do której została przypisana wartość firmy, j.p. Wartość firmy przypisana do powyższego ośrodka może zostać zidentyfikowana lub przyporządkowana zespołowi ośrodków poziomu niższego niż poziom tego ośrodka jedynie na arbitralnych zasadach. Wartość odzyskiwalna zatrzymanej części ośrodka wypracowującego środki pieniężne wynosi 300j.p.

Ponieważ wartość firmy przypisana do ośrodka wypracowującego przepływy pieniężne nie może zostać inaczej niż arbitralnie zidentyfikowana ani przyporządkowana do zespołu ośrodków na poziomie niższym niż ten ośrodek, wartość firmy związana ze zbyciem działalnością jest wyceniana w oparciu o względną wartość zbytej działalności oraz zatrzymaną część ośrodka. W związku z tym, wartość bilansowa zbytej działalności obejmuje 25 % wartości firmy przypisanej do powyższego ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

87. *Jeśli jednostka poddaje reorganizacji swoją strukturę w sposób, który zmienia skład jednego lub więcej ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których została przypisana wartość firmy, wartość firmy powinna zostać ponownie przepisana do tych ośrodków, które uległy zmianie. Przypisanie to powinno zostać zrealizowane zgodnie z podejściem względnej wartości, które jest podobne do podejścia stosowanego w przypadkach, w których jednostka zbywa działalność przynależną do ośrodka wypracowującego środki pieniężne chyba, że jednostka jest w stanie wykazać, że inna metoda lepiej odzwierciedla wartość firmy, która odnosi się do ośrodków poddanych reorganizacji.*

Przykład

Wartość firmy została uprzednio przypisana do ośrodka A wypracowującego środki pieniężne. Wartość firmy, która odnosi się do ośrodka A nie jest w sposób inny niż arbitralny możliwa do zidentyfikowania lub przyporządkowania zespołowi aktywów na poziomie niższym niż ośrodek A. Ośrodek A zostanie podzielony, a następnie połączony z trzema innymi ośrodkami wypracowującymi środki pieniężne B, C i D.

Ponieważ wartość firmy przypisana do ośrodka A nie może zostać w sposób niearbitralny przyporządkowana lub odniesiona do zespołu aktywów na poziomie niższym niż ośrodek A, zostaje ona przepisana do ośrodków B, C i D w oparciu o względną wartość trzech części ośrodka A przed ich włączeniem do ośrodków B, C i D.

Przeprowadzanie testów na utratę wartości w odniesieniu do ośrodków wypracowujących środki pieniężne, które obejmują wartość firmy

88. *Jeśli w przypadku opisanym w paragrafie 81, wartość firmy odnosi się do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, ale nie została mu przyporządkowana, ośrodek ten powinien zostać poddany testowi na utratę wartości, jeśli istnieją przesłanki, które wskazują na możliwość utraty jego wartości. Test ten powinien zostać przeprowadzony poprzez porównanie wartości bilansowej ośrodka, z wyłączeniem wartości firmy, z jego wartością odzyskiwalną. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości powinien zostać ujęty zgodnie z wymogami określonymi w paragrafie 104.*
89. Jeśli wartość bilansowa ośrodka wypracowującego środki pieniężne, o którym mowa w paragrafie 88, obejmuje składniki wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania lub składniki wartości niematerialnych, które nie są jeszcze dostępne do użytkowania, a aktywa te mogą zostać poddane testowi na utratę wartości jedynie w ramach testu sprawdzającego czy nastąpiła utrata wartości ośrodka, paragraf 10 nakłada wymóg przeprowadzania corocznych testów na utratę wartości w odniesieniu do tego ośrodka.
90. *Ośrodek wypracowujący środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, powinien być corocznie poddawany testom na utratę wartości, a także jeśli istnieją przesłanki wskazujące na utratę jego wartości. Powyższe testy powinny być przeprowadzane poprzez porównanie wartości bilansowej ośrodka, włącznie z wartością firmy, z jego wartością odzyskiwalną. W przypadku, w którym wartość odzyskiwalna ośrodka przewyższa jego wartość bilansową, uznaje się, że nie nastąpiła utrata wartości ośrodka oraz odnośnej wartości firmy. Jeśli wartość bilansowa ośrodka jest wyższa od jego wartości odzyskiwalnej, jednostka jest zobowiązana ująć odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości zgodnie z wymogami paragrafu 104.*

Udziały mniejszościowe

91. Zgodnie z postanowieniami MSSF 3, uznaje się, że wartość firmy ujęta podczas połączenia jednostek nie odpowiada kwocie wartości firmy, którą jednostka dominująca kontroluje w wyniku połączenia jednostek, ale stanowi wartość firmy, która została przejęta przez jednostkę dominującą proporcjonalnie do jej udziałów. Dlatego też, wartość firmy, która odnosi się do udziałów mniejszościowych nie jest ujmowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej. W analogiczny sposób, jeśli udziały mniejszościowe odnoszą się do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego została przyporządkowana wartość firmy, wartość bilansowa danego ośrodka obejmuje:
- (a) zarówno udziały jednostki dominującej oraz udziały mniejszościowe w możliwych do zidentyfikowania składnikach aktywów netto danego ośrodka
- oraz
- (b) udziały jednostki dominującej w wartości firmy.

Dodatkowo, część wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, która została ustalona zgodnie z wymogami niniejszego standardu, odnosi się do udziałów mniejszościowych w wartości firmy.

IAS 36

92. W celu przeprowadzenia testu na utratę wartości w odniesieniu do nie posiadanego w całości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, który obejmuje wartość firmy, należy hipotetycznie skorygować wartość bilansową danego ośrodka przed jej porównaniem z jego wartością odzyskiwalną. Korekta powinna zostać przeprowadzona poprzez ubрутowanie wartości bilansowej wartości firmy przyporządkowanej do danego ośrodka, tak, aby uwzględniała ona wartość firmy odnoszącą się do udziałów mniejszościowych. Aby ustalić czy nastąpiła utrata wartości danego ośrodka, jego hipotetycznie skorygowana wartość bilansowa jest następnie porównywana z jego wartością odzyskiwalną. W przypadku utraty wartości, jednostka powinna w pierwszej kolejności ująć odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości zgodnie w wymogami paragrafu 104, aby obniżyć wartość bilansową wartości firmy przypisanej do danego ośrodka.
93. Ponieważ wartość firmy jest ujmowana jedynie w zakresie udziałów należących do jednostki dominującej, odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości firmy zostaje rozdzielony proporcjonalnie pomiędzy wartość firmy należącą do jednostki dominującej oraz jej część przypisaną udziałom mniejszościowym, przy czym odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości wartości firmy ujmuje się wyłącznie w odniesieniu do pierwszego elementu.
94. Jeśli łączna wartość odpisu aktualizującego, który odnosi się do wartości firmy jest mniejsza od kwoty nadwyżki hipotetycznie skorygowanej wartości bilansowej ośrodka wypracowującego środki pieniężne nad jego wartość odzyskiwalną, paragraf 104 nakłada wymóg, aby pozostała nadwyżka została przypisana do pozostałych składników aktywów danego ośrodka proporcjonalnie do ich wartości bilansowej.
95. Przykład sytuacyjny 7 przedstawia test na utratę wartości aktywów przeprowadzany w odniesieniu do nie należącego w całości do jednostki ośrodka wypracowującego środki pieniężne, który obejmuje wartość firmy.

Terminy przeprowadzania testów na utratę wartości

96. *Coroczny test na utratę wartości przeprowadzany w odniesieniu do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, może być wykonywany w dowolnym terminie w ciągu roku, pod warunkiem, iż jest on realizowany corocznie w tym samym terminie. Różne ośrodki wypracowujące środki pieniężne mogą być poddawane testom na utratę wartości w innych terminach. W przypadku, w którym część lub cała wartość firmy przypisana do danego ośrodka została przejęta w wyniku połączenia jednostek w ciągu bieżącego okresu rocznego, wymaga się, aby dany ośrodek został poddany testowi na utratę wartości przed końcem bieżącego okresu rocznego.*
97. *Jeśli poszczególne składniki aktywów wchodzące w skład ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do których została przypisana wartość firmy, są poddawane testom na utratę wartości w tym samym czasie, co ośrodek obejmujący wartość firmy, powyższe składniki aktywów powinny zostać poddane testom przed przeprowadzeniem testu na utratę wartości w odniesieniu do ośrodka zawierającego wartość firmy. W analogiczny sposób, jeśli ośrodki wypracowujące środki pieniężne tworzące zespół ośrodków, do których została przypisana wartość firmy, są poddawane testom na utratę wartości w tym samym czasie, co zespół ośrodków zawierających wartość firmy, pojedyncze ośrodki powinny być poddawane testom na utratę wartości przed przeprowadzeniem takiego testu w odniesieniu do zespołu ośrodków zawierającego wartość firmy.*
98. W chwili przeprowadzania testu na utratę wartości w odniesieniu do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, mogą zaistnieć przesłanki wskazujące na wystąpienie utraty wartości składnika aktywów wchodzącego w skład ośrodka, który obejmuje wartość firmy. W takim przypadku, jednostka powinna w pierwszej kolejności przeprowadzić test na utratę wartości w odniesieniu do tego składnika aktywów, a następnie, przed wykonaniem testu na utratę wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, ująć odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości danego składnika. Analogicznie, jeśli zaistnieją przesłanki wskazujące na wystąpienie utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne wchodzącego w skład zespołu, do którego przyporządkowano wartość firmy, jednostka powinna w pierwszej kolejności przeprowadzić test na utratę wartości w odniesieniu do tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, a następnie ująć odpis aktualizujący z tytułu utraty jego wartości przed wykonaniem testu na utratę wartości w odniesieniu do zespołu ośrodków, do których została przypisana wartość firmy.
99. *Najbardziej aktualna i szczegółowa wycena wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego została przypisana wartość firmy, przeprowadzona w poprzednim okresie może zostać wykorzystana do przeprowadzenia testu na utratę wartości tego ośrodka w bieżącym okresie, pod warunkiem, iż spełniono następujące kryteria:*
- a) *od chwili przeprowadzenia najbardziej aktualnej wyceny wartości odzyskiwalnej, aktywa oraz zobowiązania wchodzące w skład danego ośrodka nie uległy znacznym zmianom,*

- b) **najbardziej aktualna wycena wartości odzyskiwalnej odpowiada kwocie, która jest znacznie wyższa od wartości bilansowej danego ośrodka**

oraz

- c) **analiza wydarzeń oraz okoliczności, które uległy zmianie od czasu przeprowadzenia najbardziej aktualnej wyceny wartości odzyskiwalnej wskazuje na niskie prawdopodobieństwo, iż uzyskana w wyniku bieżącej wyceny kwota wartości odzyskiwalnej będzie niższa od bieżącej wartości bilansowej tego ośrodka.**

Majątek wspólny

100. Do majątku wspólnego zalicza się aktywa grupy kapitałowej lub oddziałów takie, jak budynki głównej siedziby lub oddziału jednostki, wyposażenie EPD (elektronicznego przetwarzania danych) i ośrodki badawcze. Struktura jednostki przesądza o tym, czy dany składnik aktywów spełnia określone w niniejszym standardzie wymogi definicyjne pozwalające na zaliczenie go do majątku wspólnego z punktu widzenia danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Do kluczowych cech charakterystycznych majątku wspólnego należy to, iż nie wypracowuje on wpływów pieniężnych niezależnie od innych aktywów lub zespołów aktywów, a jego wartość bilansowa nie może być w całości przyporządkowana analizowanemu ośrodkowi wypracowującemu środki pieniężne.
101. Ponieważ majątek wspólny nie wypracowuje oddzielnych wpływów pieniężnych, nie można ustalić wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów zaliczanego do majątku wspólnego chyba, że kierownictwo podejmie decyzję o zbyciu takiego składnika aktywów. W rezultacie, jeśli istnieją przesłanki wskazujące na to, że wartość składnika aktywów należącego do majątku wspólnego mogła ulec obniżeniu, wartość odzyskiwalną ustala się na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego dany składnik należy i porównuje się ją z wartością bilansową ośrodka wypracowującego środki pieniężne, a wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujmują się zgodnie z paragrafem 104.
102. **Przeprowadzając test sprawdzający, czy nastąpiła utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jednostka powinna zidentyfikować wszystkie aktywa majątku wspólnego, które związane są z analizowanym ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne. Jeśli część wartości bilansowej wspólnych aktywów:**
- a) **może być w części przypisana na rozsądnych i spójnych zasadach do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jednostka powinna porównać wartość bilansową danego ośrodka, włącznie z częścią wartości bilansowej majątku wspólnego, która została do niego przypisana, z jego wartością odzyskiwalną. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości aktywów powinien zostać ujęty zgodnie z paragrafem 104.**
- b) **nie może być przypisana na rozsądnych i spójnych zasadach do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne, jednostka powinna:**
- i) **porównać wartość bilansową danego ośrodka, z wyłączeniem majątku wspólnego, z jego wartością odzyskiwalną, przy czym wszystkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości należy ujmować zgodnie z paragrafem 104,**
- ii) **określić najmniejszy zespół ośrodków wypracowujących środki pieniężne, który obejmuje ośrodek będący przedmiotem rewizji, oraz do którego część wartości bilansowej majątku wspólnego może zostać przypisana na rozsądnych i spójnych zasadach**
- oraz
- iii) **porównać wartość bilansową danego zespołu ośrodków wypracowujących środki pieniężne, włącznie z częścią wartości bilansowej majątku wspólnego, który został przypisany do danego zespołu ośrodków, z ich wartością odzyskiwalną. Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości należy ujmować zgodnie z paragrafem 104.**
103. Przykład sytuacyjny 8 ilustruje praktyczne zastosowanie powyższych wymogów w odniesieniu do majątku wspólnego.

IAS 36

Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne

104. **Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne (najmniejszego zespołu ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do których została przypisana wartość firmy lub majątek wspólny) należy ująć w sprawozdaniu wtedy i tylko wtedy, gdy wartość odzyskiwalna ośrodka (zespołu ośrodków) jest niższa od jego (ich) wartości bilansowej. W celu obniżenia wartości bilansowej aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości powinien być przypisany do poniższych składników aktywów ośrodka w następującej kolejności:**

- a) **w pierwszej kolejności, w celu obniżenia kwoty wartości firmy, która została przypisana do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków)**

oraz

- b) **następnie, do innych aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków), proporcjonalnie do udziału wartości bilansowej każdego ze składników aktywów w wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków).**

Takie obniżenie wartości bilansowych należy zakwalifikować tak jak odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości pojedynczych składników aktywów i ująć zgodnie z paragrafem 60.

105. **W wyniku przypisania odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości zgodnie z paragrafem 104, wartość bilansowa danego składnika aktywów jednostki nie może osiągnąć wartości niższej od najwyższej spośród następujących kwot:**

- a) **jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży (jeśli istnieje możliwość jej ustalenia),**

- b) **jego wartości użytkowej (jeśli istnieje możliwość jej ustalenia)**

oraz

- c) **zera.**

Kwota odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, która przy braku powyższego ograniczenia miałaby być przypisana danemu składnikowi aktywów, powinna zostać proporcjonalnie przypisana do pozostałych aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków).

106. W przypadkach, w których nie istnieje praktyczny sposób oszacowania wartości odzyskiwalnej każdego, pojedynczego składnika aktywów ośrodka wypracowującego środki pieniężne, obowiązuje zawarty w niniejszym standardzie wymóg dokonania arbitralnego przypisania części odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości pomiędzy aktywa należące do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, z wyjątkiem wartości firmy, ponieważ wszystkie aktywa ośrodka wypracowującego środki pieniężne „pracują” razem.

107. Przy braku możliwości ustalenia wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów (zob. paragraf 67):

- (a) w odniesieniu do tego składnika aktywów ujmuje się odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, jeśli wartość bilansowa tego składnika jest większa od wyższej z kwot: jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży i kwoty, którą uzyskano w wyniku zastosowania procedur przypisania części odpisu aktualizującego opisanych w paragrafach 104 i 105,

oraz

- (b) w odniesieniu do tego składnika aktywów nie ujmuje się odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, jeśli nie nastąpiła utrata wartości odnośnego ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Ma to zastosowanie nawet wówczas, gdy wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży danego składnika aktywów jest niższa od jego wartości bilansowej.

Przykład

Nastąpiło mechaniczne uszkodzenie maszyny, która jednak nadal działa, mimo iż nie tak dobrze jak do tej pory. Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży maszyny jest niższa od jej wartości bilansowej. Maszyna na skutek dalszego użytkowania nie wypracowuje niezależnych wpływów pieniężnych. Najmniejszym obejmującym maszynę zespołem aktywów, który na skutek dalszego użytkowania wypracowuje wpływy pieniężne będące w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych aktywów, jest linia produkcyjna, do której maszyna należy. Na podstawie wartości odzyskiwalnej linii produkcyjnej można stwierdzić, że nie nastąpiła utrata wartości linii produkcyjnej jako całości.

Założenie 1: budżety/plany finansowe zatwierdzone przez kierownictwo nie wskazują, aby kierownictwo zamierzało wymienić maszynę.

Wartości odzyskiwalnej samej maszyny nie można oszacować, ponieważ wartość użytkowa tej maszyny:

- a) może być różna od jej wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży
- oraz
- b) może być ustalona tylko na poziomie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego maszyna należy (lina produkcyjna).

Nie nastąpiła utrata wartości linii produkcyjnej, a więc nie ujmuje się żadnego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości maszyny. Tym niemniej, potrzebne może okazać się przeprowadzenie ponownej oceny okresu amortyzacji lub metody amortyzacji stosowanej wobec tej maszyny. Być może konieczne będzie przyjęcie krótszego okresu amortyzacji lub metody prowadzącej do szybszego jej umorzenia, aby uwzględnić oczekiwania odnośnie pozostałego okresu użytkowania maszyny lub trybu konsumowania korzyści ekonomicznych przez jednostkę gospodarczą.

Założenie 2: budżety/plany finansowe zatwierdzone przez kierownictwo odzwierciedlają zaangażowanie kierownictwa w wymianę tej maszyny i jej sprzedaż w bliskiej przyszłości. Przepływy pieniężne pochodzące z dalszego użytkowania maszyny do dnia jej zbycia zostały oszacowane jako na tyle nieznaczące, że kwalifikują się do pominięcia.

Wartość użytkową maszyny można oszacować jako kwotę bliską jej wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. W związku z tym, wartość odzyskiwalna maszyny może zostać ustalona i nie poddaje się analizie ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego maszyna należy (np. linii produkcyjnej). Ponieważ wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży maszyny jest niższa od jej wartości bilansowej, ujmuje się odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości tej maszyny.

