

I

(Akty, których publikacja jest obowiązkowa)

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (WE) NR 2238/2004

z dnia 29 grudnia 2004 r.

zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1725/2003 w sprawie przyjęcia niektórych międzynarodowych standardów rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, w odniesieniu do MSSF nr 1, MSR nr 1 do 10, 12 do 17, 19 do 24, 27 do 38, 40 i 41 oraz interpretacji SKI nr 1 do 7, 11 do 14, 18 do 27 oraz 30 do 33

(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) W drodze rozporządzenia Komisji (WE) nr 1725/2003 ⁽²⁾ niektóre międzynarodowe standardy i interpretacje, które obowiązywały 1 września 2002 r., zostały przyjęte.
- (2) W dniu 18 grudnia 2003 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała 13 poprawionych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i poinformowała o wycofaniu MSR 15 „Informacje odzwierciedlające skutki zmian cen”. Celem wprowadzonych poprawek było dalsze poprawianie jakości i spójności zbioru istniejących Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR).
- (3) Ogólnie celami niniejszego programu udoskonalenia było ograniczenie lub wyeliminowanie rozwiązań alternatywnych, zbędnych oraz konfliktów w obrębie standardów, zajęcie się niektórymi kwestiami zbieżności oraz poprawa struktury istniejących MSR. Ponadto RMSR zdecydowała o włączeniu istniejących interpretacji do udoskonalonych standardów, aby zwiększyć przejrzystość, spójność oraz uczynić standardy pełniejszymi.

- (4) Konsultacje z ekspertami technicznymi w tej dziedzinie potwierdzają, że poprawione MSR spełniają kryteria techniczne przyjęcia określone w art. 3 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002, w szczególności wymóg korzyści dla europejskiego dobra publicznego.
- (5) W celu zapewnienia spójności międzynarodowych standardów rachunkowości, przyjęcie standardów związanych z programem udoskonalenia powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do innych międzynarodowych standardów rachunkowości oraz do interpretacji. Spowodowane zmiany mają wpływ na Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) nr 1, MSR nr 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38, 41 oraz interpretacje Stałego Komitetu ds. Interpretacji (SKI) nr 7, 12, 13, 21, 22, 25, 27 i 32. Za sprawą przyjęcia wspomnianych standardów zastępuje się interpretacje SKI nr 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 i 33.
- (6) W związku z powyższym rozporządzenie (WE) nr 1725/2003 powinno zostać odpowiednio zmienione.
- (7) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego ds. Rachunkowości,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

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

⁽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 2237/2004 (Dz.U. L 393 z 31.12.2004, str. 1).

(1) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) nr 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 i 40 otrzymują brzmienie określone w Załączniku do niniejszego rozporządzenia.

- (2) Skreśla się MSR nr 15 oraz interpretacje SKI nr 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 i 33.
- (3) Przyjęcie MSR nr 1 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do MSR nr 12, 19, 34, 35 i 41 w celu zapewnienia spójności pomiędzy poszczególnymi standardami rachunkowości.
- (4) Przyjęcie MSR nr 2 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do MSR nr 14 i 34 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.
- (5) Przyjęcie MSR nr 8 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do międzynarodowego standardu sprawozdawczości finansowej (MSSF) nr 1, MSR nr 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 34, 35, 36, 37, 38 oraz do interpretacji SKI nr 12, 13, 21, 22, 25, 27 i 31 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.
- (6) Przyjęcie MSR nr 10 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do MSR nr 22, 35 i 37 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.
- (7) Przyjęcie MSR nr 16 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do MSSF nr 1, MSR nr 14, 34, 36, 37, 38 oraz do interpretacji SKI nr 13, 21 i 32 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.
- (8) Przyjęcie MSR nr 21 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do MSSF nr 1, MSR nr 7, 12, 29, 34, 38, 41 oraz do interpretacji SKI nr 7 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.
- (9) Przyjęcie MSR nr 24 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do MSR nr 30 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.
- (10) Przyjęcie MSR nr 27 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do MSR nr 22 oraz do interpretacji SKI nr 12 w celu zapewnienia spójności pomiędzy międzynarodowymi standardami rachunkowości.
- (11) Przyjęcie MSR nr 31 powoduje w konsekwencji wprowadzenie zmian do interpretacji SKI nr 13 w celu zapewnienia spójności pomiędzy 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
Charlie McCREEVY
Członek Komisji

ZAŁĄCZNIK

MIĘDZYNARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI

Nr MSR	Tytuł
MSR 1	Prezentacja sprawozdań finansowych
MSR 2	Zapasy
MSR 8	Zysk lub strata netto okresu obrotowego, podstawowe błędy i zmiany zasad rachunkowości
MSR 10	Zdarzenia następujące po dniu bilansu
MSR 16	Rzeczowy majątek trwały
MSR 17	Leasing
MSR 21	Skutki zmian kursów wymiany walut obcych
MSR 24	Informacje ujawnione na temat podmiotów powiązanych
MSR 27	Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych
MSR 28	Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych
MSR 31	Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach
MSR 33	Zysk przypadający na jedną akcję
MSR 40	Inwestycje w nieruchomości

Prezentacja sprawozdań finansowych

SPIS TREŚCI	Ustp
Cel	1
Zakres	2-6
Cele sprawozdań finansowych	7
Części składowe sprawozdania finansowego	8-10
Definicje	11-12
Zasady ogólne	13-41
Rzetelna prezentacja i zgodność z MSSF	13-22
Zasada kontynuacji działalności	23-24
Zasada memoriału	25-26
Ciągłość prezentacji	27-28
Istotność i agregowanie	29-31
Kompensowanie	32-35
Dane porównawcze	36-41
Struktura i treść sprawozdania finansowego	42-126
Wprowadzenie	42-43
Identyfikacja sprawozdania finansowego	44-48
Okres sprawozdawczy	49-50
Bilans	51-77
Podział na pozycje krótkoterminowe i długoterminowe (obrotowe i trwałe)	51-56
Aktywa obrotowe	57-59
Zobowiązania krótkoterminowe	60-67
Informacje, które należy przedstawiać w bilansie	68-73
Informacje, które należy przedstawiać w bilansie lub w informacji dodatkowej	74-77
Rachunek zysków i strat	78-95
Zysk lub strata za okres sprawozdawczy	78-80
Informacje, które należy przedstawiać w rachunku zysków i strat	81-85
Informacje, które należy przedstawiać w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej	86-95
Zestawienie zmian w kapitale własnym	96-101
Rachunek przepływów pieniężnych	102

	Ustp
Informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego	103-126
Struktura	103-107
Prezentacja zasad (polityki) rachunkowości	108-115
Podstawowe przyczyny niepewności szacunków	116-124
Pozostałe ujawnienia	125-126
Data wejścia w życie	127
Wycofanie MSR 1 (zaktualizowanego W 1997 R.)	128

Niniejszy zaktualizowany standard zastępuje MSR 1 „Prezentacja Sprawozdań Finansowych” (i stosuje się go w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie standardu.

CEL

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

ZAKRES

2. **Niniejszy standard stosuje się do wszelkich sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu, sporządzanych i prezentowanych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).**
3. Sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia to takie, które ma za zadanie spełnienie potrzeb użytkowników, którzy nie mają możliwości domagania się raportów dostosowanych do ich szczególnych potrzeb informacyjnych. Na sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia składają się sprawozdania prezentowane samodzielnie lub w ramach innego publicznie dostępnego dokumentu, takiego jak raport roczny lub prospekt emisyjny. Niniejszy standard nie ma zastosowania do struktury i zawartości skróconych śródrocznych sprawozdań finansowych przygotowanych zgodnie z MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*. Jednakże, paragrafy 13-41 mają zastosowanie do tych sprawozdań. Niniejszy standard stosuje się równorzędnie dla wszystkich jednostek, bez względu na to, czy mają obowiązek przygotowania sporządzenia skonsolidowanych, czy jednostkowych sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 27 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*.
4. MSR 30 *Ujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych banków i podobnych instytucji finansowych* określa dodatkowe wymagania dla banków oraz podobnych instytucji finansowych, które są spójne z wymogami niniejszego standardu.
5. W niniejszym standardzie stosuje się terminologię odpowiednią dla jednostek komercyjnych, włączając w to jednostki sektora państwowego prowadzące działalność gospodarczą. Jednostki niekomercyjne w sektorze prywatnym, lub sektorze państwowym, czy administracja państwowa zamierzające stosować niniejszy standard mogą być zmuszone do korygowania opisu poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego lub samego sprawozdania finansowego.
6. Jednocześnie jednostki, które nie posiadają kapitału własnego w rozumieniu MSR 32 *Instrumenty finansowe: ujawnienie i prezentacja* (np. niektóre fundusze wzajemne) i jednostki, których kapitał podstawowy nie jest kapitałem własnym (np. niektóre spółdzielnie) mogą być zmuszone zaprezentować w sprawozdaniach finansowych udziały członków lub właścicieli jednostek.

IAS 1

CELE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

7. Sprawozdanie finansowe stanowi uporządkowane przedstawienie sytuacji finansowej i finansowych wyników działalności jednostki. Celem sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu jest dostarczanie informacji na temat sytuacji finansowej, finansowych wyników działalności i przepływów środków pieniężnych jednostki, które są użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu przez nich decyzji gospodarczych. Ponadto sprawozdanie finansowe przedstawia wyniki zarządzania przez kierownictwo powierzonymi mu zasobami. Aby zrealizować ten cel, sprawozdanie finansowe dostarcza informacji o:
- (a) aktywach,
 - (b) zobowiązaniach,
 - (c) kapitale własnym,
 - (d) przychodach i kosztach, łącznie z zyskami i stratami,
 - (e) pozostałych zmianach w kapitale własnym,
- oraz
- (f) przepływach środków pieniężnych.

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

CZĘŚCI SKŁADOWE SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

8. **Kompletne sprawozdanie finansowe składa się z:**
- (a) **bilansu,**
 - (b) **rachunku zysków i strat,**
 - (c) **zestawienia zmian w kapitale własnym pokazującego:**
 - (i) **wszystkie zmiany w kapitale własnym**

lub

 - (ii) **zmiany w kapitale własnym inne niż wynikające z transakcji dokonywanych z właścicielami kapitału własnego, działającymi w ramach uprawnień przysługujących właścicielom kapitału własnego,**
 - (d) **rachunku przepływów pieniężnych**
- oraz**
- (e) **informacji dodatkowych o przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.**
9. Wiele jednostek prezentuje, poza sprawozdaniem finansowym, także analizę finansową sporządzoną przez kierownictwo, zawierającą opis oraz wyjaśnienie głównych składników finansowych wyników działalności uzyskanych przez jednostkę, jej sytuację finansową oraz najistotniejsze obszary niepewności, jakie dotyczą jednostki. Raport taki może zawierać omówienie:
- (a) głównych czynników wpływających na wyniki działalności, w tym zmian w środowisku, w którym jednostka prowadzi działalność gospodarczą, reakcji jednostki na te zmiany i ich skutków, jak również polityki inwestycyjnej jednostki zmierzającej do utrzymania i dalszej poprawy wyników działalności, w tym polityki odnośnie dywidend;
 - (b) źródeł finansowania jednostki a także jej docelowy wskaźnik zobowiązań do kapitału własnego;
- oraz
- (c) zasobów jednostki, których wartość nie została ujęta w bilansie sporządzonym zgodnie z MSSF.

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

DEFINICJE

11. *Poniższe terminy zastosowane w niniejszym standardzie mają następujące znaczenie:*

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

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

(a) *Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej;*

(b) *Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*

oraz

(c) *Interpretacji wydanych przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) lub istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SKI).*

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

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

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

ZASADY OGÓLNE

Rzetelna prezentacja i zgodność z MSSF

13. *Sprawozdanie finansowe powinno rzetelnie przedstawiać sytuację finansową jednostki, finansowe wyniki działalności i przepływy środków pieniężnych. Rzetelna prezentacja wymaga wiernego odzwierciedlenia efektów transakcji, innych zdarzeń i warunków, zgodnie z definicjami i warunkami ujęcia dla aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów przedstawionymi w Założeniach koncepcyjnych. Zastosowanie MSSF, wraz z informacjami uzupełniającymi w uzasadnionych przypadkach, skutkuje tym, że sprawozdanie finansowe spełnia wymóg rzetelnej prezentacji.*
14. *Jednostka, której sprawozdanie finansowe jest zgodne z MSSF, powinna umieścić wyraźną i nie zawierającą zastrzeżeń informację o tym fakcie w informacji dodatkowej. Sprawozdania finansowego nie można uznać za zgodne z MSSF, jeśli nie spełnia ono uregulowań wszystkich MSSF.*

IAS 1

15. W zasadzie we wszystkich okolicznościach, rzetelną prezentację można osiągnąć poprzez przestrzeganie odpowiednich MSSF. Rzetelna prezentacja wymaga również od jednostki:
- (a) doboru i stosowania zasad (polityki) rachunkowości zgodnie z MSR 8 „Zasady rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”. MSR 8 ustala hierarchię miarodajnych wskazówek, które powinno rozważyć kierownictwo w przypadku braku standardu lub interpretacji odnoszących się konkretnie do danego przypadku.
 - (b) takiego prezentowania informacji, w tym opisu zasad (polityki) rachunkowości, które dostarcza informacji przydatnych, wiarygodnych, porównywalnych i zrozumiałych.
 - (c) zapewnienia dodatkowych ujawnień informacji, jeśli spełnienie konkretnego wymagania MSSF nie wystarcza, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływu poszczególnych transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową i finansowe wyniki działalności jednostki.
16. **Nieprawidłowych zasad rachunkowości nie uznaje się za skorygowane poprzez ujawnienie przyjętych zasad rachunkowości lub poprzez zaprezentowanie w informacji dodatkowej lub w materiale objaśniającym.**
17. **W bardzo rzadkich sytuacjach, w których kierownictwo zdecyduje, że stosowanie uregulowania standardu lub interpretacji może być na tyle mylące, że spowoduje, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w Założeniach koncepcyjnych jednostka może odstąpić od zastosowania tego wymogu w sposób ustalony w paragrafie 18, jeśli odpowiednie założenie koncepcyjne tego wymaga, lub nie zabrania.**
18. **W przypadku, gdy jednostka odstępuje od wymogu zawartego w standardzie lub interpretacji, zgodnie z paragrafem 17, ujawnia ona:**
- (a) **że kierownictwo uznało, iż sprawozdanie finansowe rzetelnie przedstawia sytuację finansową jednostki, finansowe wyniki działalności i przepływy środków pieniężnych,**
 - (b) **że sprawozdanie jest zgodne z mającymi zastosowanie standardami i interpretacjami, z wyjątkiem odstępstwa dokonanego od określonego wymogu w celu osiągnięcia rzetelności prezentacji,**
 - (c) **nazwę standardu lub interpretacji, od których jednostka poczyniła odstępstwo, charakter odstępstwa, wraz z podaniem rozwiązania, jakie przewiduje standard lub interpretacja, powód dla którego zastosowanie takiego rozwiązania w danych okolicznościach wprowadzałoby w błąd powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w Założeniach koncepcyjnych oraz zastosowane rozwiązanie,**
- oraz
- (d) **dla każdego zaprezentowanego okresu finansowego wpływ odstępstwa na każdą pozycję sprawozdania finansowego, gdyby była ona przedstawiona jako spełniająca wymagania.**
19. **Jeśli jednostka dokonała odstępstwa od wymogu standardu lub interpretacji w poprzednim okresie, a odstępstwo to wpływa na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym za okres bieżący, wówczas ujawnia informacje przedstawione w paragrafie 18 c) i d).**
20. Paragraf 19 ma na przykład zastosowanie, gdy jednostka odstąpiła w poprzednim okresie od wymogów standardu lub interpretacji przy wycenieniu aktywów lub zobowiązań i odstępstwo to wpływa na stopień zmiany wartości aktywów i zobowiązań ujętych w sprawozdaniu finansowym okresu bieżącego.

21. **W bardzo rzadkich przypadkach, w których kierownictwo uzna, że zastosowanie danego wymogu standardu, czy interpretacji wprowadzałoby w błąd powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełniłoby swojego celu określonego w Założeniach koncepcyjnych, a odpowiednie regulacje zabraniają odstępiania od dostosowania się do wymogu, jednostka, w maksymalnie możliwym zakresie, ogranicza ryzyko wprowadzenia w błąd poprzez ujawnienie:**
- (a) **nazwy standardu lub interpretacji, charakteru wymogu i powodu decyzji kierownictwa, że zastosowanie danego wymogu wprowadzałoby w danych okolicznościach w błąd powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w Założeniach koncepcyjnych**
- oraz
- (b) **dla każdego prezentowanego okresu, korekty do wszystkich pozycji sprawozdania finansowego, które byłyby według kierownictwa niezbędne dla osiągnięcia rzetelności prezentacji.**
22. Dla celów paragrafów 17-21, informacja byłaby sprzeczna z celem sporządzenia sprawozdania finansowego, jeśli nie odzwierciedlałyby rzetelnie transakcji, innych zdarzeń i warunków, które miała odzwierciedlać lub, od której można by oczekiwać, że będzie odzwierciedlać i, w efekcie, będzie wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników sprawozdań finansowych. Dokonując oceny tego, czy zgodność z konkretnym wymogiem standardu lub interpretacji wprowadzałaby w błąd powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w „Założeniach koncepcyjnych” kierownictwo rozważa:
- (a) przyczynę, dla której cel sprawozdania finansowego nie jest osiągnięty w danych okolicznościach
- oraz
- (b) sposób, w jaki okoliczności charakteryzujące sytuację jednostki odbiegają od warunków innych jednostek, które wymogu przestrzegają. Jeśli inne jednostki w podobnych okolicznościach przestrzegają wymogu, zakłada się, że zgodność jednostki z wymogiem nie będzie wprowadzała w błąd, powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych*.

Zasada kontynuacji działalności

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

Zasada memoriału

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

IAS 1

Ciągłość prezentacji

27. **Sposób prezentacji i grupowania pozycji sprawozdań finansowych powinien być utrzymany w niezmienionej formie w kolejnych okresach chyba, że:**

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

lub

- (b) **potrzeba zmiany sposobu prezentacji wynika ze standardu lub interpretacji.**

28. Przeprowadzenie dużej transakcji nabycia lub zbycia jednostki lub analiza prezentacji sprawozdań finansowych, mogą wskazywać, że sprawozdanie finansowe powinno być prezentowane w odmienny sposób. Jednostka zmienia prezentację swoich sprawozdań finansowych tylko w przypadku, gdy zmieniona prezentacja dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych a zmieniona struktura sprawozdań będzie kontynuowana w przyszłości tak, aby zachować porównywalność. Przy przeprowadzaniu wspomnianych zmian w prezentacji jednostka dokonuje reklasyfikacji danych porównawczych zgodnie z paragrafem 38 i 39.

Istotność i agregowanie

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

30. Sprawozdanie finansowe wynika z przetworzenia dużej liczby transakcji, lub innych zdarzeń, które są pogrupowane w kategorii zgodnie z ich charakterem lub funkcją. Końcowym etapem procesu grupowania i klasyfikacji jest przedstawienie skomasowanych i jednorodnych danych, tworzących poszczególne pozycje bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów [pieniężnych lub informacji dodatkowej]. Jeżeli dana pozycja nie jest istotna, łączy się ją z innymi pozycjami prezentowanymi w powyższych zestawieniach albo ujawnionymi w informacji dodatkowej. Pojedyncza pozycja może być nie dość istotna, aby uzasadniona była jej oddzielna prezentacja w powyższych zestawieniach, lecz na tyle istotna, by oddzielnie zaprezentować ją w informacji dodatkowej.

31. Zastosowanie zasady istotności oznacza, że szczegółowe wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w standardzie lub interpretacji nie muszą być spełnione, jeśli informacje nie są istotne.

Kompensowanie

32. **Nie kompensuje się aktywów i zobowiązań, czy przychodów i kosztów chyba, że jest to wymagane lub dopuszczone przez standard lub interpretację.**

33. Ważne jest, aby aktywa i zobowiązania oraz przychody i koszty były wykazywane oddzielnie. Kompensowanie w rachunku zysków i strat czy w bilansie, z wyjątkiem sytuacji, gdy kompensowanie odzwierciedla istotę transakcji lub innego zdarzenia, osłabia zdolność zrozumienia przez użytkowników zarówno przeprowadzonych transakcji, innych zdarzeń i warunków, które zaistniały, jak i możliwość oceny przez nich przyszłych przepływów środków pieniężnych jednostki. Wykazywanie wartości aktywów po pomniejszeniu o odpisy aktualizujące wynikające z wyceny - na przykład odpisy aktualizujące wartość zapasów, które utraciły przydatność lub rezerwy na należności wątpliwe - nie jest kompensowaniem.

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

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

oraz

- (b) wydatki związane z rezerwą która jest rozpoznawana zgodnie z MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe i które na mocy umowy są refundowane przez stronę trzecią (na przykład, gwarancja udzielona przez dostawcę) mogą być kompensowane z odpowiednią kwotą refundacji.
35. Również zyski i straty powstałe z tytułu grupy podobnych transakcji ujmują się w kwocie netto, na przykład zyski i straty z tytułu różnic kursowych lub zyski i straty z tytułu instrumentów finansowych przeznaczonych do obrotu. Zyski i straty tego typu ujmują się jednak oddzielnie, jeśli są istotne.

Dane porównawcze

36. **Należy ujawniać dane porównawcze dotyczące okresu poprzedzającego w odniesieniu do wszystkich danych liczbowych zawartych w sprawozdaniu finansowym, chyba, że standard lub interpretacja dopuszcza lub wymaga ich nieujawniania. Dane porównawcze przedstawia się także w części opisowej, jeżeli są przydatne dla zrozumienia sprawozdania finansowego za okres bieżący.**
37. W niektórych wypadkach informacje opisowe zawarte w sprawozdaniu finansowym za okres(y) poprzedzający(e) są nadal przydatne w okresie bieżącym. Na przykład szczegóły dotyczące sprawy sądowej, której wynik był niepewny na poprzedni dzień bilansowy, a która nadal nie została rozwiązana, ujawnić należy w bieżącym okresie. Użytkownicy odnoszą korzyść z uzyskania informacji o tym, że występowała niepewność na poprzedni dzień bilansowy oraz o krokach, które zostały podjęte, aby niepewność tę usunąć.
38. **W wypadku zmiany sposobu prezentacji lub klasyfikacji pozycji sprawozdania finansowego, dokonać należy przeklasyfikowania danych porównawczych chyba, że z praktycznych względów przeklasyfikowanie nie jest wykonalne. W przypadku przeklasyfikowania danych porównawczych, jednostka ujawnia:**
- (a) **charakter przeklasyfikowania,**
- (b) **kwotę pozycji lub kategorii pozycji, które są przeklasyfikowane,**
- oraz**
- (c) **powód przeklasyfikowania.**
39. **W razie, gdy przeklasyfikowanie danych porównawczych z praktycznych względów nie jest wykonalne, jednostka ujawnia:**
- (a) **powód, dla którego nie dokonano przeklasyfikowania kwot**
- oraz**
- (b) **charakter korekt jakie nastąpiłyby, gdyby do przeklasyfikowania doszło.**
40. Możliwość porównywalności informacji pomiędzy okresami pomaga użytkownikom w podejmowaniu decyzji gospodarczych, szczególnie poprzez umożliwienie analizy tendencji informacji finansowych w celach prognostycznych. W niektórych przypadkach, przeklasyfikowanie danych porównawczych dla konkretnego minionego okresu celem uzyskania porównywalności z okresem bieżącym jest z praktycznych względów niewykonalne. Na przykład, dane mogły nie być gromadzone w okresie (okresach) poprzedzającym (poprzedzających) w sposób umożliwiający przeklasyfikowanie, a odtworzenie informacji jest praktycznie niewykonalne.
41. MSR 8 reguluje kwestię korekt w odniesieniu do danych porównawczych wymaganych, gdy jednostka zmienia zasady rachunkowości, lub koryguje błąd.

STRUKTURA I TREŚĆ SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

Wprowadzenie

42. Niniejszy standard wymaga ujawniania konkretnych informacji w bilansie, rachunku zysków i strat oraz zestawieniu zmian w kapitale własnym, jak również wymaga ujawniania innych pozycji w powyższych zestawieniach albo w informacji dodatkowej. MSR 7 zawiera wymagania dotyczące prezentacji rachunku przepływów pieniężnych.

IAS 1

43. W niniejszym standardzie używa się czasami terminu „ujawnianie” w szerokim rozumieniu, obejmującym pozycje prezentowane w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym i rachunku przepływów pieniężnych, jak i w informacji dodatkowej. Ujawnienia informacji są również wymagane przez inne standardy i interpretacje. O ile niniejszy standard lub inne standardy, czy interpretacje nie stanowią inaczej, ujawnienia informacji następują w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym i rachunku przepływów pieniężnych (którekolwiek z tych zestawień jest odpowiednie), jak i w informacji dodatkowej.

Identyfikacja sprawozdania finansowego

44. **Sprawozdanie finansowe należy jasno zidentyfikować oraz odróżnić je od innych informacji zawartych w tym samym publikowanym dokumencie.**
45. MSSF stosuje się wyłącznie do sprawozdania finansowego, a nie do innych informacji prezentowanych w raporcie rocznym lub innym dokumencie. Jest zatem ważne, aby użytkownicy mieli możliwość odróżnić informacje, które zostały sporządzone z wykorzystaniem MSSF od innych informacji, które mogą być użyteczne dla użytkowników, lecz nie podlegają tym regulacjom.
46. **Należy jasno zidentyfikować każdą część sprawozdania finansowego. Ponadto należy wyeksponować i powtarzać następujące informacje, gdy jest to niezbędne dla poprawnego zrozumienia prezentowanych informacji:**
- (a) **nazwa jednostki sprawozdawczej lub inne dane identyfikacyjne, jak również wszelkie zmiany w powyższych danych, które nastąpiły od poprzedniego dnia bilansowego,**
 - (b) **stwierdzenie, czy sprawozdanie finansowe dotyczy pojedynczej jednostki, czy grupy kapitałowej,**
 - (c) **dzień bilansowy lub okres objęty sprawozdaniem finansowym, w zależności od części sprawozdania finansowego,**
 - (d) **waluta sprawozdawcza, zdefiniowana w MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”,**

oraz
 - (e) **poziom zaokrąglenia, które zastosowano przy prezentacji kwot w sprawozdaniu finansowym.**
47. Wymogi zawarte w paragrafie 46 zwykle spełnia się poprzez zamieszczenie nagłówków stron i skróconych nagłówków kolumn na każdej stronie sprawozdania finansowego. Dobór najlepszego sposobu prezentowania takich informacji zależy od osądu jednostki. Jeśli na przykład sprawozdanie finansowe udostępnia się w wersji elektronicznej, nie ma konieczności dzielenia go na odrębne strony. Wyżej wspomniane pozycje prezentowane są wówczas na tyle często, aby zapewnić poprawne zrozumienie informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym.
48. Sprawozdanie finansowe staje się często bardziej zrozumiałe, gdy informacje prezentuje się w tysiącach lub milionach jednostek waluty sprawozdawczej. Jest to do przyjęcia, pod warunkiem, że ujawnia się poziom zaokrąglenia prezentacji i nie następuje pominięcie istotnych informacji.

Okres sprawozdawczy

49. **Sprawozdanie finansowe prezentuje się co najmniej za okresy roczne. Jeśli dzień bilansowy jednostki gospodarczej ulegnie zmianie i sprawozdanie finansowe prezentowane jest za okres dłuższy lub krótszy od jednego roku, jednostka, poza podaniem okresu objętego sprawozdaniem finansowym, ujawnia także:**
- (a) **przyczynę, dla której stosowany jest dłuższy lub krótszy okres,**

oraz
 - (b) **fakt, iż dane porównawcze w rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych i informacji dodatkowej nie są całkowicie porównywalne.**

50. Zwykle sprawozdanie finansowe jest sporządzane za okres trwający pełny rok. Ze względów praktycznych niektóre jednostki wolą jednak sporządzać sprawozdania za okres 52 tygodni. Niniejszy standard nie zakazuje takiej praktyki, ponieważ jest mało prawdopodobne, aby takie sprawozdanie istotnie odbiegało od sprawozdania finansowego, które obejmowałoby okres jednego roku.

Bilans

Podział na pozycje krótkoterminowe i długoterminowe (obrotowe i trwałe)

51. **Jednostka dokonuje w bilansie podziału aktywów i zobowiązań na krótkoterminowe i długoterminowe, zgodnie z paragrafami 57-67, z wyłączeniem przypadku, gdy prezentacja bazująca na kryterium płynności dostarcza informacji, która jest wiarygodna i bardziej przydatna. Jeśli wyjątek ten ma zastosowanie, wszystkie aktywa i zobowiązania należy uporządkować ogólnie według kryterium płynności.**
52. **Niezależnie od przyjętej metody prezentacji, w odniesieniu do wszystkich pozycji aktywów i zobowiązań, na które składają się zarówno kwoty, których realizacji lub uregulowania oczekuje się a) nie później niż dwanaście miesięcy po dniu bilansowym, jak i b) po upływie więcej niż dwunastu miesięcy po dniu bilansowym, jednostka ujawnia kwotę, której realizacji lub uregulowania oczekuje się po upływie dwunastu miesięcy.**
53. Jeżeli jednostka dostarcza produkty lub świadczy usługi w ramach wyraźnie określonego cyklu operacyjnego, podział w bilansie na aktywa i zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe dostarcza użytecznych informacji poprzez odróżnienie tych aktywów netto, które są w ciągłym obrocie jako kapitał obrotowy od tych, których jednostka używa długoterminowo. Pozwala to również wyodrębnić aktywa, które, według przewidywań, zrealizowane będą w trakcie bieżącego cyklu operacyjnego oraz zobowiązania, których uregulowanie wymagane jest w tym samym okresie.
54. Dla niektórych jednostek, takich jak instytucje finansowe, prezentacja aktywów i zobowiązań uporządkowanych według wzrastającego lub malejącego stopnia płynności dostarcza informacji, która jest wiarygodna i bardziej przydatna, niż prezentacja w podziale na krótkoterminowe i długoterminowe, ponieważ jednostka nie dostarcza produktów i nie świadczy usług w ramach jasno wyodrębnionego cyklu operacyjnego.
55. Przy stosowaniu paragrafu 51 jednostka może prezentować niektóre aktywa i zobowiązania używając podziału na krótkoterminowe i długoterminowe, a pozostałe według kryterium płynności w przypadku, gdy taki podział dostarcza informacji, która jest wiarygodna i bardziej przydatna. Potrzeba zastosowania prezentacji mieszanej może być spowodowana zróżnicowaną działalnością operacyjną jednostki.
56. Informacje na temat oczekiwanych terminów realizacji aktywów i zapadalności zobowiązań są użyteczne dla potrzeb oceny płynności i wypłacalności jednostki. MSR 32 wymaga ujawniania terminów wymagalności i zapadalności odpowiednio aktywów finansowych, jak i zobowiązań finansowych. Aktywa finansowe obejmują należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności, zaś zobowiązania finansowe - zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania. Informacja o oczekiwanych terminie realizacji aktywów lub uregulowaniu zobowiązań niepieniężnych, takich jak zapasy i rezerwy jest użyteczna bez względu na to, czy aktywa i zobowiązania są dzielone na krótkoterminowe czy długoterminowe. Przykładem może być ujawnianie przez jednostkę kwoty zapasów, których realizacji oczekuje się w terminie późniejszym niż dwanaście miesięcy od dnia bilansowego.

Aktywa obrotowe

57. **Dany składnik aktywów zalicza się do aktywów obrotowych, jeśli spełnia jedno z poniższych kryteriów:**
- (a) **oczekuje się, że zostanie zrealizowany lub jest przeznaczony do sprzedaży lub zużycia w toku normalnego cyklu operacyjnego jednostki lub**
- (b) **jest w posiadaniu jednostki przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu lub**

IAS 1

(c) *oczekuje się, że zostanie zrealizowany w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego*

lub

(d) *stanowi składnik środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów (zgodnie z jego definicją w MSR 7 „Rachunek przepływów pieniężnych”) chyba, że występują ograniczenia dotyczące jego wymiany, czy wykorzystania do zaspokojenia zobowiązania w przeciągu przynajmniej dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.*

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

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

Zobowiązania krótkoterminowe

60. **Zobowiązanie zaliczyć należy do krótkoterminowych, jeżeli spełnia jedno z poniższych kryteriów:**

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

(b) *jest w posiadaniu przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu lub*

(c) *jest ono wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego lub*

lub

(d) *jednostka nie posiada bezwarunkowego prawa do odroczenia daty wymagalności zobowiązania przez okres co najmniej dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.*

Wszystkie pozostałe zobowiązania zaliczać należy do zobowiązań długoterminowych.

61. Niektóre zobowiązania krótkoterminowe, takie jak zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz niektóre rozliczenia międzyokresowe bierno z tytułu kosztów wynagrodzeń i pozostałych kosztów operacyjnych, wchodzi w skład kapitału obrotowego wykorzystywanego w normalnym cyklu działalności operacyjnej jednostki. Takie pozycje związane z działalnością operacyjną zalicza się do zobowiązań krótkoterminowych, nawet jeśli są wymagalne w terminie dłuższym niż dwanaście miesięcy od dnia bilansowego. Taki sam normalny cykl operacyjny ma zastosowanie w przypadku klasyfikacji aktywów i zobowiązań jednostki. W przypadku, gdy normalny cykl operacyjny jednostki nie może być jasno zidentyfikowany, domniemywa się jego trwanie przez okres dwunastu miesięcy.
62. Pozostałe zobowiązania krótkoterminowe nie wiążą się z normalnym cyklem operacyjnym, ale są wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego, lub są w posiadaniu jednostki przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu. Wśród przykładów znajdują się zobowiązania finansowe klasyfikowane jako posiadane z przeznaczeniem do obrotu zgodnie z MSR 39, kredyty w rachunku bieżącym, krótkoterminowa część długoterminowych zobowiązań finansowych, zobowiązania z tytułu dywidend, podatku dochodowego i inne zobowiązania nie związane bezpośrednio z działalnością handlową. Zobowiązania finansowe służące do długoterminowego finansowania (tj. nie będące częścią kapitału obrotowego wykorzystywanego w normalnym cyklu operacyjnym jednostki) i które nie są wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego, zaliczane są do zobowiązań długoterminowych, będących przedmiotem rozważań w paragrafach 65 i 66.

63. Jednostka zalicza swoje zobowiązania finansowe do zobowiązań krótkoterminowych, gdy są one wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego, nawet wówczas, gdy:
- (a) pierwotny termin wymagalności przekraczał dwanaście miesięcy,
- oraz
- (b) umowa o refinansowaniu lub umowa o przesunięciu terminów spłat zmieniająca charakter zobowiązania na długoterminowy została zawarta po dniu bilansowym, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji.
64. Jeżeli jednostka oczekuje i ma możliwość refinansowania lub prolongaty zobowiązania na okres co najmniej dwunastu miesięcy po dniu bilansowym w ramach istniejącej umowy kredytowej, zobowiązanie to jest klasyfikowane jako długoterminowe, nawet jeśli byłoby ono wymagalne w terminie krótszym zgodnie z obowiązującymi warunkami. Jednakże w przypadku, gdy możliwość refinansowania lub prolongaty zobowiązania nie zależy od uznania jednostki (gdyż na przykład nie istnieje porozumienie o refinansowaniu), to nie można uznać, że istnieje możliwość refinansowania, a zobowiązanie takie jest zaliczane do zobowiązań krótkoterminowych.
65. W przypadku, gdy jednostka łamie warunki umowy długoterminowej pożyczki w dniu bilansowym lub przed dniem bilansowym, w związku z czym zobowiązanie staje się natychmiast wymagalne, zobowiązanie zaliczane jest do zobowiązań krótkoterminowych nawet jeśli pożyczkodawca wyraził po dniu bilansowym a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji zgodę na nie żądanie spłaty mimo złamania tych warunków. Zobowiązanie jest zaklasyfikowane jako krótkoterminowe ponieważ na dzień bilansowy jednostka nie ma bezwarunkowego prawa do odroczenia spłaty zobowiązania przez okres co najmniej dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.
66. Jednakże, zobowiązanie jest klasyfikowane jako długoterminowe w przypadku, gdy pożyczkodawca zgodził się przed dniem bilansowym na okres karencji kończący się przynajmniej dwanaście miesięcy po dniu bilansowym, w którym jednostka ma prawo wywiązać się ze złamanych wcześniej warunków i w którym pożyczkodawca nie może domagać się natychmiastowej zapłaty.
67. W przypadku pożyczek zaklasyfikowanych jako zobowiązania krótkoterminowe wystąpienie poniższych zdarzeń pomiędzy dniem bilansowym, a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji, powinno skutkować ujawnieniem w sprawozdaniu finansowym jako zdarzenia następującego po dniu bilansowym i nie wymagającego dokonania korekt, zgodnie z MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”:
- (a) refinansowanie o charakterze długoterminowym;
 - (b) wywiązanie się ze złamanych wcześniej warunków umowy pożyczki w punkcie długoterminowej,
- oraz
- (c) zgoda pożyczkodawcy na okres karencji, w którym jednostka ma wywiązać się ze złamanych wcześniej warunków, kończący się przynajmniej dwanaście miesięcy po dniu bilansowym.

Informacje, które należy przedstawiać w bilansie

68. **Bilans zawiera co najmniej następujące pozycje przedstawiające następujące kwoty:**
- (a) **rzeczowe aktywa trwałe,**
 - (b) **nieruchomości inwestycyjne,**
 - (c) **wartości niematerialne,**
 - (d) **aktywa finansowe (z wyłączeniem kwot wykazywanych w e), h) i i)),**
 - (e) **inwestycje rozliczane zgodnie z metodą praw własności,**
 - (f) **aktywa biologiczne,**
 - (g) **zapasy,**
 - (h) **należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności,**
 - (i) **środki pieniężne i ich ekwiwalenty,**

IAS 1

- (j) *zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania,*
 - (k) *rezerwy,*
 - (l) *zobowiązania finansowe (z wyłączeniem kwot wykazywanych w punktach j) i k)),*
 - (m) *zobowiązania i aktywa dotyczące podatku bieżącego, zgodnie z wymogami MSR 12, „Podatek dochodowy”*
 - (n) *rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, oraz aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z wymogami MSR 12,*
 - (o) *udziały mniejszości zaprezentowane w kapitale własnym*

oraz
 - (p) *wyemitowany kapitał podstawowy oraz kapitał rezerwowy przypadający udziałowcom jednostki dominującej.*
69. *W razie, gdy taki sposób prezentacji jest odpowiedni do zrozumienia sytuacji finansowej jednostki, w bilansie zamieścić należy dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy częściowe.*
70. *W przypadku, gdy jednostka prezentuje w bilansie aktywa krótkoterminowe i długoterminowe oraz zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe nie powinna klasyfikować aktywów (rezerw) z tytułu odroczonego podatku dochodowego jako [aktywów (zobowiązań)] krótkoterminowych.*
71. Niniejszy standard nie określa kolejności lub wzoru, według którego pozycje powinny być prezentowane. W paragrafie 68 podaje się po prostu listę pozycji, które tak bardzo różnią się od siebie charakterem lub funkcją, że zasługują na odrębną prezentację w bilansie. Dodatkowo:
- (a) pozycje są wykazywane osobno, jeśli ze względu na rozmiary, charakter lub funkcję danej pozycji, lub sumy podobnych pozycji oddzielna prezentacja jest konieczna dla zrozumienia sytuacji finansowej jednostki oraz
 - (b) nazwy i kolejność pozycji, lub grupy podobnych pozycji można zmieniać stosownie do charakteru jednostki i jej transakcji, aby zapewnić informacje, które są konieczne dla zrozumienia sytuacji finansowej jednostki. Na przykład banki dostosowują powyższe nazwy, aby spełnić bardziej szczegółowe wymogi zawarte w MSR 30.
72. Podjęcie decyzji o wyodrębnieniu dodatkowych pozycji wynika z oceny:
- (a) charakteru i płynności aktywów,
 - (b) funkcji aktywów w jednostce
- oraz*
- (c) kwot, charakteru i terminów wymagalności zobowiązań.
73. Stosowanie różnych zasad wyceny w odniesieniu do różnych grup aktywów sugeruje, że różnią się one między sobą co do charakteru lub funkcji, dlatego należy je prezentować jako odrębne pozycje. Na przykład, różne grupy rzeczowych aktywów trwałych mogą być ewidencjonowane według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia albo w kwotach przeszacowanych zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.

Informacje, które należy przedstawiać w bilansie lub w informacji dodatkowej

74. *Jednostka ujawnia w bilansie albo w informacji dodatkowej dalszy podział poszczególnych prezentowanych pozycji sklasyfikowanych w sposób uwzględniający charakter działalności jednostki.*
75. Stopień uszczegółowienia pozycji składających się na pozycje główne zależy od wymogów MSSF oraz rozmiarów, charakteru i funkcji prezentowanych pozycji. Czynniki wymienione w paragrafie 72 są również uwzględniane przy podejmowaniu decyzji co do dalszego podziału pozycji. Sposób ujawnienia informacji różni się dla każdej pozycji, na przykład:
- (a) pozycje rzeczowych aktywów trwałych dzieli się na grupy, zgodnie z MSR 16,

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

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

(a) **dla każdej grupy kapitału podstawowego:**

- (i) **liczbę akcji/udziałów składających się na zatwierdzony kapitał,**
- (ii) **liczbę akcji wyemitowanych i w pełni opłaconych oraz wyemitowanych i nie w pełni opłaconych,**
- (iii) **wartość nominalną akcji lub stwierdzenie, że akcje nie posiadają wartości nominalnej,**
- (iv) **uzgodnienie zmian liczby akcji na początek i na koniec okresu**
- (v) **prawa, uprzywilejowanie i ograniczenia związane z daną grupą udziałów/akcji, włączając w to ograniczenia dotyczące podziału dywidend i zwrotu kapitału,**
- (vi) **udziały/akcje własne jednostki pozostające w jej posiadaniu lub w posiadaniu jednostek zależnych i jednostek stowarzyszonych**
oraz
- (vii) **akcje zarezerwowane dla potrzeb emisji związanych z realizacją opcji i umów sprzedaży akcji, wraz z warunkami i kwotami;**

oraz

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

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

Rachunek zysków i strat

Zysk lub strata za okres sprawozdawczy

78. **Wszystkie przychody i koszty odnotowane w danym okresie ć ujmuje się w rachunku zysków i strat, chyba że standard lub interpretacja stanowią inaczej.**

79. Zazwyczaj, wszystkie przychody i koszty odnotowane w okresie są ujmowane w rachunku zysków i strat. Dotyczy to również efektów zmian w wartościach szacunkowych. Jednakże mogą zaistnieć okoliczności, kiedy niektóre pozycje mogą być wyłączone z rachunku zysków i strat bieżącego okresu. MSR 8 reguluje dwa takie przypadki: korektę błędów oraz efekty zmian zasad (polityki) rachunkowości.

IAS 1

80. Inne standardy dotyczą pozycji, które mogą spełniać warunki definicji przychodów i kosztów zawartych w *Założeniach koncepcyjnych*, jednak zwykle nie są ujęte w rachunku zysków i strat. Przykładem są nadwyżki z tytułu przeszacowania (zob. MSR 16), zyski lub straty z tytułu przeliczenia sprawozdania finansowego jednostki działającej za granicą (zob. MSR 21) oraz zyski i straty z tytułu aktualizacji wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży (zob. MSR 39).

Informacje, które należy przedstawiać w rachunku zysków i strat

81. **Rachunek zysków i strat zawiera co najmniej następujące pozycje za dany okres sprawozdawczy:**
- (a) **przychody,**
 - (b) **koszty finansowe,**
 - (c) **udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności;**
 - (d) **zysk lub strata przed opodatkowaniem ujęte z tytułu zbycia aktywów lub regulowania zobowiązań związanych z działalnością w trakcie zaniechania.**
 - (e) **obciążenia z tytułu podatków**
- oraz
- (f) **zysk lub strata.**
82. **Poniższe pozycje ujawnia się w rachunku zysków i strat jako podział zysku lub pokrycie straty za okres sprawozdawczy:**
- (a) **zysk lub strata dotycząca udziałów mniejszości**
- oraz
- (b) **zysk lub strata przypadająca udziałowcom jednostki dominującej.**
83. **W przypadku, gdy taki sposób prezentacji jest odpowiedni do zrozumienia sytuacji finansowej jednostki w rachunku zysków i strat zamieścić należy dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy częściowe.**
84. Ponieważ skutki różnych działań podejmowanych przez jednostkę, transakcji i innych zdarzeń różnią się pod względem częstotliwości występowania, wpływu na uzyskanie zysków lub poniesienie strat oraz przewidywalności, ujawnienie poszczególnych elementów finansowych wyników działalności pomaga zrozumieć osiągnięte wyniki oraz dokonać prognozy wyników przyszłych. Jeśli zachodzi potrzeba wyjaśnienia elementów składających się na wyniki działalności jednostki, w rachunku zysków i strat zamieszcza się dodatkowe pozycje oraz zmienia się opis i kolejność pozycji. Czynniki, które należy uwzględnić są istotność oraz charakter i funkcja składników przychodów i kosztów. Bank na przykład modyfikuje opisy pozycji, aby spełnić bardziej szczegółowe wymogi zawarte w MSR 30. Nie można dokonywać kompensowania pozycji przychodów i kosztów, chyba, że spełnione są kryteria zawarte w paragrafie 32.
85. **Jednostka nie może prezentować żadnych pozycji przychodów lub kosztów jako pozycji nadzwyczajnych w rachunku zysków i strat, ani w informacji dodatkowej.**

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

86. **Gdy pozycje przychodów i kosztów są istotne, ich rodzaj i kwotę a ujawnia się osobno.**
87. Okoliczności, które powodują oddzielne ujawnianie pozycji przychodów i kosztów obejmują:
- (a) odpis aktualizujący wartość zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania lub wartość rzeczowych aktywów trwałych do wartości odzyskiwalnej, jak również odwrócenie takiego odpisu,
 - (b) restrukturyzację działalności jednostki, jak również odwrócenie rezerw z tego tytułu,

- (c) sprzedaż rzeczowych aktywów trwałych,
 - (d) sprzedaż inwestycji,
 - (e) działalność w trakcie zaniechania,
 - (f) rozliczenia z tytułu spraw sądowych
- oraz
- (g) odwrócenie innych rezerw.

88. **Jednostka powinna przedstawiać koszty w układzie porównawczym (rodzajowym) albo kalkulacyjnym, w zależności od tego, która forma prezentacji dostarcza informacji, która jest wiarygodna i bardziej przydatna.**

89. Zachęca się jednostki do prezentowania podziału kosztów, o którym mowa w paragrafie 88 w rachunku zysków i strat.

90. Pozycje kosztów dzieli się w celu wyodrębnienia elementów składających się na finansowe wyniki działalności jednostki, różniących się pod względem częstotliwości występowania, wpływu na uzyskanie zysków lub poniesienie strat oraz przewidywalności. Informacje te przekazuje się na jeden z dwóch sposobów.

91. Pierwszy sposób to metoda prezentacji kosztów w układzie porównawczym/rodzajowym. Koszty grupuje się w rachunku zysków i strat zgodnie z ich rodzajem (na przykład amortyzacja, koszty zakupu materiałów, koszty transportu, świadczenia pracownicze, koszty reklamy) i nie są one rozliczane na poszczególne działy/rodzaje działalności jednostki. Metodę tę łatwo jest stosować, gdyż nie zachodzi potrzeba rozliczenia kosztów na poszczególne działy/rodzaje działalności. Przykład klasyfikacji opartej na metodzie kosztów w układzie porównawczym przedstawia się następująco:

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

92. Drugi sposób zwany jest metodą prezentacji kosztów w układzie funkcjonalnym (kosztów w układzie kalkulacyjnym) lub „kosztu własnego sprzedaży”, zgodnie z którą koszty klasyfikuje się zgodnie z przyporządkowaniem do działu/rodzaju działalności jako koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów lub na przykład koszty sprzedaży czy ogólnego zarządu. Jako wymóg minimum, w tym przypadku jednostka ujawnia koszt własny sprzedaży oddzielnie od innych kosztów. Taka metoda może dostarczyć użytkownikom bardziej przydatnych informacji niż klasyfikacja kosztów w układzie porównawczym, ale podział kosztów na poszczególne działy/rodzaje działalności może wymagać arbitralnego rozliczenia i wiąże się w dużej mierze z subiektywną oceną. Przykład klasyfikacji metodą kosztów w układzie kalkulacyjnym przedstawia się następująco:

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

IAS 1

93. **Jednostki stosujące metodę prezentacji kosztów w układzie kalkulacyjnym powinny ujawniać dodatkowe informacje na temat kosztów w układzie porównawczym, w tym kwotę amortyzacji i świadczeń pracowniczych.**
94. Wybór pomiędzy prezentacją kosztów w układzie funkcjonalnym, a w układzie porównawczym zależy od czynników historycznych, uwarunkowań danego sektora, jak i rodzaju działalności jednostki. Obie metody prezentują koszty, które mogą się zmieniać, pośrednio lub bezpośrednio wraz ze zmianą wielkości sprzedaży lub produkcji jednostki. Ponieważ każda z tych metod odpowiada potrzebom różnych rodzajów jednostek, niniejszy standard wymaga od kierownictwa dokonania wyboru najbardziej przydatnej i wiarygodnej prezentacji. Ponieważ jednak informacje o kosztach w układzie porównawczym są użyteczne przy prognozowaniu przyszłych przepływów środków pieniężnych, wymagane jest przedstawianie dodatkowych informacji, jeśli stosowana jest metoda prezentacji kosztów w układzie funkcjonalnym. W paragrafie 93 „świadczenia pracownicze” mają takie same znaczenie jak w MSR 19 „Świadczenia pracownicze”.
95. **Jednostka ujawnia w rachunku zysków i strat, w zestawieniu zmian w kapitale własnym lub w informacji dodatkowej kwotę dywidendy przyznanej udziałowcom (akcjonariuszom) w trakcie okresu oraz odpowiednią kwotę przypadającą na jedną akcję.**

Zestawienie zmian w kapitale własnym

96. **Jednostka przedstawia zestawienie zmian w kapitale własnym, prezentujące:**
- (a) **wynik finansowy netto za dany okres,**
 - (b) **szczegółowe pozycje przychodów lub kosztów za okres, które zgodnie z wymogami innych standardów lub interpretacji, ujmują się bezpośrednio w kapitale własnym oraz sumę takich pozycji**
 - (c) **całkowite przychody i koszty za okres (skalkulowane jako suma a) i b)), pokazujące oddzielnie całkowite kwoty przypadające udziałowcom jednostki dominującej oraz udziałom mniejszości**
- oraz**
- (d) **dla każdego składnika kapitału własnego wpływ zmian zasad rachunkowości i korekt błędów, dokonanych zgodnie z MSR 8.**
97. **Jednostka prezentuje również albo w zestawieniu zmian w kapitale własnym albo w informacji dodatkowej:**
- (a) **kwoty transakcji z udziałowcami, działającymi w ramach uprawnień posiadaczy kapitału własnego, wykazując oddzielnie kwoty im wypłacone,**
 - (b) **saldo nie podzielonego wyniku lat ubiegłych na początek okresu i na dzień bilansowy i zmiany w ciągu okresu**
- oraz**
- (c) **uzgodnienie wartości bilansowej każdej kategorii wniesionego kapitału własnego oraz wszystkich kapitałów rezerwowych (zapasowych) na początek i na koniec okresu, wraz z oddzielnym ujawnieniem każdej zmiany stanu.**
98. Zmiany w kapitale własnym jednostki pomiędzy dwoma dniami bilansowymi odzwierciedlają przyrost lub spadek jej aktywów netto w ciągu okresu. Z wyjątkiem zmian wynikających z transakcji przeprowadzanych z udziałowcami, działającymi w ramach uprawnień posiadaczy kapitału własnego (takich, jak wpłaty na poczet kapitału własnego, wykupienie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę, czy wypłata dywidendy) oraz kosztów związanych bezpośrednio z takimi transakcjami, ogólna zmiana stanu kapitału własnego w trakcie okresu odpowiada łącznej kwocie przychodów i kosztów, włączając w to zyski i straty wygenerowane z tytułu działalności gospodarczej jednostki w tym okresie (bez względu na to, czy te pozycje przychodów i kosztów są ujmowane w rachunku zysków i strat, czy bezpośrednio jako zmiany w kapitale własnym).

99. Standard ten wymaga, aby wszystkie przychody i koszty odnotowane w trakcie okresu były uwzględnione w wyniku finansowym netto, chyba że inny standard lub interpretacja wymaga zastosowania innego rozwiązania. Inne standardy wymagają, aby niektóre zyski i straty (takie jak zwiększenia lub zmniejszenia z tytułu przeszacowania, niektóre różnice kursowe, zyski lub straty z tytułu aktualizacji wyceny aktywów finansowych przeznaczonych do sprzedaży oraz odpowiednio związane z nimi kwoty podatku bieżącego i podatku odroczonego) ujmowane były bezpośrednio jako zmiany w kapitale własnym. Ponieważ ważne jest uwzględnianie wszystkich pozycji przychodów i kosztów przy ocenie zmian sytuacji finansowej jednostki pomiędzy dwoma dniami bilansowymi, niniejszy standard wymaga prezentacji zestawienia zmian w kapitale własnym, które zawiera wszystkie przychody i koszty jednostki, łącznie z tymi, które ujmowane są bezpośrednio w kapitale własnym.
100. Jeśli spełnienie tego wymogu jest możliwe w praktyce, MSR 8 wymaga retrospektywnego ujęcia efektu zmian zasad (polityki) rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, gdy przepisy przejściowe określone w innym standardzie lub interpretacji wymagają innego podejścia. MSR 8 wymaga również retrospektywnej korekty błędów w przypadkach, kiedy jest to możliwe w praktyce. Retrospektywne korekty i retrospektywne przekształcenia są dokonywane poprzez nie podzielony wynik lat ubiegłych, z wyjątkiem sytuacji, w których standard lub interpretacja wymagają retrospektywnej korekty innego składnika kapitału własnego. Paragraf 96 d) wymaga ujawnienia w zestawieniu zmian w kapitale własnym całkowitej kwoty korekt dla każdego składnika kapitału własnego wynikającego, osobno, ze zmian w zasadach (polityce) rachunkowości i z korekty błędów. Korekty te są ujawniane dla każdego poprzedniego okresu i początku okresu bieżącego.
101. Wymogi opisane w paragrafie 96 i 97 mogą zostać spełnione na wiele sposobów. Przykładem jest układ tabelaryczny, zgodnie z którym prezentuje się zestawienie pozycji składających się na zmiany pomiędzy saldem początkowym, a końcowym wszystkich składników kapitału własnego. Alternatywne rozwiązanie przewiduje prezentację w zestawieniu zmian w kapitale własnym tylko pozycji określonych w paragrafie 96. Przy stosowaniu tego podejścia pozycje określone w paragrafie 97 przedstawia się w informacji dodatkowej.

Rachunek przepływów pieniężnych

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

Informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego

Struktura

103. **Informacja dodatkowa powinna:**
- (a) **prezentować informacje na temat podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego i szczegółowych stosowanych zasad rachunkowości zgodnie z paragrafami 108-115,**
 - (b) **ujawniać informacje wymagane przez MSSF, jeżeli nie są one prezentowane w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym czy rachunku przepływów środków pieniężnych**
- oraz**
- (c) **dostarczać informacji uzupełniających, które nie są prezentowane w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, lecz są potrzebne do zrozumienia któregośkolwiek z nich.**
104. **Informację dodatkową prezentuje się w sposób usystematyzowany, jeśli jest to możliwe w praktyce. Każda pozycja bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych powinna zawierać odsyłacz do ewentualnych danych jej dotyczących, przedstawionych w informacji dodatkowej.**
105. Zazwyczaj informację dodatkową przedstawia się w następującej kolejności, która pomaga użytkownikom w zrozumieniu sprawozdania finansowego i porównaniu go ze sprawozdaniami innych jednostek:
- (a) stwierdzenie zgodności sprawozdania z MSSF (zob. paragraf 14),
 - (b) podsumowanie istotnych zasad (polityki) rachunkowości (zob. paragraf 108),

IAS 1

- (c) uzupełniające dane dotyczące pozycji prezentowanych w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, w kolejności odpowiadającej kolejności prezentacji każdego elementu sprawozdania finansowego i każdej pozycji

oraz

- (d) inne informacje dotyczące:

- (i) zobowiązań warunkowych (zob. MSR 37) oraz nieujętych zobowiązań wynikających z zawartych umów

oraz

- (ii) informacji niefinansowych, np. cele i polityka zarządzania ryzykiem finansowym jednostki (zob. MSR 32).

106. Niekiedy może być potrzebne lub pożądane wprowadzenie zmiany kolejności pewnych pozycji w informacji dodatkowej. Na przykład informacje o zmianach wartości godziwej rozpoznanych w rachunku zysków i strat mogą być połączone z informacjami o terminie wymagalności instrumentów finansowych, mimo że pierwsze z nich dotyczą rachunku zysków i strat, a drugie bilansu. Tym niemniej, w miarę możliwości, zapewnić należy usystematyzowaną strukturę informacji dodatkowej.
107. Informacje na temat podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego i szczegółowych zasad (polityki) rachunkowości prezentować można jako oddzielną część sprawozdania finansowego.

