

2009

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB®)

MSSF dla MŚP

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej
dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw (MSSF dla MŚP)



Stowarzyszenie Księgowych
w Polsce



MSSF dla MŚP

**MIĘDZYNARODOWY
STANDARD
SPRAWOZDAWCZOŚCI
FINANSOWEJ (MSSF)
DLA MAŁYCH I ŚREDNICH
PRZEDSIĘBIORSTW**

Warszawa 2011

© IASCF

MSSF dla MŚP

The *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)* is issued by the International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7246 6410

Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: info@ifrs.org

Web: www.ifrs.org

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

Copyright © 2009 IASCF

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

This Polish translation of the IFRS for SMEs included in this publication has been approved by a Review Committee appointed by the IASCF. The Polish translation is published by the Accountants Association in Poland (SKwP) and the Chamber of Statutory Auditors (KIBR) with the permission of the IASCF. The Polish translation is the copyright of the IASCF.

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

IASCF Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org



International
Accounting Standards
Committee Foundation®

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

The IASCF changed its name to IFRS Foundation on 1 July 2010. The IFRS Foundation reserves all interests in IASCF copyright as it existed prior to 1 July 2010 and all copyright arising post 1 July 2010.

MSSF dla MŚP

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw (MSSF dla MŚP) został wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), z siedzibą przy 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

tel: +44 (0)20 7246 6410

fax: +44 (0)20 7246 6411

e-mail: info@ifrs.org

strona internetowa: www.ifrs.org

Fundacja Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASCF), autorzy i wydawcy nie ponoszą odpowiedzialności za jakiegokolwiek szkody powstałe po stronie jakiegokolwiek osoby na skutek podjęcia lub zaniechania przez nią działań w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy szkody te powstały na skutek zaniedbania bądź z innej przyczyny.

Copyright © 2009 IASCF

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

Niniejszy polski przekład MSSF dla MŚP, zawarty w tej publikacji, został zatwierdzony przez Komitet Redakcyjny powołany przez IASCF. Niniejszy polski przekład jest publikowany przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Krajową Izbę biegłych Rewidentów za zgodą IASCF. Prawa autorskie do polskiego przekładu posiada IASCF.

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

IASC Foundation Publications Department,

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

tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

e-mail: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org



International
Accounting Standards
Committee Foundation®

Logo IASB /logo IASCF /znak sześciokąta, logo IASC Foundation Education, „IASC Foundation”, „eIFRS”, „IAS”, „IASB”, „IASC”, „IASCF”, „IASs”, „IFRIC”, „IFRS”, „IFRSs”, „International Accounting Standards”, „International Financial Reporting Standards” oraz „SIC” stanowią zastrzeżone znaki towarowe IASCF.

IASCF przyjęła nazwę Fundacji MSSF w dniu 1 lipca 2010 r. Fundacja MSSF zastrzega sobie wszystkie udziały w prawach autorskich IASCF, istniejących przed 1 lipca 2010 r. oraz wszelkie prawa autorskie powstałe po 1 lipca 2010 r.

MSSF dla MŚP

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI
FINANSOWEJ DLA MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTW
(MSSF dla MŚP)**

Tytuł oryginału: International Financial Reporting Standard (IFRSs®)
for Small and Medium Sized Enterprises (SMEs)

REDAKACJA NAUKOWA

Mazars w Polsce:

Monika Kaczorek

Justyna Kondracka

Monika Nowicka

Elżbieta Szymanowska

KIEROWNICTWO PROJEKTU

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce:

Dorota Wyczółkowska

WYDAWCY

**Stowarzyszenie Księgowych
w Polsce**

ul. Górnośląska 5

00-443 Warszawa

**Krajowa Izba
Biegłych Rewidentów**

Al. Jana Pawła II 80

02-170 Warszawa

ŁAMANIE TEKSTU

ADMA

ul. Szydlowska 16 A
60-651 Poznań

© IASCF

SPIS TREŚCI

MIĘDZYNARODOWY STANDARD SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ
(MSSF) DLA MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTW

| | <i>strona</i> |
|---|---------------|
| PRZEDMOWA | 8 |
| Rozdziały 1–35 | |
| 1. MAŁE I ŚREDNIE PRZEDSIĘBIORSTWA | 12 |
| 2. ZAŁOŻENIA I NAJWAŻNIEJSZE ZASADY | 14 |
| 3. PREZENTACJA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH | 25 |
| 4. SPRAWOZDANIE Z SYTUACJI FINANSOWEJ | 30 |
| 5. SPRAWOZDANIE Z CAŁKOWITYCH DOCHODÓW I SPRAWOZDANIE Z DOCHODÓW | 34 |
| 6. SPRAWOZDANIE ZE ZMIAN W KAPITALE WŁASNYM ORAZ SPRAWOZDANIE Z DOCHODÓW I ZYSKÓW ZATRZYMANÝCH | 37 |
| 7. SPRAWOZDANIE Z PRZEPLÝWÓW PIENIĘŻNYCH | 39 |
| 8. INFORMACJE DODATKOWE DO SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH | 45 |
| 9. SKONSOLIDOWANE I JEDNOSTKOWE SPRAWOZDANIA FINANSOWE | 47 |
| 10. ZASADY (POLITYKA) RACHUNKOWOŚCI, WARTOŚCI SZACUNKOWE I BŁĘDY | 54 |
| 11. PODSTAWOWE INSTRUMENTY FINANSOWE | 59 |
| 12. POZOSTAŁE ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH | 75 |
| 13. ZAPASY | 83 |
| 14. INWESTYCJE W JEDNOSTKACH STOWARZYSZONYCH | 88 |
| 15. UDZIAŁY WE WSPÓLNYCH PRZEDSIĘWZIĘCIACH | 92 |
| 16. NIERUCHOMOŚCI INWESTYCYJNE | 96 |
| 17. RZECZOWE AKTYWA TRWAŁE | 99 |
| 18. AKTYWA NIEMATERIALNE INNE NIŻ WARTOŚĆ FIRMY | 106 |
| 19. POŁĄCZENIA PRZEDSIĘWZIĘĆ I WARTOŚĆ FIRMY | 112 |
| 20. LEASING | 117 |
| 21. REZERWY, AKTYWA WARUNKOWE I ZOBOWIĄZANIA WARUNKOWE | 127 |
| Załącznik – Wytyczne dotyczące ujmowania i wyceny rezerw | 132 |

| | | |
|-----|--|-----|
| 22. | ZOBOWIĄZANIA I KAPITAŁ WŁASNY | 137 |
| | Załącznik – Przykład rozliczania zamiennych instrumentów dłużnych przez emitenta | 143 |
| 23. | PRZYCHODY | 146 |
| | Załącznik – Przykłady ujmowania przychodów zgodnie z zasadami określonymi w Rozdziale 23 | 154 |
| 24. | DOTACJE RZĄDOWE | 161 |
| 25. | KOSZTY FINANSOWANIA ZEWNĘTRZNEGO | 163 |
| 26. | PŁATNOŚCI NA BAZIE AKCJI | 164 |
| 27. | UTRATA WARTOŚCI AKTYWÓW | 170 |
| 28. | ŚWIADCZENIA PRACOWNICZE | 179 |
| 29. | PODATEK DOCHODOWY | 192 |
| 30. | TRANSAKCJE W WALUTACH OBCYCH | 200 |
| 31. | HIPERINFLACJA | 206 |
| 32. | ZDARZENIA PO ZAKOŃCZENIU OKRESU SPRAWOZDAWCZEGO | 209 |
| 33. | UJAWNIANIE INFORMACJI NA TEMAT PODMIOTÓW POWIĄZANYCH | 213 |
| 34. | DZIAŁALNOŚCI WYSPECJALIZOWANE | 218 |
| 35. | PRZEJŚCIE NA STOSOWANIE MSSF DLA MŚP | 223 |
| | SŁOWNIK POJĘĆ | 229 |
| | TABELA ŹRÓDŁOWA | 253 |

UZASADNIENIE WNIOSKÓW *znajduje się w osobnej publikacji*

**PRZYKŁADOWE SPRAWOZDANIE FINANSOWE
I LISTA KONTROLNA DOTYCZĄCA PREZENTACJI I UJAWNIENÍ**
znajdują się w osobnej publikacji

MSSF dla MŚP

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla małych i średnich przedsiębiorstw (MSSF dla MŚP) składa się z rozdziałów numerowanych od 1 do 35 oraz słownika pojęć. Terminy zdefiniowane w słowniku pojęć zostały ujęte **wytłuszczonym drukiem** w momencie pojawienia się po raz pierwszy w każdym z rozdziałów. Do *MSSF dla MŚP* są dołączone: przedmowa, wytyczne stosowania, tabela źródełowa, przykładowe sprawozdania finansowe, lista kontrolna prezentacji i ujawnień oraz uzasadnienie wniosków.

Przedmowa do MSSF dla MŚP

IASB

- P1. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board, w skrócie IASB) rozpoczęła działalność w 2001 roku jako organ Fundacji Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASC).
- P2. Do celów Fundacji IASC oraz IASB należy:
- (a) opracowywanie, zgodnie z interesem publicznym, pełnego zestawu wysokiej jakości, zrozumiałych i możliwych do stosowania globalnych standardów rachunkowości, których zastosowanie sprawi, że informacje w sprawozdaniach finansowych oraz w innych formach sprawozdawczości finansowej będą wysokiej jakości, przejrzyste i porównywalne tak, aby pomóc w podejmowaniu decyzji gospodarczych uczestnikom światowych rynków kapitałowych oraz innym użytkownikom tych sprawozdań,
 - (b) promowanie stosowania i rygorystycznego przestrzegania tych standardów,
 - (c) realizowanie celów przedstawionych w punktach (a) i (b) uwzględniając, stosownie do sytuacji, potrzeby małych i średnich przedsiębiorstw oraz gospodarek rozwijających się, oraz
 - (d) doprowadzenie do sytuacji, w której krajowe standardy rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej będą z sobą zgodne w celu osiągnięcia wysokiej jakości rozwiązań.
- P3. Sprawowanie nadzoru nad Fundacją IASC powierzono dwudziestu dwóm Mężom Zaufania. Do zadań Mężów Zaufania należy wybór członków IASB oraz członków powiązanych rad i komitetów, a także zapewnianie środków finansowych na potrzeby organizacji.
- P4. IASB jest organem Fundacji IASC, który ustanawia standardy. Począwszy od lipca 2009 roku IASB składa się z 15 członków, a nie później niż od 1 lipca 2012 roku będzie liczyć szesnastu członków. Trzech członków IASB może być zatrudnionych w niepełnym wymiarze godzin. IASB odpowiada za zatwierdzanie **Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej** (MSSF, w tym Interpretacji) oraz związanych z nimi dokumentów, takich jak *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, projekty standardów i dokumenty dyskusyjne. Zanim IASB rozpoczęła swą działalność, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) oraz dotyczące ich Interpretacje były ogłaszane przez Zarząd IASC, który został powołany 29 czerwca 1973 roku. Na mocy postanowienia IASB MSR oraz dotyczące ich Interpretacje, mające taką samą rangę co MSSF opracowywane przez IASB, mają zastosowanie do momentu wprowadzenia w nich poprawek lub ich wycofania.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

- P5. IASB realizuje swoje zadania przede wszystkim opracowując i publikując MSSF oraz promując stosowanie tych standardów przy sporządzaniu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia oraz innych form sprawozdawczości finansowej. Pozostałe formy sprawozdawczości finansowej obejmują informacje przedstawiane poza sprawozdaniami finansowymi, które pomagają interpretować pełne sprawozdania finansowe lub wpływają na poprawę zdolności użytkowników do podejmowania skutecznych decyzji gospodarczych. Termin „sprawozdawczość finansowa” obejmuje sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia oraz inne formy sprawozdawczości finansowej.
- P6. MSSF określają wymogi dotyczące ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania informacji na temat transakcji oraz innych zdarzeń i warunków, które mają znaczenie dla sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia. Mogą także przedstawiać wymogi dotyczące transakcji oraz innych zdarzeń i warunków, które występują w konkretnych branżach. MSSF opierają się na *Założeniach koncepcyjnych*, które określają zasady sporządzania informacji zamieszczanych w sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia. Celem *Założeń koncepcyjnych* jest ułatwienie spójnego i logicznego opracowywania MSSF. *Założenia koncepcyjne* stanowią również podstawę formułowania osądów przy rozwiązywaniu problemów z dziedziny rachunkowości.

Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia

- P7. MSSF są przeznaczone do stosowania przy sporządzaniu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia oraz przygotowywaniu innych form sprawozdawczości finansowej jednostek nastawionych na prowadzenie dochodowej działalności. Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia służą spełnieniu potrzeb szerokiego kręgu użytkowników, na przykład udziałowców/akcjonariuszy, kredytodawców, pracowników oraz szeroko rozumianego społeczeństwa. Celem sprawozdań finansowych jest dostarczanie informacji na temat **sytuacji finansowej, wyników działalności i przepływów pieniężnych** w jednostce, które pomagają ich użytkownikom przy podejmowaniu przez nich decyzji gospodarczych.
- P8. Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia to sprawozdania mające na celu spełnienie ogólnych potrzeb informacyjnych użytkowników, którzy nie mają możliwości domagania się sprawozdań dostosowanych do ich szczególnych potrzeb informacyjnych. Na sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia składają się sprawozdania prezentowane oddzielnie lub w ramach innego publicznie dostępnego dokumentu, takiego jak raport roczny lub prospekt emisyjny.

MSSF dla MŚP

- P9. IASB opracowuje także osobne standardy mające zastosowanie do sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia i innych form sprawozdawczości finansowej jednostek, które w wielu krajach są określane różnymi terminami takimi jak **małe i średnie przedsiębiorstwa** (MŚP), jednostki prywatne i jednostki nie będące jednostkami zainteresowania publicznego. Niniejszy standard jest *Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw (MSSF dla MŚP)*.
- P10. Termin małe i średnie przedsiębiorstwa stosowany przez IASB został zdefiniowany i wyjaśniony w Rozdziale 1 *Małe i średnie przedsiębiorstwa*. Wiele systemów prawnych na świecie opracowało własne definicje MŚP w celu zaspokojenia wielu potrzeb, w tym określenia obowiązków z obszaru sprawozdawczości finansowej. Często krajowe czy też regionalne definicje MŚP uwzględniają kryteria ilościowe oparte na przychodach, aktywach, ilości pracowników lub innych czynnikach. W wielu przypadkach termin MŚP stosuje się, aby objąć nim bardzo małe jednostki z pominięciem tego, czy publikują one sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia na potrzeby zewnętrznych użytkowników.
- P11. MŚP często sporządzają sprawozdania finansowe jedynie na potrzeby własnego kierownictwa, organów podatkowych lub innych organów rządowych. Sprawozdania finansowe przygotowane wyłącznie na takie potrzeby niekoniecznie są sprawozdaniami finansowymi ogólnego przeznaczenia.
- P12. Przepisy podatkowe mają specyficzny charakter w każdym systemie prawnym, a cele sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia różnią się od celów właściwych dla sprawozdawczości związanej z ustaleniem zysku do opodatkowania. Dlatego jest mało prawdopodobne, że sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z *MSSF dla MŚP* będą w pełni zgodne ze wszystkimi wymogami przepisów oraz regulacji podatkowych. Systemy prawne mogą zmniejszyć „podwójne obciążenia sprawozdawcze” spoczywające na MŚP zmieniając strukturę zeznań podatkowych tak, aby stanowiły one uzgodnienie z wynikiem ustalonym na podstawie *MSSF dla MŚP* lub też ustalonym w inny sposób.