108. **Po zastosowaniu wymogów zawartych w paragrafach 104 i 105 należy ująć zobowiązanie w wysokości pozostałej części kwoty odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne, lecz należy to uczynić wtedy i tylko wtedy, gdy wymóg taki wynika z innego standardu.**

Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości

109. W paragrafach od 110 do 116 określono wymogi dotyczące odwrócenia ujętego w okresach poprzednich odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne. W wymogach operuje się terminem „składnik aktywów”, ale odnosi się on tak samo do pojedynczego składnika aktywów jak do ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Dodatkowe wymogi mające zastosowanie do pojedynczych składników aktywów określone zostały w paragrafach od 117 do 121, do ośrodków wypracowujących środki pieniężne - w paragrafach od 122 do 123, a do wartości firmy - w paragrafach od 124 do 125.
110. **Na każdy dzień bilansowy jednostka powinna ocenić, czy występują przesłanki wskazujące na to, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, który był ujęty w okresach ubiegłych w odniesieniu do danego składnika aktywów, z wyjątkiem wartości firmy, jest zbędny, albo powinien być zmniejszony. Jeśli takie przesłanki występują, jednostka powinna oszacować wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów.**
111. **Oceniając, czy występują przesłanki wskazujące na to, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, który był w okresach ubiegłych ujęty w odniesieniu do danego składnika aktywów, z wyłączeniem wartości firmy, jest zbędny albo powinien być zmniejszony, jednostka powinna przeanalizować przynajmniej następujące przesłanki:**

IAS 36

Przesłanki pochodzące z zewnętrznych źródeł informacji

- a) *w ciągu okresu nastąpił znaczący wzrost wartości rynkowej danego składnika aktywów,*
- b) *w ciągu okresu nastąpiły lub nastąpią w niedalekiej przyszłości znaczące, korzystne dla jednostki zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka prowadzi działalność lub też na rynkach, na które dany składnik aktywów jest przeznaczony,*
- c) *w ciągu roku nastąpiła obniżka rynkowych stóp procentowych lub innych rynkowych stóp zwrotu z inwestycji i prawdopodobne jest, że obniżka ta wpłynie na stopę dyskontową stosowaną do wyliczenia wartości użytkowej danego składnika aktywów i istotnie podwyższy wartość odzyskiwalną składnika aktywów.*

Przesłanki pochodzące z wewnętrznych źródeł informacji

- d) *w ciągu okresu nastąpiły lub też jest prawdopodobne, że w niedalekiej przyszłości nastąpią znaczące i korzystne dla jednostki zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest obecnie użytkowany, lub - zgodnie z oczekiwaniami - będzie użytkowany. Do takich zmian zalicza się nakłady, które zostały poniesione w ciągu okresu, w celu ulepszenia lub zwiększenia wyników uzyskiwanych z tytułu składnika aktywów, lub na restrukturyzację działalności, do której dany składnik aktywów należy,*
- e) *dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej świadczące o tym, że ekonomiczne wyniki danego składnika aktywów są, lub będą w przyszłości lepsze od oczekiwanych.*

112. Przesłanki wskazujące na potencjalne zmniejszenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości opisane w paragrafie 111 w dużej mierze odzwierciedlają przesłanki wskazujące na powstanie potencjalnej utraty wartości opisane w paragrafie 12.
113. Sytuacja, w której istnieją przesłanki wskazujące na to, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujęty w odniesieniu do danego składnika aktywów, z wyłączeniem wartości firmy, powinien przestać istnieć, albo powinien być zmniejszony, może wskazywać na to, że należy zweryfikować oraz skorygować pozostały okres użytkowania składnika aktywów, metodę amortyzacji (umorzenia) lub wartość krańcową zgodnie ze standardem mającym zastosowanie do tego składnika aktywów, nawet jeśli nie dochodzi do odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, odnoszącego się do danego składnika aktywów.
114. *Ujęty w ubiegłych okresach odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości danego składnika aktywów, z wyłączeniem wartości firmy, należy odwrócić, wtedy i tylko wtedy, gdy od czasu ujęcia ostatniego odpisu aktualizującego nastąpiła zmiana wartości szacunkowych stosowanych do ustalenia wartości odzyskiwalnej danego składnika aktywów. W takim przypadku, za wyjątkiem sytuacji opisanych w paragrafie 117, należy podwyższyć wartość bilansową składnika aktywów do wysokości jego wartości odzyskiwalnej. Kwota podwyższenia stanowi odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości.*
115. Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości odzwierciedla zwiększenie szacunkowego potencjału użytkowego składnika aktywów, albo w wyniku jego użytkowania bądź sprzedaży, od momentu, gdy jednostka po raz ostatni ujęła odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w odniesieniu do tego składnika aktywów. Paragraf 130 nakłada wymóg określenia przez jednostkę gospodarczą, która ze zmian wartości szacunkowych spowodowała zwiększenie szacunkowego potencjału użytkowego. Do przykładów zmian wartości szacunkowych zalicza się:
- (a) zmianę podstawy wartości odzyskiwalnej (czyli, czy wartość odzyskiwalna oparta jest na wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży czy na wartości użytkowej),
 - (b) zmianę kwoty lub terminu wystąpienia szacunkowych przyszłych przepływów pieniężnych lub stopy dyskontowej, jeśli wartość odzyskiwalna oparta była na wartości użytkowej
- lub
- (c) zmianę wartości szacunkowych składników wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży, jeśli wartość odzyskiwalna oparta była na wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży.

116. Wartość użytkowa składnika aktywów może osiągać wartość wyższą od jego wartości bilansowej po prostu dlatego, że wartość bieżąca przyszłych wpływów pieniężnych wzrasta w miarę przybliżania się terminu ich realizacji. Mimo to jednak, potencjał użytkowy składnika aktywów nie wzrasta. Tak więc, nie odwraca się odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tylko ze względu na upływ czasu (określany czasem terminem „odwracanie” dyskonta), nawet jeśli wartość odzyskiwalna tego składnika aktywów przewyższa jego wartość bilansową.

Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości pojedynczego składnika aktywów

117. **Wartość bilansowa składnika aktywów, z wyjątkiem wartości firmy, która została podwyższona w wyniku odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, nie powinna przekroczyć wartości bilansowej, jaka zostałaby ustalona (po odjęciu umorzenia), gdyby w ubiegłych latach w ogóle nie ujęto odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w odniesieniu do tego składnika aktywów.**
118. Wszelki wzrost wartości bilansowej składnika aktywów, z wyłączeniem wartości firmy, wykraczający powyżej jego wartości bilansowej, jaka byłaby ustalona (po odjęciu umorzenia), gdyby w ubiegłych latach w ogóle nie ujęto odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w odniesieniu do tego składnika aktywów, stanowi przeszacowanie. Księgując to przeszacowanie, jednostka stosuje standard mający zastosowanie do danego składnika aktywów.
119. **Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów, za wyjątkiem wartości firmy, należy niezwłocznie ująć jako przychód w rachunku zysków i strat chyba, że dany składnik aktywów wykazywany jest w wartości przeszacowanej zgodnie z innym standardem (na przykład zgodnie z modelem opartym na wartości przeszacowanej omówionym w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”). Każde odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów powinno być potraktowane jako zwiększenie kapitału z przeszacowania zgodnie z tym standardem.**
120. Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów zwiększa bezpośrednio kapitał własny pod pozycją nadwyżka z aktualizacji wyceny. Jednakże, kwota odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości jest ujmowana jako przychód w rachunku zysków i strat do wysokości odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości danego przeszacowanego składnika aktywów, który został poprzednio ujęty jako koszt w rachunku zysków i strat.
121. **Po ujęciu odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w kolejnych okresach należy tak skorygować odpis amortyzacyjny (umorzenie) dotyczący danego składnika aktywów, aby w ciągu pozostałego okresu użytkowania tego składnika aktywów dokonać systematycznego odpisania jego zweryfikowanej wartości bilansowej pomniejszonej o wartość końcową (jeśli takowa będzie występowała).**

Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne

122. **Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne powinno być przypisane do składników aktywów ośrodka, za wyjątkiem wartości firmy, proporcjonalnie do udziału wartości bilansowej każdego ze składników aktywów w wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne. Takie podwyższenie wartości bilansowych powinno być potraktowane jako odwrócenie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości pojedynczych składników aktywów i ujęte zgodnie z paragrafem 119.**
123. **W wyniku przypisania kwoty odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości do ośrodka wypracowującego środki pieniężne zgodnie z paragrafem 122, wartość bilansowa danego składnika aktywów nie może osiągnąć wartości wyższej od najniższej spośród następujących kwot:**
- a) jego wartości odzyskiwalnej (jeśli istnieje możliwość jej ustalenia)
- oraz
- b) jego wartości bilansowej, jaka zostałaby ustalona (po odjęciu umorzenia), jeśli w odniesieniu do tego składnika aktywów w ogóle nie ujmowanoby odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w ubiegłych okresach.

Kwota odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości, która miałaby, przy braku powyższych ograniczeń, być przypisana danemu składnikowi aktywów, powinna zostać proporcjonalnie przypisana do pozostałych aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne, z wyjątkiem wartości firmy.

IAS 36

Odwrocenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości „wartości firmy”

124. **Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości wartości firmy nie może zostać odwrócony w kolejnym okresie.**

125. MSR 38 „Wartości niematerialne” wprowadza zakaz ujmowania wartości firmy, która została wytworzona we własnym zakresie. Prawdopodobne jest, że wszelki późniejszy wzrost wartości odzyskiwalnej wartości firmy w okresach następujących po ujęciu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości wartości firmy będzie zwiększeniem wartości firmy wytworzonej we własnym zakresie, a nie ujęciem odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu przejętej wartości firmy.

Ujawnianie informacji

126. **W odniesieniu do każdej grupy aktywów, jednostka jest zobowiązana ujawniać następujące informacje:**

- a) **kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą w rachunku zysków i strat w ciągu danego okresu oraz pozycję (pozycje) rachunku zysków i strat, do której odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości został włączony,**
- b) **kwotę odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą w rachunku zysków i strat w ciągu okresu oraz pozycję (pozycje) rachunku zysków i strat, w której dokonano odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości,**
- c) **kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości przeszacowanych składników aktywów, która w ciągu okresu została odniesiona bezpośrednio na kapitał własny oraz**
- d) **kwotę odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości przeszacowanych składników aktywów, która w ciągu okresu została odniesiona bezpośrednio na kapitał własny.**

127. Za grupę aktywów uznaje się zespół aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania dla celów działalności jednostki.

128. Informacje wymagane na mocy paragrafu 126 mogą być prezentowane z innymi informacjami dotyczącymi danej grupy aktywów. Na przykład, informacja taka może zostać włączona do uzgodnienia wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych na początek i na koniec okresu, które to uzgodnienie jest wymagane przez MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”.

129. **Jednostka, która stosuje MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności” powinna ujawnić następujące informacje w odniesieniu do każdego segmentu działalności podlegającego obowiązkowi sprawozdawczemu zgodnie z podstawowym wzorem sprawozdawczym przyjętym przez tę jednostkę:**

- a) **kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujętych w rachunku zysków i strat oraz odniesionych bezpośrednio na kapitał własny w ciągu okresu,**

oraz

- b) **kwotę odwrócenia odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujętych w rachunku zysków i strat oraz odniesionych bezpośrednio na kapitał własny w ciągu okresu.**

130. **Zgodnie z przyjętym podstawowym wzorem sprawozdawczości finansowej, jednostka, która stosuje sprawozdawczość dotyczącą segmentów działalności zgodnie z postanowieniami MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności” jest zobowiązana ujawniać następujące rodzaje informacji w odniesieniu do wszystkich pojedynczych segmentów działalności:**

- a) **zdarzenia i okoliczności, które doprowadziły do ujęcia lub odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości,**
- b) **kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą lub odwróconą,**

- c) w odniesieniu do pojedynczego składnika aktywów:
- i) rodzaj składnika aktywów
- oraz
- ii) segment podlegający obowiązkowi sprawozdawczemu, do którego składnik ten należy, na podstawie podstawowego wzoru sprawozdawczego przyjętego przez jednostkę gospodarczą (zgodnie z definicją zawartą w MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”, jeśli jednostka stosuje MSR 14),
- d) w odniesieniu do ośrodka wypracowującego środki pieniężne:
- i) opis ośrodka wypracowującego środki pieniężne (czyli, czy jest to linia produkcyjna, zakład przemysłowy, określony rodzaj działalności, obszar geograficzny, segment podlegający obowiązkowi sprawozdawczemu zgodnie z definicją zawartą w MSR 14),
 - ii) kwotę odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości ujętą lub odwróconą w podziale na grupy aktywów i segmenty podlegające obowiązkowi sprawozdawczemu na podstawie podstawowego wzoru przyjętego przez jednostkę gospodarczą (zgodnie z definicją zawartą w MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności”, jeśli jednostka stosuje MSR 14)
- oraz
- iii) jeśli sposób grupowania aktywów w celu zidentyfikowania ośrodka wypracowującego środki pieniężne uległ zmianie od czasu przeprowadzenia poprzedniego szacunku wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne (jeśli taki występuje), jednostka powinna opisać obecny i poprzedni sposób grupowania aktywów, jak również powody zmiany sposobu identyfikacji ośrodka wypracowującego środki pieniężne,
- e) czy wartość odzyskiwalna danego składnika aktywów (ośrodka wypracowującego środki pieniężne) odpowiada jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży czy jego wartości użytkowej,
- f) jeśli wartość odzyskiwalna jest na poziomie wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży, należy podać podstawę ustalenia wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży (czyli, czy wartość godziwa została ustalona poprzez odniesienie do aktywnego rynku),
- g) jeśli wartość odzyskiwalna jest na poziomie wartości użytkowej - stopę (stopy) dyskontową zastosowaną do bieżącego i poprzedniego (jeśli takie występowały) szacunku wartości użytkowej.
131. Jednostka jest zobowiązana ujawnić następujące informacje dotyczące łącznej kwoty odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujętych (odwróconych) w ciągu okresu, o których, zgodnie z paragrafem 130, żadne informacje nie zostały ujawnione:
- a) główne grupy aktywów, do których odnoszą się odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości oraz główne grupy aktywów, na które odwrócenie tych odpisów aktualizujących wywarło wpływ,
 - b) najważniejsze zdarzenia i okoliczności, które doprowadziły do ujęcia i odwrócenia odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.
132. Zaleca się ujawnienie założeń przyjętych przez jednostkę gospodarczą dla celów ustalenia wartości odzyskiwalnej składników aktywów (ośrodków wypracowujących środki pieniężne) w ciągu okresu. W przypadku, w którym wartość firmy lub składnik wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania jest uwzględniony w wartości bilansowej danego ośrodka, paragraf 134 nakłada na jednostkę gospodarczą wymóg ujawniania informacji o szacunkach stosowanych do wyceny wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
133. Jeśli zgodnie z paragrafem 84, dowolna część wartości firmy przejętej w ciągu danego okresu w wyniku połączenia jednostek gospodarczych nie została do dnia bilansowego przypisana do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków), należy ujawnić kwotę nieprzydzielonej wartości firmy wraz z uzasadnieniem jej nieprzypisania.

IAS 36

Szacunkowe prognozy wykorzystywane do wyceny wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, który zawiera wartość firmy lub składniki aktywów o nieokreślonym okresie użytkowania

134. Jednostka jest zobowiązana ujawnić informacje wymagane zgodnie z punktami od a) do f) w odniesieniu do każdego ośrodka (ośrodków) wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków), jeśli wartość bilansowa przypisanej do niego wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania jest znacząca w porównaniu z należącą do jednostki łączną wartością bilansową wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania:

- a) wartość bilansową wartości firmy przypisanej do ośrodka (zespołu ośrodków) wypracowującego środki pieniężne,
- b) wartość bilansową składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, które zostały przypisane do danego ośrodka (zespołu ośrodków),
- c) podstawę wyceny wartości odzyskiwalnej (wartość użytkowa lub wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży) danego ośrodka (zespołu ośrodków),
- d) jeśli wartość odzyskiwalna ośrodka (zespołu ośrodków) została ustalona w oparciu o jego wartość użytkową:
 - i) opis poszczególnych kluczowych założeń kierownictwa, na podstawie których opracowano prognozy przepływów pieniężnych za okres objęty najbardziej aktualnym budżetem/prognozą. Przyjmuje się, że kluczowe założenia to te, które wywierają największy wpływ na wartość odzyskiwalną ośrodka (zespołu ośrodków),
 - ii) opis stosowanej przez kierownictwo metody wyceny wartości przypisanej do każdego kluczowego założenia, stwierdzenie czy powyższe wartości odzwierciedlają dotychczasowe doświadczenia lub, jeśli jest to właściwe, są spójne z przesłankami pochodzącymi z zewnętrznych źródeł informacji, a jeśli nie są, stopień oraz przyczynę ich rozbieżności w stosunku do dotychczasowych doświadczeń lub zewnętrznych źródeł informacji,
 - iii) okres czasu na jaki kierownictwo opracowało prognozy przepływów pieniężnych na podstawie zatwierdzonych przez nie budżetów/prognoz finansowych oraz, jeśli w stosunku do ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołu ośrodków) stosuje się okres dłuższy niż pięć lat, podanie powodów uzasadniających zastosowanie dłuższego okresu,
 - iv) stopę wzrostu zastosowaną do ekstrapolacji prognoz przepływów pieniężnych wykraczających poza okres objęty przez najbardziej aktualne budżety/prognozy, oraz uzasadnienie zastosowania każdej stopy wzrostu, która przewyższa średnie długoterminowe stopy wzrostu dla produktów, branży, kraju lub państw, w których działa jednostka, lub rynku, z którym związany jest dany ośrodek (zespołu ośrodków).
 - v) stopę (stopy) dyskontową wykorzystaną w prognozach przepływów pieniężnych.
- e) jeśli wartość odzyskiwalna ośrodka (zespołu ośrodków) została ustalona w oparciu o jego wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży, należy przedstawić metodologię wyceny wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. W przypadku, w którym wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży nie została ustalona w oparciu o możliwe do zaobserwowania ceny rynkowe ośrodka (zespołu ośrodków), należy ujawnić następujące informacje:
 - i) opis poszczególnych kluczowych założeń, na których kierownictwo oparło wycenę wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. Za kluczowe uznaje się te założenia, które wywierają największy wpływ na wartość odzyskiwalną danego ośrodka (zespołu ośrodków),
 - ii) opis przyjętej przez kierownictwo metody wyceny wartości przypisanej poszczególnym kluczowym założeniom oraz stwierdzenie, czy powyższe wartości odzwierciedlają dotychczasowe doświadczenia lub, jeśli jest to stosowne rozwiązanie, czy są spójne z przesłankami pochodzącymi z zewnętrznych źródeł informacji, a jeśli nie są, to w jakim stopniu i dlaczego odbiegają od dotychczasowych doświadczeń oraz zewnętrznych źródeł informacji.