Prezentacja zasad (polityki) rachunkowości

108. *Część informacji dodatkowej poświęcona zasadom (polityce) rachunkowości zawiera opis:*

- (a) *zasady (zasad) wyceny zastosowanej przy sporządzaniu sprawozdania finansowego*

oraz

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

109. Ważne jest, aby oprócz szczegółowych zasad (polityki) rachunkowości zastosowanych w sprawozdaniu finansowym, użytkownicy znali zastosowaną (zastosowane) zasadę (zasady) wyceny (na przykład koszt historyczny, aktualną cenę nabycia, wartość netto możliwą do uzyskania, wartość godziwą lub wartość odzyskiwaną), ponieważ tworzą one podstawę sporządzenia całego sprawozdania finansowego mającą istotny wpływ na analizy przeprowadzane przez użytkowników. Jeżeli w sprawozdaniu finansowym stosuje się więcej niż jedną zasadę wyceny, na przykład wówczas, gdy dokonuje się aktualizacji wyceny pewnych aktywów wystarczy wskazać grupy aktywów lub zobowiązań, których dotyczy dana zasada wyceny.
110. Podejmując decyzję o ujawnieniu konkretnej zasady (polityki) rachunkowości, kierownictwo bierze pod uwagę to, czy informacja taka pomogłaby użytkownikom w zrozumieniu sposobu, w jaki transakcje, inne zdarzenia i warunki wpływają na wyniki działalności i sytuację finansową jednostki. Ujawnienie konkretnych zasad (polityki) rachunkowości jest szczególnie przydatne dla użytkowników, gdy zasady te są wybrane spośród alternatyw dopuszczonych w standardach i interpretacjach. Przykładem może być ujawnienie czy inwestor ujmuje swój udział we współkontrolowanym podmiocie używając metody konsolidacji proporcjonalnej czy metody praw własności (zob. MSR 31 „*Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*”). Niektóre standardy szczegółowo wymagają ujawnienia konkretnych zasad (polityki) rachunkowości, w tym zasad przyjętych w wyniku wyboru dokonanego przez kierownictwo spośród różnych zasad, które są dozwolone. Na przykład, MSR 16 wymaga ujawnienia zasad wyceny dla grup rzeczowych aktywów trwałych. MSR 23 „*Koszty finansowania zewnętrznego*” wymaga ujawniania, czy koszty finansowania zewnętrznego są ujmowane bezpośrednio jako koszty, czy kapitalizowane jako część kosztu nabycia dostosowywanego składnika aktywów.
111. Każda jednostka gospodarcza bierze pod uwagę charakter swojej działalności oraz zasady rachunkowości, jakich ujawnienia użytkownicy jej sprawozdań finansowych oczekiwaliby od tego rodzaju jednostki. Na przykład od jednostki podlegającej podatkowi dochodowemu oczekuje się informacji o zasadach rachunkowości dotyczących podatku dochodowego, w tym na temat składnika aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W przypadku, gdy jednostka prowadzi znaczącą działalność zagraniczną lub dokonuje istotnych transakcji w walutach obcych, oczekiwane byłoby ujawnienie zasad (polityki) rachunkowości dotyczących ujmowania zysków i strat z tytułu różnic kursowych. W przypadku połączenia jednostek gospodarczych ujawniane są zasady, według których określono kwotę wartości firmy i udziałów mniejszości.

112. Dana zasada rachunkowości może być istotna z powodu charakteru działalności prowadzonej przez jednostkę nawet, jeśli kwoty za okres bieżący i za okresy poprzedzające nie są istotne. Właściwe jest również ujawnienie każdej istotnej zasady rachunkowości, która nie jest wymagana przez MSSF, lecz jest wybrana i stosowana zgodnie z MSR 8.
113. **Jednostka ujawnia w opisie istotnych zasad (polityki) rachunkowości lub w innych informacjach dodatkowych subiektywne oceny, poza tymi, które wymagają szacunków (zob. paragraf 116), których dokonało kierownictwo w procesie wprowadzania zasad (polityki) rachunkowości jednostki, a które mają najbardziej istotny wpływ na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym.**
114. W trakcie procesu wprowadzania zasad (polityki) rachunkowości kierownictwo dokonuje różnych subiektywnych ocen, poza tymi, które wymagają szacunków mogących istotnie wpłynąć na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym. Na przykład, kierownictwo dokonuje subiektywnych ocen w przypadku ustalania:
- (a) czy aktywa finansowe są inwestycjami utrzymywanymi do terminu zapadalności,
 - (b) momentu, w którym następuje przeniesienie na inne jednostki zasadniczo całego ryzyka i korzyści wynikających z tytułu posiadania aktywów finansowych i aktywów w ramach leasingu,
 - (c) czy treść ekonomiczna transakcji wskazuje na to, że konkretna transakcja sprzedaży produktów jest umową o charakterze finansowym i nie powoduje powstania przychodu
- oraz
- (d) czy treść ekonomiczna relacji pomiędzy jednostką a jednostką specjalnego przeznaczenia wskazuje na to, że jednostka specjalnego przeznaczenia jest kontrolowana przez jednostkę.
115. Niektóre ujawnienia dokonane zgodnie z paragrafem 113 są wymagane przez inne standardy. Na przykład MSR 27 wymaga, aby jednostka ujawniła przyczynę, dla której udział własnościowy jednostki nie daje podstawy do uznania wywierania kontroli w przypadku podmiotu, w który dokonano inwestycji i który nie jest uznawany jako podmiot zależny, mimo, że więcej niż połowa jej głosów lub potencjalnych głosów jest w posiadaniu jednostki bezpośrednio, lub pośrednio poprzez jej jednostki zależne. MSR 40 wymaga ujawnienia kryteriów przyjętych przez jednostkę w celu odróżnienia nieruchomości inwestycyjnej od nieruchomości zajmowanej przez właściciela i od nieruchomości przeznaczonej do sprzedaży w ramach zwykłej działalności jednostki, w przypadku, gdy odpowiednia klasyfikacja nieruchomości jest trudna.

Podstawowe przyczyny niepewności szacunków

116. **Jednostka ujawnia w informacji dodatkowej informacje dotyczące głównych założeń dotyczących przyszłości, oraz innych podstawowych przyczyn niepewności szacunków na dzień bilansowy, co do których istnieje znaczące ryzyko spowodowania istotnych korekt wartości bilansowych aktywów i zobowiązań w trakcie kolejnego roku obrotowego. W przypadkach takich aktywów i zobowiązań informacja dodatkowa powinna zawierać szczegóły dotyczące:**
- (a) **ich rodzaju]**
- oraz
- (b) **ich wartości bilansowej na dzień bilansowy.**
117. Ustalenie wartości bilansowej niektórych aktywów i zobowiązań wymaga dokonania oszacowań wpływu niepewnych przyszłych zdarzeń na te aktywa i zobowiązania na dzień bilansowy. Na przykład, w przypadku braku aktualnych danych dotyczących cen rynkowych używanych do wyceny wymienionych dalej aktywów i zobowiązań, oszacowania bazujące na przyszłości są niezbędne do ustalenia wartości odzyskiwalnej grup rzeczowych aktywów trwałych, efektów technologicznego starzenia się zapasów, rezerw zależnych od przyszłych wyników toczących się postępowań sądowych oraz długoterminowych zobowiązań z tytułu świadczeń pracowniczych takich jak zobowiązania emerytalne. Szacunki te zawierają założenia dotyczące pozycji takich, jak korekta z tytułu ryzyka dotyczącego przepływów pieniężnych lub stosowanych stop dyskontowych, przyszłe zmiany w poziomie wynagrodzeń oraz przyszłe zmiany cen mające wpływ na inne koszty.

IAS 1

118. Główne założenia oraz inne główne źródła niepewności dotyczące szacunków ujawniane zgodnie z paragrafem 116 dotyczą oszacowań wymagających od kierownictwa najtrudniejszych, subiektywnych lub złożonych ocen. Wzrost liczby zmiennych i założeń wpływających na prawdopodobny przyszły wynik oszacowań dotyczących niepewności powoduje, że oceny te są bardziej subiektywne i złożone, co powoduje równoczesny wzrost ryzyka wystąpienia istotnej korekty dotyczącej wartości bilansowej aktywów i zobowiązań.
119. Ujawnienia wymienione w paragrafie 116 nie są wymagane dla aktywów i zobowiązań, co do których istnieje znaczące ryzyko, że ich wartości bilansowe mogą się istotnie zmienić w trakcie kolejnego roku obrotowego, jeśli na dzień bilansowy są one wycenione według wartości godziwej na podstawie aktualnych cen rynkowych (ich wartość godziwa może się zmienić istotnie w trakcie kolejnego roku obrotowego, jednak zmiany te nie powstaną w związku z założeniami lub innymi źródłami niepewności dotyczącymi szacunków na dzień bilansowy).
120. Ujawnienia wymienione w paragrafie 116 są zaprezentowane w sposób ułatwiający użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie ocen dokonanych przez kierownictwo dotyczących przyszłości oraz innych głównych źródeł niepewności dotyczących szacunków. Charakter i zakres dostarczonych informacji różni się w zależności od charakteru założeń i innych okoliczności. Przykładem ujawnień mogą być:
- (a) charakter założeń lub innych niepewności dotyczących szacunków,
 - (b) wrażliwość wartości bilansowych na metody, założenia i szacunki będące podstawą ich kalkulacji, włączając w to podanie przyczyny wrażliwości,
 - (c) przewidywany status niepewności i zakres możliwych prawdopodobnych rozwiązań w trakcie kolejnego roku obrotowego, które miałyby wpływ na wartości bilansowe aktywów i zobowiązań,
 - (d) wytłumaczenie zmian dokonanych w poprzednich założeniach wpływających na te aktywa i zobowiązania, jeśli niepewność nadal istnieje.
121. Nie jest konieczne prezentowanie budżetów czy prognoz finansowych w ujawnieniach wymaganych w paragrafie 116.
122. W przypadku gdy nie jest wykonalne w praktyce ujawnienie zakresu prawdopodobnych efektów głównych założeń lub innych głównych źródeł niepewności dotyczących szacunków na dzień bilansowy, jednostka ujawnia, że, na podstawie obecnej wiedzy, jest prawdopodobne, że w trakcie kolejnego roku obrotowego rozwiązania mogą być odmienne od zakładanych mogą spowodować istotną korektę wartości bilansowych aktywów i zobowiązań. W każdym przypadku jednostka ujawnia charakter i wartość bilansową konkretnych aktywów lub zobowiązań (lub kategorii aktywów lub zobowiązań), na które ma wpływ dane założenie.
123. Ujawnienia wymagane przez paragraf 113 dotyczące osądów dokonywanych przez kierownictwo w procesie wprowadzania zasad (polityki) rachunkowych jednostki, nie dotyczą ujawnień dotyczących głównych źródeł niepewności dotyczących szacunków, o których mowa w paragrafie 116.
124. Ujawnianie niektórych głównych założeń wymagane przez paragraf 116, jest również wymagane przez inne standardy. Na przykład, MSR 37 wymaga ujawnienia, w określonych okolicznościach, głównych założeń dotyczących przyszłych wydarzeń mających wpływ na poszczególne kategorie rezerw. MSR 32 wymaga ujawniania znaczących założeń użytych przy ustalaniu wartości godziwej aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, które są wyceniane według wartości godziwej. MSR 16 wymaga ujawniania znaczących założeń użytych przy wycenie według wartości godziwej składników rzeczowych aktywów trwałych.

Pozostałe ujawnienia

IAS 1

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

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

127. *Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeśli jednostka zastosuje ten standard w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed 1 stycznia 2005 r. powinna ten fakt ujawnić.*

WYCOFANIE MSR 1 (ZAKTUALIZOWANEGO W 1997 R.)

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

IAS 1

Załącznik

Zmiany w innych dokumentach

Zmiany zamieszczone w niniejszym załączniku stosuje się w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Jeżeli jednostka zamierza stosować niniejszy standard w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany będą miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

A1. W Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, w tym w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i Interpretacjach mających zastosowanie od grudnia 2003 r.:

- (a) powołania na „zysk lub stratę netto” zostały zastąpione powołaniami na „zysk lub stratę”,
- (b) powołania na „informację dodatkową do sprawozdania finansowego” zostały zastąpione powołaniami na „informację dodatkową”

oraz

- (c) powołania na „kapitał własny” zostały zastąpione powołaniami na „wniesiony kapitał własny”.

A2. [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].

A3. Z MSR 12 „Podatek dochodowy” usunięto paragrafy 69 i 70.

A4. Paragraf 23 MSR 19 „Świadczenia pracownicze” otrzymuje następujące brzmienie:

23. Mimo, że niniejszy standard nie zawiera wymogu ujawniania żadnych konkretnych informacji na temat krótkoterminowych świadczeń pracowniczych, taki wymóg wynikać może z innych standardów. Na przykład, MSR 24 „Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych”, wymaga ujawniania informacji na temat świadczeń pracowniczych dla kluczowego personelu kierowniczego. MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” wymaga od jednostki ujawnienia kosztów świadczeń pracowniczych.

A5. [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].

A6. MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa” został zmieniony w następujący sposób:

Paragraf 5 otrzymuje następujące brzmienie:

5. MSR 1 definiuje pełne sprawozdanie finansowe jako składające się z następujących części:

- (a) bilansu,
- (b) rachunku zysków i strat,
- (c) sprawozdania przedstawiającego:
 - (i) wszystkie zmiany w kapitale własnym lub
 - (ii) zmiany w kapitale własnym nie wynikające z transakcji kapitałowych dokonywanych z właścicielami kapitału własnego mającymi uprawnienia do występowania w takim charakterze,
- (d) rachunku przepływów pieniężnych

oraz

- (e) informacji dodatkowej zawierającej opis ważniejszych zasad (polityki) rachunkowości oraz innych danych objaśniających.

Paragraf 12 otrzymuje następujące brzmienie:

12. MSR 1 zawiera wytyczne dotyczące struktury sprawozdania finansowego. Wytyczne implementacyjne do MSR 1 ilustrują sposób prezentacji bilansu, rachunku zysków i strat oraz sprawozdania ze zmian w kapitale własnym.

Paragraf 13 otrzymuje następujące brzmienie:

13. Choć MSR 1 ustanawia wymóg, aby sprawozdanie ukazujące zmiany w kapitale własnym było prezentowane jako oddzielny składnik sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej, jednocześnie pozwala on na to, aby informacja na temat zmian w kapitale własnym wynikających z transakcji kapitałowych z właścicielami kapitału własnego mającymi uprawnienia do występowania w takim charakterze (w tym na temat wypłat na rzecz właścicieli), była przedstawiona w głównej części sprawozdania finansowego lub w informacji dodatkowej. W wypadku śródrocznego sprawozdania jednostka gospodarcza powinna zastosować ten sam wzór, który zastosowała w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym.

A7. Paragraf 39 i 40 MSR 35 „*Działalność w trakcie zaniechania*” został zmieniony w następujący sposób:

39. Informacje ujawniane zgodnie z wymogami paragrafów 27-37, z wyjątkiem informacji ujawnianych na temat zysku lub straty przed opodatkowaniem, ujętych z tytułu zbycia aktywów lub regulowania zobowiązań związanych z działalnością w trakcie zaniechania (paragraf 31a) można prezentować w informacji dodatkowej, w bilansie, w rachunku zysków i strat lub w zestawieniu zmian w kapitale własnym.
40. MSR 1 „*Prezentacja sprawozdań finansowych*” wymaga, aby zysk lub stratę przed opodatkowaniem, ujętych z tytułu zbycia aktywów lub regulowania zobowiązań związanych z działalnością w trakcie zaniechania zaprezentować w rachunku zysków i strat. Zachęca się do przedstawiania informacji wymaganych przez paragrafy 27 f) i 27 g) odpowiednio w rachunku zysków i strat oraz w rachunku przepływów pieniężnych.

A8. [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].

A9. MSR 41 „*Rolnictwo*” został zmieniony w następujący sposób:

Paragraf 39 został usunięty.

Paragraf 53 otrzymuje następujące brzmienie:

53. Działalność rolnicza jest często narażona na ryzyko związane z klimatem, chorobami oraz na inne rodzaje ryzyka. Jeżeli tego rodzaju zdarzenie prowadzi do powstania istotnej pozycji przychodów lub kosztów, należy ujawnić rodzaj i kwotę tej pozycji zgodnie z MSR 1 „*Prezentacja sprawozdań finansowych*”. Do przykładów takich zdarzeń należy epidemia złośliwej choroby, powódź, dotkliwe susze lub mrozy oraz plaga szkodników.

A10. [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].

A11. Paragraf 5 SKI-32 „*Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej*” otrzymuje następujące brzmienie:

5. Niniejsza interpretacja nie dotyczy nakładów na zakup, opracowanie, skompletowanie i użytkowanie sprzętu komputerowego (np. serwerów internetowych, serwerów publicznie udostępnianych, serwerów produkcyjnych i łączy internetowych). Nakłady takie należy rozliczać zgodnie z MSR 16. Ponadto, jeżeli jednostka ponosi nakłady związane z wykupieniem miejsca na serwerze dla witryny internetowej (tzw. *web hosting*), to nakłady te rozlicza jako koszt zgodnie z paragrafem 78 MSR 1 i *Załoženiami koncepcyjnym* w momencie odbioru tych usług (ich realizacji).

IAS 2

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 2

Zapasy

SPIS TREŚCI	Ustp
Cel	1
Zakres	2-5
Definicje	6-8
Wycena zapasów	9-33
Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów (ang. cost of inventories)	10-22
Koszty zakupu	11
Koszty przetworzenia	12-14
Pozostałe koszty	15-18
Koszt wytworzenia zapasów w jednostce usługowej	19
Koszt wytworzenia produktów rolnych zebranych/pozyskanych z aktywów biologicznych	20
Techniki ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia	21-22
Metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia	23-27
Wartość netto możliwa do uzyskania	28-33
Obciążanie kosztów okresu	34-35
Ujawnianie informacji	36-39
Data wejścia w życie	40
Wycofanie innych dokumentów	41-42

Niniejszy zaktualizowany standard zastępuje MSR 2 „Zapasy” (zaktualizowany w 1993 r.), i stosuje się go przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

CEL

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

ZAKRES

2. *Niniejszy standard należy stosować do zapasów innych niż:*

- a) *produkcja w toku wynikająca z umów o budowę, łącznie z bezpośrednio z nią powiązаныmi umowami o świadczenie usług (zob. MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”),*

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

DEFINICJE

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

Zapasy są to aktywa:

a) *przeznaczone do sprzedaży w toku zwykłej działalności gospodarczej,*

b) *będące w trakcie produkcji przeznaczonej na taką sprzedaż*

lub

c) *mające postać materiałów lub dostaw surowców zużywanych w procesie produkcyjnym lub w trakcie świadczenia usług.*

Wartość netto możliwa do uzyskania jest to różnica między szacowaną ceną sprzedaży dokonywanej w toku zwykłej działalności gospodarczej, a szacowanymi kosztami wykończenia i kosztami niezbędnymi do doprowadzenia sprzedaży do skutku.

Wartość godziwa to kwota za jaką składnik aktywów mógłby być wymieniony, lub zobowiązanie uregulowane pomiędzy dobrze poinformowanymi stronami na warunkach transakcji rynkowej.

7. Wartość netto możliwa do uzyskania to kwota, jaką jednostka zamierza zrealizować na sprzedaży zapasów dokonywanej w toku zwykłej działalności gospodarczej. Wartość godziwa odzwierciedla kwotę, za jaką ten sam zapas mógłby zostać wymieniony na rynku pomiędzy dobrze poinformowanymi nabywcami i sprzedawcami. Pierwsza z tych wartości (w przeciwieństwie do drugiej) to wartość specyficzna dla danej jednostki. Wartość netto zapasów możliwa do uzyskania może nie być równa wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży.

IAS 2

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

WYCENA ZAPASÓW

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

Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów (ang. cost of inventories)

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

Koszty zakupu

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

Koszty przetworzenia

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

Pozostałe koszty

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

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

Koszt wytworzenia zapasów w jednostce usługowej

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

Koszt wytworzenia produktów rolnych zebranych/pozyskanych z aktywów biologicznych

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

Techniki ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

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

Metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

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

IAS 2

24. Szczegółowa identyfikacja ceny nabycia lub kosztu wytworzenia polega na przyporządkowaniu konkretnej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia do określonych pozycji zapasów. Takie podejście jest odpowiednie w stosunku do pozycji przeznaczonych do konkretnych przedsięwzięć, niezależnie od tego, czy pozycje zostały zakupione, czy wyprodukowane. Jednak szczegółowa identyfikacja ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nie jest odpowiednia w przypadku dużej ilości pozycji zapasów, będących pozycjami wzajemnie wymiennymi. W takich okolicznościach metoda wyselekcjonowania tych pozycji, które pozostają w zapasach, mogłaby zostać wykorzystana w celu uzyskania z góry założonego ich wpływu na zysk lub stratę netto za dany okres.
25. **Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów, innych niż te, o których mowa w paragrafie 23, ustala się z zastosowaniem metody, pierwsze weszło, pierwsze wyszło” (FIFO) lub metody średniej ważonej. Jednostka stosuje tę samą metodę ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia w przypadku zapasów mających ten sam charakter i przeznaczenie. W przypadku zapasów o różnym charakterze i przeznaczeniu można stosować różne metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.**
26. Na przykład, zapasy używane przez jeden segment branżowy mogą mieć przeznaczenie różne od tego, jaki mają te zapasy w innym segmencie branżowym. Jednak różnice wynikające z różnej lokalizacji geograficznej zapasów (lub w odniesieniu do zasad podatkowych) nie są w istocie wystarczającą podstawą do stosowania odmiennych metod ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.
27. Zgodnie z metodą FIFO przyjmuje się, że pozycje zapasów zakupione jako pierwsze, sprzedaje się w pierwszej kolejności i, w konsekwencji, pozycje pozostające w zapasach na koniec okresu są pozycjami zakupionymi bądź wyprodukowanymi najpóźniej. Według metody średniej ważonej, cenę nabycia lub koszt wytworzenia każdej pozycji oblicza się na podstawie średniej cen nabycia i/lub kosztów wytworzenia podobnych pozycji zapasów na początku okresu oraz cen nabycia i/lub kosztów wytworzenia podobnych pozycji zapasów zakupionych bądź wyprodukowanych w ciągu okresu. Średnia może być wyliczana okresowo lub za każdym razem po otrzymaniu nowej dostawy, w zależności od okoliczności występujących w danej jednostce gospodarczej.

Wartość netto możliwa do uzyskania

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

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

OBCIĄŻANIE KOSZTÓW OKRESU

34. **W momencie sprzedaży zapasów wartość bilansowa tych zapasów zostaje ujęta jako koszt okresu, w którym ujmowane są odnośne przychody. Kwota wszelkich odpisów wartości zapasów do poziomu wartości netto możliwej do uzyskania oraz wszystkie straty w zapasach są ujmowane jako koszt okresu, w którym odpis lub straty miały miejsce. Odwrócenie odpisu wartości zapasów, wynikające ze zwiększenia ich wartości netto możliwej do uzyskania, zostaje ujęte jako zmniejszenie kwoty zapasów ujętych jako koszt okresu, w którym odwrócenie odpisu wartości miało miejsce.**
35. Niektóre zapasy mogą zostać przypisane do innych aktywów, na przykład zapasy wykorzystane jako składnik rzeczowych aktywów trwałych wytworzonych przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie. Zapasy przypisane w ten sposób do innego składnika aktywów ujmuje się jako koszty w rachunku zysków i strat w czasie okresu użytkowania tego składnika aktywów.

UJAWNIANIE INFORMACJI

36. **W sprawozdaniu finansowym należy ujawnić informacje dotyczące:**
- a) **zasad (polityki) rachunkowości przyjętych do wyceny zapasów wraz z podaniem zastosowanych metod ustalania ich ceny nabycia lub kosztu wytworzenia,**
 - b) **łącznie wartości bilansowej zapasów oraz wartości bilansowej zapasów w rozbiu odpowiednim dla danej jednostki gospodarczej,**
 - c) **wartości bilansowej zapasów wykazywanych w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży,**
 - d) **wartość zapasów rozpoznanych jako koszt w okresie;**
 - e) **kwoty odpisów wartości zapasów ujętych w okresie jako koszt zgodnie z paragrafem 34;**
 - f) **kwoty odwrócenia odpisów wartości zmniejszających wartość zapasów ujętych w okresie jako koszt, zgodnie z paragrafem 34,**
 - g) **okoliczności lub zdarzeń, które doprowadziły do odwrócenia odpisu wartości zapasów zgodnie z paragrafem 34**
oraz
 - h) **wartości bilansowej zapasów stanowiących zabezpieczenie zobowiązań.**
37. Informacje na temat wartości bilansowej zapasów w podziale na różne ich rodzaje oraz na temat zakresu zmian zachodzących w tychże aktywach, są użyteczne dla użytkowników sprawozdania finansowego. W typowej klasyfikacji zapasów dzieli się je na towary przeznaczone na sprzedaż, surowce na potrzeby produkcji, materiały, produkcję w toku i wyroby gotowe. Zapasy jednostek usługowych mogą zostać po prostu określone jako prace w toku.
38. Na cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów ujmowany jako koszt okresu składają się koszty poprzednio uwzględnione przy wycenie pozycji zapasów sprzedanych, nieprzypisane pośrednie koszty produkcji oraz nietypowe wielkości kosztów wytworzenia zapasów. Warunki panujące w danej jednostce gospodarczej mogą także usprawiedliwiać zaliczenie do kosztów okresu innych kosztów, takich jak koszty dystrybucji.

IAS 2

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

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

40. *Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeśli jednostka zastosuje ten standard w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed 1 stycznia 2005 r. to ujawnia ten fakt.*

WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

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

ZAŁĄCZNIK

IAS 2

Zmiany w innych dokumentach

Zmiany zamieszczone w niniejszym załączniku stosuje się w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Jeżeli jednostka zamierza stosować niniejszy standard w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany będą miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

- A1. Paragraf 22 MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności” otrzymuje następujące brzmienie:
22. Pewne wytyczne dotyczące przyporządkowania kosztów można znaleźć w innych standardach. Na przykład paragrafy 11-20 MSR 2 „Zapasy” (zweryfikowanego w 2003 r.) zawierają wytyczne dotyczące przyporządkowywania i przypisywania kosztów do zapasów, zaś paragrafy 16-21 MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną” zawierają wytyczne dotyczące przyporządkowywania i przypisywania kosztów do poszczególnych umów. Wytyczne te mogą być użyteczne przy przyporządkowywaniu lub przypisywaniu kosztów do segmentów.
- A2. [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].
- A3. [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].
-

IAS 8

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 8

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

SPIS TREŚCI	Ustp
Cel	1-2
Zakres	3-4
Definicje	5-6
Zasady (polityka) rachunkowości	7-31
Wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości	7-12
Spójność stosowanych zasad (polityki) rachunkowości	13
Zmiany zasad (polityki) rachunkowości	14-31
Wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości	19-27
Podejście retrospektywne	22
Ograniczenia retrospektywnego podejścia	23-27
Ujawnianie informacji	28-31
Zmiany wartości szacunkowych	32-40
Ujawnianie informacji	39-40
Błędy	41-49
Ograniczenia retrospektywnego podejścia	43-48
Ujawnianie informacji dotyczących błędów poprzednich okresów	49
Niewykonalność w praktyce retrospektywnego zastosowania i retrospektywnego przekształcenia	50-53
Data wejścia w życie	54
Wycofanie innych standardów i interpretacji	55-56

Niniejszy standard zastępuje MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości” (zaktualizowany w 1993 r.) i stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie standardu.

CEL

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

ZAKRES

IAS 8

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

DEFINICJE

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

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

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

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) tworzą standardy i ich interpretacje zatwierdzone przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR). Składają się one z:

- a) *Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej,*
 - b) *Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*
- oraz*
- c) *Interpretacji wydanych przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) lub istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SKI).*

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

Za błędy poprzednich okresów uważa się pominięcia lub nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych jednostki, które miały miejsce w poprzednim bądź też kilku wcześniejszych okresach. Są one wynikiem nieuwzględnienia lub błędnego uwzględnienia wiarygodnych informacji:

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

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

IAS 8

Podejście retrospektywne polega na zastosowaniu nowej zasady (polityki) rachunkowości wobec transakcji, innych zdarzeń i warunków tak, jakby zasada ta była stosowana od zawsze.

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

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

- a) efekt retrospektywnego podejścia nie jest możliwy do ustalenia,
- b) retrospektywne zastosowanie zasad bądź przekształcenie danych wymaga dokonania założeń, co do intencji kierownictwa we wskazanym okresie

lub

- c) retrospektywne zastosowanie zasad bądź retrospektywne przekształcenie danych wymaga dokonania istotnych szacunków, a niemożliwe jest obiektywne wyodrębnienie z posiadanych informacji takich informacji na temat szacunków, które:
 - i) potwierdzają warunki według stanu na dzień, na który wartości te mają być ujęte, wycenione lub ujawnione,
 - ii) byłyby dostępne w momencie, gdy sprawozdanie finansowe za ten wcześniejszy okres zostało zatwierdzone do publikacji

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

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

oraz

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

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

ZASADY (POLITYKA) RACHUNKOWOŚCI

Wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości

7. Jeśli standard lub interpretacja ma bezpośrednie zastosowanie do transakcji, innych zdarzeń bądź warunków, zasada, bądź zasady (polityka) rachunkowości zastosowane do tej pozycji powinny zostać ustalone w oparciu o niniejszy standard lub interpretację z uwzględnieniem odpowiednich „Wytucznych implementacyjnych” do standardu lub interpretacji wydanych przez RMSR.

8. MSSF stanowią kompletny zbiór zasad (polityki) rachunkowości, których zastosowanie, zdaniem RMSR, decyduje o przydatności i wiarygodności informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Powyższe zasady nie muszą być stosowane, jeśli efekt ich zastosowania jest nieistotny. Nieprawidłowym jest jednak wprowadzenie lub nieskorygowanie odstępstw od wymogów MSSF celem zaprezentowania założonej sytuacji finansowej, wyniku finansowego czy też przepływów pieniężnych.
9. Wytyczne implementacyjne wprowadzające standardy, opracowane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, nie są częścią standardów, dlatego też nie zawierają regulacji dotyczących sprawozdań finansowych.
10. *W przypadku braku standardu bądź interpretacji mających bezpośrednie zastosowanie do danej transakcji, innego zdarzenia lub warunku, kierownictwo jednostki kieruje się osądem przy opracowywaniu i stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości, co prowadzi do uzyskania informacji, które są:*
- a) *przydatne dla użytkowników w procesie podejmowaniu decyzji gospodarczych*
- oraz*
- b) *wiarygodne, czyli takie, dzięki którym sprawozdanie finansowe:*
 - i) *wiernie przedstawia sytuację i wyniki finansowe oraz przepływy pieniężne jednostki,*
 - ii) *odzwierciedla ekonomiczną treść transakcji, innych zdarzeń i warunków, a nie tylko formę prawną,*
 - iii) *jest obiektywne, czyli bezstronne,*
 - iv) *jest zgodne z zasadą ostrożnej wyceny*
- oraz*
- v) *jest kompletne we wszystkich istotnych aspektach.*
11. *Przy kierowaniu się osądem, o którym mówi paragraf 10, kierownictwo jednostki zachowując poniżej ustaloną kolejność uwzględnia następujące źródła:*
- a) *wymogi i wytyczne zawarte w standardach oraz interpretacjach dotyczących podobnych i powiązanych zagadnień,*
 - b) *definicje, kryteria ujmowania i wyceny aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów określone w „Założeniach Koncepcyjnych”.*
12. *Przy kierowaniu się osądem, o którym mówi paragraf 10, kierownictwo jednostki może także uwzględnić najaktualniejsze regulacje innych podmiotów tworzących standardy na podstawie podobnych założeń koncepcyjnych, inną literaturę dotyczącą rachunkowości i przyjęte rozwiązania branżowe w zakresie, w jakim są one zgodne ze źródłami powołanymi w paragrafie 11.*

Spójność stosowanych zasad (polityki) rachunkowości

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

IAS 8

Zmiany zasad (polityki) rachunkowości

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

Wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości

19. **Na podstawie postanowień paragrafu 23:**
- a) *jednostka rozlicza zmianę zasad (polityki) rachunkowości związaną z początkowym zastosowaniem standardu lub interpretacji zgodnie z określonymi przepisami przejściowymi zawartymi w tym standardzie lub interpretacji, jeśli takowe istnieją*
- oraz*
- b) *jeśli jednostka dokonuje zmiany zasad (polityki) rachunkowości w związku z początkowym zastosowaniem standardu lub interpretacji, które nie zawierają określonych przepisów przejściowych dotyczących tej zmian, lub dokonuje zmiany zasad (polityki) rachunkowości dobrowolnie, zmianę tę jednostka stosuje retrospektywnie.*
20. Dla celów niniejszego standardu wcześniejsze zastosowanie postanowień standardu czy interpretacji nie oznacza dobrowolnej zmiany zasad (polityki) rachunkowości.
21. Zgodnie z paragrafem 12, w przypadku braku standardu bądź interpretacji mających bezpośrednie zastosowanie do danej transakcji, innego zdarzenia lub warunku, kierownictwo jednostki może także uwzględnić najaktualniejsze regulacje innych podmiotów tworzących standardy na podstawie podobnych założeń koncepcyjnych. Jeśli w przypadku zmiany takich regulacji jednostka zdecyduje się na zmianę zasad (polityki) rachunkowości, to taka zmiana jest ujawniana i ujawniana jak dobrowolna zmiana zasad (polityki) rachunkowości.

Podejście retrospektywne

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

Ograniczenia retrospektywnego podejścia

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

Ujawnianie informacji

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

IAS 8

- e) opis przepisów przejściowych – jeśli istnieją przepisy, które mogą mieć wpływ na przyszłe okresy,
- f) kwotę korekty dotyczącą bieżącego okresu i każdego prezentowanego w sprawozdaniu okresu poprzedniego, jeśli niewykonalne w praktyce jest jej ustalenie, w odniesieniu do:
 - i) każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą wpływa

oraz
 - ii) zysku i rozwodnionego zysku na jedną akcję, jeśli jednostka podlega wymogom MSR 33 „Zysk przypadający na jedną akcję”,
- g) kwotę korekty dotyczącą okresów wcześniejszych niż okresy prezentowane, jeśli jest to wykonalne w praktyce,
- h) jeśli retrospektywne zastosowanie opisane w paragrafie 19 a) i b) jest niewykonalne w praktyce dla danego wcześniejszego okresu lub okresów poprzedzających okresy prezentowane, należy przedstawić opis okoliczności, które o tym zdecydowały oraz informacje o tym, w jaki sposób i od kiedy wprowadzono zmianę zasady (polityki) rachunkowości.

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

29. Jeśli dobrowolna zmiana zasad (polityki) rachunkowości ma istotny wpływ na bieżący okres lub któryś z wcześniejszych prezentowanych okresów – chyba, że niewykonalne w praktyce jest ustalenie kwoty korekty, albo może mieć istotny wpływ na późniejsze okresy, jednostka gospodarcza ujawnia następujące informacje:
- a) charakter zmiany zasady (polityki) rachunkowości,
 - b) powód, dla którego zastosowanie nowej zasady (polityki) rachunkowości przyczyni się do przekazywania bardziej przydatnych i wiarygodnych informacji,
 - c) jeśli jest to możliwe - kwotę korekty dotyczącą bieżącego okresu i każdego prezentowanego w sprawozdaniu za poprzedni okres w odniesieniu do:
 - i) każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą ma wpływ

oraz
 - ii) zysku i rozwodnionego zysku na jedną akcję, jeśli jednostka podlega wymogom MSR 33
 - d) kwotę korekty dotyczącą okresów wcześniejszych od okresów prezentowanych, w zakresie, w jakim jest to wykonalne w praktyce,
 - e) jeśli retrospektywne przekształcenie jest niewykonalne w praktyce dla danego wcześniejszego okresu lub okresów poprzedzających okresy prezentowane, należy przedstawić opis okoliczności, które o tym zdecydowały oraz informacje o tym, w jaki sposób i od kiedy wprowadzono zmianę zasady (polityki) rachunkowości.

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

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

ZMIANY WARTOŚCI SZACUNKOWYCH

32. Ze względu na niepewność towarzyszącą działalności przedsiębiorstw, wielu pozycji sprawozdań finansowych nie można precyzyjnie wycenić, lecz tylko oszacować. Proces szacowania wymaga dokonania własnego osądu na podstawie dostępnych, wiarygodnych informacji. Zastosowanie wartości szacunkowych może być na przykład wymagane w przypadku określenia:
- a) wartości wątpliwych należności,
- b) wartości zapasów, które utraciły przydatność gospodarczą,
- c) wartości godziwej aktywów/zobowiązań finansowych,
- d) ustalenia długości okresów użytkowania aktywów podlegających amortyzacji, czy też oczekiwanego trybu zużycia korzyści ekonomicznych związanych z tymi aktywami
- oraz**
- e) zobowiązania z tytułu gwarancji.
33. Stosowanie rozsądnych wartości szacunkowych jest podstawowym elementem procesu sporządzania sprawozdań finansowych i nie podważa ono wiarygodności tychże sprawozdań.

IAS 8

34. Dana wartość szacunkowa może zostać zweryfikowana, jeśli zmieniają się okoliczności będące podstawą dokonanych szacunków lub w wyniku pozyskania nowych informacji czy zdobycia większego doświadczenia. Weryfikacja wartości szacunkowych z założenia nie odnosi się do poprzednich okresów, jak też nie stanowi korekty błędu.
35. Zmiana zasad wyceny jest zmianą zasad (polityki) rachunkowości a nie zmianą wartości szacunkowych. W przypadku trudności w odróżnieniu zmiany zasad (polityki) rachunkowości od zmiany wartości szacunkowej, zmianę traktuje się jako zmianę wartości szacunkowej.
36. **Skutki zmiany wartości szacunkowej, inne od tych, do których stosuje się paragraf 37, uwzględnia się prospektywnie poprzez ujęcie w rachunku zysków i strat:**
- a) **okresu, w którym nastąpiła zmiana, jeśli zmiana ta dotyczy tylko tego okresu**
- lub**
- b) **okresu, w którym nastąpiła zmiana i okresów przyszłych, jeśli zmiana ta dotyczy wszystkich tych okresów.**
37. **Ujęta zmiana wartości szacunkowych koryguje wartości bilansowe odpowiednich aktywów, zobowiązań lub pozycji kapitału własnego w okresie, w którym dokonano zmiany, w stopniu w jakim zmiana ta ma wpływ na wartość tych aktywów, zobowiązań lub pozycji w kapitale własnym.**
38. Podejście prospektywne w zakresie zmiany wartości szacunkowych oznacza, że skorygowane zostają wartości dotyczące transakcji, innych zdarzeń i warunków od momentu, w którym nastąpiła zmiana. Zmiana wartości szacunkowych może wpływać tylko na bieżący rachunek zysków i strat, bądź na wyniki danego okresu i okresów przyszłych. Przykładowo zmiana szacunku wartości wątpliwych należności wpływa tylko na wyniki bieżącego okresu i jest ujmowana w bieżącym okresie. Jednak zmiany oszacowanej długości okresu użytkowania aktywów podlegających amortyzacji, czy też oczekiwanego trybu zużywania korzyści ekonomicznych związanych z tymi aktywami, wpływają na koszty amortyzacji zarówno w bieżącym okresie, jak i we wszystkich przyszłych okresach, wchodzących w skład okresu użytkowania tego składnika aktywów. W obu przypadkach skutek zmiany dotyczący bieżącego okresu ujmowany jest jako przychód lub koszt w okresie bieżącym. Skutek (jeśli takowy będzie), jaki zmiana ta mieć będzie w przyszłych okresach, będzie ujmowany jako przychód lub koszt w przyszłych okresach.

Ujawnianie informacji

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

BŁĘDY

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

42. *Na mocy postanowień paragrafu 43, jednostka koryguje istotne błędy poprzednich okresów retrospektywnie, w pierwszym po ich wykryciu zatwierdzonym do publikacji sprawozdaniu finansowym:*

a) *przekształcając dane porównawcze dotyczące prezentowanego okresu(ów) wcześniejszego(ych), w którym(ch) popełniono błąd*

lub

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

Ograniczenia retrospektywnego podejścia

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

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

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

46. *Korekta błędów lat ubiegłych nie jest ujmowana w rachunku zysków i strat okresu, w którym błąd wykryto. Wszelkie prezentowane informacje dotyczące okresów wcześniejszych, na przykład zestawienie historycznych danych finansowych, powinny zostać skorygowane od najwcześniejszego z możliwych okresów.*

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

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

Ujawnianie informacji dotyczących błędów poprzednich okresów

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

a) *rodzaj popełnionego w poprzednich okresach błędów,*

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

i) *każdej pozycji sprawozdania finansowego, na który błąd wpłynął*

oraz

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

IAS 8

- c) *kwotę korekty dotyczącej bilansu otwarcia najwcześniejszego z prezentowanych okresów,*
- d) *jeśli retrospektywne przekształcenie danych dotyczących wcześniejszych okresów jest niewykonalne w praktyce, należy ujawnić informacje o okolicznościach, które uniemożliwiły dokonanie przekształcenia oraz informacje o tym, jak i kiedy błędy zostały poprawione.*

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

NIWYKONALNOŚĆ W PRAKTYCE RETROSPEKTYWNEGO ZASTOSOWANIA I RETROSPEKTYWNEGO PRZEKSZTAŁCENIA

50. W pewnych okolicznościach niewykonalne w praktyce jest skorygowanie danych porównawczych z jednego bądź kilku poprzednich okresów sprawozdawczych w celu uzyskania porównywalności z okresem bieżącym. Na przykład, jednostka może nie dysponować danymi z okresów wcześniejszych, które pozwalałyby na retrospektywne zastosowanie nowej zasady (polityki) rachunkowości (włączając w to jej prospektywne zastosowanie do wcześniejszych okresów zgodnie z paragrafami 51-53) bądź też na retrospektywne przekształcenie w celu skorygowania błędów wcześniejszych okresów. Niewykonalne w praktyce może być też odtworzenie tych danych.
51. W związku z wprowadzeniem zmian zasad (polityki) rachunkowości częstą praktyką jest dokonywanie szacunków ujętych i ujawnionych w sprawozdaniu finansowym pozycji dotyczących transakcji oraz innych zdarzeń lub warunków. Szacunki są same w sobie wysoce subiektywne a potwierdzenie ich wartości często następuje po dniu bilansowym. Dokonywanie szacunków jest trudniejsze w przypadku, gdy ma miejsce retrospektywne przekształcenie danych w związku z nowymi zasadami (polityką) rachunkowości bądź korektą błędów poprzednich okresów, w związku z faktem, iż mogło upłynąć trochę czasu od momentu, gdy transakcja, inne zdarzenia lub warunki nastąpiły. Jednakże cel dokonywania szacunków odnośnie okresów przeszłych pozostaje taki sam jak w przypadku okresu bieżącego bowiem szacunki mają odzwierciedlać okoliczności, które istniały w dniu transakcji, innego zdarzenia lub warunku.
52. Dlatego też retrospektywne wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości bądź retrospektywna korekta danych w związku z korektą błędów poprzednich okresów wymaga wyodrębnienia informacji, które:
- a) potwierdzają warunki, jakie istniały na dzień transakcji, innego zdarzenia lub warunku
- oraz
- b) mogłyby być dostępne w momencie, gdy sprawozdania finansowe tego okresu zostały zatwierdzone do publikacji.

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

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

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

IAS 8

54. *Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeśli jednostka zastosuje niniejszy standard w odniesieniu do okresu zaczynającego się przed 1 stycznia 2005 r. powinna ten fakt ujawnić.*

WYCOFANIE INNYCH STANDARDÓW I INTERPRETACJI

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

ZAŁĄCZNIK

Zmiany w innych standardach i interpretacjach

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

- A1. MSR 7 „Rachunek przepływów pieniężnych” został zmieniony w następujący sposób:

Paragrafy 29 i 30 dotyczące zysków i strat nadzwyczajnych zostały usunięte.

- A2. MSR 12 „Podatek dochodowy” został zmieniony w następujący sposób:

Paragraf 62 b) otrzymuje następujące brzmienie:

- b) korekta salda otwarcia nie podzielonego wyniku lat ubiegłych wynikająca ze zmiany przyjętych zasad rachunkowości, którą stosuje się z mocą wsteczną lub korekty błędu (zob. MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”,

Paragraf 80 h) otrzymuje następujące brzmienie:

- h) kwotę obciążenia podatkowego (przychodu podatkowego) dotyczącego tych zmian w zasadach rachunkowości i błędów, które zostały uwzględnione w zysku lub stracie danego okresu, zgodnie z MSR 8, gdyż nie mogą być rozliczone odrębnie.

Paragrafy 81 b) i 83 zostały usunięte.

- A3. MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności” został zmieniony w następujący sposób:

Definicja zasad (polityki) w paragrafie 8 otrzymuje następujące brzmienie:

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

Paragraf 60 otrzymuje następujące brzmienie:

60. MSR 1 wymaga, aby w przypadku, kiedy pozycje przychodów i kosztów są istotne, odrębnie ujawnić ich charakter i kwotę. MSR 1 wymienia wiele przykładów, między innymi odpisy wartości zapasów oraz rzeczowych aktywów trwałych, rezerwy na restrukturyzację, likwidację rzeczowych aktywów trwałych i długoterminowych inwestycji, działalność zaniechaną, uregulowanie roszczeń dochodzonych na drodze sądowej oraz rozwiązanie rezerw. Paragraf 59 nie ma na celu dokonania zmiany klasyfikacji którejs z tych pozycji lub zmiany sposobu ich wyceny. Zalecenie ujawniania informacji, o których mowa w tym paragrafie zmienia jednak poziom, na którym dokonuje się oceny ważności takich pozycji pod kątem ujawnienia ich w sprawozdaniu. Ocena taka nie odbywa się już na poziomie całej jednostki gospodarczej lecz segmentu.

Paragrafy 77 i 78 zostały otrzymują następujące brzmienie:

77. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości wprowadzone przez jednostkę gospodarczą zostały omówione w MSR 8. MSR 8 wymaga, aby zmiany zasad (polityki) rachunkowości były wprowadzane tylko wtedy, gdy jest to wymagane przez standard lub interpretację lub też wtedy, kiedy zmiana odniesie skutek w postaci bardziej odpowiedniej prezentacji transakcji, innych zdarzeń lub warunków w sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej.

78. Wprowadzone na poziomie jednostki zmiany zasad (polityki) rachunkowości, które wpływają na informacje ujawniane na temat segmentu, należy traktować zgodnie z MSR 8. O ile nowy standard lub interpretacja nie wprowadzą odmiennego podejścia, MSR 8 stanowi, że:

- a) zmianę zasad (polityki) rachunkowości stosuje się retrospektywnie a informacje dotyczące poprzednich okresów przekształca się chyba, że niewykonalne w praktyce jest ustalenie łącznego wpływu zmiany lub jej wpływu na poszczególne okresy,

- b) jeżeli retrospektywne zastosowanie jest niewykonalne w praktyce w odniesieniu do wszystkich zaprezentowanych okresów, nowe zasady (politykę) rachunkowości stosuje się retrospektywnie począwszy od najbliższej możliwej daty

oraz

- c) jeżeli na początku bieżącego okresu ustalenie łącznego wpływu zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości jest niewykonalne w praktyce, zasady (politykę) rachunkowości stosuje się prospektywnie począwszy od najbliższej możliwej daty.

Wprowadzono następujące zmiany w celu usunięcia powołań na zyski i straty nadzwyczajne:

- a) w paragrafie 16, w definicji przychodów segmentu usunięto podpunkt a)
- b) w paragrafie 16, w definicji kosztów segmentu usunięto podpunkt a).

- A4. MSR 19 „Świadczenia pracownicze” został zmieniony w następujący sposób:

Paragraf 131 otrzymuje następujące brzmienie:

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

Paragraf 142 otrzymuje następujące brzmienie:

142. Zgodnie z wymogami MSR 1 jednostka ujawnia charakter i kwotę kosztów, jeśli są istotne. Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy mogą powodować powstanie kosztów, których ujawnienie może być potrzebne do spełnienia tego wymogu.

Paragraf 160 otrzymuje następujące brzmienie:

160. MSR 8 stosuje się, gdy jednostka dokonuje zmiany swoich zasad rachunkowości w celu uwzględnienia zmian określonych w paragrafie 159 I 159 A. Przy wprowadzaniu tych zmian z mocą wsteczną zgodnie z wymogami MSR 8, jednostka traktuje takie zmiany jak gdyby zostały wprowadzone w tym samym momencie, co reszta standardu.

- A5. Paragrafy 20-22 MSR 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej” otrzymują następujące brzmienie:

20. **Dotację rządową, która staje się należna jako forma rekompensaty za już poniesione koszty lub straty lub przyznana jednostce gospodarczej celem udzielenia jej natychmiastowego finansowego wsparcia, bez towarzyszących przyszłych kosztów, ujmuje się jako przychód w okresie, w którym stała się należna.**

21. W pewnych okolicznościach dotacja rządowa może być przyznawana w celu udzielenia jednostce gospodarczej natychmiastowego wsparcia finansowego, a nie w celu stwarzania bodźca do poczynienia przez nią określonych nakładów. Udzielanie tego typu dotacji może ograniczać się do pojedynczych jednostek gospodarczych i może nie być dostępne dla szerszego kręgu beneficjentów. Okoliczności powyższe mogą uzasadniać ujmowanie dotacji jako przychodu w okresie, w którym jednostka gospodarcza kwalifikuje się do jej otrzymania, wraz z ujawnieniem tego faktu celem zagwarantowania, iż jego skutki są zrozumiałe.

22. Dotacja rządowa może stać się należna jednostce gospodarczej jako forma rekompensaty kosztów bądź strat poniesionych w poprzednim okresie obrotowym. Dotację taką ujmuje się jako przychód okresu, w którym dotacja staje się należna - a jeśli jest to właściwe wraz z ujawnieniem tego faktu celem zagwarantowania, iż jego skutki są zrozumiałe.

- A6. W MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” usuwa się paragraf 100.

IAS 8

A7. Paragraf 30 MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego” otrzymuje następujące brzmienie:

30. **Jeżeli zastosowanie niniejszego standardu powoduje zmianę zasad (polityki) rachunkowości, zalecane jest skorygowanie sprawozdania finansowego zgodnie z MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”. Inna możliwość przewiduje, że jednostka gospodarcza aktywuje tylko te koszty finansowania zewnętrznego poniesione po dacie wejścia w życie niniejszego standardu, które spełniają kryteria związane z aktywowaniem.**

A8. MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa” został zmieniony w następujący sposób:

Paragraf 17 otrzymuje następujące brzmienie:

17. Poniżej podane są przykłady rodzajów informacji ujawnianych zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 16. Poszczególne standardy i interpretacje zawierają wytyczne dotyczące ujawniania informacji odnośnie wielu z poniższych zagadnień:

- a) odpisanie wartości zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania i odwrócenie takich odpisów,
 - b) ujmowanie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych lub innych aktywów oraz odwracanie odpisów z tego tytułu,
 - c) rozwiązanie wszelkich rezerw na koszty restrukturyzacji,
 - d) nabycia i zbycia pozycji rzeczowych aktywów trwałych,
 - e) poczynione zobowiązania na rzecz dokonania zakupu rzeczowych aktywów trwałych,
 - f) rozliczenia z tytułu spraw sądowych,
 - g) korekty błędów dotyczących wcześniejszych okresów,
 - h) [usunięty],
 - i) wszelkie niedotrzymanie terminów spłaty kredytu lub jakiegokolwiek naruszenie warunków umowy kredytowej, które nie zostało skorygowane na dzień bilansowy lub w terminie wcześniejszym
- oraz
- j) transakcje z jednostkami powiązаныmi.

Paragrafy 24, 25 i 27 17 otrzymują następujące brzmienie

24. MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” oraz MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” określają pozycję jako istotną, jeśli jej pominięcie lub zniekształcenie może wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych. MSR 1 wymaga oddzielnego ujawniania informacji na temat istotnych pozycji, w tym (na przykład) na temat działalności zaniechanej. MSR 8 zawiera wymóg ujawniania informacji o zmianach wartości szacunkowych, błędach i zmianach zasad (polityki) rachunkowości. Obydwa standardy nie podają liczbowo wyrażonych wytycznych, co do tego, co można uznać za istotne.
25. Chociaż zastosowanie osądu jest wymagane zawsze przy ocenianiu istotności, niniejszy standard opiera decyzje dotyczące ujmowania pozycji i ujawniania informacji na danych za okres śródroczny, ze względu na zrozumiałość wartości śródrocznych. Tak więc, na przykład niezwykle pozycje, zmiany zasad (polityki) rachunkowości lub wartości szacunkowych oraz błędy są ujmowane i ujawniane w oparciu o kryterium istotności odnoszonej do danych za okres śródroczny, aby uniknąć wyciągania wprowadzających w błąd wniosków wynikających z zaniechania dokonania ujawnień (tych zjawisk). Nadrzędnym celem jest zapewnienie, aby śródroczny raport finansowy zawierał wszystkie informacje umożliwiające zrozumienie sytuacji finansowej jednostki gospodarczej i uzyskanych przez nią wyników w ciągu okresu śródrocznego.

27. MSR 8 wprowadza wymóg ujawniania rodzaju i (jeśli jest to wykonalne w praktyce) kwoty zmiany wartości szacunkowej, która ma istotny wpływ na bieżący okres, albo też może mieć istotny wpływ w kolejnych okresach. W paragrafie 16 d) niniejszego standardu zawarty jest wymóg ujawniania podobnych informacji w śródrocznym raporcie finansowym. Do przykładów można zaliczyć zmiany wartości szacunkowych w końcowym okresie śródrocznym dotyczące spisania wartości zapasów, restrukturyzacji lub odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów, które ujmowane były we wcześniejszym okresie śródrocznym danego roku obrotowego. Wymóg ujawniania informacji wynikający z poprzedniego paragrafu jest spójny z wymogiem zawartym w MSR 8 i w zamierzeniu ma mieć ograniczony zakres, czyli odnoszący się tylko do zmiany wartości szacunkowych. Nie wymaga się od jednostki gospodarczej, aby w rocznym sprawozdaniu finansowym zawierała dodatkowe informacje finansowe dotyczące okresu śródrocznego.

Paragrafy 43 i 44 otrzymują następujące brzmienie:

43. **Zmiana zasad (polityki) rachunkowości, z wyjątkiem zmian, które wprowadzane są przez nowy standard lub interpretację powinna być odzwierciedlona poprzez:**

- a) **przekształcenie sprawozdania finansowego poprzednich okresów śródrocznych bieżącego roku obrotowego i porównywalnych okresów śródrocznych poprzednich lat obrotowych, które zostaną przekształcone w rocznym sprawozdaniu finansowym zgodnie z MSR 8**

lub

- b) **jeżeli na początku roku obrotowego niewykonalne w praktyce jest ustalenie łącznego wpływu zastosowania nowej zasady (polityki) rachunkowości w odniesieniu do wszystkich wcześniejszych okresów, skorygowanie sprawozdania finansowego poprzednich okresów śródrocznych bieżącego roku obrotowego i porównywalnych okresów śródrocznych poprzednich lat obrotowych w celu zastosowania nowej zasady (polityki) rachunkowości prospektywnie począwszy od najwcześniejszej możliwej daty.**

44. Jednym z celów wprowadzenia powyższej zasady jest zapewnienie stosowania takiej samej zasady rachunkowości w odniesieniu do poszczególnych grup operacji przez cały rok obrotowy. Zgodnie z MSR 8 zmianę zasady rachunkowości odzwierciedla się poprzez zastosowanie jej wstecz, przekształcając dane finansowe okresu poprzedniego, cofając się wstecz tak dalece, jak jest to wykonalne w praktyce. Jednakże, jeśli ustalenie łącznej kwoty korekty odnoszącej się do lat ubiegłych jest niewykonalne w praktyce, wówczas, zgodnie z MSR 8, nową zasadą rachunkowości stosuje się prospektywnie począwszy od najwcześniejszej możliwej daty. Celem zasady zapisanej w paragrafie 43 jest, aby w ramach bieżącego roku obrotowego wszelkie zmiany zasad rachunkowości były zastosowane retrospektywnie, lub jeśli to niewykonalne w praktyce, prospektywnie, nie później niż zaczynając do początku tego roku obrotowego.

A9. Usunięto paragrafy 41, 42 i 50 z MSR 35 „Działalność w trakcie zaniechania”.

A10. Usunięto paragraf 13 z wprowadzenia a także paragrafy 120 i 121 z MSR 36 „Utrata wartości aktywów”.

A11. Usunięto paragraf 94 z MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”.

A12. Usunięto paragraf 120 z MSR 38 „Wartości niematerialne”.

A13. W SKI-12 „Konsolidacja - jednostki specjalnego przeznaczenia” paragraf dotyczący daty wejścia w życie otrzymuje następujące brzmienie:

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie interpretacji. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości należy rozliczać zgodnie z MSR 8.

A14. W SKI-13 „Wspólnie kontrolowane jednostki – niepieniężny wkład wspólników” paragraf dotyczący daty wejścia w życie otrzymuje następujące brzmienie:

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie interpretacji. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości należy rozliczać zgodnie z MSR 8.

IAS 8

A15. W SKI -21 „Podatek dochodowy – realizacja wartości przeszacowywanych aktywów, które nie podlegają amortyzacji” paragraf dotyczący daty wejścia w życie otrzymuje następujące brzmienie:

A 16. [Zmiana nie mająca zastosowania do tekstu samego standardu].

A17. W SKI -25 „Podatek dochodowy - zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców” paragraf dotyczący daty wejścia w życie otrzymuje następujące brzmienie:

Data wejścia w życie: Niniejsze uzgodnione stanowisko stosuje się począwszy od 15 lipca 2000 r. Zmiany zasad rachunkowości należy rozliczać zgodnie z MSR 8.

A18. W SKI -27 „Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu” paragraf dotyczący daty wejścia w życie zmieniono w następujący sposób:

Data wejścia w życie: Niniejsza interpretacja wchodzi w życie 31 grudnia 2001 r. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości należy rozliczać zgodnie z MSR 8.