Obowiązywanie MSSF dla MŚP

- P13. Decyzje w sprawie obowiązku lub możliwości stosowania standardów opracowanych przez IASB podejmują organy ustawodawcze i regulacyjne oraz podmioty odpowiedzialne za ustanawianie standardów w poszczególnych systemach prawnych. Dotyczy to zarówno **pełnych MSSF** jak i *MSSF dla MŚP*. Tym niemniej jasna definicja grupy jednostek, do których MSSF jest kierowany – na co wskazuje Rozdział 1 MSSF – jest kluczowa dla (a) umożliwienia IASB określenia wymogów księgowych i zakresu ujawnień odpowiednich dla tej grupy jednostek oraz (b) poinformowania organów ustawodawczych i regulacyjnych, podmiotów ustanawiających standardy oraz jednostek sprawozdawczych oraz ich biegłych rewidentów o zamierzonym zakresie zastosowania *MSSF dla MŚP*. Istnienie jasnej definicji jest kluczowe również dlatego, aby jednostki nie będące małymi ani średnimi jednostkami, a zatem nie kwalifikujące się do stosowania MSSF dla MŚP, nie mogły twierdzić, że przestrzegają tego standardu (zob. paragraf 1.5).

Układ MSSF dla MŚP

- P14. *MSSF dla MŚP* składa się z zagadnień tematycznych, które zostały zaprezentowane w osobno ponumerowanych rozdziałach. W odwołaniach do numerów paragrafów typu xx.yy przyjęto zasadę, że pierwsza liczba xx wskazuje na rozdział, a druga yy na numer paragrafu w tym rozdziale. Kwoty pieniężne w przykładach wyrażono w „jednostkach pieniężnych” (w skrócie j.p.).
- P15. Wszystkie paragrafy w niniejszym MSSF mają jednakową moc obowiązującą. Niektórym rozdziałom towarzyszą załączniki z wytycznymi stosowania, które nie są częścią niniejszego standardu, ale mają charakter wytycznych dotyczących sposobu jego zastosowania.

Aktualizacja MSSF dla MŚP

- P16. IASB zamierza przeprowadzić dogłębną analizę doświadczeń wielu MŚP w zakresie stosowania *MSSF dla MŚP* po upływie dwóch lat od sporządzenia i publikacji takich sprawozdań. IASB zamierza zaproponować poprawki, które uwzględnią zagadnienia zidentyfikowane w trakcie tej analizy. IASB uwzględni także nowe i poprawione MSSF, które zostały przyjęte od momentu wydania niniejszego standardu.
- P17. Po przeprowadzeniu analizy początkowego zastosowania *MSSF dla MŚP* celem IASB będzie przedstawianie propozycji zmian standardu, które zostaną zebrane w zbiorczym dokumencie dyskusyjnym publikowanym w przybliżeniu raz na trzy lata. Opracowując ten dokument dyskusyjny IASB uwzględni nowe i poprawione MSSF, które zostały przyjęte w poprzedzających trzech latach, a także specyficzne zagadnienia mające znaczenie dla wprowadzenia zmian do *MSSF dla MŚP*. Wprowadzanie zmian do standardu w cyklu trzyletnim IASB traktuje jako plan wstępny a nie trwałe zobowiązanie. W pewnych przypadkach może okazać się, że wystąpi kwestia, która będzie wymagała wprowadzenia zmiany do *MSSF dla MŚP* w okresie krótszym aniżeli w ramach zwykłego trzyletniego cyklu. Do czasu faktycznej zmiany *MSSF dla MŚP*, żadne zmiany, które IASB może dokonać lub zaproponować do pełnych MSSF, nie mają zastosowania do *MSSF dla MŚP*.
- P18. Zdaniem IASB między opublikowaniem zmian do *MSSF dla MŚP* a datą ich wejścia w życie powinien upłynąć przynajmniej rok.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) dla małych i średnich przedsiębiorstw

Rozdział 1 Małe i średnie przedsiębiorstwa

Zakres niniejszego standardu

- 1.1. *MSSF dla MŚP* jest przeznaczony dla **małych i średnich przedsiębiorstw** (MŚP). Niniejszy rozdział opisuje cechy charakterystyczne MŚP.

Charakterystyka małych i średnich przedsiębiorstw

- 1.2. Małe i średnie przedsiębiorstwa są to jednostki, które:
- (a) nie są **jednostkami zainteresowania publicznego**, oraz
 - (b) publikują **sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia** dla zewnętrznych odbiorców, w tym dla właścicieli nie uczestniczących w zarządzaniu jednostką, obecnych i potencjalnych pożyczkodawców (kredytodawców) oraz kredytowych agencji ratingowych.
- 1.3. Jednostka jest jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli:
- (a) jej instrumenty dłużne lub kapitałowe są przedmiotem obrotu na rynku regulowanym lub jest w trakcie emisji takich instrumentów przeznaczonych do obrotu na rynku regulowanym (którym jest krajowa lub zagraniczna giełda papierów wartościowych lub rynek pozagiełdowy obejmujący rynki lokalne i regionalne), lub
 - (b) utrzymuje aktywa powierzone jej przez szeroką grupę interesariuszy, co stanowi jej podstawową działalność. Działalność taka jest typowa dla banków, instytucji kredytowych, zakładów ubezpieczeń, maklerów/pośredników, funduszy wzajemnych i banków inwestycyjnych.
- 1.4. Niektóre jednostki mogą również utrzymywać aktywa powierzone im przez szeroką grupę interesariuszy, ponieważ zajmują się utrzymywaniem i zarządzaniem zasobami finansowymi powierzonymi im przez klientów i nabywców lub członków nieuczestniczących w zarządzaniu jednostką. Jeżeli jest to działalność poboczna w stosunku do podstawowej działalności (co może dotyczyć na przykład biur podróży i agencji pośrednictwa nieruchomości, szkół, organizacji charytatywnych, spółdzielni wymagających zdeponowania opłaty wpisowej na poczet członkostwa oraz dostawców, którzy otrzymują z góry zapłatę za dostarczone dobra lub usługi, na przykład organizacje użyteczności publicznej), to prowadzenie takiej działalności nie wpływa na uznanie tych jednostek za jednostki zainteresowania publicznego.
- 1.5. Jeśli jednostka zainteresowania publicznego stosuje niniejszy standard, jej sprawozdania finansowe nie mogą być określone jako zgodne z *MSSF dla MŚP* – nawet, jeśli prawo lub regulacje w jej kraju zezwalają lub wymagają stosowania niniejszego standardu przez jednostki zainteresowania publicznego.

MSSF dla MŚP

- 1.6. **Jednostka zależna**, której jednostka dominująca stosuje **pełne MSSF** lub jednostka będąca częścią objętej konsolidacją **grupy kapitałowej** stosującej pełne MSSF, może stosować niniejszy standard do sporządzania własnych sprawozdań finansowych, jeżeli nie jest ona jednostką zainteresowania publicznego. Jeżeli sprawozdania finansowe tej jednostki są określone jako zgodne z *MSSF dla MŚP*, musi ona przestrzegać wszystkich wymogów niniejszego standardu.

Rozdział 2

Założenia i najważniejsze zasady

Zakres rozdziału

- 2.1. Niniejszy rozdział opisuje **cele sprawozdań finansowych** małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) oraz elementy wpływające na przydatność informacji zawartych w tych sprawozdaniach. Przedstawia także założenia i podstawowe zasady dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych MŚP.

Cel sprawozdań finansowych sporządzanych przez MŚP

- 2.2. Celem sprawozdań finansowych małych i średnich przedsiębiorstw jest dostarczanie informacji o **sytuacji finansowej, wynikach działalności i przepływach pieniężnych** jednostki, przydatnych przy podejmowaniu decyzji przez szerokie grono użytkowników nie mających możliwości domagania się sprawozdań dostosowanych do ich szczególnych potrzeb informacyjnych.
- 2.3. Sprawozdania finansowe przedstawiają także wyniki sprawowanego przez kierownictwo zarządu – stanowią rozliczenie kierownictwa z powierzonych mu zasobów.

Cechy jakościowe informacji w sprawozdaniach finansowych

Zrozumiałość

- 2.4. Informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych powinny być przedstawione w sposób umożliwiający ich zrozumienie przez użytkowników posiadających wystarczającą wiedzę z zakresu biznesu, działalności gospodarczej oraz rachunkowości, gotowych do zapoznania się z informacjami z należytą starannością. Postulat zrozumiałości nie daje jednak podstaw do pominięcia ważnych informacji z tej przyczyny, że ich zrozumienie przez niektórych użytkowników może być zbyt trudne.

Przydatność

- 2.5. Informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych powinny być przydatne przy podejmowaniu decyzji przez użytkowników. Informacje **są przydatne**, jeśli wpływają na decyzje gospodarcze użytkowników pomagając im ocenić przeszłe, teraźniejsze i przyszłe zdarzenia albo potwierdzają lub korygują ich wcześniejsze oceny.

Istotność

- 2.6. Informacje są **istotne** – i dlatego są przydatne – jeśli ich pominięcie lub zniekształcenie może wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych. Istotność zależy od kwoty pozycji lub błędu – ocenianego w danych okolicznościach – w wypadku pominięcia lub

znieszczenia tej pozycji. Jednakże niewłaściwe jest dokonywanie lub pomijanie mniejszych odstępstw od *MSSF dla MŚP* w celu osiągnięcia określonego sposobu prezentacji sytuacji finansowej, wyników działalności lub przepływów pieniężnych jednostki.

Wiarygodność

- 2.7. Informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych muszą być **wiarygodne**. Informacje są wiarygodne, gdy nie zawierają istotnych błędów i są bezstronne oraz gdy użytkownicy mogą być pewni, że wiernie odzwierciedlają to, co mają odzwierciedlać lub czego odzwierciedlenia można by od nich zasadnie oczekiwać. Sprawozdania finansowe nie są bezstronne (tj. nie są neutralne), jeżeli poprzez dobór lub sposób prezentacji informacji wywierają wpływ na podejmowanie decyzji lub formułowanie ocen, w celu osiągnięcia z góry założonego wyniku lub skutku.

Przewaga treści nad formą

- 2.8. Transakcje i inne zdarzenia oraz warunki należy ujmować i prezentować zgodnie z ich treścią ekonomiczną a nie tylko formą prawną. Zwiększa to wiarygodność sprawozdań finansowych.

Ostrożność

- 2.9. Niepewność nieodłącznie towarzysząca wielu zdarzeniom i okolicznościom jest uwzględniana poprzez ujawnianie jej charakteru i zasięgu oraz poprzez stosowanie zasady ostrożności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Ostrożność polega na rozwadze przy stosowaniu osądów związanych z dokonywaniem szacunków w warunkach niepewności, tak, aby aktywa lub dochody nie zostały zawyżone, zaś zobowiązania lub koszty zaniżone. Stosowanie zasady ostrożności nie może jednak prowadzić do umyślnego zaniżania aktywów albo wyniku czy też zawyżania zobowiązań lub kosztów. Mówiąc krótko – ostrożność nie może prowadzić do stronniczości.

Kompletność

- 2.10. Aby informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych były wiarygodne, muszą być kompletne, przy uwzględnieniu ograniczeń wynikających z zasady istotności i ograniczeń kosztowych. Pominięcie danych może powodować, że informacje stają się nieprawdziwe lub wprowadzają w błąd, a co za tym idzie nie są wiarygodne i są mniej przydatne.

Porównywalność

- 2.11. Użytkownicy informacji powinni mieć możliwość porównywania sprawozdań finansowych jednostki za różne okresy w celu określenia trendów rozwoju jej sytuacji finansowej i wyników działalności. Użytkownicy powinni mieć także możliwość porównywania sprawozdań finansowych różnych jednostek, aby móc ocenić ich względną sytuację finansową, wyniki działalności i przepływy pieniężne.

W związku z tym wycena i prezentacja finansowych skutków podobnych transakcji i innych zdarzeń powinny być przeprowadzane w ramach jednostki i w kolejnych okresach w ten sam sposób. Należy tak również czynić w przypadku różnych jednostek. Użytkownicy powinni ponadto być poinformowani o **zasadach (polityce) rachunkowości** zastosowanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz o wszelkich zmianach tych zasad i ich skutkach.

Terminowość

- 2.12. Aby informacje mogły być uznane za przydatne muszą być użyteczne z punktu widzenia decyzji gospodarczych podejmowanych przez ich użytkowników. **Terminowość** zakłada dostarczenie informacji w przedziale czasu wyznaczonego na podjęcie decyzji. Jeżeli następuje nieuzasadnione opóźnienie w przedstawieniu informacji, może ona utracić swą przydatność. Kierownictwo powinno zapewnić równowagę między względnymi korzyściami wynikającymi z terminowej sprawozdawczości a dostarczaniem wiarygodnych informacji. Dążąc do osiągnięcia równowagi pomiędzy przydatnością a wiarygodnością, należy kierować się nadrzędną zasadą jak najlepszego zaspokojenia potrzeb użytkowników w kontekście podejmowanych przez nich decyzji gospodarczych.

Wyważenie korzyści i kosztów

- 2.13. Korzyści uzyskiwane dzięki informacjom powinny przewyższać koszty ich dostarczenia. Ocena korzyści i kosztów jest w zasadzie kwestią subiektywnej oceny. Ponadto koszty nie zawsze ponoszą ci użytkownicy informacji, którzy czerpią z nich korzyści. Często także korzyści z informacji czerpie również szeroki krąg zewnętrznych użytkowników.
- 2.14. Informacje zawarte w sprawozdawczości finansowej pomagają dostawcom kapitału w podejmowaniu lepszych decyzji, co wpływa na bardziej efektywne funkcjonowanie rynków kapitałowych oraz obniżenie kosztów kapitału dla gospodarki jako całości. Poszczególne jednostki również odnoszą korzyści, biorąc pod uwagę lepszy dostęp do kapitału, korzystny wpływ na publiczny wizerunek i ewentualnie niższe koszty kapitału. Korzyści mogą także polegać na podejmowaniu lepszych decyzji zarządczych, ponieważ informacje finansowe wykorzystywane na wewnętrzne potrzeby często opierają się, przynajmniej częściowo, na informacjach przygotowanych na potrzeby ogólnej sprawozdawczości finansowej.