- f) jeśli uzasadnione i prawdopodobne zmiany kluczowych założeń, które kierownictwo przyjęło do wyceny wartości odzyskiwalnej ośrodka (zespołu ośrodków), sprawiają, że wartość bilansowa tego ośrodka (zespołów ośrodków) przewyższy jego wartość odzyskiwalną:
- i) kwotę nadwyżki wartości odzyskiwalnej ośrodka (zespołu ośrodków) nad jego wartością bilansową,
 - ii) wartość przypisaną kluczowym założeniom,
 - iii) wartość o jaką musi się zmienić kluczowe założenie (z uwzględnieniem wpływu tej zmiany na pozostałe zmienne) aby wartość odzyskiwalna ośrodka (zespołu ośrodków) była równa jego wartości bilansowej.
135. Jeśli wartość bilansowa wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania została w części lub w całości przypisana do ośrodków wypracowujących środki pieniężne (zespołów ośrodków), a kwota przypisana w ten sposób do poszczególnych ośrodków (zespołów ośrodków) nie jest znacząca w porównaniu z łączną wartością bilansową wartości firmy lub składników aktywów o nieokreślonym okresie użytkowania, należy ujawnić ten fakt wraz z podaniem łącznej wartości bilansowej wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, które zostały do danych ośrodków (zespołów ośrodków) przypisane. Dodatkowo, jeśli wartość odzyskiwalna dowolnych ośrodków (zespołów ośrodków) została ustalona w oparciu o te same kluczowe założenie (założenia), a łączna wartość bilansowa przyporządkowanej im wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania jest znacząca w porównaniu z łączną wartością bilansową wartości firmy lub składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, jednostka jest zobowiązana ujawnić ten fakt podając także:
- a) łączną wartość bilansową wartości firmy przypisanej do tych ośrodków (zespołów ośrodków),
 - b) łączną wartość bilansową składników wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania, które zostały do tych ośrodków (zespołów ośrodków) przypisane,
 - c) opis kluczowych założeń,
 - d) opis przyjętej przez kierownictwo metody ustalania wartości przypisanej kluczowym założeniom oraz stwierdzenie, czy powyższe wartości odzwierciedlają dotychczasowe założenia, lub, jeśli rozwiązanie takie jest uzasadnione, czy wartości te są spójne z przesłankami pochodzącymi z zewnętrznych źródeł informacji, a jeśli nie są, to dlaczego i w jakim stopniu odbiegają od dotychczasowych doświadczeń lub zewnętrznych źródeł informacji,
 - e) jeśli uzasadnione i prawdopodobne zmiany kluczowego założenia (założeń) mogą spowodować, że łączna wartość bilansowa ośrodków (zespołów ośrodków) przewyższy łączną kwotę ich wartości odzyskiwalnej, należy ujawnić:
 - i) kwotę nadwyżki łącznej wartości odzyskiwalnej danych ośrodków (zespołów ośrodków) nad ich łączną wartością bilansową,
 - ii) wartość (wartości) przypisaną kluczowemu założeniu (założeniom),
 - iii) wartość (wartości) o jaką musi się zmienić kluczowe założenie (założenia), z uwzględnieniem wpływu tej zmiany na pozostałe zmienne, aby łączna wartość odzyskiwalna ośrodków (zespołów ośrodków) była równa ich łącznej wartości bilansowej.
136. Zgodnie z postanowieniami paragrafów 24 lub 99, najbardziej aktualne wyliczenie wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne (zespołów ośrodków) za poprzedni okres czasu, może być wykorzystane w kolejnym okresie w celu przeprowadzenia testu na utratę wartości danego ośrodka (zespołu ośrodków) w bieżącym okresie, pod warunkiem, iż spełnione zostały określone kryteria. W takim przypadku, informacje dotyczące danego ośrodka (zespołu ośrodków), które zostały ujawnione wraz z informacjami wymaganymi na mocy paragrafów 134 i 135, odnoszą się do przeniesionego do kolejnego okresu wyliczenia wartości odzyskiwalnej.

IAS 36

137. Przykład sytuacyjny 9 opisuje ujawnienie informacji wymaganych na mocy paragrafów 134 i 135.

Przepisy przejściowe oraz data wejścia w życie

138. *Jeśli zgodnie z postanowieniami paragrafu 85 MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”, jednostka postanowi stosować MSSF 3 przed datą jego wejścia w życie, która została określona w paragrafach od 78 do 84 MSSF 3, jednostka jest także zobowiązana stosować postanowienia niniejszego standardu prospektywnie od tej samej daty.*
139. *W przypadku niestosowania MSSFu 3 we wcześniejszym terminie, jednostka powinna stosować niniejszy standard:*
- a) *w odniesieniu do wartości firmy oraz składników wartości niematerialnych przejętych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych przeprowadzonego na mocy umowy zawartej w dniu 31 marca 2004 roku lub po tym terminie,*
- oraz*
- b) *w odniesieniu do wszelkich innych składników aktywów od początku pierwszego okresu rocznego, który rozpoczyna się w dniu 31 marca 2004 roku lub po tym terminie.*
140. *Zaleca się, aby jednostki gospodarcze, do których stosuje się paragraf 139, stosowały wymogi określone przez niniejszy standard przed datą jego wejścia w życie, która została określona w paragrafie 139. W przypadku, w którym jednostka zacznie stosować niniejszy standard przed datą jego wejścia w życie, wymaga się, aby stosowała równocześnie MSSF 3 oraz MSR 38 „Wartości niematerialne” (wersja zaktualizowana w 2004 roku).*

Uchylenie MSR 36 (wydanego w 1998 roku)

141. Niniejszy standard zastępuje MSR 36 „Utrata wartości aktywów” (wydany w 1998 roku).
-

Wykorzystanie technik wyceny wartości bieżącej do ustalenia wartości użytkowej

Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu. Załącznik zawiera wskazówki dotyczące stosowania technik wyceny wartości bieżącej do ustalania wartości użytkowej. Pomimo, iż w jego treści użyto terminu „składnik aktywów”, termin ten odnosi się w jednakowym stopniu do aktywów, jak i grup aktywów tworzących ośrodki wypracowujący środki pieniężne.

Części składowe wyceny wartości bieżącej

- A1. Wszystkie wymienione poniżej elementy odzwierciedlają łącznie różnice ekonomiczne, które występują pomiędzy składnikami aktywów:
- (a) szacunkowe prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub, w bardziej złożonych przypadkach, sekwencje przyszłych przepływów pieniężnych, które jednostka spodziewa się uzyskać z tytułu danego składnika aktywów,
 - b) oczekiwania dotyczące ewentualnych zmian w kwocie lub terminie wystąpienia powyższych przepływów pieniężnych,
 - c) wartość pieniądza w czasie odzwierciedlona przez bieżącą stopę rynkową wolną od ryzyka,
 - d) cena uwzględniająca niepewność związaną z naturą danego składnika aktywów,
- oraz
- e) inne czynniki, takie, jak: brak płynności, które mogłyby zostać odzwierciedlone przez uczestnika rynku w wycenie przyszłych przepływów pieniężnych jakie jednostka oczekuje uzyskać z tytułu danego składnika aktywów.
- A2. Niniejszy załącznik porównuje dwa podejścia wykorzystywane do ustalania wartości bieżącej, z których każde, w zależności od okoliczności, może zostać przyjęte przez jednostkę gospodarczą do ustalania wartości użytkowej składnika aktywów. Zgodnie z podejściem „tradycyjnym”, korekta z tytułu czynników od b) do e), które zostały opisane w paragrafie A1, jest ujęta w stopie dyskontowej („wbudowana w stopę dyskontową”). Podejście „oczekiwanych przepływów pieniężnych” zakłada natomiast, że czynniki b), d) oraz e) są podstawą korekty wyliczenia oczekiwanych przepływów pieniężnych skorygowanych o ryzyko. Bez względu na to, które podejście zostanie przyjęte przez jednostkę gospodarczą w celu odzwierciedlenia oczekiwań dotyczących prawdopodobnych zmian w kwocie oraz terminie uzyskania przyszłych przepływów pieniężnych, wynik końcowy powinien odzwierciedlać wartość bieżącą przyszłych przepływów pieniężnych, czyli średnio-ważoną wartość wszystkich prawdopodobnych wyników.

Ogólne zasady

- A3. W zależności od konkretnej sytuacji oraz specyficznych okoliczności dotyczących badanych aktywów, wykorzystuje się różne techniki szacowania stóp procentowych oraz przyszłych przepływów pieniężnych. Tym niemniej, wymienione poniżej ogólne zasady dotyczą wszystkich technik wykorzystywanych do ustalania wartości bieżącej w celu wyceny aktywów:
- (a) stopy procentowe zastosowane do zdyskontowania przepływów pieniężnych powinny odzwierciedlać założenia, które są spójne z założeniami przyjętymi do przeprowadzenia szacunku przepływów pieniężnych. W przeciwnym razie, wpływ wybranych czynników może zostać podwójnie uwzględniony lub pominięty. Na przykład, stopa dyskontowa wynosząca 12 % może zostać zastosowana w odniesieniu do wynikających z umowy przepływów pieniężnych z tytułu należnej pożyczki. Powyższa stopa odzwierciedla oczekiwania dotyczące przyszłego ryzyka nieregulowania pożyczki o określonej charakterystyce. Analogiczna stopa w wysokości 12 % nie powinna być stosowana do dyskontowania oczekiwanych przepływów pieniężnych, ponieważ przepływy te uwzględniają już założenia dotyczące przyszłego nie uregulowania płatności.
 - b) szacunkowe przepływy pieniężne oraz stopy dyskontowe nie powinny uwzględniać subiektywnej oceny oraz czynników niezwiązanych z badanym składnikiem aktywów. Na przykład, celowe zaniżenie szacunkowych przepływów pieniężnych netto w celu podniesienia pozornej przyszłej rentowności składnika aktywów sprawi, że wycena stanie się subiektywna.
 - c) szacunkowe przepływy pieniężne lub stopy dyskontowe powinny odzwierciedlać określoną liczbę prawdopodobnych wyników, a nie pojedynczy, najbardziej prawdopodobny, najniższy lub najwyższy wynik.

IAS 36

Podejście tradycyjne i podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych stosowane do wyceny wartości bieżącej*Podejście tradycyjne*

- A4. W celu ustalenia wartości bieżącej zgodnie z tradycyjną praktyką księgową, wykorzystuje się pojedynczą sekwencję szacunkowych przepływów pieniężnych oraz jedną stopę dyskontową, którą często określa się mianem „stopy proporcjonalnej do ryzyka”. Dlatego też, zgodnie z podejściem tradycyjnym uznaje się, że stosowanie pojedynczej stopy dyskontowej jest w stanie uwzględnić wszystkie oczekiwania dotyczące przyszłych przepływów pieniężnych oraz odpowiednią premię za ryzyka. Z tego właśnie powodu, podejście tradycyjne kładzie największy nacisk na wybór stopy dyskontowej.
- A5. W określonych sytuacjach, na przykład, kiedy porównywalne składniki aktywów występują na rynku, podejście tradycyjne jest także znacznie łatwiejsze w stosowaniu. W przypadku aktywów wypracowujących umowne przepływy pieniężne, podejście to odzwierciedla dodatkowo sposób, w jaki uczestnicy rynku opisują aktywa, np. „obligacje oprocentowane na 12 %”.
- A6. Nie we wszystkich sytuacjach podejście tradycyjne jest w stanie w odpowiedni sposób rozwiązać niektóre złożone problemy związane z wyceną, takie jak np. ustalenie wartości aktywów niefinansowych, dla których nie istnieje aktywny rynek lub brak rynku dla porównywalnych aktywów. Odpowiedni wybór „stopy proporcjonalnej do ryzyka” nakłada wymóg przeprowadzenia analizy przynajmniej dwóch pozycji – składnika aktywów, który istnieje na rynku i ma możliwość do zaobserwowania stopę procentową oraz składnika aktywów będącego przedmiotem wyceny. Odpowiednia stopa procentowa, która została przyjęta dla wycenianych przepływów pieniężnych, powinna wynikać z zaobserwowanej stopy procentowej dla drugiego składnika aktywów. W celu wyciągnięcia właściwych wniosków charakterystyka przepływów pieniężnych drugiego składnika aktywów musi być podobna do cech wykazywanych przez przepływy pieniężne składnika poddanego wycenie. Aby ustalić podobieństwo, osoba przeprowadzająca wycenę powinna wykonać następujące czynności:
- (a) określić sekwencję przepływów pieniężnych do zdyskontowania,
 - b) zidentyfikować na rynku inne składniki aktywów, które wydają się mieć podobną charakterystykę przepływów pieniężnych,
 - c) porównać sekwencję przepływów pieniężnych obu pozycji (lub „składników aktywów”), aby upewnić się, że wykazują one podobieństwo (na przykład, czy obie sekwencje są umownymi przepływami środków pieniężnych lub czy jedna z nich wynika z umowy, a druga jest szacunkowym przepływem środków pieniężnych?),
 - d) ocenić, czy jedna z pozycji obejmuje element (lub „posiada cechę”), który nie występuje w pozycji drugiej (na przykład, czy pierwsza pozycja wykazuje wyższą płynność od drugiej?),
- oraz
- e) ocenić czy w przypadku zmiany warunków gospodarczych, obie sekwencje przepływów pieniężnych będą zachowywać się (tzn. zmieniać) w analogiczny sposób.

Podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych

- A7. W niektórych sytuacjach, podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych jest bardziej skutecznym narzędziem, niż podejście tradycyjne. Podczas przeprowadzania wyceny, podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych nie wykorzystuje pojedynczego, najbardziej prawdopodobnego przepływu środków, ale uwzględnia wszystkie oczekiwania dotyczące prawdopodobnych przepływów pieniężnych. Na przykład, przepływ środków pieniężnych może równać się 100 j.p., 200 j.p. lub 300 j.p., przy czym prawdopodobieństwo uzyskania powyższych wyników wynosi odpowiednio 10, 60 i 30 %. Wartość oczekiwana przepływu środków pieniężnych wynosi 220 j.p. Różnica pomiędzy podejściem tradycyjnym i metodą oczekiwanych środków pieniężnych sprowadza się więc do tego, że drugie podejście koncentruje się na bezpośredniej analizie badanych przepływów pieniężnych i opiera się na bardziej szczegółowo określonych założeniach wyceny.

- A8. Jeśli termin uzyskania przepływów pieniężnych nie może być z pewnością określony, podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych pozwala także na zastosowanie technik wyceny wartości bieżącej. Na przykład, wynoszący 1 000 j.p. przepływ środków pieniężnych może być uzyskany za rok, 2 lata lub 3 lata, przy czym stopień prawdopodobieństwa dla poszczególnych wyników wynosi odpowiednio 10, 60 i 30 %. Przedstawiony poniżej przykład przedstawia przeprowadzone w opisanej sytuacji wyliczenie oczekiwanej wartości bieżącej.

Wartość bieżąca 1 000 j.p. za rok przy 5 %	952,38 j.p.	
Prawdopodobieństwo	10,00 %	95,24 j.p.
Wartość bieżąca 1 000 j.p. za 2 lata przy 5,25 %	902,73 j.p.	
Prawdopodobieństwo	60,00 %	541,64 j.p.
Wartość bieżąca 1 000 j.p. za 3 lata przy 5,50 %	851,61 j.p.	
Prawdopodobieństwo	30,00 %	255,48 j.p.
Oczekiwana wartość bieżąca		<u>892,36 j.p.</u>

- A9. Oczekiwana wartość bieżąca w kwocie 892,36 j.p. różni się od uzyskanego w sposób tradycyjny najlepszego szacunku 902,73 j.p. (przy 60 % prawdopodobieństwa). Zastosowane w powyższym przykładzie tradycyjne wyliczenie wartości bieżącej wiąże się z koniecznością przyjęcia prawdopodobnego terminu uzyskania przepływów pieniężnych na potrzeby wyceny i dlatego też, nie odzwierciedla prawdopodobieństwa związanego z innymi terminami. Dzieje się tak, ponieważ stopa dyskontowa zastosowana w tradycyjnym podejściu do wyceny wartości bieżącej nie jest zdolna odzwierciedlić niepewności związanej z terminem.

- A10. Zastosowanie stopnia prawdopodobieństwa jest jednym z najważniejszych elementów podejścia oczekiwanych przepływów pieniężnych. Niektórzy uważają, że przypisanie stopnia prawdopodobieństwa wysoce subiektywnym szacunkom nie jest w stanie przynieść bardziej precyzyjnych wyników, niż te, które są obecnie uzyskiwane. Tym niemniej, właściwe zastosowanie tradycyjnego podejścia (zob. paragraf A6) wymaga tych samych szacunków i jest przy tym obciążone taką samą subiektywnością oceny, a nie zapewnia przejrzystości przeprowadzanych wyliczeń tak jak to czyni podejście oczekiwanych przepływów pieniężnych.

- A11. Wiele szacunków opracowanych zgodnie z bieżącą praktyką, w sposób nieformalny uwzględnia element oczekiwanych przepływów pieniężnych. Poza tym, wielu księgowych staje w obliczu potrzeby wyceny składnika aktywów dysponując ograniczonymi informacjami o prawdopodobieństwie wystąpienia ewentualnych przepływów pieniężnych. Księgowy może spotkać się, na przykład, z jedną z następujących sytuacji:

- szacunkowa kwota wynosi od 50 j.p. do 250 j.p., przy czym żadna z kwot, które mieszczą się w tej skali nie jest bardziej prawdopodobna niż pozostałe. Na podstawie ograniczonej ilości informacji można ustalić, że oczekiwany przepływ środków pieniężnych wynosi 150 j.p. $[(50 + 250)/2]$.
- szacunkowa kwota wynosi od 50 j.p. do 250 j.p., przy czym najbardziej prawdopodobna kwota równa się 100 j.p. Stopień prawdopodobieństwa wystąpienia poszczególnych kwot jest nieznan. Na podstawie ograniczonej ilości informacji można ustalić więc, że oczekiwany przepływ środków pieniężnych wynosi 133,33 j.p. $[(50 + 100 + 250)/3]$.
- szacunkowa kwota wynosi 50 j.p. (przy 10 % prawdopodobieństwa), 250 j.p. (przy 30 % prawdopodobieństwa) lub 100 j.p. (przy 60 % prawdopodobieństwa). Na podstawie ograniczonej ilości informacji można ustalić więc, że oczekiwany przepływ środków pieniężnych wynosi 140 j.p. $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$.

W każdym z wymienionych przypadków, szacunkowy oczekiwany przepływ środków pieniężnych pozwala na znacznie bardziej dokładne ustalenie szacunkowej wartości użytkowej niż rozpatrywana indywidualnie kwota minimalna, kwota najbardziej prawdopodobna lub maksymalna.

- A12. Zastosowanie podejścia oczekiwanych przepływów pieniężnych podlega ograniczeniom wynikającym z analizy stosunku kosztów do korzyści. Może zdarzyć się, na przykład, że dysponując wieloma danymi, jednostka jest w stanie opracować szereg prognoz przepływów pieniężnych. W innych przypadkach, jednostka może nie być w stanie opracować bardziej szczegółowej prognozy zmiennych przepływów pieniężnych, nie ponosząc przy tym poważnych wydatków. Dlatego też, jednostka powinna zawsze oceniać czy ponoszenie kosztów zdobycia dodatkowych informacji zwiększa wiarygodność wyceny

IAS 36

- A13. Niektóre osoby uważają, że techniki oczekiwanych przepływów pieniężnych nie nadają się do wyceny pojedynczych pozycji lub pozycji o ograniczonej liczbie możliwych wyników. Dla poparcia swojej tezy, przytaczają przykład składnika aktywów, który zakłada otrzymanie dwóch możliwych wyników – przepływu środków pieniężnych w kwocie 10 j.p. przy 90 % prawdopodobieństwa oraz przepływu środków pieniężnych w wysokości 1 000 j.p. przy 10 % prawdopodobieństwa. Ponieważ oczekiwany przepływ środków pieniężnych wynosi w tym przypadku 109 j.p., krytycy tej metody podkreślają, że wynik ten nie odzwierciedla żadnej z kwot, które w rzeczywistości zostaną zapłacone.
- A14. Powyższe twierdzenia odzwierciedlają podstawowy spór dotyczący celu przeprowadzania wyceny. Jeśli przyjmiemy, że celem wyceny jest obliczenie łącznych wydatków, oczekiwane przepływy pieniężne nie odzwierciedlają szacunku oczekiwanych wydatków w sposób reprezentatywny i wierny. Przedmiotem niniejszego standardu jest jednak wycena wartości odzyskiwalnej składnika aktywów. Nie jest przy tym prawdopodobne, by wartość odzyskiwalna składnika aktywów wynosiła 10 j.p., nawet jeśli kwota ta odpowiada najbardziej prawdopodobnemu przepływowi środków pieniężnych. Dzieje się tak, ponieważ, ustalona kwota w wysokości 10 j.p. nie uwzględnia niepewności związanej z przepływem środków pieniężnych, która została odzwierciedlona w wycenie składnika aktywów, a niepewny przepływ środków pieniężnych został przedstawiony jako pewny. Żadna jednostka, która kieruje się racjonalnymi zasadami, nie sprzedałaby składnika aktywów o analogicznej charakterystyce za 10 j.p.