A19. W SKI- 31 „Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe” paragraf dotyczący daty wejścia w życie zmieniono w następujący sposób:

Data wejścia w życie: Niniejsza interpretacja wchodzi w życie 31 grudnia 2001 r. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości należy rozliczać zgodnie z MSR 8.

A20. W MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy”, definicja Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej zawarta w załączniku A otrzymuje następujące brzmienie

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF):

Standardy i interpretacje przyjęte przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), które obejmują:

a) Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej,

b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości

oraz

c) Interpretacje opracowane przez Komitet Międzynarodowych Interpretacji Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) lub przez istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SIC), które zostały przyjęte przez IASB.

A21. Informacje ogólne zawarte w tabeli zamieszczonej w MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy” zostały zmienione w następujący sposób:

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy” (MSSF 1) jest ujęty w paragrafach od 1 do 47 oraz w załącznikach od A do C. Wszystkie paragrafy mają jednakową moc obowiązującą. W paragrafach zapisanych **pogrubioną czcionką** zawarto główne zasady. Terminy zdefiniowane w załączniku A są zapisane w niniejszym standardzie **pochyłą czcionką** w przypadku, gdy zostały w nim użyte po raz pierwszy. Definicje pozostałych terminów znajdują się w Słowniku Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Postanowienia MSSF 1 należy odczytywać w kontekście jego celów, „Przedmowy do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej” i „Założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych”. MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” określa podstawę wyboru i stosowania zasad (polityki) rachunkowości, w przypadku gdy standard nie zawiera wyraźnych wytycznych.

- A22. Informacje ogólne zawarte w tabelach zamieszczonych w pozostałych standardach zostały zastąpione przez informacje w następującej formie:

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej X tytuł (MSR X) jest ujęty w paragrafach od 1 - 000 [oraz w załącznikach od A do C](^(†)). Wszystkie paragrafy mają jednakową moc obowiązującą, ale zachowują format nadany im przez KMSR i przyjęty przez RMSR. Postanowienia MSR X należy odczytywać w kontekście [jego celów i „Uzasadnienia wniosków”](^(†)), „Przedmowy do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej” i „Założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych”. „Standardów Sprawozdawczości Finansowej” i „Założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych”. MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” określa podstawę wyboru i stosowania zasad (polityki) rachunkowości, w przypadku, gdy standard nie zawiera wyraźnych wytycznych.

(†) przytacza się załączniki tylko wówczas, gdy stanowią one część standardu.

(†*) przytacza się je, tylko wówczas, kiedy standard posiada cel i jest uzupełniony o Uzasadnienie wniosków.

- A23. W Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, w tym w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i Interpretacjach mających zastosowanie od grudnia 2003 r. powołania na istniejącą wersję MSR 8 „Zysk lub strata netto okresu sprawozdawczego, podstawowe błędy i zmiany zasad (polityki) rachunkowości” zostały zastąpione powołaniem na MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”.

IAS 10

MIĘDZYINTERNACJONALNY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 10

Zdarzenia następujące po dniu bilansowym

SPIS TREŚCI	Ustp
Cel	1
Zakres	2
Definicje	3-7
Ujmowanie i wycena	8-13
Zdarzenia następujące po dniu bilansowym wymagające dokonania korekt	8-9
Zdarzenia następujące po dniu bilansowym niewymagające dokonania korekt	10-11
Dywidendy	12-13
Kontynuacja działalności	14-16
Ujawnianie informacji	17-22
Data zatwierdzenia do publikacji	17-18
Aktualizacja ujawnianych informacji na temat uwarunkowań występujących na dzień bilansowy	19-20
Zdarzenia następujące po dniu bilansowym niewymagające dokonania korekt	21-22
Data wejścia w życie	23
Wycofanie MSR 10 (zaktualizowanego w 1999 r.)	24

Niniejszy zaktualizowany standard zastępuje MSR 10 (zaktualizowany 1999 r.) „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” i stosuje się go przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy obrotowe rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie standardu.

CEL

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

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

ZAKRES

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

DEFINICJE

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

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

- a) *zdarzenia, które dostarczają dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy (zdarzenia następujące po dniu bilansowym wymagające dokonania korekt)*

oraz

- b) *zdarzenia, które wskazują na stan zaistniały po dniu bilansowym (zdarzenia następujące po dniu bilansowym i niewymagające dokonania korekt).*

4. Proces, jakiego wymaga zatwierdzenie sprawozdania finansowego do publikacji będzie miał różny przebieg w zależności od struktury zarządzania, wymogów ustawowych oraz procedur przestrzeganych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.
5. Niekiedy jednostka gospodarcza jest zobowiązana do przedłożenia akcjonariuszom do zatwierdzenia już wcześniej opublikowanego sprawozdania finansowego. W takim przypadku datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji jest data publikacji, a nie dzień zatwierdzenia sprawozdania przez udziałowców.

Przykład

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

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

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

Przykład

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

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

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

UJMOWANIE I WYCENA

Zdarzenia następujące po dniu bilansowym wymagające dokonania korekt

8. *Jednostka gospodarcza koryguje kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym, aby uwzględnić zdarzenia następujące po dniu bilansowym i wymagające dokonania korekt.*

IAS 10

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

Zdarzenia następujące po dniu bilansowym niewymagające dokonania korekt

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

Dywidendy

12. **Jeżeli dywidendy należne posiadaczom instrumentów kapitałowych (zgodnie z definicją zawartą w MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja”) zostały zadeklarowane po dniu bilansowym, jednostka nie ujmuje tych dywidend jako zobowiązań występujących na dzień bilansowy.**
13. Jeżeli dywidendy zostały zadeklarowane po dniu bilansowym, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji (tj. dywidendy zostały odpowiednio zatwierdzone i dysponowanie nimi nie leży już w gestii jednostki), nie są one ujmowane jako zobowiązanie na dzień bilansowy, ponieważ nie spełniają kryteriów bieżącego zobowiązania zdefiniowanego w MSR 37. Dywidendy te ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego zgodnie z MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”.

KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI

IAS 10

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

UJAWNIANIE INFORMACJI

Data zatwierdzenia do publikacji

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

Aktualizacja ujawnianych informacji na temat uwarunkowań występujących na dzień bilansowy

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

Zdarzenia następujące po dniu bilansowym niewymagające dokonania korekt

21. **Jeżeli zdarzenia następujące po dniu bilansowym i niewymagające dokonania korekt są istotne, brak ujawnienia informacji na ich temat może wpłynąć na zdolność użytkowników sprawozdań finansowych do podejmowania odpowiednich decyzji. Dlatego jednostka gospodarcza ujawnia poniższe informacje na temat każdej znaczącej kategorii zdarzeń następujących po dniu bilansowym i niewymagających dokonania korekt:**
 - a) **charakter zdarzenia**

oraz

IAS 10

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

22. Poniżej zamieszone zostały przykłady zdarzeń następujących po dniu bilansowym i niewymagających dokonania korekt, które powinny być ujawnione:
- a) istotne połączenie jednostek gospodarczych następujące po dniu bilansowym (MSR 22 „*Połączenia jednostek gospodarczych*” wymaga ujawnienia konkretnych informacji w takiej sytuacji) lub sprzedaż istotnej jednostki zależnej,
 - b) ogłoszenie zamiaru zaniechania działalności, zbycie aktywów lub regulacja zobowiązań dających się przyporządkować do działalności w trakcie zaniechania lub przystąpienie do wiążącej umowy dotyczącej sprzedaży takich aktywów lub regulacji takich zobowiązań (zob. MSR 35 „*Działalność w trakcie zaniechania*”)
 - c) znaczące zakupy lub znacząca sprzedaż aktywów lub konfiskata kluczowych aktywów przez państwo,
 - d) zniszczenie przez pożar ważnego zakładu produkcyjnego mające miejsce po dniu bilansowym,
 - e) ogłoszenie rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania istotnej restrukturyzacji (zob. MSR 37),
 - f) znaczące transakcje dotyczące akcji zwykłych lub potencjalne transakcje dotyczące akcji zwykłych zawarte lub mające się dokonać po dniu bilansowym (MSR 33 „*Zysk przypadający na jedną akcję*” wymaga ujawnienia opisu takich transakcji, jeżeli nie mają one formy emisji kapitalizacyjnych, bezpłatnego przekazania akcji, podziału akcji bądź odwrócenia podziału akcji, wymienione transakcje wymagają korekty zgodnie z MSR 33),
 - g) nadzwyczaj duże zmiany cen aktywów lub kursów wymiany walut po dniu bilansowym,
 - h) zmiany stawek podatkowych lub przepisów podatkowych, które weszły w życie lub zostały ogłoszone po dniu bilansowym i mają znaczący wpływ na bieżące zobowiązania podatkowe i bieżące należności podatkowe oraz na rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jak również na aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (zob. MSR 12 „*Podatek dochodowy*”),
 - i) podjęcie znaczących zobowiązań (obowiązków) i zobowiązań warunkowych, na przykład udzielenie wysokich gwarancji
- oraz
- j) wniesienie sprawy do sądu (przez lub przeciwko jednostce gospodarczej) wynikającej wyłącznie ze zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

23. *Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za rocznych okresy obrotowe rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeśli jednostka zastosuje niniejszy standard w odniesieniu do okresu obrotowego zaczynającego się przed 1 stycznia 2005 r. powinna ten fakt ujawnić.*

WYCOFANIE MSR 10 (ZAKTUALIZOWANEGO W 1999 R.)

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

ZAŁĄCZNIK

IAS 10

Zmiany w innych standardach i interpretacjach

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

A1. W MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych”, paragraf 97 otrzymuje następujące brzmienie:

97. W przypadku połączenia jednostek gospodarczych, które weszło w życie po dniu bilansowym, ale przed datą zatwierdzenia do publikacji sprawozdania finansowego jednej z łączących się jednostek, fakt połączenia należy ujawnić, jeżeli ma taką wagę, że zaniechanie ujawnienia tej informacji miało by wpływ na zdolność użytkowników sprawozdań finansowych do prawidłowej oceny sprawozdań oraz podejmowania decyzji (zob.: MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”).

A2. W MSR 35 „Działalność w trakcie zaniechania” paragraf 32 otrzymuje następujące brzmienie:

32. Zbywanie aktywów, regulowanie zobowiązań lub wiążące umowy sprzedaży, o których była mowa w poprzednim paragrafie, mogą wystąpić równocześnie ze zdarzeniem, którego zaistnienie powoduje konieczność ujawnienia informacji po raz pierwszy, w tym samym okresie, w którym wystąpiło to zdarzenie lub w okresie późniejszym. Zgodnie z MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”, jeżeli niektóre aktywa dające się przyporządkować do działalności w trakcie zaniechania zostały już sprzedane, lub są przedmiotem jednej lub kilku wiążących umów sprzedaży, które zawarto po zakończeniu roku obrotowego, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji przez zarząd, w sprawozdaniu finansowym należy ujawnić informacje zgodnie z wymogami paragrafu 31, jeżeli zaniechanie ujawnienia informacji na ich temat wpłynęłoby na możliwość oceny i podejmowania decyzji przez użytkowników sprawozdania finansowego.

A3. W MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” paragraf 18 we Wprowadzeniu oraz paragraf 75 otrzymują następujące brzmienie, natomiast usunięto paragraf 96:

18. W niniejszym standardzie zdefiniowano zobowiązanie

a) ...

75. Podjęta przed dniem bilansowym decyzja kierownictwa lub zarządu dotycząca restrukturyzacji nie powoduje powstania zwyczajowo oczekiwanego obowiązku na dzień bilansowy, chyba że przed dniem bilansowym jednostka:

a) rozpoczęła wdrażanie planu restrukturyzacji

lub

b) ogłosiła główne elementy planu restrukturyzacji stronom, na które restrukturyzacja wywrze wpływ i uczyniła to w sposób na tyle szczegółowy, aby obudzić w nich uzasadnione oczekiwanie, że jednostka gospodarcza przeprowadzi restrukturyzację.

Jeśli jednostka rozpoczyna wdrażanie planu restrukturyzacji lub ogłasza jego główne elementy stronom, na które restrukturyzacja wywrze wpływ, dopiero po dniu bilansowym to zgodnie z MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” musi ten fakt ujawnić, jeśli jego nieujawnienie mogłoby wpłynąć na gospodarcze decyzje użytkowników, podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego.

92. [Usunięty]

A4. W Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, Międzynarodowych Standardach Rachunkowości oraz Interpretacjach mających zastosowanie od grudnia 2003 powołania na aktualną wersję MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” zmienia się na powołania na MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”.

Rzeczowe aktywa trwałe

SPIS TREŚCI	Ustp
Cel	1
Zakres	2-5
Definicje	6
Ujmowanie rzeczowych aktywów trwałych	7-14
Początkowa cena nabycia lub koszt wytworzenia	11
Nakłady ponoszone w terminie późniejszym	12-14
Początkowa wycena rzeczowych aktywów trwałych	15-28
Składniki ceny nabycia lub kosztu wytworzenia	16-22
Ustalenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia	23-28
Wycena następująca po początkowym ujęciu	29-66
Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia	30
Model oparty na wartości przeszacowanej	31-42
Amortyzacja	43-62
Wartość podlegająca amortyzacji i okres amortyzacji	50-59
Metoda amortyzacji	60-62
Utrata wartości	63-64
Odszkodowania związane z utratą wartości	65-66
Usunięcie z bilansu	67-72
Ujawnianie informacji	73-79
Przepisy przejściowe	80
Data wejścia w życie	81
Wycofanie innych standardów i interpretacji	82-83

Niniejszy standard MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” (zaktualizowany w 1998 roku). Stosuje się go przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy obrotowe rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

CEL

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

ZAKRES

2. *Niniejszy standard należy stosować do księgowania rzeczowych aktywów trwałych chyba, że inny standard nakłada wymóg lub zezwala na zastosowanie innego podejścia księgowego.*
3. Niniejszy standard nie dotyczy:
- a) aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 41 „Rolnictwo”)
 - lub
 - b) praw do zasobów mineralnych, pokładów zasobów mineralnych takich, jak ropa naftowa, gaz ziemny i podobne nieodnawialne zasoby naturalne.
- Standard niniejszy dotyczy natomiast rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywanych do wytworzenia lub utrzymywania aktywów, o których mowa w punktach a) i b).
4. Inne standardy mogą wymagać ujmowania składników rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z innym podejściem od proponowanego w niniejszym standardzie. Na przykład, MSR 17 „Leasing” wymaga, aby ujęcie składnika rzeczowych aktywów trwałych było oparte na zasadzie transferu ryzyka i korzyści. Jednakże w takich przypadkach wszystkie inne aspekty podejścia księgowego do tych aktywów, łącznie z amortyzacją są regulowane przez niniejszy standard.
5. Jednostka stosuje niniejszy standard do aktywów będących w trakcie budowy lub dostosowywania do potrzeb przyszłego użytkowania w charakterze nieruchomości inwestycyjnych, które jeszcze nie spełniają definicji „nieruchomości inwestycyjnych” zawartej w MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”. Po zakończeniu budowy lub dostosowywania, składnik aktywów staje się nieruchomością inwestycyjną a jednostka zobowiązana jest stosować MSR 40. MSR 40 ma również zastosowanie do nieruchomości inwestycyjnych, poddawanych renowacji lub przebudowie mających na celu dalsze użytkowanie tych aktywów jako nieruchomości inwestycyjnych. Jednostka używająca modelu opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia dla wyceny nieruchomości inwestycyjnych zgodnie z MSR 40, stosuje ten model również w przypadku niniejszego standardu.

DEFINICJE

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

Wartość bilansowa jest wartością, w jakiej dany składnik aktywów jest ujmowany w bilansie, po pomniejszeniu o 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 nabycia lub wytworzenia.

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

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

Wartość specyficzna dla jednostki jest wartością bieżącą przepływów pieniężnych, jakie jednostka spodziewa się uzyskać w trakcie użytkowania składnika aktywów łącznie z kwotą uzyskaną z tytułu jego sprzedaży po zakończeniu okresu użytkowania lub kwotą zobowiązania, którą jednostka spodziewa się uregulować.

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

Odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości jest nadwyżką wartości bilansowej danego składnika aktywów nad jego wartością odzyskiwalną.

IAS 16

Rzeczowe aktywa trwałe to środki trwałe:

- a) *które są utrzymywane w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach towarów i świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach administracyjnych*

oraz

- b) *którym towarzyszy oczekiwanie, iż będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres.*

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

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

Okres użytkowania jest:

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

UJMOWANIE RZECZOWYCH AKTYWÓW TRWAŁYCH

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

Początkowa cena nabycia lub koszt wytworzenia

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

Nakłady ponoszone w terminie późniejszym

12. Zgodnie z zasadą ujmowania podaną w paragrafie 7, jednostka nie zwiększa wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych o koszty bieżącego utrzymania tych aktywów. Koszty te raczej są ujmowane w rachunku zysków i strat w momencie poniesienia. Na koszty bieżącego utrzymania składają się koszty robocizny i koszty zużycia materiałów i mogą obejmować koszty niewielkich części zamiennych. Takie koszty są zazwyczaj ponoszone w celu wykonania „remontów i konserwacji” poszczególnych pozycji rzeczowych aktywów trwałych.
13. Główne części składowe niektórych pozycji rzeczowych aktywów trwałych mogą wymagać wymiany w regularnych odstępach czasu. Na przykład wyłożenie pieca hutniczego może wymagać wymiany po przepracowaniu określonej ilości godzin lub wyposażenie samolotu takie, jak fotele lub kuchnia muszą być kilkakrotnie wymieniane w ciągu okresu użytkowania samolotu. Części składowe rzeczowych aktywów trwałych mogą być również nabywane w celu dokonania rzadszych wymian, na przykład wymiana ścianek działowych budynku lub w celu dokonywania jednorazowej wymiany. Zgodnie z kryteriami ujmowania zawartymi w paragrafie 7, jednostka ujmuje w wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych koszty wymiany części tych pozycji w momencie ich poniesienia, jeśli te kryteria są spełnione. Wartość bilansowa zastąpionych części składowych jest odpisywana zgodnie z warunkami usuwania z bilansu zawartymi w uregulowaniach niniejszego standardu (zob. paragrafy 67-72).
14. Warunkiem ciągłego wykorzystywania pozycji rzeczowych aktywów trwałych (na przykład samolotu) może być przeprowadzanie w regularnych odstępach czasu, generalnych przeglądów niezależnie od wymiany poszczególnych części składowych. W momencie przeprowadzania takiego przeglądu, jeśli kryteria ujmowania są spełnione, jego koszty zostają ujęte w wartości bilansowej odpowiedniej pozycji rzeczowych aktywów trwałych. Pozostałe koszty poprzedniego przeglądu (w odróżnieniu od typowej części składowej) są odpisywane. Takie podejście jest stosowane niezależnie od tego, czy koszty poprzedniego przeglądu zostały zidentyfikowane w ramach transakcji nabycia lub przy wytworzeniu składnika aktywów. Jeśli zachodzi taka potrzeba, szacowane koszty przyszłego podobnego przeglądu mogą być wykorzystane jako wskazówka, jaki był koszt bieżącego przeglądu w momencie nabycia lub wytworzenia składnika aktywów.

POCZĄTKOWA WYCENA RZECZOWYCH AKTYWÓW TRWAŁYCH

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

Składniki ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

16. Na cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych składają się
- cena zakupu, łącznie z cłami importowymi i bezzwrotnymi podatkami od zakupu pomniejszona o opusty handlowe i rabaty,
 - wszystkie inne pozwalające się bezpośrednio przyporządkować koszty poniesione w celu dostosowania składnika aktywów do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa.
 - szacunkowe koszty demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszty przeprowadzenia renowacji miejsca, w którym się znajdował, do których jednostka jest zobowiązana w związku z nabyciem pozycji rzeczowych aktywów trwałych lub używaniem składnika rzeczowych aktywów trwałych w danym okresie w celu innym niż wytwarzanie wyrobów.

IAS 16

17. Przykładami kosztów dających się bezpośrednio przyporządkować są:
- a) koszty świadczeń pracowniczych (zgodnie z definicją MSR 19 „Świadczenia pracownicze”), poniesione wyłącznie w związku z wytworzeniem lub nabyciem pozycji rzeczowych aktywów trwałych,
 - b) koszt przygotowania miejsca,
 - c) koszty początkowej dostawy oraz koszty załadunku i rozładunku,
 - d) koszty instalacji i montażu,
 - e) koszty sprawdzenia, czy składnik aktywów działa poprawnie, pomniejszone o przychody netto ze sprzedaży wyrobów wytworzonych w trakcie dostosowania składnika aktywów do miejsca i warunków (na przykład próbna produkcja wytworzona w trakcie testowania)
- oraz
- f) honoraria za profesjonalne usługi.
18. Wobec kosztów demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz kosztów przeprowadzenia renowacji miejsca, w którym on się znajdował, poniesionych w trakcie danego okresu w wyniku zużycia składnika aktywów do produkcji zapasów w tym okresie, ma zastosowanie MSR 2 „Zapasy”. Zobowiązanie do poniesienia tych kosztów, rozliczanych zgodnie z MSR 2 lub MSR 16, jest ujmowane i wyceniane na podstawie wytycznych zawartych w MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”.
19. Przykładem kosztów, które nie stanowią części ceny nabycia lub kosztu wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych są:
- a) koszty otwarcia nowego zakładu,
 - b) koszty związane z rozpoczęciem wytwarzania nowego produktu lub świadczenia nowej usługi (łącznie z kosztami promocji i reklamy),
 - c) koszty rozpoczęcia działalności w nowej lokalizacji lub wśród nowego segmentu klientów (łącznie z kosztami szkoleń pracowników)
- oraz
- d) koszty administracyjne oraz inne ogólne koszty pośrednie.
20. Kapitalizowanie kosztów nabycia bądź wytworzenia kończy się w momencie dostosowania składnika aktywów do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Dlatego też koszty poniesione w trakcie używania lub przemieszczania danej pozycji nie są włączane do jej wartości bilansowej. Przykładem takich kosztów, które nie są włączane do wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych są:
- a) koszty poniesione w czasie, w którym składnik aktywów mógłby funkcjonować zgodnie z zamierzeniami kierownictwa, lecz nie jest używany lub nie są w pełni wykorzystane jego możliwości produkcyjne,
 - b) początkowe straty operacyjne takie, jak straty poniesione w okresie kształtowania się popytu na produkt jednostki,
 - c) koszty zmiany lokalizacji lub reorganizacji części lub całości działalności operacyjnej jednostki.
21. Jednostka może podejmować pewne działania, które są związane z wytworzeniem lub ulepszeniem pozycji rzeczowych aktywów trwałych, ale nie są konieczne do doprowadzenia tej pozycji do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Te działania mogą zostać zainicjowane przed lub w trakcie wytwarzania lub ulepszania. Na przykład jednostka może generować przychody z wykorzystywania miejsca pod budynek na parking do momentu rozpoczęcia budowy. Ponieważ te działania nie są konieczne do doprowadzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa, przychody i związane z nimi koszty z tych działań są ujmowane w rachunku zysków i strat i odpowiednio zaklasyfikowane do przychodów i kosztów.

22. Koszt wytworzenia składnika aktywów wytworzonego przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie ustala się przy użyciu tych samych zasad jak w przypadku składnika aktywów, który został nabyty. Jeżeli jednostka gospodarcza wytwarza podobne aktywa na sprzedaż w toku swojej zwykłej działalności gospodarczej, koszt wytworzenia takiego składnika aktywów jest zazwyczaj równy kosztowi wyprodukowania tychże aktywów na sprzedaż (zob. MSR 2 „Zapasy”). Zatem w celu uzyskania kwoty kosztu wytworzenia eliminuje się kwoty zysków wewnętrznych. Analogicznie, koszty związane z nietypowymi ilościami zmarnowanych materiałów, nadmiernych kosztów robocizny lub innych środków zużytych w procesie produkcji składnika aktywów wytwarzanego przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie, nie są wliczane w koszt wytworzenia tego składnika aktywów. MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego” ustanawia kryteria, które należy spełnić zanim koszty odsetek mogą być ujęte jako części składowe kosztu wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych.

Ustalenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

23. Cena nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych jest ekwiwalentem ceny zapłaconej środkami pieniężnymi na dzień ujęcia. Jeżeli płatność jest odroczone na okres dłuższy od normalnego terminu spłaty kredytu kupieckiego, różnicę pomiędzy ekwiwalentem ceny zapłaconej środkami pieniężnymi a kwotą całkowitej płatności ujmuje się jako koszty odsetek na przestrzeni okresu kredytowania chyba że, kwota ta jest aktywowana zgodnie z dopuszczonym podejściem alternatywnym zawartym w MSR 23.
24. Pozycja lub pozycje rzeczowych aktywów trwałych mogą być nabyte w drodze wymiany na inną pozycję lub pozycje aktywów niepieniężnych, lub na grupę pozycji aktywów pieniężnych i niepieniężnych. Regulacje te dotyczą wymiany jednego niepieniężnego składnika aktywów na drugi, ale mają również zastosowanie do wszystkich transakcji zamiany opisanych w pierwszym zdaniu niniejszego paragrafu. Cenę nabycia takiej pozycji rzeczowych aktywów trwałych ustala się w wysokości wartości godziwej chyba, że a) transakcja wymiany nie ma treści ekonomicznej lub b) nie można wiarygodnie ustalić wartości godziwej żadnego z wymienianych aktywów. Nabyta w ten sposób pozycja jest wyceniana zgodnie z powyższym nawet, gdy nie można jeszcze usunąć z bilansu pozycji danej w zamian. Jeśli nabyta pozycja nie jest wyceniana według wartości godziwej, jej cena nabycia jest równa wartości bilansowej składnika aktywów danego w zamian.
25. Jednostka ustala czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną oceniając, w jakim stopniu ulegną zmianie przyszłe przepływy pieniężne na skutek tej transakcji. Transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, jeśli:
- a) konfiguracja (ryzyko, czas i kwota) przepływów pieniężnych związanych z otrzymanym składnikiem aktywów różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych związanych w wydanym składnikiem aktywów
- lub
- b) wartość specyficzna dla części działalności jednostki, na którą wpływ miała transakcja zmienia się w wyniku tej transakcji
- oraz
- c) różnice wynikające z a) lub b) są istotnie w porównaniu z wartością godziwą wymienianych aktywów.

Dla celów ustalenia czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną, wartość specyficzna dla, części działalności jednostki, na którą wpływ miała transakcja, odzwierciedla przepływy pieniężne uwzględniające podatek dochodowy. Wynik tej analizy może okazać się jasny bez przeprowadzania szczegółowych kalkulacji.

26. Wartość godziwa składnika aktywów, dla którego nie istnieją porównywalne transakcje na rynku jest wiarygodnie ustalona, jeśli a) różnice pomiędzy poszczególnymi szacunkami wartości godziwej nie są istotne dla tego składnika aktywów lub b) prawdopodobieństwa prawidłowości tych szacunków mogą być wiarygodnie określone i użyte w oszacowaniu wartości godziwej. Jeśli jednostka jest w stanie wiarygodnie ustalić wartość godziwą otrzymanego składnika aktywów, albo przekazanego składnika aktywów, ceną nabycia składnika aktywów jest wartość godziwa przekazanego składnika chyba, że wartość godziwa składnika otrzymanego jest bardziej oczywista.
27. Cenę nabycia składnika aktywów będącego w posiadaniu leasingobiorcy w ramach leasingu finansowego ustala się przy użyciu zasad przedstawionych w MSR 17 „Leasing”.
28. Wartość bilansowa rzeczowych aktywów trwałych może zostać pomniejszona o kwotę odnoszących się do nich dotacji rządowych zgodnie z MSR 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej”.

IAS 16

WYCENA NASTĘPUJĄCA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU

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

Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia

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

Model oparty na wartości przeszacowanej

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

32. Wartość godziwą gruntów oraz budynków ustala się zazwyczaj na podstawie wyceny opartej na ewidencji transakcji rynkowych dokonywanej zazwyczaj przez profesjonalnych rzeczoznawców. Wartość godziwą maszyn i urządzeń stanowi zazwyczaj ich wartość rynkowa ustalona na podstawie wyceny rzeczoznawców.

33. W przypadku braku ewidencji transakcji rynkowych dokumentujących wartość godziwą z powodu szczególnego charakteru maszyn i urządzeń oraz w związku z tym, że z wyjątkiem sytuacji, gdy sprzedaż następuje w ramach sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa, pozycje rzeczowych aktywów są rzadko sprzedawane osobno, konieczne może być oszacowanie wartości godziwej na podstawie przychodów lub zamortyzowanego kosztu odtworzenia.

34. Częstotliwość dokonywania przeszacowań zależy od zmian wartości godziwej przeszacowywanych pozycji rzeczowych aktywów trwałych. Jeżeli wartość godziwa przeszacowywanego składnika aktywów różni się w sposób istotny od jego wartości bilansowej, wymagane jest przeprowadzenie kolejnego przeszacowania. Niektóre pozycje rzeczowych aktywów trwałych mogą podlegać znaczącym i nieregularnym zmianom wartości godziwej, co stwarza konieczność corocznego ich przeszacowywania. Tak częste przeszacowania nie są konieczne w przypadku pozycji rzeczowych aktywów trwałych, których wartość godziwa ulega mało znaczącym zmianom. Zamiast przeszacowywania dokonywanego co roku, wystarczające może być przeszacowanie co trzy lub co pięć lat.

35. Jeżeli pozycja rzeczowych aktywów trwałych jest przeszacowywana, zakumulowana amortyzacja w dniu przeszacowania jest:

- a) proporcjonalnie przeliczana w związku ze zmianą wartości bilansowej brutto składnika aktywów, tak aby wartość bilansowa składnika aktywów po przeszacowaniu równała się jego przeszacowanej wartości. Metodę tę stosuje się często wówczas, kiedy składnik aktywów przeszacowuje się za pomocą współczynnika do wysokości zamortyzowanego kosztu odtworzenia lub
- b) eliminowana z wartości bilansowej brutto składnika aktywów, a wartość bilansowa netto korygowana do wartości przeszacowanej składnika aktywów. Metodę tę stosuje na przykład w odniesieniu do budynków.

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

36. **Jeżeli pozycja rzeczowych aktywów trwałych jest przeszacowywana, cała grupa rzeczowych aktywów trwałych, do której przynależy dany składnik aktywów, zostaje przeszacowana.**

37. Grupę rzeczowych aktywów trwałych tworzą aktywa o podobnym rodzaju i zastosowaniu w działalności jednostki gospodarczej. Przykłady odrębnych grup stanowią:

- a) grunty,
- b) budynki i budowle,

- c) maszyny,
 - d) statki,
 - e) samoloty,
 - f) pojazdy mechaniczne,
 - g) meble i instalacje,
 - h) wyposażenie biurowe.
38. Pozycje należące do danej grupy rzeczowych aktywów trwałych przeszacowuje się równocześnie w celu uniknięcia selektywnego przeszacowania aktywów, a zatem wykazywania w sprawozdaniu finansowym kwot, które byłyby mieszaniną cen nabycia/kosztów wytworzenia i wartości ustalonych na różne dni. Grupę rzeczowych aktywów trwałych można jednakże przeszacowywać etapami pod warunkiem, że przeszacowanie danej grupy rzeczowych aktywów trwałych jest zakończone w obrębie krótkiego okresu czasu oraz że przeszacowania są aktualizowane.
39. **Jeżeli wartość bilansowa składnika aktywów wzrosła wskutek przeszacowania, zwiększenie należy zaliczyć bezpośrednio do kapitału własnego jako nadwyżkę z przeszacowania. Jednakże zwiększenie wartości wynikające z przeszacowania zostaje ujęte jako przychód w takim zakresie, w jakim odwraca ono zmniejszenie wartości z tytułu przeszacowania tego samego składnika aktywów, które poprzednio ujęto jako koszt danego okresu.**
40. **Jeżeli wartość bilansowa składnika aktywów zmniejszyła się wskutek przeszacowania, zmniejszenie należy ująć jako koszt danego okresu. Jednakże zmniejszenie wynikające z przeszacowania należy bezpośrednio rozliczyć z odnośną nadwyżką z przeszacowania w zakresie, w jakim zmniejszenie nie przewyższa kwoty figurującej jako nadwyżka z przeszacowania dotyczącej tego samego składnika aktywów.**
41. Nadwyżkę z przeszacowania zaliczoną do kapitału własnego można przenieść bezpośrednio do niepodzielonego wyniku lat ubiegłych w momencie usunięcia odpowiadającego jej składnika aktywów z bilansu. W takim przypadku wymagane jest przeniesienie całości nadwyżki w momencie wycofania z użycia lub zbycia składnika aktywów. Jednakże część nadwyżki można przenieść w trakcie używania składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą. W takim przypadku kwota przeniesionej nadwyżki stanowi różnicę między amortyzacją opartą na przeszacowanej wartości bilansowej składnika aktywów, a amortyzacją opartą na początkowej cenie nabycia lub koszcie wytworzenia składnika aktywów. Przeniesienia z pozycji „nadwyżka z przeszacowania” na pozycję „niepodzielony wynik lat ubiegłych” nie dokonuje się poprzez rachunek zysków i strat.
42. Wpływ przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych na podatek dochodowy, o ile zaistnieje, należy ujmować zgodnie z MSR 12 „Podatek dochodowy”.

Amortyzacja

43. **Każda część składowa pozycji rzeczowych aktywów trwałych, której cena nabycia lub koszt wytworzenia jest istotny w porównaniu z ceną nabycia lub kosztem wytworzenia całej pozycji, jest amortyzowana osobno.**
44. Jednostka alokuje początkową wartość pozycji rzeczowych aktywów trwałych na jej istotne części składowe i amortyzuje osobną każdą taką część. Na przykład zasadne może być osobne amortyzowanie szkieletu samolotu i jego silnika bez względu na to, czy stanowią one własność, czy są przedmiotem użytkowania w ramach leasingu finansowego.
45. Istotne części składowe pozycji rzeczowych aktywów trwałych mogą mieć taki sam okres użytkowania i metodę amortyzacji jak inne istotne części tej samej pozycji. Takie części mogą być grupowane w celu ustalenia odpisu amortyzacyjnego.
46. Jeśli jednostka osobno amortyzuje pewne części pozycji rzeczowych aktywów trwałych, amortyzuje osobno pozostałą część tej pozycji. Na pozostałą część składają się jednostkowo nieistotne części. Jeśli jednostka ma wobec nich różne oczekiwania, dla obliczenia amortyzacji zasadne może być wykorzystanie technik szacunkowych w celu wiernego odzwierciedlenia stopnia zużycia i okresu użytkowania tych części.
47. Jednostka może zdecydować się na osobne amortyzowanie części pozycji, których wartość nie jest istotna w porównaniu z całkowitą ceną nabycia lub kosztem wytworzenia tej pozycji.
48. **Odpisy amortyzacyjne za każdy okres są ujmowane jako koszt danego okresu, o ile nie są wliczone w wartość bilansową innego składnika aktywów.**

IAS 16

49. Odpisy amortyzacyjne danego okresu zazwyczaj ujmuje się jako koszt w rachunku zysków i strat. Jednakże w pewnych okolicznościach korzyści ekonomiczne pochodzące z danego składnika aktywów są zużywane przez jednostkę gospodarczą do produkcji innych aktywów. W takim przypadku odpisy amortyzacyjne składają się na część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia innego składnika aktywów i są ujęte w jego wartości bilansowej. Na przykład amortyzacja urządzeń produkcyjnych i wyposażenia jest zaliczona do kosztu przetworzenia zapasów (zob. MSR 2). Analogicznie, amortyzacja rzeczowych aktywów trwałych używanych do prac rozwojowych może być zaliczona do kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych, ujmowanego zgodnie z MSR 38 „Wartości niematerialne”.

Wartość podlegająca amortyzacji i okres amortyzacji

50. **Podlegającą amortyzacji wartość pozycji rzeczowych aktywów trwałych należy rozkładać w sposób systematyczny na przestrzeni okresu użytkowania.**
51. **Wartość końcową oraz okres użytkowania składnika aktywów należy weryfikować co najmniej na koniec każdego roku finansowego i w przypadku, gdy oczekiwania różnią się od wcześniejszych szacunków, zmianę (zmiany) należy ujmować jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”.**
52. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się tak długo jak wartość końcowa składnika aktywów nie przewyższa jego wartości bilansowej nawet wtedy, gdy wartość godziwa składnika aktywów przewyższa jego wartość bilansową. Remont i konserwacja składnika aktywów nie zaprzecza potrzeby jego amortyzowania.
53. Podlegającą amortyzacji wartość danego składnika aktywów ustala się po odjęciu wartości końcowej składnika aktywów. W praktyce wartość końcowa składnika aktywów jest często nieznacząca i z tego względu jest nieistotna z punktu widzenia obliczania wartości podlegającej amortyzacji.
54. Wartość końcowa składnika aktywów może wzrosnąć do kwoty równej lub wyższej od jego wartości bilansowej. W takiej sytuacji nie dokonuje się odpisu amortyzacyjnego chyba, że wartość końcowa ulegnie obniżeniu do kwoty niższej od wartości bilansowej składnika aktywów.
55. Jednostka rozpoczyna amortyzację składnika rzeczowych aktywów trwałych wówczas, gdy jest on dostępny do użytkowania, to znaczy w momencie dostosowania składnika aktywów do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Zakończenie amortyzacji następuje wtedy, gdy składnik aktywów został usunięty z bilansu. Z tego wynika, że zakończenie dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie następuje wtedy, gdy składnik aktywów nie jest już potrzebny lub gdy został wyłączony z aktywnego użytkowania i utrzymywany w celu sprzedaży chyba, że został już całkowicie zamortyzowany. Jednak zgodnie z zasadą amortyzacji opartą na faktycznym użytkowaniu, koszt amortyzacji może być zerowy, gdy składnik aktywów nie jest w danym momencie wykorzystywany w procesie produkcyjnym.
56. Korzyści ekonomiczne pochodzące ze składnika aktywów konsumowane są przez jednostkę gospodarczą przede wszystkim w drodze użytkowania składnika aktywów. Jednakże inne czynniki takie, jak technologiczna i operacyjna utrata przydatności i zużycie związane z niewykorzystywaniem składnika aktywów, często powodują zmniejszenie oczekiwanych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów. W związku z tym ustalając okres użytkowania składnika aktywów należy wziąć pod uwagę wszystkie następujące czynniki:
- a) oczekiwane wykorzystanie składnika aktywów. Wykorzystanie ocenia się na podstawie oczekiwanej zdolności produkcyjnej składnika aktywów lub wielkości produkcji,
 - b) oczekiwane zużycie fizyczne, które zależy od czynników operacyjnych takich, jak ilość zmian, w ciągu których składnik aktywów będzie używany, program remontów i konserwacji oraz zabezpieczenie i konserwacja składnika aktywów w okresie przestoju,
 - c) technologiczną i rynkową utratę przydatności wynikającą ze zmian lub udoskonaleń produkcji lub ze zmian popytu na dany produkt lub na daną usługę, do wytworzenia których wykorzystywany jest dany składnik aktywów
- oraz
- d) prawne lub inne podobne ograniczenia dotyczące wykorzystania składnika aktywów, takie, jak wygaśnięcie terminu użytkowania z tytułu odnośnych umów leasingowych.
57. Okres użytkowania składnika aktywów definiuje się w kategoriach oczekiwanej przydatności składnika aktywów dla jednostki. Program jednostki dotyczący zarządzania aktywami może polegać na zbyciu aktywów po określonym czasie lub po skonsumowaniu pewnej części korzyści ekonomicznych pochodzących z danego składnika aktywów. Z tego względu przyjęty okres użytkowania składnika aktywów może być krótszy aniżeli jego ekonomicznie uzasadniony okres użytkowania. Oszacowanie okresu użytkowania danego składnika aktywów jest kwestią oceny własnej jednostki opartej na jej doświadczeniu z podobnymi aktywami.

58. Grunty i budynki są odrębnymi aktywami i dla celów księgowych traktowane są rozłącznie, nawet, jeśli zostały nabyte razem. Z niektórymi wyjątkami, takimi, jak wykopiska i wysypiska, grunty posiadają nieograniczony okres użytkowania i dlatego nie są amortyzowane. Budynki mają ograniczony okres użytkowania, a zatem są aktywami podlegającymi amortyzacji. Wzrost wartości gruntu, na którym stoi budynek, nie wpływa na ustalenie wartości podlegającej amortyzacji budynku.
59. Jeśli w wartości gruntu są uwzględnione koszty demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszty przeprowadzenia renowacji miejsca, to ta część ceny nabycia gruntu podlega amortyzacji przez okres, w którym jednostka będzie uzyskiwać korzyści wynikające z ponoszenia tych kosztów. Czasami grunt ma ograniczony okres użytkowania i wtedy jest on amortyzowany w sposób odzwierciedlający uzyskiwanie z niego korzyści.

Metoda amortyzacji

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

Utrata wartości

63. W celu ustalenia, czy nastąpiła utrata wartości pozycji rzeczowych aktywów trwałych, jednostka stosuje MSR 36, „Utrata wartości aktywów”. Standard ten wyjaśnia sposoby weryfikacji wartości bilansowej aktywów, ustalania wartości odzyskiwalnej składnika aktywów oraz momentu ujmowania lub odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości.
64. MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” wyjaśnia, w jaki sposób należy rozliczać odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte przed zakończeniem pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się po połączeniu jednostek gospodarczych w formie przejęcia.

Odszkodowania związane z utratą wartości

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

USUNIĘCIE Z BILANSU

67. **Wartość bilansowa pozycji rzeczowych aktywów trwałych zostaje usunięta z bilansu:**
- a) **w chwili zbycia tej pozycji**
- lub**
- b) **kiedy nie oczekuje się żadnych przyszłych korzyści ekonomicznych z tytułu jej użytkowania lub zbycia.**
68. **Zyski i straty wynikające z faktu usunięcia pozycji rzeczowych aktywów trwałych z bilansu, ujmuje się w rachunku zysków i strat w momencie usunięcia z bilansu (chyba, że zgodnie z MSR 17 odpowiednie jest inne podejście do transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego). Zyski nie są klasyfikowane jako przychód.**
69. Zbycie pozycji rzeczowych aktywów trwałych może mieć różną postać (na przykład może to być sprzedaż, leasing finansowy lub darowizna). Dla ustalenia momentu zbycia jednostka stosuje kryteria określone w MSR 18 „Przychody” dotyczące ujmowania przychodu z tytułu sprzedaży towarów. MSR 17 stosuje się natomiast przy zbyciu w ramach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego.
70. Jeśli zgodnie z kryteriami ujmowania zawartymi w paragrafie 7, jednostka wyodrębnia w wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych koszt wymiany części składowej tej pozycji, wtedy również wartość bilansowa tej wymienionej części składowej jest usuwana z bilansu niezależnie od tego, czy była osobno amortyzowana. Jeśli niewykonalne w praktyce jest ustalenie wartości bilansowej zastąpionej części, koszt wymiany może być podstawą oszacowania, jaka była początkowa wartość części wymienionej w momencie, w którym była zakupiona lub wytworzona.
71. **Zyski i straty wynikające z faktu usunięcia pozycji rzeczowych aktywów trwałych z bilansu, są ustalone jako różnica między przychodami netto ze zbycia (jeśli takie były) a wartością bilansową tej pozycji.**
72. Przychód należny z tytułu zbycia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się początkowo w jego wartości godziwej. Jeżeli płatność jest odroczone, otrzymany przychód ujmuje się w wartości ekwiwalentu ceny zapłaconej środkami pieniężnymi. Różnicę pomiędzy nominalną kwotą zapłaty a ekwiwalentem ceny gotówkowej ujmuje się jako przychód z tytułu odsetek zgodnie z MSR 18 odzwierciedlając efektywny zwrot z tytułu należności.

UJAWNIANIE INFORMACJI

73. **W sprawozdaniu finansowym dla każdej grupy rzeczowych aktywów trwałych należy ujawnić:**
- a) **metody wyceny zastosowane do ustalenia wartości bilansowej brutto,**
 - b) **zastosowane metody amortyzacji,**
 - c) **przyjęte okresy użytkowania lub zastosowane stawki amortyzacyjne,**
 - d) **wartość bilansową brutto oraz zakumulowaną amortyzację (w łącznej kwocie z zakumulowanymi odpisami aktualizującymi z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu,**
 - e) **uzgodnienie wartości bilansowej na początku okresu z wartością na koniec okresu wykazujące:**
 - i) **zwiększenia,**
 - ii) **zbycia,**
 - iii) **nabycie wskutek połączenia jednostek gospodarczych,**
 - iv) **zwiększenia oraz zmniejszenia wynikające z przeszacowania zgodnie z paragrafami 31, 39 i 40 oraz z odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości, które zostały ujęte w kapitale własnym lub odwrócone bezpośrednio z kapitałem własnym, zgodnie z MSR 36,**
 - v) **odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości ujęte w rachunku zysków i strat, zgodnie z MSR 36,**

vi) *odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości, które zostały odwrócone w rachunku zysków i strat zgodnie z MSR 36,*

vii) *amortyzację,*

viii) *różnice kursowe netto wynikające z faktu przeliczenia sprawozdania finansowego z waluty funkcjonalnej na inną walutę prezentacji łącznie z efektem przekształcenia sprawozdania finansowego jednostki działającej za granicą na walutę prezentacji jednostki sprawozdawczej*

oraz

ix) *inne zmiany.*

74. *W sprawozdaniu finansowym należy także ujawnić:*

a) *fakt istnienia oraz kwoty ograniczeń dotyczących tytułu prawnego jednostki gospodarczej oraz informacje o zastawieniu rzeczowych aktywów trwałych tytułem zabezpieczenia zobowiązań,*

b) *kwoty nakładów uwzględnionych w wartości bilansowej pozycji rzeczowych aktywów trwałych w toku budowy,*

c) *kwoty zobowiązań umownych zaciągniętych w związku z nabyciem rzeczowych aktywów trwałych*

oraz

d) *jeśli nie zostało to osobno ujawnione w rachunku zysków i strat, kwoty otrzymanych odszkodowań uzyskanych od stron trzecich z tytułu utraty wartości lub utracenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujętych w rachunku zysku i strat.*

75. Wybór metody amortyzacji oraz oszacowanie okresu użytkowania aktywów jest przedmiotem subiektywnej oceny. Z tego względu ujawnienie przyjętych metod amortyzacji oraz oszacowanych okresów użytkowania lub stawek amortyzacyjnych dostarcza użytkownikom sprawozdania finansowego informacje pozwalające na dokonanie przeglądu polityki obranej przez kierownictwo, jak również daje im możliwość dokonania porównania z innymi jednostkami gospodarczymi. Z tych samych względów niezbędne jest ujawnienie:

a) *amortyzacji naliczonej w danym okresie w podziale na amortyzację uwzględnioną w rachunku zysków i strat i stanowiącą część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia innych aktywów*

oraz

b) *zakumulowanej amortyzacji na koniec tego okresu.*

76. Jednostka gospodarcza ujawnia zgodnie z MSR 8 informacje na temat rodzaju oraz skutków zmian szacunków księgowych, które wywierają istotny wpływ w bieżącym okresie lub, jak się oczekuje, będą wywierały istotny wpływ w kolejnych okresach. W przypadku rzeczowych aktywów trwałych konieczność ujawniania informacji może wynikać ze zmian szacunków odnoszących się do:

a) *wartości końcowych,*

b) *szacowanych kosztów demontażu, przemieszczenia oraz renowacji pozycji rzeczowych aktywów trwałych,*

c) *okresów użytkowania*

oraz

d) *metody amortyzacji.*

77. *Jeżeli pozycje rzeczowych aktywów trwałych są wykazywane w wartościach przeszacowanych, należy poinformować o:*

a) *dacie przeprowadzenia przeszacowania,*

b) *tym, czy został powołany niezależny rzeczoznawca,*

c) *metodach i istotnych założeniach przyjętych przy szacowaniu wartości godziwej pozycji,*

IAS 16

- d) *stopniu, w jakim wartość godziwa pozycji została ustalona bezpośrednio w oparciu o ceny zaczerpnięte z aktywnego rynku lub ceny przyjęte w ostatnich transakcjach przeprowadzonych na zasadach rynkowych lub do której ustalenia przyjęto inne techniki wyceny,*
- e) *wartości bilansowej każdej przeszacowanej grupy rzeczowych aktywów trwałych, która figurowałaby w sprawozdaniu finansowym, gdyby aktywa te były wykazywane w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia*
oraz
- f) *nadwyżce z przeszacowania, podając zmiany zachodzące w okresie oraz ograniczenia dotyczące podziału nadwyżki pomiędzy udziałowców.*

78. Oprócz informacji wymaganych w paragrafach 73 e), iv) do vi) jednostka gospodarcza ujawnia informacje na temat utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z MSR 36.

79. Użytkownicy sprawozdania finansowego za przydatne w kontekście własnych potrzeb mogą uznać także następujące informacje:

- a) wartość bilansową czasowo nieużywanych rzeczowych aktywów trwałych,
- b) wartość bilansową brutto wszystkich, w pełni zamortyzowanych, rzeczowych aktywów trwałych będących nadal w używaniu,
- c) wartość bilansową rzeczowych aktywów trwałych wycofanych z aktywnego używania i utrzymywanych jako przeznaczone do zbycia,
oraz
- d) w przypadku stosowania modelu wyceny według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia - wartość godziwą rzeczowych aktywów trwałych, o ile różni się ona w sposób istotny od wartości bilansowej.

W związku z powyższym, zaleca się ujawnianie informacji dotyczących powyższych kwot.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

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

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

81. *Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za roczne okresy obrotowe rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeśli jednostka zastosuje standard w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed 1 stycznia 2005 r., należy ten fakt ujawnić.*

WYCOFANIE INNYCH STANDARDÓW I INTERPRETACJI

82. Niniejszy standard zastępuje MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” (zaktualizowany w 1998 roku).

83. Niniejszy standard zastępuje następujące interpretacje

- a) SKI-6 „Koszty modyfikacji dotychczasowego oprogramowania komputerowego”
- b) SKI-14 „Rzeczowe aktywa trwałe – odszkodowania dotyczące utraty wartości poszczególnych składników aktywów lub ich utracenia przez jednostkę”
- c) SKI-23 „Rzeczowe aktywa trwałe – koszty generalnych przeglądów i remontów”.

ZAŁĄCZNIK

IAS 16

Zmiany w innych standardach i interpretacjach

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

- A1. MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy” i uzupełniające go dokumenty zostały zmienione w następujący sposób:

Paragraf 24 MSSF 1 otrzymuje następujące brzmienie:

24. Jeżeli jednostka zależna zaczyna stosować MSSF po raz pierwszy później niż uczyniła to jej jednostka dominująca, to powinna ona w swym jednostkowym sprawozdaniu finansowym wycenić wszystkie aktywa i zobowiązania w:

...

- a) wartościach bilansowych wymaganych przez pozostałe postanowienia niniejszego MSSF biorąc pod uwagę dzień przejścia jednostki zależnej na MSSF. Te wartości bilansowe mogą różnić się od wartości przedstawionych w punkcie a) wówczas, gdy:

...

- ii) jeżeli zasady (polityka) rachunkowości zastosowane przez jednostkę zależną przy sporządzaniu jej sprawozdania finansowego różnią się od zasad przyjętych przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na przykład, jednostka zależna może przyjąć jako zasadę (politykę) rachunkowości model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia przedstawiony w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”, podczas gdy grupa kapitałowa może zastosować model oparty na wartości przeszacowanej.

- A2. Paragraf 21 MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności” otrzymuje następujące brzmienie:

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.

- A3. [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].

- A4. MSR 36 „Utrata wartości aktywów” został zmieniony w następujący sposób:

Paragrafy 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 i 104 otrzymują 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

...

IAS 16

(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

...

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 wypływów 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 konieczne do bieżącej obsługi danego składnika aktywów.

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. *ceniając, 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. *Odwroćenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartoścì składnika aktywów, za wyjątkiem wartoścì firmy, naleŹy niezwłocznie ująć jako przychód w rachunku zysków i strat chyba, Źe dany składnik aktywów wykazywany jest w wartoścì przeszacowanej zgodnie z innym standardem (na przykład zgodnie z modelem opartym na wartoścì przeszacowanej omówionym w MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”). KaŹde odwrócenie odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartoścì przeszacowanego składnika aktywów powinno być potraktowane jako zwiększenie kapitału z przeszacowania zgodnie z tym standardem.*

A5. Usunięto przypis z paragrafu 14 a) MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”.

A6. MSR 38 „Wartości niematerialne” został zmieniony w następujący sposób:

Wprowadzenie

Usunięto paragraf 7.

Standard

W paragrafie 7 dodano następującą definicję:

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

W paragrafie 7 zmieniono następujące definicje:

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

Cena nabycia lub koszt wytworzenia jest kwotą zapłaconych środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, lub wartością godziwą innych dóbr przekazanych z tytułu nabycia składnika aktywów w momencie jego nabycia lub wytworzenia.

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

Okres użytkowania jest:

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

Paragraf 18 oraz nagłówek zostały zmienione w następujący sposób:

Ujęcie i wycena

18. Ujęcie pozycji jako składnika wartości niematerialnych wymaga od jednostki udowodnienia, Źe pozycja ta spełnia:

- a) kryteria zawarte w definicji składnika wartości niematerialnych (zob. paragrafy 7-17)

oraz

- b) kryteria dotyczące ujęcia zawarte e niniejszym standardzie (zob. paragrafy 19-55).

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

IAS 16

Dodano paragraf 18A:

18A. Z charakteru wartości niematerialnych wynika, że w wielu przypadkach wartość ich składników nie ulega zwiększeniom lub też ich części nie są wymieniane. Co za tym idzie, jest bardziej prawdopodobne, że poniesione najpóźniej nakłady będą raczej 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 51 późniejsze nakłady na marki firmowe, tytuły czasopism, tytuły wydawnicze, wykazy odbiorców i pozycje o podobnym charakterze (niezależnie od tego, czy są one nabyte czy też wytworzone przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie) są zawsze ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia, aby uniknąć ujmowania wartości firmy wytworzonej przez jednostkę we własnym zakresie.

Paragraf 24 otrzymał następujące brzmienie:

24. Koszt składnika wartości niematerialnych 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.

Dodano paragrafy 24A-24D:

24A 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.

24B. 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.

24C. 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.

- 24D. 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.

Paragraf 34 otrzymuje następujące brzmienie:

34. 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.

Dodano paragraf 34A i 34B:

- 34A. 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.

- 34B. Paragraf 19 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.

Paragraf 35 został usunięty.

IAS 16

Paragraf 54 otrzymuje następujące brzmienie:

54. 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,
 - (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.

Nagłówek poprzedzający paragrafy 60-62 został usunięty.

Paragrafy 60 i 61 zostały usunięte.

Paragraf 62 został usunięty, a jego treść została przeniesiona do paragrafu 18A.

Nagłówek poprzedzający paragraf 63 został zmieniony i otrzymuje następujące brzmienie:

Wycena następująca po ujęciu

Paragrafy 76 i 77 otrzymują następujące brzmienie:

76. *Jeśli wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych wzrosła na skutek przeszacowania, wzrost ten powinien zostać odniesiony bezpośrednio na kapitał własny i ujęty w pozycji kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny. Nadwyżkę 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.*
77. *Jeśli wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych uległa obniżeniu na skutek przeszacowania, spadek wartości powinien zostać ujęty w ciężar rachunku zysków i strat. Spadek wartości z tytułu przeszacowania powinien 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.*

Paragrafy 79 i 80 otrzymują następujące brzmienie:

79. *Podlegająca amortyzacji wartość składnika wartości niematerialnych posiadającego określony okres użytkowania powinna zostać równomiernie rozłożona na przestrzeni okresu jego użytkowania. Przyjmuje się założenie, które w pewnych warunkach może być jednak odrzucone, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych nie przekroczy dwudziestu lat od momentu, gdy składnik staje się gotowy do użycia. Amortyzację należy rozpocząć w momencie, gdy składnik aktywów jest gotowy do użycia. Amortyzację należy zakończyć w dniu, w którym składnik aktywów został usunięty z bilansu.*
80. Amortyzację ujmuje się, mimo iż nastąpiło, na przykład, zwiększenie wartości godziwej składnika aktywów lub wartości odzyskiwanej. 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.

Paragrafy 88-90 otrzymują następujące brzmienie:

88. ***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.***
89. Do systematycznego rozłożenia wartości podlegającej amortyzacji składnika aktywów w ciągu okresu jego użytkowania można zastosować wiele metod amortyzacji. Obejmują one metodę liniową, metodę degresywną oraz metodę opartą na jednostkach produkcji. Metodę dla danego składnika aktywów wybiera się na podstawie oczekiwanego sposobu konsumowania korzyści ekonomicznych i stosuje się ją w sposób ciągły w kolejnych okresach chyba, że nastąpiła zmiana oczekiwanego sposobu konsumowania korzyści ekonomicznych pochodzących z danego składnika aktywów. Rzadko, jeśli w ogóle, występują przekonujące dowody na poparcie wyboru metody amortyzacji wartości niematerialnych z określonymi okresami użytkowania, która prowadziłaby do powstania niższej kwoty umorzenia niż ma to miejsce w przypadku amortyzacji metodą liniową.
90. Amortyzację zwykle ujmuje się w ciężar rachunku zysków i strat. Czasami jednak korzyści ekonomiczne zawarte w składniku aktywów są wykorzystywane przez jednostkę w procesie wytwarzania innych aktywów. 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”).

Paragraf 93 otrzymuje następujące brzmienie:

93. 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”.

Dodano paragraf 93A:

- 93A. 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.