Sytuacja finansowa

- 2.15. **Sytuację finansową** jednostki ustala się na podstawie związków zachodzących – na daną datę – między jej aktywami, zobowiązaniami oraz kapitałem własnym przedstawionych w **sprawozdaniu z sytuacji finansowej**. Elementy te definiuje się w następujący sposób:
- (a) **Składnik aktywów** jest to zasób kontrolowany przez jednostkę w wyniku przeszłych zdarzeń, z którego, według przewidywań, jednostka osiągnie w przyszłości wpływ korzyści ekonomicznych.

- (b) **Zobowiązanie** to obecny obowiązek jednostki, powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, którego wypełnienie, według przewidywań, spowoduje wpływ z jednostki zasobów zawierających korzyści ekonomiczne.
 - (c) **Kapitał własny** jest to udział pozostały w aktywach jednostki po odjęciu od nich wszystkich jej zobowiązań.
- 2.16. Niektóre pozycje spełniające definicję składnika aktywów lub zobowiązania mogą nie być ujmowane jako aktywa lub zobowiązania w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, ponieważ nie spełniają kryteriów **ujmowania** określonych w paragrafach 2.27–2.32. W szczególności wystarczająco pewne musi być oczekiwanie, że przyszłe korzyści ekonomiczne wpłyną do jednostki lub że nastąpi ich wpływ z jednostki, aby spełnione zostało kryterium prawdopodobieństwa warunkujące ujęcie składnika aktywów lub zobowiązania.

Aktywa

- 2.17. Przyszłe korzyści ekonomiczne zawarte w składniku **aktywów** to potencjał, który pośrednio lub bezpośrednio – przyczynia się do wpływu do jednostki środków pieniężnych i ich **ekwiwalentów**. Środki te mogą pochodzić z tytułu użytkowania składnika aktywów lub jego zbycia.
- 2.18. Wiele rodzajów aktywów, na przykład rzeczowe aktywa trwałe, ma postać fizyczną. Postać fizyczna nie jest jednak konieczna dla istnienia aktywów. Niektóre z nich są bowiem niematerialne.
- 2.19. Dla ustalenia, czy składnik aktywów istnieje, tytuł własności nie jest sprawą zasadniczą. Na przykład nieruchomości będąca w posiadaniu na mocy umowy leasingu stanowi składnik aktywów, jeżeli jednostka kontroluje korzyści, których uzyskania oczekuje z tej nieruchomości.

Zobowiązania

- 2.20. Zasadniczą cechą **zobowiązania** jest to, że na jednostce ciąży obecny obowiązek postępowania lub podjęcia działań w określony sposób. Obowiązek ten może być obowiązkiem prawnym bądź **obowiązkiem zwyczajowo oczekiwanym**. Obowiązek prawny można egzekwować na drodze prawnej, na podstawie zawartej umowy lub przepisów prawa. Zwyczajowo oczekiwany obowiązek jest obowiązkiem wymagającym od jednostki podjęcia działań wówczas, gdy:
- (a) poprzez ustalony sposób postępowania w przeszłości, opublikowanie zasad postępowania lub wystarczająco konkretne aktualne oświadczenie, które jednostka przekazała stronom trzecim, iż przyjmie na siebie określoną powinność oraz
 - (b) w wyniku powyższego jednostka wzbudziła u tych stron uzasadnione oczekiwanie, że powinność tę wypełni.
- 2.21. Wypełnienie obecnego obowiązku zwykle następuje poprzez zapłatę w formie pieniężnej, przekazanie innych aktywów, świadczenie usług, zastąpienie danego obowiązku innym lub zamianę obowiązku na akcje/udziały jednostki. Obowiązek może także wygasnąć z innych powodów, takich jak zrzeczenie się przez wierzyciela prawa dochodzenia swoich roszczeń lub utratę przez niego tego prawa.

Kapitał własny

- 2.22. **Kapitał własny** jest to udział pozostały w aktywach jednostki po odjęciu wszystkich jej zobowiązań. Może on zostać w sprawozdaniu z sytuacji finansowej podzielony na mniejsze części składowe. Na przykład w przypadku spółek kapitałowych oddzielnie wykazywać można środki wniesione przez udziałowców, zyski zatrzymane oraz zyski i straty ujmowane bezpośrednio w kapitale własnym.

Wyniki działalności

- 2.23. **Wynik działalności** przedstawia relację dochodów i kosztów jednostki w trakcie **okresu sprawozdawczego**. Niniejszy standard zezwala jednostkom na prezentowanie wyniku działalności w pojedynczym sprawozdaniu finansowym (sprawozdaniu z **całkowitych dochodów**) lub w obydwu sprawozdaniach finansowych (sprawozdaniu z **dochodów** i sprawozdaniu z całkowitych dochodów). **Sumę całkowitych dochodów** oraz **wynik** często stosuje się do pomiaru wyniku działalności lub jako podstawę pomiaru innych mierników takich, jak zwrot na inwestycjach lub zysk na akcję. Dochody i koszty definiuje się następująco:
- (a) **Dochody** są to zwiększenia korzyści ekonomicznych w trakcie okresu sprawozdawczego w formie uzyskania lub ulepszenia aktywów albo zmniejszenia zobowiązań, powodujące przyrost kapitału własnego, z wyjątkiem wkładów wnoszonych przez inwestorów.
 - (b) **Koszty** jest to zmniejszenie korzyści ekonomicznych w trakcie okresu sprawozdawczego w formie rozchodu lub spadku wartości aktywów albo powstania zobowiązań, powodujące zmniejszenie kapitału własnego, z wyjątkiem podziału kapitału na rzecz inwestorów.
- 2.24. Ujęcie dochodów i kosztów wynika bezpośrednio z ujęcia i wyceny aktywów i zobowiązań. Kryteria ujmowania dochodów i kosztów omówiono w paragrafach 2.27–2.32.

Dochód

- 2.25. Zakres znaczeniowy definicji dochodu obejmuje zarówno przychody jak i zyski.
- (a) **Przychody** to dochód powstały w ramach działalności gospodarczej jednostki, określane są różnymi nazwami takimi jak przychody ze sprzedaży, opłaty, odsetki, dywidendy, tantiemy i czynsze.
 - (b) **Zyski** to inne pozycje, które spełniają warunki definicji dochodu, ale nie stanowią przychodów. Jeżeli zyski są ujmowane w sprawozdaniu z całkowitych dochodów to zazwyczaj prezentuje się je oddzielnie, gdyż wiedza o nich jest przydatna przy podejmowaniu decyzji gospodarczych.

Koszty

- 2.26. Definicja kosztów obejmuje zarówno straty jak i koszty, które powstają w wyniku podstawowej działalności gospodarczej jednostki.
- (a) **Koszty**, które powstają w wyniku podstawowej działalności gospodarczej jednostki obejmują na przykład koszt własny sprzedaży, wynagrodzenia i amortyzację. Zazwyczaj przybierają one formę rozchodu lub spadku wartości aktywów, takich jak środki pieniężne i ich ekwiwalenty, zapasy i rzeczowe aktywa trwałe.
 - (b) **Straty** to inne pozycje, które spełniają warunki definicji kosztów i które mogą powstać w wyniku podstawowej działalności jednostki. Jeżeli straty są ujmowane w sprawozdaniu z całkowitych dochodów to zazwyczaj prezentuje się je oddzielnie, gdyż wiedza o nich jest przydatna przy podejmowaniu decyzji gospodarczych.

Ujmowanie aktywów, zobowiązań, dochodów i kosztów

- 2.27. Ujmowanie jest to proces uwzględniania w sprawozdaniach finansowych pozycji spełniających definicję aktywów, zobowiązań, dochodów lub kosztów i następujących kryteriów:
- (a) **Prawdopodobne jest**, że jednostka osiągnie ewentualne przyszłe korzyści ekonomiczne związane z daną pozycją lub, że nastąpi ich wypływ z jednostki oraz
 - (b) Pozycja ta posiada cenę nabycia lub koszt wytworzenia lub wartość, którą można wiarygodnie ustalić.
- 2.28. Zaniechania ujęcia pozycji spełniającej powyższe kryteria nie rekompensuje ujawnienie informacji na temat zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości, ani poinformowanie o tym w **informacji dodatkowej** lub w notach objaśniających.

Prawdopodobieństwo przyszłych korzyści ekonomicznych

- 2.29. Pojęcie prawdopodobieństwa jest pierwszym kryterium ujmowania w odniesieniu do stopnia niepewności, co do wpływu lub wypływu przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z daną pozycją. Ocenę stopnia niepewności towarzyszącej przepływowi przyszłych korzyści ekonomicznych przeprowadza się w oparciu o dane dotyczące warunków istniejących na koniec okresu sprawozdawczego dostępne w momencie sporządzania sprawozdań finansowych. Oceną tą obejmuje się indywidualnie pojedyncze znaczące pozycje lub duży zbiór pojedynczych nieznaczących pozycji.

Wiarygodność wyceny

- 2.30. Drugim kryterium stosowanym przy ujmowaniu pozycji jest to, czy posiada ona cenę nabycia lub koszt wytworzenia lub też wartość, którą można wiarygodnie ustalić. W wielu przypadkach cena nabycia lub koszt wytworzenia lub też wartość

pozycji są znane. W innych przypadkach muszą być szacowane. Stosowanie rozsądnych oszacowań to zasadniczy element procesu sporządzania sprawozdań finansowych i nie podważa ono wiarygodności tych sprawozdań. Jeżeli dokonanie wiarygodnego oszacowania nie jest możliwe, danej pozycji nie ujmuje się w sprawozdaniach finansowych.

- 2.31. Pozycja, która nie spełnia kryteriów ujmowania w sprawozdaniach finansowych może je spełnić w terminie późniejszym, na skutek okoliczności lub zdarzeń, które zajdą później.
- 2.32. Pozycja nie spełniająca kryteriów ujmowania, może mimo to wymagać ujawnienia w informacji dodatkowej, notach objaśniających lub zestawieniach uzupełniających. Jest to właściwe, jeżeli informacje na temat tej pozycji przydatne są przy ocenie sytuacji finansowej, wyników działalności i zmian sytuacji finansowej jednostki dokonywanej przez użytkowników sprawozdań finansowych.

Wycena aktywów, zobowiązań, dochodów i kosztów

- 2.33. **Wycena** to proces zmierzający do ustalania kwot pieniężnych, w których jednostka wycenia aktywa, zobowiązania, dochody i koszty w swoich sprawozdaniach finansowych. Wycena obejmuje dokonanie wyboru zasad wyceny. Niniejszy standard określa, które zasady wyceny jednostka powinna zastosować do poszczególnych rodzajów aktywów, zobowiązań, dochodów i kosztów.
- 2.34. Dwoma podstawowymi zasadami wyceny są koszt historyczny i wartość godziwa:
 - (a) W przypadku aktywów, **koszt historyczny** jest kwotą zapłaconych środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów lub wartością godziwą przyjętą przy nabyciu składnika aktywów na dzień jego nabycia. W przypadku zobowiązań, koszt historyczny jest kwotą wpływu środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, lub wartością godziwą aktywów niepieniężnych otrzymanych w zamian za przyjęcie na siebie obowiązku na dzień zaciągnięcia zobowiązania lub w pewnych przypadkach (na przykład w odniesieniu do podatku dochodowego) kwotą środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, które według przewidywań zostaną zapłacone w celu uregulowania zobowiązania w normalnym toku działalności. Skorygowany koszt historyczny jest to koszt historyczny składnika aktywów lub zobowiązania powiększony lub pomniejszony o część jego kosztu historycznego ujętego poprzednio jako koszt lub dochód.
 - (b) Wartość godziwa jest kwotą, za jaką – na warunkach rynkowych – składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone pomiędzy dobrze poinformowanymi i zainteresowanymi stronami transakcji.

Główne zasady ujmowania i wyceny

- 2.35. Zawarte w niniejszym standardzie wymogi ujmowania i wyceny aktywów, zobowiązań, dochodów i kosztów opierają się na zasadach pochodzących z *Założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych IASB* oraz z **pełnych MSSF**. W razie niewystępowania w niniejszym standardzie wymogów dotyczących specyficznych transakcji lub innych zdarzeń i warunków, paragraf 10.4

dostarcza wytycznych dotyczących formułowania osądów, a paragraf 10.5 określa hierarchię działań, które jednostka powinna podjąć decydując się na wybór odpowiedniej w danych okolicznościach zasady rachunkowości. Drugi poziom tej hierarchii wymaga od jednostki zwrócenia uwagi na definicje, kryteria ujmowania i zasady wyceny aktywów, zobowiązań, dochodów i kosztów oraz główne zasady przedstawione w niniejszym rozdziale.

Zasada memoriału

- 2.36. Jednostka sporządza swoje sprawozdania finansowe, z wyjątkiem sprawozdania z przepływów pieniężnych, zgodnie z **zasadą memoriału**. Stosując zasadę memoriału, pozycje ujmuje się jako aktywa, zobowiązania, kapitał własny, dochody lub koszty, jeśli spełniają definicje i kryteria warunkujące ujęcie tych pozycji.

Ujmowanie w sprawozdaniach finansowych

Aktywa

- 2.37. Jednostka ujmuje składnik **aktywów** w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, jeżeli prawdopodobne jest, że jednostka osiągnie z jego tytułu przyszłe korzyści ekonomiczne zaś dany składnik posiada cenę nabycia lub koszt wytworzenia lub też wartość, którą można wiarygodnie ustalić. Składnika aktywów nie ujmuje się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, jeżeli poniesiono wydatki, w odniesieniu do których jest mało prawdopodobne, aby jednostka osiągnęła korzyści ekonomiczne po upływie bieżącego okresu sprawozdawczego. Z tytułu takiej transakcji należy natomiast ująć koszty w sprawozdaniu z całkowitych dochodów (lub w sprawozdaniu z dochodów, jeżeli jest prezentowane).
- 2.38. Jednostka nie ujmuje **warunkowego składnika aktywów** jako składnika aktywów. Jeżeli jednak wpływ przyszłych korzyści do jednostki staje się w zasadzie pewny, wówczas taki składnik aktywów przestaje być warunkowy i właściwe staje się jego ujęcie.