Stopa dyskontowa

- A15. Bez względu na to, które podejście zostanie przyjęte przez jednostkę gospodarczą do ustalenia wartości użytkowej składnika aktywów, stopy procentowe wykorzystane do zdyskontowania przepływów pieniężnych nie powinny odzwierciedlać ryzyka, o które szacunkowe przepływy pieniężne zostały już skorygowane. W przeciwnym razie, skutek oddziaływania pewnych założeń zostanie dwukrotnie uwzględniony.
- A16. W przypadku, w którym właściwa dla danego składnika aktywów stopa nie jest bezpośrednio dostępna na rynku, w celu oszacowania stopy dyskontowej, jednostka powinna przyjąć wartość zastępczą. Celem jest przeprowadzenie możliwie najbardziej dokładnego szacunku oceny rynkowej następujących pozycji:
- (a) wartości pieniądza w czasie za poszczególne okresy aż do końca okresu użytkowania danego składnika aktywów,
oraz
 - b) czynników b), d) i e) opisanych w paragrafie A1, w zakresie, w którym czynniki te nie spowodowały korekty wyliczenia szacunkowych przepływów pieniężnych.
- A17. Za podstawę powyższego szacunku, jednostka może przyjąć następujące stopy:
- (a) średnioważony koszt kapitału danej jednostki, ustalony za pomocą takich technik, jak kapitałowy model wyceny,
 - b) krańcowa stopa kredytu (zadłużenia) jednostki,
oraz
 - c) inne rynkowe stopy pożyczek/kredytów.
- A18. Powyższe stopy powinny zostać odpowiednio skorygowane, aby:
- (a) odzwierciedlić ocenę rynkową konkretnych rodzajów ryzyka związanych z szacunkowymi przepływami środków pieniężnych z tytułu danego składnika aktywów,
oraz
 - (b) wyeliminować ryzyka, które nie dotyczą szacunkowych przepływów pieniężnych uzyskanych z danego składnika aktywów lub ryzyka, o które szacunkowe przepływy pieniężne zostały już skorygowane.
- Należy uwzględnić takie rodzaje ryzyka, jak ryzyko związane z danym krajem, walutą oraz ceną.

- A19. Ponieważ sposób finansowania zakupu składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą nie ma wpływu na przyszłe przepływy pieniężne, których oczekuje się z tytułu danego składnika aktywów, stopa dyskontowa jest niezależna od struktury kapitałowej jednostki oraz sposobu sfinansowania przez nią zakupu danego składnika aktywów.
- A20. Paragraf 55 nakłada wymóg stosowania stopy dyskontowej do kwoty przed opodatkowaniem. Dlatego też, jeśli podstawą do oszacowania stopy dyskontowej jest kwota po opodatkowaniu, podstawa jest korygowana, aby przywrócić ją do poziomu sprzed opodatkowania.
- A21. Aby ustalić wartość użytkową danego składnika aktywów, jednostka stosuje zwykle pojedynczą stopę dyskontową. Tym niemniej, jeśli wartość użytkowa jest wrażliwa na różnice w ryzykach dla poszczególnych okresów lub terminową strukturę stóp procentowych, jednostka powinna stosować różne stopy dyskontowe dla różnych okresów.
-

Załącznik B

Aktualizacja MSR 16

Treść niniejszego załącznika stosuje do jednostek gospodarczych, które stosują wymogi MSR 16 „Rzeczowy majątek trwały” (zaktualizowanego w roku 2003). Niniejszy załącznik traci moc z chwilą wejścia w życie MSR 36 „Utrata wartości aktywów” (wersja zaktualizowana w roku 2004). Załącznik ten zastępuje zmiany, które zostały wprowadzone przez MSR 16 (wersja zaktualizowana w roku 2003) do MSR 36 „Utrata wartości aktywów” (wydanie z roku 1998). MSR 36 (wersja zaktualizowana w roku 2004) zawiera wymogi zawarte w paragrafach, które stanowią część niniejszego załącznika. Dlatego też, jeśli jednostka stosuje MSR 36 (wersja zaktualizowana w roku 2004), stosowanie zmian wprowadzonych na mocy poprawionej wersji MSR 16 (wersja poprawiona w roku 2003) nie jest wymagane. Niniejszy załącznik stosuje się więc wyłącznie do jednostek gospodarczych, które zaczęły stosować MSR 16 (wersja zaktualizowana w roku 2003) przed datą jego wejścia w życie.

B1. W MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe dokonano następujących zmian:

Paragraf A4 w załączniku otrzymuje następujące brzmienie:

A4. W MSR 36 „Utrata wartości aktywów” (wydany w 1998) dokonano następujących zmian:

W tekście standardu paragrafy 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 oraz 104 otrzymały następujące brzmienie:

4. Niniejszy standard stosuje się do aktywów ewidencjonowanych w wartościach przeszacowanych (wartości godziwej) zgodnie z innymi standardami, na przykład, przeszacowaniem zawartym w MSR 16, „Rzeczowe aktywa trwałe”. Jednak ustalenie, czy mogła nastąpić utrata wartości danego przeszacowanego składnika aktywów, zależy od zasady przyjętej do ustalenia wysokości wartości godziwej tego składnika aktywów:

...

9. **Oceniając istnienie przesłanek świadczących o możliwości utraty wartości któregoś ze składników aktywów, jednostka powinna przeanalizować co najmniej następujące przesłanki:**

...

Wewnętrzne źródła informacji

...

- (f) **w ciągu okresu nastąpiły lub też prawdopodobne jest, że w niedalekiej przyszłości nastąpią, znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest aktualnie użytkowany, lub, zgodnie z oczekiwaniami, będzie użytkowany. Do takich zmian zalicza się nie wykorzystywanie składnika aktywów, plany zaniechania działalności lub restrukturyzacji działalności, do której dany składnik należy, lub plany zbycia tego składnika aktywów przed uprzednio przewidzianym terminem**

oraz

...

34. Prognozy dotyczące wpływów środków pieniężnych, które muszą nastąpić, aby mogło dojść do wygenerowania wpływów środków pieniężnych z dalszego użytkowania danego składnika aktywów.
37. **Przyszłe przepływy pieniężne dotyczące danego składnika aktywów należy szacować na podstawie obecnego jego stanu. Szacunek przyszłych przepływów pieniężnych nie powinien zawierać w sobie szacunkowych przyszłych wpływów lub wpływów pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się w związku z:**

...

- (b) **ulepszeniem lub udoskonaleniem wyników składnika aktywów.**

38. Ponieważ przyszłe przepływy pieniężne dotyczące danego składnika aktywów szacuje się uwzględniając jego obecny stan, do wartości użytkowej nie zalicza się:

...

- (b) przyszłych wpływów środków pieniężnych, które spowodują ulepszenie lub udoskonalenie wyników uzyskiwanych ze składnika aktywów lub odnośnych wpływów środków pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się w związku z powyższymi wpływami.

41. Do czasu poniesienia przez jednostkę wydatków, które spowodują ulepszenie lub udoskonalenie wyników uzyskiwanych z danego składnika aktywów przekraczające pierwotnie oszacowane korzyści, do szacunków przyszłych przepływów pieniężnych nie wlicza się szacunkowych przyszłych wpływów pieniężnych, które, zgodnie z oczekiwaniami, nastąpią na skutek takich inwestycji (zob. przykład 6 załącznika A).

42. Do szacunków przyszłych przepływów pieniężnych zalicza się przyszłe wydatki, których przeprowadzenie jest konieczne do podtrzymania pierwotnie oszacowanych korzyści osiągniętych z danego składnika aktywów w obecnym stanie. Jeśli ośrodek wypracowujący przepływy pieniężne obejmuje składniki aktywów o różnym szacowanym okresie użytkowania, a wszystkie z nich są niezbędne do dalszego prowadzenia działalności danego ośrodka, przy szacowaniu przyszłych przepływów pieniężnych związanych z danym ośrodkiem, przyjmuje się, że wymiana składników aktywów o krótszym okresie użytkowania stanowi część procesu jego bieżącej obsługi. Podobna sytuacja ma miejsce kiedy pojedynczy składnik aktywów składa się z komponentów o różnym szacunkowym okresie użytkowania: przy szacowaniu przyszłych przepływów pieniężnych wypracowywanych przez dany składnik aktywów, uznaje się, że wymiana elementów o krótszym okresie użytkowania stanowi część procesu jego bieżącej obsługi.

59. ***Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości powinien zostać niezwłocznie ujęty jako koszt w rachunku zysków i strat chyba, że dany składnik aktywów wykazywany jest w wartości przeszacowanej zgodnie z innym standardem (na przykład zgodnie z modelem opartym na wartości przeszacowanej przewidzianym w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”). Wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów powinny być traktowane jako zmniejszenie wartości z tytułu przeszacowania zgodnie ze stosownym standardem.***

96. ***Oceniając, czy występują przesłanki wskazujące na to, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości, który był w okresach ubiegłych ujęty w odniesieniu do danego składnika aktywów, z wyłączeniem wartości firmy, jest zbędny albo powinien być zmniejszony, jednostka powinna przeanalizować przynajmniej następujące przesłanki:***

...

Wewnętrzne źródła informacji

- (d) ***w ciągu okresu nastąpiły lub też jest prawdopodobne, że w niedalekiej przyszłości nastąpią znaczące i korzystne dla jednostki zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest obecnie użytkowany, lub - zgodnie z oczekiwaniami - będzie użytkowany. Do takich zmian zalicza się nakłady, które zostały poniesione w ciągu okresu, w celu ulepszenia lub zwiększenia wyników uzyskiwanych z tytułu składnika aktywów, lub na restrukturyzację działalności, do której należy dany składnik aktywów***

oraz

...

104. ***Odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości składnika aktywów, za wyjątkiem wartości firmy, należy niezwłocznie ująć jako przychód w rachunku zysków i strat chyba, że dany składnik aktywów wykazywany jest w wartości przeszacowanej zgodnie z innym standardem (na przykład zgodnie z modelem opartym na wartości przeszacowanej omówionym w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”). Każde odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości przeszacowanego składnika aktywów powinno być potraktowane jako zwiększenie kapitału z przeszacowania zgodnie z tym standardem.***

Wartości niematerialne

SPIS TREŚCI

	Ustp
Cele	1
Zakres	2-7
Definicje	8-17
Wartości niematerialne	9-17
Możliwość zidentyfikowania	11-12
Kontrola	13-16
Przyszłe korzyści ekonomiczne	17
Ujęcie i wycena	18-67
Nabycie w oddzielnej transakcji	25-32
Nabycie w transakcji połączenia jednostek gospodarczych	33-43
Wycena wartości godziwej składnika wartości niematerialnych nabytego w transakcji połączenie jednostek gospodarczych	35-41
Późniejsze nakłady na przejęty, trwający projekt badawczo-rozwojowy	42-43
Nabycie w drodze dotacji lub dotacji rządowych	44
Wymiana aktywów	45-47
Wartość firmy wytworzona przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie	48-50
Wartości niematerialne wytworzone przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie	51-67
Etap prac badawczych	54-56
Etap prac rozwojowych	57-64
Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie	65-67
Ujęcie w kosztach	68-71
Kwoty pierwotnie ujęte w kosztach, nie podlegające aktywowaniu	71
Wycena następująca po ujęciu w kosztach	72-87
Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia	74
Model oparty na wartości przeszacowanej	75-87
Okres użytkowania	88-96
Wartości niematerialne z określonym okresem użytkowania	97-106
Okres amortyzacji i metoda amortyzacji	97-99
Wartość końcowa	100-103
Weryfikacja okresu amortyzacji i metody amortyzacji	104-106

	Ustp
Wartości niematerialne o nieokreślonym okresie użytkowania	107-110
Weryfikacja szacunku okresu użytkowania	109-110
Możliwość odzyskania wartości bilansowej - odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości	111
Wycofanie z użytkowania i zbycie	112-117
Ujawnianie informacji	118-128
Kwestie ogólne	118-123
Wartości niematerialne wyceniane po ujęciu z wykorzystaniem modelu opartego na wartości przeszacowanej	124-125
Nakłady na prace badawcze i rozwojowe	126 -127
Pozostałe informacje	128
Przepisy przejściowe i data wejścia w życie	129-132
Wymiana podobnych aktywów	131
Wcześniejsze stosowanie standardu	132
Wycofanie MSR 38 (opublikowanego w 1998 r.)	133

Niniejszy zaktualizowany standard zastępuje MSR 38 „Wartości niematerialne” (opublikowany w 1998 r.) i powinien być stosowany:

- (a) przy nabyciu wartości niematerialnych przejętych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, zawartych na dzień 31 marca 2004 r. lub po tym dniu.
- (b) w odniesieniu do wszystkich pozostałych wartości niematerialnych w okresach rocznych rozpoczynających się 31 marca 2004 i później.

Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

CELE

1. Celem niniejszego standardu jest określenie sposobu ujmowania wartości niematerialnych, które nie są szczegółowo omówione w innym standardem. Niniejszy standard nakłada na jednostkę gospodarczą obowiązek ujęcia składnika wartości niematerialnych wtedy i tylko wtedy, gdy zostaną spełnione określone kryteria. Standard określa sposób wyceny wartości bilansowej i wprowadza wymóg ujawnienia określonych informacji dotyczących wartości niematerialnych.

ZAKRES

2. **Niniejszy standard powinien być stosowany przez wszystkie jednostki gospodarcze w rachunkowości wartości niematerialnych, z wyjątkiem:**

- (a) **wartości niematerialnych pozostających w zakresie innego standardu,**

IAS 38

- (b) **aktywów finansowych, zgodnie z definicją zawartą w MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja”**
- oraz**
- (c) **praw do kopalini i złóż mineralnych oraz nakładów na poszukiwanie, przygotowanie złoża i wydobycie minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego i innych podobnych nieodnawialnych zasobów.**
3. Jeśli inny standard omawia konkretny rodzaj wartości niematerialnych, jednostka gospodarcza stosuje tamten standard w miejsce niniejszego. Na przykład, niniejszego standardu nie stosuje się do:
- (a) wartości niematerialnych posiadanych przez jednostkę gospodarczą w celu sprzedaży w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (zob. MSR 2 „Zapasy” i MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”),
 - (b) aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. MSR 12 „Podatek dochodowy”),
 - (c) umów leasingowych będących przedmiotem MSR 17 „Leasing”,
 - (d) aktywów z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 „Świadczenia pracownicze”),
 - (e) aktywów finansowych, zgodnie z definicją MSR 39. Ujęcie i wycena niektórych aktywów finansowych uregulowane są w: MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych”, MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” oraz MSR 31 „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach”.
 - (f) wartości firmy powstającej przy połączeniu jednostek gospodarczych (zob. MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”)
 - (g) aktywowanych kosztów nabycia oraz wartości niematerialnych wynikających z tytułów umownych ubezpieczeniela zgodnie z umowami ubezpieczeniowymi będących przedmiotem MSSF 4 „Umowy ubezpieczeniowe”. MSSF 4 stawia konkretne wymagania dotyczące ujawniania informacji odnośnie wspomnianych aktywowanych kosztów przejścia lecz nie odnośnie wspomnianych wartości niematerialnych. W związku z tym, wymagania dotyczące ujawniania informacji zawarte w niniejszym standardzie odnoszą się do tych wartości niematerialnych.
 - (h) wartości niematerialnych sklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży (lub wchodzących w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży), zgodnie z MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zamiechana”.
4. Niektóre wartości niematerialne mogą zawierać się „w” lub „na” przedmiotach materialnych, takich jak dyski kompaktowe (w przypadku programu komputerowego), mieć postać dokumentacji prawnej (w przypadku licencji lub patentu) lub filmu. Przy określaniu, czy składnik aktywów obejmujący zarówno elementy materialne jak i niematerialne powinien być ujmowany zgodnie z MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”, czy jako składnik wartości niematerialnych zgodnie z niniejszym standardem, należy osądzić, który z elementów jest bardziej znaczący. Na przykład, program komputerowy obsługujący urządzenie sterowane komputerowo, które nie może pracować bez konkretnego programu, jest integralną częścią danego urządzenia, a zatem jest traktowany jako składnik rzeczowych aktywów trwałych. To samo odnosi się do systemu operacyjnego komputera. Jeśli program nie stanowi integralnej części sprzętu komputerowego, traktowany jest jako składnik wartości niematerialnych.
5. Niniejszy standard stosuje się między innymi do nakładów na reklamę, szkolenia, rozpoczęcie działalności, działalność badawczą i rozwojową. Działalność badawcza i rozwojowa ukierunkowana jest na rozwój wiedzy. W związku z tym, mimo iż działalność ta może prowadzić do powstania aktywów posiadających postać fizyczną (na przykład, prototypu), element fizyczny jest drugorzędny w stosunku do komponentu niematerialnego, czyli wiedzy w nim zawartej.
6. W przypadku leasingu finansowego składnik aktywów będący przedmiotem umowy leasingowej może być materialny lub niematerialny. Po początkowym ujęciu leasingobiorca postępuje ze składnikiem wartości niematerialnych posiadanych w ramach leasingu finansowego zgodnie z niniejszym standardem. Prawa wynikające z umów licencyjnych dotyczące takich pozycji, jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki teatralne, rękopisy, patenty i prawa autorskie, zostały wyłączone z zakresu MSR 17 i są przedmiotem niniejszego standardu.

7. Wyłączenie z zakresu standardu może nastąpić, jeżeli niektóre operacje lub transakcje są na tyle specyficzne, że powodują powstanie zagadnień księgowych, które wymagają potraktowania w odmienny sposób. Takie zagadnienia pojawiają się w przypadku nakładów poniesionych na poszukiwanie, przygotowanie złóż i wydobywanie minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego i podobnych nieodnawialnych zasobów, jak też aktywów niematerialnych powstających w zakładach ubezpieczeń w wyniku umów podpisanych z beneficjentami polis. W związku z tym niniejszy standard nie ma zastosowania do nakładów dotyczących takich działań lub polis ubezpieczeniowych. Jednakże niniejszy standard ma zastosowanie do innych wartości niematerialnych (takich jak programy komputerowe) i innych nakładów (takich jak koszty rozpoczęcia działalności) występujących w przemyśle wydobywczym lub w zakładach ubezpieczeń.

DEFINICJE

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

Aktywny rynek jest rynkiem, który spełnia wszystkie następujące warunki:

- (a) *pozycje będące przedmiotem obrotu na rynku są jednorodne,*
- (b) *zazwyczaj w dowolnym momencie można znaleźć zainteresowanych nabywców i sprzedawców*

oraz

- (c) *ceny są podawane do wiadomości publicznej.*

Data umowy połączenia jednostek gospodarczych stanowi datę osiągnięcia istotnego porozumienia pomiędzy łączącymi się stronami i, w wypadku jednostek gospodarczych notowanych na giełdzie, podania go do publicznej wiadomości. W przypadku wrogiego przejęcia, za najwcześniejszą datę osiągnięcia istotnego porozumienia pomiędzy łączącymi się stronami uznaje się datę, kiedy wystarczająca liczba udziałowców jednostki przejmowanej przyjmie ofertę jednostki przejmującej, umożliwiając jednostce przejmującej uzyskanie kontroli nad jednostką przejmowaną.

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

Składnik aktywów jest zasobem:

- (a) *pozostającym pod kontrolą jednostki w wyniku zdarzeń zaistniałych w przeszłości*

oraz

- (b) *z którego, według przewidywań, jednostka gospodarcza osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne.*

Wartość bilansowa jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w bilansie po pomniejszeniu o łączne odpisy amortyzacyjne oraz łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.

Cena nabycia lub koszt wytworzenia jest kwotą zapłaconych środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, lub wartością godziwą innych dóbr przekazanych z tytułu nabycia składnika aktywów w momencie jego nabycia lub wytworzenia lub, kiedy to stosowne, wartością przypisaną temu składnikowi aktywów w momencie jego początkowego ujęcia, zgodnie ze szczegółowymi wymaganiami innego MSSF, np. MSSF 2 „Płatności w formie akcji własnych”.