IAS 16

Paragrafy 94 i 95 otrzymują następujące brzmienie:

94. *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.*
95. *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.*

Paragrafy 103 i 104 otrzymują następujące brzmienie:

103. *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.*

104. *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 stanowi inaczej w przypadkach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego). Zyski nie powinny być klasyfikowane jako przychód.*

Dodano paragrafy 104A-104C:

104A. *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.*

104B. *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 wynosił koszt zastąpionej części w momencie jego nabycia lub wytworzenia we własnym zakresie.*

104C. *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.*

Usunięto paragraf 105.

Paragraf 106 otrzymuje następujące brzmienie:

106. *Amortyzacji nie zaprzestaje się z chwilą, kiedy składnik wartości niematerialnych przestaje być użytkowany lub jest utrzymywany w celu sprzedaży chyba, że został on w pełni umorzony.*

Z paragrafu 107 usunięto zdanie „*Informacje porównawcze nie są wymagane*”.

Paragraf 111 e) otrzymuje następujące brzmienie:

e) *kwotę zobowiązań umownych do nabycia w przyszłości wartości niematerialnych.*

Paragraf 113 a) iii) otrzymuje następujące brzmienie:

iii) wartość bilansową, jaka ujęta byłaby w sprawozdaniu finansowym, jeśli przeszacowana grupa wartości niematerialnych byłaby wykazywane zgodnie z podejściem wzorcowym opisanym w paragrafie 63

oraz

Paragraf 113 b) otrzymuje następujące brzmienie oraz dodany zostaje paragraf 113 c)

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.

Dodano paragraf 121A:

121A. Wymogi zawarte w paragrafach 34-34B dotyczące początkowej wyceny składnika wartości niematerialnych nabytego w transakcji wymiany aktywów stosuje się prospektywnie w odniesieniu do przyszłych transakcji.

A7. SKI-13 „Współkontrolowane lnie kontrolowane jednostki – niepieniężny wkład wspólników” zmieniono w następujący sposób:

5. Stosując paragraf 48 MSR 31 do niepieniężnego wkładu wniesionego do współkontrolowanej jednostki w zamian za udział w kapitale własnym tej jednostki, wspólnik wspólnego przedsięwzięcia ujmuje w zysku lub stracie za dany okres część zysku lub straty możliwą do przyporządkowania do udziałów w kapitale własnym pozostałych wspólników wspólnego przedsięwzięcia z wyłączeniem sytuacji, gdy:

a) znaczące ryzyko lub pożytki wynikające z prawa własności do przekazanego niepieniężnego składnika aktywów (do aktywów) nie zostały przekazane współkontrolowanej jednostce

lub

b) zysku lub straty z tytułu niepieniężnego wkładu nie można ustalić w wiarygodny sposób

lub

c) transakcje dotyczące niepieniężnego wkładu nie posiadają treści ekonomicznej, zgodnie z tym, jak termin ten opisuje MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”

Jeśli wyjątki przedstawione w punkcie a), b) lub c) mają zastosowanie, kwotę zysku lub straty uznaje się za niezrealizowaną, a zatem nie należy jej ujmuwać w zysku lub stracie, chyba że równocześnie ma zastosowanie paragraf 6.

6. Jeżeli oprócz udziałów w kapitale własnym współkontrolowanej jednostki wspólnik wspólnego przedsięwzięcia otrzymał pieniężne lub niepieniężne aktywa, ujmuje w zysku lub stracie odpowiednią część zysku lub straty z tytułu tej transakcji.

Po dacie wejścia w życie dodano paragraf 14 i 15:

14. Zmiany sposobu rozliczania transakcji dotyczących niepieniężnych wkładów określonych w paragrafie 5 stosuje się prospektywnie w odniesieniu do przyszłych transakcji.

IAS 16

15. Jednostka stosuje poprawki wprowadzone do niniejszej interpretacji przez MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard w odniesieniu do wcześniejszego okresu, powinna również zastosować te poprawki w odniesieniu do tego wcześniejszego okresu.
- A8. Paragrafy 3-5 SKI - 12 „Podatek dochodowy – realizacja wartości przeszacowywanych aktywów, które nie podlegają amortyzacji” otrzymały następujące brzmienie:
3. Kwestią wymagającą rozstrzygnięcia jest to, w jaki sposób należy rozumieć pojęcie „realizacja” w odniesieniu do nie amortyzowanego (nie podlegającego amortyzacji) składnika aktywów, który został przeszacowany zgodnie z postanowieniami paragrafu 31 MSR 16.
 4. Niniejsza interpretacja dotyczy również nieruchomości inwestycyjnych wykazywanych w wartościach przeszacowanych zgodnie z paragrafem 33 MSR 40, które zostałyby uznane za nieruchomości nie podlegające amortyzacji, gdyby zastosowano do nich przepisy MSR 16.
 5. Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstałe w wyniku przeszacowania nie podlegającego amortyzacji składnika aktywów, zgodnie z postanowieniami paragrafu 31 MSR 16 powinny być wycenione w oparciu o skutki podatkowe, wynikające z realizacji wartości bilansowej składnika aktywów w drodze sprzedaży, niezależnie od sposobu ustalania wartości bilansowej tego składnika aktywów. Jeżeli zatem przepisy podatkowe określają stawkę podatkową mającą zastosowanie do podlegającej opodatkowaniu kwoty uzyskanej ze sprzedaży składnika aktywów, która jest odmienna od stawki podatkowej mającej zastosowanie do podlegającej opodatkowaniu wartości wynikającej z użytkowania składnika aktywów, to ustalając wysokość rezerwy lub składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do tego nie podlegającego amortyzacji składnika aktywów, stosuje się pierwszą z powyższych stawek..
- A9. [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].
- A10. Paragraf 9d) SKI - 32 „Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej” otrzymuje następujące brzmienie:
- 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 19 MSR 38
- A11. W grudniu 2002 r. Rada wydała projekt poprawek do MSR 36 „Utrata wartości aktywów” i MSR 38 „Wartości niematerialne”. Zaproponowane przez Radę poprawki do MSR 36 i MSR 38 odzwierciedlają zmiany związane z decyzjami, jakie podjęto w kontekście projektu dotyczącego połączeń jednostek gospodarczych. Ze względu na to, że projekt jest nadal w fazie realizacji, zaproponowane zmiany nie zostały włączone do fragmentów poprawek do MSR 36 i 38 zawartych w niniejszym załączniku.
- A12. W lipcu 2003 r. Rada wydała projekt standardu ED 4 „Zbycie aktywów trwałych oraz prezentacja działalności zaniechanej”, w którym zaproponowała wprowadzenie zmian do MSR 38 i MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”. Zaproponowane zmiany nie zostały włączone do fragmentów poprawek do MSR 38 i MSR 40 zamieszczonych w niniejszym załączniku.
-

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 17

IAS 17

Leasing

SPIS TREŚCI

	Ustp
Cel	1
Zakres	2-3
Definicje	4-6
Klasyfikacja leasingu	7-19
Leasing w sprawozdaniach finansowych leasingobiorców	20-35
Leasing finansowy	20-32
Początkowe ujęcie	20-24
Późniejsza wycena	25-32
Leasing operacyjny	33-35
Leasing w sprawozdaniach finansowych leasingodawcy	36-57
Leasing finansowy	36-48
Początkowe ujęcie	36-38
Późniejsza wycena	39-48
Leasing operacyjny	49-57
Sprzedaż i leasing zwrotny	58-66
Przepisy przejściowe	67-68
Data wejścia w życie	69
Wycofanie MSR 17 (zaktualizowanego w 1997 r.)	70

Niniejszy zaktualizowany standard zastępuje MSR 17 „Leasing” (zaktualizowany w 1997 r.) i należy go stosować w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

CEL

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

ZAKRES

2. *Niniejszy standard powinien być stosowany w rachunkowości wszystkich rodzajów leasingu, z wyjątkiem:*
 - (a) *umów leasingowych dotyczących poszukiwania lub wykorzystywania minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego oraz podobnych nieodnawialnych zasobów,*

oraz

 - (b) *umów licencyjnych dotyczących takich pozycji jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki teatralne, rękopisy, patenty i prawa autorskie.*

IAS 17

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

- (a) nieruchomości będących w posiadaniu przez leasingobiorców jako nieruchomości inwestycyjne (zob. MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne”),
- (b) nieruchomości inwestycyjnych oddawanych przez leasingodawców na podstawie umów leasingu operacyjnego (zob. MSR 40),
- (c) aktywów biologicznych będących w posiadaniu leasingobiorcy na podstawie leasingu finansowego (zob. MSR 41 „Rolnictwo”)

lub

- (d) aktywów biologicznych dostarczanych przez leasingodawcę na podstawie umowy leasingu operacyjnego (zob. MSR 41).

3. Postanowienia niniejszego standardu mają zastosowanie do umów, które powodują przeniesienie prawa do użytkowania aktywów, nawet, jeśli na leasingodawcy może nadal ciążyć obowiązek wykonywania znaczących usług związanych z obsługą lub konserwacją takich aktywów. Niniejszy standard nie ma zastosowania do umów, które są umowami o świadczenie usług i nie powodują przeniesienia prawa do użytkowania aktywów z jednej strony umowy na drugą.

Definicje

4. W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

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

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

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

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

- (a) zaistnienia bardzo mało prawdopodobnego zdarzenia warunkowego,
- (b) za zgodą leasingodawcy,
- (c) zawarcia przez leasingobiorcę z tym samym leasingodawcą nowej umowy leasingowej na taki sam lub równoważny składnik aktywów

lub

- (d) dokonania przez leasingobiorcę takiej dodatkowej wpłaty w chwili rozpoczęcia leasingu, która powoduje, że kontynuacja leasingu jest wystarczająco pewna.

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

- (a) leasing jest klasyfikowany albo jako leasing operacyjny albo jako leasing finansowy

oraz

- (b) w przypadku leasingu finansowego, następuje określenie kwot, które zostaną wykazane w momencie rozpoczęcia leasingu.

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

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

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

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

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

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

Ekonomiczny okres użytkowania jest to:

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

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

Gwarantowana wartość końcowa jest to:

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

IAS 17

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

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

Inwestycja leasingowa brutto jest sumą:

(a) *minimalnych, należnych leasingodawcy opłat leasingowych wynikających z umowy leasingu finansowego*

oraz

(b) *ewentualnej niegwarantowanej wartości końcowej przypisanej leasingodawcy.*

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

Niezrealizowane przychody finansowe stanowią różnicę pomiędzy:

(a) *inwestycją leasingową brutto a*

(b) *inwestycją leasingową netto.*

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

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

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

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

KLASYFIKACJA LEASINGU

7. W klasyfikacji leasingu zastosowanej w niniejszym standardzie za podstawowe kryterium przyjęto zakres, w jakim ryzyko i pożytki z tytułu posiadania przedmiotu leasingu przypadają w udziale leasingodawcy, a w jakim leasingobiorcy. Na ryzyko składa się możliwość poniesienia strat z powodu niewykorzystania zdolności produkcyjnych, utraty przydatności technicznej lub zmian poziomu osiąganego zwrotu, spowodowanych zmianami warunków ekonomicznych. Pożytkami może być oczekiwanie zyskowego funkcjonowania składnika aktywów przez ekonomiczny okres użytkowania oraz oczekiwanie na zysk wynikający ze wzrostu jego wartości lub realizacji wartości końcowej.

8. **Umowa leasingowa zaliczana jest do leasingu finansowego, jeżeli następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania przedmiotu leasingu. Umowa leasingowa zaliczana jest do leasingu operacyjnego, jeżeli nie następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania przedmiotu leasingu.**
9. Ponieważ transakcja pomiędzy leasingodawcą, a leasingobiorcą opiera się na umowie leasingowej, wspólnej dla obydwu stron, jest zasadne używanie jednoznacznych (spójnych) definicji. Zastosowanie tych samych definicji w różnych okolicznościach, w jakich działają leasingodawca i leasingobiorca, może czasami sprawić, że ta sama umowa leasingowa zostanie inaczej sklasyfikowana przez leasingodawcę, a inaczej przez leasingobiorcę. Na przykład, może tak być w sytuacji, gdy leasingodawca odnosi korzyści z gwarancji wartości końcowej dostarczonej przez stronę nie związaną z leasingobiorcą.
10. To, czy dana umowa leasingowa jest leasingiem finansowym, czy też leasingiem operacyjnym zależy od treści ekonomicznej transakcji, a nie od formy umowy (*). Poniżej podane są przykłady sytuacji, które osobno lub łącznie powodują, że umowa leasingu zostanie zazwyczaj zaliczona do leasingu finansowego:
- (a) na mocy umowy leasingowej następuje przeniesienie na leasingobiorcę własności danego składnika przed końcem okresu leasingu,
 - (b) leasingobiorca ma możliwość zakupu składnika aktywów za cenę, która - według przewidywań - będzie na tyle niższa od wartości godziwej ustalonej na dzień, gdy prawo zakupu składnika będzie mogło zostać zrealizowane, iż w chwili rozpoczęcia leasingu istnieje wystarczająca pewność, że leasingobiorca skorzysta z tego prawa,
 - (c) okres leasingu stanowi większą część ekonomicznego okresu użytkowania składnika aktywów, nawet jeżeli tytuł prawny nie ulega przeniesieniu,
 - (d) wartość bieżąca minimalnych opłat leasingowych na dzień rozpoczęcia leasingu wynosi zasadniczo prawie tyle, ile wynosi łączna wartość godziwa przedmiotu leasingu
- oraz
- (e) aktywa będące przedmiotem leasingu mają na tyle specjalistyczny charakter, że tylko leasingobiorca może z nich korzystać bez dokonywania większych modyfikacji.
11. Poniżej podano sytuacje, z których każda z osobna lub w połączeniu, mogą również powodować, że dana umowa leasingowa zostanie zaliczona do leasingu finansowego:
- (a) jeżeli leasingobiorca może wypowiedzieć umowę leasingową, straty leasingodawcy z tytułu tego wypowiedzenia ponosi leasingobiorca,
 - (b) zyski lub straty z tytułu fluktuacji wartości godziwej przypisanej do wartości końcowej przypadają leasingobiorcy (na przykład w formie obniżki opłaty leasingowej równej większości przychodów ze sprzedaży na koniec leasingu),
- oraz
- (c) leasingobiorca ma możliwość kontynuowania leasingu przez dodatkowy okres za opłatą, która jest znacznie niższa od opłat obowiązujących na rynku.
12. Przykładowe sytuacje podane w paragrafach 10 i 11 nie zawsze pozwalają na dokonanie ostatecznego rozstrzygnięcia. Jeżeli inne powody wskazują na to, że umowa leasingu nie przenosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania przedmiotu leasingu, leasing należy sklasyfikować jako leasing operacyjny. Na przykład, może wystąpić sytuacja, kiedy tytuł własności do przedmiotu leasingu przechodzi przed końcem okresu leasingu w zamian za zmienną opłatę, której wysokość jest równa ówczesnej wartości godziwej przedmiotu leasingu lub, gdy występują warunkowe opłaty leasingowe, w wyniku których leasingobiorca nie ponosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków.

(*) zob. także SKI-27 „Ocena treści ekonomicznej transakcji obejmujących prawną formę leasingu”.

IAS 17

13. Klasyfikacji leasingu dokonuje się na dzień rozpoczęcia leasingu. Jeżeli w jakimkolwiek momencie leasingobiorca i leasingodawca postanawiają zmienić warunki umowy leasingowej, z wyjątkiem jej odnowienia, w sposób, który prowadziłby do zmiany jej klasyfikacji zgodnie z kryteriami określonymi w paragrafach 7-12, gdyby tak zmienione warunki obowiązywałyby od dnia rozpoczęcia leasingu, to zmienioną umowę uznaje się za nową umowę przez okres jej obowiązywania. Jednakże zmiany oszacowań (na przykład zmiany szacowanego ekonomicznego okresu użytkowania bądź wartości końcowej przedmiotu leasingu) lub zmiany okoliczności (np. niedopełnienie warunków umowy leasingowej przez leasingobiorcę) nie upoważniają do zmiany klasyfikacji umowy leasingowej dla celów rachunkowych.
14. Umowy leasingowe dotyczące gruntów i budynków zalicza się do leasingu operacyjnego lub finansowego na tych samych zasadach, co umowy leasingowe dotyczące innych aktywów. Cechą charakterystyczną gruntów jest jednak to, że zazwyczaj mają one nieograniczony ekonomiczny okres użytkowania, a jeżeli nie przewiduje się przeniesienia tytułu prawnego na leasingobiorcę przed końcem okresu leasingu, to nie jest zazwyczaj także przenoszona na leasingobiorcę ani całe ryzyko, ani pożytki z tytułu własności, w związku z czym leasing gruntów jest leasingiem operacyjnym. Opłata wstępna uiszczana z tytułu takiego leasingu to płatne z góry opłaty leasingowe amortyzowane przez okres leasingu zgodnie ze sposobem rozłożenia w czasie czerpania korzyści.
15. W celu klasyfikacji umowy leasingu elementy tej umowy dotyczące gruntów oraz budynków są rozpatrywane odrębnie. Jeżeli zakłada się, że tytuł własności do obu elementów przejdzie na leasingobiorcę do końca okresu leasingu, oba elementy są zaliczane do leasingu finansowego, niezależnie od tego, czy traktuje się je jak jedną czy dwie umowy leasingu, chyba że inne czynniki jasno wskazują, że leasing nie przenosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania jednego lub obu elementów. W sytuacji gdy grunt ma nieograniczony ekonomiczny okres użytkowania, element dotyczący gruntów zalicza się zazwyczaj do leasingu operacyjnego, chyba że zakłada się, że tytuł własności przejdzie na leasingobiorcę przed końcem okresu leasingu, zgodnie z paragrafem 14. Element dotyczący budynku zalicza się leasingu finansowego lub operacyjnego stosownie do paragrafów 7-13.
16. Jeżeli zachodzi konieczność klasyfikacji i księgowego ujęcia leasingu gruntów i budynków, minimalne opłaty z tytułu leasingu (w tym wszelkie zaliczki) są rozliczane odpowiednio na element dotyczący gruntów i element dotyczący budynków proporcjonalnie do względnych wartości godzinnych opłat za udostępnienie elementu gruntu oraz budynku z chwilą rozpoczęcia leasingu. Jeżeli nie jest możliwe rzetelne przypisanie opłat leasingowych do tych dwóch elementów, cały leasing traktuje się jak leasing finansowy, chyba że nie ulega wątpliwości, że oba elementy stanowią leasing operacyjny - w takim wypadku cały leasing jest traktowany jak leasing operacyjny.
17. W przypadku leasingu gruntów i budynków, gdzie kwota, którą początkowo ujęto by jako element dotyczący gruntów, stosownie do paragrafu 20, nie jest istotna, grunty i budynki można traktować jako jedno dla celów klasyfikacji leasingu i zaliczać je do leasingu finansowego lub operacyjnego stosownie do paragrafów 7-13. W takim wypadku, ekonomiczny okres użytkowania budynków stanowi ekonomiczny okres użytkowania całego przedmiotu leasingu.
18. Oddzielna wycena gruntów i budynków nie jest wymagana w sytuacji gdy udział leasingobiorcy zarówno w gruntach jak i budynkach zakwalifikowano do nieruchomości inwestycyjnych stosownie do MSR 40 i przyjęto model wyceny według wartości godziwej. Szczegółowe wyliczenia są tu niezbędne jedynie w wypadku niepewnej klasyfikacji jednego lub obu elementów.
19. Stosownie do MSR 40, leasingobiorca może zaliczyć udziały w nieruchomości, które posiada w postaci leasingu operacyjnego, do nieruchomości inwestycyjnych. W takim przypadku, udział w nieruchomości ujmuje się tak jak gdyby stanowił on leasing finansowy oraz, dodatkowo, do tego składnika aktywów stosuje się model wyceny według wartości godziwej. Leasingobiorca powinien wykazywać leasing jako leasing finansowy, nawet w sytuacji gdy przyszłe zdarzenie zmienia charakter udziału leasingobiorcy w nieruchomości, tak że nie jest już ona traktowana jak nieruchomość inwestycyjna. Będzie to miało miejsce w sytuacji gdy na przykład leasingobiorca:
 - (a) zajmuje nieruchomość, która zostaje następnie zaklasyfikowana jako nieruchomość zajmowana przez właściciela po domniemanym koszcie równym jej wartości godziwej na dzień zmiany sposobu użytkowania,

lub

 - (b) zawiera umowę subleasingu, na mocy którego następuje przekazanie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu posiadania udziałów w nieruchomości niezależnej stronie trzeciej. Tego typu subleasing leasingobiorca wykazuje jako leasing finansowy zawarty ze stroną trzecią, pomimo że strona trzecia może go wykazać jako leasing operacyjny.

LEASING W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH LEASINGOBIORCÓW

IAS 17

Leasing finansowy

Początkowe ujęcie

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

Późniejsza wycena

25. **Minimalne opłaty leasingowe powinny zostać rozdzielone pomiędzy koszty finansowe i zmniejszenie niespłaconego salda zobowiązania. Koszty finansowe powinny być w taki sposób rozliczane na poszczególne okresy objęte okresem leasingu, aby uzyskać stałą okresową stopę procentową w stosunku do niespłaconego salda zobowiązania. Warunkowe opłaty leasingowe należy księgować jako koszty w okresach, w których je poniesiono.**
26. W praktyce, przy rozliczaniu kosztów finansowych na poszczególne okresy objęte okresem leasingu, leasingobiorca może stosować pewne przybliżenia w celu uproszczenia obliczeń.
27. **Leasing finansowy powoduje naliczanie amortyzacji aktywów podlegających amortyzacji, a także kosztów finansowych w każdym z okresów obrotowych. Zasady amortyzacji aktywów podlegających amortyzacji będących przedmiotem leasingu powinny być spójne z zasadami stosowanymi przy amortyzacji własnych aktywów jednostki podlegających amortyzacji, zaś wykazywana amortyzacja powinna być obliczana zgodnie z postanowieniami MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” i MSR 38 „Wartości niematerialne”. Przy braku wystarczającej pewności, że leasingobiorca uzyska tytuł własności przed końcem okresu leasingu, dany składnik aktywów należy umorzyć przez krótszy z dwóch okresów: okres leasingu lub okres użytkowania.**
28. W okresie przewidywanego używania, wartość przedmiotu leasingu podlegająca amortyzacji, jest w sposób systematyczny odpisywana w poszczególnych okresach obrotowych, zgodnie z zasadami amortyzacji przyjętymi przez leasingobiorcę w odniesieniu do własnych aktywów podlegających amortyzacji. Jeżeli istnieje przy tym wystarczająca pewność, że leasingobiorca uzyska tytuł własności przed końcem okresu leasingu, to okres przewidywanego używania składnika aktywów jest równy okresowi jego użytkowania. W przeciwnym razie należy go amortyzować przez krótszy z dwóch okresów: okres leasingu lub okres użytkowania.

IAS 17

29. Suma kosztów amortyzacji składnika aktywów i kosztów finansowych w poszczególnych okresach rzadko równa jest sumie opłat leasingowych płatnych w danym okresie. W związku z tym niewłaściwe jest ujmowanie w rachunku zysków i strat po prostu należnych opłat leasingowych. Analogicznie, jest mało prawdopodobne, aby po rozpoczęciu okresu leasingu składnik aktywów i dotyczące go zobowiązanie były równe co do wartości.
30. Aby określić, czy nastąpiła utrata wartości przedmiotu leasingu, jednostka stosuje MSR 36 „Utrata wartości aktywów”.
31. **Oprócz spełnienia wymogów MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja” leasingobiorcy powinni ujawniać następujące informacje dotyczące leasingu finansowego:**
- (a) **wartość bilansową netto na dzień bilansowy dla każdej grupy aktywów,**
 - (b) **uzgodnienie różnicy pomiędzy łączną kwotą przyszłych minimalnych opłat leasingowych na dzień bilansowy, a ich wartością bieżącą. Ponadto jednostka powinna ujawniać łączną kwotę przyszłych minimalnych opłat leasingowych na dzień bilansowy oraz ich wartość bieżącą, płatnych w każdym z poniższych okresów:**
 - (i) **do roku,**
 - (ii) **od roku do pięciu lat,**
 - (iii) **powyżej pięciu lat.**
 - (c) **warunkowe opłaty leasingowe ujęte jako koszt danego okresu obrotowego,**
 - (d) **ustaloną na dzień bilansowy sumę przyszłych minimalnych opłat subleasingowych, których uzyskanie przewiduje się z tytułu nieodwoływalnych umów subleasingowych,**
 - (e) **ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingobiorcę; opis powinien zawierać następujące dane (lecz nie musi się do nich ograniczać):**
 - (i) **podstawę ustalania kwoty warunkowych zobowiązań z tytułu opłat leasingowych,**
 - (ii) **istnienie i warunki przedłużenia umowy lub wykorzystania możliwości zakupu oraz postanowień dotyczących podwyższenia ceny,**

oraz

 - (iii) **ograniczenia wynikające z postanowień umowy leasingowej, np. dotyczące dywidend, dodatkowego zadłużenia czy dodatkowych umów leasingowych.**
32. Ponadto do kwot dotyczących aktywów będących przedmiotem leasingu finansowego mają zastosowanie wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w MSR 16, MSR 36, MSR 38, MSR 40 i MSR 41.

Leasing operacyjny

33. **Opłaty leasingowe z tytułu leasingu operacyjnego należy ujmować jako koszty metodą liniową przez okres leasingu chyba, że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie korzyści czerpanych przez użytkownika (*).**
34. W przypadku leasingu operacyjnego opłaty leasingowe (z wyłączeniem kosztów takich usług jak ubezpieczenie czy konserwacja) rozpoznawane są jako koszty metodą liniową, chyba że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie korzyści czerpanych przez użytkownika, nawet wówczas, gdy opłaty leasingowe dokonywane są w sposób nie odpowiadający tej metodzie.

(*) Zob. także SKI-15 „Leasing operacyjny - Specjalne oferty promocyjne”.

35. Oprócz spełniania wymogów określonych w MSR 32, leasingobiorcy powinni ujawniać następujące informacje dotyczące leasingu operacyjnego:
- (a) łączną kwotę przyszłych minimalnych opłat leasingowych z tytułu nieodwoływalnego leasingu operacyjnego dla każdego z poniższych okresów:
 - (i) do roku,
 - (ii) od roku do pięciu lat,
 - (iii) powyżej pięciu lat,
 - (b) ustaloną na dzień bilansowy sumę przyszłych minimalnych opłat wynikających z umów subleasingu, których uzyskanie przewiduje się z tytułu nieodwoływalnych umów subleasingowych,
 - (c) opłaty leasingowe i subleasingowe ujęte jako koszt danego okresu, z podziałem na minimalne opłaty leasingowe, warunkowe opłaty leasingowe i opłaty subleasingowe,
 - (d) ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingobiorcę; opis powinien zawierać następujące dane (lecz nie musi się do nich ograniczać):
 - (i) podstawę ustalania kwoty warunkowych zobowiązań z tytułu opłat leasingowych,
 - (ii) istnienie i warunki przedłużenia umowy lub wykorzystania możliwości zakupu oraz postanowień dotyczących podwyższenia ceny,

oraz
 - (iii) ograniczenia wynikające z postanowień umowy leasingowej, np. dotyczące dywidend, dodatkowego zadłużenia czy dodatkowych umów leasingowych.

Leasing w sprawozdaniach finansowych leasingodawcy

Leasing finansowy

Początkowe ujęcie

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

IAS 17

Późniejsza wycena

39. **Ujmowanie przychodów finansowych powinno przebiegać w sposób odzwierciedlający stałą okresową stopę zwrotu na inwestycji leasingowej netto dokonanej przez leasingodawcę w ramach leasingu finansowego.**
40. Leasingodawca powinien przyporządkowywać przychody finansowe przez okres leasingu w sposób racjonalny i systematyczny. Przyporządkowanie przychodów rozłożone jest w czasie w sposób odzwierciedlający stałą okresową stopę zwrotu na inwestycji leasingowej netto dokonanej przez leasingodawcę w ramach leasingu finansowego. Opłaty leasingowe dotyczące danego okresu obrotowego, z wyłączeniem kosztów usług, zmniejszają inwestycję leasingową brutto, obniżając zarówno należność główną, jak i kwotę niezrealizowanych przychodów finansowych.
41. Należy regularnie weryfikować szacunkowe niegwarantowane wartości końcowe przyjęte do wyliczenia wartości inwestycji leasingowej brutto leasingodawcy. Jeżeli nastąpiło zmniejszenie szacunkowej niegwarantowanej wartości końcowej, to modyfikuje się sposób rozliczenia w czasie przychodów w okresie leasingu i od razu ujmuje się ewentualne zmniejszenie kwot już zarachowanych.
42. **Leasingodawcy będący producentami lub pośrednikami powinni ujmować zyski lub straty ze sprzedaży w danym okresie, zgodnie z zasadami stosowanymi przez daną jednostkę w przypadku zwykłej sprzedaży. Jeżeli zastosowano sztucznie zaniżone stopy procentowe, to zyski ze sprzedaży powinny być ograniczone do kwoty, którą uzyskano by w przypadku zastosowania rynkowej stopy procentowej. Koszty poniesione przez producentów lub pośredników w związku z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingowej należy ujmować jako koszty z chwilą uznania zysków ze sprzedaży.**
43. Niejednokrotnie producenci lub pośrednicy oferują klientowi wybór między kupnem a leasingiem danego składnika aktywów. Oddanie w leasing finansowy składnika aktywów przez leasingodawcę będącego producentem lub pośrednikiem powoduje powstanie dwóch rodzajów przychodów:
- (a) zysku lub straty odpowiadających zyskowi lub stracie ze zwykłej sprzedaży przedmiotu leasingu po normalnych cenach sprzedaży uwzględniających wszelkie stosowane rabaty ilościowe lub handlowe
- oraz
- (b) przychodów finansowych uzyskiwanych przez okres leasingu.
44. Za przychody ze sprzedaży rozpoznane przez leasingodawcę będącego producentem lub pośrednikiem w momencie rozpoczęcia okresu leasingu uważa się wartość godziwą składnika aktywów oddanego w leasing lub, jeżeli ich kwota jest niższa od wartości godziwej, wartość bieżącą minimalnych opłat leasingowych przypadających leasingodawcy, ustalonych według rynkowej stopy procentowej. Za koszt własny sprzedaży ujęty w momencie rozpoczęcia okresu leasingu uważa się cenę nabycia przedmiotu leasingu (albo jego wartość bilansową, jeżeli jest inna), pomniejszoną o wartość bieżącą niegwarantowanej wartości końcowej. Różnicę pomiędzy przychodami ze sprzedaży, a kosztem własnym sprzedaży stanowi zysk ze sprzedaży, który ujmuje się zgodnie z przyjętymi przez jednostkę zasadami rachunkowości dotyczącymi sprzedaży zwykłej.
45. Aby przyciągnąć klientów, leasingodawcy będący producentami lub pośrednikami czasami proponują sztucznie zaniżone stopy procentowe. Stosowanie takich stóp powodowałoby rozpoznawanie nadmiernej części łącznych przychodów z transakcji już w momencie sprzedaży. Jeżeli stosowane są sztucznie zaniżone stopy procentowe, to zysk ze sprzedaży powinien być ograniczony do kwoty, która zostałaby uzyskana w przypadku zastosowania obciążenia klienta według rynkowej stopy procentowej.
46. Koszty poniesione przez producentów lub pośredników związane z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingu finansowego ujmuje się jako koszty w momencie rozpoczęcia okresu leasingu, ponieważ są one głównie związane z uzyskaniem przez producenta lub pośrednika zysku ze sprzedaży.
47. **Oprócz spełnienia wymogów określonych w MSR 32 leasingodawcy powinni ujawniać następujące informacje dotyczące leasingu finansowego:**
- (a) **uzgodnienie kwoty inwestycji leasingowej brutto na dzień bilansowy z wartością bieżącą minimalnych opłat leasingowych należnych na dany dzień bilansowy. Ponadto jednostka powinna ujawniać kwotę inwestycji leasingowej brutto i wartość bieżącą minimalnych opłat leasingowych należnych na dzień bilansowy dla każdego z poniższych okresów:**
- (i) **do roku,**
- (ii) **od roku do pięciu lat,**
- (iii) **powyżej pięciu lat,**

- (b) *niezrealizowane przychody finansowe,*
- (c) *niegwarantowane wartości końcowe przypadające leasingodawcy,*
- (d) *łącznie rezerwy na nieściągalne należności z tytułu minimalnych opłat leasingowych,*
- (e) *warunkowe opłaty leasingowe ujęte w rachunku zysków i strat za dany okres*
- (f) *ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingodawcę.*

48. Często użyteczne może okazać się ujawnienie - jako wskaźnika rozwoju - inwestycji brutto pomniejszonej o niezrealizowane przychody, z tytułu nowych umów leasingowych zawartych podczas okresu, po potrąceniu odpowiedniej kwoty z tytułu rozwiązanych umów leasingowych.

Leasing operacyjny

49. ***Leasingodawcy powinni w swoim bilansie prezentować aktywa oddane w leasing operacyjny zgodnie z charakterem tych aktywów.***
50. ***Przychody z tytułu leasingu operacyjnego należy rozpoznawać jako przychód metodą liniową przez okres leasingu chyba, że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie zmniejszania się korzyści czerpanych z oddanego w leasing składnika aktywów (*)***.
51. Koszty, łącznie z amortyzacją, poniesione w celu uzyskania przychodów z tytułu leasingu, ujmuje się jako koszty w rachunku zysków i strat. Przychody z tytułu leasingu (z wyjątkiem wpływów z tytułu świadczonych usług, takich jak ubezpieczenie i konserwacja) rozpoznaje się metodą liniową przez okres leasingu, nawet, jeżeli sposób rozłożenia w czasie uzyskiwania wpływów nie odbywa się w sposób odpowiadający metodzie liniowej, chyba, że zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie zmniejszania się korzyści czerpanych z oddanego w leasing składnika aktywów.
52. ***Początkowe koszty bezpośrednie poniesione przez leasingodawców w związku z negocjacjami i działaniami służącymi doprowadzeniu do zawarcia umowy leasingu operacyjnego zwiększają wartość bilansową przedmiotu leasingu i są ujmowane jako koszty w okresie leasingu na tej samej podstawie co przychody z tytułu leasingu.***
53. ***Sposób amortyzowania oddanych w leasing składników aktywów podlegających amortyzacji powinien być zgodny ze zwykłymi zasadami amortyzacji przyjętymi przez leasingodawcę w odniesieniu do zbliżonych aktywów, zaś odpisy amortyzacyjne powinny być obliczane zgodnie z postanowieniami MSR 16 i MSR 38.***
54. Aby określić, czy nastąpiła utrata wartości przedmiotu leasingu, jednostka stosuje MSR 36.
55. Leasingodawca będący producentem lub pośrednikiem nie ujmuje żadnych zysków ze sprzedaży przy zawarciu umowy leasingu operacyjnego, ponieważ nie jest ona równoważna sprzedaży.
56. ***Oprócz spełnienia wymogów określonych w MSR 32 leasingodawcy powinni ujawniać następujące informacje dotyczące leasingu operacyjnego:***
- (a) ***przyszłe minimalne opłaty leasingowe z tytułu nieodwołalnego leasingu operacyjnego: w łącznej kwocie oraz w podziale na poniższe okresy:***
 - (i) *do roku,*
 - (ii) *od roku do pięciu lat,*
 - (iii) *powyżej pięciu lat,*
 - (b) ***łącznie kwoty warunkowych opłat leasingowych rozpoznane jako przychód w okresie oraz***
 - (c) ***ogólny opis postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingodawcę.***

(*) Zob. także SKI-15 „Leasing operacyjny - Specjalne oferty promocyjne”.

IAS 17

57. Ponadto, w odniesieniu do aktywów oddanych w leasing na podstawie umów leasingu operacyjnego obowiązują leasingobiorców wymogi dotyczące ujawniania informacji określone w MSR 16, MSR 36, MSR 38, MSR 40 i MSR 41.

SPRZEDAŻ I LEASING ZWROTNY

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

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

67. *Z zastrzeżeniem paragrafu 68, zalecane (choć nie wymagane) jest stosowanie niniejszego standardu retrospektywnie. Jeżeli standard nie jest stosowany retrospektywnie, to saldo każdego dotychczas obowiązującego leasingu finansowego uznaje się za prawidłowo ustalone przez leasingodawcę i od tej pory rozlicza się zgodnie z postanowieniami niniejszego standardu.*
68. *Jednostka, która zastosowała już MSR 17 (zaktualizowany w 1997 r.) powinna zastosować zmiany wprowadzone przez niniejszy standard z mocą wsteczną do wszystkich umów leasingu lub, w przypadku, gdy nie zastosowano MSR 17 (zaktualizowanego w 1997 r.) retrospektywnie, do wszystkich umów leasingu zawartych po zastosowaniu tego standardu po raz pierwszy.*

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

IAS 17

69. *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 17(ZAKTUALIZOWANEGO W 1997 R.)

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

IAS 17

ZAŁĄCZNIK

Zmiany w innych standardach i interpretacjach

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

A1. [Poprawka nie ma zastosowania do tekstu standardu].

A2. [Poprawka nie ma zastosowania do tekstu standardu].

Skutki zmian kursów wymiany walut obcych

SPIS TREŚCI	Ustp
Cele	1-2
Zakres	3-7
Definicje	8-16
Szczegółowe omówienie definicji	9-16
Waluta funkcjonalna	9-14
Inwestycje netto w jednostce działającej za granicą	15
Pozycje pieniężne	16
Podsumowanie podejścia wymaganego przez niniejszy standard	17-19
Wykazywanie transakcji w walutach obcych w walucie funkcjonalnej	20-37
Ujęcie początkowe	20-22
Sprawozdawczość na kolejne dni bilansowe	23-26
Ujmowanie różnic kursowych	27-34
Zmiana waluty funkcjonalnej	35-37
Stosowanie waluty prezentacji innej niż waluta funkcjonalna	38-49
Przeliczanie na walutę prezentacji	38-43
Przeliczanie jednostki działającej za granicą	44-47
Zbycie jednostki działającej za granicą	48-49
Skutki podatkowe wszystkich różnic kursowych	50
Ujawnianie informacji	51-57
Data wejścia w życie i przepisy przejściowe	58-60
Wycofanie pozostałych interpretacji i standardów	61-62

Niniejszy zaktualizowany standard zastępuje MSR 21 (zaktualizowany w 1993 r.) „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych” i stosuje się w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

CELE

1. Jednostka może prowadzić działalność gospodarczą za granicą w dwojaki sposób. Może przeprowadzać transakcje w walutach obcych lub posiadać jednostki działające za granicą. Ponadto jednostka może prezentować swoje sprawozdania finansowe w walucie obcej. Niniejszy standard ma na celu określić, w jaki sposób ujmować transakcje w walutach obcych i jednostki działające za granicą w sprawozdaniach finansowych jednostki oraz w jaki sposób przeliczać sprawozdania finansowe na walutę prezentacji.

IAS 21

2. Najważniejsze kwestie to wybór kursu (lub kursów) wymiany walut obcych, który należy zastosować i ustalenie sposobu, w jaki należy wykazywać skutki zmian kursów wymiany walut obcych w sprawozdaniu finansowym.

ZAKRES

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

DEFINICJE

8. *Poniższe terminy zostały użyte w tym standardzie w następującym znaczeniu:*

Kurs zamknięcia stanowi natychmiastowy kurs wymiany na dzień bilansowy.

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

Kurs wymiany jest wskaźnikiem stosowanym przy wymianie dwóch walut.

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

Waluta obca jest walutą inną niż waluta funkcjonalna jednostki.

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

(*) Zob. również SKI-7 „Wprowadzenie Euro”

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

Grupa kapitałowa składa się z jednostki dominującej i wszystkich jej jednostek zależnych.

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

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

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

Natychmiastowy kurs wymiany stanowi kurs wymiany natychmiastowego wykonania.

Szczegółowe omówienie definicji

Waluta funkcjonalna

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

IAS 21

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

Inwestycje netto w jednostce działającej za granicą

15. Jednostka może posiadać pozycję pieniężną w postaci należności lub zobowiązania w stosunku do jednostki działającej za granicą. Pozycja pieniężna, której rozliczenie nie jest planowane bądź prawdopodobne w dającej się przewidzieć przyszłości, jest - w istocie - częścią inwestycji netto tej jednostki w jednostce działającej za granicą i jest ona ujmowana zgodnie z paragrafami 32 i 33. Przykładami takich pozycji pieniężnych mogą być długoterminowe należności lub pożyczki. Nie obejmują one należności i zobowiązań z tytułu dostaw i usług.

Pozycje pieniężne

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

PODSUMOWANIE PODEJŚCIA WYMAGANEGO PRZEZ NINIEJSZY STANDARD

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

WYKAZYWANIE TRANSAKCJI W WALUTACH OBCYCH W WALUCIE FUNKCJONALNEJ

IAS 21

Ujęcie początkowe

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

Sprawozdawczość na kolejne dni bilansowe

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

IAS 21

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

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

Ujmowanie różnic kursowych

27. Jak wspomniano w paragrafie 3, MSR 39 ma zastosowanie do rachunkowości zabezpieczeń pozycji w walucie obcej. Zastosowanie rachunkowości zabezpieczeń wymaga od jednostki rozliczenia niektórych różnic kursowych w inny sposób niż ujęcie różnic kursowych wymagane przez niniejszy standard. Na przykład, MSR 39 wymaga, aby różnice kursowe dotyczące pozycji pieniężnych, które spełniają kryteria instrumentów zabezpieczających przepływy środków pieniężnych, wykazywane były początkowo w kapitale własnym, w takim stopniu, w jakim zabezpieczenie jest efektywne.
28. **Różnice kursowe powstające z tytułu rozliczania pozycji pieniężnych lub z tytułu przeliczania pozycji pieniężnych po kursach innych niż te, po których zostały one przeliczone w momencie ich początkowego ujęcia w danym okresie lub w poprzednich sprawozdaniach finansowych, należy ujmować w wyniku finansowym okresu, w którym powstają, z wyjątkiem sytuacji omówionych w paragrafie 32.**
29. Gdy zawarcie transakcji w walucie obcej prowadzi do powstania pozycji pieniężnych i gdy zachodzi zmiana kursu wymiany w okresie między dniem zawarcia transakcji a dniem jej rozliczenia, powstają różnice kursowe. Jeżeli transakcja jest rozliczana w tym samym okresie obrotowym, w którym ją zawarto, to wszystkie związane z nią różnice kursowe ujmują się w tym okresie. Jeżeli jednak transakcja jest rozliczana w kolejnym okresie obrotowym, różnice kursowe ujęte w każdym z następujących okresów, aż do czasu rozliczenia transakcji ustala się na podstawie zmian kursów wymiany, które miały miejsce w każdym kolejnym okresie.
30. **W przypadku, gdy zyski lub straty z tytułu pozycji niepieniężnych ujmują się bezpośrednio w kapitale własnym, wszystkie elementy tych zysków lub strat, dotyczące różnic kursowych, należy ujmować bezpośrednio w kapitale własnym. I odwrotnie, w przypadku, gdy zyski lub straty z tytułu pozycji niepieniężnych ujmują się w wyniku finansowym, wszystkie elementy tych zysków lub strat, dotyczące różnic kursowych, należy ujmować w wyniku finansowym.**
31. Inne standardy wymagają, aby niektóre zyski i straty były ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym. Na przykład, MSR 16 wymaga, aby niektóre zyski i straty wynikające z aktualizacji wyceny rzeczowych aktywów trwałych były ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym. Jeżeli taki składnik aktywów zostanie wyceniony w walucie obcej, paragraf 23 c) niniejszego standardu wymaga, aby wartość przeszacowana została przeliczona po kursie obowiązującym w dniu, na który ta wartość została ustalona, co skutkuje powstaniem różnic kursowych, które są również ujmowane w kapitale własnym.
32. **Różnice kursowe powstałe na pozycjach pieniężnych, które stanowią część inwestycji netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w jednostce działającej za granicą (zob. paragraf 15), należy ujmować odpowiednio w wyniku finansowym w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe lub w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki działającej za granicą. W sprawozdaniu finansowym obejmującym jednostkę działającą za granicą i jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe (np. w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, w przypadku, gdy jednostka działająca za granicą jest jednostką zależną), takie różnice kursowe należy początkowo ujmować w oddzielnej pozycji kapitału własnego i ujmować w wyniku finansowym w momencie zbycia inwestycji netto zgodnie z paragrafem 48.**
33. W przypadku, gdy pozycja pieniężna stanowi część inwestycji netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w jednostce działającej za granicą i jest wyrażona w walucie funkcjonalnej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, różnice kursowe powstają w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki działającej za granicą, zgodnie z paragrafem 28. Podobnie, jeżeli pozycja ta jest wyrażona w walucie funkcjonalnej jednostki działającej za granicą, różnice kursowe powstają w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, zgodnie z paragrafem 28. Takie różnice kursowe przenosi się do oddzielnej pozycji kapitału własnego w sprawozdaniu finansowym obejmującym jednostkę działającą za granicą i jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe (tj. w sprawozdaniu finansowym, w którym jednostka działająca za granicą jest konsolidowana metodą pełną, proporcjonalną lub wyceniana metodą praw własności). Jednakże pozycja pieniężna stanowiąca część inwestycji netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w jednostce działającej za granicą może być wyrażona w walucie innej niż waluta funkcjonalna jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe lub jednostki działającej za granicą. Różnic kursowych powstających przy przeliczaniu pozycji pieniężnej na waluty funkcjonalne jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe i jednostki działającej za granicą nie przenosi się do oddzielnej pozycji kapitału własnego w sprawozdaniu finansowym obejmującym jednostkę działającą za granicą i jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe (tj. nadal są one ujmowane w wyniku finansowym).

34. W przypadku, gdy jednostka prowadzi księgi rachunkowe w walucie innej niż jej waluta funkcjonalna, w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego jednostka przelicza wszystkie kwoty na walutę funkcjonalną zgodnie z paragrafami 20-26. Skutkuje to powstaniem w walucie funkcjonalnej takich samych kwot, co kwoty, które powstałyby, gdyby pozycje te zostały początkowo ujęte w walucie funkcjonalnej. Na przykład, pozycje pieniężne są przeliczane na walutę funkcjonalną po kursie zamknięcia, a pozycje niepieniężne wyceniane po koszcie historycznym przelicza się po kursie wymiany obowiązującym w dniu zawarcia transakcji, która doprowadziła do ich ujęcia.

Zmiana waluty funkcjonalnej

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

STOSOWANIE WALUTY PREZENTACJI INNEJ NIŻ WALUTA FUNKCJONALNA

Przeliczanie na walutę prezentacji

38. Jednostka może prezentować swoje sprawozdania finansowe w dowolnej walucie (lub walutach). Jeżeli waluta prezentacji różni się od waluty funkcjonalnej jednostki, przelicza ona swój wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową na walutę prezentacji. Na przykład, jeżeli grupa kapitałowa składa się z indywidualnych jednostek stosujących różne waluty funkcjonalne, wyniki finansowe oraz sytuację majątkową i finansową poszczególnych jednostek wyraża się we wspólnej walucie, tak, aby możliwa była prezentacja skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
39. **Wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową jednostki, której waluta funkcjonalna nie jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, należy przeliczyć na inną walutę prezentacji z zastosowaniem następujących procedur:**
- a) **aktywa i pasywa każdego prezentowanego bilansu (tj. z uwzględnieniem danych porównawczych) należy przeliczyć po kursie zamknięcia na dany dzień bilansowy;**
 - b) **przychody i koszty w każdym rachunku zysków i strat (tj. z uwzględnieniem danych porównawczych) należy przeliczyć po kursach wymiany na dzień zawarcia transakcji**
- oraz**
- c) **wszystkie powstałe różnice kursowe należy ująć w oddzielnej pozycji kapitału własnego.**
40. Z przyczyn praktycznych, do przeliczania pozycji przychodów i kosztów często stosuje się kurs wymiany zbliżony do kursów wymiany obowiązujących w dniu zawarcia transakcji, na przykład średni kurs wymiany w danym okresie. Jednakże, w przypadku znacznych wahań kursów wymiany zastosowanie kursu średniego w danym okresie nie jest właściwe.
41. Różnice kursowe, o których mowa w paragrafie 39 c), wynikają z:
- a) przeliczenia przychodów i kosztów po kursach wymiany na dzień zawarcia transakcji oraz aktywów i pasywów po kursie zamknięcia. Różnice te powstają zarówno w przypadku pozycji przychodów i kosztów ujętych w wyniku finansowym, jak i tych ujętych bezpośrednio w kapitale własnym.

IAS 21

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

Tych różnic kursowych nie ujmuje się w wyniku finansowym, ponieważ zmiany kursów wymiany walut mają niewielki wpływ lub nie mają bezpośredniego wpływu na bieżące i przyszłe przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej. W przypadku, gdy różnice kursowe dotyczą jednostki działającej za granicą, która podlega konsolidacji, ale nie jest w całości własnością jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, wynikające z przeliczenia zakumulowane różnice kursowe, które można przyporządkować udziałom mniejszości, przypisuje się udziałom mniejszości i wykazuje w skonsolidowanym bilansie jako ich część.

42. Wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową jednostki, której waluta funkcjonalna jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, należy przeliczyć na inną walutę prezentacji z zastosowaniem następujących procedur:

- a) **wszystkie kwoty (tj. aktywa, pasywa, pozycje kapitału własnego, przychody i koszty, w tym dane porównawcze) należy przeliczyć po kursie zamknięcia obowiązującym na ostatni dzień bilansowy;**

jednakże w sytuacji,

- b) *gdy kwoty przeliczane są na walutę gospodarki nie będącej gospodarką hiperinflacyjną, danymi porównawczymi będą dane przedstawione jako kwoty za rok bieżący w sprawozdaniu finansowym za rok poprzedzający (tj. nie skorygowane o późniejsze zmiany poziomu cen lub późniejsze zmiany kursów wymiany).*

43. Jeżeli walutą funkcjonalną jednostki jest waluta gospodarki hiperinflacyjnej, przed zastosowaniem metody przeliczeniowej opisanej w paragrafie 42, jednostka powinna przekształcić swoje sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”, z wyjątkiem danych porównawczych przeliczanych na walutę gospodarki nie będącej gospodarką hiperinflacyjną (zob. paragraf 42 b)). Jeżeli gospodarka przestała być gospodarką hiperinflacyjną i jednostka nie przekształca już swoich sprawozdań finansowych zgodnie z MSR 29, powinna ona posłużyć się kwotami skorygowanymi do poziomu cen na dzień, w którym zaprzestała przekształcania swoich sprawozdań finansowych jako kosztem historycznym podlegającym przeliczeniu na walutę prezentacji.

Przeliczanie jednostki działającej za granicą

44. Paragrafy 45-47, w uzupełnieniu paragrafów 38-43, mają zastosowanie w przypadku, gdy wynik finansowy oraz sytuacja majątkowa i finansowa jednostki działającej za granicą przeliczane są na walutę prezentacji, tak aby umożliwić ujęcie jednostki działającej za granicą w sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe w drodze konsolidacji metodą pełną, proporcjonalną lub wyceną metodą praw własności.

45. Włączenia wyniku finansowego oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki działającej za granicą do wyniku finansowego oraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe dokonuje się w ramach zwykłych procedur konsolidacyjnych, takich jak wyłączenie sald wzajemnych rozrachunków między jednostkami grupy kapitałowej oraz transakcji pomiędzy jednostkami grupy kapitałowej (zob. MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe” oraz MSR 31 „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach”). Jednakże wewnątrzgrupowych aktywów (lub pasywów) pieniężnych, niezależnie od tego, czy są one krótkoterminowe czy długoterminowe, nie można wyeliminować w korespondencji z wewnątrzgrupowymi pasywami (lub aktywami) bez wykazania skutków wahań kursów wymiany walut w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Jest to spowodowane tym, że pozycje pieniężne stanowią zobowiązanie do przekształcenia jednej waluty w drugą, a zatem narażają jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe na zyski lub straty z tytułu wahania kursów walut. W związku z tym, w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe tego rodzaju różnice kursowe ujmuje się nadal w wyniku finansowym lub, jeżeli powstają w okolicznościach przedstawionych w paragrafie 32, zalicza się je do kapitału własnego aż do momentu zbycia jednostki działającej za granicą.

46. Jeżeli sprawozdanie finansowe jednostki działającej za granicą sporządzane jest na inny dzień niż sprawozdanie jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, jednostka działająca za granicą sporządza często dodatkowe sprawozdanie finansowe na ten sam dzień, co jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe. Gdy tak się nie dzieje, MSR 27 zezwala na wykorzystanie innej daty sporządzenia sprawozdania finansowego pod warunkiem, że odległość czasowa między tymi datami jest nie większa niż trzy miesiące i że dokonane zostaną korekty z tytułu skutków wszelkich znaczących transakcji lub innych zdarzeń mających miejsce pomiędzy tymi datami. W takiej sytuacji aktywa i pasywa jednostki działającej za granicą są przeliczane po kursie wymiany obowiązującym na dzień bilansowy jednostki działającej za granicą. Dokonuje się korekt z tytułu istotnych zmian kursów wymiany do dnia bilansowego jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR 27. To samo podejście stosuje się w przypadku wyceny jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć metodą praw własności oraz w przypadku konsolidacji wspólnych przedsięwzięć metodą proporcjonalną zgodnie z MSR 28 „Udziały w jednostkach stowarzyszonych” i MSR 31.

47. **Wartość firmy powstającą w wyniku nabycia jednostki działającej za granicą oraz jakiegokolwiek korekty wartości bilansowej aktywów i pasywów do poziomu wartości godziwej, powstałe w wyniku nabycia jednostki działającej za granicą traktuje się jako aktywa i pasywa jednostki działającej za granicą. W związku z tym należy je wyrażać w walucie funkcjonalnej jednostki działającej za granicą i przeliczać po kursie zamknięcia zgodnie z paragrafami 39 i 42.**

Zbycie jednostki działającej za granicą

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

SKUTKI PODATKOWE WSZYSTKICH RÓŻNIC KURSOWYCH

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

UJAWNIANIE INFORMACJI

51. **W paragrafach 53 i 55-57, w przypadku grupy kapitałowej, odniesienia do „waluty funkcjonalnej” mają zastosowanie do waluty funkcjonalnej jednostki dominującej.**
52. **Jednostka powinna ujawnić:**
- a) **kwotę różnic kursowych ujętych w rachunku zysków i strat z wyjątkiem różnic wynikających z instrumentów finansowych wycenianych według wartości godziwej poprzez rachunek zysków i strat zgodnie z MSR 39**
- oraz
- b) **różnice kursowe netto zaliczone do oddzielnej pozycji kapitału własnego oraz uzgodnienie kwoty tego rodzaju różnic kursowych na początek i na koniec okresu.**
53. **Jeżeli waluta prezentacji różni się od waluty funkcjonalnej, należy stwierdzić ten fakt oraz podać walutę funkcjonalną i przyczyny zastosowania innej waluty prezentacji.**
54. **W przypadku zmiany waluty funkcjonalnej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe lub znaczącej jednostki działającej za granicą, należy ujawnić ten fakt oraz przyczyny zmiany waluty funkcjonalnej.**
55. **Jeżeli jednostka prezentuje swoje sprawozdania finansowe w walucie innej niż jej waluta funkcjonalna, powinna ona określić te sprawozdania finansowe jako zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej jedynie wtedy, gdy spełniają one wszystkie wymogi każdego mającego zastosowanie standardu i interpretacji, w tym metody przeliczeniowej przedstawionej w paragrafach 39 i 42.**

IAS 21

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

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

58. Jednostka powinna stosować niniejszy standard do lat obrotowych zaczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeżeli jednostka zastosuje niniejszy standard do okresu zaczynającego się przed 1 stycznia 2005 r., powinna ona ujawnić ten fakt.
59. Jednostka powinna stosować paragraf 47 prospektywnie do każdego nabycia mającego miejsce po rozpoczęciu okresu sprawozdawczego, w którym niniejszy standard zostanie zastosowany po raz pierwszy. Dopuszcza się stosowanie paragrafu 47 retrospektywnie do wcześniejszego nabycia. W przypadku nabycia jednostki działającej za granicą, które zostało ujęte prospektywnie, lecz które miało miejsce przed dniem, w którym niniejszy standard zostanie zastosowany po raz pierwszy, jednostka nie powinna przekształcać danych za lata poprzednie i w związku z tym, jeżeli będzie to wskazane, może traktować wartość firmy i korekty do wartości godziwej wynikające z tego nabycia jako aktywa i pasywa jednostki, nie zaś jako aktywa i pasywa jednostki działającej za granicą. W związku z tym, wartość firmy i korekty do wartości godziwej są już wyrażone w walucie funkcjonalnej jednostki lub też stanowią pozycje niepieniężne w walucie obcej, które są wykazywane z zastosowaniem kursu wymiany obowiązującego na dzień nabycia.
60. Wszelkie inne zmiany wynikające z zastosowania niniejszego standardu należy ujmować zgodnie z wymogami MSR 8 „Zasady rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i błędy”.

WYCOFANIE POZOSTAŁYCH INTERPRETACJI I STANDARDÓW

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

ZAŁĄCZNIK

IAS 21

Zmiany pozostałych interpretacji i standardów

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

A1. Paragraf 25 i 25 MSR 7 „Rachunek przepływów pieniężnych” otrzymują następujące brzmienie:

25. **Przepływy środków pieniężnych powstające w wyniku transakcji dokonywanych w walutach obcych księguje się w walucie funkcjonalnej jednostki, przy zastosowaniu kursu wymiany waluty obcej na walutę funkcjonalną z dnia zrealizowania przepływu środków pieniężnych.**
26. **Przepływy środków pieniężnych jednostki zależnej działającej za granicą przelicza się po kursie wymiany waluty obcej na walutę funkcjonalną z dnia zrealizowania przepływu środków pieniężnych.**

A2. SR 12 „Podatek dochodowy” został zmieniony w następujący sposób:

Paragraf 1 Wprowadzenia (obecnie WP2.) otrzymuje następujące brzmienie:

WP2. ...