Zobowiązania

- 2.39. Jednostka ujmuje **zobowiązanie** w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, jeżeli:
- (a) na koniec okresu sprawozdawczego na jednostce spoczywa obowiązek wynikający z przeszłego zdarzenia,
 - (b) jest prawdopodobne, że w celu wywiązania się z obowiązku, jednostka będzie zobowiązana do przekazania środków zawierających korzyści ekonomiczne oraz
 - (c) konieczną do wywiązania się z obowiązku kwotę można wiarygodnie ustalić.
- 2.40. **Zobowiązanie warunkowe** jest albo możliwym, ale niepewnym obowiązkiem lub obecnym obowiązkiem, który nie jest ujmowany, gdyż nie spełnia jednego lub dwóch warunków (b) i (c) określonych w paragrafie 2.39. Jednostka nie ujmuje zobowiązania warunkowego jako zobowiązania z wyjątkiem zobowiązań warunkowych nabywcy w ramach połączeń przedsięwzięć (zob. Rozdział 19 *Połączenia przedsięwzięć i wartość firmy*).

Dochody

- 2.41. Ujęcie dochodów wynika bezpośrednio z ujęcia i wyceny aktywów i zobowiązań. Jednostka ujmuje dochody w sprawozdaniu z całkowitych dochodów (lub w sprawozdaniu z dochodów, jeżeli jest prezentowane) jeżeli nastąpiło zwiększenie przyszłych korzyści ekonomicznych związane ze zwiększeniem stanu składnika aktywów lub zmniejszeniem stanu zobowiązania, których wielkość można wiarygodnie ustalić.

Koszt

- 2.42. Ujęcie kosztów wynika bezpośrednio z ujęcia i wyceny aktywów i zobowiązań. Jednostka ujmuje koszty w sprawozdaniu z całkowitych dochodów (lub w sprawozdaniu z dochodów, jeżeli jest prezentowane) jeżeli nastąpiło zmniejszenie przyszłych korzyści ekonomicznych związane ze zmniejszeniem stanu składnika aktywów lub zwiększeniem stanu zobowiązań, których wielkość można wiarygodnie ustalić.

Suma całkowitych dochodów oraz wynik

- 2.43. Suma całkowitych dochodów jest arytmetyczną różnicą między dochodami i kosztami. Nie stanowi ona osobnego elementu sprawozdań finansowych, dlatego nie wymaga zastosowania oddzielnej zasady ujmowania.
- 2.44. Wynik jest arytmetyczną różnicą między dochodami i kosztami, innymi niż te pozycje dochodów i kosztów, które niniejszy standard klasyfikuje jako pozycje pozostałych całkowitych dochodów. Wynik nie stanowi oddzielnego elementu sprawozdań finansowych, dlatego nie wymaga zastosowania odrębnej zasady ujmowania.
- 2.45. Niniejszy standard nie zezwala na ujmowanie w sprawozdaniu z sytuacji finansowej pozycji, które nie spełniają definicji aktywów lub zobowiązań niezależnie od tego, że powstały one na skutek zastosowania przy ustaleniu wyniku zasady zwanej jako „zasada współmierności”.

Wycena przy początkowym ujęciu

- 2.46. Przy początkowym ujęciu jednostka wycenia aktywa i zobowiązania w koszcie historycznym, chyba że niniejszy standard wymaga początkowej wyceny na innej zasadzie takiej, jak wartość godziwa.

Wycena po początkowym ujęciu

Aktywa finansowe i zobowiązania finansowe

- 2.47. Jednostka wycenia podstawowe **aktywa finansowe** i podstawowe **zobowiązania finansowe** – zdefiniowane w Rozdziale 11 *Podstawowe instrumenty finansowe*, w zamortyzowanym koszcie pomniejszonym o odpisy z tytułu utraty wartości. Wyjątek stanowią inwestycje w akcje niewymienialne oraz akcje bez opcji sprzedaży znajdujące się w publicznych obrocie lub których wartość godziwą można wycenić w inny wiarygodny sposób i które wycenia się w wartości godziwej przez wynik.

- 2.48. Jednostka generalnie wycenia wszystkie pozostałe aktywa finansowe i zobowiązania finansowe w wartości godziwej, a zmianę wartości godziwej odnosi na wynik, chyba że niniejszy standard wymaga lub zezwala na wycenę inną metodą, taką jak cena nabycia lub zamortyzowany koszt.

Aktywa nie zaliczane do aktywów finansowych

- 2.49. Większość aktywów niefinansowych, które przy początkowym ujęciu jednostka ujmuje w koszcie historycznym, wycenia się w późniejszym terminie według innych zasad. Na przykład jednostka:

- (a) wycenia rzeczowe aktywa trwałe w koszcie pomniejszonym o amortyzację lub w wartości odzyskiwalnej, zależnie od tego, która z nich jest niższa,
- (b) wycenia zapasy w koszcie (cenie nabycia lub koszcie wytworzenia) lub w cenie sprzedaży pomniejszonej o koszty zakończenia produkcji i sprzedaży, zależnie od tego, która z nich jest niższa,
- (c) ujmuje stratę z tytułu utraty wartości aktywów niefinansowych, które są użytkowane lub przeznaczone do sprzedaży.

Wycena aktywów w niższej wartości ma zapewnić, że składnik aktywów nie zostanie wyceniony w kwocie wyższej od tej, którą jednostka spodziewa się uzyskać ze sprzedaży lub użytkowania tego składnika aktywów.

- 2.50. Niniejszy standard zezwala lub wymaga, aby następujące składniki aktywów niefinansowych były wyceniane w wartości godziwej:

- (a) inwestycje w **jednostkach stowarzyszonych** i udziały we **wspólnych przedsięwzięciach**, które jednostka wycenia w wartości godziwej (zob. paragrafy 14.10 i odpowiednio 15.15),
- (b) **nieruchomości inwestycyjne**, które jednostka wycenia w wartości godziwej (zob. paragraf 16.7),
- (c) aktywa rolne (**aktywa biologiczne** i **produkty rolne** po plonowaniu), które jednostka wycenia w wartości godziwej pomniejszonej o przewidywane koszty sprzedaży (zob. paragraf 34.2).

Zobowiązania inne niż zobowiązania finansowe

- 2.51. Większość zobowiązań innych niż finansowe wycenia się na podstawie najlepszego szacunku kwoty niezbędnej do wywiązania się z obowiązku na **dzień sprawozdawczy**.

Kompensowanie

- 2.52. Jednostka nie może kompensować aktywów i zobowiązań oraz dochodów i kosztów, chyba że jest to wymagane lub dopuszczone przez niniejszy standard.

- (a) Wykazywanie wartości aktywów po pomniejszeniu o odpisy aktualizujące wynikające z wyceny – na przykład odpisy aktualizujące wartość zapasów, które utraciły przydatność lub odpisy na należności nieściągalne – nie jest kompensowaniem.

MSSF dla MŚP

- (b) Jeżeli podstawowa działalność jednostki nie obejmuje kupna i sprzedaży składników aktywów trwałych, w tym inwestycji i aktywów operacyjnych, wówczas jednostka wykazuje zyski i straty ze zbycia takich aktywów odejmując od dochodu ze zbycia **wartość bilansową** danego składnika aktywów oraz koszty związane z jego zbyciem.

Rozdział 3 *Prezentacja sprawozdań finansowych*

Zakres rozdziału

- 3.1. Niniejszy rozdział objaśnia **rzetelną prezentację sprawozdań finansowych**, której wymaga się w celu zachowania zgodności z *MSSF dla MŚP* oraz podaje wymogi odnoszące się do zawartości pełnych sprawozdań finansowych.

Rzetelna prezentacja

- 3.2. **Sprawozdania finansowe** powinny rzetelnie przedstawiać **sytuację finansową, finansowy wynik działalności i przepływy pieniężne** jednostki. Rzetelna prezentacja wymaga wiernego odzwierciedlenia skutków transakcji, innych zdarzeń i warunków zgodnie z definicjami i kryteriami **ujmowania** aktywów, zobowiązań, dochodów i kosztów przedstawionymi w Rozdziale 2 *Założenia i najważniejsze zasady*.
- (a) Zakłada się, że zastosowanie *MSSF dla MŚP*, wraz z dodatkowymi ujawnieniami informacji, tam gdzie to niezbędne, powoduje, że sprawozdania finansowe rzetelnie prezentują sytuację finansową, finansowe wyniki działalności oraz przepływy pieniężne MŚP.
- (b) Zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w paragrafie 1.5 zastosowanie niniejszego standardu przez jednostki zainteresowania publicznego nie zapewnia rzetelnej prezentacji zgodnej z niniejszym standardem.

Dodatkowe ujawnienia informacji, o których mowa w punkcie (a) są niezbędne, jeżeli zachowanie zgodności z określonymi wymogami niniejszego standardu nie wystarcza do umożliwienia użytkownikom zrozumienia wpływu określonych transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową i wynik finansowy działalności.

Zgodność z MSSF dla MŚP

- 3.3. Jednostka, której sprawozdania finansowe są zgodne z wymogami *MSSF dla MŚP*, zamieszcza w **informacji dodatkowej** wyraźne i jednoznaczne oświadczenie na temat tej zgodności. Sprawozdania finansowe nie mogą być określane jako zgodne z *MSSF dla MŚP*, jeżeli nie spełniają wszystkich wymogów niniejszego standardu.
- 3.4. W wyjątkowo rzadkich sytuacjach, w których kierownictwo stwierdzi, że stosowanie uregulowań niniejszego standardu może być na tyle mylące, że sprawozdania finansowe nie spełnią swojego **celu** określonego w Rozdziale 2, jednostka może odstąpić od stosowania tego wymogu w sposób przedstawiony w paragrafie 3.5, chyba że zabraniają tego odnośne założenia regulacyjne.
- 3.5. Jeżeli jednostka odstępuje od stosowania wymogu niniejszego standardu zgodnie z paragrafem 3.4, ujawnia następujące informacje:
- (a) Zdaniem kierownictwa sprawozdania finansowe rzetelnie prezentują sytuację finansową, finansowy wynik działalności i przepływy pieniężne jednostki.

MSSF dla MŚP

- (b) Postępowanie zgodnie z *MSSF dla MŚP* z wyjątkiem odstępstwa od stosowania określonego wymogu służy zapewnieniu rzetelnej prezentacji.
 - (c) Charakter odstępstwa, wraz z podaniem rozwiązania jakie przewiduje *MSSF dla MŚP*, powód, dla którego zastosowanie takiego rozwiązania w danych okolicznościach wprowadzałoby w błąd powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w Rozdziale 2 oraz opis zastosowanego rozwiązania.
- 3.6. Jeżeli jednostka dokonała odstępstwa od wymogu niniejszego standardu w poprzednim okresie, a odstępstwo to wpływa na kwoty ujęte w sprawozdaniach finansowych za bieżący okres, wówczas jednostka ujawnia informacje przedstawione w paragrafie 3.5 (c).
- 3.7. W bardzo rzadkich przypadkach, gdy kierownictwo stwierdzi, że zastosowanie danego wymogu niniejszego standardu wprowadzałoby w błąd powodując, że sprawozdania finansowe MŚP nie spełniłyby swojego celu określonego w Rozdziale 2, a odpowiednie regulacje zabraniają odstępstwa od stosowania tego wymogu, jednostka, w maksymalnym możliwym zakresie, ogranicza ryzyko wprowadzenia w błąd, ujawniając co następuje:
- (a) charakter wymogu niniejszego standardu oraz powód decyzji kierownictwa, że zastosowanie danego wymogu wprowadzałoby w danych okolicznościach w błąd powodując, że sprawozdania finansowe nie spełniają swojego celu określonego w Rozdziale 2.
 - (b) dla każdego prezentowanego okresu, korekty do wszystkich pozycji sprawozdań finansowych, które byłyby według kierownictwa niezbędne dla osiągnięcia rzetelności prezentacji.

Zasada kontynuacji działalności

- 3.8. Przy sporządzaniu sprawozdań finansowych kierownictwo jednostki stosując niniejszy standard dokonuje oceny zdolności jednostki do **kontynuowania działalności**. Jednostka kontynuuje działalność, o ile jej kierownictwo nie zamierza zlikwidować jednostki lub zaniechać prowadzenia działalności gospodarczej lub gdy kierownictwo nie ma żadnej innej realnej alternatywy aniżeli podjęcie takich działań. Oceniając czy założenie kontynuacji działalności jest zasadne, kierownictwo bierze pod uwagę wszelkie dostępne informacje dotyczące przyszłości, która odpowiada przynajmniej dwunastu miesiącom od **dnia sprawozdawczego**, choć nie musi się do tego okresu ograniczać.
- 3.9. 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, jednostka ujawnia istnienie takiej niepewności. Jeżeli jednostka nie sporządza sprawozdań finansowych przy założeniu kontynuacji działalności, ujawnia ten fakt podając jednocześnie zasadę, na której opierano się sporządzając sprawozdania finansowe oraz powód, dla którego przyjęcie założenia o kontynuacji działalności przez jednostkę nie uznano za zasadne.

Częstotliwość sporządzania sprawozdań finansowych

- 3.10. Jednostka prezentuje pełne sprawozdania finansowe (w tym dane porównawcze – zob. paragraf 3.14) co najmniej za okresy roczne. Jeżeli koniec **okresu sprawozdawczego** jednostki ulegnie zmianie i roczne sprawozdania finansowe są prezentowane za okres dłuższy lub krótszy od jednego roku, jednostka ujawnia:
- (a) ten fakt,
 - (b) przyczynę, dla której stosowany jest dłuższy lub krótszy okres,
 - (c) fakt, iż dane porównawcze prezentowane w sprawozdaniach finansowych (obejmujące odnośne informacje dodatkowe) nie są całkowicie porównywalne.

Ciągłość prezentacji

- 3.11. Jednostka utrzymuje sposób prezentacji i grupowania pozycji sprawozdań finansowych 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 stosowania **zasad (polityki) rachunkowości**, o których mowa w Rozdziale 10 *Zasady (polityka) rachunkowości, wartości szacunkowe i błędy* lub
 - (b) potrzeba zmiany sposobu prezentacji wynika z niniejszego standardu.
- 3.12. W wypadku zmiany sposobu prezentacji lub klasyfikacji pozycji w sprawozdaniach finansowych, jednostka dokonuje przeklasyfikowania danych porównawczych, chyba że z praktycznych względów przeklasyfikowanie jest **niewykonalne**. W przypadku przeklasyfikowania danych porównawczych jednostka ujawnia:
- (a) charakter przeklasyfikowania,
 - (b) kwotę każdej pozycji lub kategorii pozycji, które uległy przeklasyfikowaniu,
 - (c) powód przeklasyfikowania.
- 3.13. Jeżeli przeklasyfikowanie danych porównawczych nie jest wykonalne w praktyce, jednostka ujawnia, dlaczego przeklasyfikowanie nie było wykonalne.

Dane porównawcze

- 3.14. Ujawnia się dane porównawcze dotyczące poprzedzającego okresu porównawczego w odniesieniu do wszystkich danych liczbowych wykazanych w sprawozdaniach finansowych chyba, że niniejszy standard dopuszcza lub wymaga ich nieujawniania. Jednostka zamieszcza dane porównawcze w części opisowej, jeżeli jest to przydatne dla zrozumienia sprawozdań finansowych za okres bieżący.