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

Prace rozwojowe są praktycznym zastosowaniem odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem.

IAS 38

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

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

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

Składnik wartości niematerialnych to możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów, nie posiadający postaci fizycznej.

Aktywa pieniężne są posiadanymi przez jednostkę środkami pieniężnymi oraz aktywami, które ma otrzymać w ustalonych lub dających się ustalić kwotach pieniężnych.

Prace badawcze są nowatorskim i zaplanowanym poszukiwaniem rozwiązań podjętym z zamiarem zdobycia i przywołania nowej wiedzy naukowej i technicznej.

Wartość końcowa składnika wartości niematerialnych jest szacunkową kwotą, którą jednostka gospodarcza otrzymałaby ze zbycia tego składnika aktywów, po odliczeniu oczekiwanych kosztów zbycia, jeśli dany składnik aktywów osiągnąłby już wiek oraz znajdowałby się w stanie oczekiwanym pod koniec jego okresu użytkowania.

Okres użytkowania jest:

(a) przedziałem czasu, w którym według przewidywań, dany składnik aktywów będzie użytkowany przez jednostkę gospodarczą,

lub

(b) liczbą jednostek produkcji lub podobnych jednostek, które według przewidywań, jednostka gospodarcza uzyska z danego składnika aktywów.

Wartości niematerialne

9. Jednostki gospodarcze często przeznaczają zasoby lub zaciągają zobowiązania na nabycie, rozwój, utrzymanie i doskonalenie zasobów niematerialnych takich, jak wiedza naukowa lub techniczna, projektowanie i wdrażanie nowych procesów lub systemów, licencje, własność intelektualna, znajomość rynku oraz znaki towarowe (łącznie z markami firmowymi i tytułami wydawniczymi). Do powszechnych przykładów tych szerokich kategorii zalicza się programy komputerowe, patenty, prawa autorskie, filmy kinowe, wykazy odbiorców, prawa obsługi hipotecznej, licencje połowowe, kontyngenty importowe, franchising, relacje z odbiorcami lub dostawcami, lojalność odbiorców, udział w rynku oraz prawa marketingowe.
10. Nie wszystkie pozycje opisane w paragrafie 9 spełniają kryteria definicji składnika wartości niematerialnych, czyli wymóg możliwości zidentyfikowania takiego składnika, sprawowania nad nim kontroli i istnienia przyszłych korzyści ekonomicznych. Jeśli składnik będący przedmiotem niniejszego standardu nie spełnia kryteriów definicyjnych składnika wartości niematerialnych, nakłady na jego nabycie lub wytworzenie przez jednostkę we własnym zakresie są ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia. Jeśli jednak dany składnik został przejęty w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, stanowi on część wartości firmy ujmowanej na dzień przejęcia (zob. paragraf 68).

Możliwość zidentyfikowania

11. Z definicji składnika wartości niematerialnych wynika wymóg możliwości zidentyfikowania składnika wartości niematerialnych tak, aby można było go wyraźnie odróżnić od wartości firmy. Wartość firmy nabytej w transakcji połączenia jednostek gospodarczych odpowiada zapłacie dokonanej przez stronę przejmującą w zamian za oczekiwane przyszłe korzyści ekonomiczne z aktywów, które nie mogą być pojedynczo zidentyfikowane oraz odrębnie ujęte. Przyszłe korzyści ekonomiczne mogą wynikać z synergii zachodzącej między możliwymi do zidentyfikowania przejętymi aktywami, lub z aktywów, które - pojedynczo - nie kwalifikują się do ujęcia w sprawozdaniu finansowym, ale za które strona przejmująca gotowa jest zapłacić w transakcji połączenia jednostek gospodarczych.

12. **Składnik aktywów spełnia kryterium identyfikowalności zawarte w definicji składnika wartości niematerialnych jeśli:**

(a) **można go wyodrębnić, tzn. można go wyłączyć lub wydzielić z jednostki gospodarczej i sprzedać, przekazać, licencjonować, lub oddać do odpłatnego użytkowania osobom trzecim, zarówno pojedynczo, jak też łącznie z powiązaną z nim umową, składnikiem aktywów lub zobowiązaniem**

lub

(b) **wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych, bez względu na to, czy są one zbywalne lub możliwe do wyodrębnienia z jednostki gospodarczej lub z innych tytułów lub zobowiązań.**

Kontrola

13. Jednostka gospodarcza kontroluje składnik aktywów, jeżeli jest uprawniona do uzyskiwania przyszłych korzyści ekonomicznych powstających za przyczyną danego środka i jest w stanie ograniczyć dostęp do tych korzyści osobom trzecim. Zdolność jednostki do kontrolowania przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika wartości niematerialnych zazwyczaj wynika z tytułu prawnego, który może podlegać egzekucji na drodze sądowej. Przy braku tytułu prawnego, trudniej jest udowodnić sprawowanie kontroli. Jednak możliwość prawnego wyegzekwowania tytułu nie jest warunkiem koniecznym kontroli, ponieważ jednostka gospodarcza może kontrolować przyszłe korzyści ekonomiczne również w inny sposób.
14. Wiedza o rynku i wiedza techniczna mogą przyczynić się do osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych. Jednostka gospodarcza kontroluje te korzyści, jeśli na przykład wiedza ta jest prawnie chroniona pod postacią praw autorskich, ograniczeń w porozumieniach handlowych (jeśli są dozwolone) lub poprzez prawne zobowiązanie pracowników do zachowania poufności.
15. Jednostka gospodarcza zatrudniając wykwalifikowanych pracowników, może być w stanie zidentyfikować tę część ich kwalifikacji, wynikającą z przeprowadzonych szkoleń, która prowadzi do osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych. Jednostka gospodarcza może ponadto oczekiwać, że pracownicy będą nadal udostępniać jednostce swoje kwalifikacje. Zwykle jednak kontrola jednostki gospodarczej nad oczekiwanymi przyszłymi korzyściami ekonomicznymi wynikającymi z zatrudniania grupy wykwalifikowanych pracowników i ich szkolenia jest niewystarczająca, aby móc uznać, że pozycje te spełniają kryteria definicyjne składnika wartości niematerialnych. Z podobnej przyczyny nie jest prawdopodobne, aby konkretne talenty kierownicze i kompetencje techniczne pracowników spełniły kryteria definicyjne składnika wartości niematerialnych chyba, że wykorzystywanie i pozyskiwanie oczekiwanych z tego tytułu przyszłych korzyści ekonomicznych jest prawnie chronione, a także spełnione zostały wymogi zawarte w pozostałych częściach definicji.
16. Jednostka gospodarcza może dysponować portfelem odbiorców lub udziałem w rynku, oraz oczekiwać, że na skutek wypracowanych relacji z odbiorcami i ich lojalności, odbiorcy będą nadal z nią współpracować. Jednak przy braku możliwości prawnej ochrony lub braku innej formy kontrolowania relacji z odbiorcami i ich lojalności, kontrola jednostki nad spodziewanymi korzyściami ekonomicznymi, które z nich płyną, jest zazwyczaj niewystarczająca, aby móc uznać, że pozycje te (portfel odbiorców, udziały w rynku, relacje z odbiorcami, lojalność odbiorców) odpowiadają definicji wartości niematerialnych. Przy braku prawnej ochrony relacji z odbiorcami, transakcje wymiany (inne niż stanowiące część transakcji połączenia jednostek gospodarczych) tych samych lub podobnych relacji nie uregulowanych umowami stanowią dowód na to, że jednostka jest jednak w stanie kontrolować przyszłe korzyści ekonomiczne płynące z relacji z odbiorcami. Ze względu na to, że tego typu transakcje wymiany są również dowodem na możliwość wyodrębnienia relacji z odbiorcami, relacje te odpowiadają definicji wartości niematerialnych.

Przyszłe korzyści ekonomiczne

17. Przyszłe korzyści ekonomiczne osiągnięte ze składnika wartości niematerialnych mogą obejmować przychody ze sprzedaży produktów lub usług, oszczędności kosztów lub inne korzyści wynikające z używania składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą. Na przykład wykorzystanie własności intelektualnej w procesie produkcyjnym może raczej służyć obniżeniu przyszłych kosztów produkcji niż zwiększeniu przyszłych przychodów.

UJĘCIE I WYCENA

18. Ujęcie pozycji jako składnika wartości niematerialnych wymaga od jednostki udowodnienia, że pozycja ta spełnia:

(a) kryteria zawarte w definicji składnika wartości niematerialnych (zob. paragrafy 8-17)

oraz

(b) kryteria dotyczące ujęcia (zob. paragrafy 21-23).

Powyższy wymóg stosuje się do wszystkich kosztów poniesionych pierwotnie w celu nabycia lub wytworzenia we własnym zakresie składnika wartości niematerialnych oraz tych poniesionych w okresie późniejszym, w celu uzupełnienia, zastąpienia części lub zapewnienia obsługi tego składnika.

19. Paragrafy 25-32 dotyczą zastosowania kryteriów ujęcia do składników wartości niematerialnych przejętych odrębnie a paragrafy 33-43 dotyczą zastosowania tych kryteriów do składników wartości niematerialnych przejętych w drodze połączenia jednostek gospodarczych. Paragraf 44 zajmuje się początkową wyceną składników wartości niematerialnych przejętych w drodze dotacji lub subsydiów państwowych, paragrafy 45-47 wymianą składników wartości niematerialnych a paragrafy 48-50 traktowaniem wartości firmy wytworzonej przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie. Paragrafy 51-67 dotyczą początkowego ujęcia i wyceny wartości niematerialnych wytworzonych przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie.

20. Z charakteru wartości niematerialnych wynika, że w wielu przypadkach wartość ich składników nie ulega zwiększeniu lub też ich części nie są wymieniane. Co za tym idzie, jest bardziej prawdopodobne, że poniesione najpóźniej nakłady będą raczej służyły utrzymaniu oczekiwanych w przyszłości korzyści ekonomicznych, zawartych w istniejącym składniku wartości niematerialnych, niż spełniać kryteria definicji składnika wartości niematerialnych oraz kryteria ujęcia tych wartości, zawarte w niniejszym standardzie. Ponadto często trudno jest przyporządkować takie nakłady bezpośrednio do konkretnego składnika wartości niematerialnych, a nie do firmy jako całości. W związku z tym tylko w rzadkich przypadkach nakłady poniesione po początkowym ujęciu nabytego składnika wartości niematerialnych lub po ukończeniu składnika wartości niematerialnych wytwarzanego przez jednostkę we własnym zakresie, spowodują powiększenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych. Zgodnie z paragrafem 63 późniejsze nakłady na marki firmowe, tytuły czasopism, tytuły wydawnicze, wykazy odbiorców i pozycje o podobnym charakterze (niezależnie od tego, czy są one nabyte czy też wytworzone przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie) są zawsze ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia. Dzieje się tak, ponieważ nakładów tego typu nie sposób oddzielić od nakładów na rozwój firmy jako całości.

21. **Składnik wartości niematerialnych należy ująć wtedy i tylko wtedy, gdy:**

(a) **jest prawdopodobne, że jednostka gospodarcza osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów**

oraz

(b) **można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów.**

22. **Jednostka gospodarcza powinna ocenić prawdopodobieństwo osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych, stosując rozsądne i udokumentowane założenia, które stanowią odzwierciedlenie dokonanej przez kierownictwo jak najwłaściwszej oceny całokształtu uwarunkowań ekonomicznych występujących w ciągu okresu użytkowania składnika aktywów.**

23. Jednostka gospodarcza odwołuje się do subiektywnego osądu, oceniając stopień pewności związany z osiągnięciem przyszłych korzyści ekonomicznych, które można przyporządkować użytkowaniu składnika aktywów, na podstawie dowodów dostępnych w momencie początkowego ujęcia, przypisując szczególne znaczenie dowodom zewnętrznym.

24. **Składnik wartości niematerialnych powinien być początkowo wyceniony w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.**

Nabycie w oddzielnej transakcji

25. Zazwyczaj cena, jaką płaci jednostka gospodarcza za składnik wartości niematerialnych nabyty w oddzielnej transakcji, odzwierciedla prawdopodobieństwo, z jakim oczekuje ona osiągnąć w przyszłości korzyści ekonomiczne z tego składnika. Innymi słowy efekt prawdopodobieństwa znajduje odzwierciedlenie w koszcie składnika aktywów. A zatem kryterium ujęcia oparte na prawdopodobieństwie opisane w paragrafie 21 a) uważa się za zaspokojone w wypadku składników wartości niematerialnych nabytych w oddzielnej transakcji.
26. Poza tym, jeśli składnik wartości niematerialnych został nabyty w oddzielnej transakcji, zazwyczaj można wiarygodnie ustalić jego cenę nabycia. Jest tak w szczególności, gdy zakupu dokonano za gotówkę lub inne aktywa pieniężne.
27. Koszt składnika wartości niematerialnych nabytego w oddzielnej transakcji obejmuje:
- (a) cenę zakupu uwzględniającą cła importowe, podatki zawarte w cenie nie podlegające odliczeniu, pomniejszone o wszelkie udzielone upusty i rabaty
- oraz
- (b) nakłady bezpośrednio związane z przygotowaniem składnika aktywów do użytkowania zgodnie z jego planowanym przeznaczeniem.
28. Do takich kosztów bezpośrednich zaliczane są:
- (a) koszty z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 „Świadczenia pracownicze”) wynikające bezpośrednio z przygotowania tego składnika do stanu zdolności użytkowej.
 - (b) opłaty za obsługę wynikające bezpośrednio z przygotowania tego składnika do stanu zdolności użytkowej.
 - (c) koszty testów sprawdzających prawidłowe działanie składnika.
29. Do nakładów nie stanowiących części kosztu składnika wartości niematerialnych zalicza się:
- (a) nakłady na wprowadzenie nowego produktu lub usługi (wliczając w to nakłady na reklamę i działania promocyjne),
 - (b) nakłady na prowadzenie działalności gospodarczej w nowej lokalizacji lub w transakcjach z nową klasą odbiorców (wliczając w to nakłady na szkolenia pracowników)
- oraz
- (c) koszty administracji i inne koszty ogólnozakładowe.
30. Koszty przestaje się ujmować w wartości bilansowej składnika wartości niematerialnych, kiedy składnik ten znajduje się w stanie umożliwiającym użytkowanie go w sposób zamierzony przez kierownictwo. Dlatego też nakładów poniesionych na użytkowanie lub zmianę lokalizacji składnika wartości niematerialnych nie uwzględnia się w wartości bilansowej tego składnika. Na przykład, następujących nakładów nie ujmuje się w wartości bilansowej składnika wartości niematerialnych:
- (a) nakładów poniesionych w okresie, w którym składnik aktywów gotowy do wykorzystania w sposób zamierzony przez kierownictwo nie był jeszcze użytkowany,
- oraz
- (b) początkowych strat operacyjnych, takich jak te, które poniesiono w okresie budowania popytu na produkty powstałe dzięki składnikowi wartości niematerialnych.

IAS 38

31. Niektóre działania jednostki gospodarczej mają związek z pracami rozwojowymi dotyczącymi składnika wartości niematerialnych, lecz nie są niezbędne, aby składnik ten osiągnął stan umożliwiający mu działanie zgodnie z intencjami kierownictwa. Tego typu działania uboczne mogą nastąpić przed lub w trakcie prac rozwojowych. Ponieważ działania uboczne nie są konieczne, aby doprowadzić składnik aktywów do stanu umożliwiającego mu działanie zgodnie z intencjami kierownictwa, przychód oraz związane nakłady wynikające z działań ubocznych są ujmowane bezpośrednio w ciężar rachunku zysków i strat, w odpowiednich kategoriach przychodów i kosztów.
32. Jeśli płatność za składnik wartości niematerialnych została odroczone na okres dłuższy niż zwyczajowy kredyt kupiecki, jego cena nabycia odpowiada kwocie, jaka zostałaby uiszczona w gotówce. Różnica między tą kwotą a całością płatności jest ujmowana jako koszt odsetek w okresie, na który udzielono kredytu chyba, że będzie ona aktywowana zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym zawartym w MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego”.

Nabycie w transakcji połączenia jednostek gospodarczych

33. Zgodnie z MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”, jeżeli składnik wartości niematerialnych przejęty został w transakcji połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia, cena nabycia składnika wartości niematerialnych oparta jest na jego wartości godziwej ustalonej na dzień przejęcia. Wartość godziwa składnika wartości niematerialnych odzwierciedla oczekiwania rynkowe dotyczące prawdopodobieństwa, z jakim jednostka gospodarcza osiągnie w przyszłości korzyści ekonomiczne z tego składnika. Innymi słowy efekt prawdopodobieństwa znajduje odzwierciedlenie w wartości godziwej składnika aktywów. A zatem kryterium ujęcia oparte na prawdopodobieństwie opisane w paragrafie 21 a) uważa się zawsze za zaspokojone w wypadku składników wartości niematerialnych przejętych w ramach transakcji połączenia jednostek gospodarczych.
34. W związku z tym, zgodnie z niniejszym standardem oraz wymogami zawartymi w MSSF 3, jednostka przejmująca ujmuje w dniu przejęcia, odrębnie od wartości firmy składnik wartości niematerialnych jednostki przejmowanej, jeśli można wiarygodnie ustalić jego wartość godziwą, bez względu na to, czy został on już ujęty przez jednostkę przejmowaną przed transakcją połączenia jednostek gospodarczych. Oznacza to, że jednostka przejmująca ujmuje trwające prace badawcze i rozwojowe jednostki przejmowanej jako składnik wartości niematerialnych oddzielnie od wartości firmy, jeśli prace odpowiadają definicji składnika wartości niematerialnych i można wiarygodnie ustalić ich wartość godziwą. Trwające prace badawcze i rozwojowe jednostki przejmowanej odpowiadają definicji składnika wartości niematerialnych, jeżeli:
- (a) odpowiadają definicji składnika aktywów
- oraz
- (b) są możliwe do zidentyfikowania, to znaczy można je wyodrębnić lub wynikają z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych.

Wycena wartości godziwej składnika wartości niematerialnych nabytego w transakcji połączenia jednostek gospodarczych

35. Wartość godziwa składnika wartości niematerialnych nabytego w transakcji połączenia jednostek gospodarczych może zazwyczaj zostać określona wystarczająco wiarygodnie, aby móc ją ująć oddzielnie od wartości firmy. Kiedy szacunki wykorzystywane dla potrzeb wyceny wartości godziwej składnika wartości niematerialnych wykazują szereg możliwych wyników o różnych poziomach prawdopodobieństwa, niepewność ta uwidacznia się w wycenie wartości godziwej tego składnika, nie świadczy jednak o niemożliwości rzetelnego przeprowadzenia takiej wyceny. Jeśli składnik wartości niematerialnych przejęty w transakcji połączenia jednostek gospodarczych ma określony okres użytkowania, przyjmuje się założenie, które jednak w pewnych warunkach może być odrzucone, że wartość godziwa tego składnika może być wiarygodnie wyceniona.
36. Składnik wartości niematerialnych przejęty w transakcji połączenia jednostek gospodarczych może być możliwy do wyodrębnienia, ale wyłącznie ze związanym z nim składnikiem wartości materialnych lub niematerialnych. Na przykład możliwe jest, aby tytuł wydawniczy czasopisma nie był dostępny do zbycia oddzielnie od związanej z nim bazy prenumeratorów lub też znak towarowy naturalnej wody źródlanej, związany z określonym źródłem, może nie być dostępny do zbycia oddzielnie od tego źródła. W takich przypadkach jednostka przejmująca ujmuje grupę składników jako jeden składnik wyodrębniony z wartości firmy, jeśli nie można wiarygodnie wycenić wartości godziwych poszczególnych składników grupy.