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

- a) niepieniężne aktywa i zobowiązania jednostki są wyceniane w jej walucie funkcjonalnej, a jej dochód do opodatkowania lub strata podatkowa (i stąd wartość podatkowa niepieniężnych aktywów i zobowiązań) jest określana w innej walucie,
- b) ...

Paragrafy 41 i 62 otrzymują następujące brzmienie:

41. Niepieniężne aktywa i zobowiązania jednostki są wyceniane w jej walucie funkcjonalnej (zob. MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”). Jeśli dochód do opodatkowania lub strata podatkowa jednostki (i stąd wartość podatkowa niepieniężnych aktywów i zobowiązań) jest określana w innej walucie, to zmiany kursów wymiany powodują powstanie różnic przejściowych skutkujących utworzeniem rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub (zgodnie z paragrafem 24) wykazaniem składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Wynikający z powyższego odroczonego podatek dochodowy pomniejsza lub powiększa zysk lub stratę (zob. paragraf 58).
62. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wymagają lub dopuszczają, aby pewne pozycje bezpośrednio zmniejszały lub zwiększały kapitał własny. Przykładami takich pozycji są:

...

- c) różnice kursowe spowodowane przekształceniem sprawozdania finansowego jednostki zagranicznej (zob. MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”)

oraz

...

A3. MSR 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji” został zmieniony w następujący sposób:

1. **Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do podstawowych sprawozdań finansowych (włącznie ze skonsolidowanymi sprawozdaniami finansowymi) wszystkich jednostek gospodarczych, których walutą funkcjonalną jest waluta gospodarki ogarniętej hiperinflacją.**

IAS 21

Paragraf 8 otrzymuje następujące brzmienie:

8. *Sprawozdania finansowe jednostki gospodarczej, której walutę funkcjonalną stanowi waluta gospodarki hiperinflacyjnej, niezależnie od tego, czy opierają się na metodzie kosztu historycznego czy aktualnej ceny nabycia, powinny być wyrażone w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy. Dane porównawcze z okresów poprzednich, wymagane zgodnie z MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” oraz wszelkie inne informacje odnoszące się do okresów ubiegłych, powinny być także wyrażone w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy. Na potrzeby zaprezentowania kwot porównawczych w innej walucie prezentacji, stosuje się paragraf 42 b) i 43 MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych” (zaktualizowanego w 2003 r.).*

Paragraf 17 otrzymuje następujące brzmienie:

17. Ogólny indeks cen może być niedostępny w odniesieniu do okresów, które zgodnie z niniejszym standardem podlegają obowiązkowi przekształcenia rzeczowych aktywów trwałych. W takich przypadkach konieczne może być posłużenie się szacunkami opartymi na przykład na zmianach w kursie wymiany waluty funkcjonalnej na relatywnie stabilną walutę obcą.

Paragraf 23 został usunięty.

Paragraf 31 otrzymuje następujące brzmienie:

31. Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto jest ujmowana w sprawozdaniu zgodnie z paragrafami 27 i 28.

Paragraf 34 otrzymuje następujące brzmienie:

34. Niezależnie od stosowanej metody (według aktualnych cen nabycia lub kosztu historycznego), dane porównawcze za ubiegłe okresy sprawozdawcze, należy przekształcić z zastosowaniem ogólnego indeksu cen w taki sposób, aby porównywane sprawozdania finansowe były prezentowane w jednostkach miary obowiązujących na końcu okresu sprawozdawczego. Informacje, które są ujawniane w odniesieniu do wcześniejszych okresów powinny również być prezentowane w jednostkach miary obowiązujących na końcu okresu sprawozdawczego. Na potrzeby zaprezentowania kwot porównawczych w innej walucie prezentacji, stosuje się paragraf 42 b) i 43 MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych” (zaktualizowanego w 2003 r.).

Paragraf 39 otrzymuje następujące brzmienie:

39. *Należy ujawnić następujące informacje:*

- a) *fakt przekształcenia sprawozdań finansowych i danych porównawczych z ubiegłych okresów z powodu zmian w ogólnej sile nabywczej waluty funkcjonalnej oraz, że w wyniku powyższego wyrażone są w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy,*

...

A4. [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].

A5. [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].

A6. Paragraf 107 MSR 38 „Wartości niematerialne” otrzymuje następujące brzmienie:

107. *W sprawozdaniu finansowym należy ujawnić następujące informacje w podziale na grupy wartości niematerialnych, stosując rozróżnienie na wartości niematerialne wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie i pozostałe wartości niematerialne:*

...

- e) *uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartością z końca okresu, pokazujące:*

...

- vii) *różnice kursowe netto z przeliczenia sprawozdania finansowego na walutę prezentacji oraz przeliczenia działalności jednostek zagranicznych na stosowaną przez jednostkę gospodarczą walutę prezentacji*

oraz

...

A7. Paragraf 50 MSR 41 „Rolnictwo” otrzymuje następujące brzmienie:

50. **Jednostka gospodarcza przedstawia uzgodnienie wartości bilansowych aktywów biologicznych na koniec i na początek bieżącego okresu. Uzgodnienie powinno obejmować:**

...

f) **różnice kursowe netto z przeliczenia sprawozdania finansowego na walutę prezentacji oraz przeliczenia działalności jednostek zagranicznych na stosowaną przez jednostkę gospodarczą walutę prezentacji**

oraz

...

A8. SKI-7 „Wprowadzenie waluty Euro” został zmieniony w następujący sposób:

Paragraf 4 otrzymuje następujące brzmienie:

4. Oznacza to w szczególności, iż:

a) aktywa i zobowiązania pieniężne powstałe w wyniku przeprowadzonych w walucie obcej transakcji należy przeliczać na walutę funkcjonalną po kursie zamknięcia. Wszystkie różnice kursowe walut należy niezwłocznie ujmować jako przychody lub koszty. Wyjątek stanowi stosowanie dotychczasowych zasad (polityki) rachunkowości dotyczących zysków i strat z tytułu różnic kursowych powiązanych z zabezpieczeniami prognozowanych transakcji przed ryzykiem walutowym.

b) skumulowane różnice kursowe wynikające z przeliczenia sprawozdań finansowych podmiotów zagranicznych należy nadal zaliczać do kapitału własnego i ujmować je jako przychody lub koszty tylko w przypadku wyzbycia się inwestycji netto w podmiocie zagranicznym.

...

Informacja o dacie wejścia została zmieniona w następujący sposób:

Data wejścia w życie: Niniejszą interpretację stosuje się począwszy od dnia 1 czerwca 1998 r. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości należy uwzględnić zgodnie z wymogami MSR 8.

A9. MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy” został zmieniony w następujący sposób:

W załączniku B dodano paragraf B1A i B1B:

B1A. Jednostka nie musi stosować MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych” retrospektywnie do korekt wartości godziwej oraz do wartości firmy powstałej w wyniku połączenia jednostek gospodarczych, które miało miejsce przed dniem przejścia na MSSF. Jeżeli jednostka nie zastosuje MSR 21 retrospektywnie do tych korekt wartości godziwej i do wartości firmy, wówczas powinna traktować je jako aktywa i zobowiązania jednostki a nie aktywa i zobowiązania jednostki przejmowanej. Dlatego te korekty wartości firmy i wartości godziwej albo już zostały wyrażone w walucie funkcjonalnej jednostki lub stanowią pozycje niepieniężne w walucie obcej, które zostały wykazane z zastosowaniem kursu wymiany przyjętego zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

B1B. Jednostka może stosować MSR 21 retrospektywnie w odniesieniu do korekt wartości godziwej i do wartości firmy powstającej w wyniku:

a) wszystkich połączeń jednostek gospodarczych, które miały miejsce przed dniem przejścia na MSSF

lub

b) wszystkich połączeń jednostek gospodarczych, które jednostka postanowi przekształcić w celu spełnienia wymogów MSR 22, zgodnie z powyższym paragrafem B1.

IAS 24

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 24

Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych

SPIS TREŚCI	Ustp
Cel	1
Zakres	2-4
Cel ujawniania informacji na temat podmiotów powiązanych	5-8
Definicje	9-11
Ujawnianie informacji	12-22
Data wejścia w życie	23
Wycofanie MSR 24 (przekształconego w 1994 r.)	24

Niniejszy standard zastępuje MSR 24 (zaktualizowany w 1999 r.) „Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych” i powinien być stosowany dla rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. lub później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

CEL

1. Celem niniejszego standardu jest zapewnienie, aby sprawozdanie finansowe jednostki ujawniało informacje niezbędne do zwrócenia uwagi na prawdopodobieństwo, że na sytuację finansową, bądź zysk lub stratę jednostki gospodarczej może wpływać fakt istnienia podmiotów powiązanych oraz transakcje i nierozliczone salda należności lub zobowiązań pomiędzy takimi podmiotami..

ZAKRES

2. *Niniejszy standard należy stosować w odniesieniu do:*
 - a) *identyfikacji związków i transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi;*
 - b) *identyfikacji nierozliczonych sald należności i zobowiązań pomiędzy jednostką a jej podmiotami powiązanymi;*
 - c) *identyfikacji okoliczności, w jakich wymagane jest ujawnienie pozycji wymienionych w podpunktach a) i b);*

oraz
 - d) *określenia informacji, które powinny być ujawnione w odniesieniu do takich pozycji.*
3. *Standard wymaga, aby informacje dotyczące transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz nierozliczonych sald należności i zobowiązań pomiędzy nimi były ujawniane w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej wspólnika lub inwestora, sporządzonym zgodnie z MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”.*
4. Transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz nierozliczone salda należności i zobowiązań w stosunku do innych jednostek w grupie ujawnia się w sprawozdaniu finansowym jednostki. Transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz nierozliczone salda należności i zobowiązań wewnątrz grupy kapitałowej wyłącza się na etapie sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy.

CEL UJAWNIANIA INFORMACJI NA TEMAT PODMIOTÓW POWIĄZANYCH

IAS 24

5. Związki pomiędzy podmiotami powiązаныmi są naturalną cechą działalności handlowej i gospodarczej. Na przykład, jednostki często prowadzą część swej działalności poprzez jednostki zależne, wspólne przedsięwzięcia oraz jednostki stowarzyszone. W takich okolicznościach możliwość wpływania przez jednostkę na politykę finansową i operacyjną spółek będących przedmiotem inwestycji odbywa się poprzez kontrolę, współkontrolę lub przy użyciu znaczącego o wpływu.
6. Związki pomiędzy podmiotami powiązаныmi mogą wpływać na zysk lub stratę oraz sytuację finansową jednostki. Podmioty powiązane mogą zawierać transakcje, których podmioty niepowiązane zawierać nie mogą. Na przykład, jednostka zajmująca się sprzedażą towarów po kosztach wytworzenia swojej jednostce dominującej może nie sprzedawać ich na takich samych warunkach innemu odbiorcy. Ponadto, transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi mogą nie być realizowane w takich samych kwotach jak transakcje pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi.
7. Na zysk lub stratę oraz sytuację finansową jednostki mogą wpływać związki pomiędzy podmiotami powiązаныmi nawet wtedy, gdy transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi nie mają miejsca. Już samo istnienie związku może wpływać na transakcje jednostki z innymi podmiotami. Jednostka zależna może na przykład zakończyć związki z partnerem handlowym w momencie nabycia przez jednostkę dominującą jednostki współzależnej w ramach tej samej grupy kapitałowej prowadzącej taką samą działalność, jak poprzedni partner handlowy. Z kolei jedlany podmiot może powstrzymać się od działań na skutek znaczącego wpływu innego podmiotu - jednostka może na przykład otrzymać od swej jednostki dominującej zakaz włączania się w działalność badawczo-rozwojową.
8. W świetle powyższego, wiedza na temat transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, nierozliczonych sald należności i zobowiązań oraz związków między nimi może wpływać na ocenę działalności jednostki przez użytkowników sprawozdania finansowego, w tym na ocenę ryzyka i szans stojących przed jednostką.

DEFINICJE

9. *W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:*

Podmiot powiązany - podmiot uznaje się za powiązany z jednostką, jeżeli:

- a) *podmiot, bezpośrednio lub poprzez jednego lub więcej pośredników:*

- i) *sprawuje kontrolę nad jednostką lub podlega kontroli przez jednostkę lub podlega kontroli przez tę samą jednostkę (dotyczy to jednostek dominujących, jednostek zależnych i jednostek zależnych w ramach tej samej grupy kapitałowej),*

- ii) *posiada udziały w jednostce dające mu możliwość znaczącego wpływania na jednostkę*

lub

- iii) *sprawuje współkontrolę nad jednostką,*

- b) *podmiot jest jednostką stowarzyszoną (według definicji w MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”) z jednostką;*

- c) *podmiot jest wspólnym przedsięwzięciem, w którym jednostka jest współnikiem (patrz MSR 31 „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach”);*

- d) *podmiot jest członkiem kluczowego personelu kierowniczego jednostki lub jej jednostki dominującej,*

- e) *podmiot jest bliskim członkiem rodziny osoby, o której mowa w podpunktach a) albo d),*

IAS 24

- f) podmiot jest jednostką kontrolowaną, współkontrolowaną, bądź jednostką, na którą znacząco wpływa lub posiada w niej znaczącą ilość głosów, bezpośrednio albo pośrednio, osoba, o której mowa w podpunktach d) lub e)

lub

- g) podmiot jest programem świadczeń po okresie zatrudnienia skierowanym do pracowników jednostki, lub do innej dowolnej jednostki będącej podmiotem powiązanym w stosunku do tej jednostki.

Transakcja z podmiotem powiązanym jest przekazaniem zasobów, usług lub zobowiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi niezależnie od tego, czy transakcje są odpłatne.

Bliscy członkowie rodziny osoby są członkami rodziny, co do których istnieje przypuszczenie, że mogą wywierać wpływ, lub podlegać wpływowi tychże osób w swoich kontaktach z jednostką gospodarczą. Można do nich zaliczyć:

- a) partnera życiowego i dzieci,

- b) dzieci partnera życiowego

oraz

- c) osoby pozostające na utrzymaniu osoby albo partnera życiowego.

Świadczenie łączy w sobie wszystkie świadczenia pracownicze (według definicji w MSR 19 „Świadczenia pracownicze”), w tym świadczenia pracownicze, do których odnosi się MSSF 2, „Płatności w formie akcji własnych” Świadczenia pracownicze stanowią wszelkie formy wynagrodzenia wypłacanego, należnego lub przekazywanego przez jednostkę lub w imieniu jednostki, w zamian za usługi świadczone na rzecz jednostki. W ich skład wchodzi też wynagrodzenie wypłacane w imieniu jednostki dominującej w stosunku do jednostki. W skład świadczenia wchodzi:

- a) krótkoterminowe świadczenia pracownicze, jak pensje i składki na ubezpieczenie społeczne, płatny urlop wypoczynkowy i płatne zwolnienia chorobowe, udziały w zyskach i premie (jeśli są wypłacane w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu) oraz świadczenia niepieniężne (jak opieka medyczna, zakwaterowanie, samochody oraz darmowe bądź dotowane dobra lub usługi) na rzecz obecnych pracowników,

- b) świadczenia po okresie zatrudnienia, jak emerytury, pozostałe świadczenia emerytalne, emerytalne ubezpieczenie na życie albo emerytalna opieka zdrowotna,

- c) pozostałe długoterminowe świadczenia pracownicze, w tym urlop udzielany pracownikom z tytułu wysługi lat, urlop naukowy, jubileusz bądź inne długoterminowe świadczenia pracownicze, długoterminowe świadczenia rentalne oraz, jeśli nie są one płatne w całości w okresie dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, udziały w zyskach, premie i odroczone wynagrodzenie,

- d) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy,

oraz

- e) płatności w formie akcji własnych

Kontrola jest to prawo do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki w celu odniesienia korzyści ekonomicznych z jej działalności.

Współkontrola jest to określony w umowie podział kontroli nad działalnością gospodarczą.

Kluczowy personel kierowniczy to osoby posiadające uprawnienia i odpowiedzialność za planowanie, kierowanie i kontrolowanie czynności jednostki w sposób bezpośredni lub pośredni, w tym każdy dyrektor (wykonawczy bądź inny) tej jednostki.

Znaczący wpływ jest to prawo do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji z zakresu polityki finansowej i operacyjnej jednostki; nie oznacza on jednak sprawowania kontroli nad tą polityką. Znaczący wpływ można uzyskać na podstawie posiadanych udziałów, statutu lub umowy.

10. Rozważając wszystkie możliwe związki występujące pomiędzy podmiotami powiązanymi zwraca się uwagę na istotę związku, a nie jedynie jego formę prawną.
11. W kontekście niniejszego standardu za podmioty powiązane niekoniecznie uznaje się:
 - a) dwa podmioty tylko z racji tego, iż posiadają wspólnego dyrektora lub innego członka kluczowego personelu kierowniczego, z zastrzeżeniem punktów d) i f) definicji „podmiotu powiązanego”,
 - b) dwóch wspólników tylko z racji tego, iż sprawują współkontrolę nad wspólnym przedsięwzięciem,
 - c)
 - i) instytucji lub osób zapewniających źródła finansowania,
 - ii) związków zawodowych,
 - iii) jednostek użyteczności publicznejoraz
 - iv) departamentów i agencji rządowych,w odniesieniu do ich rutynowych kontaktów z jednostką (mimo, iż mogą one ograniczać swobodę działania jednostki lub uczestniczyć w jej procesach decyzyjnych)oraz
 - d) pojedynczego odbiorcy, dostawcy, udzielającego koncesji, dystrybutora lub agenta, z którym jednostka prowadzi znaczącą część działalności, tylko w oparciu o przesłankę zależności ekonomicznej.

UJAWNIANIE INFORMACJI

12. **Związki pomiędzy jednostkami dominującymi a ich jednostkami zależnymi powinny być ujawniane niezależnie od faktu, czy pomiędzy tymi podmiotami powiązanymi miały miejsce transakcje. Jednostka powinna ujawnić nazwę swojej jednostki dominującej oraz - jeśli jest to inny podmiot - również nazwę jednostki dominującej najwyższego szczebla. Jeśli jednostka dominująca, ani jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządzają sprawozdania finansowego dostępnego do użytku publicznego, należy ujawnić nazwę następnej w kolejności jednostki dominującej, która to robi.**
13. Aby dać użytkownikowi sprawozdania finansowego możliwość wyrobienia sobie zdania na temat wpływu związków pomiędzy podmiotami powiązanymi na jednostkę, należy ujawnić informacje dotyczące związków pomiędzy podmiotami powiązanymi w przypadku, gdy jest sprawowana kontrola, niezależnie od tego, czy miały miejsce transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi.
14. Ustalenie relacji właściwych dla podmiotów powiązanych jakie zachodzą pomiędzy jednostkami dominującymi a ich jednostkami zależnymi jest dodatkowym wymogiem obok zawartego w MSR 27, MSR 28 i MSR 31 wymogu dotyczącego przedstawienia odpowiedniej listy i opisu znaczących inwestycji w jednostkach zależnych, stowarzyszonych i współkontrolowanych.
15. W przypadku, gdy ani jednostka dominująca jednostki, ani jej jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządza sprawozdania finansowego dostępnego do użytku publicznego, jednostka ujawnia nazwę następnej w kolejności jednostki dominującej, która to czyni. Następną w kolejności jednostką dominującą jest bezpośrednia jednostka dominująca w grupie kapitałowej w stosunku do bezpośredniej jednostki dominującej sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe dostępne do użytku publicznego.
16. **Jednostka zobowiązana jest do ujawnienia informacji dotyczących świadczeń dla kluczowego personelu kierowniczego łącznie oraz dla każdej z następujących kategorii:**
 - a) **krótkoterminowe świadczenia pracownicze,**
 - b) **świadczenia po okresie zatrudnienia,**

IAS 24

- c) *pozostałe świadczenia długoterminowe,*
 - d) *świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy*
oraz
 - e) *wypłaty z tytułu posiadanych udziałów.*
17. *Jeśli pomiędzy podmiotami powiązаныmi miały miejsce transakcje, jednostka jest zobowiązana do ujawnienia informacji dotyczących istoty związku z podmiotem powiązanyą oraz wszelkich informacji dotyczących transakcji i nierozliczonych sald należności i zobowiązań niezbędnych dla zrozumienia potencjalnego wpływu tego związku na sprawozdanie finansowe. Są to dodatkowe wymogi co do ujawniania informacji oprócz wymogu wynikającego z punktu 16, dotyczącego ujawniania informacji na temat świadczeń dla kluczowego personelu kierowniczego. Ujawniane informacje powinny zawierać co najmniej:*
- a) *kwotę transakcji,*
 - b) *wysokość nierozliczonych sald należności i zobowiązań oraz:*
 - i) *ich warunki łącznie z informacją dotyczącą sposobu ich zabezpieczenia i sposobu w jaki zostaną one rozliczone*
 - ii) *szczegóły dotyczące wszelkich udzielonych bądź otrzymanych gwarancji,*
 - c) *rezerwy na należności wątpliwe związane z wysokością nierozliczonych sald należności*
oraz
 - d) *koszt ujęty w ciągu okresu dotyczący należności nieściągalnych lub wątpliwych należnych od podmiotów powiązanych.*
18. *Ujawnienia wymaganego przez punkt 17 powinno dokonać się odrębnie dla każdej z następujących kategorii:*
- a) *jednostka dominująca,*
 - b) *jednostki sprawujące współkontrolę lub mające istotny wpływ na jednostkę,*
 - c) *jednostki zależne,*
 - d) *jednostki stowarzyszone,*
 - e) *wspólne przedsięwzięcia, w których jednostka jest współnikiem,*
 - f) *kluczowy personel kierowniczy jednostki bądź jej jednostki dominującej,*
oraz
 - g) *pozostałe podmioty powiązane.*
19. *Klasyfikacja zobowiązań w stosunku do lub należności od podmiotów powiązanych w poszczególnych kategoriach wymagana przez punkt 18 stanowi rozszerzenie zawartego MSR 1 „Prezentacja sprawozdania finansowego” wymogu dotyczącego ujawniania informacji, które powinny być prezentowane w bilansie lub informacji dodatkowej. Kategorie te zostały rozszerzone w celu przedstawienia bardziej szczegółowej analizy sald z podmiotami powiązаныmi i mają zastosowanie do transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi.*
20. *Oto przykłady transakcji ujawnianych w przypadku, gdy są przeprowadzane z podmiotem powiązanyą:*
- a) *zakup lub sprzedaż towarów (gotowych lub niezakończonych),*
 - b) *zakup lub sprzedaż nieruchomości i innych aktywów,*

- c) świadczenie lub korzystanie z usług,
 - d) umowy leasingowe,
 - e) transfer prac badawczych i rozwojowych,
 - f) transfer na podstawie umów licencyjnych,
 - g) transfer na podstawie umów na finansowanie (łącznie z pożyczkami i wnoszeniem kapitału w gotówce lub wkładem niepieniężnym),
 - h) udzielanie gwarancji i zabezpieczeń
oraz
 - i) rozliczanie zobowiązań w imieniu jednostki lub przez jednostkę w imieniu innego podmiotu.
21. Informacje, iż transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi odbyły się na warunkach równorzędnych z tymi, które obowiązują w transakcjach zawartych na warunkach rynkowych ujawniane są tylko wtedy, gdy warunki te mogą zostać potwierdzone.
22. *Podobne pozycje mogą być ujawniane łącznie chyba, że ich odrębne ujawnienie jest niezbędne dla zrozumienia wpływu transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi na sprawozdanie finansowe jednostki.*

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

23. *Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze stosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed 1 stycznia 2005 r, fakt ten należy ujawnić.*

WYCOFANIE MSR 24 (PRZEKSZTAŁCONEGO W 1994 R.)

24. Niniejszy standard zastępuje MSR 24 „Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych” (przekształcony w 1994 r.).
-

IAS 24

ZAŁĄCZNIK

Zmiana w MSR 30

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

A1. Paragraf 58 MSR 30 „Ujawnianie informacji w sprawozdaniach finansowych banków i podobnych instytucji finansowych” otrzymuje następujące brzmienie:

58. Jeżeli bank przeprowadził transakcje z podmiotami powiązаныmi, to powinien ujawnić charakter powiązania z tymi podmiotami jak również informacje dotyczące transakcji i istniejących sald, które są niezbędne dla zrozumienia potencjalnego wpływu powiązania na sprawozdanie finansowe banku. Informacje ujawniane zgodnie z wymogami MSR 24 powinny obejmować zasady polityki kredytowej banku względem podmiotów powiązanych oraz kwotę przypadającą na transakcje z podmiotami powiązаныmi w poniższych pozycjach:

(a) ...

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 27

IAS 27

Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe

SPIS TREŚCI	Ustp
Zakres	1-3
Definicje	4-8
Prezentacja skonsolidowanego sprawozdania finansowego	9-11
Zakres skonsolidowanego sprawozdania finansowego	12-21
Procedury konsolidacyjne	22-36
Ujmowanie inwestycji w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych w jednostkowym sprawozdaniu finansowym	37-39
Ujawnianie informacji	40-42
Data wejścia w życie	43
Wycofanie innych standardów i interpretacji	44-45

Niniejszy zaktualizowany standard „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe” zastępuje MSR 27 (zaktualizowany w 2000 r.) „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych” i stosuje się w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie standardu.

ZAKRES

- Niniejszy standard należy stosować przy sporządzaniu i prezentacji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy jednostek kontrolowanych przez jednostkę dominującą.***
- Niniejszy standard nie zajmuje się metodami ujmowania połączeń jednostek gospodarczych i ich wpływem na konsolidację, w tym na wartość firmy powstałą w wyniku połączenia jednostek gospodarczych (patrz: MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych”).
- Niniejszy standard należy także stosować przy ujmowaniu inwestycji w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych oraz jednostkach stowarzyszonych w przypadku, gdy jednostka zdecyduje się sporządzić jednostkowe sprawozdania finansowe, bądź gdy wymagają tego lokalne przepisy prawa.***

DEFINICJE

- W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:***

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

Kontrola jest to zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki gospodarczej w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności.

Metoda ceny nabycia jest to metoda rozliczania inwestycji, według której inwestycja jest ujmowana według ceny nabycia t. Inwestor uwzględnia przychód z inwestycji tylko do takiej kwoty, jaką otrzymał z tytułu podziału łącznych zysków wypracowanych przez jednostkę od momentu jej nabycia przez inwestora. Uzyskany przychód przewyższający te zyski traktuje się jako odzyskanie inwestycji i ujmuje się jako pomniejszenie ceny nabycia.

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

IAS 27

Udziały mniejszości stanowią tę część zysku lub straty oraz wyników netto uzyskanych z działalności oraz aktywów netto jednostki zależnej, które można przyporządkować do udziałów nie należących (bezpośrednio lub pośrednio przez jednostki zależne) do jednostki dominującej.

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

Jednostkowe sprawozdanie finansowe jest to sprawozdanie finansowe sporządzone przez jednostkę dominującą, inwestora w jednostce stowarzyszonej lub jednostce współkontrolowanej, w którym inwestycje wykazuje się na podstawie bezpośredniego udziału kapitałowego, nie zaś na podstawie osiągniętego zysku lub straty i aktywów netto jednostek.

Jednostka zależna jest to jednostka gospodarcza (w tym jednostka nie będąca spółką handlową jak np. spółka osobowa), która jest kontrolowana przez inną jednostkę (nazywaną jednostką dominującą).

5. Jednostka dominująca lub jej jednostka zależna mogą być inwestorami w jednostce stowarzyszonej lub współkontrolowanym podmiocie. W takich przypadkach skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone i zaprezentowane zgodnie z niniejszym standardem powinno być również zgodne z MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” i MSR 31 „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach”.
6. Jednostkowym sprawozdaniem finansowym dla jednostki opisanej w paragrafie 5 jest sprawozdanie finansowe sporządzone i zaprezentowane dodatkowo do sprawozdania finansowego, o którym mowa w paragrafie 5. Jednostkowe sprawozdanie finansowe nie musi być załączane do tego sprawozdania finansowego i nie musi mu towarzyszyć.
7. Sprawozdanie finansowe jednostki, która nie posiada jednostki zależnej, stowarzyszonej lub udziału w jednostce współkontrolowanej nie stanowi jednostkowego sprawozdania finansowego.
8. Jednostka zależna, która zgodnie z paragrafem 10 jest zwolniona ze sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, może sporządzić jednostkowe sprawozdanie finansowe jako swoje jedyne sprawozdanie finansowe.

PREZENTACJA SKONSOLIDOWANEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

9. **Jednostka dominująca, z wyjątkiem jednostki dominującej omówionej w paragrafie 10, sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w którym obejmuje konsolidacją swoje inwestycje w jednostkach zależnych zgodnie z niniejszym standardem.**
10. **Jednostka dominująca nie musi sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, pod warunkiem, że:**
 - a) **jednostka dominująca sama jest jednostką zależną podmiotu, który posiada w niej całościowy lub częściowy udział, a jej pozostali właściciele, w tym jednostki nie uprawnione do głosowania w innych okolicznościach, zostali poinformowani, że jednostka dominująca nie będzie sporządzała skonsolidowanego sprawozdania finansowego, i nie zgłosili sprzeciwu w tej sprawie,**
 - b) **instrumenty dłużne lub kapitałowe jednostki dominującej nie znajdują się w publicznym obrocie (krajowym lub zagranicznym rynku giełdowym lub na rynku pozagiełdowym, obejmującym rynki lokalne i regionalne),**
 - c) **jednostka dominująca nie złożyła sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych, ani w innym organie regulującym obrót papierami wartościowymi, ani nie jest w trakcie składania takiego sprawozdania, dla celów wprowadzenia instrumentów dowolnej kategorii do publicznego obrotu**
oraz
 - d) **jednostka dominująca najwyższego lub pośredniego szczebla dla danej jednostki sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe, które są publikowane i są zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.**
11. Jednostka dominująca, która zgodnie z postanowieniami paragrafu 10 zdecyduje się nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego i zaprezentuje tylko jednostkowe sprawozdanie finansowe, powinna uczynić to stosownie do postanowień paragrafów 37-42.

ZAKRES SKONSOLIDOWANEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

12. **Skonsolidowane sprawozdanie finansowe obejmuje wszystkie jednostki zależne jednostki dominującej z wyłączeniem jednostek, o których mowa w paragrafach 16.**

13. Przyjmuje się, że jednostka dominująca sprawuje kontrolę, jeżeli posiada bezpośrednio lub pośrednio – poprzez swoje jednostki zależne – więcej niż połowę praw głosu w danej jednostce chyba, że w wyjątkowych okolicznościach można w sposób oczywisty udowodnić, że taka własność nie powoduje sprawowania kontroli. O sprawowaniu kontroli można mówić także wtedy, gdy jednostka dominująca posiada połowę lub mniej praw głosu w danej jednostce gospodarczej i jeżeli: (*)
- a) dysponuje więcej niż połową praw głosu na mocy umowy z innymi inwestorami,
 - b) posiada zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki gospodarczej na mocy statutu lub umowy,
 - c) posiada zdolność mianowania lub odwoływania większości członków zarządu lub odpowiadającego mu organu, gdzie taki zarząd lub organ sprawuje kontrolę nad jednostką
- lub
- d) dysponuje większością głosów na posiedzeniach zarządu lub odpowiadającego mu organu, gdzie taki zarząd lub organ sprawuje kontrolę nad jednostką.
14. Jednostka może posiadać prawa poboru akcji, opcje kupna akcji, instrumenty dłużne lub kapitałowe, zamienne na akcje zwykłe, lub inne podobne instrumenty, które po ich realizacji lub zamianie mogą dać jednostce prawo głosu lub zmniejszyć prawo głosu innego podmiotu w zakresie polityki finansowej i operacyjnej innej jednostki gospodarczej (potencjalne prawa głosu). Oceniając, czy jednostka posiada zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki należy rozważyć istnienie i wpływ potencjalnych praw głosu, które mogą być aktualnie wykonane lub zamienione, w tym również potencjalnych praw głosu znajdujących się w posiadaniu innej jednostki. Potencjalne prawa głosu nie mogą być aktualnie wykonane lub zamienione, jeżeli, na przykład, nie mogą być wykonane bądź zamienione do określonej daty w przyszłości lub do momentu wystąpienia określonego przyszłego zdarzenia.
15. Oceniając, czy potencjalne prawa głosu mają wpływ na sprawowanie kontroli, jednostka analizuje wszystkie fakty i okoliczności (w tym warunki wykonywania potencjalnych praw głosu oraz wszelkie inne warunki umowne, indywidualnie lub w połączeniu), jakie mają wpływ na potencjalne prawa głosu, z wyjątkiem zamiaru kierownictwa oraz finansowej zdolności ich wykonania lub zamiany.
16. **Jednostkę zależną wyłącza się z konsolidacji, jeżeli występują dowody na to, że: a) kontrola ma być w zamierzeniu sprawowana tylko przez określony okres czasu ze względu na to, iż jednostka zależna została nabyta z myślą i jest utrzymywana wyłącznie w celu jej sprzedaży w ciągu dwunastu miesięcy od momentu jej nabycia oraz b) kierownictwo aktywnie poszukuje z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.**
17. Jeżeli jednostka zależna wcześniej wyłączona z konsolidacji na mocy postanowień paragrafu 16 nie została zbyta w ciągu dwunastu miesięcy, konsoliduje się ją na dzień jej przejęcia (zob. MSR 22). Sprawozdanie finansowe za okresy jakie upłynęły od momentu przejęcia przekształca się.
18. W wyjątkowych okolicznościach jednostka może znaleźć nabywcę jednostki zależnej wyłączonej z konsolidacji na mocy postanowień paragrafu 16, ale może nie być w stanie zakończyć sprzedaży w ciągu dwunastu miesięcy od daty przejęcia ze względu na obowiązek uzyskania zgody od organów regulacyjnych lub innych podmiotów. W takiej sytuacji jednostka nie jest zobowiązana do konsolidacji tego rodzaju jednostki zależnej, jeżeli sprzedaż jest w trakcie realizacji na dzień bilansowy i nic nie uzasadnia przekonania, że sprzedaż zostanie zakończona tuż po dniu bilansowym.
19. Jednostki zależnej nie wyłącza się z konsolidacji jedynie z tego powodu, że inwestor jest organizacją zarządzającą kapitałem wysokiego ryzyka, funduszem wzajemnym, funduszem powierniczym lub innym podobnym podmiotem.
20. Jednostka zależna nie jest wyłączona z konsolidacji ze względu na fakt, że jej działalność jest odmienna od działalności innych jednostek zależnych znajdujących się w tej samej grupie kapitałowej. Potrzebne informacje uzyskuje się dzięki konsolidacji tego rodzaju jednostek zależnych i ujawnieniu w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym dodatkowych informacji na temat różnych rodzajów działalności jednostek zależnych. Na przykład, informacje, które należy ujawnić zgodnie z wymogami MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca a segmentów działalności”, pomagają w wyjaśnieniu znaczenia różnych rodzajów działalności prowadzonej w ramach grupy kapitałowej.

(*) Zob. też SKI-12 „Konsolidacja - jednostki specjalnego przeznaczenia”.

IAS 27

21. Jednostka dominująca traci kontrolę, kiedy traci możliwość kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki gospodarczej w celu osiągnięcia korzyści wynikających z jej działalności. Utrata kontroli może nastąpić w połączeniu ze zmianą lub bez zmiany wysokości udziału w danej jednostce gospodarczej. Może, na przykład, nastąpić, jeżeli jednostka zależna znajdzie się pod kontrolą rządu, sądu, administratora lub organu nadzoru. Może również nastąpić na skutek zawarcia odpowiedniej umowy.

PROCEDURY KONSOLIDACYJNE

22. Przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostka łączy sprawozdania finansowe jednostki dominującej oraz jednostek zależnych poprzez zsumowanie poszczególnych pozycji aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, przychodów oraz kosztów. W celu zapewnienia prezentacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym informacji finansowych na temat grupy kapitałowej w taki sposób, jak gdyby stanowiła ona pojedynczą jednostkę gospodarczą, należy podjąć następujące kroki:
- a) dokonać wyłączenia wartości bilansowej inwestycji jednostki dominującej w każdej z jednostek zależnych oraz tej części kapitału własnego spółek zależnych, która odpowiada udziałowi jednostki dominującej (zob. MSR 22, który opisuje sposób ujęcia powstałej stąd wartości firmy),
 - b) określić udziały mniejszości w zysku lub stracie netto skonsolidowanych jednostek zależnych za dany okres sprawozdawczy
- oraz
- c) określić i zaprezentować oddzielnie od kapitału własnego jednostki dominującej udziały mniejszości w aktywach netto skonsolidowanych jednostek zależnych. Udziały mniejszości w aktywach netto obejmują:
 - i) wartość udziałów mniejszości z dnia pierwotnego połączenia, obliczoną zgodnie z MSR 22
- oraz
- ii) zmiany w kapitale własnym przypadające na udziały mniejszości począwszy od dnia połączenia.
23. W przypadku występowania potencjalnych praw głosu, proporcje podziału zysku lub straty oraz zmian w kapitale własnym pomiędzy jednostką dominującą a udziały mniejszości ustala się na podstawie ich aktualnego udziału w jednostce gospodarczej, nie odzwierciedlając możliwości realizacji lub zamiany potencjalnych praw głosu.
24. **Salda rozliczeń między jednostkami grupy kapitałowej, transakcje, przychody i koszty należy w całości wyłączyć.**
25. Salda rozliczeń między jednostkami grupy kapitałowej i transakcje, w tym przychody, koszty i dywidendy, wyłącza się w całości. Zyski i straty z tytułu transakcji zawieranych wewnątrz grupy kapitałowej, które są ujęte w wartości bilansowej aktywów takich, jak zapasy i środki trwałe, wyłącza się w całości. Straty z tytułu transakcji wewnątrz grupy mogą oznaczać utratę wartości, która wymaga ujęcia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Różnice przejściowe wynikające z wyłączenia zysków i strat z tytułu transakcji zawartych wewnątrz grupy kapitałowej ujmują się zgodnie z MSR 12 „Podatek dochodowy”.
26. **Sprawozdania finansowe jednostki dominującej oraz jej jednostek zależnych wykorzystane do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sporządza się na ten sam dzień bilansowy. Jeżeli daty sprawozdawcze jednostki dominującej i jednostki zależnej są różne, jednostka zależna – dla celów konsolidacji – sporządza dodatkowe sprawozdanie finansowe na ten sam dzień, co jednostka dominująca chyba, że jest to niewykonalne w praktyce.**
27. **Jeżeli, zgodnie z paragrafem 26, sprawozdanie finansowe jednostki zależnej wykorzystywane do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego zostało sporządzone na inny dzień bilansowy niż sprawozdanie finansowe jednostki dominującej, należy dokonać w nim korekt odzwierciedlających znaczące transakcje lub zdarzenia, które nastąpiły pomiędzy tą datą a datą sprawozdania finansowego jednostki dominującej. Różnica pomiędzy dniem] sprawozdawczym jednostki zależnej i jednostki dominującej nie może w żadnym wypadku przekraczać trzech miesięcy. Długość okresów sprawozdawczych oraz różnica pomiędzy dniami] sprawozdawczymi powinna być taka sama w kolejnych okresach.**
28. **Skonsolidowane sprawozdanie finansowe należy sporządzać stosując jednolite zasady rachunkowości w odniesieniu do podobnych transakcji oraz innych zdarzeń następujących w zbliżonych okolicznościach.**

29. Jeżeli członek grupy kapitałowej posługuje się zasadami rachunkowości odmiennymi niż te, które zostały przyjęte w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym do podobnych transakcji i zdarzeń następujących w zbliżonych okolicznościach, sprawozdanie finansowe tego członka grupy należy odpowiednio skorygować w trakcie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
30. Przychody i koszty jednostki zależnej wlicza się do skonsolidowanego sprawozdania finansowego począwszy od daty jej przejścia, zgodnie z jej definicją zawartą w MSR 22. Przychody i koszty jednostki zależnej wlicza się do skonsolidowanego sprawozdania finansowego do dnia, w którym jednostka dominująca przestaje sprawować kontrolę nad daną jednostką zależną. Różnicę pomiędzy wpływami ze zbycia jednostki zależnej a jej wartością bilansową na dzień zbycia, obejmującą skumulowaną wartość dodatnich lub ujemnych różnic kursowych dotyczących danej jednostki zależnej, ujętych w kapitale własnym zgodnie z MSR 21 „Skutki zmian kursów wymiany walut obcych”, ujmuje się w rachunku zysków i strat jako zysk lub stratę ze zbycia jednostki zależnej.
31. **Investycja w jednostce gospodarczej powinna być księgowana zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”, począwszy od dnia, w którym przestaje ona być jednostką zależną, nie stając się jednak jednostką stowarzyszoną zgodnie z definicją zawartą w MSR 28 lub jednostką współkontrolowaną zgodnie z definicją zawartą w MSR 31.**
32. **Wartość bilansową inwestycji w dniu, w którym przestaje ona być jednostką zależną, traktuje się jako cenę jej nabycia w momencie jej początkowej wyceny jako składnika aktywów finansowych zgodnie z MSR 39.**
33. **Udziały mniejszości prezentuje się w skonsolidowanym bilansie w ramach kapitału własnego, oddzielnie od kapitału własnego jednostki dominującej. Udziały mniejszości w zysku lub stracie grupy kapitałowej również prezentuje się oddzielnie.**
34. Zysk lub stratę dzieli się pomiędzy jednostkę dominującą a udziały mniejszości. Ponieważ obie pozycje są pozycjami kapitałowymi, wartość przypisana udziałom mniejszości nie stanowi przychodu ani kosztu.
35. Straty dotyczące udziałów mniejszości w skonsolidowanej jednostce zależnej mogą przewyższać udziały mniejszości w kapitale własnym tejże jednostki zależnej. Ta nadwyżka oraz dalsze straty dotyczące udziałów mniejszości obciążają udziały większości, z wyjątkiem sytuacji, kiedy udziałowcy mniejszościowi mają obowiązek i są zdolni do dokonania dodatkowej inwestycji w celu pokrycia strat. Jeżeli w terminie późniejszym jednostka zależna wykazuje osiągnięcie zysków, zyski te przypisuje się udziałowcom większościowym, do momentu pokrycia strat przypadających na udziały mniejszości, uprzednio przejętych przez udziałowca większościowego.
36. Jeżeli jednostka zależna wyemitowała akcje uprzywilejowane dające prawo do skumulowanych dywidend, które są własnością udziałowców mniejszościowych i są zaklasyfikowane jako kapitał własny, jednostka dominująca oblicza swój udział w zyskach lub stratach po skorygowaniu go o dywidendy od takich akcji, niezależnie od tego, czy dywidendy zostały zadeklarowane, czy nie.

UJMOWANIE INWESTYCJI W JEDNOSTKACH ZALEŻNYCH, JEDNOSTKACH WSPÓLKONTROLOWANYCH I JEDNOSTKACH STOWARZYSZONYCH W JEDNOSTKOWYM SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

37. **Jeżeli jednostka dominująca sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe, inwestycje w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych, ujmuje się:**
- a) **w cenie nabyci**
- lub**
- b) **zgodnie z MSR 39.**

Dla każdej kategorii inwestycji stosuje się jednakowy sposób ujęcia.

38. Niniejszy standard nie określa, które jednostki muszą sporządzać jednostkowe sprawozdania finansowe przeznaczone do publicznego użytku. Paragrafy 37 i 39-42 mają zastosowanie, jeżeli jednostka sporządza jednostkowe sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Jednostka sporządza również skonsolidowane sprawozdania finansowe do publicznego użytku, zgodnie z wymogiem określonym w paragrafie 9, o ile nie ma zastosowania zwolnienie określone w paragrafie 10.

IAS 27

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

UJAWNIANIE INFORMACJI

40. *W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym powinny zostać ujawnione następujące informacje:*
- a) *fakt, iż jednostka zależna nie jest konsolidowana zgodnie z paragrafem 16*
 - b) *[Usunięty]*
 - c) *rodzaj powiązania między jednostką dominującą a jednostką zależną, w której jednostka dominująca bezpośrednio lub pośrednio – przez jednostki zależne – posiada nie więcej niż połowę głosów,*
 - d) *powody, dla których posiadanie bezpośrednio lub pośrednio – przez jednostki zależne – więcej niż połowy głosów lub potencjalnych praw głosu nie stanowi o sprawowaniu kontroli,*
 - e) *datę sprawozdawczą sprawozdania finansowego jednostki zależnej, jeżeli sprawozdanie to zostaje wykorzystane do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, ale jest sporządzone na inny dzień sprawozdawczy lub za inny okres niż sprawozdanie finansowe jednostki dominującej, a także powody zastosowania innego dnia sprawozdawczego lub okresu*
- oraz*
- f) *charakter i zakres wszelkich znaczących ograniczeń (wynikających, na przykład, z umów kredytowych lub wymogów prawnych) zdolności jednostek zależnych do przekazywania funduszy jednostce dominującej w postaci dywidend kasowych lub do spłaty kredytów lub pożyczek.*
41. *W przypadku, gdy jednostka dominująca, zgodnie z paragrafem 10, zdecyduje się nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym, powinna ona ujawnić następujące informacje:*
- a) *fakt, że sporządzone sprawozdanie finansowe jest jednostkowym sprawozdaniem finansowym oraz że skorzystano ze zwolnienia z konsolidacji, nazwę i kraj założenia lub siedziby jednostki, której skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zostało sporządzone do publicznego użytku, oraz adres, pod którym można uzyskać to skonsolidowane sprawozdanie finansowe,*
 - b) *listę znaczących inwestycji w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych, zawierającą nazwę, kraj założenia lub siedziby, procentowy udział w kapitale podstawowym jednostki gospodarczej i procentowy udział w prawach głosu, jeżeli jest on różny niż udziału w kapitale podstawowym*
- oraz*
- c) *opis stosowanej metody ujmowania inwestycji wymienionych w podpunkcie b).*
42. *W przypadku, gdy jednostka dominująca (z wyjątkiem jednostek dominujących omówionych w paragrafie 41), inwestor posiadający udział w jednostce współkontrolowanej lub w jednostce stowarzyszonej sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe, takie sprawozdanie finansowe powinno ujawniać następujące informacje:*
- a) *fakt, że sporządzone sprawozdanie finansowe jest jednostkowym sprawozdaniem finansowym oraz powody, dla których zostało ono sporządzone, jeżeli jego sporządzenie nie jest wymagane na mocy przepisów prawa,*
 - b) *listę znaczących inwestycji w jednostkach zależnych, jednostkach współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych, zawierającą nazwę, kraj założenia lub siedziby, procentowy udział w kapitale podstawowym jednostki gospodarczej i procentowy udział w prawach głosu, jeżeli jest on różny niż udziału w kapitale podstawowym*
- oraz*
- c) *opis stosowanej metody ujmowania inwestycji wymienionych w podpunkcie b).*

Należy również zamieścić informację pozwalającą na zidentyfikowanie sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z paragrafem 9 niniejszego standardu, MSR 28 i MSR 31, z którym to jednostkowe sprawozdanie finansowe jest związane.

IAS 27

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

43. Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze stosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed 1 stycznia 2005 r., należy fakt ten ujawnić.

WYCOFANIE INNYCH STANDARDÓW I INTERPRETACJI

44. Niniejszy standard zastępuje MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych” (zaktualizowany w 2000 r.)
45. Niniejszy standard zastępuje interpretację SKI-33 „Konsolidacja i metoda praw własności – potencjalne prawa głosu i alokacja udziałów w jednostkach gospodarczych”.

ZAŁĄCZNIK

Zmiany do innych standardów i interpretacji

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

A1. Paragraf 1 MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych” otrzymuje następujące brzmienie:

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

...

Jednostka zależna jest to jednostka, w tym także jednostka nie posiadająca osobowości prawnej, taka jak spółka cywilna, która jest kontrolowana przez inną jednostkę (zwaną jednostką dominującą).

Udziały mniejszości to 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.

A2. [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].

A3. SKI-12 „Konsolidacja - jednostki specjalnego przeznaczenia” została zmieniona w następujący sposób:

Powołanie otrzymuje następujące brzmienie:

Powołanie: MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe.”

Paragrafy 9, 10 i 11 otrzymują następujące brzmienie:

9. W przypadku SPE kontrola przejawia się w formie ustalenia z góry zakresu działalności SPE (działającej na zasadzie tzw. „automatycznego pilota”) lub też w inny sposób. Paragraf 13 MSR 27 wskazuje na kilka okoliczności skutkujących sprawowaniem kontroli nawet w sytuacji, gdy jednostka gospodarcza posiada połowę lub mniej niż połowę praw głosu w innej jednostce. Analogicznie, kontrola może być sprawowana nawet w przypadkach posiadania niewielkiego lub braku udziału w kapitale własnym SPE. Zastosowanie koncepcji kontroli wymaga w każdym przypadku samodzielnej oceny przy uwzględnieniu właściwych okoliczności.
10. Na sprawowanie przez jednostkę gospodarczą kontroli w SPE, a zatem na konieczność konsolidacji SPE, poza okolicznościami jakie zostały opisane w paragrafie 13 MSR 27 mogą na przykład wskazywać następujące okoliczności: (Dalsze wytyczne znajdują się w załączniku do niniejszej interpretacji):
 - a) SPE prowadzi w istocie działalność w imieniu jednostki gospodarczej zgodną z jej potrzebami gospodarczymi, z tytułu których jednostka gospodarcza uzyskuje korzyści,
 - b) jednostka gospodarcza posiada w istocie uprawnienia decyzyjne do uzyskiwania większości korzyści z działalności SPE lub jednostka gospodarcza przekazała te uprawnienia decyzyjne poprzez ustalenie mechanizmu „automatycznego pilota”,
 - c) jednostka gospodarcza posiada w istocie prawo do uzyskiwania większości korzyści z SPE, a zatem jest narażona na ryzyko związane z działalnością prowadzoną przez SPE

lub

 - d) jednostka gospodarcza ponosi w istocie większą część ryzyka związane go z posiadaniem SPE lub z posiadaniem jej aktywów, mającego na celu uzyskanie większości korzyści z jej działalności.

11. [Usunięty].

IAS 27

- A4. W Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, w tym w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i Interpretacjach mających zastosowanie od grudnia 2003 r. powołania na dotychczasową wersję MSR 27 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe i inwestycje w jednostkach zależnych” zostały zastąpione powołaniem na MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe.”
-

Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych

SPIS TREŚCI	Ustp
Zakres	1
Definicje	2-12
Znaczący wpływ	6-10
Metoda praw własności	11-12
Zastosowanie metody praw własności	13-36
Odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości	31-34
Jednostkowe sprawozdanie finansowe	35-36
Ujawnianie informacji	37-40
Data wejścia w życie	41
Wycofanie innych standardów i interpretacji	42-43

Niniejszy zaktualizowany standard zastępuje MSR 28 (zaktualizowany w 2000 r.) „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” i powinien być stosowany w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

ZAKRES

1. *Niniejszy standard ę stosuje się dla celów ujęcia inwestycji w jednostkach stowarzyszonych. Standard nie ma zastosowania w odniesieniu do inwestycji w jednostkach stowarzyszonych będących własnością:*

a) *organizacji zarządzających kapitałem wysokiego ryzyka*

lub

b) *funduszy wzajemnych, funduszy powierniczych i innych podobnych jednostek, w tym funduszy ubezpieczeniowych powiązanych z inwestycjami,*

które w momencie początkowego ujęcia zostały zaklasyfikowane jako inwestycje wykazywane według wartości godziwej w korespondencji z zyskiem lub stratą lub zostały zaklasyfikowane jako przeznaczone do obrotu i są wykazywane zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”. Inwestycje te wycenia się w wartości godziwej zgodnie z MSR 39, zaś zmiany wartości godziwej ujmuje się w zysku lub stracie za okres, w którym wystąpiły.

DEFINICJE

2. *W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:*

Jednostka stowarzyszona jest to jednostka gospodarcza, w tym jednostka osobowa taka jak spółka cywilna, na którą inwestor wywiera znaczący wpływ, i która nie jest ani jednostką zależną od inwestora, ani wspólnym przedsięwzięciem inwestora.

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

Kontrola jest to prawo do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki gospodarczej w celu odniesienia korzyści ekonomicznych z jej działalności.

Metoda praw własności jest to taka metoda rozliczania, według której inwestycja jest początkowo ujmowana według ceny nabycia, a następnie po dniu nabycia jej wartość jest korygowana odpowiednio o zmianę udziału inwestora w aktywach netto jednostki gospodarczej. Zysk lub strata inwestora obejmuje udział inwestora w zysku lub stracie jednostki gospodarczej.

Współkontrola jest to określony w umowie ustalony podział kontroli nad działalnością gospodarczą.

Jednostkowe sprawozdanie finansowe jest to sprawozdanie finansowe sporządzone przez jednostkę dominującą, inwestora w jednostce stowarzyszonej lub jednostce współkontrolowanej, w którym inwestycje wykazuje się na podstawie bezpośredniego udziału kapitałowego, nie zaś na podstawie osiągniętego zysku lub straty i aktywów netto jednostek gospodarczych.

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

Jednostka zależna jest to jednostka gospodarcza (w tym jednostka osobowa, taka, jak spółka cywilna), która jest kontrolowana przez inną jednostkę (zwaną jednostką dominującą).

3. Sprawozdanie finansowe jednostki, w którym stosuje się metodę praw własności, nie stanowi jednostkowego sprawozdania finansowego, podobnie jak nie stanowi go sprawozdanie finansowe jednostki, która nie posiada jednostki zależnej, jednostki stowarzyszonej lub udziału we wspólnym przedsięwzięciu.
4. Jednostkowe sprawozdanie finansowe to sprawozdanie finansowe sporządzone niezależnie od skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdania finansowego, w którym inwestycje wykazuje się metodą praw własności oraz sprawozdania finansowego, w którym dokonuje się proporcjonalnej konsolidacji udziałów jednostki we wspólnym przedsięwzięciu. Jednostkowe sprawozdanie finansowe może być załączone, bądź nie, do omawianych sprawozdań finansowych.
5. Jednostki gospodarcze zwolnione z konsolidacji zgodnie z paragrafem 10 MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”, ze stosowania proporcjonalnej konsolidacji zgodnie z paragrafem 2 MSR 31 „Udziały we wspólnych przedsięwzięciach” lub ze stosowania metody praw własności zgodnie z paragrafem 13c) niniejszego standardu, mogą sporządzać jednostkowe sprawozdania finansowe jako swoje jedyne sprawozdania finansowe.

Znaczący wpływ

6. Jeżeli inwestor posiada bezpośrednio lub pośrednio (np. poprzez jednostki zależne) 20 % lub więcej głosów w jednostce, w której dokonał inwestycji, to zakłada się, że inwestor wywiera znaczący wpływ na jednostkę gospodarczą chyba, że można wyraźnie wykazać, że tak nie jest. Natomiast jeśli inwestor posiada bezpośrednio lub pośrednio (np. poprzez jednostki zależne) mniej niż 20 % głosów w danej jednostce, to można założyć, że nie wywiera on na tę jednostkę znaczącego wpływu chyba, że można wyraźnie taki wpływ wykazać. Posiadanie kontrolnego pakietu lub znaczącej części udziałów przez innego inwestora, nie wyklucza możliwości wywierania znaczącego wpływu przez danego inwestora.
7. Znaczący wpływ inwestora na jednostkę gospodarczą zwykle przybiera jedną lub kilka z następujących form:
 - a) zasiadanie w zarządzie lub równorzędnym organie zarządzającym jednostką, w której inwestor dokonał inwestycji,
 - b) udział w tworzeniu polityki jednostki, w tym udział w podejmowaniu decyzji w sprawie dywidend lub innych metod podziału zysku,
 - c) istotne transakcje pomiędzy inwestorem a jednostką, w której dokonał inwestycji,
 - d) wzajemna wymiana personelu kierowniczegolub
 - e) udostępnianie informacji technicznych o zasadniczym znaczeniu.

IAS 28

8. Jednostka może posiadać prawa poboru akcji, opcje kupna akcji, instrumenty dłużne lub kapitałowe zamienne na akcje zwykle lub inne podobne instrumenty, które po ich realizacji lub zamianie mogą dać jednostce dodatkowe prawo głosu lub zmniejszyć prawo głosu innej jednostki w zakresie polityki finansowej i operacyjnej innej jednostki (potencjalne prawa głosu). Oceniając, czy jednostka posiada znaczący wpływ, należy rozważyć istnienie i wpływ potencjalnych praw głosu, które mogą być aktualnie wykonane lub zamienione, w tym również potencjalnych praw głosu znajdujących się w posiadaniu innej jednostki. Potencjalne prawa głosu nie mogą być aktualnie wykonane lub zamienione, jeżeli, na przykład, nie mogą być wykonane bądź zamienione do określonej daty w przyszłości lub do momentu wystąpienia określonego przyszłego zdarzenia.
9. Oceniając, czy potencjalne prawa głosu mają wpływ na wywieranie znaczącego wpływu, jednostka analizuje wszystkie fakty i okoliczności (w tym warunki wykonania potencjalnych praw głosu oraz wszelkie inne warunki umowne, indywidualnie lub w połączeniu), jakie mają wpływ na potencjalne prawa głosu, z wyjątkiem zamiaru kierownictwa oraz finansowej zdolności do ich wykonania lub zamiany.
10. Jednostka traci znaczący wpływ w momencie, gdy traci prawo do udziału w podejmowaniu decyzji w sprawie polityki finansowej i operacyjnej danej jednostki gospodarczej. Utrata znaczącego wpływu może nastąpić w połączeniu ze zmianą lub bez zmiany bezwzględnej lub względnej wysokości udziału w danej jednostce gospodarczej. Może to nastąpić na przykład wówczas, gdy jednostka stowarzyszona znajdzie się pod kontrolą rządu, sądu, administratora lub organu nadzoru. Może to również nastąpić w rezultacie zawarcia umowy.