Istotność i agregowanie

- 3.15. Jednostka prezentuje każdą istotną kategorię podobnych pozycji odrębnie. Jednostka prezentuje odrębnie pozycje, których charakter lub funkcja są odmienne, chyba że są one nieistotne.
- 3.16. Pominięcie lub zniekształcenie pozycji jest istotne, jeżeli pojedynczo lub łącznie może wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane w oparciu o sprawozdania finansowe. Istotność zależy od wielkości i rodzaju pominięcia lub zniekształcenia w odniesieniu do towarzyszących okoliczności. Wielkość lub rodzaj pozycji lub kombinacja obydwu tych elementów mogą być czynnikiem rozstrzygającym.

Pełne sprawozdania finansowe

- 3.17. Na pełne sprawozdania finansowe jednostki składają się:
- (a) **sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień sprawozdawczy,**
 - (b) oraz
 - (i) pojedyncze **sprawozdanie z całkowitych dochodów** za dany okres sprawozdawczy przedstawiające wszystkie pozycje dochodów i kosztów ujętych w trakcie okresu, w tym pozycje ujęte w celu ustalenia **wyniku** (który stanowi sumę cząstkową w sprawozdaniu z całkowitych dochodów) oraz pozycje **pozostałych całkowitych dochodów** lub
 - (ii) odrębne **sprawozdanie z dochodów** oraz odrębne sprawozdanie z całkowitych dochodów. Jeżeli jednostka wybierze zarówno prezentację sprawozdania z dochodów jak i sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdanie z całkowitych dochodów rozpoczyna się od przedstawienia wyniku a następnie przedstawia pozycje pozostałych całkowitych dochodów,
 - (c) sprawozdanie ze **zmian w kapitale własnym** za dany okres sprawozdawczy,
 - (d) **sprawozdanie z przepływów pieniężnych** za dany okres sprawozdawczy,
 - (e) **informacje dodatkowe o przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości** oraz inne informacje objaśniające.
- 3.18. Jeżeli zmiany kapitału własnego za okresy, za które prezentuje się sprawozdania finansowe wynikają jedynie z wyniku, wypłaty dywidend, korekty **błędów** poprzednich okresów oraz zmian zasad (polityki) rachunkowości, jednostka może prezentować pojedyncze **sprawozdanie z dochodów i zysków zatrzymanych** zamiast sprawozdania z całkowitych dochodów i sprawozdania ze zmian w kapitale własnym (zob. par 6.4).
- 3.19. Jeżeli w jednostce nie występują pozycje pozostałych całkowitych dochodów w żadnym z okresów, za które prezentowane są sprawozdania finansowe, to może ona zaprezentować tylko sprawozdanie z dochodów lub sprawozdanie z całkowitych dochodów, w którym ostatnią pozycją jest „wynik”.

MSSF dla MŚP

- 3.20. Ze względu na to, że w myśl paragrafu 3.14 wymagane są informacje porównawcze za poprzednie okresy dotyczące wszystkich kwot prezentowanych w sprawozdaniach finansowych, pełne sprawozdania finansowe oznaczają, że jednostka zaprezentuje przynajmniej dwa z każdego z wymaganych sprawozdań finansowych oraz odnośne informacje dodatkowe.
- 3.21. Jednostka prezentuje w sposób równie wyrazisty wszystkie sprawozdania wchodzące w skład pełnych sprawozdań finansowych.
- 3.22. Jednostka może stosować do sprawozdań finansowych inne nazwy niż zastosowane w niniejszym standardzie pod warunkiem, że nie wprowadzają one w błąd.

Identyfikacja sprawozdań finansowych

- 3.23. Jednostka jasno oznacza każde ze swoich sprawozdań finansowych oraz informację dodatkową odróżniając je od innych informacji zawartych w tym samym dokumencie. Ponadto jednostka eksponuje poniższe informacje i powtarza je, gdy jest to niezbędne dla poprawnego zrozumienia prezentowanych informacji:
 - (a) nazwę jednostki sporządzającej sprawozdanie oraz zmianę jej nazwy, która nastąpiła od poprzedniego okresu sprawozdawczego,
 - (b) stwierdzenie, czy sprawozdania finansowe dotyczą pojedynczej jednostki, czy grupy kapitałowej,
 - (c) dzień zakończenia okresu sprawozdawczego oraz okres, za jaki sporządzono sprawozdania finansowe,
 - (d) **walutę prezentacji** zdefiniowaną w Rozdziale 30 *Transakcje w walutach obcych*,
 - (e) poziom zaokrągleń, które zastosowano przy prezentacji kwot w sprawozdaniach finansowych, o ile miały miejsce.
- 3.24. Jednostka ujawnia w informacji dodatkowej:
 - (a) siedzibę i formę prawną jednostki, kraj, w którym została zarejestrowana oraz adres siedziby jednostki (lub podstawowe miejsce prowadzenia działalności, jeżeli różni się od siedziby jednostki),
 - (b) opis charakteru oraz podstawowego zakresu działalności jednostki.

Prezentacja informacji niewymaganych przez niniejszy standard

- 3.25. Niniejszy standard nie wymaga od MŚP ujawniania informacji o segmentach operacyjnych, zysku przypadającym na jedną akcję ani sporządzania śródrocznych sprawozdań finansowych. Jeżeli jednostka ujawnia takie dane, to przedstawia podstawę prawną sporządzenia i prezentacji tych informacji.

Rozdział 4 Sprawozdanie z sytuacji finansowej

Zakres rozdziału

- 4.1. Niniejszy rozdział określa informacje, które należy zaprezentować w **sprawozdaniu z sytuacji finansowej** oraz sposób prezentacji. Sprawozdanie z sytuacji finansowej (niekiedy określane bilansem) prezentuje **aktywa, zobowiązania i kapitał własny** jednostki na określony dzień zakończenia **okresu sprawozdawczego**.

Informacje, które należy przedstawić w sprawozdaniu z sytuacji finansowej

- 4.2. Sprawozdanie z sytuacji finansowej zawiera co najmniej następujące pozycje:
- (a) środki pieniężne i ich **ekwiwalenty**,
 - (b) należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności,
 - (c) **aktywa finansowe** (z wyłączeniem pozycji wykazywanych w punkcie (a), (b), (j) i (k)),
 - (d) **zapasy**,
 - (e) **rzeczowe aktywa trwale**,
 - (f) **nieruchomości inwestycyjne** wykazywane w wartości godziwej z odniesieniem różnic z wyceny na wynik,
 - (g) aktywa niematerialne,
 - (h) **aktywa biologiczne** wykazywane w koszcie pomniejszonym o amortyzację i utratę wartości,
 - (i) aktywa biologiczne wykazywane w wartości godziwej z odniesieniem różnic z wyceny na wynik,
 - (j) inwestycje w **jednostkach stowarzyszonych**,
 - (k) udziały w **jednostkach wspólnie kontrolowanych**,
 - (l) zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania,
 - (m) **zobowiązania finansowe** (z wyłączeniem pozycji wykazywanych w punktach (l) i (p)),
 - (n) zobowiązania i należności z tytułu **bieżącego podatku dochodowego**,
 - (o) **zobowiązania z tytułu odroczonego podatku i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego** (zawsze prezentowane jako długoterminowe),
 - (p) **rezerwy**,
 - (q) **udziały niedające kontroli** prezentowane w **kapitale własnym** oddzielnie od udziałów, przypadających **właścicielom jednostki dominującej**,
 - (r) udziały przynależne właścicielom jednostki dominującej.

- 4.3. Jednostka prezentuje dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy częściowe w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, jeżeli taki sposób prezentacji jest przydatny dla zrozumienia **sytuacji finansowej** jednostki.

Podział na pozycje krótkoterminowe i długoterminowe (obrotowe i trwałe)

- 4.4. Jednostka dokonuje w sprawozdaniu z sytuacji finansowej podziału aktywów i zobowiązań na krótkoterminowe i długoterminowe, zgodnie z paragrafami 4.5–4.8, z wyłączeniem przypadku, gdy prezentacja oparta o kryterium płynności dostarcza bardziej wiarygodnych i przydatnych informacji. Jeśli wyjątek ten ma zastosowanie, wszystkie aktywa i zobowiązania porządkuje się według kryterium ich płynności (rosnącej lub malejącej).

Aktywa krótkoterminowe (obrotowe)

- 4.5. Jednostka zalicza dany składnik aktywów do aktywów krótkoterminowych (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,
 - (b) jest w posiadaniu jednostki przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu handlowego,
 - (c) oczekuje się zrealizowania w ciągu dwunastu miesięcy od dnia sprawozdawczego, lub
 - (d) stanowi składnik środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, chyba że występują ograniczenia dotyczące jego wymiany, czy rozliczenia zobowiązania w przeciągu przynajmniej dwunastu miesięcy od dnia sprawozdawczego.
- 4.6. Jednostka zalicza wszystkie pozostałe aktywa do aktywów długoterminowych (trwałych). Jeżeli trudno jest ustalić normalny cykl operacyjny jednostki, przyjmuje się, że trwa on dwanaście miesięcy.

Zobowiązania krótkoterminowe

- 4.7. Jednostka zalicza zobowiązanie do zobowiązań krótkoterminowych, jeżeli spełnia jedno z poniższych kryteriów:
- (a) oczekuje się, że zostanie ono uregulowane w toku normalnego cyklu operacyjnego jednostki,
 - (b) jest utrzymywane przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu handlowego,
 - (c) jest ono wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia sprawozdawczego lub
 - (d) jednostka nie posiada bezwarunkowego prawa do odroczenia daty wymagalności zobowiązania na okres co najmniej dwunastu miesięcy od dnia sprawozdawczego.
- 4.8. Jednostka zalicza wszystkie pozostałe zobowiązania do zobowiązań długoterminowych.

Kolejność pozycji oraz układ sprawozdania z sytuacji finansowej

- 4.9. Niniejszy standard nie określa ani kolejności ani wzoru według którego powinny być prezentowane poszczególne pozycje. W paragrafie 4.2 podaje się po prostu listę pozycji, które tak bardzo różnią się od siebie charakterem lub funkcją, że zasługują na odrębną prezentację w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. Dodatkowo:
- (a) pozycje są wykazywane osobno, jeśli ze względu na rozmiar, charakter lub funkcję danej pozycji lub sumy podobnych pozycji, oddzielna prezentacja jest konieczna do 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 do zrozumienia sytuacji finansowej jednostki.
- 4.10. Podjęcie decyzji o wyodrębnieniu dodatkowych pozycji wynika z oceny wszystkich poniższych elementów:
- (a) kwot, charakteru oraz płynności aktywów,
 - (b) funkcji aktywów w jednostce,
 - (c) kwot, charakteru oraz terminów wymagalności zobowiązań.

Informacje, które należy przedstawić w sprawozdaniu z sytuacji finansowej lub w informacji dodatkowej

- 4.11. Jednostka ujawnia w sprawozdaniu z sytuacji finansowej albo w informacji dodatkowej następujący podział poszczególnych pozycji prezentując:
- (a) grupy rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z klasyfikacją właściwą dla jednostki,
 - (b) należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności wykazując odrębnie należności od podmiotów powiązanych, należności od pozostałych jednostek oraz należności z tytułu kwot do zafakturowania,
 - (c) zapasy, wykazując osobno:
 - (i) przeznaczone do sprzedaży w toku zwykłej działalności,
 - (ii) w trakcie produkcji z przeznaczeniem do sprzedaży,
 - (iii) w formie surowców lub materiałów, które zostaną wykorzystane do produkcji lub świadczenia usług,
 - (d) zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania – wykazując odrębnie zobowiązania wobec kontrahentów handlowych, podmiotów powiązanych, z tytułu odroczonego podatku dochodowego i rozliczanych w czasie,
 - (e) rezerwy z tytułu **świadczeń pracowniczych** oraz inne rezerwy,
 - (f) grupy kapitału własnego, takie jak wniesiony kapitał podstawowy, nadwyżki ceny emisyjnej powyżej wartości nominalnej udziałów, zyski zatrzymane oraz pozycje dochodów i kosztów, które zgodnie z niniejszym standardem, ujmuje się bezpośrednio w pozostałych całkowitych dochodach i prezentuje odrębnie w kapitale własnym.

MSSF dla MŚP

- 4.12. Jednostka posiadająca kapitał podstawowy ujawnia w sprawozdaniu z sytuacji finansowej lub w informacji dodatkowej:
- (a) dla każdej grupy kapitału podstawowego:
 - (i) liczbę wyemitowanych akcji/udziałów,
 - (ii) liczbę wyemitowanych akcji/udziałów objętych w pełni i nie w pełni opłaconych,
 - (iii) wartość nominalną akcji lub stwierdzenie, że akcje nie posiadają wartości nominalnej,
 - (iv) uzgodnienie zmian liczby występujących akcji na początek i na koniec okresu,
 - (v) prawa, przywileje i ograniczenia związane z daną grupą udziałów/akcji, włączając w to ograniczenia dotyczące podziału dywidend i zwrotu kapitału,
 - (vi) udziały/akcje własne jednostki pozostające w jej posiadaniu lub w posiadaniu jednostek zależnych lub jednostek stowarzyszonych,
 - (vii) akcje zarezerwowane dla potrzeb emisji związanych z realizacją opcji i umów sprzedaży akcji, wraz z podaniem warunków i kwot,
 - (b) opis charakteru każdej pozycji pozostałych kapitałów wchodzących w skład kapitału własnego.
- 4.13. Jednostka nieposiadająca kapitału podstawowego, na przykład spółka cywilna lub fundusz powierniczy, ujawnia informacje wymagane przez paragraf 4.12(a), przedstawiając zmiany, jakie nastąpiły w ciągu okresu w każdej grupie kapitału własnego oraz w prawach, przywilejach i ograniczeniach związanych z każdą grupą kapitału.
- 4.14. Jeżeli na dzień sprawozdawczy jednostkę obowiązuje wiążąca umowa zbycia głównych aktywów lub grupy aktywów i zobowiązań, jednostka ujawnia następujące informacje:
- (a) opis składnika aktywów lub grupy aktywów i zobowiązań,
 - (b) opis faktów i okoliczności związanych ze sprzedażą lub planem sprzedaży,
 - (c) wartość bilansową składnika aktywów lub, jeżeli zbycie obejmuje grupę aktywów i zobowiązań, wartości bilansowe tych aktywów i zobowiązań.

Rozdział 5

Sprawozdanie z całkowitych dochodów i sprawozdanie z dochodów

Zakres rozdziału

- 5.1. Niniejszy rozdział wymaga od jednostki zaprezentowania **sumy całkowitych dochodów** za okres – tj. **finansowych wyników działalności** za dany okres – w jednym lub w dwóch sprawozdaniach finansowych. Określa on informacje, które mają być przedstawione w tych sprawozdaniach oraz sposób ich prezentacji.