37. Podobnie, terminy „marka” oraz „marka towarowa” wykorzystuje się często jako synonimy znaków towarowych i innych znaków. Niemniej pierwsze z nich stanowią ogólne terminy marketingowe, które zazwyczaj wykorzystuje się w odniesieniu do grupy uzupełniających się aktywów takich, jak znaki towarowe (lub usługowe) i związanych z nimi nazw handlowych, formuł, receptur i wiedzy technicznej. Jednostka przejmująca ujmuje jako jeden składnik aktywów grupę uzupełniających się składników wartości niematerialnych, tworzących markę, jeśli poszczególne wartości godziwe tych uzupełniających się składników nie da się wiarygodnie wycenić. Jeśli poszczególne wartości godziwe uzupełniających się składników da się wiarygodnie wycenić, jednostka przejmująca może je ująć jako jeden składnik, pod warunkiem, że poszczególne składniki mają podobne okresy użytkowania.
38. Wiarygodna wycena wartości godziwej składnika wartości niematerialnych nabytego w transakcji połączenia jednostek gospodarczych może nie być możliwa jedynie wówczas, kiedy składnik ten wynika z tytułów prawnych lub innych tytułów umownych i:
- (a) można go wyodrębnić
- lub
- (b) można go wyodrębnić lecz nie doszło lub nie ma dowodów, że doszło do wcześniejszych transakcji wymiany tych samych lub podobnych składników a dokonywane w inny sposób szacunki wartości godziwej zależałyby od zmiennych niemierzalnych.
39. Notowane ceny rynkowe są najbardziej wiarygodnym sposobem ustalenia wartości godziwej (zob. także paragraf 78). Odpowiednią ceną rynkową jest zwykle bieżąca cena kupna. Jeśli nie ma dostępu do informacji o bieżących cenach kupna, za podstawę oszacowania wartości godziwej może posłużyć cena przeprowadzonej w ostatnim okresie podobnej transakcji, pod warunkiem, że między dniem tej transakcji a dniem przeprowadzenia szacunku wartości godziwej składnika aktywów nie nastąpiła znacząca zmiana warunków ekonomicznych.
40. Przy braku aktywnego rynku na dany składnik wartości niematerialnych, jego wartość godziwą stanowi kwota, jaką na dzień przejścia jednostka gospodarcza musiałaby zapłacić za ten składnik aktywów w transakcji przeprowadzonej na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami, opierając się o jak najpełniejsze dostępne informacje. Ustalając tę kwotę jednostka gospodarcza bierze pod uwagę ceny przeprowadzonych w ostatnim okresie transakcji, których przedmiotem były podobne aktywa.
41. Niektóre jednostki gospodarcze regularnie prowadzące zakup i sprzedaż nietypowych wartości niematerialnych opracowały techniki szacowania ich wartości godziwej w sposób pośredni. Techniki te mogą być stosowane dla celów początkowej wyceny składnika wartości niematerialnych nabytego na drodze połączenia jednostek gospodarczych, jeśli ich celem jest oszacowanie wartości godziwej zgodnie z definicją zawartą w niniejszym standardzie oraz jeśli odzwierciedlają one bieżące transakcje oraz praktyki stosowane w branży, w której występuje dany składnik aktywów. Do technik tych zalicza się, w zależności od sytuacji:
- (a) zastosowanie mnożników, obliczonych na podstawie bieżących transakcji rynkowych, do niektórych wielkości określających rentowność składnika aktywów (takich jak przychody, udziały w rynku, zysk operacyjny, itd.) lub do strumienia opłat licencyjnych, które można uzyskać dzięki licencjonowaniu tego składnika wartości niematerialnych innej stronie w transakcji przeprowadzonej na warunkach rynkowych (zgodnie z metodą hipotetycznych opłat licencyjnych)
- lub
- (b) dyskontowanie szacunkowych przyszłych przepływów pieniężnych netto osiągniętych z danego składnika aktywów.

Późniejsze nakłady na przejęty, trwający projekt badawczo-rozwojowy

42. **Nakłady na prace badawcze lub rozwojowe, które:**

- (a) **wiążą się z trwającym projektem badawczym lub rozwojowym, przejętym odrębnie lub w transakcji połączenia jednostek gospodarczych i ujmowanym jako składnik wartości niematerialnych**

oraz

- (b) **są poniesione po nabyciu tego projektu będą księgowane zgodnie z paragrafami 54-62**

IAS 38

43. Zastosowanie wymogów określonych w paragrafach 54-62 oznacza, że późniejsze nakłady na trwający projekt badawczo-rozwojowy, przejęty odrębnie lub w wyniku połączenia jednostek gospodarczych i ujmowany jako składnik wartości niematerialnych, są:
- (a) ujmowane w kosztach w momencie ich poniesienia, w wypadku nakładów na prace badawcze,
 - (b) ujmowane w kosztach w momencie ich poniesienia, w wypadku nakładów na prace rozwojowe, które nie spełniają kryterium MSR 38 dotyczącego ujęcia takich nakładów jako składnika wartości niematerialnych, opisanego w paragrafie 57
- oraz
- (c) dodane do wartości bilansowej nabytego, trwającego projektu badawczego lub rozwojowego jeśli stanowią nakłady na prace rozwojowe, które spełniają kryteria ujęcia zaprezentowane w paragrafie 57.

Nabycie w drodze dotacji lub dotacji rządowych

44. W niektórych przypadkach składnik wartości niematerialnych może być przejęty nieodpłatnie lub za symboliczną opłatę w drodze dotacji rządowych. Może się tak zdarzyć, gdy instytucja państwowa przekazuje lub przyporządkowuje jednostce gospodarczej wartości niematerialne takie jak, prawa lądowania na lotnisku, licencje na prowadzenie stacji radiowych lub telewizyjnych, licencje na import lub kontyngenty, lub prawa dostępu do innych limitowanych zasobów. Zgodnie z MSR 20 *Dotacje rządowe i ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej* jednostka gospodarcza może zdecydować się na początkowe ujęcie w wartości godziwej zarówno składnika wartości niematerialnych, jak i dotacji. Jeśli jednostka gospodarcza nie zdecyduje się na początkowe ujęcie składnika aktywów w wartości godziwej, ujmuje ten składnik aktywów w wartości nominalnej (zgodnie z innym podejściem dopuszczonym przez MSR 20) powiększonej o wszelkie koszty, które można bezpośrednio przyporządkować przystosowaniu składnika aktywów do użytkowania zgodnego z jego planowanym wykorzystaniem.

Wymiana aktywów

45. Możliwe jest, aby jeden lub więcej składników wartości niematerialnych został nabyty w drodze wymiany za niepieniężny składnik lub składniki aktywów lub połączenie pieniężnych i niepieniężnych składników aktywów. Przedstawione poniżej rozważania odnoszą się po prostu do wymiany jednego niepieniężnego składnika aktywów za drugi, lecz również do wszystkich rodzajów wymian powyżej opisanych. Cena nabycia takiej pozycji jest ustalana w wysokości wartości godziwej otrzymanego składnika aktywów chyba, że a) transakcja wymiany nie ma znaczenia handlowego lub b) nie można wycenić wartości godziwej zarówno otrzymanego jak i oddanego składnika aktywów. Przejęty składnik aktywów jest wyceniany w ten sposób, nawet jeśli jednostka gospodarcza nie może natychmiast zaprzestać ujmowania oddanego składnika. Jeśli przejęty składnik aktywów nie jest wyceniany w wysokości wartości godziwej, jego cenę wycenia się w wysokości wartości bilansowej oddanego składnika.
46. Jednostka gospodarcza ustala, czy transakcja wymiany ma znaczenie handlowe rozważając, w jakim zakresie oczekuje, że jej przyszłe przepływy pieniężne ulegną zmianie w wyniku tej transakcji. Transakcja wymiany ma znaczenie handlowe, jeśli:
- (a) konfiguracja (tzn. ryzyko, czas oraz kwota) przepływów pieniężnych z otrzymanych aktywów różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych z przekazanych aktywów
- lub
- (b) wartość charakterystyczna dla jednostki gospodarczej w części działalności, na którą wpłynęła transakcja zmienia się w wyniku transakcji wymiany
- oraz
- (c) różnica między wartościami w punktach a) i b) jest znacząca w porównaniu z wartością godziwą wymienianych składników aktywów.

Dla ustalenia, czy transakcja wymiany ma znaczenie handlowe, wartość charakterystyczna dla jednostki gospodarczej w tej części jej działalności, na którą wpłynie transakcja, będzie odzwierciedlać przepływy pieniężne netto. Wynik tych analiz może być jasny bez konieczności przeprowadzenia szczegółowych obliczeń przez jednostkę.

47. Paragraf 21 b) stwierdza, że warunkiem ujęcia składnika wartości niematerialnych jest możliwość wiarygodnego ustalenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów. Możliwość wiarygodnego ustalenia wartości godziwej składnika wartości niematerialnych, dla którego nie istnieją porównywalne transakcje rynkowe istnieje, jeśli a) rozpiętość zakresu rozsądnych szacunków wartości godziwej nie jest znacząca w wypadku tego składnika aktywów lub b) prawdopodobieństwo różnych szacunków w tym zakresie można rozsądnie ustalić i wykorzystać w celu oszacowania wartości godziwej. Jeśli jednostka jest w stanie wiarygodnie ustalić wartość godziwą otrzymanego lub oddanego składnika aktywów, wartość godziwą oddanego składnika aktywów wykorzystuje się w celu ustalenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia chyba, że wartość godziwa otrzymanego składnika aktywów jest bardziej oczywista.

Wartość firmy wytworzona przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie

48. **Nie należy ujmować jako składnika aktywów wartości firmy wytworzonej przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie.**
49. W niektórych przypadkach, mimo iż ponoszone są nakłady w celu wypracowania przyszłych korzyści ekonomicznych, nie powoduje to powstania składnika wartości niematerialnych, który spełniałby kryteria dotyczące ujmowania pozycji zgodnie z niniejszym standardem. Takie nakłady uważane są często za zwiększające wartość firmy wytworzona przez jednostkę we własnym zakresie. Wartość firmy wytworzona przez jednostkę we własnym zakresie nie jest ujmowana jako składnik aktywów, ponieważ nie stanowi możliwego do zidentyfikowania zasobu (tzn. nie można go wyodrębnić ani nie wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych), nad którym jednostka sprawuje kontrolę i który może być wiarygodnie wyceniony w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.
50. Różnice między wartością rynkową jednostki gospodarczej a wartością bilansową jej aktywów netto możliwych do zidentyfikowania w dowolnym momencie mogą wynikać z szeregu czynników, które wpływają na wartość jednostki gospodarczej. Różnic takich jednakże nie można uznać za koszt wytworzenia wartości niematerialnych kontrolowanych przez jednostkę gospodarczą.

Wartości niematerialne wytworzone przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie

51. Niekiedy trudno jest ocenić, czy składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę we własnym zakresie kwalifikuje się do ujęcia, ze względu na problemy z:
- (a) określeniem, czy w ogóle powstał - a jeśli tak, to w jakim momencie - możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów, który wytworzy prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne
- oraz
- (b) wiarygodnym ustaleniem kosztu wytworzenia tego składnika aktywów. W niektórych przypadkach kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych we własnym zakresie nie można oddzielić od kosztu utrzymania lub podwyższenia wartości firmy wytworzonej przez daną jednostkę gospodarczą, czy też od kosztów bieżącej działalności jednostki.

W związku z tym, oprócz spełnienia ogólnych wymogów dotyczących ujęcia i początkowej wyceny składnika wartości niematerialnych, jednostka gospodarcza stosuje wobec wszystkich wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie wymogi i wytyczne zawarte w poniższych paragrafach 52-67.

52. Aby ocenić, czy składnik wartości niematerialnych wytworzony przez jednostkę spełnia kryteria dotyczące ujmowania, jednostka gospodarcza dzieli proces powstawania aktywów na:
- (a) etap prac badawczych
- oraz
- (b) etap prac rozwojowych.

Choć terminy „prace badawcze” i „prace rozwojowe” zostały zdefiniowane, terminy „etap prac badawczych” i „etap prac rozwojowych” dla potrzeb niniejszego standardu mają szersze znaczenie.

53. Jednostka gospodarcza, która nie jest w stanie oddzielić etapu prac badawczych od etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzącego do wytworzenia składnika wartości niematerialnych, traktuje nakłady na to przedsięwzięcie, jak gdyby zostały poniesione wyłącznie na etapie prac badawczych.

IAS 38

Etap prac badawczych

54. **Nie należy ujmować żadnego składnika wartości niematerialnych powstałego w wyniku prac badawczych (lub w wyniku realizacji etapu prac badawczych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie). Nakłady poniesione na prace badawcze (lub na realizację etapu prac badawczych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) powinny być ujęte w kosztach w momencie ich poniesienia.**
55. Na etapie prac badawczych prowadzonego przedsięwzięcia jednostka gospodarcza nie jest w stanie udowodnić istnienia składnika wartości niematerialnych, który będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. W związku z tym nakłady zawsze ujmowane są w kosztach w momencie ich poniesienia.
56. Do przykładów prac badawczych zalicza się:
- (a) działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy,
 - (b) poszukiwanie, ocenę i końcową selekcję sposobu wykorzystania rezultatów prac badawczych lub wiedzy innego rodzaju,
 - (c) poszukiwanie alternatywnych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług
- oraz
- (d) formułowanie, projektowanie, ocenę i końcową selekcję nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.

Etap prac rozwojowych

57. **Składnik wartości niematerialnych powstały w wyniku prac rozwojowych (lub realizacji etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) powinien być ujęty wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka gospodarcza jest w stanie udowodnić:**
- (a) **możliwość, z technicznego punktu widzenia, ukończenia składnika wartości niematerialnych tak, aby nadał się do użytkowania lub sprzedaży,**
 - (b) **zamiar ukończenia składnika wartości niematerialnych oraz jego użytkowania lub sprzedaży,**
 - (c) **zdolność do użytkowania lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych,**
 - (d) **sposób, w jaki składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Między innymi jednostka gospodarcza powinna udowodnić istnienie rynku na produkty powstające dzięki składnikowi wartości niematerialnych lub na sam składnik, lub - jeśli składnik ma być użytkowany przez jednostkę - użyteczność składnika wartości niematerialnych,**
 - (e) **dostępność stosownych środków technicznych, finansowych i innych, które mają służyć ukończeniu prac rozwojowych oraz użytkowaniu lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych.**
 - (f) **możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych, które można przyporządkować temu składnikowi wartości niematerialnych.**
58. Na etapie prac rozwojowych przedsięwzięcia jednostka gospodarcza w niektórych przypadkach może zidentyfikować składnik wartości niematerialnych i udowodnić, że składnik ten będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Dzieje się tak dlatego, że etap prac rozwojowych jest etapem bardziej zaawansowanym niż etap prac badawczych.

59. Do prac rozwojowych zalicza się:
- (a) projektowanie, wykonanie i testowanie prototypów i modeli doświadczalnych (przed ich wdrożeniem do produkcji seryjnej lub użytkowania),
 - (b) projektowanie narzędzi, przyrządów do obróbki, form i matryc z wykorzystaniem nowej technologii,
 - (c) projektowanie, wykonanie i funkcjonowanie linii próbnej, której wielkość nie umożliwia prowadzenia ekonomicznie uzasadnionej produkcji przeznaczonej na sprzedaż
- oraz
- (d) projektowanie, wykonanie i testowanie wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.
60. Aby udowodnić, w jaki sposób dany składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne, jednostka gospodarcza ocenia przyszłe korzyści ekonomiczne, które ma uzyskać z tego składnika na podstawie zasad określonych w MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Jeśli składnik aktywów będzie wytwarzał korzyści ekonomiczne tylko w połączeniu z innymi aktywami, jednostka gospodarcza odwołuje się do koncepcji ośrodka wypracowującego środki pieniężne opisanej w MSR 36.
61. Dostępność środków potrzebnych do ukończenia, użytkowania i pozyskiwania korzyści ze składnika wartości niematerialnych można udowodnić na przykład poprzez sporządzenie biznes planu określającego potrzebne środki techniczne, finansowe i inne, a także zdolność jednostki gospodarczej do zapewnienia tych środków. W niektórych przypadkach jednostka gospodarcza udowadnia dostępność finansowania zewnętrznego poprzez uzyskanie od pożyczkodawcy potwierdzenia jego woli sfinansowania planu.
62. Systemy ewidencji kosztów w jednostce pozwalają częstokroć dokonać wiarygodnego ustalenia kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych we własnym zakresie na podstawie takich elementów, jak wynagrodzenia i inne nakłady poniesione w celu zapewnienia ochrony praw autorskich lub licencji lub na stworzenie programu komputerowego.
63. **Nie należy ujmować jako składnika wartości niematerialnych znaków firmy, tytułów czasopism, tytułów wydawniczych, wykazów odbiorców i pozycji o podobnej istocie wytworzonych przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie.**
64. Nakłady na wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie znaki firmy, tytuły czasopism, tytuły wydawnicze, wykazy odbiorców i pozycje o podobnej istocie, nie są możliwe do odróżnienia od kosztów rozwoju firmy jako całości. W związku z tym takich pozycji nie ujmuje się jako wartości niematerialnych.

Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie

65. Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie, dla celów paragrafu 24, jest sumą nakładów poniesionych od dnia, w którym po raz pierwszy dany składnik wartości niematerialnych spełni zawarte w paragrafach 21, 22 i 57 kryteria dotyczące ujmowania pozycji. W paragrafie 71 zabrania się aktywowania wartości nakładów ujętych w kosztach.
66. Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie obejmuje wszystkie nakłady, które mogą być bezpośrednio przyporządkowane czynnościom tworzenia, produkcji i przystosowania składnika aktywów do użytkowania w sposób zamierzony przez kierownictwo. Do takich kosztów bezpośrednich zaliczane są:
- (a) nakłady na materiały i usługi wykorzystane lub zużyte przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych,
 - (b) koszty z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 „Świadczenia pracownicze”) wynikające bezpośrednio z wytworzenia tego składnika,

IAS 38

- (c) opłaty za rejestrację tytułu prawnego

oraz

- (d) amortyzacja patentów i licencji, które są wykorzystywane przy wytwarzaniu tego składnika aktywów.

MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego” ustala kryteria dotyczące ujmowania odsetek jako elementu kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych wytworzonego przez jednostkę we własnym zakresie.

67. Do kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie nie zalicza się:

- (a) kosztów sprzedaży, administracji oraz innych kosztów ogólnozakładowych, chyba, że można je bezpośrednio przyporządkować do przystosowania składnika aktywów do użytkowania,

- (b) wyraźnie zidentyfikowanych braków wydajności oraz początkowych strat operacyjnych poniesionych przed osiągnięciem planowanej wydajności

oraz

- (c) nakładów na szkolenie przygotowujące pracowników do obsługiwaną danego składnika aktywów.

Przykład ilustrujący paragraf 65

Jednostka gospodarcza opracowuje nowy proces produkcyjny. W roku 20X5 poniesione nakłady wyniosły 1 000 j.p. (*), z czego 900 j.p. poniesiono przed 1 grudnia 20X5 a 100 j.p. pomiędzy 1 grudnia 20X5 a 31 grudnia 20X5. Jednostka ta jest w stanie udowodnić, że 1 grudnia 20X5 proces produkcyjny spełniał kryteria pozwalające na uznanie go za składnik wartości niematerialnych. Wartość odzyskiwalna wiedzy technicznej wykorzystanej w tym procesie (wliczając w to przyszłe ujemne przepływy pieniężne na ukończenie procesu, zanim będzie dostępny do użycia) szacowana jest na 500 j.p.