Metoda praw własności

11. Zgodnie z metodą praw własności inwestycja w jednostce stowarzyszonej jest ujmowana początkowo według ceny nabycia, a wartość bilansowa jest powiększana lub pomniejszana w celu ujęcia udziałów inwestora w zyskach lub stratach jednostki, w której dokonano inwestycji, zanotowanych przez nią po dacie przejęcia. Udział inwestora w zysku lub stracie jednostki, w której dokonano inwestycji wykazuje się w zysku lub stracie inwestora. Otrzymane wypłaty z zysku wypracowanego przez jednostkę, w której dokonano inwestycji, obniżają wartość bilansową inwestycji. Korekta wartości bilansowej może być także konieczna ze względu na zmiany proporcji udziału inwestora w danej jednostce gospodarczej, wynikające ze zmian w kapitale własnym jednostki, w której dokonano inwestycji, które nie były ujmowane w rachunku zysków i strat. Zmiany te mogą także wynikać z przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych i z tytułu różnic kursowych. Udział inwestora w tych zmianach wykazuje się bezpośrednio w kapitale własnym inwestora.
12. W przypadku występowania potencjalnych praw głosu, udział inwestora w zysku lub stracie jednostki gospodarczej oraz w zmianach w kapitale własnym jednostki gospodarczej ustala się na podstawie aktualnego udziału w jednostce gospodarczej, nie odzwierciedlając możliwości realizacji lub zamiany potencjalnych praw głosu.

ZASTOSOWANIE METODY PRAW WŁASNOŚCI

13. ***Inwestycja w jednostce stowarzyszonej powinna być ujęta w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według metody praw własności, za wyjątkiem sytuacji, kiedy:***
 - a) ***istnieje dowód na to, że udziały zostały nabyte i są w posiadaniu inwestora wyłącznie w celu ich zbycia w ciągu dwunastu miesięcy od daty nabycia oraz że zarząd intensywnie poszukuje nabywcy;***
 - b) ***ma zastosowanie zwolnienie określone w paragrafie 10 MSR 27, pozwalające jednostce dominującej, która posiada także inwestycję w jednostce stowarzyszonej, nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego***

lub
 - c) ***mają zastosowanie wszystkie poniższe warunki:***
 - i) ***inwestor jest jednostką zależną spółki, która posiada w niej całościowy lub częściowy udział, ale pozostali właściciele, w tym również nie uprawnieni do głosowania w innych okolicznościach, zostali poinformowani, że inwestor nie będzie stosował metody praw własności, i nie zgłosili zastrzeżeń w tej sprawie.***
 - ii) ***instrumenty dłużne lub kapitałowe inwestora nie znajdują się w obrocie na rynku publicznym (krajowym lub zagranicznym rynku giełdowym lub na rynku pozagiełdowym, obejmującym rynki lokalne i regionalne);***

iii) *inwestor nie złożył sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych, ani w innym organie regulującym obrót papierami wartościowymi, ani nie jest w trakcie składania takiego sprawozdania, dla celów emisji instrumentów dowolnej kategorii na rynku publicznym*

oraz

iv) *jednostka dominująca inwestora najwyższego lub pośredniego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe, które są publikowane i są zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.*

14. *Investycje opisane w paragrafie 13a) rozlicza się zgodnie z MSR 39.*

15. Jeżeli inwestycja w jednostce stowarzyszonej rozliczana uprzednio zgodnie z MSR 39 nie zostanie zbyta w ciągu dwunastu miesięcy, należy ją rozliczać metodą praw własności od daty jej przejęcia (zob. MSR 22 „Połączenia jednostek gospodarczych”). Sprawozdania finansowe za okresy od daty przejęcia podlegają odpowiednim korektom.
16. W wyjątkowych okolicznościach jednostka może znaleźć nabywcę jednostki stowarzyszonej wyłączonej z konsolidacji na mocy postanowień paragrafu 13 a), ale może nie być w stanie zakończyć sprzedaży w ciągu dwunastu miesięcy od daty przejęcia ze względu na obowiązek uzyskania zgody od organów regulacyjnych lub innych podmiotów. W takiej sytuacji jednostka nie jest zobowiązana do stosowania metody praw własności do inwestycji w jednostce stowarzyszonej, jeżeli sprzedaż jest w trakcie realizacji na dzień bilansowy i nic nie uzasadnia przekonania, że sprzedaż zostanie zakończona tuż po dniu bilansowym.
17. Ujmowanie przychodu na podstawie otrzymanych wypłat z zysku może nie być odpowiednim miernikiem dla przychodów uzyskanych przez inwestora z inwestycji w jednostce stowarzyszonej, gdyż otrzymane wypłaty mogą mieć niewielki związek z wynikami działalności jednostki stowarzyszonej. Ponieważ inwestor wywiera znaczący wpływ na jednostkę stowarzyszoną, ma on udział w wynikach działalności tej jednostki, i w wyniku tego, zwrot z inwestycji. Inwestor ujmuje ten udział rozszerzając zakres sprawozdania finansowego poprzez włączenie udziału w zyskach lub stratach jednostki stowarzyszonej. W konsekwencji zastosowanie metody praw własności prowadzi do przedstawienia lepszej jakościowo informacji na temat aktywów netto i zysku lub straty inwestora.
18. ***Inwestor powinien zaniechać stosowania metody praw własności od momentu, kiedy przestaje wywierać znaczący wpływ na jednostkę stowarzyszoną i rozpocząć wykazywanie danej inwestycji zgodnie z MSR 39 od tej daty, pod warunkiem, że jednostka stowarzyszona nie stanie się jednostką zależną lub wspólnym przedsięwzięciem zgodnie z definicją zawartą w MSR 31.***
19. ***Wartość bilansową inwestycji w dniu, w którym przestaje ona być jednostką stowarzyszoną, traktuje się jako cenę jej nabycia w momencie jej początkowej wyceny jako składnika aktywów finansowych zgodnie z MSR 39.***
20. Wiele procedur właściwych dla metody praw własności jest zbliżonych do procedur konsolidacyjnych przedstawionych w MSR 27. Co więcej, zasady leżące u podstaw procedur stosowanych przy ujmowaniu przejęć jednostek zależnych stosuje się przy operacjach nabywania inwestycji w jednostkach stowarzyszonych.
21. Udział grupy w jednostce stowarzyszonej stanowi sumę wszystkich udziałów posiadanych w tej jednostce przez jednostkę dominującą i jej jednostki zależne. Udziały posiadane przez inne jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia grupy nie są w tym celu uwzględniane. Jeżeli jednostka stowarzyszona posiada własne jednostki zależne, stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia, zyski lub straty oraz aktywa netto uwzględniane przy stosowaniu metody praw własności obejmują jedynie zyski lub straty oraz aktywa netto ujęte w sprawozdaniu finansowym jednostki stowarzyszonej (włącznie z udziałem jednostki stowarzyszonej w zyskach lub stratach i aktywach netto jej jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć), skorygowane o wszelkie zmiany niezbędne w celu ujednolicenia stosowanych zasad rachunkowości (zobacz paragrafy 26 i 27).
22. Zyski i straty wynikające z „oddolnych” i „odgórných” transakcji pomiędzy inwestorem (oraz jego skonsolidowanymi jednostkami zależnymi) a jednostką stowarzyszoną ujmuje się w sprawozdaniu finansowym inwestora jedynie w stopniu odzwierciedlającym udziały nie powiązanych inwestorów w jednostce stowarzyszonej. Transakcje „oddolne” obejmują, na przykład, transakcje sprzedaży aktywów przez jednostkę stowarzyszoną inwestorowi. Transakcje „odgórne” obejmują, na przykład, transakcje sprzedaży aktywów przez inwestora jednostce stowarzyszonej. Udział inwestora w zyskach i stratach jednostki stowarzyszonej z tytułu tych transakcji podlega eliminacji.

IAS 28

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 (dodatnie bądź ujemne) pomiędzy ceną nabycia a udziałem inwestora w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów netto, jednostki stowarzyszonej są traktowane jako wartość firmy (zob. MSR 22). Wartość firmy dotycząca jednostki stowarzyszonej jest ujmowana w wartości bilansowej inwestycji. 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.
24. ***Stosując metodę praw własności inwestor powinien użyć najbardziej aktualnego dostępnego sprawozdania finansowego jednostki stowarzyszonej. W przypadku, kiedy dni sprawozdawcze inwestora i jednostki stowarzyszonej są różne, jednostki stowarzyszone sporządzają sprawozdania dla użytku inwestora na ten sam dzień, co sprawozdanie finansowe inwestora chyba, że jest niewykonalne w praktyce.***
25. ***Jeżeli, zgodnie z paragrafem 24, sprawozdanie finansowe jednostki stowarzyszonej wykorzystywane dla potrzeb zastosowania metody praw własności zostało sporządzone na inny dzień sprawozdawczy niż sprawozdanie finansowe inwestora, należy dokonać w nim korekt odzwierciedlających znaczące transakcje lub zdarzenia, które nastąpiły pomiędzy tym dniem a dniem sporządzenia sprawozdania finansowego inwestora. Różnica pomiędzy dniem sprawozdawczym jednostki stowarzyszonej i inwestora nie może w żadnym wypadku przekraczać trzech miesięcy. Długość okresów sprawozdawczych oraz różnica pomiędzy dniami sprawozdawczymi powinny być takie same w kolejnych okresach.***
26. ***Sprawozdanie finansowe inwestora należy sporządzać stosując ujednoczone zasady (politykę) rachunkowości w odniesieniu do podobnych transakcji oraz innych zdarzeń następujących w zbliżonych okolicznościach.***
27. Jeżeli jednostka stowarzyszona stosuje zasady rachunkowości inne od zasad przyjętych przez inwestora dla podobnych zdarzeń lub transakcji występujących w zbliżonych okolicznościach, dokonuje się odpowiednich korekt dostosowujących zasady (politykę) rachunkowości jednostki stowarzyszonej do zasad (polityki) rachunkowości inwestora, jeżeli sprawozdanie finansowe jednostki stowarzyszonej jest wykorzystywane przez inwestora w związku ze stosowaniem metody praw własności.
28. Jeżeli jednostka stowarzyszona wyemitowała akcje uprzywilejowane dające prawo do skumulowanych dywidend, które zostały wykupione przez innych akcjonariuszy i są zaklasyfikowane jako kapitał własny, to inwestor powinien obliczyć swój udział w zyskach lub stratach po uwzględnieniu korekt z tytułu dywidendy od tych akcji, niezależnie od tego, czy zadeklarowano taką dywidendę.
29. Jeżeli udział inwestora w stratach jednostki stowarzyszonej jest równy lub wyższy od jego udziału w jednostce stowarzyszonej, inwestor zaprzestaje ujmowania swojego udziału w dalszych stratach. Udział w jednostce stowarzyszonej stanowi wartość bilansową inwestycji w jednostce stowarzyszonej zgodnie z metodą praw własności, włącznie z wszelkimi udziałami długoterminowymi, które w swojej istocie stanowią część inwestycji netto inwestora w jednostce stowarzyszonej. Na przykład, wszelkie pozycje, których rozliczenie nie jest ani planowane, ani prawdopodobne w dającej się przewidzieć przyszłości, stanowią w swojej istocie powiększenie wartości udziału inwestora w danej jednostce stowarzyszonej. Pozycje takie mogą obejmować akcje uprzywilejowane i należności długoterminowe lub kredyty i pożyczki, ale nie obejmują należności z tytułu dostaw i usług, zobowiązań z tytułu dostaw i usług ani jakichkolwiek należności długoterminowych, na pokrycie których ustanowiono odpowiednie zabezpieczenie – takich jak zabezpieczone kredyty. Straty ujmowane metodą praw własności, których wartość przewyższa udział inwestora w akcjach zwykłych odnosi się na pozostałe elementy udziału inwestora w jednostce stowarzyszonej w odwrotnej kolejności do pierwszeństwa ich rozliczania przy podziale majątku w przypadku likwidacji.
30. Po zredukowaniu udziału inwestora do wartości zerowej na wszelkie dodatkowe straty tworzy się rezerwy i zobowiązania ujmując się tylko w takiej wysokości, w jakiej inwestor powziął prawny lub zwyczajowy obowiązek lub dokonał płatności w imieniu jednostki stowarzyszonej. Jeżeli następnie jednostka stowarzyszona zacznie wykazywać zyski, to inwestor może powrócić do uwzględniania zysków dopiero wówczas, gdy wartość tych zysków zrówna się z wartością nie ujętych strat.

Odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości

31. Po zastosowaniu metody praw własności, włącznie z ujęciem strat jednostki stowarzyszonej zgodnie z paragrafem 29, inwestor stosuje wymogi MSR 39 w celu ustalenia, czy konieczne jest utworzenie dodatkowego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w odniesieniu do inwestycji netto w jednostce stowarzyszonej.
32. Inwestor stosuje również wymogi MSR 39 w celu stwierdzenia, czy konieczne jest utworzenie dodatkowego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości w odniesieniu do udziału inwestora w jednostce stowarzyszonej, który nie stanowi części inwestycji netto oraz ustalenia wysokości tego odpisu.

33. Jeśli zastosowanie wymogu zawartego w MSR 39 wykaże, że mogła nastąpić utrata wartości inwestycji, jednostka powinna zastosować MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. 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 gospodarczą, 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. Jakakolwiek wynikająca z powyższego utrata wartości inwestycji powinna zostać przypisana zgodnie z MSR 36. Dlatego w pierwszej kolejności należy ją przypisać do nierozliczonej wartości firmy (zob. paragraf 23).
34. Wartość odzyskiwalną inwestycji w jednostce stowarzyszonej należy oceniać odrębnie dla każdej jednostki stowarzyszonej, z wyjątkiem sytuacji, gdy dana jednostka stowarzyszona nie generuje wpływów środków pieniężnych, które byłyby wyraźnie niezależne od wpływów pochodzących z innych aktywów jednostki gospodarczej.

Jednostkowe sprawozdanie finansowe

35. ***Inwestycję w jednostkę stowarzyszoną wykazuje się w jednostkowym sprawozdaniu finansowym inwestora zgodnie z paragrafami 37-42 MSR 27.***
36. Niniejszy standard nie określa, które jednostki muszą sporządzać jednostkowe sprawozdania finansowe udostępniane do użytku publicznego..

UJAWNIANIE INFORMACJI

37. ***Należy ujawnić następujące informacje:***
- a) ***wartość godziwą inwestycji w jednostkach stowarzyszonych, dla których istnieją opublikowane notowania rynkowe,***
 - b) ***skrócone informacje finansowe o jednostkach stowarzyszonych, obejmujące łączne wartości aktywów, zobowiązań, przychodów oraz wysokość zysku lub straty,***
 - c) ***powody, dla których założenie, że inwestor nie posiada znaczącego wpływu, zostało obalone, jeżeli inwestor posiada bezpośrednio lub pośrednio (przez jednostki zależne) mniej niż 20 % głosów lub potencjalnych praw głosów w danej jednostce, ale mimo to stwierdza, że posiada znaczący wpływ.***
 - d) ***powody, dla których założenie, że inwestor posiada znaczący wpływ, zostało obalone, jeżeli inwestor posiada bezpośrednio lub pośrednio (przez jednostki zależne) 20 % lub więcej głosów lub potencjalnych praw głosów w danej jednostce, ale mimo to stwierdza, że nie posiada znaczącego wpływu.***
 - e) ***dzień sprawozdawczy sprawozdania finansowego jednostki stowarzyszonej wykorzystywanego dla potrzeb zastosowania metody praw własności, ale sporządzonego na inny dzień sprawozdawczy lub za inny okres niż sprawozdanie finansowe inwestora oraz przyczynę zastosowania odmiennego dnia sprawozdawczego lub okresu sprawozdawczego.***
 - f) ***charakter i zakres wszelkich znaczących ograniczeń (wynikających, na przykład, z umów kredytowych lub wymogów regulacyjnych) zdolności jednostek stowarzyszonych do przekazywania funduszy inwestorowi w postaci dywidend kasowych lub do spłaty kredytów lub pożyczek,***
 - g) ***nie ujęty udział w stratach jednostki stowarzyszonej, zarówno za dany okres, jak i w skumulowanej wartości, jeżeli inwestor zaprzestał ujmowania swojego udziału w stratach jednostki stowarzyszonej.***

IAS 28

- h) *fakt, że jednostka stowarzyszona nie jest wykazywana metodą praw własności zgodnie z paragrafem 13*
- oraz*
- i) *skrócone informacje finansowe jednostek stowarzyszonych, indywidualnie lub w grupach, których nie wykazuje się metodą praw własności, włącznie z wartościami sumy aktywów, sumy zobowiązań, przychodów oraz zysku lub straty.*
38. *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych wykazywane metodą praw własności zalicza się do aktywów trwałych. Udział inwestora w zysku lub stracie takich jednostek stowarzyszonych oraz wartość bilansową tych inwestycji ujawnia się oddzielnie. Udział inwestora we wszelkiej działalności w trakcie zaniechania takich jednostek stowarzyszonych również ujawnia się oddzielnie.*
39. *Inwestor ujmuje bezpośrednio w swoim kapitale własnym udział w zmianach ujętych bezpośrednio w kapitale własnym jednostki stowarzyszonej oraz ujawnia go w zestawieniu zmian w kapitale własnym zgodnie z wymogami MSR I „Prezentacja sprawozdań finansowych”.*
40. *Zgodnie z MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe” inwestor ujawnia:*
- a) *swój udział w zobowiązaniach warunkowych jednostki stowarzyszonej, nabytych wspólnie z innymi inwestorami*
- oraz*
- b) *zobowiązania warunkowe powstałe w związku z indywidualną odpowiedzialnością inwestora za całość lub część zobowiązań jednostki stowarzyszonej.*

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

41. *Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed 1 stycznia 2005 r., fakt ten należy ujawnić.*

WYCOFANIE INNYCH STANDARDÓW I INTERPRETACJI

42. *Niniejszy standard zastępuje MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” (zaktualizowany w 2000 r.).*
43. *Standard zastępuje również następujące interpretacje:*
- a) *SKI-3 „Wyłączenie niezrealizowanych zysków i strat wynikających z transakcji z jednostkami stowarzyszonymi”,*
- b) *SKI-20 „Metoda praw własności – ujmowanie strat”*
- oraz*
- c) *SKI-33 „Metoda konsolidacji i metoda praw własności – potencjalne prawa głosu i przyporządkowanie udziałów własnościowych”.*

ZAŁĄCZNIK

IAS 28

Zmiany do innych standardów i interpretacji

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

- A1. W mających zastosowanie w grudniu 2003 r. Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, Międzynarodowych Standardach Rachunkowości oraz w Interpretacjach, odsyłacze do ówczesnej bieżącej wersji MSR 28 „Rachunkowość inwestycji w jednostkach stowarzyszonych” zostały zmienione w MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych”.
-

Udziały we wspólnych przedsięwzięciach

SPIS TREŚCI	Ustp
Zakres	1-2
Definicje	3-12
Rodzaje wspólnych przedsięwzięć	7
Współkontrola	8
Ustalenia umowne	9-12
Wspólnie kontrolowana działalność	13-17
Wspólnie kontrolowane aktywa	18-23
Współkontrolowane jednostki	24-47
Sprawozdanie finansowe wspólnika przedsięwzięcia	30-45
Konsolidacja proporcjonalna	30-37
Metoda praw własności	38-41
Wyjątki od konsolidacji proporcjonalnej i metody praw własności	42-45
Jednostkowe sprawozdanie finansowe wspólnika przedsięwzięcia	46-47
Transakcje pomiędzy wspólnikiem przedsięwzięcia a wspólnym przedsięwzięciem	48-50
Wykazywanie udziałów we wspólnych przedsięwzięciach w sprawozdaniach finansowych inwestora	51
Zarządzający we wspólnych przedsięwzięciach	52-53
Ujawnianie informacji	54-57
Data wejścia w życie	58
Wycofanie MSR 31 (zaktualizowanego W 2000 R.)	59

Niniejszy standard zastępuje MSR 31 (zaktualizowany w 2000 r.) „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach” i należy go stosować w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

ZAKRES

1. *Niniejszy standard stosuje się do wykazywania udziałów we wspólnych przedsięwzięciach oraz wykazywania aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów wspólnych przedsięwzięć w sprawozdaniach finansowych wspólników przedsięwzięcia i inwestorów, niezależnie od struktury czy formy, w jakiej wspólne przedsięwzięcie prowadzi działalność. Jednakże nie stosuje się go do udziałów wspólników przedsięwzięcia w jednostkach współkontrolowanych należących do:*
 - a) *organizacji zarządzających kapitałem wysokiego ryzyka*
 - lub*
 - b) *funduszy wzajemnych, funduszy powierniczych i podobnych jednostek łącznie z funduszami ubezpieczeniowymi powiązanych z funduszami inwestycyjnymi,*

które początkowo są wykazywane według wartości godziwej przez rachunek zysków i strat lub są klasyfikowane jako przeznaczone do obrotu i wykazywane zgodnie z MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujęcie i wycena”. Tego typu inwestycje wycenia się według wartości godziwej zgodnie z MSR 39, przy czym zmiany wartości godziwej wpływają na wynik okresu, w którym te zmiany nastąpiły.

2. Wspólnik posiadający udział w jednostce wspólnie kontrolowanej jest zwolniony z wymogu przewidzianego paragrafem 30 (konsolidacja proporcjonalna) i 38 (metoda praw własności), o ile spełnia następujące warunki:

- a) istnieje dowód na to, że udziały zostały nabyte i są w posiadaniu inwestora wyłącznie w celu ich zbycia w ciągu dwunastu miesięcy od daty przejęcia oraz że zarząd intensywnie poszukuje nabywcy,;
- b) ma zastosowanie wyjątek przewidziany paragrafem 10 MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe” zwalniający jednostkę dominującą, która także ma udział w jednostce wspólnie kontrolowanej z wymogu sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego

lub

- c) mają zastosowanie wszystkie następujące stwierdzenia:
- i) wspólnik przedsięwzięcia jest jednostką zależną należącą w całości lub części do innej jednostki a jej właściciele, łącznie z tymi, którzy w przeciwnym razie nie mieliby prawa głosu, zostali poinformowani o tym, że wspólnik nie stosuje konsolidacji proporcjonalnej lub metody praw własności i nie wnieśli wobec tego sprzeciwu;
- ii) instrumenty dłużne lub instrumenty kapitałowe wspólnika przedsięwzięcia nie są przedmiotem obrotu na rynku publicznym (krajowej lub zagranicznej giełdzie papierów wartościowych lub rynku pozagiełdowym, łącznie z rynkami lokalnymi i regionalnymi);
- iii) wspólnik przedsięwzięcia nie złożył sprawozdania finansowego w komisji papierów wartościowych, ani w innym organie regulującym obrót papierami wartościowymi, ani nie jest w trakcie składania takiego sprawozdania, dla celów emisji instrumentów dowolnej kategorii na rynku publicznym
- oraz
- iv) jednostka dominująca [najwyższego szczebla lub którakolwiek jednostka dominująca pośredniego szczebla w stosunku do wspólnika przedsięwzięcia sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe dostępne do użytku publicznego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

DEFINICJE

3. W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Kontrola jest to prawo do kierowania polityką finansową i operacyjną prowadzonej działalności gospodarczej w celu odniesienia korzyści ekonomicznych z tej działalności.

Metoda praw własności jest to taka metoda rachunkowości i sprawozdawczości, zgodnie z którą udział w jednostce wspólnie kontrolowanej jest początkowo wykazany w cenie nabycia i następnie korygowany odpowiednio o następujące po jego nabyciu zmiany wartości przypadającego na danego wspólnika udziału w aktywach jednostki wspólnie kontrolowanej. W rachunku zysków i strat odzwierciedla się udział wspólnika przedsięwzięcia w wynikach działalności jednostki wspólnie kontrolowanej.

Inwestor we wspólnym przedsięwzięciu jest stroną wspólnego przedsięwzięcia, ale nie sprawuje współkontroli nad tym przedsięwzięciem.

Współkontrola jest to określony w umowie podział kontroli nad działalnością gospodarczą.

IAS 31

Wspólne przedsięwzięcie (ang. joint venture) to ustalenia umowne, na mocy których dwie lub więcej stron podejmuje działalność gospodarczą podlegającą wspólnemu kontroli.

Konsolidacja proporcjonalna jest to metoda rachunkowości, zgodnie z którą wszystkie aktywa, zobowiązania, przychody i koszty jednostki wspólnie kontrolowanej przypadające na wspólnika przedsięwzięcia są indywidualnie sumowane z podobnymi pozycjami w sprawozdaniach finansowych wspólnika przedsięwzięcia lub wykazywane jako oddzielne pozycje w sprawozdaniach finansowych wspólnika przedsięwzięcia.

Jednostkowe sprawozdanie finansowe to sprawozdanie sporządzane przez jednostkę dominującą, inwestora jednostki stowarzyszonej lub wspólnika jednostki wspólnie kontrolowanej, w której inwestycje ujmuje się na podstawie bezpośredniego udziału w kapitale, a nie na podstawie wyników i aktywów netto wykazywanych przez jednostkę inwestującą

Znaczący wpływ jest to prawo do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji z zakresu polityki finansowej i operacyjnej prowadzonej działalności; nie oznacza on jednak sprawowania kontroli bądź wspólnej kontroli nad tą polityką.

Wspólnik przedsięwzięcia jest stroną wspólnego przedsięwzięcia i sprawuje wspólną kontrolę nad tym przedsięwzięciem.

4. Jednostkowym sprawozdaniem finansowym nie jest sprawozdanie finansowe, do którego zastosowano konsolidację proporcjonalną lub metodę praw własności, ani sprawozdanie finansowe jednostki, która nie ma jednostki zależnej, jednostki stowarzyszonej lub udziału wspólnika w jednostce wspólnie kontrolowanej.
5. Jednostkowym sprawozdaniem finansowym jest sprawozdanie sporządzone niezależnie od skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w którym inwestycje wykazano metodą praw własności oraz sprawozdania finansowego, w którym udziały wspólników wspólnego przedsięwzięcia są skonsolidowane proporcjonalnie. Jednostkowe sprawozdanie finansowe nie musi być załączone do tych sprawozdań.
6. Jednostki, które na mocy paragrafu 10 MSR 27 są zwolnione z wymogu konsolidacji, na mocy paragrafu 13 c) MSR 28 „Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych” ze stosowania metody praw własności lub na mocy paragrafu 2 niniejszego standardu ze stosowania konsolidacji proporcjonalnej lub metody praw własności, mogą sporządzać jednostkowe sprawozdania finansowe jako ich jedyne sprawozdania finansowe.

Rodzaje wspólnych przedsięwzięć

7. Wspólne przedsięwzięcia mogą mieć różne formy i struktury. W niniejszym standardzie zidentyfikowano ich trzy najbardziej popularne rodzaje: wspólnie kontrolowana działalność, wspólnie kontrolowane aktywa i wspólnie kontrolowane jednostki, które spełniają wymogi definicji wspólnego przedsięwzięcia i najczęściej są określane mianem wspólnych przedsięwzięć. Wszystkie wspólne przedsięwzięcia charakteryzują się poniższymi cechami:
 - a) dwóch lub więcej wspólników przedsięwzięcia jest związanych ustaleniami umownymi
oraz
 - b) ustalenia umowne ustanawiają sprawowanie wspólnej kontroli.

Wspólna kontrola

8. Wspólna kontrola może być wyłączona w przypadku, gdy jednostka będąca przedmiotem inwestycji przechodzi prawną reorganizację, ogłoszono jej upadłość lub działa w warunkach poważnych ograniczeń długookresowych, które upośledzają zdolność do transferu środków z przedsięwzięcia do wspólnika. W przypadku, gdy wspólna kontrola jest nadal sprawowana, te przypadki same w sobie nie stanowią uzasadnienia dla niestosowania niniejszego standardu do ujmoowania wspólnych przedsięwzięć.

Ustalenia umowne

9. Istnienie ustaleń umownych pozwala na rozróżnienie pomiędzy udziałami uprawniającymi do wspólnej kontroli, a inwestycjami w jednostkach stowarzyszonych, na które inwestor ma znaczący wpływ (zob.: MSR 28). Działalność nieobjęta ustaleniami umownymi ustanawiającymi wspólną kontrolę nie stanowi wspólnego przedsięwzięcia w rozumieniu niniejszego standardu.

10. Ustalenia umowne można udokumentować na wiele sposobów, na przykład w drodze umowy pomiędzy wspólnikami przedsięwzięcia lub protokołów z rozmów między wspólnikami. W niektórych przypadkach ustalenia takie są częścią statutu lub regulaminu wspólnego przedsięwzięcia. Niezależnie od formy, ustalenia umowne zwykle są na piśmie i określają następujące zagadnienia:
- a) zakres działalności, okres trwania i wymogi sprawozdawcze wspólnego przedsięwzięcia,
 - b) mianowanie zarządu lub innego równorzędnego organu zarządzającego wspólnym przedsięwzięciem oraz prawa głosu wspólników przedsięwzięcia,
 - c) wpłaty na poczet kapitału wniesione przez wspólników przedsięwzięcia,
- oraz
- d) podział pomiędzy wspólników przedsięwzięcia wyników produkcji, przychodów, kosztów lub rezultatów działalności wspólnego przedsięwzięcia.
11. Ustalenia umowne ustanawiają współkontrolę nad wspólnym przedsięwzięciem. Wymóg ten uniemożliwia pojedynczemu wspólnikowi samodzielne sprawowanie kontroli nad działalnością przedsięwzięcia. Umowa określa te decyzje podejmowane w dziedzinach kluczowych dla realizacji celów wspólnego przedsięwzięcia, w przypadku których wymagana jest zgoda wszystkich wspólników oraz decyzje, które mogą wymagać zgody określonej większości wspólników.
12. Ustalenia umowne mogą wskazywać jednego wspólnika jako zarządzającego wspólnym przedsięwzięciem. Zarządzający nie sprawuje kontroli nad wspólnym przedsięwzięciem, ale działa w ramach polityki finansowej i operacyjnej uzgodnionej przez wspólników zgodnie z ustaleniami umownymi i przekazanej zarządzającemu. W przypadku gdy zarządzający ma uprawnienia do kierowania polityką operacyjną i finansową działalności gospodarczej, wtedy sprawuje on kontrolę nad przedsięwzięciem, a przedsięwzięcie jest jednostką zależną zarządzającego a nie wspólnym przedsięwzięciem.

WSPÓLNIE KONTROLOWANA DZIAŁALNOŚĆ

13. Działalność niektórych wspólnych przedsięwzięć polega w większym stopniu na użytkowaniu aktywów i innych zasobów należących do wspólników przedsięwzięcia niż na ustanowieniu osoby prawnej, spółki osobowej czy innego podmiotu lub struktury finansowej odrębnej względem samych wspólników. Każdy ze wspólników używa swoich własnych rzeczowych aktywów trwałych i posiada własne zapasy. Każdy ze wspólników przedsięwzięcia ponosi także własne koszty, zaciąga zobowiązania oraz pozyskuje środki na finansowanie własnej działalności, co skutkuje powstaniem jego własnych zobowiązań. Działalność wspólnego przedsięwzięcia może być prowadzona przez pracowników zatrudnianych przez poszczególnych wspólników także do innej działalności wspólnika, która ma podobny charakter. Porozumienie o wspólnym przedsięwzięciu zwykle reguluje sposób podziału pomiędzy wspólników przychodów ze sprzedaży wspólnych produktów i wszelkich wspólnie ponoszonych kosztów.
14. Przykładem wspólnie kontrolowanej działalności jest połączenie działań dwóch lub więcej wspólników, ich zasobów i doświadczeń w celu wspólnego wytwarzania danego produktu, na przykład samolotu, wprowadzenia go na rynek i dystrybucji. Każdy ze wspólników realizuje inną część procesu produkcyjnego. Każdy ze wspólników przedsięwzięcia ponosi własne koszty i ma określony udział w przychodach ze sprzedaży samolotu, który to udział jest określony w ustaleniach umownych.
15. **W odniesieniu do swoich udziałów we wspólnie kontrolowanej działalności wspólnik przedsięwzięcia wykazuje w swoim sprawozdaniu finansowym:**
- a) **aktywa, które kontroluje, i zobowiązania, które zaciągnął**
- oraz
- b) **ponoszone koszty i swój udział w przychodach z tytułu sprzedaży towarów lub usług generowanych przez wspólne przedsięwzięcie.**
16. Ze względu na to, że aktywa, zobowiązania, przychody i koszty ujmuje się już w sprawozdaniach finansowych wspólnika przedsięwzięcia, nie ma potrzeby dokonywania korekt czy stosowania innych procedur konsolidacyjnych wobec tych pozycji podczas sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez wspólnika.

IAS 31

17. Nie wymaga się prowadzenia oddzielnej ewidencji księgowej wspólnych przedsięwzięć, ani sporządzania sprawozdań finansowych przez wspólne przedsięwzięcia. Wspólnicy przedsięwzięcia mogą jednak sporządzać sprawozdania dla potrzeb zarządzania w celu przeprowadzenia oceny wyników działalności wspólnego przedsięwzięcia.

WSPÓLNIE KONTROLOWANE AKTYWA

18. W niektórych wspólnych przedsięwzięciach ma miejsce sprawowanie przez wspólników przedsięwzięcia współkontroli, oraz często wspólna własność, nad aktywami wniesionymi do wspólnego przedsięwzięcia lub nabytymi w celu wniesienia do tego przedsięwzięcia oraz przeznaczonymi dla celów, które to przedsięwzięcie ma realizować. Aktywa służą uzyskiwaniu korzyści przez wspólników przedsięwzięcia. Każdy wspólnik ma swój udział w wynikach produkcji, uzyskanych dzięki aktywom, i na każdego z nich przypada ustalona część poniesionych kosztów.
19. Wspólne przedsięwzięcia tego rodzaju nie wymagają ustanowienia osoby prawnej, spółki osobowej czy innej formy lub struktury finansowej odrębnej względem samych wspólników. Każdy ze wspólników sprawuje kontrolę nad swoją częścią przyszyłych korzyści ekonomicznych poprzez posiadane udziały we wspólnie kontrolowanym składniku aktywów.
20. Wiele przedsięwzięć w takich branżach jak wydobywanie ropy naftowej, gazu czy surowców mineralnych wykonywanych jest przy współkontroli aktywów. Na przykład wiele spółek zajmujących się wydobywaniem i produkcją ropy naftowej może wspólnie kontrolować i obsługiwać rurociąg naftowy. Każdy wspólnik przedsięwzięcia wykorzystuje rurociąg do transportu własnych produktów, w zamian za co ponosi ustaloną część kosztów związanych z utrzymaniem i funkcjonowaniem rurociągu. Innym przykładem współkontrolowanego składnika aktywów jest współkontrola nieruchomości przez dwa przedsiębiorstwa, z których każde ma swój udział w otrzymywanych czynszach oraz ponosi część kosztów.
21. ***W odniesieniu do swoich udziałów we wspólnie kontrolowanych aktywach wspólnik przedsięwzięcia wykazuje w swoim sprawozdaniu finansowym:***
- a) ***swój udział we wspólnie kontrolowanych aktywach, klasyfikowanych według rodzajów tych aktywów,***
 - b) ***zaciągnięte przez niego zobowiązania,***
 - c) ***swój udział w zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie z pozostałymi wspólnikami przedsięwzięcia w związku ze wspólnym przedsięwzięciem,***
 - d) ***przychody uzyskane ze sprzedaży lub wykorzystania części produkcji, która przypada na danego wspólnika i pochodzi ze wspólnego przedsięwzięcia, łącznie z udziałem we wszelkich kosztach poniesionych przez to przedsięwzięcie***
- oraz***
- e) ***koszty poniesione w związku ze swym udziałem we wspólnym przedsięwzięciu.***
22. Każdy wspólnik przedsięwzięcia, w odniesieniu do posiadanego udziału we wspólnie kontrolowanych aktywach, ujmuje w swoich księgach oraz wykazuje w sprawozdaniu finansowym następujące dane:
- a) swój udział we wspólnie kontrolowanych aktywach sklasyfikowanych według rodzajów tych aktywów, a nie jako inwestycje. Przykładowo, udział we wspólnie kontrolowanym rurociągu naftowym będzie zaliczony do rzeczowych aktywów trwałych,
 - b) zaciągnięte przez niego zobowiązania, na przykład zobowiązania zaciągnięte w celu sfinansowania aktywów przypadających jemu w udziale,
 - c) swój udział w zobowiązaniach zaciągniętych wspólnie z pozostałymi wspólnikami przedsięwzięcia w związku ze wspólnym przedsięwzięciem,
 - d) przychody uzyskane ze sprzedaży lub wykorzystania części produkcji, która przypada na danego wspólnika i pochodzi ze wspólnego przedsięwzięcia, łącznie z udziałem we wszelkich kosztach poniesionych przez to przedsięwzięcie, oraz
 - e) poniesione koszty odnoszące się do posiadanego udziału we wspólnym przedsięwzięciu, na przykład koszty związane ze sfinansowaniem aktywów przypadających jemu w udziale oraz związane ze sprzedażą swojej części produkcji wspólnego przedsięwzięcia.

Ze względu na to, że aktywa, zobowiązania, przychody i koszty ujmuje się już w sprawozdaniach finansowych wspólnika przedsięwzięcia, nie ma potrzeby dokonywania korekt czy stosowania innych procedur konsolidacyjnych wobec tych pozycji podczas sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez wspólnika.

23. Podejście do wspólnie kontrolowanych aktywów odzwierciedla treść, rzeczywistość gospodarczą a także zazwyczaj formę prawną wspólnego przedsięwzięcia. Prowadzenie oddzielnej ewidencji księgowej samych wspólnych przedsięwzięć można ograniczyć do wykazania kosztów wspólnie poniesionych przez wspólników, które ostatecznie obciążą wspólników zgodnie z ustalonymi udziałami. Nie wymaga się sporządzania sprawozdań finansowych wspólnych przedsięwzięć, chociaż wspólnicy przedsięwzięcia mogą sporządzać sprawozdania dla potrzeb zarządzania w celu przeprowadzenia oceny wyników działalności wspólnego przedsięwzięcia.

WSPÓLKONTROLOWANE JEDNOSTKI

24. Jednostką współkontrolowaną jest wspólne przedsięwzięcie, które wymaga ustanowienia osoby prawnej, spółki osobowej czy innego podmiotu, w którym każdy ze wspólników przedsięwzięcia posiada udział. Podmiot taki działa na takich samych zasadach, jak inne jednostki gospodarcze, z wyjątkiem tego, że ustalenia umowne pomiędzy wspólnikami przedsięwzięcia ustanawiają współkontrolę nad działalnością gospodarczą jednostki.
25. Jednostka współkontrolowana kontroluje aktywa wspólnego przedsięwzięcia, zaciąga zobowiązania, ponosi koszty i generuje przychody. Może ona zawierać umowy we własnym imieniu, pozyskiwać środki finansowe w celu przeznaczenia ich na działalność wspólnego przedsięwzięcia. Każdy ze wspólników przedsięwzięcia ma prawo do udziału w wynikach działalności jednostki współkontrolowanej, chociaż w niektórych jednostkach wspólnicy przedsięwzięcia mają również prawo do udziału w produkcji jednostki współkontrolowanej.
26. Popularnym przykładem jednostki współkontrolowanej jest połączenie działań dwóch jednostek gospodarczych w danym segmencie działalności gospodarczej poprzez transfer odpowiednich aktywów i pasywów do jednostki współkontrolowanej. Innym przykładem jest rozpoczęcie przez daną jednostkę gospodarczą działalności w innym kraju w porozumieniu z organem rządowym lub innego typu organem tego kraju, poprzez ustanowienie oddzielnej jednostki, który jest wspólnie kontrolowany przez tę jednostkę gospodarczą i wspomniany organ rządowy czy agendę.
27. Wiele jednostek współkontrolowanych jest podobnych w swej istocie do wspólnych przedsięwzięć określanych jako wspólnie kontrolowana działalność, czy wspólnie kontrolowane aktywa. Przykładowo, wspólnicy przedsięwzięcia mogą przenieść wspólnie kontrolowane aktywa (takie jak rurociąg naftowy) do jednostki współkontrolowanej ze względów podatkowych lub innych. Podobnie wspólnicy przedsięwzięcia mogą wnieść do jednostki współkontrolowanej aktywa, które będą wspólnie wykorzystywane. Pewne rodzaje wspólnie kontrolowanych działalności obejmują także ustanowienie jednostek współkontrolowanych, które zajmowałyby się szczególnymi aspektami działalności, na przykład: wzornictwem produktu, jego marketingiem, dystrybucją czy serwisem posprzedażnym.
28. Jednostka współkontrolowana prowadzi swoją własną ewidencję księgową, sporządza i prezentuje sprawozdania finansowe w taki sam sposób, jak inne jednostki gospodarcze, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.
29. Zazwyczaj każdy wspólnik wnosi wkłady do jednostki współkontrolowanej w postaci środków pieniężnych lub innych zasobów. Wkłady należy uwzględnić w ewidencji księgowej wspólnika i ująć w jednostkowym sprawozdaniu finansowym jako inwestycję jednostkę współkontrolowaną.

Sprawozdanie finansowe wspólnika przedsięwzięcia

Konsolidacja proporcjonalna

30. **Wspólnik wykazuje swoje udziały w jednostce współkontrolowanej za pomocą konsolidacji proporcjonalnej lub metody alternatywnej opisanej w paragrafie 38. W przypadku konsolidacji proporcjonalnej stosuje się jeden z dwóch formatów sprawozdawczych wskazanych poniżej.**
31. Wspólnik wykazuje udział w jednostce współkontrolowanej za pomocą jednego z dwóch formatów sprawozdawczych dla konsolidacji proporcjonalnej, niezależnie od tego, czy posiada także inwestycje w jednostkach zależnych czy opisuje swoje sprawozdanie jako skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

IAS 31

32. W wykazywaniu udziału w jednostce współkontrolowanej ważne jest, by wspólnik przedsięwzięcia oddał treść i rzeczywistość gospodarczą ustaleń, a nie strukturę czy formę danego wspólnego przedsięwzięcia. W jednostce współkontrolowanej wspólnik sprawuje kontrolę nad swoim udziałem w przyszłych korzyściach ekonomicznych poprzez udział w aktywach i pasywach przedsięwzięcia. Ta treść oraz rzeczywistość gospodarcza są odzwierciedlone w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych wspólnika, kiedy ten wykazuje swoje udziały w aktywach, pasywach, przychodach i kosztach jednostki współkontrolowanej za pomocą jednego z dwóch formatów sprawozdawczych konsolidacji proporcjonalnej opisanych w paragrafie 34.
33. Zastosowanie konsolidacji proporcjonalnej oznacza, że bilans wspólnika uwzględnia jego udziały w aktywach, które wspólnie kontroluje, oraz udziały w zobowiązaniach, za które jest wspólnie odpowiedzialny. Rachunek zysków i strat wspólnika zawiera jego udziały w przychodach i kosztach jednostki współkontrolowanej. Wiele procedur właściwych dla zastosowania konsolidacji proporcjonalnej jest podobnych do procedur właściwych dla konsolidacji inwestycji w jednostkach zależnych, które są opisane w MSR 27.
34. W celu przeprowadzenia konsolidacji proporcjonalnej można zastosować różne formaty sprawozdawcze. Wspólnik może połączyć swoje udziały w aktywach, pasywach, przychodach i kosztach jednostki współkontrolowanej z podobnymi pozycjami w swoich sprawozdaniach finansowych, pozycja po pozycji. Przykładowo, może połączyć udział w zapasach jednostki współkontrolowanej z własnymi zapasami, a udział w rzeczowych aktywach trwałych wspólnie kontrolowanej jednostki z własnymi rzeczowymi aktywami trwałymi. Według drugiej metody wspólnik może wprowadzić oddzielną pozycję w sprawozdaniu finansowym dla wykazania udziału w aktywach, pasywach, przychodach i kosztach jednostki współkontrolowanej. Przykładowo, wspólnik może wykazać udział w aktywach obrotowych jednostki współkontrolowanej oddzielnie - jako część własnych aktywów obrotowych; może także wykazać udział w rzeczowych aktywach trwałych jednostki współkontrolowanej oddzielnie, jako część własnych rzeczowych aktywów trwałych. Obydwa wymienione formaty sprawozdawcze dają ten sam rezultat w postaci identycznych kwot wyniku netto i wszystkich głównych rodzajów aktywów, pasywów, przychodów i kosztów. Także dla celów niniejszego standardu dozwolone jest stosowanie obydwu formatów.
35. Niezależnie od tego, jaki format został zastosowany w celu przeprowadzenia konsolidacji proporcjonalnej, nie jest dozwolone kompensowanie aktywów lub pasywów poprzez odjęcie innych aktywów lub pasywów, ani też kompensowanie przychodów i kosztów poprzez odjęcie innych przychodów lub kosztów, o ile nie istnieje tytuł prawny do kompensaty, a kompensowanie nie odzwierciedla oczekiwań dotyczących sposobu realizacji aktywów lub spłaty zobowiązań.
36. **Wspólnik przestaje stosować konsolidację proporcjonalną z chwilą zaprzestania sprawowania współkontroli nad jednostką współkontrolowaną.**
37. Wspólnik przestaje stosować konsolidację proporcjonalną z chwilą utraty udziału w kontroli nad jednostką współkontrolowaną. Może to mieć miejsce w przypadku, gdy wspólnik przedsięwzięcia dokona zbycia swoich udziałów lub, gdy na jednostkę współkontrolowaną zostaną nałożone zewnętrzne ograniczenia uniemożliwiające wspólnikowi sprawowanie współkontroli.

Metoda praw własności

38. **Alternatywą dla konsolidacji proporcjonalnej opisanej w paragrafie 30 jest wykazywanie udziału w jednostce współkontrolowanej przez wspólnika przedsięwzięcia metodą praw własności.**
39. Wspólnik wykazuje udział w jednostce współkontrolowanej za pomocą metody praw własności niezależnie od tego, czy ma także inwestycje w jednostkach zależnych i czy określa swoje sprawozdania jako skonsolidowane sprawozdania finansowe.
40. Niektórzy wspólnicy wykazują swoje udziały we wspólnie kontrolowanych jednostkach za pomocą metody praw własności opisanej w MSR 28. Zwolennikami metody praw własności są ci, którzy uważają za niewłaściwe łączenie pozycji kontrolowanych z pozycjami wspólnie kontrolowanymi, oraz ci, którzy sądzą, że wspólnicy przedsięwzięcia mają znaczący wpływ na jednostkę współkontrolowaną, a nie sprawują współkontroli. Niniejszy standard nie zaleca stosowania metody praw własności, ponieważ konsolidacja proporcjonalna lepiej odzwierciedla treść i rzeczywistość gospodarczą udziału wspólnika w jednostce współkontrolowanej, czyli kontrolę nad udziałem wspólnika w przyszłych korzyściach ekonomicznych. Niemniej jednak niniejszy standard zezwala na stosowanie metody praw własności jako podejścia alternatywnego do wykazywania udziałów w.
41. **Wspólnik przestaje stosować metodę praw własności z chwilą zaprzestania sprawowania współkontroli nad jednostką współkontrolowaną lub wywierania istotnego wpływu na taką jednostkę.**

Wyjątki od konsolidacji proporcjonalnej i metody praw własności

42. **Udziały w jednostce współkontrolowanej, które spełniają warunek określony w paragrafie 2 a) klasyfikuje się jako przeznaczony do obrotu i rozlicza się zgodnie z MSR 39.**
43. W przypadku, gdy zgodnie z paragrafami 2 a) i 42 udział w podmiocie współkontrolowanym uprzednio rozliczany zgodnie z MSR 39 nie zostanie zbyty w ciągu dwunastu miesięcy, ujmuje się go z zastosowaniem konsolidacji proporcjonalnej lub metody praw własności począwszy od daty przejścia (zob. MSR 22 „Połączenie jednostek gospodarczych”). Sprawozdania finansowe za okresy począwszy od daty przejścia podlegają przekształceniu.
44. W wyjątkowych okolicznościach wspólnik może znaleźć nabywcę udziału, o którym mowa w paragrafie 2 a), ale może nie być w stanie doprowadzić do zakończenia jego sprzedaży w ciągu dwunastu miesięcy od daty przejścia ze względu na konieczność uzyskania zgody regulatorów lub innych podmiotów. Wspólnik nie musi stosować konsolidacji proporcjonalnej lub metody praw własności w odniesieniu do udziału we współkontrolowanej jednostce, jeżeli sprzedaż udziału jest w trakcie realizacji na dzień bilansowy i nie istnieją przesłanki, aby przypuszczać, że sprzedaż nie będzie zakończona tuż po dniu bilansowym.
45. **Od dnia, w którym jednostka współkontrolowana staje się jednostką zależną wspólnika, wspólnik ten ujmuje w sprawozdaniu swoje udziały w tej jednostce zgodnie z wymogami MSR 27. Od dnia, w którym jednostka współkontrolowana staje się jednostką stowarzyszoną wspólnika, ujmuje on swój udział zgodnie z wymogami MSR 28.**

Jednostkowe sprawozdanie finansowe wspólnika przedsięwzięcia

46. **Wspólnik przedsięwzięcia wykazuje swój udział w jednostce współkontrolowanej w swoim sprawozdaniu jednostkowym zgodnie z paragrafami 37-42 MSR 27.**
47. Niniejszy standard nie określa, które jednostki są zobowiązane do sporządzania jednostkowego sprawozdania finansowego dostępnego do użytku publicznego.

TRANSAKCJE POMIĘDZY WSPÓLNIKIEM PRZEDSIĘWZIĘCIA A WSPÓLNYM PRZEDSIĘWZIĘCIEM

48. **Gdy wspólnik przedsięwzięcia wnosi lub sprzedaje aktywa wspólnemu przedsięwzięciu, to ujęcie części zysku lub straty z tytułu tej transakcji odzwierciedla treść ekonomiczną tej transakcji. O ile aktywa zostają zatrzymane przez wspólne przedsięwzięcie, a wspólnik przedsięwzięcia dokonuje przeniesienia zasadniczo całego znaczącego ryzyka i korzyści wynikających z tytułu własności, to wykazuje on w sprawozdaniu tylko tę część zysku lub straty, która przypada na udziały innych wspólników przedsięwzięcia (*). Wspólnik przedsięwzięcia wykazuje w sprawozdaniu pełną kwotę strat, jeżeli wniesienie lub sprzedaż (aktywów) wskazuje na spadek możliwej do uzyskania wartości netto aktywów obrotowych lub na wystąpienie utraty wartości.**
49. **W przypadku, gdy wspólnik przedsięwzięcia nabywa aktywa od wspólnego przedsięwzięcia, nie wykazuje w sprawozdaniu przypadającej mu części zysków wspólnego przedsięwzięcia z tytułu tej transakcji, do czasu odsprzedaży tych aktywów niezależnej stronie trzeciej. Wspólnik wykazuje w sprawozdaniu swoją część strat z tytułu tych transakcji w taki sam sposób, jak przypadającą na niego część zysków, z tym, że straty powinny zostać ujęte niezwłocznie, jeżeli wynikają ze spadku możliwej do uzyskania wartości netto aktywów obrotowych lub wystąpienia utraty wartości.**
50. Aby ocenić, czy transakcja zawarta pomiędzy wspólnikiem wspólnego przedsięwzięcia a wspólnym przedsięwzięciem wskazuje na utratę wartości składnika aktywów, wspólnik przedsięwzięcia ustala wartość odzyskiwalną składnika aktywów zgodnie z MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. W celu ustalenia wartości użytkowej szacuje się przyszłe przepływy środków pieniężnych z tego składnika aktywów przy założeniu dalszego użytkowania danego składnika aktywów i jego ostatecznej sprzedaży przez wspólne przedsięwzięcie.

WYKAZYWANIE UDZIAŁÓW WE WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘCIACH W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH INWESTORA

51. **Inwestor we wspólnym przedsięwzięciu, który nie sprawuje współkontroli, wykazuje tę inwestycję zgodnie z MSR 39 lub, jeżeli wywiera on znaczący wpływ na wspólne przedsięwzięcie, zgodnie z MSR 28.**

ZARZĄDZAJĄCY WE WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘCIACH

52. **Kierownictwo lub zarządzający wspólnym przedsięwzięciem ujmują wynagrodzenia zgodnie z MSR 18 „Przychody”.**

(*) Zob. także SKI13 „Współkontrolowane podmioty - niepieniężne wkłady wspólników”.

IAS 31

53. Wspólnik przedsięwzięcia lub kilku wspólników może występować jako kierownictwo lub zarządzający wspólnym przedsięwzięciem. Za pełnienie tych obowiązków zarządzający otrzymują zwykle wynagrodzenie. Wspólne przedsięwzięcie ujmuje te wynagrodzenia w kosztach.

Ujawnianie informacji

54. *O ile prawdopodobieństwo wystąpienia straty nie jest znikome, wspólnik przedsięwzięcia ujawnia - niezależnie od kwoty innych zobowiązań warunkowych - informacje dotyczące łącznej kwoty następujących zobowiązań warunkowych:*
- a) *zobowiązania warunkowe zaciągnięte przez wspólnika w związku ze swoimi udziałami we wspólnym przedsięwzięciu oraz swój udział w zobowiązaniach warunkowych zaciągniętych wspólnie z innymi wspólnikami przedsięwzięcia,*
 - b) *udział w zobowiązaniach warunkowych samego wspólnego przedsięwzięcia, za które warunkowo odpowiada, oraz*
 - c) *zobowiązania warunkowe, które powstały w związku z tym, że wspólnik warunkowo odpowiada za zobowiązania innych wspólników wspólnego przedsięwzięcia.*
55. *Wspólnik ujawnia informacje dotyczące łącznej kwoty następujących zobowiązań kontraktowych związanych z jego udziałami we wspólnym przedsięwzięciu (niezależnie od innych zobowiązań kontraktowych):*
- a) *wszelkie zobowiązania kontraktowe wspólnika związane z jego udziałami we wspólnym przedsięwzięciu, oraz udziałami w zobowiązaniach kontraktowych zaciągniętych wspólnie z innymi wspólnikami przedsięwzięcia oraz*
 - b) *udział w zobowiązaniach kontraktowych samego wspólnego przedsięwzięcia.*
56. *Wspólnik ujawnia zestawienie i opis udziałów w znaczących wspólnych przedsięwzięciach oraz wielkości procentowe posiadanych udziałów własnościowych w jednostkach współkontrolowanych. Wspólnik przedsięwzięcia, wykazujący swoje udziały we wspólnie kontrolowanych jednostkach za pomocą formatu sprawozdawczego przewidzianego dla konsolidacji proporcjonalnej „pozycja po pozycji” lub za pomocą metody praw własności, ujawnia łączne kwoty wszystkich aktywów obrotowych, aktywów długoterminowych, zobowiązań krótkoterminowych, zobowiązań długoterminowych, przychodów i kosztów związanych z jego udziałami we wspólnym przedsięwzięciu.*
57. *Wspólnik ujawnia metodę, według której wykazał udziały w jednostkach współkontrolowanych.*

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

58. *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 31 (ZAKTUALIZOWANEGO W 2000 R.)

59. *Niniejszy standard zastępuje MSR 31 „Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach” (zaktualizowany w 2000 r.).*
-

ZAŁĄCZNIK

IAS 31

Zmiany innych standardów [i interpretacji]

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

A1. SKI – 13 „Współkontrolowane podmioty - niepieniężne wkłady wspólników” został zmieniony w następujący sposób:

Powołanie otrzymuje następujące brzmienie:

Dotyczy: MSR 31 „*Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*”

Paragraf 1 otrzymuje następujące brzmienie:

1. Paragraf 48 MSR 31 w następujący sposób reguluje zagadnienie wniesienia aktywów oraz sprzedaży zrealizowanej między wspólnikiem wspólnego przedsięwzięcia a wspólnym przedsięwzięciem: „w przypadku, gdy wspólnik wspólnego przedsięwzięcia wnosi lub sprzedaje aktywa wspólnemu przedsięwzięciu, to ujęcie jakiegokolwiek części zysku lub straty z tytułu tej transakcji odzwierciedla istotę tej transakcji”. Ponadto paragraf 24 MSR 31 stanowi, iż „podmiotem współkontrolowanym jest wspólne przedsięwzięcie, które wymaga ustanowienia osoby prawnej, spółki osobowej czy innego podmiotu, w którym każdy ze wspólników wspólnego przedsięwzięcia posiada udział”. Nie istnieją wyraźne wytyczne dotyczące ujmowania zysków i strat wynikających z wniesienia aktywów niepieniężnych do współkontrolowanych jednostek.

...

A2. W mających zastosowanie w grudniu 2003 r. Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, Międzynarodowych Standardach Rachunkowości oraz w Interpretacjach, powołania na dotychczasową wersję MSR 31 „*Sprawozdawczość finansowa dotycząca udziałów we wspólnych przedsięwzięciach*” zostały zastąpione powołaniami na MSR 31 „*Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*”.