Prezentacja sumy całkowitych dochodów

- 5.2. Jednostka prezentuje sumę całkowitych dochodów za okres:
- (a) w pojedynczym **sprawozdaniu z całkowitych dochodów**, w którym to przypadku sprawozdanie z całkowitych dochodów przedstawia wszystkie pozycje dochodów i kosztów ujęte w danym okresie lub
 - (b) w dwóch sprawozdaniach – w **sprawozdaniu z dochodów** i sprawozdaniu z całkowitych dochodów – w którym to przypadku sprawozdanie z dochodów przedstawia wszystkie pozycje dochodów i kosztów ujętych w danym okresie za wyjątkiem tych, które są ujęte w sumie całkowitych dochodów, poza **wynikiem**, na co zezwala lub czego wymaga niniejszy standard.
- 5.3. Zmiana polegająca na stosowaniu pojedynczego sprawozdania zamiast dwóch sprawozdań lub odwrotnie stanowi zmianę zasad (polityki) rachunkowości, którym poświęcony jest Rozdział 10 *Zasady (polityka) rachunkowości, wartości szacunkowe i błędy*.

Sporządzanie pojedynczego sprawozdania

- 5.4. W przypadku sporządzania pojedynczego sprawozdania – sprawozdanie z całkowitych dochodów obejmuje wszystkie pozycje dochodów i kosztów ujętych w danym okresie, o ile niniejszy standard nie stanowi inaczej. Standard przewiduje odmienne podejście w następujących przypadkach:
- (a) skutki korekt błędów i zmian **zasad (polityki) rachunkowości** są prezentowane jako retrospektywne korekty poprzednich okresów, rzadziej zaś jako część wyniku okresu, w którym błędy te zostały wykryte lub zmiany miały miejsce (zob. Rozdział 10),
 - (b) trzy rodzaje **pozostałych całkowitych dochodów** ujmuje się jako część sumy całkowitych dochodów, poza wynikiem, w momencie ich powstania:
 - (i) niektóre **zyski i straty** wynikające z przeliczenia **sprawozdań finansowych** jednostek działających za granicą (zob. Rozdział 30 *Transakcje w walutach obcych*),
 - (ii) niektóre aktuarialne zyski i straty (zob. Rozdział 28 *Świadczenia pracownicze*),
 - (iii) niektóre zmiany wartości godziwej instrumentów zabezpieczających (zob. Rozdział 12 *Pozostałe zagadnienia dotyczące instrumentów finansowych*).

MSSF dla MŚP

- 5.5. Jednostka zamieszcza w sprawozdaniu z całkowitych dochodów za dany okres co najmniej następujące pozycje:
- (a) **przychody**,
 - (b) koszty finansowe,
 - (c) udział w wyniku **jednostek stowarzyszonych** (zob. Rozdział 14 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych*) i **jednostek współkontrolowanych** (zob. Rozdział 15 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*) rozliczanych metodą praw własności,
 - (d) **obciążenia z tytułu podatków** z wyjątkiem podatków przypisanych do pozycji (e), (g) i (h) poniżej (zob. paragraf 29.27),
 - (e) sumę kwot obejmującą:
 - (i) wynik po opodatkowaniu dotyczący **działalności zaniechanej** oraz
 - (ii) wynik po opodatkowaniu powstały przy wycenie do wartości godziwej, pomniejszonej o koszty sprzedaży lub likwidacji aktywów netto związanych z działalnością zaniechaną,
 - (f) wynik (jeżeli jednostka nie wykazuje pozostałych całkowitych dochodów, pozycja ta nie jest prezentowana),
 - (g) każda pozycja pozostałych całkowitych dochodów (zob. paragraf 5.4 b) ujęta według rodzaju (z wyjątkiem pozycji z punktu h),
 - (h) udział w pozostałych całkowitych dochodach jednostek stowarzyszonych i współkontrolowanych rozliczany metodą praw własności,
 - (i) suma całkowitych dochodów, (jeżeli jednostka nie posiada pozycji pozostałych całkowitych dochodów może posłużyć się w tym miejscu innym określeniem takim, jak wynik).
- 5.6. Jednostka ujawnia odrębnie następujące pozycje w sprawozdaniu z całkowitych dochodów za dany okres:
- (a) wynik za okres możliwy do przypisania:
 - (i) **udziałom niedającym kontroli**,
 - (ii) **właścicielom** jednostki dominującej,
 - (b) suma całkowitych dochodów możliwa do przypisania:
 - (i) udziałom niedającym kontroli,
 - (ii) **właścicielom** jednostki dominującej.

Sporządzanie dwóch sprawozdań

- 5.7. W przypadku sporządzania dwóch sprawozdań – w sprawozdaniu z dochodów należy ujawnić co najmniej pozycje zawierające za dany okres kwoty wymienione w paragrafach 5.5(a)–5.5(f) przy czym wynik jest prezentowany jako ostatnia pozycja. Sprawozdanie z całkowitych dochodów rozpoczyna się od wyniku jako pierwszej pozycji i prezentuje co najmniej kwoty pozycji za dany okres wymienione w paragrafach 5.5(g)–5.5(i) oraz w paragrafie 5.6.

Wymogi mające zastosowanie zarówno do jednego, jak i dwóch sprawozdań

- 5.8. Zgodnie z niniejszym standardem skutki korekt błędów i zmian zasad (polityki) rachunkowości są prezentowane jako retrospektywne korekty poprzednich okresów, rzadziej zaś jako część wyniku okresu, w którym błędy te zostały wykryte lub zmiany miały miejsce (zob. Rozdział 10).
- 5.9. Jednostka prezentuje dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy cząstkowe w sprawozdaniu z całkowitych dochodów (oraz w sprawozdaniu z dochodów, jeżeli jest prezentowane), gdy taki sposób prezentacji jest odpowiedni do zrozumienia finansowych wyników działalności jednostki.
- 5.10. Jednostka nie może prezentować ani opisywać żadnych pozycji dochodów i kosztów jako „pozycji nadzwyczajnych” w sprawozdaniu z całkowitych dochodów (lub w sprawozdaniu z dochodów, jeżeli jest prezentowane) ani w informacji dodatkowej.

Analiza kosztów

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

Układ rodzajowy

- (a) W układzie rodzajowym koszty grupuje się w sprawozdaniu z całkowitych dochodów zgodnie z ich rodzajem (na przykład amortyzacja, koszty zakupu materiałów, koszty transportu, koszty świadczeń pracowniczych, koszty reklamy); nie są one rozliczane na poszczególne działy/rodzaje działalności jednostki.

Układ kalkulacyjny

- (b) W układzie kalkulacyjnym koszty grupuje 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.

Rozdział 6

Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdanie z dochodów i zysków zatrzymanych

Zakres rozdziału

- 6.1. Niniejszy rozdział określa wymogi dotyczące prezentowania zmian w **kapitale własnym** jednostki za dany okres, bądź to w **sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym** lub, jeżeli spełnione są określone warunki i jednostka się na to zdecyduje, w sprawozdaniu z **dochodów i zysków zatrzymanych**.

Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym

Cel

- 6.2. Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym prezentuje wynik jednostki za **okres sprawozdawczy**, pozycje dochodów i kosztów ujętych w **pozostałych całkowitych dochodach** za okres, skutki zmian **zasad (polityki) rachunkowości** oraz korekty błędów ujętych w trakcie okresu, a także kwoty inwestycji wniesionych przez właścicieli oraz dywidend i innego rodzaju wypłat w trakcie okresu.

Informacje, które należy przedstawiać w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym

- 6.3. Jednostka przedstawia sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym prezentujące:
- (a) **sumę całkowitych dochodów** za dany okres pokazującą oddzielnie całkowite kwoty przypadające **właścicielom** jednostki dominującej oraz udziałom niedającym kontroli,
 - (b) dla każdego składnika kapitału własnego, wpływ retrospektywnego zastosowania lub retrospektywnego przekształcenia ujętego zgodnie z wymogami Rozdziału 10 *Zasady (polityka) rachunkowości, wartości szacunkowe i błędy*,
 - (c) dla każdego składnika kapitału własnego – uzgodnienie wartości bilansowej na początek i na koniec okresu, odrębnie ujawniając zmiany wynikające z:
 - (i) wyniku,
 - (ii) każdej pozycji pozostałych całkowitych dochodów,
 - (iii) kwot inwestycji wniesionych oraz dywidend i innych wypłat na rzecz właścicieli, wykazując odrębnie emisję akcji, transakcje akcjami własnymi, dywidendy i inne wypłaty na rzecz właścicieli oraz zmiany udziałów właścicielskich w jednostkach zależnych, które nie powodują utraty kontroli.

Sprawozdanie z dochodów i zysków zatrzymanych

Cel

- 6.4. Sprawozdanie z dochodów i zysków zatrzymanych prezentuje wynik oraz zmiany w zyskach zatrzymanych za okres sprawozdawczy. Paragraf 3.18 niniejszego standardu zezwala jednostce na prezentowanie sprawozdania z dochodów i zysków zatrzymanych zamiast sprawozdania z całkowitych dochodów oraz sprawozdania ze zmian w kapitale własnym, jeżeli zmiany kapitału własnego w trakcie okresów za które sprawozdania finansowe są prezentowane wynikają jedynie z wyniku, wypłaty dywidend, korekty błędów poprzednich okresów oraz zmian zasad (polityki) rachunkowości.

Informacje, które należy przedstawiać w sprawozdaniu z dochodów i zysków zatrzymanych

- 6.5. Jednostka prezentuje w sprawozdaniu z dochodów i zysków zatrzymanych następujące pozycje w uzupełnieniu informacji wymaganych w myśl Rozdziału 5 *Sprawozdanie z całkowitych dochodów i sprawozdanie z dochodów*:
- (a) zyski zatrzymane na początek okresu sprawozdawczego,
 - (b) dywidendy zadeklarowane i wypłacone lub przypadające do zapłaty w trakcie okresu,
 - (c) zmiany zysków zatrzymanych z tytułu korekty błędów poprzednich okresów,
 - (d) zmiany zysków zatrzymanych z tytułu zmiany zasad (polityki) rachunkowości, oraz
 - (e) zyski zatrzymane na koniec okresu sprawozdawczego.

Rozdział 7

Sprawozdanie z przepływów pieniężnych

Zakres rozdziału

- 7.1. Niniejszy rozdział określa informacje, które należy zaprezentować w **sprawozdaniu z przepływów pieniężnych** oraz sposób ich prezentacji. Sprawozdanie z przepływów pieniężnych zawiera informacje na temat zmian występujących w **środkach pieniężnych** i w ich **ekwiwalentach** za dany **okres sprawozdawczy**, wykazując odrębnie zmiany w trakcie okresu w podziale na **działalność operacyjną, inwestycyjną i finansową**.

Ekwiwalenty środków pieniężnych

- 7.2. **Ekwiwalenty środków pieniężnych** są to krótkoterminowe, wysoce płynne inwestycje, które służą raczej realizacji krótkoterminowych obciążeń pieniężnych, a nie dokonywaniu inwestycji lub też innym celom. Inwestycje można zatem zazwyczaj zaliczyć do ekwiwalentów środków pieniężnych, o ile posiadają krótki termin płatności, za jaki można przyjąć okres trzymiesięczny lub krótszy, licząc od daty ich nabycia. Kredyt w rachunku bieżącym uważa się zazwyczaj za działalność finansową podobną do zaciągania pożyczek. Jeżeli jednak jest płatny na żądanie i stanowi integralną część zarządzania środkami pieniężnymi w jednostce, kredyt w rachunku bieżącym zalicza się do pozycji środków pieniężnych i ich ekwiwalentów.

Informacje prezentowane w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych

- 7.3. Jednostka prezentuje sprawozdanie z przepływów pieniężnych, które zawiera informacje na temat przepływów pieniężnych zaistniałych w okresie sprawozdawczym, w podziale na **działalność operacyjną, inwestycyjną i finansową**.

Działalność operacyjna

- 7.4. Działalność operacyjna jest to podstawowa działalność przynosząca jednostce **przychody**. Dlatego przepływy pieniężne z tytułu działalności operacyjnej są zazwyczaj skutkiem transakcji i innych zdarzeń oraz warunków, które uwzględnia się przy ustaleniu **wyniku**. Przykładami przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej są:
- (a) środki pieniężne otrzymane z tytułu sprzedaży dóbr i świadczenia usług,
 - (b) środki pieniężne otrzymane z tytułu tantiem, opłat, prowizji i innych przychodów,
 - (c) środki pieniężne zapłacone na rzecz dostawców dóbr i usług,
 - (d) środki pieniężne wypłacone na rzecz i w imieniu pracowników,
 - (e) środki pieniężne zapłacone z tytułu podatku dochodowego lub zwroty podatku dochodowego, chyba że w wyraźny sposób można je przypisać działalności finansowej bądź inwestycyjnej,

MSSF dla MŚP

- (f) otrzymane i zapłacone środki pieniężne z tytułu umów (dotyczących instrumentów finansowych), pożyczek (kredytów) i innych umów przeznaczonych do celów handlowych, które mają podobną funkcję jak zapasy nabyte celem ich odsprzedaży.

Niektóre transakcje, takie jak na przykład sprzedaż określonego środka trwałego przez jednostkę produkcyjną, mogą powodować powstanie zysku lub straty, które uwzględnia się przy ustalaniu wyniku. Jednakże przepływy pieniężne powiązane z tego rodzaju transakcjami są przepływami z działalności inwestycyjnej.

Działalność inwestycyjna

7.5. Działalność inwestycyjna polega na nabywaniu i sprzedaży długoterminowych aktywów oraz innych inwestycji, niemających charakteru ekwiwalentów środków pieniężnych. Przykładami przepływów pieniężnych wynikających z działalności inwestycyjnej są:

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

Jeżeli umowa jest księgowana jako zabezpieczenie (zob. Rozdział 12 *Pozostałe zagadnienia dotyczące instrumentów finansowych*), jednostka klasyfikuje przepływy pieniężne z tytułu tej umowy w ten sam sposób, co przepływy pieniężne wynikające z pozycji, która jest przezeń zabezpieczana.

Działalność finansowa

- 7.6. Działalność finansowa jest działalnością, w wyniku której zmianie ulega wysokość i struktura wniesionego kapitału własnego oraz zadłużenia jednostki. Przykładami przepływów pieniężnych wynikających z działalności finansowej są:
- (a) wpływy pieniężne z emisji akcji lub innych instrumentów kapitałowych,
 - (b) środki pieniężne zapłacone na rzecz właścicieli z tytułu nabycia lub spłaty udziałów w jednostce,
 - (c) wpływy środków pieniężnych z tytułu emisji obligacji, udzielenia kredytów, emisji weksli, bonów, pożyczek hipotecznych oraz innych krótkoterminowych i długoterminowych pożyczek,
 - (d) spłaty pożyczonych kwot oraz
 - (e) środki pieniężne zapłacone przez leasingobiorcę celem zmniejszenia nierozliczonych zobowiązań wynikających z leasingu finansowego.