Na koniec 20X5 r. proces produkcyjny zostaje ujęty jako składnik wartości niematerialnych w kwocie 100 JW. (nakłady poniesione od daty, kiedy spełnione zostały kryteria ujmowania, tzn. od 1 grudnia 20X5). Nakłady w kwocie 900 JW, poniesione przed 1 grudnia 20X5 zostały ujęte jako koszt, ponieważ do 1 grudnia 20X5 nie były spełnione kryteria ujmowania. Nakłady te nie stanowią części kosztu wytworzenia procesu produkcyjnego ujętego w bilansie.

W 20X6 roku poniesiono nakłady w wysokości 2 000 j.p. Na koniec 20X6 r. wartość odzyskiwalna wiedzy technicznej wykorzystanej w tym procesie (wliczając w to przyszłe ujemne przepływy pieniężne na ukończenie procesu zanim będzie dostępny do użycia) szacowana jest na 1 900 JW.

Na koniec 20X6 r. koszt procesu produkcji wynosi 2 100 j.p. (nakład w kwocie 100 JW ujęte na koniec 20X5 roku powiększone o nakłady w kwocie 2 000 j.p., ujęte w 20X6 r.). Jednostka ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości w kwocie 200 j.p., aby skorygować wartość bilansową procesu sprzed dokonania odpisu aktualizującego (2 100 j.p.) do poziomu wartości odzyskiwalnej (1 900 j.p.). Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości zostanie odwrócony w kolejnym okresie, jeśli spełnione zostaną wymagania odwrócenia odpisów zawarte w MSR 36.

UJĘCIE W KOSZTACH

68. **Nakłady na składnik wartości niematerialnych powinny zostać ujęte w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia chyba, że:**

- (a) **stanowią element ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych, który spełnia kryteria dotyczące ujmowania (zob. paragrafy 18-67)**

lub

- (b) **składnik został przejęty w drodze połączenia jednostek gospodarczych w formie przejęcia, ale nie może zostać ujęty jako składnik wartości niematerialnych. W takim przypadku nakłady (zawarte w cenie przejęcia) powinny stanowić część kwoty stanowiącej wartość firmy (ujemną wartość firmy) ustaloną na dzień przejęcia (zob. MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”).**

(*) W niniejszym standardzie kwoty pieniężne są denominowane w „jednostkach walutowych”(JW).

69. W niektórych przypadkach jednostka gospodarcza ponosi nakłady w celu osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych, ale nie nabywa ani nie tworzy żadnego składnika wartości niematerialnych lub innego składnika aktywów, który mógłby zostać ujęty. W takich przypadkach nakłady są ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia. Dla przykładu, nakłady na prace badawcze są zawsze ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia (zob. paragraf 54). Do przykładów innych nakładów, które są ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie poniesienia, zalicza się:
- (a) nakłady na rozpoczęcie działalności (koszty rozpoczęcia) chyba, że nakłady te włączone zostały do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”. Na koszty organizacji mogą składać się koszty utworzenia jednostki takie, jak koszty obsługi prawnej i sekretarskiej ponoszone przy zarejestrowaniu osoby prawnej, nakłady na otwarcie nowego zakładu lub przedsięwzięcia (koszty poprzedzające otwarcie) lub nakłady na zainicjowanie nowego rodzaju działalności lub wprowadzenie nowych produktów lub procesów (koszty poprzedzające rozpoczęcie danej działalności).
 - (b) nakłady na działalność szkoleniową.
 - (c) nakłady na działalność reklamową i promocyjną.
 - (d) nakłady na przemieszczenie lub reorganizację części lub całości jednostki.
70. Paragraf 68 nie wyklucza ujęcia zaliczki jako składnika aktywów, jeśli płatność za dostawę dóbr lub wykonanie usług nastąpiła przed dostarczeniem dóbr lub wykonaniem usług.

Kwoty pierwotnie ujęte w kosztach, nie podlegające aktywowaniu

71. ***Nakłady na składnik wartości niematerialnych, które zostały początkowo ujęte w ciężar rachunku zysków i strat, nie powinny w terminie późniejszym być ujmowane jako cena nabycia lub koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych.***

WYCENA NASTĘPUJĄCA PO UJĘCIU W KOSZTACH

72. ***Jednostka przyjmuje zasady (politykę) rachunkowości dokonując wyboru pomiędzy modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia z paragrafu 74 lub modelem opartym na wartości przeszacowanej z paragrafu 75. Jeśli składnik wartości niematerialnych został ujęty w księgach z wykorzystaniem modelu opartego na wartości przeszacowanej, wszystkie pozostałe pozycje należące do tej samej grupy aktywów powinny również zostać ujęte z wykorzystaniem tego samego modelu chyba, że brak jest aktywnego rynku na te aktywa.***
73. Grupę wartości niematerialnych stanowi zbiór aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania w działalności jednostki gospodarczej. Pozycje zaliczane do danej grupy wartości niematerialnych przeszacowuje się jednocześnie, co pozwala na uniknięcie selektywnego przeszacowywania aktywów i wykazywania w sprawozdaniu finansowym kwot będących kombinacją cen nabycia/kosztów wytworzenia i wartości ustalanych w różnych terminach.

Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia

74. ***Po początkowym ujęciu składnik wartości niematerialnych wykazuje się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.***

Model oparty na wartości przeszacowanej

75. ***Po początkowym ujęciu składnik wartości niematerialnych wykazuje się w wartości przeszacowanej odpowiadającej jego wartości godziwej na dzień przeszacowania, pomniejszonej o późniejsze umorzenie i łączną kwotę późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Dla celów przeszacowania zgodnie z niniejszym standardem wartość godziwą należy ustalić poprzez odniesienie do aktywnego rynku. Przeszacowania powinny być dokonywane na tyle regularnie, aby wartość bilansowa nie różniła się istotnie od wartości, jaka zostałaby ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej na dzień bilansowy.***

IAS 38

76. Model oparty na wartości przeszacowanej nie pozwala na:
- (a) przeszacowanie wartości niematerialnych, które uprzednio nie zostały ujęte jako aktywa,
 - (b) początkowe ujęcie wartości niematerialnych według wartości innej niż cena nabycia lub koszt wytworzenia.
77. Model oparty na wartości przeszacowanej przeszacowania stosowany jest po początkowym ujęciu składnika aktywów w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Jeśli jednak tylko część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych ujęta jest w aktywach, ponieważ składnik ten nie spełniał kryteriów dotyczących ujmowania przez pewną część trwania procesu (zob. paragraf 65), model oparty na wartości przeszacowanej może zostać zastosowany do całego składnika aktywów. Ponadto model oparty na wartości przeszacowanej może zostać zastosowany do składnika wartości niematerialnych, który został przejęty w drodze dotacji rządowej i ujęty w wartości nominalnej (zob. paragraf 44).
78. Istnienie aktywnego rynku na składnik wartości niematerialnych o cechach opisanych w paragrafie 8 jest rzeczą rzadką, jednakże taka sytuacja może zaistnieć. Na przykład, w niektórych systemach prawnych istnieje aktywny rynek na zbywalne bez ograniczeń licencje na prowadzenie taksówki, licencje połowowe lub kontyngenty produkcyjne. Jednak nie istnieje aktywny rynek na marki firmowe, tytuły czasopism, prawa wydawnicze do muzyki i filmów, patenty lub znaki towarowe, ponieważ aktywa takie mają charakter unikalny. Poza tym, mimo iż takie wartości niematerialne są przedmiotem obrotu, umowy negocjowane są przez poszczególnych kupujących i sprzedających, a transakcje - stosunkowo rzadkie. Z tego właśnie powodu cena zapłacona za jeden składnik aktywów nie może stanowić wystarczającego dowodu pozwalającego na ustalenie wartości godziwej innego składnika. I wreszcie, ceny często nie są udostępniane do publicznej wiadomości.
79. Częstotliwość przeszacowań wartości niematerialnych zależy od niestabilności ich wartości godziwych. Jeśli wartość godziwa przeszacowanego składnika aktywów istotnie różni się od jego wartości bilansowej, konieczne jest dokonanie kolejnego przeszacowania. W przypadku niektórych wartości niematerialnych mogą być odczuwalne znaczne i niestabilne wahania wartości godziwej, co stanowi o konieczności dokonania corocznego przeszacowania. Takie częste przeszacowania nie są konieczne w przypadku występowania nieznacznych wahań wartości godziwej.
80. Jeśli składnik wartości niematerialnych został przeszacowany, umorzenie do dnia przeszacowania jest:
- (a) przekształcane proporcjonalnie do zmiany wartości bilansowej brutto składnika aktywów tak, aby wartość bilansowa po przeszacowaniu zrównała się z jego wartością przeszacowaną lub
 - (b) odliczane od wartości bilansowej brutto składnika aktywów, a jego wartość netto jest przekształcana do wartości przeszacowanej składnika aktywów.
81. **Jeśli składnik wartości niematerialnych należący do grupy przeszacowanych wartości niematerialnych nie może zostać przeszacowany, ponieważ nie istnieje aktywny rynek na ten składnik aktywów, należy wykazać go w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o umorzenie i łączną kwotę odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.**
82. **Jeśli ustalanie wartości godziwej przeszacowanego składnika wartości niematerialnych poprzez odniesienie do aktywnego rynku przestało być możliwe, za wartość bilansową tego składnika należy przyjąć jego wartość przeszacowaną na dzień ostatniego przeszacowania dokonanego na podstawie aktywnego rynku, pomniejszoną o późniejsze umorzenie i łączną kwotę późniejszych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości.**
83. Fakt, iż przestał istnieć aktywny rynek na przeszacowany składnik wartości niematerialnych może świadczyć o tym, że doszło do utraty wartości składnika aktywów, w związku z czym istnieje potrzeba przeprowadzenia testu zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów”.
84. Jeśli określenie wartości godziwej składnika aktywów poprzez odniesienie do aktywnego rynku staje się możliwe na dzień następnej wyceny, od tego dnia stosuje się model oparty na wartości przeszacowanej.

85. *Jeśli wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych wzrosła na skutek przeszacowania, wzrost ten powinien zostać odniesiony bezpośrednio na kapitał własny i ujęty w pozycji kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny. Nadwyżkę tę należy jednak ująć w ciężar rachunku zysków i strat do wysokości spadku wartości z tytułu przeszacowania tego samego składnika aktywów, który został uprzednio ujęty w ciężar rachunku zysków i strat.*
86. *Jeśli wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych uległa obniżeniu na skutek przeszacowania, spadek wartości powinien zostać ujęty w ciężar rachunku zysków i strat. Spadek wartości z tytułu przeszacowania powinien być jednak bezpośrednio ujęty w kapitale własnym w pozycji kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny do wysokości dowolnego salda kredytowego kapitału rezerwowego z aktualizacji wyceny odnoszącego się do tego samego składnika aktywów.*
87. Łączna nadwyżka z przeszacowania ujęta w kapitale rezerwowym z aktualizacji wyceny, zaliczona do kapitału własnego, może zostać przeniesiona bezpośrednio na niepodzielony wynik lat ubiegłych, gdy nadwyżka ta zostanie zrealizowana. Cała nadwyżka może zostać zrealizowana w momencie zbycia lub wycofania z użytkowania składnika aktywów. Jednakże część nadwyżki może zostać zrealizowana jeszcze w czasie, gdy składnik aktywów jest użytkowany przez jednostkę. W takim przypadku kwota zrealizowanej nadwyżki stanowi różnicę między amortyzacją liczoną od przeszacowanej wartości bilansowej składnika aktywów a amortyzacją obliczoną od kosztu historycznego tego składnika aktywów. Przeniesienia z kapitału rezerwowego z tytułu aktualizacji wyceny na niepodzielony wynik lat ubiegłych dokonuje się z pominięciem rachunku zysków i strat.

OKRES UŻYTKOWANIA

88. *Jednostka gospodarcza powinna ocenić, czy okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest określony czy nieokreślony, a w przypadku, gdy jest określony, jaka jest jego długość lub liczba jednostek produkcji lub podobnych jednostek, tworząca ten okres. Jednostka gospodarcza będzie uznawać, że składnik wartości niematerialnych posiada nieokreślony okres użytkowania, jeżeli z analizy wszystkich istotnych czynników wynika, że nie istnieje żadne dające się przewidzieć ograniczenie okresu, w którym można spodziewać się, że składnik aktywów będzie generował jednostce gospodarczej wpływy pieniężne netto.*
89. Księgowanie składnika wartości niematerialnych opiera się na jego okresie użytkowania. Składniki wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania podlegają amortyzacji (zob. paragrafy 97-106) podczas gdy składniki wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania nie podlegają (zob. paragrafy 107-110). Przykłady Sytuacyjne towarzyszące niniejszemu standardowi ilustrują sposób ustalania okresu użytkowania różnych wartości niematerialnych oraz późniejszego księgowania tych aktywów w oparciu o tak ustalone okresy użytkowania.
90. Określając długość okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych należy wziąć pod uwagę wiele czynników obejmujących między innymi:
- (a) oczekiwane wykorzystanie składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą oraz to, czy składnik aktywów mógłby być wydajnie zarządzany przez inny zespół kierowniczy,
 - (b) typowe cykle produkcyjne dla danego składnika aktywów oraz powszechnie dostępne informacje na temat szacunkowych okresów użytkowania aktywów o podobnym charakterze, użytkowanych w podobny sposób,
 - (c) utratę przydatności z przyczyn natury technicznej, technologicznej, handlowej lub innej,
 - (d) stabilność branży, w której dany składnik aktywów jest wykorzystywany i zmiany popytu na produkty wytwarzane lub usługi świadczone z zastosowaniem tego składnika aktywów,
 - (e) przewidywane działania konkurentów i potencjalnych konkurentów,
 - (f) poziom późniejszych nakładów niezbędnych do uzyskania oczekiwanych przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów oraz możliwość i zamiar zapewnienia przez jednostkę gospodarczą takiego poziomu tych nakładów,
 - (g) okres sprawowania kontroli nad składnikiem aktywów oraz ograniczenia prawne i ograniczenia do nich podobne odnoszące się do użytkowania składnika aktywów (takie, jak data wygaśnięcia odnośnej umowy leasingowej)
- oraz to,
- (h) czy okres użytkowania składnika aktywów jest zależny od okresu użytkowania innych aktywów jednostki gospodarczej.

IAS 38

91. Termin „nieokreślony” nie oznacza „nieskończony”. Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych odzwierciedla jedynie poziom nakładów na utrzymanie przez ten składnik wydajności określonej w momencie szacowania okresu użytkowania oraz możliwość i zamiar zapewnienia przez jednostkę gospodarczą takiego poziomu tych nakładów. Wniosek, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest nieokreślony, nie powinien zależeć od planowanych przyszłych nakładów wykraczających ponad nakłady wymagane do utrzymania przez składnik aktywów tego poziomu wydajności.
92. Zważywszy na tempo zmian technologicznych, programy komputerowe i wiele innych wartości niematerialnych jest podatnych na technologiczną utratę przydatności. W związku z tym prawdopodobne jest, że ich okres użytkowania będzie krótki.
93. Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych może być bardzo długi lub nawet nieokreślony. Niepewność stanowi uzasadnienie dla ostrożnego oszacowania okresu użytkowania, ale nie uzasadnia wybrania okresu użytkowania, który byłby nierealistycznie krótki.
94. **Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych, który wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych nie powinien przekraczać okresu tych tytułów lecz może być krótszy, zależnie od okresu, w którym jednostka gospodarcza spodziewa się korzystać z tego składnika aktywów. Jeśli tytuły te zostały scedowane na okres ograniczony, podlegający odnowieniu, okres użytkowania powinien uwzględniać okres(y) odnowienia jedynie w wypadku istnienia dowodów przemawiających za odnowieniem tytułu przez jednostkę gospodarczą bez ponoszenia znacznych kosztów.**
95. Na okres użytkowania składnika wartości niematerialnych mogą wpływać czynniki zarówno ekonomiczne, jak i prawne. Czynniki ekonomiczne określają okres, w którym będą osiągnane przyszłe korzyści ekonomiczne. Czynniki prawne mogą ograniczać okres, w ciągu którego jednostka gospodarcza kontroluje dostęp do tych korzyści. Okresem użytkowania jest krótszy spośród okresów określonych przez te czynniki.
96. O tym, że jednostka gospodarcza będzie w stanie odnowić tytuły umowne lub inne tytuły prawne bez ponoszenia znacznych kosztów, świadczy między innymi istnienie następujących czynników:
- istnieją dowody (w miarę możliwości oparte na dotychczasowych doświadczeniach) na to, że dojdzie do odnowienia tytułów umownych lub innych tytułów prawnych. Jeśli odnowienie tych tytułów zależy od zgody strony trzeciej, obejmuje to również dowody, że strona ta udzieli takiej zgody.
 - istnieją dowody na to, że dojdzie do spełnienia warunków niezbędnych do uzyskania odnowienia tytułu prawnego.
 - koszt uzyskania odnowienia przez jednostkę gospodarczą nie jest znaczący w porównaniu z przyszłymi korzyściami ekonomicznymi, oczekiwanymi przez jednostkę z tego odnowienia.

Jeśli koszt uzyskania odnowienia przez jednostkę gospodarczą jest znaczący w porównaniu z przyszłymi korzyściami ekonomicznymi, oczekiwanymi przez jednostkę z tego przedsięwzięcia, koszt „odnowienia” stanowi w istocie koszt nabycia nowego składnika wartości niematerialnych w dniu odnowienia.

WARTOŚCI NIEMATERIALNE Z OKREŚLONYM OKRESEM UŻYTKOWANIA

Okres amortyzacji i metoda amortyzacji

97. **Podlegająca amortyzacji wartość składnika wartości niematerialnych posiadającego określony okres użytkowania powinna zostać równomiernie rozłożona na przestrzeni okresu jego użytkowania. Amortyzację należy rozpocząć w momencie, gdy składnik aktywów jest gotowy do użycia, tzn. kiedy składnik ten znajduje się w miejscu i stanie umożliwiającym użytkowanie go w sposób zamierzony przez kierownictwo. Amortyzację należy zakończyć w dniu, w którym składnik aktywów został sklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub włączono go w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży, w zależności od tego, co nastąpiło wcześniej) zgodnie z MSSF 5 „Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana” lub dniu, w którym ten składnik przestaje być ujmowany, biorąc pod uwagę wcześniejszą z tych dat. Stosowana metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać sposób konsumowania korzyści ekonomicznych osiągniętych ze składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą. Przy braku możliwości wiarygodnego określenia sposobu konsumowania tych korzyści, należy zastosować metodę liniową. Odpisy amortyzacyjne za każdy okres powinny być ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat chyba, że inny standard dopuszcza lub nakłada obowiązek zaliczenia ich do wartości bilansowej innego składnika aktywów.**

98. Do systematycznego rozłożenia wartości podlegającej amortyzacji składnika aktywów w ciągu okresu jego użytkowania można zastosować wiele metod amortyzacji. Obejmują one metodę liniową, metodę degresywną oraz metodę opartą na jednostkach produkcji. Metodę dla danego składnika aktywów wybiera się na podstawie oczekiwanego sposobu konsumowania korzyści ekonomicznych i stosuje się ją w sposób ciągły w kolejnych okresach chyba, że nastąpiła zmiana oczekiwanego sposobu konsumowania korzyści ekonomicznych pochodzących z danego składnika aktywów. Rzadko, jeśli w ogóle, występują przekonujące dowody na poparcie wyboru metody amortyzacji wartości niematerialnych z określonymi okresami użytkowania, która prowadziłaby do powstania niższej kwoty umorzenia niż ma to miejsce w przypadku amortyzacji metodą liniową.
99. Amortyzację zwykle ujmuje się w ciężar rachunku zysków i strat. Czasami jednak korzyści ekonomiczne zawarte w składniku aktywów są wykorzystywane przez jednostkę w procesie wytwarzania innych aktywów. W takich przypadkach odpis amortyzacyjny stanowi część kosztu wytworzenia innego składnika aktywów i jest włączany do jego wartości bilansowej. Na przykład amortyzacja wartości niematerialnych używanych w procesie produkcyjnym jest włączana do wartości bilansowej zapasów (zob. MSR 2 „Zapasy”).