Zysk przypadający na jedną akcję

SPIS TREŚCI

	Ustp
Cel	1
Zakres	2-4
Definicje	5-8
Wycena	9-63
Podstawowy zysk na akcję	9-29
Zysk	12-18
Akcje	19-29
Rozwodniony zysk na akcję	30-63
Zysk	33-35
Akcje	36-40
Rozwadniające potencjalne akcje zwykłe	41-63
Opcje, warranty i ich odpowiedniki	45-48
Instrumenty zamienne	49-51
Akcje emitowalne warunkowo	52-57
Umowy, które mogą być rozliczane w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych	58-61
Zakupione opcje	62
Wystawione opcje sprzedaży	63
Korekty retrospektywne	64-65
Prezentacja	66-69
Ujawnianie informacji	70-73
Data wejścia w życie	74
Wycofanie innych standardów i interpretacji	75-76

Niniejszy zaktualizowany standard zastępuje MSR 33 (wydany w 1997) „Zysk przypadający na jedną akcję”, i powinien być stosowany za okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. lub później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

CEL

1. Celem niniejszego standardu jest ustanowienie zasad ustalania i prezentacji zysku przypadającego na akcję, które mają ułatwić porównywanie wyników działalności różnych jednostek w tym samym okresie, jak też porównywanie wyników tej samej jednostki osiągniętych w różnych okresach. Mimo, iż dane dotyczące zysku na akcję mają swoje ograniczenia wynikające ze stosowania różnych zasad (polityki) rachunkowości przy ustalaniu wysokości „zysku”, spójne określenie mianownika wzoru ma wpływ na poprawę jakości sprawozdawczości finansowej. Niniejszy standard koncentruje się na mianowniku wzoru służącego do wyliczenia zysku przypadającego na akcję.

ZAKRES

IAS 33

2. *Niniejszy standard ma zastosowanie do jednostek, których akcje zwykle lub potencjalne akcje zwykle są w publicznym obrocie oraz do jednostek, które są w trakcie emitowania akcji zwykłych lub potencjalnych akcji zwykłych na publicznych rynkach papierów wartościowych.*
3. *Jednostka, która ujawnia zysk na akcję, musi wyliczyć i ujawnić zysk na akcję zgodnie z niniejszym Standardem.*
4. *W przypadku, gdy prezentowane jest zarówno skonsolidowane sprawozdanie finansowe jak i jednostkowe sprawozdanie finansowe jednostki dominującej zgodnie z MSR 27 „Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe”, ujawnienia informacji wymagane przez niniejszy standard mają być zaprezentowane tylko na podstawie skonsolidowanych danych finansowych. Jednostka, która ujawnia zysk na akcję na podstawie swojego jednostkowego sprawozdania finansowego musi zaprezentować dane dotyczące takiego zysku na akcję wyłącznie w jednostkowym rachunku zysków i strat. Te dane o zysku na akcję nie mogą być prezentowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.*

DEFINICJE

5. *W niniejszym Standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:*

Antyrozwodnienie oznacza zwiększenie zysku przypadającego na akcję lub zmniejszenie straty przypadającej na akcję przy założeniu, że instrumenty zamienne zostaną zamienione, opcje lub warranty zostaną zrealizowane lub że akcje zwykle zostaną wyemitowane po spełnieniu określonych warunków.

Warunkowa umowa emisji oznaczają umowę emisji akcji, której realizacja jest uzależniona od spełnienia określonych warunków.

Akcje zwykle emitowalne warunkowo są akcjami zwykłymi, które są emitowane za niewielką zapłatę środkami pieniężnymi lub w innej formie, lub bez zapłaty, po spełnieniu warunków określonych w warunkowej umowie emisji.

Rozwodnienie oznacza zmniejszenie zysku przypadającego na akcję lub zwiększenie straty przypadającej na akcję przy założeniu, że instrumenty zamienne zostaną zamienione, opcje lub warranty zostaną zrealizowane lub że akcje zwykle zostaną wyemitowane po spełnieniu określonych warunków.

Opcje, warranty i ich odpowiednikisą instrumentami finansowymi, które dają posiadaczowi prawo do zakupu akcji zwykłych.

Akcja zwykła jest instrumentem kapitałowym, z którego prawa są zaspokajane w ostatniej kolejności, po zaspokojeniu praw z wszystkich innych rodzajów instrumentów kapitałowych.

Potencjalna akcja zwykła jest instrumentem finansowym lub inną umową, która może uprawnić jej posiadacza do objęcia akcji zwykłych.

Opcje sprzedaży akcji zwykłych są umowami, które dają posiadaczowi prawo do sprzedaży akcji zwykłych po określonej cenie przez określony czas.

6. *Akcje zwykle uprawniają do udziału w zysku za dany okres dopiero po wszystkich pozostałych typach akcji, takich jak akcje uprzywilejowane. Jednostka może posiadać więcej niż jeden rodzaj akcji zwykłych. Akcje zwykle tego samego rodzaju dają te same prawa do otrzymania dywidend.*
7. *Przykładowe potencjalne akcje zwykle to:*
 - a) *zobowiązania finansowe lub instrumenty kapitałowe, łącznie z akcjami uprzywilejowanymi, które są zamienne na akcje zwykłe;*
 - b) *opcje i warranty;*
 - c) *akcje, których emisja uzależniona jest od spełnienia pewnych warunków wynikających z ustaleń umownych, takich jak zakup przedsiębiorstwa lub innych aktywów.*

IAS 33

8. Terminy zdefiniowane w MSR 32 „Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja” stosowane są w niniejszym standardzie w znaczeniu określonym w paragrafie 11 MSR 32, o ile nie zaznaczono inaczej. MSR 32 zawiera definicje instrumentu finansowego, aktywa finansowego, zobowiązania finansowego, instrumentu kapitałowego i wartości godziwej, oraz wytyczne dotyczące stosowania tych definicji.

WYCENA

Podstawowy zysk na akcję

9. **Jednostka oblicza kwotę podstawowego zysku na akcję dla zysku lub straty przypadającej na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej oraz w oparciu o przypadający na nich zysk lub stratę z kontynuowanej działalności, jeżeli dane te są prezentowane.**
10. **Podstawowy zysk na akcję oblicza się poprzez podzielenie zysku lub straty, który przypada na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej (licznik), przez średnią ważoną liczbę akcji zwykłych występujących (mianownik) w ciągu danego okresu.**
11. Dane dotyczące podstawowego zysku na akcję podawane są w celu ustalenia udziału każdej akcji zwykłej jednostki dominującej w wynikach działalności jednostki za dany okres sprawozdawczy.

Zysk

12. **Dla celów obliczenia podstawowego zysku na akcję, kwotami przypadającymi na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej z tytułu:**
- a) **zysku lub straty z kontynuowanej działalności przypadającego/ przypadającej na jednostkę dominującą,**
- oraz**
- b) **zysku lub straty przypadającego/przypadającej na jednostkę dominującą**
- są kwoty z pozycji a) i b) skorygowane o wartość dywidend uprzywilejowanych po opodatkowaniu, różnice z tytułu rozliczenia akcji uprzywilejowanych oraz o pozostały wpływ akcji uprzywilejowanych klasyfikowanych jako instrumenty kapitałowe.**
13. Wszystkie pozycje przychodów i kosztów przypadające na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej, które zostały ujęte w danym okresie, łącznie z obciążeniem z tytułu podatku dochodowego oraz dywidendami uprzywilejowanymi klasyfikowanymi jako zobowiązania, są uwzględniane przy ustalaniu zysku lub straty danego okresu przypadającego/przypadającej na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej (zob. MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”).
14. Kwota dywidend uprzywilejowanych po opodatkowaniu, która jest odejmowana od zysku lub straty okresu to:
- a) kwota po opodatkowaniu wszelkich dywidend zadeklarowanych za dany okres od akcji uprzywilejowanych nie dających prawa do skumulowanych dywidend;
- oraz**
- b) kwota po opodatkowaniu wymaganych za dany okres dywidend od akcji uprzywilejowanych dających prawo do skumulowanych dywidend, bez względu na to, czy dywidendy zostały zadeklarowane, czy też nie. Kwota dywidend za dany okres od akcji uprzywilejowanych nie obejmuje kwoty jakichkolwiek skumulowanych dywidend od akcji uprzywilejowanych wypłaconych lub zadeklarowanych w ciągu bieżącego okresu, lecz wynikających z okresów poprzednich.
15. Akcje uprzywilejowane, które w początkowym okresie dają prawo do niskiej dywidendy, co ma zrekompensować jednostce sprzedaż akcji uprzywilejowanych z dyskontem, lub akcje dające prawo do dywidendy wyższej niż wynikająca z wartości rynkowej w późniejszych okresach, co ma zrekompensować inwestorom zakup akcji uprzywilejowanych z premią, nazywane są czasami akcjami uprzywilejowanymi o rosnącej stopie dochodu. Dyskonto lub premia udzielone przy emisji akcji uprzywilejowanych o rosnącej stopie dochodu są amortyzowane w zatrzymanych zyskach z lat ubiegłych przy użyciu efektywnej stopy procentowej i są traktowane jako dywidenda od akcji uprzywilejowanych przy wyliczaniu zysku na akcję.

16. Jednostka może odkupić akcje uprzywilejowane składając akcjonariuszom ofertę przetargową. Nadwyżka wartości godziwej ceny zapłaconej posiadaczom akcji uprzywilejowanych ponad wartość księgową akcji uprzywilejowanych stanowi zysk uprzywilejowanych akcjonariuszy i obciąża zatrzymane zyski jednostki. Kwotę tę odejmuje się wyliczając zysk lub stratę przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej.
17. Jednostka może doprowadzić do przedterminowej zamiany zamiennych akcji uprzywilejowanych poprzez korzystną zmianę pierwotnych warunków zamiany lub zapłatę dodatkowego wynagrodzenia. Nadwyżka wartości godziwej akcji zwykłych lub innego zapłaconego wynagrodzenia za te akcje ponad wartość godziwą akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane zgodnie z pierwotnymi warunkami zamiany, stanowi zysk akcjonariuszy uprzywilejowanych. Kwotę tę odejmuje się wyliczając zysk lub stratę przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej.
18. Nadwyżka wartości księgowej akcji uprzywilejowanych ponad wartość godziwą zapłaty za te akcje jest dodawana przy wyliczaniu zysku lub straty przypadającej na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej.

Akcje

19. ***Dla celów wyliczenia podstawowego zysku na akcję, za liczbę akcji zwykłych należy przyjąć średnią ważoną liczbę akcji zwykłych występujących w ciągu danego okresu.***
 20. Użycie średniej ważonej liczby akcji zwykłych występujących w ciągu danego okresu odzwierciedla możliwość zmiany wartości kapitału akcyjnego w ciągu okresu, w wyniku występowania większej lub mniejszej liczby akcji zwykłych. Średnia ważona liczba akcji zwykłych występujących w ciągu okresu to liczba akcji zwykłych na początku danego okresu, skorygowana o liczbę akcji zwykłych odkupionych lub wyemitowanych w ciągu tego okresu ważona wskaźnikiem odzwierciedlającym okres występowania tych akcji. Wskaźnik odzwierciedlający okres występowania poszczególnych akcji jest to liczba dni, przez jaką określone akcje występują, do całkowitej liczby dni w danym okresie. W wielu przypadkach uzasadnione jest zastosowanie rozsądnego przybliżenia średniej ważonej.
 21. W większości przypadków akcje włączane są do średniej ważonej liczby akcji począwszy od dnia, gdy zapłata za nie staje się należna (który zwykle odpowiada dacie ich emisji), na przykład:
 - a) akcje zwykle wyemitowane w zamian za środki pieniężne włącza się, gdy środki pieniężne stają się należne,
 - b) akcje zwykle wyemitowane w ramach dobrowolnej reinwestycji dywidend od akcji zwykłych lub uprzywilejowanych włącza się od dnia reinwestycji dywidend,
 - c) akcje zwykle wyemitowane w wyniku konwersji instrumentu dłużnego na akcje zwykle włącza się od dnia, w którym zaprzestaje się naliczania odsetek,
 - d) akcje zwykle wyemitowane w zamian za odsetki lub ratę kapitałową z tytułu innych instrumentów finansowych włącza się od dnia, w którym zaprzestaje się naliczania odsetek,
 - e) akcje zwykle wyemitowane jako rozliczenie zobowiązania jednostki włącza się od dnia rozliczenia,
 - f) akcje zwykle wyemitowane jako zapłata za nabycie składnika aktywów innego niż środki pieniężne włącza się w dniu, w którym następuje ujęcie tego nabycia;
- oraz
- g) akcje zwykle wyemitowane w zamian za wykonane na rzecz jednostki usługi włącza się w momencie wykonania usług.

Moment włączenia akcji zwykłych określany jest na podstawie szczegółowych warunków i zasad związanych z ich emisją. Dodatkowo należy brać pod uwagę istotę wszelkich umów związanych z emisją.

IAS 33

22. Akcje zwykłe wyemitowane jako część zapłaty przy połączeniu jednostek w formie przejęcia są włączane do średniej ważonej ilości akcji w dniu przejęcia, ponieważ przejmujący uwzględnia wyniki działalności jednostki będącej przedmiotem od dnia jej przejęcia od dnia przejęcia. Akcje zwykłe wyemitowane jako element połączenia jednostek gospodarczych w formie łączenia udziałów, są włączane do wyliczenia średniej ważonej ilości akcji za wszystkie prezentowane okresy, ponieważ sprawozdanie finansowe połączonej jednostki gospodarczej jest sporządzane tak, jakby połączona jednostka istniała zawsze. Tak więc ilość akcji zwykłych przyjęta do wyliczenia zysku przypadającego na jedną akcję w przypadku połączenia jednostek gospodarczych w formie łączenia udziałów, jest sumą średnich ważonych ilości akcji połączonych jednostek gospodarczych, zamienionych na odpowiadające im akcje jednostki gospodarczej po połączeniu.
23. Akcje zwykłe, które zostaną wyemitowane w momencie konwersji instrumentu zamiennego, którego konwersja jest obowiązkowa, są uwzględniane w wyliczeniu podstawowego zysku na akcję od dnia zawarcia stosownej umowy.
24. Akcje zwykłe, które mogą zostać wyemitowane, jeżeli spełnione zostaną pewne warunki są traktowane jako występujące w ciągu okresu i włączane do wyliczenia zysku przypadającego na akcję wyłącznie od dnia, w którym nastąpiło spełnienie wszystkich koniecznych warunków (czyli po zajściu wszystkich wymaganych zdarzeń). Jeżeli jedynym warunkiem emisji akcji jest upływ czasu, akcje te nie są akcjami, których emisja ma charakter warunkowy, ponieważ upływ czasu jest zapewniony.
25. Występujące w ciągu roku akcje zwykłe, które mają charakter warunkowo zwrotny (podlegają odwołaniu) nie są traktowane jako akcje występujące i są wyłączone z wyliczenia podstawowego zysku na akcję tak długo, jak długo podlegają odwołaniu.
26. **Średnia ważona liczba akcji zwykłych występujących w ciągu danego okresu i we wszystkich prezentowanych okresach jest korygowana o zdarzenia inne niż konwersja potencjalnych akcji zwykłych, które doprowadziły do zmiany liczby występujących akcji zwykłych, bez jednoczesnej zmiany stanu zasobów.**
27. Akcje zwykłe mogą być emitowane, lub liczba występujących akcji zwykłych może zostać zmniejszona, bez jednoczesnej zmiany stanu zasobów. Do przykładów należą:
- a) emisja kapitalizacyjna lub emisja premiowa (znana w niektórych krajach jako dywidenda w postaci akcji),
 - b) element premiowy we wszelkich innych emisjach, na przykład element premiowy emisji w postaci praw poboru przyznawany dotychczasowym akcjonariuszom,
 - c) podział akcji
- oraz
- d) odwrócenie podziału akcji (konsolidacja akcji).
28. Przy emisji kapitalizacyjnej, emisji premiowej lub podziale akcji, akcje zwykłe są przyznawane dotychczasowym akcjonariuszom bez dodatkowej zapłaty. Tak więc liczba występujących akcji zwykłych zwiększa się bez zmiany stanu zasobów. Liczba występujących akcji zwykłych przed takim zdarzeniem jest korygowana o proporcjonalną zmianę liczby występujących akcji zwykłych, tak jakby zdarzenie takie miało miejsce na początku najwcześniejszego okresu objętego sprawozdaniem. Na przykład w momencie emisji premiowej na zasadzie „dwie za jedną” liczba występujących akcji zwykłych przed emisją jest mnożona przez wskaźnik równy trzy, aby uzyskać nową całkowitą liczbę akcji zwykłych, lub przez wskaźnik równy dwa, aby uzyskać liczbę dodatkowych akcji zwykłych.
29. Konsolidacja akcji zwykłych zazwyczaj powoduje zmniejszenie liczby występujących akcji zwykłych bez zmniejszenia stanu zasobów. Jeżeli jednak ogólnym rezultatem jest odkup akcji według wartości godziwej, wówczas zmniejszenie liczby występujących akcji zwykłych jest wynikiem zmniejszenia stanu zasobów. Przykładem może być konsolidacja akcji połączona ze specjalną dywidendą. Średnia ważona liczby akcji zwykłych występujących w okresie, w którym miała miejsce transakcja łączona, zostaje skorygowana o zmniejszenie liczby akcji zwykłych od daty ujęcia dywidendy specjalnej.

Rozwodniony zysk na akcję

30. **Jednostka oblicza kwotę rozwodnionego zysku na akcję w oparciu o zysk lub stratę przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej, oraz w oparciu o przypadający na nich zysk lub stratę z kontynuowanej działalności, jeżeli dane te są prezentowane.**

31. ***Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję, zysk lub strata przypadająca na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej oraz średnia ważona liczba występujących akcji, powinny być skorygowane o wpływ wszystkich rozważających potencjalnych akcji zwykłych.***
32. Cel wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję jest spójny z celem wyliczenia zysku podstawowego przypadającego na akcję - ustalenie udziału każdej akcji zwykłej w wyniku jednostki, jednak w tym wyliczeniu uwzględnia się występowanie rozważających potencjalnych akcji zwykłych w ciągu okresu, w wyniku czego:
- a) zysk lub strata przypadająca na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej zwiększa się o kwotę dywidend po opodatkowaniu oraz odsetek zaliczonych do danego okresu, odnoszących się do rozważających potencjalnych akcji zwykłych, oraz koryguje się o wszelkie inne zmiany przychodów lub kosztów, które wynikałyby z zamiany rozważających potencjalnych akcji zwykłych;
- oraz
- b) średnią ważoną liczbę występujących akcji zwykłych zwiększa się o średnią ważoną liczbę dodatkowych akcji zwykłych, które występowałyby zakładając zamianę wszystkich rozważających potencjalnych akcji zwykłych.

Zysk

33. ***Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję, kwotę zysku lub straty przypadającą na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej, zgodną z wyliczeniem podanym w paragrafie 12, koryguje się o wpływ następujących elementów (w kwotach po opodatkowaniu):***
- a) ***wszelkie dywidendy i inne pozycje dotyczące rozważających potencjalnych akcji zwykłych, które zostały odliczone przy ustalaniu zysku lub straty przypadającej na akcjonariuszy zwykłych jednostki dominującej ustalonej zgodnie z wyliczeniem podanym w paragrafie 12,***
 - b) ***wszelkie odsetki zaliczone do danego okresu odnoszące się do rozważających potencjalnych akcji zwykłych;***
- oraz
- c) ***wszelkie inne zmiany przychodów lub kosztów, które wynikałyby z zamiany rozważających potencjalnych akcji zwykłych.***
34. Po konwersji potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe, pozycje wymienione w paragrafie 33 a) - c) przestają występować. W zamian za to nowe akcje zwykłe będą uprawnione do partycypowania w zysku lub stracie przypadającej w udziale zwykłym akcjonariuszom jednostki dominującej. Tak więc zysk lub strata przypadająca w udziale zwykłym akcjonariuszom jednostki dominującej, wyliczony zgodnie z paragrafem 12, jest korygowany o pozycje wymienione w paragrafie 33 a) - c) oraz o podatek od tych pozycji. Koszty związane z potencjalnymi akcjami zwykłymi obejmują koszty transakcji i dyskonto rozliczane metodą efektywnej stopy procentowej (zob. paragraf 9 MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”, wersja z 2003 r.).
35. Zamiana potencjalnych akcji zwykłych może prowadzić w konsekwencji do zmiany przychodów i kosztów. Na przykład, redukcja kosztu odsetek związanego z potencjalnymi akcjami zwykłymi i wynikający z powyższego wzrost zysku lub zmniejszenie straty może prowadzić do wzrostu kosztu związanego z nieuznaniowym programem udziału pracowników w zysku. Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję, zysk lub strata przypadająca na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej korygowana jest o wszelkie tak powstałe zmiany przychodów lub kosztów.

Akcje

36. ***Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję, za liczbę akcji zwykłych należy przyjąć średnią ważoną liczbę akcji zwykłych wyliczoną zgodnie z paragrafami 19 i 26 powiększoną o średnią ważoną liczbę akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane w momencie zamiany wszystkich rozważających potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe. Należy przyjąć, że konwersja rozważających potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe nastąpiła na początku okresu lub na dzień emisji potencjalnych akcji zwykłych, jeśli nastąpiło to później.***
37. Rozważające potencjalne akcje zwykłe ustala się niezależnie dla każdego prezentowanego okresu. Liczba rozważających potencjalnych akcji zwykłych od początku bieżącego okresu nie jest średnią ważoną liczby rozważających potencjalnych akcji zwykłych ustalonych podczas każdego śródrocznego wyliczenia.

IAS 33

38. Potencjalne akcje zwykłe są ważne okresem, przez który te akcje występują. Potencjalne akcje zwykłe, które zostały unieważnione lub których termin ważności upłynął podczas danego okresu, są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku na akcję tylko przez czas ich występowania. Potencjalne akcje zwykłe, które zostały zamienione na akcje zwykłe podczas okresu, są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku na akcję od początku okresu do daty konwersji. Począwszy od daty konwersji, powstałe w wyniku tej konwersji akcje zwykłe uwzględniane są w wyliczeniu zarówno podstawowego, jak i rozwodnionego zysku na akcję.
39. Liczba akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane w momencie konwersji rozwadniających potencjalnych akcji zwykłych, jest określana na podstawie warunków potencjalnych akcji zwykłych; jeżeli istnieje więcej niż jedna podstawa konwersji przy przeprowadzaniu obliczeń przyjmuje się najbardziej korzystny przelicznik konwersji lub cenę realizacji z punktu widzenia posiadacza potencjalnych akcji zwykłych.
40. Jednostka zależna, wspólne przedsięwzięcie lub jednostka stowarzyszona mogą emitować na rzecz jednostek innych niż jednostka dominująca, wspólnik wspólnego przedsięwzięcia lub znaczący inwestor potencjalne akcje zwykłe, które są zamienne albo na akcje zwykłe jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia, jednostki stowarzyszonej lub na akcje zwykłe jednostki dominującej, wspólnika wspólnego przedsięwzięcia lub znaczącego inwestora (jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe). Jeśli te potencjalne akcje zwykłe jednostki zależnej, jednostki stowarzyszonej, lub wspólnego przedsięwzięcia mają skutek rozwadniający w stosunku do podstawowego zysku na akcję jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe, włącza się je do wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję.

Rozwadniające potencjalne akcje zwykłe

41. **Potencjalne akcje zwykłe są traktowane jako rozwadniające wtedy i tylko wtedy, gdy ich konwersja na akcje zwykłe obniżyłaby zysk na akcję lub podwyższyłaby stratę przypadającą na akcję z kontynuowanej działalności gospodarczej.**
42. Jednostka przyjmuje zysk lub stratę z kontynuowanej działalności gospodarczej przypadającą na jednostkę dominującą jako wartość kontrolną służącą do określenia, czy potencjalne akcje zwykłe mają działanie rozwadniające czy antyrozwadniające. Zysk lub strata na kontynuowanej działalności gospodarczej przypadająca na jednostkę dominującą jest korygowana zgodnie z paragrafem 12 i nie zawiera pozycji dotyczących działalności w trakcie zaniechania.
43. Potencjalne akcje zwykłe są antyrozwadniające, gdy ich konwersja na akcje zwykłe spowodowałaby zwiększenie zysku na akcję lub zmniejszenie straty na akcję z kontynuowanej działalności gospodarczej. Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku na akcję nie uwzględnia się konwersji, realizacji lub innej emisji potencjalnych akcji zwykłych, których wpływ na zysk na akcję byłby antyrozwadniający.
44. Przy określeniu, czy potencjalne akcje zwykłe są rozwadniające czy antyrozwadniające, każdą emisję lub serię potencjalnych akcji zwykłych należy rozważyć oddzielnie, a nie łącznie. Kolejność, w jakiej analizowane są potencjalne akcje zwykłe może wpłynąć na to, czy okażą się one rozwadniające. Aby zatem zmaksymalizować rozwodnienie zysku na akcję, każdą emisję lub serię potencjalnych akcji zwykłych należy przeanalizować w kolejności od najbardziej rozwadniających do najmniej rozwadniających, to znaczy, że rozwadniające potencjalne akcje zwykłe o najniższym „zysku na dodatkową akcję” są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku na akcję przed rozwadniającymi potencjalnymi akcjami zwykłymi o wyższym zysku na dodatkową akcję. Opcje i warranty są zazwyczaj uwzględniane w pierwszej kolejności, ponieważ nie mają wpływu na licznik wzoru.

Opcje, warranty i ich odpowiedniki

45. **Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję, jednostka przyjmuje realizację rozwadniających opcji i warrantów tej jednostki. Zakładane przychody z tych instrumentów są uznane za otrzymane z emisji akcji zwykłych w wysokości odpowiadającej średniej wartości rynkowej akcji zwykłych w danym okresie. Różnica między liczbą wyemitowanych akcji zwykłych a liczbą akcji zwykłych, które byłyby wyemitowane według średniej wartości rynkowej akcji zwykłych w danym okresie, jest traktowana jako nieodpłatna emisja akcji zwykłych.**
46. Opcje i warranty są rozwadniające, jeśli skutkowałyby wyemitowaniem akcji zwykłych po wartości niższej od średniej wartości rynkowej w danym okresie. Kwota rozwodnienia jest średnią wartością rynkową akcji zwykłych w danym okresie pomniejszoną o cenę emisyjną. Tak więc w celu wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję, potencjalne akcje zwykłe traktowane są jako składające się z:
 - a) umowy o emisję pewnej liczby akcji zwykłych według ich średniej wartości rynkowej w ciągu okresu. Zakłada się, że takie akcje zwykłe są godziwie wycenione i że nie są one ani rozwadniające, ani antyrozwadniające. Są one pomijane przy obliczaniu rozwodnionego zysku na akcję; oraz

- b) umowy o nieodpłatną emisję pozostałych akcji zwykłych. Takie akcje zwykle nie przynoszą żadnych przychodów i nie mają wpływu na zysk czy stratę przypadającą na występujące akcje zwykłe. Tak więc takie akcje są rozważniające i są dodawane do liczby występujących akcji zwykłych przy obliczaniu rozwodnionego zysku na akcję.
47. Opcje i warranty mają działanie rozważniające wyłącznie wtedy, gdy średnia wartość rynkowa akcji zwykłych w danym okresie przewyższa cenę realizacji opcji lub warrantów (czyli opcje i warranty „in the money”). Poprzednio wykazany zysk na akcję nie jest korygowany wstecznie w celu odzwierciedlenia zmian cen akcji zwykłych.
48. Pracownicze programy opcji na akcje o stałych lub możliwych do ustalenia warunkach oraz akcje zwykłe, w stosunku do których nie nabyto prawa do ich otrzymania traktowane są jako opcje dla celów obliczenia rozwodnionego zysku na akcję, chociaż mogą być warunkowe w momencie realizacji prawa do ich otrzymania. Są one traktowane jako występujące od daty przydziału. Pracownicze programy opcji na akcje uzależnione od wyniku finansowego traktowane są jako akcje emitowane warunkowo, ponieważ emisja zależy od spełnienia określonych warunków, a nie tylko od upływu czasu.

Instrumenty zamienne

49. Rozważniający efekt instrumentów zamiennych jest uwzględniany w rozwodnionym zysku na akcję zgodnie z paragrafem 33 i 36.
50. Zamiennie akcje uprzywilejowane są antyrozważniające zawsze, gdy wartość dywidendy od tych akcji zadeklarowanej w bieżącym okresie lub naliczonej za bieżący okres na akcję zwykłą wynikającą z konwersji przewyższa podstawowy zysk na akcję. Podobnie, zamienne instrumenty są antyrozważniające zawsze, gdy odsetki od nich (po opodatkowaniu i uwzględnieniu innych zmian przychodów lub kosztów) na akcję zwykłą wynikającą z konwersji przewyższają podstawowy zysk na akcję.
51. Wykup lub indukowana konwersja zamiennych akcji uprzywilejowanych może mieć wpływ tylko na część poprzednio występujących zamiennych akcji uprzywilejowanych. W takich przypadkach dodatkowa zapłata wymieniona w paragrafie 17 przypada na akcje wykupione lub zamienione, aby ustalić, czy pozostałe występujące akcje uprzywilejowane są rozważniające. Akcje wykupione lub zamienione traktowane są oddzielnie od akcji niewykupionych i niezamienionych.

Akcje emitowalne warunkowo

52. Tak jak przy obliczaniu podstawowego zysku na akcję, akcje zwykłe, które są emitowalne warunkowo, traktowane są jako występujące i są włączane do obliczenia rozwodnionego zysku na akcję, jeśli warunki są spełnione (zdarzenia wystąpiły). Akcje emitowalne warunkowo są uwzględniane od początku okresu (lub od dnia umowy dotyczącej akcji warunkowych, jeśli jest to termin późniejszy). Jeśli warunki nie są spełnione, liczba warunkowo emitowanych akcji, które włącza się do obliczenia zysku rozwodnionego na akcję, opiera się na liczbie akcji, które mogłyby być wyemitowane, gdyby koniec okresu sprawozdawczego pokrywał się z końcem okresu, w którym miałyby nastąpić spełnienie warunków. Nie dopuszcza się dokonywania przekształcenia wcześniej wykazanych danych, jeśli warunki nie będą spełnione w momencie zakończenia okresu, w którym miałyby nastąpić spełnienie warunków.
53. Jeżeli warunkiem emisji jest osiągnięcie lub utrzymanie określonego poziomu zysku przez określony czas, oraz jeśli poziom ten został osiągnięty na koniec danego okresu sprawozdawczego, ale musi być utrzymany przez dodatkowy okres po zakończeniu tego okresu sprawozdawczego, wówczas dodatkowe akcje zwykłe są traktowane jako występujące przy wyliczeniu rozwodnionego zysku na akcję jeżeli ich działanie jest rozważniające. W takim przypadku rozwodniony zysk na akcję oblicza się na podstawie liczby akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane, gdyby kwota zysku na koniec okresu sprawozdawczego była równa wartości zysku na koniec okresu, w którym powinny zostać spełnione warunki. Ponieważ wartość zysku może w przyszłości ulec zmianie, więc do końca okresu, w którym powinny zostać spełnione warunki wyliczenie podstawowego zysku na akcję nie obejmuje akcji zwykłych emitowanych warunkowo, ponieważ nie wszystkie niezbędne warunki zostały spełnione.
54. Liczba warunkowo emitowanych akcji zwykłych może zależeć od przyszłej ceny rynkowej akcji zwykłych. W takim przypadku, jeżeli efekt jest rozważniający, rozwodniony zysk na akcję oblicza się na podstawie liczby akcji zwykłych, które zostałyby wyemitowane, gdyby cena rynkowa na koniec okresu sprawozdawczego byłaby ceną rynkową na koniec okresu, w którym powinny zostać spełnione warunki. Jeżeli warunek określony jest na podstawie średnich cen rynkowych w pewnym okresie, którego koniec przypada po zakończeniu danego okresu sprawozdawczego, wówczas bierze się pod uwagę średnią za czas, który już minął. Ponieważ cena rynkowa może w przyszłości ulec zmianie, więc do końca okresu, w którym powinny zostać spełnione warunki wyliczenie podstawowego zysku na akcję nie obejmuje akcji zwykłych emitowanych warunkowo, ponieważ nie wszystkie niezbędne warunki zostały spełnione.
55. Liczba warunkowo emitowanych akcji zwykłych może zależeć od przyszłych zysków i przyszłych cen akcji zwykłych. W takich przypadkach, liczbę akcji zwykłych uwzględnianych w kalkulacji rozwodnionego zysku na akcję określa się na podstawie obydwu warunków (zysku do chwili obecnej i aktualnej ceny rynkowej na koniec okresu sprawozdawczego). Wyliczenie rozwodnionego zysku na akcję nie obejmuje akcji zwykłych emitowanych warunkowo, do czasu spełnienia obu warunków.

IAS 33

56. W pozostałych przypadkach liczba warunkowo emitowalnych akcji zwykłych zależy od warunków innych niż wartość zysku lub cena rynkowa (np. od otwarcia określonej liczby sklepów). W takich przypadkach, przy założeniu, że stan realizacji konkretnego warunku nie zmieni się do końca okresu, w którym powinien on zostać spełniony, akcje zwykle emitowalne warunkowo włączane są do wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję w zależności od stanu realizacji na koniec okresu sprawozdawczego.
57. Potencjalne akcje zwykle emitowalne warunkowo (poza objętymi umową o warunkowej emisji akcji, jak np. instrumenty zamienne emitowane warunkowo) są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku na akcję w następujący sposób:
- a) jednostka ustala, czy potencjalne akcje zwykle można uznać za emitowalne na warunkach określonych dla ich emisji zgodnie z postanowieniami paragrafów 52-56 dotyczącymi akcji zwykłych emitowalnych warunkowo;
- oraz
- b) jeżeli te potencjalne akcje zwykle powinny zostać uwzględnione w wyliczaniu rozwodnionego zysku na akcję, jednostka ustala ich wpływ na kalkulację rozwodnionego zysku na akcję na podstawie paragrafów 45-48 dotyczących opcji i warrantów, paragrafów 49-51 dotyczących instrumentów zamiennych, postanowień umów, które mogą być rozliczane w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych (paragrafy 58-61) oraz na podstawie innych stosownych przepisów.

Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku na akcję nie zakłada się realizacji lub konwersji, chyba że zakłada się realizację lub konwersję podobnych występujących potencjalnych akcji zwykłych, których emisja nie jest warunkowa.

Umowy, które mogą być rozliczane w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych

58. *Jeżeli jednostka zawarła umowę, która może zostać rozliczona w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych, według wyboru jednostki, jednostka powinna założyć, że umowa zostanie rozliczona w akcjach zwykłych, a wynikające z takiego rozliczenia potencjalne akcje zwykle są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku na akcję, jeżeli ich działanie jest rozważające.*
59. Jeżeli taka umowa prezentowana jest dla celów księgowych jako składnik aktywów lub zobowiązanie, lub jeżeli zawiera w sobie element kapitałowy i element zobowiązania, jednostka powinna skorygować licznik o wszelkie zmiany zysku lub straty, które nastąpiłyby w danym okresie, gdyby umowa została w całości uznana za instrument kapitałowy. Korekta ta jest podobna do korekt wymaganych w paragrafie 33.
60. *W przypadku umów, które mogą zostać rozliczone w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych według wyboru posiadacza, przy wyliczaniu rozwodnionego zysku na akcję należy wziąć pod uwagę ten rodzaj rozliczenia (w środkach pieniężnych lub w akcjach), który ma silniejsze działanie rozważające.*
61. Przykładem umowy, która może zostać rozliczona w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych jest instrument dłużny, który w terminie zapadalności daje jednostce nieograniczone prawo do spłaty części kapitałowej w środkach pieniężnych lub we własnych akcjach zwykłych. Innym przykładem jest wystawiona opcja sprzedaży, której posiadacz może wybrać rozliczenie w akcjach zwykłych lub w środkach pieniężnych.

Zakupione opcje

62. Umowy takie jak zakupione opcje sprzedaży lub zakupione opcje kupna (czyli posiadane przez jednostkę opcje na własne akcje zwykłe) nie są uwzględniane w wyliczeniu rozwodnionego zysku na akcję, ponieważ uwzględnienie ich miałyby działanie antyrozważające. Opcja sprzedaży zostałaby zrealizowana jedynie wtedy, gdyby cena realizacji była wyższa od ceny rynkowej, a opcja kupna zostałaby zrealizowana jedynie wtedy, gdyby cena realizacji była niższa od ceny rynkowej.

Wystawione opcje sprzedaży

63. *Umowy zobowiązujące jednostkę do odkupu własnych akcji, jak wystawione opcje sprzedaży i umowy terminowe kupna typu forward, są uwzględniane w kalkulacji rozwodnionego zysku na akcję, jeżeli ich działanie jest rozważające. Jeżeli te umowy podczas okresu są „in the money” (cena realizacji lub rozliczenia przewyższa średnią cenę rynkową za ten okres), potencjalne działanie rozważające zysk na akcję należy obliczyć w następujący sposób:*
- a) *należy przyjąć, że na początku okresu zostanie wyemitowana wystarczająca liczba akcji zwykłych (po średniej cenie rynkowej dla danego okresu), aby uzyskać przychód potrzebny do realizacji umowy;*

- b) należy przyjąć, że przychód z emisji zostanie wykorzystany w celu realizacji umowy (czyli w celu odkupu akcji zwykłych);
- oraz
- c) liczbę akcji zwykłych uzyskanych w wyniku operacji (różnica między przyjętą liczbą wyemitowanych akcji zwykłych a liczbą akcji zwykłych uzyskanych w wyniku realizacji umowy) jest uwzględniana w wyliczeniu rozwodnionego zysku na akcję.

Korekty retrospektywne

64. Jeśli liczba występujących akcji zwykłych lub potencjalnych akcji zwykłych wzrosnie w wyniku emisji kapitalizacyjnej, emisji premiowej czy podziału akcji, lub też zmaleje w wyniku odwrócenia podziału akcji, wyliczenie podstawowego i rozwodnionego zysku na akcję za wszystkie prezentowane okresy powinno zostać skorygowane wstecz. Jeśli zmiany te następują po dniu bilansowym, ale przed podpisaniem sprawozdania finansowego, wyliczenie zysku na akcję ujmowanego w danym sprawozdaniu finansowym, jak też w sprawozdaniu prezentowanym za każdy okres poprzedni, powinno opierać się na nowej liczbie akcji. Jeśli takie zmiany liczby akcji zostały uwzględnione przy wyliczaniu zysku na akcję, fakt ten należy ujawnić. Ponadto podstawowy i rozwodniony zysk na akcję wszystkich prezentowanych okresów powinien być skorygowany o:
- a) skutki błędów oraz korekty wynikające ze zmian zasad (polityki) rachunkowości księgowanych retrospektywnie
- oraz
- b) skutki połączeń jednostek w wyniku łączenia udziałów.
65. Jednostka nie przekształca rozwodnionego zysku na akcję za żaden z poprzednich prezentowanych okresów ze względu na zmiany przyjętych założeń lub ze względu na konwersję potencjalnych akcji zwykłych na akcje zwykłe.

PREZENTACJA

66. W rachunku zysków i strat jednostka prezentuje podstawowy i rozwodniony zysk na akcję dla zysku lub straty z działalności kontynuowanej przypadającego na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej w danym okresie oraz dla zysku i straty przypadającego na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej w danym okresie w podziale na wszystkie kategorie akcji zwykłych, które różnią się między sobą prawem do udziału w zysku danego okresu. Jednostka prezentuje podstawowy i rozwodniony zysk na akcję odnoszący się do wszystkich prezentowanych okresów w sposób jednakowo widoczny.
67. Zysk na akcję powinien być prezentowany za każdy okres, za który sporządzany jest rachunek zysków i strat. Jeżeli przynajmniej przez jeden okres wykazywany jest rozwodniony zysk na akcję, wówczas rozwodniony zysk na akcję należy wykazywać we wszystkich prezentowanych okresach, nawet jeżeli jest równy podstawowemu zyskowi na akcję. Jeżeli wartości podstawowego i rozwodnionego zysku na akcję są równe, możliwa jest prezentacja obu tych wartości w jednej pozycji rachunku zysków i strat.
68. Jednostka, która wykazuje działalność w trakcie zaniechania, ujawnia podstawowy i rozwodniony zysk na akcję z działalności w trakcie zaniechania w rachunku zysków i strat lub w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.
69. Jednostka wykazuje podstawowy i rozwodniony zysk na akcję nawet, jeśli wartości te są ujemne (strata na akcję).

UJAWNIANIE INFORMACJI

70. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić następujące informacje:
- a) kwoty stosowane jako liczniki wzoru służącego do wyliczenia podstawowego i rozwodnionego zysku na akcję oraz uzgodnienie tych kwot z zyskiem lub stratą przypadającą na jednostkę dominującą za dany okres. Uzgodnienie uwzględnia indywidualny wpływ każdej kategorii instrumentów na zysk na akcję.
- b) średnią ważoną liczbę akcji zwykłych stosowaną jako mianownik wzoru służącego do wyliczenia zysku i rozwodnionego zysku na akcję oraz wzajemne uzgodnienie tych mianowników. Uzgodnienie uwzględnia indywidualny wpływ każdej kategorii instrumentów na zysk na akcję.

IAS 33

- c) *instrumenty (w tym akcje, których emisja jest warunkowa), które mogą potencjalnie rozwodnić podstawowy zysk na akcję w przyszłości, ale nie zostały uwzględnione w wyliczeniu rozwodnionego zysku na akcję ze względu na to, że w prezentowanym okresie/okresach mają działanie antyrozwadniające.*
- d) *opis transakcji, których przedmiotem są akcje zwykłe lub potencjalne akcje zwykłe poza uwzględnionymi na podstawie paragrafu 64, które wystąpiły po dniu bilansowym, które zmieniłyby znacząco liczbę akcji zwykłych lub potencjalnych akcji zwykłych występujących na koniec okresu, jeżeli zostałyby zawarte przed końcem okresu sprawozdawczego.*

71. Przykłady transakcji opisanych w paragrafie 70 d):

- a) emisja akcji za środki pieniężne,
- b) emisja akcji, z której przychód ma być wykorzystany na spłatę zadłużenia lub akcji uprzywilejowanych występujących na dzień bilansowy,
- c) wykup występujących akcji zwykłych,
- d) konwersja lub realizacja potencjalnych akcji zwykłych występujących w dniu bilansowym na akcje zwykłe,
- e) emisja opcji, warrantów lub instrumentów zamiennych,
oraz
- f) spełnienie warunków wymaganych do emisji akcji, których emisja jest warunkowa.

Zysk na akcję nie jest korygowany o skutki takich transakcji, jeżeli nastąpiły one po dniu bilansowym, ponieważ transakcje te nie mają wpływu na wartość kapitału wykorzystanego do osiągnięcia zysku lub straty za dany okres.

72. Z instrumentami finansowymi i innymi umowami generującymi potencjalne akcje zwykłe mogą wiązać się warunki i zasady, które wpływają na wycenę podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na akcję. Takie warunki i zasady mogą określać, czy potencjalne akcje zwykłe mają działanie rozwadniające, a jeśli tak, to również wpływ na średnią ważoną liczbę występujących akcji oraz wszelkie wynikające z powyższego korekty zysku lub straty przypadającej na zwykłych akcjonariuszy. Ujawnienie takich warunków i zasad jest zalecane, jeżeli nawet nie wymagane na mocy MSR 32.
73. *Jeśli jednostka gospodarcza oprócz podstawowego i rozwodnionego zysku na akcję ujawnia kwoty odpowiadające jednej akcji na podstawie składnika rachunku zysków i strat innego niż wymagany na mocy tego Standardu, wysokość takich kwot należy wyliczyć z zastosowaniem średniej ważonej liczby akcji zwykłych określonej zgodnie z niniejszym standardem. Zysk podstawowy i rozwodniony na akcję dotyczący takiego składnika ma być ujawniany w sposób jednakowo widoczny i zaprezentowany w informacji dodatkowej. Jednostka ma wskazać podstawę ustalenia licznika (liczników) i zaznaczyć, czy kwoty przypadające na akcję są podane według wartości przed czy po opodatkowaniu. Jeżeli zastosowano składnik rachunku zysków i strat, który nie jest wykazywany w rachunku zysków i strat jako osobna pozycja, jednostka musi przedstawić uzgodnienie pomiędzy tym składnikiem a pozycją wykazaną w rachunku zysków i strat.*

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

74. *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 INNYCH STANDARDÓW I INTERPRETACJI

75. Niniejszy standard zastępuje MSR 33 „Zysk przypadający na jedną akcję” (wydany w 1997 r.).
76. Niniejszy standard zastępuje SKI-24 „Zysk przypadający na jedną akcję - instrumenty finansowe oraz inne umowy z możliwością rozliczenia w akcjach”.

ZAŁĄCZNIK A

IAS 33

Wytyczne dotyczące stosowania

Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu.

Zysk lub strata przypadający/przypadająca na jednostkę dominującą

- A1. Przy wyliczaniu zysku na akcję na podstawie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, zysk lub strata przypadający/przypadająca na jednostkę dominującą oznacza zysk lub stratę jednostki skonsolidowanej skorygowany/skorygowaną o udziały mniejszości.

Emisja praw poboru

- A2. Emisja akcji zwykłych w momencie realizacji lub konwersji potencjalnych akcji zwykłych nie powoduje zazwyczaj powstania premii, ponieważ potencjalne akcje zwykłe są zazwyczaj emitowane według pełnej wartości, powodując proporcjonalną zmianę stanu zasobów jednostki. Inaczej jest w przypadku emisji praw poboru: cena realizacji jest często niższa od wartości godziwej akcji. Tak więc, jak zaznaczono w paragrafie 27 b), taka emisja praw związana jest z premią. Jeżeli emitowane prawa oferowane są wszystkim istniejącym akcjonariuszom, wówczas liczba akcji zwykłych uwzględnionych w wyliczeniu podstawowego i rozwodnionego zysku na akcję za wszystkie okresy przed emisją praw poboru jest równa liczbie akcji zwykłych występujących przed emisją pomnożonej przez następujący czynnik:

$$\frac{\text{(Wartość godziwa na akcję bezpośrednio przed realizacją praw)}}{\text{(Teoretyczna wartość godziwa na akcję bez praw)}}$$

Teoretyczną wartość godziwą na akcję bez praw oblicza się dodając łączną wartość rynkową akcji bezpośrednio przed realizacją praw do przychodu z realizacji praw, a następnie dzieląc otrzymaną kwotę przez liczbę akcji występujących po realizacji praw. Jeżeli przed terminem realizacji prawa mogą być przedmiotem publicznego obrotu niezależnie od akcji, wartość godziwą dla celów tego wyliczenia ustala się na koniec ostatniego dnia, w którym akcje znajdują się w obrocie razem z prawami.

Liczba kontrolna

- A3. Aby zilustrować zastosowanie pojęcia liczby kontrolnej opisanego w paragrafach 42 i 43, przyjmujemy, że jednostka gospodarcza osiąga zysk z kontynuowanej działalności przypadający na jednostkę dominującą w wysokości 4 800 JW, (*) stratę z działalności w trakcie zaniechania przypadającą na jednostkę dominującą w wysokości (7 200 JW), stratę przypadającą na jednostkę dominującą w wysokości (2 400 JW), oraz 2 000 występujących akcji zwykłych i 400 potencjalnych akcji zwykłych. Podstawowy zysk na akcję dla tej jednostki wynosi 2,40 JW z działalności kontynuowanej, (3,60 JW) z działalności w trakcie zaniechania oraz (1,20 JW) z tytułu straty. 400 potencjalnych akcji zwykłych uwzględniono w wyliczeniu rozwodnionego zysku na akcję, ponieważ wynikający z nich zysk na akcję z kontynuowanej działalności w kwocie 2,00 JW ma działanie rozważniające przy założeniu, że 400 potencjalnych akcji zwykłych nie ma żadnego wpływu na zysk lub stratę. Ponieważ zysk z działalności kontynuowanej przypadający na jednostkę dominującą jest liczbą kontrolną, jednostka uwzględnia również te 400 potencjalnych akcji zwykłych w kalkulacji innych kwot zysku na akcję, pomimo że kwoty te mają działanie antyrozważniające wobec porównywalnych kwot podstawowego zysku na akcję, czyli strata na akcję jest mniejsza [(3,00 JW) na akcję z tytułu straty z działalności w trakcie zaniechania i (1,00 JW) na akcję z tytułu straty].

(*) W niniejszych wytycznych kwoty pieniężne podane są w „jednostkach walutowych” (JW).

Średnia cena rynkowa akcji zwykłych

- A4. Dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję, średnią cenę rynkową akcji zwykłych, które uważa się za wyemitowane, oblicza się na podstawie ceny rynkowej akcji zwykłych w danym okresie. Teoretycznie każda transakcja rynkowa dotycząca akcji zwykłych jednostki może zostać uwzględniona przy określaniu średniej ceny rynkowej. Jednak ze względów praktycznych zazwyczaj stosuje się po prostu średnią cen z danego tygodnia lub miesiąca.
- A5. Z zasady średnią cenę rynkową oblicza się na podstawie cen rynkowych na koniec dnia. Jeżeli jednak wahania cen są znaczne, średnia cen najwyższych i najniższych jest zazwyczaj bardziej reprezentatywna. Metoda obliczania średniej ceny rynkowej jest stosowana konsekwentnie, chyba że warunki zmieniły się na tyle, że przestała ona być reprezentatywna. Na przykład, jednostka, która przez kilka lat, podczas których ceny były stosunkowo stabilne, obliczała średnią cenę rynkową na podstawie cen rynkowych na koniec dnia, może zacząć stosować średnią ceny najwyższej i najniższej w sytuacji, gdy wahania cen będą znaczne, co spowoduje, że średnia obliczona na podstawie cen na koniec dnia nie będzie reprezentatywna.

Opcje, warranty i ich odpowiedniki

- A6. Opcje lub warranty dotyczące kupna instrumentów zamiennych uważa się za zrealizowane zawsze, gdy średnie ceny zarówno instrumentu zamiennego, jak akcji zwykłych, na które instrument ten jest zamienny, są wyższe od ceny realizacji tych opcji lub warrantów. Realizację zakłada się jedynie wówczas, gdy równocześnie zakłada się konwersję podobnych występujących instrumentów zamiennych, o ile takie istnieją.
- A7. Opcje i warranty mogą umożliwiać lub wymagać przekazania długu lub innych instrumentów jednostki gospodarczej (lub jej jednostki dominującej albo zależnej) jako zapłatę ceny realizacji lub jej części. Te opcje lub warranty mają rozważający wpływ na wyliczenie rozwodnionego zysku na akcję, jeżeli a) średnia cena rynkowa odpowiednich akcji zwykłych za dany okres jest wyższa od ceny realizacji, lub b) cena sprzedaży przekazywanego instrumentu jest niższa od kwoty, za jaką instrument ten może zostać przekazany na podstawie umowy opcji lub warrantu, a wynikające z tego dyskonto sprawia, że efektywna cena realizacji jest niższa od ceny rynkowej akcji zwykłych uzyskanych w wyniku realizacji. Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku na akcję przyjmuje się, że te opcje lub warranty zostały zrealizowane, a dług lub inne instrumenty – przekazane. Jeżeli dla posiadacza opcji lub warrantu korzystniejsze jest przekazanie środków pieniężnych (a umowa na to pozwala), przyjmuje się, że przekazano środki pieniężne. Odsetki (po odliczeniu podatku) od każdego długu, który został uznany za przekazany, powiększają licznik wzoru.
- A8. Podobną procedurę stosuje się wobec akcji uprzywilejowanych, których zasady są podobne, oraz innych instrumentów z opcją zamiany, które umożliwiają inwestorowi zapłatę środkami pieniężnymi za korzystniejszy kurs zamiany.
- A9. Warunki niektórych opcji lub warrantów mogą wymagać, aby przychód z ich realizacji został wykorzystany w celu wykupu długu lub innych instrumentów jednostki (lub jej spółki dominującej albo zależnej). Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku na akcję przyjmuje się, że te opcje lub warranty zostały zrealizowane, a przychód wykorzystano do wykupienia długu po średniej cenie rynkowej, a nie do zakupu akcji zwykłych. Równocześnie nadwyżka przychodu z zakładanej realizacji ponad kwotę wykorzystaną do zakładanego wykupienia długu włączana jest do wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję (czyli przyjmuje się wykorzystanie tej nadwyżki do odkupienia akcji zwykłych). Odsetki (po odliczeniu podatku) od każdego długu, który został uznany za wykupiony, powiększają licznik wzoru.

Wystawione opcje sprzedaży

- A10. Aby zilustrować zastosowanie postanowień paragrafu 63 przyjmijmy, że jednostka gospodarcza ma 120 wystawionych opcji sprzedaży dotyczących jej akcji zwykłych, których cena realizacji wynosi 35 JW. Średnia cena rynkowa akcji zwykłych tej jednostki w danym okresie wynosi 28 JW. Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku na akcję jednostka zakłada, że na początku okresu wyemitowała 150 akcji w cenie 28 JW za jedną akcję w celu wypełnienia swojego zobowiązania do sprzedaży na kwotę 4 200 JW. Różnica pomiędzy 150 wyemitowanymi akcjami zwykłymi a 120 akcjami zwykłymi otrzymanymi w wyniku realizacji opcji sprzedaży (30 dodatkowych akcji zwykłych) powiększa mianownik wzoru stosowanego przy wyliczaniu rozwodnionego zysku na akcję.

Instrumenty jednostek zależnych, wspólnych przedsięwzięć i jednostek stowarzyszonych

- A11. Potencjalne akcje zwykłe jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej, zamienne na akcje zwykłe jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej, lub na akcje zwykłe jednostki dominującej, wspólnika wspólnego przedsięwzięcia lub inwestora (jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe) włącza się do wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję w następujący sposób:
- instrumenty emitowane przez jednostkę zależną, wspólne przedsięwzięcie lub jednostkę stowarzyszoną, które umożliwiają ich posiadaczom uzyskanie akcji zwykłych jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej są uwzględniane przy wyliczaniu rozwodnionego zysku na akcję tej jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej. Następnie tak obliczony zysk na akcję jest uwzględniany w wyliczeniu zysku na akcję jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe na podstawie liczby posiadanych przez tę jednostkę instrumentów jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej.
 - instrumenty jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej zamienne na akcje zwykłe jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe są traktowane jak potencjalne akcje zwykłe jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe dla celów wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję. Również opcje i warranty wyemitowane przez jednostkę zależną, wspólne przedsięwzięcie lub jednostkę stowarzyszoną w celu nabycia akcji zwykłych jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe traktowane są jak potencjalne akcje zwykłe jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe dla celów wyliczenia skonsolidowanego rozwodnionego zysku na akcję.
- A12. Dla celów wyliczenia wpływu instrumentów wyemitowanych przez jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe zamiennych na akcje zwykłe jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej na zysk na akcję, przyjmuje się, że instrumenty te zostały zamienione oraz że licznik (zysk lub strata przypadający/przypadająca na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej) został skorygowany zgodnie z paragrafem 33. Oprócz tych korekt, licznik jest korygowany o każdą zmianę wyniku finansowego wykazanego przez jednostkę sporządzającą sprawozdanie finansowe (np. przychód z dywidendy lub przychód wynikający z zastosowania metody praw własności) związaną ze wzrostem liczby występujących akcji zwykłych jednostki zależnej, wspólnego przedsięwzięcia lub jednostki stowarzyszonej na skutek przyjętej zamiany. Mianownik wzoru, według którego oblicza się rozwodniony zysk na akcję nie ulega zmianie, ponieważ liczba występujących akcji zwykłych jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe nie zmienia się w wyniku przyjętej konwersji.

Instrumenty kapitałowe o określonym prawie do dywidendy i akcje zwykłe o różnym prawie do dywidendy

- A13. Kapitał własny niektórych jednostek obejmuje:
- instrumenty uprawnione do dywidendy wraz z akcjami zwykłymi według z góry ustalonego wzoru (np. dwa do jednego). Czasami istnieje górny limit uczestnictwa (np. nie może ono przekroczyć określonej kwoty na akcję).
 - kategorię akcji zwykłych, dla których stopa dywidendy jest inna niż dla innych kategorii akcji zwykłych, chociaż nie mają one żadnych praw pierwszeństwa ani starszeństwa.
- A14. Dla potrzeb wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję, przyjmuje się konwersję tych instrumentów opisanych w paragrafie A13, które są zamienne na akcje zwykłe, jeżeli ich działanie jest rozważające. Dla instrumentów, które nie są zamienne na akcje zwykłe, zysk lub stratę za dany okres przypisuje się do różnych kategorii akcji i instrumentów kapitałowych o określonym prawie do dywidendy według związanych z nimi praw do dywidendy lub innych praw uczestnictwa w niepodzielonym zysku. W celu wyliczenia podstawowego i rozwodnionego zysku na akcję:
- zysk lub stratę przypadający/przypadająca na zwykłych akcjonariuszy jednostki dominującej należy skorygować (zmniejszyć zysk lub zwiększyć stratę) o kwotę dywidendy zadeklarowanej w danym okresie dla każdej kategorii akcji oraz o kwotę dywidendy wynikającą z umowy (lub odsetki od uczestniczących obligacji), którą należy zapłacić za dany okres (np. niewypłacone skumulowane dywidendy).
 - pozostały zysk lub stratę dzieli się pomiędzy akcje zwykłe i uczestniczące instrumenty kapitałowe w ten sposób, że każdy instrument uczestniczy w zysku w takim stopniu, jakby podzielona została całość zysku lub straty za dany okres. Całkowite kwoty zysku lub straty przypadające na poszczególne kategorie instrumentów kapitałowych ustala się sumując kwotę zaliczoną na poczet dywidend i kwotę zaliczoną na poczet uczestnictwa.

IAS 33

- c) całkowitą kwotę zysku lub straty przypadającą na daną kategorię instrumentu kapitałowego dzieli się przez liczbę występujących instrumentów, na które przypada zysk, aby ustalić zysk na akcję dla danego instrumentu.

Przy wyliczaniu rozwodnionego zysku na akcję wszystkie potencjalne akcje zwykłe, które według założeń zostały wyemitowane, uwzględnia się jako występujące akcje zwykłe.