Sprawozdawczość dotycząca przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej

- 7.7. Jednostka wykazuje przepływy pieniężne z działalności operacyjnej posługując się:
- (a) metodą pośrednią, za pomocą której wynik koryguje się o skutki transakcji bezgotówkowych, o czynne i bierne rozliczenia międzyokresowe dotyczące przeszłych lub przyszłych wpływów lub płatności środków pieniężnych dotyczących działalności operacyjnej, oraz o pozycje dochodów i kosztów związanych z przepływami pieniężnymi z działalności inwestycyjnej lub finansowej lub
 - (b) metodą bezpośrednią, za pomocą której ujawniane są główne kategorie otrzymanych i zapłaconych środków pieniężnych brutto.

Metoda pośrednia

- 7.8. Zgodnie z metodą pośrednią przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej ustala się poprzez skorygowanie wyniku o skutki:
- (a) zmiany stanu zapasów oraz należności i zobowiązań związanych z działalnością operacyjną w danym okresie,
 - (b) pozycje bezgotówkowe, takie jak **amortyzacja, rezerwy, podatek odroczony**, memoriałowe dochody (koszty) jeszcze nieotrzymane (opłacone), niezrealizowane zyski i straty z tytułu różnic kursowych, niepodzielone zyski **jednostek stowarzyszonych** oraz **udziały niedające kontroli** oraz
 - (c) wszystkie inne pozycje, których skutki pieniężne dotyczą działalności inwestycyjnej lub finansowej.

Metoda bezpośrednia

- 7.9. W przypadku metody bezpośredniej wpływy pieniężne netto z działalności operacyjnej ustala się drogą ujawniania informacji o głównych kategoriach otrzymanych i wypłaconych środków pieniężnych brutto. Informacje takie można uzyskać:
- (a) z zapisów księgowych jednostki lub
 - (b) poprzez skorygowanie sprzedaży, kosztu własnego sprzedaży lub innych pozycji sprawozdania z całkowitych dochodów (lub sprawozdania z dochodów, jeżeli jest prezentowane) o:
 - (i) zmiany stanu zapasów oraz należności i zobowiązań związanych z działalnością operacyjną,
 - (ii) inne pozycje bezgotówkowe, oraz
 - (iii) inne pozycje, w przypadku których skutkami pieniężnymi są przepływy pieniężne z działalności inwestycyjnej lub finansowej.

Sprawozdawczość dotycząca przepływów pieniężnych z działalności inwestycyjnej i finansowej

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

Przepływy pieniężne w walutach obcych

- 7.11. Jednostka księguje przepływy pieniężne powstające w wyniku transakcji dokonywanych w walutach obcych w walucie funkcjonalnej jednostki, przy zastosowaniu kursu wymiany waluty obcej na walutę funkcjonalną z dnia zrealizowania przepływów pieniężnych.
- 7.12. Jednostka przelicza przepływy pieniężne jednostki zależnej działającej za granicą po kursie wymiany waluty obcej na walutę funkcjonalną z dnia zrealizowania przepływów pieniężnych.
- 7.13. Niezrealizowane zyski i straty z tytułu różnic kursowych nie stanowią przepływów pieniężnych. Jednakże skutki zmian kursów wymiany dotyczące środków pieniężnych i ich ekwiwalentów posiadanych przez jednostkę lub przypadających do zapłaty w walucie obcej, prezentuje się w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych w celu uzgodnienia kwot środków pieniężnych i ich ekwiwalentów na koniec i na początek okresu. Dlatego jednostka przeszacowuje środki pieniężne i ich ekwiwalenty posiadane w ciągu okresu sprawozdawczego (takie jak kwoty utrzymywane w walucie obcej lub rachunki bankowe w walucie obcej) po kursie wymiany obowiązującym na koniec tego okresu. Jednostka prezentuje powstały z tego tytułu niezrealizowany zysk lub stratę odrębnie od przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, inwestycyjnej oraz finansowej.

Odsetki i dywidendy

- 7.14. Jednostka prezentuje odrębnie przepływy pieniężne z tytułu otrzymanych i wypłaconych odsetek i dywidend. Jednostka zalicza te przepływy w sposób ciągły w kolejnych okresach do działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej.
- 7.15. Jednostka może zaliczyć odsetki zapłacone oraz odsetki i dywidendy otrzymane do przepływów z działalności operacyjnej, ponieważ są ujęte w wyniku. Alternatywnie, odsetki zapłacone oraz odsetki i dywidendy otrzymane jednostka może odpowiednio zaliczyć do przepływów pieniężnych z działalności finansowej lub inwestycyjnej, ponieważ stanowią one koszty uzyskania środków finansowych lub zwroty z inwestycji.
- 7.16. Jednostka może zaliczyć wypłacone dywidendy do przepływów pieniężnych z działalności finansowej, ponieważ stanowią one koszt uzyskania środków finansowych. Alternatywnie jednostka może zaliczyć wypłacone dywidendy do komponentów przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej, ponieważ są wypłacane z przepływów z działalności operacyjnej.

Podatek dochodowy

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

Transakcje niepieniężne

- 7.18. Jednostka wyklucza ze sprawozdania z przepływów pieniężnych transakcje inwestycyjne i finansowe, które nie wymagają posługiwania się środkami pieniężnymi lub ich ekwiwalentami. Jednostka ujawnia tego rodzaju transakcje w innym miejscu **sprawozdań finansowych**, w sposób pozwalający na przekazanie wszystkich odpowiednich informacji dotyczących takiej działalności inwestycyjnej i finansowej.
- 7.19. Wiele działań w ramach działalności inwestycyjnej i finansowej nie posiada bezpośredniego wpływu na bieżące przepływy pieniężne, mimo iż oddziałują na strukturę kapitału i aktywów jednostki. Wykluczenie operacji niepieniężnych ze sprawozdania z przepływów pieniężnych jest zgodne z celem sporządzania sprawozdania z przepływów pieniężnych, ponieważ pozycje te nie powodują powstania przepływów pieniężnych w bieżącym okresie. Przykładami operacji niepieniężnych są:
- (a) nabycie aktywów w drodze przejęcia bezpośrednio powiązanych z nimi zobowiązań lub za pomocą leasingu finansowego,
 - (b) przejęcie jednostki za pomocą emisji akcji,
 - (c) konwersja zadłużenia na kapitał.

Składniki środków pieniężnych i ich ekwiwalentów

- 7.20. Jednostka ujawnia składniki środków pieniężnych i ich ekwiwalentów oraz prezentuje uzgodnienie kwot zaprezentowanych w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych z odpowiadającymi im pozycjami zaprezentowanymi w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. Jednostka nie musi prezentować tego uzgodnienia, jeżeli kwota środków pieniężnych i ich ekwiwalentów zaprezentowana w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych jest taka sama jak kwota wskazana w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.

Ujawnianie innych informacji

- 7.21. Jednostka ujawnia informacje, wraz z załączonym komentarzem kierownictwa, dotyczące wielkości znaczących posiadanych sald środków pieniężnych i ich ekwiwalentów, które nie mogą być przez nią wykorzystane. Posiadane przez jednostkę środki pieniężne oraz ich ekwiwalenty mogą nie być możliwe do wykorzystania ze względu, między innymi, na kontrole wymiany walut obcych lub ograniczenia prawne.

Rozdział 8

Informacje dodatkowe do sprawozdań finansowych

Zakres rozdziału

- 8.1. Niniejszy rozdział przedstawia zasady dotyczące odnośnych informacji, które należy zaprezentować w **informacjach dodatkowych** do sprawozdań finansowych oraz sposobu ich prezentacji. Informacje dodatkowe zawierają informacje uzupełniające dane zawarte w **sprawozdaniu z sytuacji finansowej**, **sprawozdaniu z całkowitych dochodów**, **sprawozdaniu z dochodów** (jeżeli jest prezentowane), **łącznym sprawozdaniu z dochodów i zysków zatrzymanych** (jeżeli jest prezentowane), **sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym** oraz w **sprawozdaniu z przepływów pieniężnych**. Informacje dodatkowe zawierają opis lub szczegółowe rozbieżności pozycji zaprezentowanych w sprawozdaniach finansowych oraz informacje na temat pozycji, które nie kwalifikują się do **ujęcia** w tych sprawozdaniach. Oprócz wymogów zawartych w tym rozdziale niemal każdy rozdział niniejszego standardu wymaga ujawnień, które prezentuje się zazwyczaj w informacjach dodatkowych.

Struktura informacji dodatkowych

- 8.2. Informacje dodatkowe:
- (a) prezentują informacje na temat podstawy sporządzenia sprawozdań finansowych i szczegółowych stosowanych **zasad (polityki) rachunkowości** zgodnie z paragrafami 8.5 i 8.7,
 - (b) ujawniają informacje wymagane w niniejszym standardzie, jeżeli nie są one prezentowane gdzie indziej w sprawozdaniach finansowych oraz
 - (c) dostarczają informacji, które nie są prezentowane gdzie indziej w sprawozdaniach finansowych a są potrzebne do ich zrozumienia.
- 8.3. Jednostka prezentuje informacje dodatkowe w sposób usystematyzowany, jeśli jest to możliwe w praktyce. Jednostka opatruje każdą pozycję sprawozdań finansowych odsyłaczem wskazującym na jej powiązanie z informacją zawartą w informacjach dodatkowych.
- 8.4. Jednostka zwykle prezentuje informacje dodatkowe w następującej kolejności:
- (a) oświadczenie, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z *MSSF dla MŚP* (zob. paragraf 3.3),
 - (b) podsumowanie istotnych zasad (polityki) rachunkowości, które zastosowano (zob. paragraf 8.5),
 - (c) uzupełniające ujawnienia dotyczące pozycji prezentowanych w poszczególnych sprawozdaniach finansowych, w kolejności odpowiadającej kolejności poszczególnych pojedynczych sprawozdań finansowych i każdej pozycji oraz
 - (d) wszelkie inne ujawnienia.

Prezentacja zasad (polityki) rachunkowości

- 8.5. Jednostka ujawnia w podsumowaniu istotnych zasad (polityki) rachunkowości następujące elementy:
- (a) zasadę (zasady) wyceny zastosowaną przy sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz
 - (b) inne stosowane zasady (politykę) rachunkowości, które są potrzebne do zrozumienia sprawozdań finansowych.

Informacje o osądach

- 8.6. W podsumowaniu istotnych zasad (polityki) rachunkowości lub w innych informacjach dodatkowych jednostka ujawnia osądy, poza tymi, które wymagają szacunków (zob. paragraf 8.7), których dokonało kierownictwo stosując zasady (politykę) rachunkowości jednostki, a które najbardziej znacząco wpływają na kwoty ujęte w sprawozdaniach finansowych.

Informacje o podstawowych przyczynach niepewności szacunków

- 8.7. Jednostka ujawnia w informacjach dodatkowych informacje o głównych założeniach dotyczących przyszłości oraz innych podstawowych przyczynach niepewności szacunków na **dzień sprawozdawczy**, co do których istnieje znaczące ryzyko spowodowania **istotnych** korekt **wartości bilansowych** aktywów i zobowiązań w trakcie kolejnego roku obrotowego. W przypadku takich aktywów i zobowiązań informacje dodatkowe powinny zawierać szczegóły dotyczące:
- (a) ich rodzaju,
 - (b) ich wartości bilansowej na koniec okresu sprawozdawczego.

Rozdział 9 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*

Zakres rozdziału

- 9.1. Niniejszy rozdział definiuje okoliczności, w których jednostka prezentuje skonsolidowane sprawozdania finansowe oraz procedury sporządzania tych sprawozdań. Zawiera on także wytyczne dotyczące **jednostkowych sprawozdań finansowych** oraz **łącznych sprawozdań finansowych**.

Wymóg prezentowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych

- 9.2. Poza wyjątkami, na które zezwala lub których wymaga paragraf 9.3, **jednostka dominująca** sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe, w których obejmuje konsolidacją swoje inwestycje w **jednostkach zależnych** zgodnie z niniejszym standardem. Skonsolidowane sprawozdania finansowe obejmują wszystkie jednostki zależne od jednostki dominującej.
- 9.3. Jednostka dominująca nie musi sporządzać skonsolidowanych sprawozdań finansowych, jeżeli:
- (a) spełnione są łącznie obydwa poniższe warunki:
 - (i) jednostka dominująca sama jest jednostką zależną oraz
 - (ii) jednostka dominująca najwyższego szczebla dla danej jednostki (lub jednostka dominująca pośredniego szczebla) sporządza **skonsolidowane sprawozdania finansowe** ogólnego przeznaczenia, które są zgodne z **pełnymi MSSF** lub z niniejszym standardem, lub
 - (b) nie posiada innych jednostek zależnych aniżeli jednostkę zależną, nabytą z zamiarem jej sprzedaży lub zbycia w ciągu jednego roku. Jednostka dominująca ujmuje taką jednostkę zależną:
 - (i) w wartości godziwej, przy czym zmiany wartości godziwej są odnoszone na wynik, jeżeli wartość godziwą udziałów można wycenić w wiarygodny sposób lub
 - (ii) w cenie nabycia pomniejszonej o utratę wartości (zob. paragraf 11.14(c)).
- 9.4. Jednostka zależna jest to jednostka kontrolowana przez jednostkę dominującą. Kontrola oznacza zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności. Jeżeli jednostka utworzyła jednostkę specjalnego przeznaczenia (JSP) w celu realizacji wąsko i precyzyjnie określonego celu, jednostka obejmuje konsolidacją jednostkę specjalnego przeznaczenia, jeżeli z istoty powiązania wynika, że kontroluje ona jednostkę specjalnego przeznaczenia (zob. paragrafy 9.10–9.12).
- 9.5. Przyjmuje się, że jednostka dominująca sprawuje kontrolę, jeżeli posiada bezpośrednio lub pośrednio – poprzez swoje jednostki zależne – więcej niż połowę praw głosu w danej jednostce. Założenie to można odrzucić, jeżeli w wyjątkowych okolicznościach można w oczywisty sposób udowodnić, że taka własność

MSSF dla MŚP

nie powoduje sprawowania kontroli. Sprawowanie kontroli ma miejsce także wtedy, gdy jednostka dominująca posiada połowę lub mniej praw głosu w danej jednostce, ale:

- (a) dysponuje więcej niż połową praw głosu na mocy umowy z innymi inwestorami,
 - (b) posiada zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki na mocy statutu lub umowy,
 - (c) posiada zdolność mianowania lub odwoływania większości członków zarządu lub odpowiadającego mu organu, gdzie taki zarząd lub organ sprawuje kontrolę nad jednostką, lub
 - (d) dysponuje większością głosów na posiedzeniach zarządu lub odpowiadającego mu organu, gdzie taki zarząd lub organ sprawuje kontrolę nad jednostką.
- 9.6. Kontrolę można uzyskać także poprzez posiadanie opcji lub instrumentów zamiennych, które można w każdej chwili zrealizować lub też posiadanie przedstawiciela mającego zdolność kierowania działalnością jednostki z korzyścią dla jednostki sprawującej kontrolę.
- 9.7. Nie wyłącza się jednostki zależnej z konsolidacji jedynie z tego powodu, że inwestor jest organizacją zarządzającą kapitałem wysokiego ryzyka lub innym podobnym podmiotem.
- 9.8. Nie wyłącza się jednostki zależnej z konsolidacji ze względu na fakt, że jej działalność jest odmienna od działalności innych jednostek zależnych obejmowanych konsolidacją. Potrzebne informacje uzyskuje się dzięki konsolidacji tego rodzaju jednostek zależnych i ujawnieniu w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych dodatkowych informacji na temat różnych rodzajów działalności jednostek zależnych.
- 9.9. Nie wyłącza się jednostki zależnej z konsolidacji ze względu na to, że działa ona w systemie prawnym, który nakłada ograniczenia na przekaz środków pieniężnych lub innych aktywów poza ten system prawny.