Wartość końcowa

100. **Należy przyjąć, że wartość końcowa składnika wartości niematerialnych z określonym okresem użytkowania będzie wynosiła zero chyba, że:**

(a) strona trzecia zobowiązała się do zakupu składnika aktywów w momencie zakończenia jego okresu użytkowania

lub

(b) istnieje aktywny rynek na dany składnik aktywów oraz:

(i) wartość końcową można ustalić poprzez odniesienie do tego rynku

oraz

(ii) prawdopodobne jest, że taki rynek będzie istniał w momencie zakończenia okresu użytkowania składnika aktywów.

101. Podlegającą amortyzacji wartość składnika aktywów z określonym okresem użytkowania ustala się po odjęciu jego wartości końcowej. Wartość końcowa różna od zera oznacza, że jednostka gospodarcza przewiduje zbycie składnika wartości niematerialnych przed zakończeniem okresu jego ekonomicznie uzasadnionego okresu użytkowania.
102. Wartość końcową szacuje się z zastosowaniem dominujących na dzień nabycia składnika aktywów cen sprzedaży podobnego składnika aktywów, który osiągnął koniec przewidywanego okresu użytkowania i funkcjonował w podobnych warunkach do warunków, w jakich użytkowany będzie dany składnik. Wartość końcowa powinna być weryfikowana co najmniej na koniec każdego roku obrotowego. Zmiana wartości końcowej składnika aktywów jest ujmowana jako zmiana wartości szacunkowych, zgodnie z MSR 8 „Zasady (polityki), zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”.
103. Wartość końcowa składnika wartości niematerialnych może zwiększyć się do poziomu równego lub większego niż wartość bilansowa tego składnika aktywów. W takim wypadku, odpis amortyzacyjny wynosi zero chyba, że wartość końcowa składnika zmniejszy się później do poziomu poniżej jego wartości bilansowej.

Weryfikacja okresu amortyzacji i metody amortyzacji

104. **Okres i metoda amortyzacji składnika wartości niematerialnych z określonym okresem użytkowania powinny być weryfikowane co najmniej na koniec każdego roku obrotowego. Jeśli oczekiwany okres użytkowania składnika aktywów różni się znacząco od poprzednich szacunków, należy odpowiednio zmienić okres amortyzacji. Jeśli nastąpiła zmiana oczekiwanego sposobu czerpania korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów, należy zmienić metodę amortyzacji, aby odzwierciedlić tę zmianę. Tego typu zmiany należy ujmować jako zmiany wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8.**

IAS 38

105. W trakcie użytkowania składnika wartości niematerialnych może okazać się, że szacunek okresu użytkowania nie jest odpowiedni. Na przykład, ujęcie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości może wskazywać na potrzebę zmiany okresu amortyzacji.
106. W miarę upływu czasu rozłożenie w czasie przyszłych korzyści ekonomicznych uzyskiwanych przez jednostkę gospodarczą ze składnika wartości niematerialnych może ulec zmianie. Na przykład może okazać się, że odpowiednia jest metoda degresywna a nie metoda liniowa. Innym przykładem jest sytuacja, gdy używanie tytułu prawnego w formie licencji zostaje odroczone do czasu podjęcia innych działań dotyczących któregoś z pozostałych elementów planu przedsięwzięcia. W takim przypadku korzyści ekonomiczne z tego składnika aktywów mogą być uzyskiwane w późniejszych okresach.

WARTOŚCI NIEMATERIALNE O NIEOKREŚLONYM OKRESIE UŻYTKOWANIA

107. **Nie należy dokonywać odpisów amortyzacyjnych składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania.**
108. Zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów” wymaga się, aby jednostka gospodarcza dokonywała testów na utratę wartości składnika wartości niematerialnych o nieokreślonym okresie użytkowania porównując jego wartość odzyskiwalną z jego wartością bilansową
- (a) corocznie
- oraz
- (b) za każdym razem, kiedy istnieją przesłanki, że nastąpiła utrata wartości tego składnika.

Weryfikacja szacunku okresu użytkowania

109. **Okres użytkowania składnika wartości niematerialnych, który nie jest amortyzowany należy weryfikować w każdym okresie sprawozdawczym w celu ustalenia czy zdarzenia i okoliczności nadal potwierdzają ocenę, że okres użytkowania tego składnika aktywów jest nieokreślony. Gdyby tak nie było, zmianę okresu użytkowania z nieokreślonego na określony należy ująć jako zmianę wartości szacunkowych, zgodnie z MSR 8 „Zasady (polityki) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”.**
110. Zgodnie z MSR 36, zmiana okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych z określonego na nieokreślony, stanowi przesłankę utraty wartości tego składnika. W rezultacie jednostka gospodarcza przeprowadza testy na utratę wartości składnika aktywów, porównując jego wartość odzyskiwalną, ustaloną zgodnie z MSR 36, z wartością bilansową i ujmując nadwyżkę wartości bilansowej nad wartością odzyskiwalną jako odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości.

MOŻLIWOŚĆ ODZYSKANIA WARTOŚCI BILANSOWEJ - ODPISY AKTUALIZUJĄCE Z TYTUŁU UTRATY WARTOŚCI

111. Aby ustalić, czy nastąpiła utrata wartości składnika wartości niematerialnych, jednostka gospodarcza stosuje MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Standard ten wyjaśnia sposób, w jaki jednostka gospodarcza weryfikuje wartości bilansowe swoich aktywów, jak ustala wartość odzyskiwalną składnika aktywów i kiedy ujmuje się lub odwraca odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.

WYCOFANIE Z UŻYTKOWANIA I ZBYCIE

112. **Należy zaprzestać ujmowania składnika wartości niematerialnych:**
- (a) **w momencie zbycia**
- lub**
- (b) **wówczas, gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych z jego użytkowania i następującego po nim zbycia.**

113. **Zyski lub straty powstające z tytułu zaprzestania ujmowania składnika wartości niematerialnych powinny zostać ustalone w kwocie różnicy między wpływami netto ze sprzedaży, jeśli takie są, i wartością bilansową składnika aktywów. Powinny być ujęte w rachunku zysków i strat w momencie zaprzestania ujmowania tego składnika aktywów (chyba, że MSR 17 „Leasing” stanowi inaczej w przypadkach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego). Zyski nie powinny być klasyfikowane jako przychód.**
114. Istnieje wiele sposobów zbycia składnika wartości niematerialnych (np. sprzedaż, wejście w leasing finansowy lub dokonanie darowizny). Ustalając datę zbycia takiego składnika aktywów, jednostka gospodarcza stosuje kryteria ujmowania przychodów ze sprzedaży towarów z MSR 18 „Przychody”. MSR 17 stosuje się do zbycia w transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego.
115. Zgodnie z zasadą ujmowania z paragrafu 21, jednostka ujmuje w wartości bilansowej składnika aktywów koszt zastąpienia części składnika wartości niematerialnych a następnie zaprzestaje ujmować wartość bilansową zastąpionej części. Jeśli ze względów praktycznych jednostka gospodarcza nie może ustalić wartości bilansowej zastąpionej części, może wykorzystać koszt zastąpienia jako wskazówkę, ile wyniósł koszt zastąpionej części w momencie jego nabycia lub wytworzenia we własnym zakresie.
116. Środki otrzymane ze zbycia składnika wartości niematerialnych są ujmowane początkowo w jego wartości godziwej. Jeśli płatność za składnik wartości niematerialnych jest odroczone, otrzymane środki są ujmowane początkowo w kwocie, jaka zostałaby uiszczona w gotówce. Różnica pomiędzy wartością symboliczną opłaty a kwotą, jaka zostałaby uiszczona w gotówce jest ujmowana jako przychód z odsetek, zgodnie z MSR 18, odzwierciedlając dochód efektywny z tej należności.
117. Amortyzacji składnika wartości niematerialnych o określonym okresie użytkowania nie zaprzestaje się z chwilą, kiedy składnik ten przestaje być użytkowany chyba, że został on w pełni umorzony lub jest sklasyfikowany jako przeznaczony do sprzedaży (lub wchodzący w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5).

UJAWNIANIE INFORMACJI

Kwestie ogólne

118. **Jednostka gospodarcza powinna ujawnić następujące informacje w podziale na grupy wartości niematerialnych, stosując rozróżnienie na wartości niematerialne wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie i pozostałe wartości niematerialne:**
- (a) **czy okresy użytkowania są nieokreślone, czy określone, a w wypadku, gdy są określone, okresy użytkowania lub stosowane stawki amortyzacji,**
 - (b) **metody amortyzacji stosowane w wypadku składników wartości niematerialnych o określonych okresach użytkowania,**
 - (c) **wartość bilansową brutto i kwotę dotychczasowego umorzenia (łącznie z sumą odpisów aktualizujących wartość) na początek i na koniec okresu,**
 - (d) **pozycję rachunku zysków i strat, w której zawarto amortyzację wartości niematerialnych,**
 - (e) **uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartością z końca okresu, pokazujące:**
 - (i) **zwiększenia, w tym odrębnie zwiększenia wynikające z prac rozwojowych prowadzonych we własnym zakresie i z transakcji połączenia jednostek gospodarczych,**
 - (ii) **składniki aktywów sklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży (lub wchodzące w skład grupy do zbycia zaklasyfikowanej jako przeznaczona do sprzedaży zgodnie z MSSF 5 oraz inne przypadki zbycia.**
 - (iii) **zwiększenia lub zmniejszenia w ciągu okresu wynikające z przeszacowania zgodnie z paragrafami 75, 85 i 86 oraz z odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości lub ich odwrócenia ujętych bezpośrednio w kapitale własnym zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów” (jeżeli występowały),**

IAS 38

- (iv) *odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w ciągu okresu w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 36 (jeżeli występowały),*
 - (v) *odwrócenie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujęte w ciągu okresu w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 36 (jeżeli występowały),*
 - (vi) *amortyzację za dany okres,*
 - (vii) *różnice kursowe netto z przeliczenia sprawozdania finansowego na walutę prezentacji oraz przeliczenia działalności jednostek zagranicznych na stosowaną przez jednostkę gospodarczą walutę prezentacji*
- oraz**
- (viii) *pozostałe zmiany wartości bilansowej w ciągu okresu.*

119. Grupę wartości niematerialnych stanowi zbiór aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania w działalności jednostki gospodarczej. Do przykładów odrębnych grup można zaliczyć:

- (a) znaki towarowe (produktów),
 - (b) tytuły czasopism i tytuły wydawnicze,
 - (c) oprogramowanie komputerowe,
 - (d) licencje i franchising,
 - (e) prawa autorskie, patenty i inne przemysłowe prawa własności, prawa operacyjne i związane ze świadczeniem usług,
 - (f) receptury, formuły, modele, projekty i prototypy
- oraz
- (g) wartości niematerialne w toku wytwarzania.

Wyżej wymienione grupy dzieli się na mniejsze (łączy w większe), jeśli przyczynia się to do dostarczania informacji bardziej przydatnych dla użytkowników sprawozdań finansowych.

120. W stosunku do wartości niematerialnych, które utraciły wartość, oprócz informacji wymaganych zgodnie z paragrafem 118 e) iii) do v), jednostka gospodarcza ujawnia informacje wymagane przez MSR 36.

121. Zgodnie z MSR 8 jednostka gospodarcza ujawnia informacje o charakterze i skutkach zmian wartości szacunkowych, które wywarły istotny wpływ w bieżącym okresie lub, zgodnie z oczekiwaniami, wywrą istotny wpływ w kolejnych okresach. Konieczność ujawnienia takich informacji może pojawić się na skutek zmian:

- (a) szacunku okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych,
 - (b) metody amortyzacji
- lub
- (c) wartości końcowych.

122. *Jednostka gospodarcza powinna również ujawnić:*

- (a) *w przypadku składnika wartości niematerialnych, który zgodnie z przeprowadzonym szacunkiem posiada nieokreślony okres użytkowania, wartość bilansową tego składnika aktywów oraz powody, dla których okres użytkowania został oszacowany jako nieokreślony. Przytaczając te powody jednostka gospodarcza powinna opisać przesłanki, które odegrały znaczącą rolę w ustaleniu okresu użytkowania składnika aktywów,*
- (b) *opis, wartość bilansową i pozostały okres amortyzacji każdego pojedynczego składnika wartości niematerialnych, który jest istotny z punktu widzenia sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej,*
- (c) *w przypadku wartości niematerialnych nabytych w drodze dotacji rządowych i początkowo ujętych w wartości godziwej (zob. paragraf 44):*
 - (i) *wartość godziwą początkowo ujętą w odniesieniu do tych aktywów,*
 - (ii) *ich wartość bilansową*

oraz

 - (iii) *czy późniejsza wycena bilansowa jest zgodna z metodą kosztową czy metodą przeszacowania.*
- (d) *istnienie i wartości bilansowe wartości niematerialnych, do których tytuł prawny jednostki gospodarczej podlega ograniczeniom oraz wartości bilansowe wartości niematerialnych stanowiących zabezpieczenie zobowiązań.*
- (e) *kwotę zobowiązań umownych do nabycia w przyszłości wartości niematerialnych.*

123. *Opisując przesłanki, które odegrały znaczącą rolę w ustaleniu, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych jest nieokreślony, jednostka gospodarcza bierze pod uwagę listę czynników zawartych w paragrafie 90.*

Wartości niematerialne wyceniane po ujęciu z wykorzystaniem modelu opartego na wartości przeszacowanej

124. *Jeśli wartości niematerialne wykazywane są w wartościach przeszacowanych, jednostka gospodarcza powinna ujawnić następujące informacje:*

- (a) *w podziale na grupy wartości niematerialnych:*
 - (i) *datę, na którą dokonano przeszacowania,*
 - (ii) *wartość bilansową przeszacowanych wartości niematerialnych*

oraz

 - (iii) *wartość bilansową, jaka ujęta byłaby w sprawozdaniu finansowym, jeśli przeszacowana grupa wartości niematerialnych byłaby wykazywane zgodnie z modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia opisanym w paragrafie 74,*
 - (b) *kwotę kapitału rezerwowego z aktualizacji wyceny, który odnosi się do wartości niematerialnych na początku i na końcu okresu, ze wskazaniem zmian w ciągu okresu i wszelkich ograniczeń dotyczących podziału tego salda na rzecz akcjonariuszy (udziałowców)*
- oraz*
- (c) *metodę i znaczące założenia stosowane w celu oszacowania wartości godziwej aktywów.*

125. *Dla celów prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym może okazać się konieczne połączenie grup przeszacowanych aktywów w większe grupy. Tym niemniej nie łączy się aktywów w większe grupy, jeśli spowodowałoby to, że w tej samej grupie wartości niematerialnych znalazłyby się aktywa, których wycena przeprowadzana jest zarówno zgodnie z modelem opartym na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia jak i modelem opartym na wartości przeszacowanej.*

IAS 38

Nakłady na prace badawcze i rozwojowe

126. **Jednostka gospodarcza powinna ujawnić sumę nakładów na prace badawcze i rozwojowe, ujętych w ciągu okresu jako koszt w rachunku zysków i strat.**
127. Na nakłady na prace badawcze i rozwojowe składają się wszystkie nakłady, które można bezpośrednio przyporządkować czynnościom badawczym lub rozwojowym (zob. paragrafy 66 i 67 zawierające wytyczne odnoszące się do nakładów, które należy uwzględnić dla celów ujawniania informacji zgodnie z paragrafem 126).

Pozostałe informacje

128. Zaleca się, aby jednostka gospodarcza podawała poniższe informacje, choć nie jest to obowiązkowe:
- (a) opis wszelkich składników wartości niematerialnych w pełni zamortyzowanych, które nadal są użytkowane

oraz
 - (b) krótki opis znaczących wartości niematerialnych kontrolowanych przez jednostkę gospodarczą, ale nie ujętych jako aktywa, ponieważ nie spełniały kryteriów dotyczących ujęcia, zawartych w niniejszym standardzie albo zostały nabyte lub wytworzone zanim wersja MSR 38 „Wartości niematerialne” wydana w 1998 r. weszła w życie.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

129. **Jeśli zgodnie z postanowieniami paragrafu 85 MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych”, jednostka gospodarcza postanowi stosować MSSF 3 przed datą jego wejścia w życie, która została określona w paragrafach od 78 do 84 MSSF 3, jednostka jest także zobowiązana stosować postanowienia niniejszego standardu od tego samego momentu (lub tej samej daty). W ten sposób jednostka gospodarcza nie będzie korygować wartości bilansowej składników wartości niematerialnych ujmowanych tego dnia. Niemniej, jednostka ta powinna od tego dnia stosować niniejszy standard w celu ponownego ustalenia okresów użytkowania ujętych składników wartości niematerialnych. Gdyby w wyniku tego działania jednostka gospodarcza zweryfikowała okres użytkowania składnika aktywów, zmianę tę należy ująć jako zmianę wartości szacunkowych z MSR 8 „Zasady (polityki) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”.**
130. **W przeciwnym razie należy stosować wymogi niniejszego standardu:**
- (a) **w księgowaniu wartości niematerialnych przejętych w wyniku transakcji połączenia jednostek gospodarczych, zawartych 31 marca 2004 r. i później**

oraz
 - (b) **w księgowaniu wszystkich pozostałych wartości niematerialnych, począwszy od pierwszego okresu rocznego, zaczynającego się 31 marca 2004 i później. Tym samym jednostka gospodarcza nie koryguje wartości bilansowej wartości niematerialnych ujętych z tą datą. Niemniej, jednostka ta powinna od tego dnia stosować niniejszy standard w celu ponownego ustalenia okresów użytkowania takich składników wartości niematerialnych. Gdyby w wyniku tego działania, jednostka gospodarcza zweryfikowała okres użytkowania składnika aktywów, zmianę tę należy ująć jako zmianę wartości szacunkowych, zgodnie z MSR 8.**

Wymiana podobnych aktywów

131. Wymagania zawarte w paragrafach 129 i 130 b) dotyczące późniejszego stosowania niniejszego standardu oznaczają, że jeśli wymiana aktywów została wyceniona przed datą wejścia w życie niniejszego standardu na podstawie wartości bilansowej oddanego składnika aktywów, jednostka gospodarcza nie przekształca wartości bilansowej składnika otrzymanego, aby odzwierciedlić jego wartość godziwą na dzień przejęcia.

Wcześniejsze stosowanie standardu

IAS 38

132. *Jednostki gospodarcze, do których stosują się wymagania paragrafu 130, są zachęcane do zastosowania się do wymagań niniejszego standardu przed datą wejścia w życie określoną w tym paragrafie. Niemniej, jeśli jednostka gospodarcza zacznie stosować niniejszy standard przed datą jego wejścia w życie, powinna również zastosować się do wymogów MSSF 3 oraz MSR 36 „Utrata wartości aktywów” (zaktualizowanego w 2004).*

WYCOFANIE MSR 38 (OPUBLIKOWANEGO W 1998 R.)

133. Niniejszy standard zastępuje MSR 38 „Wartości niematerialne” (wydany w 1998 r.)
-