Akcje opłacone częściowo

- A15. Akcje zwykłe, które zostały wyemitowane, ale nie zostały w całości opłacone, traktowane są dla potrzeb kalkulacji podstawowego zysku na akcję jako ułamki akcji zwykłych, proporcjonalnie do ich prawa do dywidendy w porównaniu z prawem do dywidendy przysługującym akcjom zwykłym opłaconym w całości.
- A16. W części, w której akcje opłacone częściowo nie uczestniczą w wypłacie dywidendy w danym okresie, są one traktowane dla potrzeb kalkulacji rozwodnionego zysku na akcję jako odpowiedniki warrantów lub opcji. Przyjmuje się, że nieopłacona część odpowiada przychodowi, za który nabyte zostały akcje zwykłe. Liczba akcji włączona do wyliczenia rozwodnionego zysku na akcję jest różnicą między liczbą akcji subskrybowanych a liczbą akcji uznanych za zakupione.
-

ZAŁĄCZNIK B

IAS 33

Zmiany innych przepisów

Zmiany wymienione w niniejszym załączniku mają zastosowanie do rocznych okresów rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2005 r. lub później. Jeżeli jednostka zastosuje ten standard do wcześniejszego okresu, zmiany mają również zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

- B1. W Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej, Międzynarodowych Standardach Rachunkowości oraz Interpretacjach mających zastosowanie w grudniu 2003 r. powołania na aktualną wersję MSR 33 „Zyska przypadający na jedną akcję” zmienia się na powołania na MSR 33 „Zysk przypadający na jedną akcję”.
-

Nieruchomości inwestycyjne

SPIS TREŚCI

	Ustp
Cel	1
Zakres	2-4
Definicje	5-15
Ujmowanie	16-19
Początkowa wycena	20-29
Wycena po początkowym ujęciu	30-56
Zasady rachunkowości	30-32
Model wartości godziwej	33-55
Brak możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej	53-55
Model ceny nabycia	56
Przeniesienia	57-65
Zbycie	66-73
Ujawnianie informacji	74-79
Model wartości godziwej i model ceny nabycia	74-79
Model wartości godziwej	76-78
Model ceny nabycia	79
Przepisy przejściowe	80-84
Model wartości godziwej	80-82
Model ceny nabycia	83-84
Data wejścia w życie	85
Wycofanie MSR 40 (2000)	86

Niniejszy zaktualizowany standard zastępuje MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne” (wydany w 2000 r.) i powinien być stosowany dla okresów rocznych zaczynających się 1 stycznia 2005 r. lub później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

CEL

1. Niniejszy standard określa podejście księgowe do nieruchomości inwestycyjnych oraz wymogi dotyczące ujawniania informacji na ich temat.

ZAKRES

IAS 40

2. **Niniejszy standard ma zastosowanie do ujmowania, wyceny i ujawniania informacji dotyczących nieruchomości inwestycyjnych.**
3. Niniejszy standard między innymi ma zastosowanie do wyceny w sprawozdaniach finansowych leasingobiorcy prawa do użytkowania nieruchomości inwestycyjnych będących przedmiotem leasingu jako leasingu finansowego oraz do wyceny nieruchomości inwestycyjnych użyczonych leasingobiorcy na mocy umowy leasingu operacyjnego w sprawozdaniach finansowych leasingodawcy. Niniejszy standard nie reguluje kwestii objętych MSR 17 „Leasing”, w tym:
 - a) klasyfikacji umów leasingu jako leasingu finansowego lub operacyjnego;
 - b) ujmowania przychodu uzyskanego z leasingu nieruchomości inwestycyjnych (zob. również MSR 18 „Przychody”);
 - c) wyceny w sprawozdaniach finansowych leasingobiorcy praw do użytkowania nieruchomości inwestycyjnych będących przedmiotem leasingu ujmowanych jako leasing operacyjny;
 - d) wyceny inwestycji netto z tytułu leasingu finansowego w sprawozdaniach finansowych leasingodawcy;
 - e) ujmowania transakcji leasingu zwrotnego;
 - f) ujawniania informacji na temat transakcji leasingu finansowego i operacyjnego.
4. Niniejszy standard nie ma zastosowania do:
 - a) aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą (zob. MSR 41 „Rolnictwo”);
 - b) praw do złóż mineralnych oraz złóż mineralnych takich jak ropa naftowa, gaz ziemny i podobne nieodnawialne zasoby naturalne.

DEFINICJE

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

Wartość bilansowa to wartość, w jakiej składnik aktywów ujęty jest w bilansie.

Cena nabycia lub koszt wytworzenia to kwota zapłaconej gotówki lub jej ekwiwalentów lub też wartość godziwa innej formy zapłaty za składnik aktywów wniesionej w chwili jego zakupu lub wytworzenia.

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

Nieruchomość inwestycyjna to nieruchomość (grunt, budynek lub część budynku albo oba te elementy), które właściciel lub leasingobiorca w leasingu finansowym traktuje jako źródło przychodów z czynszów lub utrzymuje w posiadaniu ze względu na przyrost ich wartości, względnie obie te korzyści, przy czym nieruchomość taka nie jest:

- a) wykorzystywana przy produkcji, dostawach towarów, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych,
ani też
- b) przeznaczona na sprzedaż w ramach zwykłej działalności jednostki.

IAS 40

Nieruchomość zajmowana przez właściciela to nieruchomość, którą właściciel lub leasingobiorca w leasingu finansowym utrzymuje w posiadaniu ze względu na jej wykorzystanie przy produkcji, dostawach towarów, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych.

6. **Prawo leasingobiorcy do użytkowania nieruchomości na mocy umowy leasingu operacyjnego można klasyfikować i wykazywać jako nieruchomość inwestycyjną wtedy i tylko wtedy, gdy nieruchomość ta w innym wypadku spełniałaby definicję nieruchomości inwestycyjnej i jeśli leasingobiorca korzysta z modelu wartości godziwej przedstawionego w paragrafach 33-55 przy wycenie danego składnika aktywów. Ten alternatywny sposób klasyfikacji dostępny jest w odniesieniu do poszczególnych pozycji nieruchomości (pozycja po pozycji).. Jednak jeśli podmiot zdecyduje się na wybór tej alternatywy w odniesieniu do jednej takiej nieruchomości będącej przedmiotem leasingu operacyjnego, wszystkie nieruchomości zaklasyfikowane do nieruchomości inwestycyjnych muszą być ujmowane przy zastosowaniu modelu wartości godziwej. W wypadku wyboru tego wariantu klasyfikacyjnego, do wszelkich praw do użytkowania nieruchomości zaklasyfikowanych w ten sposób mają zastosowanie wymagane paragrafami 74-78 ujawnienia informacji.**
7. Nieruchomość inwestycyjna jest utrzymywana w posiadaniu ze względu na przychody z czynszów, przyrost jej wartości lub obie te korzyści. W związku z tym przepływy środków pieniężnych uzyskiwane dzięki nieruchomości inwestycyjnej są w dużej mierze niezależne od pozostałych aktywów będących w posiadaniu jednostki. To właśnie odróżnia nieruchomość inwestycyjną od nieruchomości zajmowanej przez właściciela. Produkcja, dostawy towarów, czy świadczenie usług (jak również wykorzystanie nieruchomości dla celów administracyjnych) wytwarzają przepływy środków pieniężnych, których nie można w całości przypisać jednej nieruchomości, lecz przypisuje się je także innym aktywom użytym w procesie produkcyjnym, dostawach towarów czy świadczeniu usług. Do nieruchomości zajmowanych przez właściciela stosuje się MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”.
8. Do nieruchomości inwestycyjnych zalicza się przykładowo:
 - a) grunt utrzymywany w posiadaniu ze względu na długoterminowy wzrost jego wartości, a nie w celu sprzedaży po krótkim okresie w ramach zwykłej działalności jednostki,
 - b) grunt, którego przyszłe użytkowanie pozostaje aktualnie nieokreślone. (Jeżeli jednostka nie określiła, że będzie użytkowała grunt jako nieruchomość zajmowaną przez właściciela, lub przeznaczy go na sprzedaż w krótkim okresie w ramach zwykłej działalności gospodarczej, to uznaje się, że grunt ten jest utrzymywany w posiadaniu ze względu na wzrost jego wartości),
 - c) budynek, którego właścicielem jest jednostka (lub nabyty przez jednostkę na podstawie umowy leasingu finansowego), oddany przez jednostkę w leasing operacyjny na podstawie jednej lub większej liczby umów,
 - d) budynek, który obecnie jest niewykorzystany, a który został przeznaczony do oddania w leasing operacyjny na podstawie jednej lub większej liczby umów.
9. Do pozycji, które nie są nieruchomościami inwestycyjnymi i w związku z tym nie są objęte zakresem niniejszego standardu, zalicza się na przykład:
 - a) nieruchomości przeznaczone na sprzedaż w ramach zwykłej działalności jednostki lub nieruchomości w trakcie budowy lub dostosowywania z przeznaczeniem na sprzedaż (zob. MSR 2 „Zapasy”), na przykład nieruchomości nabyte wyłącznie w celu zbycia w bliskiej przyszłości lub w celu dostosowania i odsprzedaży,
 - b) nieruchomości w trakcie budowy lub dostosowywania, nad którymi prace prowadzone są na zlecenie osób trzecich (zob. MSR 11 „Umowy o budowę”),
 - c) nieruchomości zajmowane przez właściciela (zob. MSR 16), w tym także (między innymi) nieruchomości utrzymywane w posiadaniu z myślą o przyszłym wykorzystaniu jako nieruchomości zajmowanych przez właściciela, nieruchomości przeznaczone do dostosowania i późniejszego użytkowania jako nieruchomości zajmowane przez właściciela, nieruchomości zajmowane przez pracowników (niezależnie od tego, czy pracownicy płacą czynsz w wysokościach stawek rynkowych, czy też nie) oraz oczekujące na zbyciu nieruchomości zajmowane przez właściciela,
 - d) nieruchomości w trakcie budowy lub dostosowywania, które mają być w przyszłości traktowane jako nieruchomości inwestycyjne. Do takich nieruchomości stosuje się MSR 16 do czasu zakończenia budowy lub dostosowywania, kiedy to takie nieruchomości stają się nieruchomościami inwestycyjnymi, do których ma zastosowanie niniejszy standard. Jednakże niniejszy standard ma zastosowanie do istniejącej już nieruchomości, która poddawana jest zabiegom adaptacyjnym mającym na celu dalsze używanie jej jako nieruchomości inwestycyjnej (zob. paragraf 58),
 - e) nieruchomości oddanych w leasing finansowy innej jednostce.

10. Niektóre nieruchomości w części służą pozyskiwaniu przychodów z czynszów lub są utrzymywane ze względu na wzrost ich wartości, w pozostałej zaś części – są wykorzystywane przy produkcji, dostawach towarów, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych. Dla celów księgowych należy potraktować części te rozdzielnie, jeżeli można je oddzielnie sprzedać (lub oddzielnie oddać w leasing finansowy). Jeżeli części te nie mogłyby być oddzielnie sprzedane, nieruchomość można traktować jako nieruchomość inwestycyjną, pod warunkiem, że jedynie nieznaczna jej część jest wykorzystywana w produkcji, dostawach towarów, świadczeniu usług lub czynnościach administracyjnych.
11. W pewnych wypadkach jednostka udostępniająca nieruchomość świadczy dodatkowe usługi na rzecz podmiotów wynajmujących nieruchomości. Jeżeli usługi te są stosunkowo nieznacznym elementem w skali całokształtu przedsięwzięcia, jednostka zalicza taki obiekt do nieruchomości inwestycyjnych. Jest tak na przykład, gdy właściciel biurowca świadczy na rzecz najemców usługi dotyczące ochrony i utrzymania obiektu.
12. W innych przypadkach świadczone usługi stanowią bardziej istotny element przedsięwzięcia. Na przykład gdy jednostka posiada hotel i nim zarządza, wówczas usługi świadczone na rzecz klientów są istotnym elementem przedsięwzięcia. W związku z tym hotel jest nieruchomością zajmowaną przez właściciela, a nie nieruchomością inwestycyjną.
13. Niekiedy problematyczne jest określenie, czy dodatkowe usługi są na tyle znaczące, aby uniemożliwiać zaliczenie nieruchomości do nieruchomości inwestycyjnych. Na przykład, właściciel hotelu zleca niekiedy część czynności osobom trzecim na podstawie umów o zarządzaniu. Warunki takich umów o zarządzaniu mogą znacznie różnić się między sobą. W skrajnym przypadku właściciel jest w praktyce tylko biernym inwestorem. Natomiast drugą skrajnością jest sytuacja, gdy właściciel tylko podzleca wykonanie części codziennych czynności, zatrzymując znaczące ryzyko wahań przepływów środków pieniężnych generowanych w wyniku działania hotelu.
14. Ustalenie, czy dana nieruchomość może zostać zaliczona do nieruchomości inwestycyjnych, wymaga subiektywnej oceny. Jednostka powinna zatem opracować kryteria umożliwiające zastosowanie subiektywnej oceny w sposób spójny na podstawie definicji nieruchomości inwestycyjnej oraz dodatkowych wytycznych zawartych w paragrafach od 7 do 13. Paragraf 75 c) zobowiązuje jednostkę do ujawnienia tych kryteriów, jeżeli sklasyfikowanie nieruchomości jest trudne.
15. W niektórych przypadkach, nieruchomość należąca do jednostki jest oddana w leasing i zajmowana przez jej jednostkę dominującą lub inną jednostkę zależną. Wówczas nieruchomość nie może być zaliczona do nieruchomości inwestycyjnych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, ponieważ nieruchomość ta z punktu widzenia grupy jest nieruchomością zajmowaną przez właściciela. Tym niemniej z perspektywy pojedynczej jednostki, będącej właścicielem nieruchomości, można zaliczyć ją do nieruchomości inwestycyjnych, pod warunkiem spełnienia kryteriów określonych w definicji zawartej w paragrafie 5. Z tego też względu leasingodawca nieruchomości w jednostkowym sprawozdaniu finansowym wykazuje ją jako nieruchomość inwestycyjną.

UJMOWANIE

16. **Nieruchomość inwestycyjna powinna być ujęta w aktywach wtedy i tylko wtedy, gdy:**
 - a) **uzyskanie przez jednostkę przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z tą nieruchomością jest prawdopodobne**
 - oraz**
 - b) **można wiarygodnie wycenić jej cenę nabycia lub koszt wytworzenia.**
17. Zgodnie z tą zasadą ujmowania, jednostka ocenia wszystkie koszty poniesione na nabycie lub wytworzenie swoich nieruchomości inwestycyjnych w chwili ich poniesienia. Koszty te obejmują koszty poniesione początkowo w celu nabycia nieruchomości inwestycyjnej oraz koszty poniesione w późniejszym okresie w celu powiększenia, zamiany części nieruchomości lub jej utrzymania.
18. Zgodnie z zasadą ujmowania przedstawioną w paragrafie 16, jednostka nie ujmuje w wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnych kosztów bieżącego utrzymania tych nieruchomości. Koszty te są ujmowane w rachunku zysków i strat w momencie poniesienia. Koszty bieżącego utrzymania stanowią przede wszystkim koszty robocizny i materiałów, i mogą obejmować koszt drobnych części. Cel tych wydatków jest często opisywany jako „konserwacja i naprawy” nieruchomości.

IAS 40

19. Część nieruchomości inwestycyjnych mogła zostać nabyta poprzez zastąpienie. Na przykład obecne ściany działowe mogą zastępować pierwotnie zbudowane ściany. Zgodnie z zasadami ujmowania, jednostka ujmuje w wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnych koszt zastępującej części istniejącej nieruchomości inwestycyjnej w chwili poniesienia kosztu, jeśli spełnione są kryteria dotyczące ujmowania. Wartość bilansową części, które zostały zastąpione prze staje się ujmować zgodnie z zasadami dotyczącymi zaprzestania ujmowania przewidzianymi niniejszym standardem.

POCZĄTKOWA WYCENA

20. **Nieruchomość inwestycyjna powinna być początkowo wyceniona według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Przy początkowej wycenie uwzględnia się koszty przeprowadzenia transakcji.**
21. Na cenę nabycia nieruchomości składa się cena zakupu powiększona o wszelkie koszty bezpośrednio związane z transakcją zakupu. Do kosztów bezpośrednio z wiązanych z transakcją zakupu zalicza się na przykład opłaty za obsługę prawną, podatek od zakupu nieruchomości i pozostałe koszty transakcji.
22. Kosztem wytworzenia nieruchomości zbudowanej przez jednostkę jest jej koszt ustalony na dzień zakończenia budowy i przystosowania do użytkowania. Do tego momentu nieruchomość wyceniana jest zgodnie z MSR 16. Z dniem zakończenia budowy nieruchomość staje się nieruchomością inwestycyjną i ma zastosowanie niniejszy standard (zob. paragrafy 57 e) i 65).
23. Ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nieruchomości nie zwiększają:
- a) koszty rozruchu (chyba że ich poniesienie jest niezbędne w celu doprowadzenia nieruchomości do stanu umożliwiającego jej używanie),
 - b) początkowe straty operacyjne poniesione zanim nieruchomość osiągnie zaplanowane obłożenie,
 - c) koszty nadmiernych strat w materiałach, robociźnie i innych zasobach zużytych w trakcie budowy i dostosowywania nieruchomości.
24. Jeżeli płatność za nieruchomość jest odroczone, ceną nabycia będzie równowartość ceny płatnej w gotówce. Różnica między ceną gotówkową a łączną kwotą płatności ujmowana jest jako koszt z tytułu odsetek w okresie kredytowania.
25. **Wartość początkową prawa do użytkowania nieruchomości będącej przedmiotem leasingu ustala się zgodnie z zasadami ujmowania leasingu finansowego przedstawionymi w paragrafie 20 MSR 17, tzn. dane aktywa powinny być ujmowane według niższej z dwu wartości: wartości godziwej nieruchomości i wartości bieżącej minimalnych płatności leasingowych. Zgodnie z tym samym paragrafem równoważna kwota zostanie ujęta jako zobowiązanie.**
26. Wszelkie zapłacone premie z tytułu leasingu traktowane są dla tego celu jako element minimalnych płatności leasingowych, dlatego też ujmowane są w wartości danego aktywa, nie są natomiast ujmowane w zobowiązaniach. Jeśli prawa do użytkowania nieruchomości stanowiących przedmiot leasingu sklasyfikowane zostaną jako nieruchomość inwestycyjna, pozycją ujmowaną w wartości godziwej jest to prawo, a nie nieruchomość będąca przedmiotem tego prawa. Wytyczne dotyczące ustalania wartości godziwej praw do użytkowania nieruchomości przedstawione są w modelu wartości godziwej w paragrafach 33-52. Te wytyczne mają również zastosowanie dla ustalania wartości godziwej, gdy wartość tę przyjmuje się jako koszt dla potrzeb wstępnego ujęcia.
27. Jedna lub więcej nieruchomości inwestycyjnych może być nabyte w drodze wymiany za niepieniężne aktywa lub kombinację aktywów pieniężnych i niepieniężnych. Dalsze omówienie dotyczy wymiany aktywów niepieniężnych na inne aktywa niepieniężne, ale ma zastosowanie również do wszelkich wymian opisanych w poprzednim zdaniu. Wartość początkową takiej nieruchomości inwestycyjnej ustala się według wartości godziwej, chyba że a) transakcja wymiany pozbawiona jest treści ekonomicznej lub b) nie jest możliwe wiarygodne ustalenie wartości godziwej ani otrzymanych ani przekazanych aktywów. Nabyte aktywa wyceniane są w ten sposób nawet jeśli jednostka nie może natychmiast zaprzestać ujmowania aktywów przekazanych. Jeśli nabyte aktywa nie są wyceniane według wartości godziwej, ich wartość ustala się w wysokości wartości bilansowej aktywów przekazanych.

28. Jednostka ustala, czy transakcja wymiany ma treść ekonomiczną rozważając zakres, w jakim oczekuje się zmian przyszłych przepływów pieniężnych w wyniku transakcji. Transakcja wymiany ma treść ekonomiczną jeśli:
- konfiguracja (ryzyko, harmonogram i kwota) przepływów pieniężnych z otrzymanego aktywa różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych z aktywa przekazanego,
 - wartość części przedsiębiorstwa specyficzna dla danej jednostki, na którą transakcja miała wpływ, zmienia się w wyniku wymiany,
 - różnica w a) lub b) jest istotna w porównaniu do wartości godziwej wymienionych aktywów.

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

29. Wartość godziwą aktywów, dla których nie można ustalić porównywalnych transakcji rynkowych, można wiarygodnie wycenić, jeśli a) zmienności w zakresie rozsądnych szacunków wartości godziwej nie są dla tego aktywa istotne lub b) prawdopodobieństwo różnych szacunków w danym zakresie można wiarygodnie określić i wykorzystać do szacowania wartości godziwej. Jeśli jednostka może wiarygodnie ustalić wartość godziwą albo otrzymanego albo przekazanego aktywa, wówczas wartość godziwą aktywa przekazanego stosuje się do ustalenia wartości początkowej, o ile wartość godziwa otrzymanego środka nie jest bardziej oczywista.

WYCENA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU

Zasady rachunkowości

30. **Z wyjątkiem przypadku opisanego w paragrafie 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.**
31. MSR 8 „Zasady rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i błędy” stwierdza, że można dobrowolnie zmienić zasadę rachunkowości pod warunkiem, że zapewni ona bardziej właściwą prezentację transakcji, innych zdarzeń lub warunków w sprawozdaniu finansowym jednostki. Jest bardzo mało prawdopodobne, aby zmiana modelu wartości godziwej na model ceny nabycia uczyniła prezentację bardziej właściwą.
32. Niniejszy standard nakłada na wszystkie jednostki wymóg ustalania wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnych, albo dla celów wyceny (jeżeli jednostka stosuje model wartości godziwej), albo - ujawnienia informacji (jeżeli stosuje model ceny nabycia). Zaleca się, lecz nie wprowadza wymogu, aby ustalając wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej jednostka korzystała z usług wykwalifikowanego, niezależnego rzeczoznawcy, który posiada niedawno uzyskane doświadczenia w zakresie wyceny nieruchomości inwestycyjnych o podobnym charakterze i podobnej lokalizacji.

Model wartości godziwej

33. **Po początkowym ujęciu jednostka, która wybierze model wyceny w wartości godziwej, powinna wyceniać w wartości godziwej wszystkie nieruchomości inwestycyjne, z wyjątkiem przypadków, o których mowa w paragrafie 53.**
34. **Kiedy prawo do użytkowania nieruchomości leasingobiorcy na mocy umowy leasingu operacyjnego zaklasyfikowane jest do nieruchomości inwestycyjnych zgodnie z paragrafem 6, nie ma zastosowania wybór o którym mowa w paragrafie 30; należy zastosować model wartości godziwej.**

IAS 40

35. **Zysk lub strata wynikająca ze zmiany wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej wpływa na zysk lub stratę netto w okresie, w którym nastąpiła zmiana.**
36. Wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej stanowi cena, za jaką nieruchomość mogłaby zostać wymieniona na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami (zob. paragraf 5). Dokonując szacunku wartości godziwej należy wykluczyć ceny zawyżone lub zaniżone ze względu na specyficzne warunki transakcji lub okoliczności, jakie takiej transakcji towarzyszą, takie jak nietypowe formy finansowania zakupu czy sprzedaż i leasing zwrotny, inne szczególne warunki czy koncesje przyznane przez stronę jakkolwiek powiązaną ze sprzedawcą.
37. Ustalając wartość godziwą nie uwzględnia się też kosztów transakcji, które jednostka może ponieść w przypadku sprzedaży lub innej formy zbycia.
38. **Wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej ma odzwierciedlać warunki rynkowe y na dzień bilansowy.**
39. Szacunek wartości godziwej przeprowadza się na konkretny dzień. Ponieważ warunki rynkowe mogą się zmieniać, taka wartość szacunkowa może okazać się niewłaściwa lub nieprawidłowa w innym terminie. W definicji wartości godziwej przyjmuje się, że wymiana w ramach umowy i jej sfinalizowanie następują jednocześnie, bez możliwości zmiany ceny, co mogłoby mieć miejsce przy zawieraniu transakcji na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, jeżeli moment wymiany w ramach umowy i jej sfinalizowanie różniłyby się od siebie.
40. Wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej odzwierciedla między innymi wysokość przychodów z czynszów z aktualnych umów leasingu, jak również racjonalne i uzasadnione założenia odzwierciedlające rynkową ocenę przychodów z czynszów z przyszłych umów leasingowych przyjmując, że zaangażowane strony byłyby dobrze poinformowane, zainteresowane zawarciem hipotetycznej transakcji i dokonywałyby oceny w świetle aktualnych warunków rynkowych. Odzwierciedla również na podobnych zasadach wszelkie wpływy pieniężne (w tym płatności czynszów i inne wydatki), jakich można oczekiwać w odniesieniu do nieruchomości. Niektóre z tych wpływów są odzwierciedlone w zobowiązaniach, podczas gdy inne odnoszą się do wpływów nie ujmowanych w sprawozdaniach finansowych aż do późniejszej daty (np. okresowych płatności, takich jak czynsze warunkowe).
41. Paragraf 25 przedstawia podstawy początkowego ujmowania ceny nabycia prawa do użytkowania nieruchomości będących przedmiotem leasingu. Paragraf 33 wymaga ponownej wyceny prawa do użytkowania nieruchomości według wartości godziwej, jeśli jest to konieczne. W transakcji leasingowej zawartej według cen rynkowych, wartość godziwa prawa do użytkowania nieruchomości stanowiących przedmiot leasingu przy nabyciu, po odjęciu wszelkich oczekiwanych płatności leasingowych (w tym płatności związanych z ujętymi zobowiązaniami), powinna wynosić zero. Ta wartość godziwa nie zmienia się bez względu na to, czy dla celów księgowych przedmiot leasingu i odnośne zobowiązanie są wykazywane według wartości godziwej, czy według wartości bieżącej minimalnych płatności leasingowych, zgodnie z paragrafem 20 MSR 17. W związku z tym, ponowna wycena przedmiotu leasingu z ceny nabycia zgodnie z paragrafem 25 do wartości godziwej zgodnie z paragrafem 33 nie powinna prowadzić do powstania zysków ani strat, chyba że wartość godziwą mierzy się w różnych okresach. Może się to zdarzyć, jeśli po początkowym ujęciu jednostka postanowi zastosować wycenę według wartości godziwej.
42. W definicji wartości godziwej mowa jest o „dobrze poinformowanych i zainteresowanych stronach”. W tym kontekście sformułowanie „dobrze poinformowane” oznacza, że zarówno zainteresowany zawarciem transakcji sprzedawca, jak i zainteresowany zawarciem transakcji nabywca, mają stosowną wiedzę na temat charakteru i cech danej nieruchomości inwestycyjnej, jej faktycznego i potencjalnego wykorzystania oraz warunków rynkowych na dzień bilansowy. Zainteresowany nabywca ma motywację do zakupu, ale nie jest do niego zmuszony. Taki nabywca nie jest przesadnie zainteresowany zakupem, ani zdeterminowany do zakupu za wszelką cenę. Zakładany nabywca nie zapłaciłby ceny wyższej od ceny dyktowanej przez rynek składający się z dobrze poinformowanych i zainteresowanych nabywców i sprzedawców.
43. Zainteresowany sprzedawca nie wykazuje nadmiernego zainteresowania sprzedażą, nie działa pod przymusem, nie musi sprzedawać niezależnie od zaproponowanej ceny, ani też nie musi zabiegać o cenę uznawaną na rynku za nierealistyczną. Zainteresowany sprzedawca chce sprzedać nieruchomość inwestycyjną na warunkach rynkowych, za możliwie najwyższą możliwą do uzyskania cenę. Konkretna sytuacja rzeczywistego właściciela nieruchomości inwestycyjnej nie ma tutaj znaczenia, ponieważ „zainteresowany sprzedawca” jest hipotetycznym właścicielem takiej nieruchomości. (np. zainteresowany sprzedawca nie uwzględniłby szczególnych okoliczności podatkowych dotyczących właściciela danej nieruchomości inwestycyjnej).
44. W definicji wartości godziwej przywołuje się transakcję przeprowadzoną na warunkach rynkowych. Transakcja przeprowadzona na warunkach rynkowych to taka, której strony nie są ze sobą w żaden szczególny sposób powiązane, co mogłoby prowadzić do ustalenia ceny nietypowej dla rynku. Przyjmuje się, że strony transakcji są wolne od powiązań i działają w sposób niezależny.

45. Najlepszą podstawą ustalenia wartości godziwej są pochodzące z aktywnego rynku aktualne ceny rynkowe podobnych nieruchomości inwestycyjnych, które są podobnie zlokalizowane, znajdują w takim samym stanie, są leasingowane na podobnych zasadach lub też służą podobnym celom określonym w innych umowach. Jednostka dokłada starań aby ustalić różnice w charakterze, lokalizacji lub stanie danej nieruchomości, albo warunkach wynikających z umów leasingowych i innych umów dotyczących danej nieruchomości.
46. Przy braku aktualnych cen pochodzących z aktywnego rynku, tak jak to zostało opisane w paragrafie 45, jednostka bierze pod uwagę informacje z różnych źródeł takich, jak:
- a) aktualne ceny występujące na aktywnym rynku nieruchomości o innym charakterze, będących w innym stanie i inaczej zlokalizowanych (lub będących przedmiotem umów leasingu lub innych umów o odmiennych warunkach) - po dokonaniu korekty uwzględniającej istnienie tych różnic,
 - b) niedawne ceny z mniej aktywnego rynku, po skorygowaniu ich o wszelkie zmiany warunków ekonomicznych, które nastąpiły od czasu przeprowadzenia analizowanych transakcji zawartych w tych cenach
- oraz
- c) projekcje zdyskontowanego przepływu środków pieniężnych oparte na wiarygodnych szacunkach przyszłych przepływów środków pieniężnych, opartych na warunkach zawartych we wszystkich podpisanych umowach leasingu, innych umowach oraz - jeżeli jest to możliwe - dowodów zewnętrznych takich jak aktualne rynkowe ceny najmu podobnych obiektów, tak samo zlokalizowanych i będących w takim samym stanie oraz dyskontując wartość tego przepływu z zastosowaniem stopy dyskonta odzwierciedlającej rynkową ocenę stopnia niepewności co do kwoty oraz terminu realizacji tych przepływów.
47. W pewnych przypadkach analiza różnych źródeł informacji przytoczonych w powyższym paragrafie może prowadzić do różnych wniosków odnośnie wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej. Jednostka powinna wówczas przeanalizować przyczyny różnic, aby ustalić najbardziej wiarygodną wartość godziwą znajdującą się w przedziale racjonalnych wartości.
48. W wyjątkowych przypadkach jednostka nabywająca nieruchomość inwestycyjną (lub zaliczająca daną nieruchomość do nieruchomości inwestycyjnych po zakończeniu jej budowy lub dostosowywania, czy też po zmianie sposobu jej wykorzystania) może dysponować bezsprzecznymi dowodami na to, że duże zróżnicowanie szacunków tak dalece utrudnia określenie prawdopodobieństwa urzeczywistnienia poszczególnych wartości, że ustalenie jednej kwoty na określenie wartości godziwej przestaje być użyteczne. Może to oznaczać, że nie ma możliwości wiarygodnego i regularnego ustalania wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej (zob. paragraf 53).
49. Wartość godziwa nie jest tym samym, co wartość użytkowa zdefiniowana w MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Wartość godziwa odzwierciedla stan wiedzy i szacunki dobrze poinformowanych, zainteresowanych kupujących i sprzedających. Natomiast wartość użytkowa odzwierciedla szacunki danej jednostki w tym efekty czynników, które mogą być specyficzne tylko dla jednostki i mogą nie mieć żadnego znaczenia dla innych jednostek. Na przykład, wartość godziwa nie odzwierciedla żadnego z wymienionych poniżej czynników w zakresie w jakim nie byłyby one ogólnie dostępne dla dobrze poinformowanych, zainteresowanych kupujących i sprzedających i:
- a) dodatkowej wartości wynikającej ze stworzenia portfela nieruchomości o różnych lokalizacjach,
 - b) efektu synergii zachodzącej między nieruchomością inwestycyjną a innymi aktywami,
 - c) praw lub prawnych ograniczeń specyficznych wyłącznie dla aktualnego właściciela
- oraz
- d) korzyści lub obciążeń podatkowych charakterystycznych tylko dla sytuacji aktualnego właściciela.

IAS 40

50. Ustalając wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej jednostka nie uwzględnia podwójnie aktywów lub zobowiązań, które są ujmowane w bilansie jako oddzielne aktywa lub zobowiązania. Na przykład:
- a) elementy wyposażenia takie jak windy i urządzenia klimatyzacyjne stanowią często integralną część budynku, więc ich wartość zazwyczaj jest zawarta w wartości nieruchomości inwestycyjnej i nie są one ujmowane jako oddzielne rzeczowe aktywa trwałe,
 - b) jeżeli umowa leasingu biura przewiduje, że powierzchnia biurowa powinna byćumeblowana, to generalnie wartość godziwa biura zawiera w sobie wartość godziwą mebli, ponieważ opłata z tytułu leasingu dotyczy powierzchni umeblowanej. Jeżeli wartość mebli zawarta jest w wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej, jednostka nie ujmuje mebli jako oddzielnych składników aktywów,
 - c) w wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej nie uwzględnia się ani przedpłat ani naliczonych przychodów z tytułu leasingu operacyjnego, ponieważ takie pozycje ujmowane są jako oddzielny składnik aktywów lub zobowiązań,
 - d) Wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej stanowiącej przedmiot leasingu odzwierciedla oczekiwane przepływy pieniężne (w tym czynsz warunkowy, który, jak się oczekuje, będzie płatny). Zgodnie z tym, jeśli wycena nieruchomości obejmuje wszystkie płatności, jakich jednostka się spodziewa, dla uzyskania wartości godziwej dla potrzeb księgowych konieczne będzie dodanie ujętych zobowiązań z tytułu leasingu.
51. Określając wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej nie uwzględnia się przyszłych nakładów inwestycyjnych służących ulepszeniu lub udoskonaleniu nieruchomości, ani też nie bierze się pod uwagę przyszłych korzyści, jakie zostaną ewentualnie uzyskane w wyniku poniesienia tych przyszłych nakładów.
52. W niektórych przypadkach jednostka oczekuje, że wartość bieżąca dokonywanych przez nią płatności związanych z nieruchomością inwestycyjną (z wyjątkiem płatności dotyczących ujętych zobowiązań) przewyższy wartość bieżącą odnośnych wpływów środków pieniężnych. Jednostka stosuje MSR 37 „Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe”, aby ustalić czy należy ująć zobowiązanie oraz ustalić sposób wyceny takiego zobowiązania.

Brak możliwości wiarygodnego ustalenia wartości godziwej

53. *Przyjmuje się możliwe do odrzucenia założenie, że jednostka będzie w stanie wiarygodnie i regularnie ustalać wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnych. Jednak w wyjątkowych przypadkach zdarza się, że w chwili nabycia nieruchomości inwestycyjnej (lub zakwalifikowania danej nieruchomości do tej kategorii po zakończeniu jej budowy lub dostosowywania, czy też po zmianie sposobu jej użytkowania) jednostka posiada bezsprzeczne dowody na to, iż nie będzie w stanie regularnie i wiarygodnie ustalać wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej. Może się tak zdarzyć wyłącznie wówczas, gdy porównywalne transakcje rynkowe zawierane są rzadko i jednocześnie jednostka nie ma możliwości zastosowania alternatywnej metody oszacowania wartości godziwej (na przykład na podstawie projekcji zdyskontowanych przepływów środków pieniężnych). W takich przypadkach jednostka wycenia te nieruchomości inwestycyjne stosując model ceny nabycia określony w MSR 16. Należy przyjąć, że wartość końcowa takiej nieruchomości inwestycyjnej wynosi zero. Jednostka powinna stosować MSR 16 aż do zbycia takiej nieruchomości inwestycyjnej.*
54. W wyjątkowych przypadkach, gdy z wyżej wymienionych przyczyn jednostka zmuszona jest do wyceny konkretnej nieruchomości inwestycyjnej zgodnie z podejściem wzorcowym zgodnie z MSR 16, wszystkie pozostałe należące do niej nieruchomości inwestycyjne powinna wyceniać w wartości godziwej.
55. *Jeżeli jednostka dotychczas wyceniała daną nieruchomość inwestycyjną w wartości godziwej, to powinna nadal wyceniać ją w wartości godziwej, aż do czasu zbycia tej nieruchomości (lub do czasu, gdy nieruchomość ta zacznie być zajmowana przez właściciela lub też do momentu, gdy jednostka zacznie dostosowywać obiekt do późniejszej sprzedaży w ramach zwykłej działalności), nawet wówczas, gdy porównywalne transakcje rynkowe staną się rzadsze, a dostęp do aktualnych cen rynkowych będzie utrudniony.*

Model ceny nabycia

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 tj. w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonym o dotychczasowe umorzenie i zakumulowane odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości.*

PRZENIESIENIA

IAS 40

57. **Przeniesienia poszczególnych nieruchomości do lub z nieruchomości inwestycyjnych należy dokonać tylko wówczas, gdy następuje zmiana sposobu ich użytkowania potwierdzona przez:**
- a) **rozpoczęcie użytkowania nieruchomości przez właściciela - w przypadku przeniesienia z nieruchomości inwestycyjnych do nieruchomości zajmowanej przez właściciela,**
 - b) **rozpoczęcie dostosowywania nieruchomości do sprzedaży - w przypadku przeniesienia z nieruchomości inwestycyjnych do zapasów,**
 - c) **zakończenie użytkowania nieruchomości przez jej właściciela - w przypadku przeniesienia nieruchomości zajmowanej przez właściciela do nieruchomości inwestycyjnych,**
 - d) **oddanie nieruchomości stronie trzeciej w leasing operacyjny - w przypadku przeniesienia z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych**
- oraz**
- e) **zakończenie budowy i dostosowywania nieruchomości - w przypadku przeniesienia z nieruchomości w budowie (objętych zakresem MSR 16) do nieruchomości inwestycyjnych.**
58. Paragraf 57 b) zobowiązuje jednostkę do przeniesienia nieruchomości inwestycyjnej do zapasów tylko wówczas, gdy następuje zmiana sposobu użytkowania danej nieruchomości, udowodniona poprzez rozpoczęcie dostosowywania nieruchomości do sprzedaży. Jeżeli jednostka zdecyduje się na sprzedaż nieruchomości, która nie zostanie poprzedzona jej dostosowywaniem, jednostka traktuje tę nieruchomość jako nieruchomość inwestycyjną aż do czasu usunięcia jej z ksiąg (wyeliminowania z bilansu), a więc nie zalicza jej do zapasów. Analogiczna sytuacja ma miejsce, gdy jednostka rozpoczyna modernizację istniejącej już nieruchomości inwestycyjnej z intencją dalszego jej używania jako nieruchomości inwestycyjnej. Wówczas nieruchomość ta pozostaje nieruchomością inwestycyjną i nie jest przeklasyfikowywana do nieruchomości zajmowanych przez właściciela na czas prowadzenia modernizacji.
59. Paragrafy od 60 do 65 dotyczą zagadnień ujmowania i wyceny, które mają zastosowanie w sytuacji, gdy jednostka stosuje model wartości godziwej do nieruchomości inwestycyjnych. Jeżeli jednostka stosuje model ceny nabycia, przeniesienia pomiędzy nieruchomościami inwestycyjnymi, nieruchomościami zajmowanymi przez właściciela i zapasami nie powodują zmiany wartości bilansowej nieruchomości przeniesionej oraz nie powodują zmiany ceny nabycia lub kosztu wytworzenia tej nieruchomości dla celów wyceny i ujawniania informacji.
60. **W przypadku przeniesienia nieruchomości inwestycyjnej wykazywanej w wartości godziwej do nieruchomości zajmowanych przez właściciela lub do zapasów, domniemany koszt tej nieruchomości, który zostanie przyjęty dla celów jej ujęcia zgodnie z MSR 16 lub MSR 2, równy jest wartości godziwej tej nieruchomości ustalonej na dzień zmiany sposobu jej użytkowania.**
61. **Jeżeli nieruchomość zajmowana przez właściciela staje się nieruchomością inwestycyjną, która będzie wykazywana w wartości godziwej, jednostka powinna stosować MSR 16, aż do dnia zmiany sposobu użytkowania tej nieruchomości. Ustaloną na ten dzień różnicę między wartością bilansową tej nieruchomości a jej wartością godziwą jednostka powinna potraktować w taki sam sposób jak przeszacowanie zgodnie z MSR 16.**
62. Do dnia, w którym nieruchomość zajmowana przez właściciela staje się nieruchomością inwestycyjną wykazywaną w wartości godziwej, jednostka amortyzuje nieruchomość oraz dokonuje ewentualnych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości. Ustalona na ten dzień różnica między wartością bilansową nieruchomości określoną zgodnie z MSR 16 a jej wartością godziwą traktowana jest w taki sam sposób jak przeszacowanie zgodnie z MSR 16. Innymi słowy:
- a) wynikające z powyższego zmniejszenie dotychczasowej wartości bilansowej nieruchomości ujmuje się w zysku lub stracie. Jednakże, w pierwszej kolejności, do wysokości nadwyżki z aktualizacji wyceny danej nieruchomości, zmniejszenie to odnoszone jest w kapitał z aktualizacji wyceny,

IAS 40

- b) wynikające z powyższego zwiększenie dotychczasowej wartości bilansowej nieruchomości:
- i) do wysokości, w jakiej zwiększenie to stanowi odwrócenie uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości tej nieruchomości - zwiększenie ujmuje się w zysku lub stracie. Kwota ujęta w zysku lub stracie nie może jednak przekroczyć kwoty, której dodanie doprowadza wartość bilansową nieruchomości do takiej wartości, jaka figurowałaby w bilansie (po odliczeniu amortyzacji), jeśli w ogóle nie dokonano by odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości,
 - ii) pozostała część zwiększenia odnoszona jest bezpośrednio do kapitału własnego kapitał z aktualizacji wyceny. Przy późniejszym zbyciu nieruchomości inwestycyjnej, kapitał z aktualizacji wyceny zawarty w kapitale własnym można przenieść na nie podzielony zysk. Przeniesienie tej z aktualizacji wyceny na nie podzielony zysk odbywa się z pominięciem rachunku zysków i strat.
63. **W przypadku przeniesienia nieruchomości z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych, które będą wykazywane w wartości godziwej, różnicę między wartością godziwą nieruchomości ustaloną na dzień przeniesienia a jej poprzednią wartością bilansową należy ująć w zysku lub stracie.**
64. Ujęcie przeniesienia z zapasów do nieruchomości inwestycyjnych, które będą wykazywane w wartości godziwej, traktuje się analogicznie do sprzedaży zapasów.
65. **Gdy jednostka zakończy budowę lub dostosowywanie we własnym zakresie nieruchomości inwestycyjnej, która będzie wykazywana w wartości godziwej, różnicę między ustaloną na ten dzień wartością godziwą tej nieruchomości a jej poprzednią wartością bilansową należy ująć w zysku lub stracie.**

ZBYCIE

66. **Nieruchomość inwestycyjna powinna zostać usunięta z ksiąg (wyliminowana z bilansu) w momencie jej zbycia lub w przypadku trwałego wycofania z użytkowania, jeżeli nie oczekuje się uzyskania w przyszłości żadnych korzyści wynikających z jej zbycia.**
67. Zbycie nieruchomości inwestycyjnej może nastąpić poprzez jej sprzedaż lub zawarcie umowy leasingu finansowego. Przy ustalaniu daty zbycia nieruchomości inwestycyjnej stosuje się kryteria określone w MSR 18 w odniesieniu do ujmowania przychodów ze sprzedaży towarów, jak również uwzględnia się odnośne wskazówki zawarte w Załączniku do MSR 18. Natomiast MSR 17 stosuje się w przypadku zbycia poprzez zawarcie umowy leasingu finansowego lub sprzedaży i leasingu zwrotnego.
68. Jeśli zgodnie z zasadami ujmowania przedstawionymi w paragrafie 16, jednostka ujmuje w wartości bilansowej składnika aktywów koszt zastąpienia części nieruchomości inwestycyjnej, przestaje ujmuwać wartość bilansową zastąpionej części. W przypadku nieruchomości inwestycyjnych ujmowanych według modelu ceny nabycia, zastąpiona część może nie być częścią, która była amortyzowana oddzielnie. Jeśli dla jednostki nie jest wykonalne ustalenie wartości bilansowej zastąpionej części, może wykorzystać koszt zastąpienia jako wskazówkę, jaki był koszt zastąpionej części w chwili jej nabycia lub wytworzenia. Zgodnie z modelem wartości godziwej, wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej może już odzwierciedlać fakt, że część, która ma być zastąpiona, utraciła wartość. W innym wypadku może być trudno odróżnić, o ile należy zmniejszyć wartość godziwą w związku z zastępowaną częścią. Alternatywą dla zmniejszenia wartości godziwej w związku z wymienianą częścią, gdy jest to niewykonalne w praktyce, jest ujmowanie kosztu wymiany w wartości bilansowej danego aktywa, a następnie ponowne oszacowanie wartości godziwej, zgodnie z wymogiem dotyczącym zwiększeń nie wiążących się z wymianą.
69. **Zyski lub straty wynikające z wycofania z użytkowania lub zbycia nieruchomości inwestycyjnej powinny zostać ustalone jako różnica między przychodami netto ze zbycia a wartością bilansową danego składnika aktywów oraz powinny zostać ujęte w rachunku zysków i strat w okresie, w którym dokonano likwidacji lub sprzedaży (chyba że MSR 17 wprowadza inny wymóg w przypadku sprzedaży i leasingu zwrotnego).**
70. Należną zapłatę za zbywaną nieruchomość inwestycyjną początkowo ujmuje się w wartości godziwej. W szczególności, jeżeli płatność za nieruchomość inwestycyjną została odroczone, otrzymaną zapłatę początkowo ujmuje się jako równowartość ceny płatnej w gotówce. Różnica między wartością nominalną zapłaty a ceną gotówkową ujmowana jest jako przychód z tytułu odsetek zgodnie z MSR 18 z uwzględnieniem efektywnej stopy procentowej.

71. Wobec zobowiązań, które po zbyciu nieruchomości inwestycyjnej nadal ciążyą na jednostce, jednostka stosuje MSR 37 lub inne odpowiednie standardy.
72. **Otrzymane od stron trzecich odszkodowanie w odniesieniu do nieruchomości inwestycyjnej, która straciła na wartości, została utracona lub zaniechana, należy ujmować w rachunku zysków i strat, gdy odszkodowanie staje się należne.**
73. Utrata wartości lub utrata nieruchomości inwestycyjnej, związane z tym roszczenia dotyczące płatności odszkodowania od stron trzecich oraz wszelkie następujące po tym nabycie lub wytworzenie aktywów zamiennych stanowią odrębne zdarzenia gospodarcze i są ujmowane odrębnie w następujący sposób:
- utrata wartości nieruchomości inwestycyjnych jest ujmowana zgodnie z MSR 36;
 - wycofanie z użytkowania lub sprzedaż nieruchomości inwestycyjnej są ujmowane zgodnie z paragrafami od 66 do 71 niniejszego standardu;
 - odszkodowanie od stron trzecich zapłacone za nieruchomość inwestycyjną, która straciła na wartości, została utracona lub zaniechana ujmowane jest w rachunku zysków i strat, gdy staje się należne;
 - cena nabycia lub koszt wytworzenia aktywów odrestaurowanych, nabytych lub wytworzonych jako zamiennie ustalana jest zgodnie z paragrafami od 20 do 29 niniejszego standardu.

UJAWNIANIE INFORMACJI

Model wartości godziwej i model ceny nabycia

74. Poniższe informacje ujawnia się dodatkowo, oprócz informacji wymaganych przez MSR 17. Zgodnie z MSR 17 właściciel nieruchomości inwestycyjnej ujawnia informacje dotyczące transakcji, w których był leasingodawcą. Jednostka, która posiada nieruchomości inwestycyjne w leasingu finansowym lub operacyjnym, ujawnia informacje na temat leasingu finansowego (w zakresie przewidzianym dla leasingobiorcy) oraz informacje na temat leasingu operacyjnego (w zakresie przewidzianym dla leasingodawcy).
75. **Jednostka powinna ujawnić:**
- czy stosuje model wartości godziwej, czy model ceny nabycia.*
 - jeżeli stosuje model wartości godziwej, czy i w jakich okolicznościach prawa do użytkowania nieruchomości będących przedmiotem leasingu operacyjnego są klasyfikowane i wykazywane jako nieruchomości inwestycyjne.*
 - jeżeli sklasyfikowanie nieruchomości jest trudne (zob. paragraf 14) - kryteria stosowane przez jednostkę pozwalające na odróżnienie nieruchomości inwestycyjnych od nieruchomości zajmowanych przez właściciela i nieruchomości przeznaczonych na sprzedaż w ramach zwykłej działalności,*
 - metody i istotne założenia przyjęte przy ustalaniu wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej, łącznie z informacją o tym, czy ustalając wartość godziwą uzyskano dowody pochodzące z rynku, czy też w większym zakresie oparto się na innych czynnikach (które należy ujawnić), ze względu na charakter nieruchomości i brak porównywalnych danych rynkowych,*
 - na ile wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej (wyceniona i ujawniona w sprawozdaniu finansowym) wynika z ekspertyzy wydanej przez niezależnego rzeczoznawcę, posiadającego uznawane kwalifikacje zawodowe oraz legitymującego się niedawno uzyskanym doświadczeniem w wycenach nieruchomości inwestycyjnych o podobnej lokalizacji i zaliczanych do tej samej kategorii. Jeśli nie uzyskano takiej ekspertyzy, fakt ten należy ujawnić,*

IAS 40

- f) ujęte w rachunku zysków i strat kwoty:
- i) przychodów z czynszów dotyczących nieruchomości inwestycyjnej,
 - ii) bezpośrednich kosztów operacyjnych (łącznie z kosztami napraw i utrzymania) dotyczących nieruchomości inwestycyjnej, która w danym okresie przyniosła przychody z czynszów,
 - iii) bezpośrednich kosztów operacyjnych (łącznie z kosztami napraw i utrzymania) dotyczących nieruchomości inwestycyjnej, która w danym okresie nie przyniosła przychodów z czynszów,
- g) fakt istnienia i kwoty ograniczeń prawa do zbycia nieruchomości inwestycyjnej oraz przekazania przychodu i zysku z tego tytułu.
- h) zobowiązania umowne dotyczące zakupu, wybudowania lub dostosowywania nieruchomości inwestycyjnej oraz zobowiązania dotyczące napraw, utrzymania i ulepszenia (poprawy standardu) nieruchomości.

Model wartości godziwej

76. Oprócz informacji, których ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafu 75, jednostka, która stosuje model wartości godziwej opisany w paragrafach od 33 do 55, powinna dodatkowo ujawnić uzgodnienie wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnych z początku okresu z jej wartością godziwą z końca okresu, przedstawiając:
- a) zwiększenia - ujawniane w podziale na zwiększenia wynikające z nabycia nowych nieruchomości i zwiększenia wynikające z aktywowanych późniejszych nakładów,
 - b) zwiększenia wynikające z nabycia nieruchomości w wyniku połączenia jednostek,
 - c) zbycia,
 - d) kwotę netto zysków lub strat wynikających z korekt wyceny wartości godziwej,
 - e) kwotę netto różnic kursowych wynikających z przeliczenia sprawozdania finansowego na inną walutę prezentacji lub z przeliczenia jednostki zagranicznej na walutę prezentacji jednostki sprawozdawczej,
 - f) przeniesienia z i do zapasów oraz nieruchomości zajmowanych przez właściciela
- oraz
- g) inne zmiany.
77. Gdy wycena uzyskana dla nieruchomości inwestycyjnej zostanie istotnie skorygowana dla celów sprawozdania finansowego, na przykład aby uniknąć podwójnego liczenia aktywów lub pasywów ujmowanych jako oddzielne aktywa i pasywa zgodnie z paragrafem 50, jednostka powinna przedstawić uzgodnienie między uzyskaną wyceną a wartością skorygowaną ujętą w sprawozdaniu finansowym, pokazujące odrębnie łączną kwotę wszelkich ujętych zobowiązań leasingowych, które zostały ponownie dodane i wszelkie inne istotne korekty.
78. W wyjątkowych przypadkach określonych w paragrafie 53, gdy jednostka wycenia nieruchomości inwestycyjne zgodnie z modelem ceny nabycia określonym w MSR 16, w uzgodnieniu, którego ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafu 76, kwoty dotyczące tej nieruchomości inwestycyjnej powinny być ujawnione oddzielnie od kwot dotyczących innych nieruchomości inwestycyjnych. Ponadto jednostka powinna ujawnić:
- a) opis tej nieruchomości inwestycyjnej,

- b) wyjaśnienie, dlaczego wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić,
- c) jeżeli istnieje taka możliwość, przedział wartości szacunkowych, w ramach którego z dużym prawdopodobieństwem znajduje się wartość godziwa tej nieruchomości inwestycyjnej,
- d) w momencie zbycia nieruchomości inwestycyjnej nie wykazywanej w wartości godziwej:
 - i) fakt zbycia przez jednostkę nieruchomości inwestycyjnej nie wykazywanej w wartości godziwej,
 - ii) wartość bilansową tej nieruchomości inwestycyjnej w momencie sprzedaży,
 - iii) kwotę ujętego zysku lub ujętej straty.

Model ceny nabycia

79. Oprócz informacji, których ujawnienie jest wymagane na mocy paragrafu 75, jednostka, która stosuje model ceny nabycia opisany w paragrafie 56, powinna ujawnić:
- a) zastosowane metody amortyzacji,
 - b) okresy użytkowania nieruchomości i zastosowane stawki amortyzacyjne,
 - c) wartość brutto i łączne dotychczasowe odpisy amortyzacyjne (oraz odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu,
 - d) uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartości bilansową z końca okresu, przedstawiające:
 - i) zwiększenia - z podziałem na zwiększenia wynikające z nabycia nowych nieruchomości i zwiększenia wynikające z aktywowanych późniejszych nakładów,
 - ii) zwiększenia wynikające z nabycia w wyniku połączenia jednostek,
 - iii) zbycia,
 - iv) amortyzację,
 - v) kwotę dokonanych w ciągu danego okresu odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz kwotę odwrócenia wcześniejszych odpisów, zgodnie z MSR 36,
 - vi) kwotę netto różnic kursowych wynikających z przeliczenia sprawozdania finansowego na inną walutę prezentacji lub z przeliczenia jednostki zagranicznej na walutę prezentacji danej jednostki sprawozdawczej,
 - vii) przeniesienia nieruchomości z i do zapasów oraz nieruchomości zajmowanych przez właściciela,
 - viii) inne zmiany.

IAS 40

- (e) *wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej. W wyjątkowych sytuacjach opisanych w paragrafie 53, kiedy jednostka nie może wiarygodnie ustalić wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej powinna ona ujawnić:*
- i) *opis nieruchomości inwestycyjnej,*
 - ii) *wyjaśnienie, dlaczego wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić,*
 - iii) *jeżeli istnieje taka możliwość, przedział wartości szacunkowych w ramach którego z dużym prawdopodobieństwem znajduje się wartość godziwa tej nieruchomości inwestycyjnej.*

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

Model wartości godziwej

80. *Jednostka, która stosowała uprzednio MSR 40 (2000) i decyduje się na sklasyfikowanie po raz pierwszy i wykazanie niektórych lub wszystkich praw do użytkowania kwalifikujących się nieruchomości będących przedmiotem leasingu operacyjnego jako nieruchomości inwestycyjnych, powinna uwzględnić skutki zastosowania tego wyboru poprzez skorygowanie bilansu otwarcia nie podzielonego wyniku w sprawozdaniu finansowym za okres, w którym po raz pierwszy zastosowała standard. Ponadto:*
- a) *jeżeli jednostka już uprzednio ujawniła w publicznie dostępnej formie (np. w sprawozdaniu finansowym lub w inny sposób) wartości godziwe nieruchomości inwestycyjnych za okresy wcześniejsze (ustalone zgodnie z zasadami, które odpowiadają kryteriom zawartym w definicji wartości godziwej opisanym w paragrafie 5 oraz zgodnie z wytycznymi zawartymi w paragrafach od 36 do 52), zaleca się, choć nie wprowadza wymogu, by jednostka:*
 - i) *skorygowała bilans otwarcia nie podzielonego zysku dla najwcześniejszego prezentowanego okresu, w którym ujawniono w publicznie dostępnej formie takie wartości godziwe,*
 - ii) *przekształciła dane porównawcze za te okresy,*
 - b) *jeżeli dotychczas jednostka nie ujawniała w publicznie dostępnej formie informacji opisanych w podparagrafie a), nie powinna przekształcać danych porównawczych oraz powinna ujawnić powyższy fakt.*
81. Niniejszy standard wymaga podejścia różnego niż podejście opisane w MSR 8. MSR 8 wymaga przekształcenia informacji porównawczych, chyba że jest to niewykonalne ze względów praktycznych.
82. W chwili zastosowania przez jednostkę niniejszego standardu po raz pierwszy, korekta bilansu otwarcia nie podzielonego zysku obejmuje także przeniesienie kwot ujętych w kapitale z aktualizacji wyceny, w zakresie w jakim dotyczą one nieruchomości inwestycyjnej.

Model ceny nabycia

83. MSR 8 ma zastosowanie do wszystkich zmian zasad rachunkowości, które dokonywane są, gdy jednostka stosuje niniejszy standard po raz pierwszy i wybierze model ceny nabycia. Do skutków zmian zasad rachunkowości zalicza się także przeniesienie kwot dotyczących nieruchomości inwestycyjnych ujętych w kapitale z aktualizacji wyceny.
84. *Wymogi przedstawione w paragrafach od 27 do 29 dotyczące początkowej wyceny nieruchomości inwestycyjnej nabytej w transakcji wymiany aktywów stosują się prospektywnie wyłącznie do przyszłych transakcji.*

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE**IAS 40**

85. *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 40 (2000)

86. Niniejszy standard zastępuje MSR 40 „Nieruchomości inwestycyjne” (wydany w 2000 roku).
-