Jednostki specjalnego przeznaczenia

- 9.10. Jednostka może być utworzona w celu realizacji wąskich celów (np. jej zadaniem może być leasing, prowadzenie prac badawczych i rozwojowych lub sekurytyzacja aktywów finansowych). Tego rodzaju jednostka specjalnego przeznaczenia (JSP) może mieć formę spółki kapitałowej, funduszu powierniczego, spółki osobowej lub jednostki nie będącej spółką kapitałową lub nie mającej osobowości prawnej. Często JSP zostają utworzone na podstawie prawnych porozumień określających ściśle wymogi co do ich działalności.
- 9.11. Jednostka sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe, które obejmują ją samą oraz kontrolowane przez nią JSP. W uzupełnieniu okoliczności opisanych w paragrafie 9.5 następujące okoliczności mogą wskazywać, że jednostka kontroluje JSP (ta lista nie jest wyczerpująca):
- (a) JSP prowadzi działalność w imieniu jednostki zgodnie z jej określonymi potrzebami gospodarczymi,

MSSF dla MŚP

- (b) jednostka posiada ostateczne uprawnienia decyzyjne co do działalności JSP mimo, iż podejmowanie bieżących decyzji zostało przekazane JSP,
 - (c) jednostka posiada w istocie prawo do uzyskiwania większości korzyści z JSP, a zatem może być narażona na ryzyko związane z działalnością prowadzoną przez JSP,
 - (d) jednostka ponosi w istocie większą część ryzyka związanego z posiadaniem JSP lub posiadaniem jej aktywów.
- 9.12. Paragrafy 9.10 i 9.11 nie mają zastosowania do świadczeń po zakończeniu zatrudnienia lub do innych długoterminowych programów świadczeń pracowniczych, których dotyczy Rozdział 28 *Świadczenia pracownicze*.

Procedury konsolidacyjne

- 9.13. Skonsolidowane **sprawozdania finansowe** prezentują informacje finansowe w taki sposób, jak gdyby **grupa kapitałowa** była pojedynczą jednostką gospodarczą. Sporządzając skonsolidowane sprawozdania finansowe jednostka:
- (a) łączy sprawozdania finansowe jednostki dominującej oraz jednostek od niej zależnych poprzez zsumowanie poszczególnych pozycji aktywów, zobowiązań, kapitału własnego, dochodów oraz kosztów.
 - (b) wyłącza **wartość bilansową** inwestycji jednostki dominującej w każdej z jednostek zależnych oraz tej części kapitału własnego każdej z jednostek zależnych, która odpowiada udziałowi jednostki dominującej.
 - (c) wycenia i prezentuje **udziały niedające kontroli** w wyniku netto skonsolidowanych jednostek zależnych za **okres sprawozdawczy** oddzielnie od kapitału własnego jednostki dominującej oraz
 - (d) wycenia i prezentuje udziały niedające kontroli w aktywach netto skonsolidowanych jednostek zależnych oddzielnie od udziałów, jakie w aktywach netto posiadają udziałowcy jednostki dominującej. Udziały netto niedające kontroli w aktywach netto obejmują:
 - (i) wartość udziałów niedających kontroli z dnia pierwotnego połączenia przedsięwzięć, którą obliczono zgodnie z wymogami Rozdziału 19 *Połączenia przedsięwzięć i wartość firmy* oraz
 - (ii) zmiany w kapitale własnym przypadające na udziały niedające kontroli, począwszy od dnia połączenia.
- 9.14. Proporcje podziału wyniku oraz zmian w kapitale własnym przypisanych właścicielom jednostki dominującej oraz udziałom niedającym kontroli ustala się na podstawie ich aktualnego udziału w jednostce nie odzwierciedlając możliwości realizacji lub zamiany opcji lub instrumentów zamiennych.

Salda i transakcje wewnątrzgrupowe

- 9.15. Salda rozliczeń między jednostkami grupy kapitałowej oraz transakcje, w tym dochody, koszty i dywidendy, wyłącza się w całości. Wyniki z tytułu transakcji zawieranych wewnątrz grupy kapitałowej, które są ujęte w wartości bilansowej aktywów takich, jak zapasy i rzeczowe aktywa trwałe, wyłącza się w całości.

Straty z tytułu transakcji wewnątrz grupy mogą oznaczać utratę wartości, która wymaga **ujęcia** w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych (zob. Rozdział 27 *Utrata wartości aktywów*). **Różnice przejściowe** wynikające z wyłączenia wyników z tytułu transakcji wewnątrz grupy kapitałowej ujmuje się zgodnie z wymogami Rozdziału 29 *Podatek dochodowy*.

Ten sam dzień sprawozdawczy

- 9.16. Sprawozdania finansowe jednostki dominującej oraz jej jednostek zależnych wykorzystane do sporządzenia skonsolidowanych sprawozdań finansowych, sporządza się na ten sam **dzień sprawozdawczy**, chyba że jest to **niewykonalne w praktyce**.

Jednolite zasady (polityka) rachunkowości

- 9.17. Skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządza się stosując jednolite **zasady (politykę) rachunkowości** w odniesieniu do podobnych transakcji oraz innych zdarzeń i warunków następujących w zbliżonych okolicznościach. Jeżeli członek grupy kapitałowej stosuje zasady rachunkowości odmienne od zasad przyjętych w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych do podobnych transakcji i zdarzeń następujących w zbliżonych okolicznościach, to jego sprawozdania finansowe koryguje się odpowiednio w trakcie sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Przejęcie i zbycie jednostek zależnych

- 9.18. Dochody i koszty jednostki zależnej wlicza się do skonsolidowanych sprawozdań finansowych począwszy od daty jej przejęcia. Dochody i koszty jednostki zależnej wlicza się do skonsolidowanych sprawozdań finansowych do dnia, w którym jednostka dominująca przestaje sprawować kontrolę nad jednostką zależną. Różnice pomiędzy wpływami ze zbycia jednostki zależnej a jej wartością bilansową na dzień zbycia, wyłączając skumulowaną wartość dodatnich lub ujemnych różnic kursowych dotyczących danej zagranicznej jednostki zależnej, ujętych w kapitale własnym zgodnie z wymogami Rozdziału 30 *Transakcje w walutach obcych*, ujmuje się w skonsolidowanych sprawozdaniach z całkowitych dochodów (lub w sprawozdaniu z dochodów, jeżeli jest prezentowane) jako zysk lub stratę ze zbycia jednostki zależnej.
- 9.19. Jeżeli jednostka przestaje być jednostką zależną, ale inwestor (wcześniej będący jednostką dominującą) nadal posiada inwestycję w jednostce uprzednio zależnej, inwestycję tę wykazuje się jako składnik **aktywów finansowych** zgodnie z wymogami Rozdziału 11 *Podstawowe instrumenty finansowe* lub Rozdziałem 12 *Pozostałe zagadnienia dotyczące instrumentów finansowych* począwszy od dnia, kiedy jednostka przestaje być jednostką zależną, pod warunkiem, że nie staje się **jednostką stowarzyszoną** (w którym to przypadku stosuje się Rozdział 14 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych*) lub **jednostką wspólnie kontrolowaną** (w którym to przypadku stosuje się Rozdział 15 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*). Wartość bilansową inwestycji w dniu, w którym jednostka przestaje być jednostką zależną, traktuje się jako cenę nabycia inwestycji w momencie jej początkowej wyceny jako składnika aktywów finansowych.

Udziały niedające kontroli w jednostkach zależnych

- 9.20. Jednostka prezentuje w skonsolidowanych sprawozdaniach z sytuacji finansowej udziały niedające kontroli w ramach kapitału własnego, oddzielnie od kapitału własnego przypadającego właścicielom jednostki dominującej zgodnie z wymogami paragrafu 4.2(q).
- 9.21. Jednostka wykazuje w sprawozdaniu z całkowitych dochodów udziały niedające kontroli oddzielnie w wyniku grupy, zgodnie z wymogami paragrafu 5.6 (lub w sprawozdaniu z dochodów, jeżeli jest prezentowane zgodnie z wymogami paragrafu 5.7).
- 9.22. Wynik oraz każdy składnik pozostałych całkowitych dochodów przypisuje się do właścicieli jednostki dominującej oraz udziałów niedających kontroli. Sumę całkowitych dochodów przypisuje się do właścicieli jednostki dominującej oraz udziałów niedających kontroli także wtedy, gdy w rezultacie udziały niedające kontroli przybierają wartość ujemną.

Ujawnianie informacji w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych

- 9.23. W skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych ujawnia się następujące informacje:
- (a) fakt, że sporządzone sprawozdania są skonsolidowanymi sprawozdaniami finansowymi,
 - (b) podstawę stwierdzenia, że jest sprawowana kontrola, w przypadku gdy jednostka dominująca nie posiada bezpośrednio lub pośrednio przez swoje jednostki zależne więcej niż połowy praw głosu,
 - (c) jakąkolwiek różnicę między dniem sprawozdawczym sprawozdań finansowych jednostki dominującej i sprawozdań finansowych jej jednostek zależnych wykorzystanych do sporządzenia skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
 - (d) charakter i zakres wszelkich znaczących ograniczeń (wynikających na przykład z umów kredytowych lub wymogów prawnych) dotyczących zdolności jednostek zależnych do przekazywania funduszy jednostce dominującej, w postaci dywidend w środkach pieniężnych lub do spłaty kredytów.

Jednostkowe sprawozdania finansowe

Prezentacja jednostkowych sprawozdań finansowych

- 9.24. Paragraf 9.2 wymaga od jednostki dominującej prezentowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Niniejszy standard nie wymaga prezentowania **jednostkowych sprawozdań finansowych** przez jednostkę dominującą lub poszczególne jednostki zależne.

- 9.25. Sprawozdania finansowe jednostki nieposiadającej jednostki zależnej nie są jednostkowymi sprawozdaniami finansowymi. Dlatego jednostka nie będąca jednostką dominującą, ale **inwestorem** jednostki stowarzyszonej lub udziałowcem **wspólnego przedsięwzięcia** prezentuje swoje sprawozdania finansowe odpowiednio zgodnie z Rozdziałem 14 lub Rozdziałem 15. Może także zdecydować się na prezentowanie jednostkowych sprawozdań finansowych.

Wybór zasad (polityki) rachunkowości

- 9.26. Jeżeli jednostka dominująca, inwestor jednostki stowarzyszonej lub wspólnik przedsięwzięcia sporządza swoje jednostkowe sprawozdania finansowe i określa je jako zgodne z *MSSF dla MŚP*, to sprawozdania te powinny być zgodne ze wszystkimi wymogami niniejszego standardu. Jednostka powinna przyjąć zasadę (politykę) wykazywania każdej inwestycji w jednostkach zależnych, jednostkach stowarzyszonych i jednostkach współkontrolowanych w:

- (a) cenie nabycia pomniejszonej o utratę wartości, lub
- (b) w **wartości godziwej** ujmując zmiany wartości godziwej w wyniku.

Jednostka stosuje jednolite zasady (politykę) wykazywania wszystkich inwestycji danej kategorii (jednostki zależne, stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia), ale może wybrać różne sposoby ujęcia dla różnych kategorii.

Ujawnianie informacji w jednostkowych sprawozdaniach finansowych

- 9.27. W przypadku, gdy jednostka dominująca, inwestor jednostki stowarzyszonej lub wspólnik przedsięwzięcia sporządza jednostkowe sprawozdania finansowe, to ujawnia w takich sprawozdaniach finansowych następujące informacje:

- (a) fakt, że sporządzone sprawozdania finansowe są jednostkowymi sprawozdaniami finansowymi oraz
- (b) opis stosowanej metody ujmowania inwestycji w jednostkach zależnych, stowarzyszonych i współkontrolowanych

oraz identyfikuje skonsolidowane sprawozdania finansowe lub inne główne sprawozdania, których one dotyczą.

Łączne sprawozdania finansowe

- 9.28. **Łączne sprawozdania finansowe** są zestawem sprawozdań finansowych dwóch lub większej liczby jednostek kontrolowanych przez jednego inwestora. Niniejszy standard nie wymaga sporządzania łącznych sprawozdań finansowych.

- 9.29. Jeżeli inwestor sporządza łączne sprawozdania finansowe i określa je jako zgodne z *MSSF dla MŚP*, to sprawozdania te powinny być zgodne z wszystkimi wymogami niniejszego standardu. Salda rozliczeń i transakcje między jednostkami zależnymi włącza się, zyski i straty z tytułu transakcji zawieranych między jednostkami, które są ujęte w wartości bilansowej takich aktywów, jak zapasy i rzeczowe aktywa trwałe, wyłącza się. Sprawozdania finansowe jednostek objętych łącznymi

sprawozdaniami finansowymi sporządza się na ten sam dzień sprawozdawczy, chyba że jest to niewykonalne, oraz stosuje się jednakowe zasady (politykę) rachunkowości do podobnych transakcji i innych zdarzeń zachodzących w podobnych okolicznościach.

Ujawnienia informacji w łącznych sprawozdaniach finansowych

- 9.30. W łącznych sprawozdaniach finansowych ujawnia się następujące informacje:
- (a) fakt, że sporządzone sprawozdania są łącznymi sprawozdaniami finansowymi,
 - (b) powód, dla którego łączne sprawozdania finansowe zostały sporządzone,
 - (c) podstawę pozwalającą ustalić, jakie jednostki są objęte łącznymi sprawozdaniami finansowymi,
 - (d) zasady sporządzania łącznych sprawozdań finansowych,
 - (e) ujawnienia dotyczące **podmiotów powiązanych** wymagane przez Rozdział 33 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*.

Rozdział 10

Zasady (polityka) rachunkowości, wartości szacunkowe i błędy

Zakres

- 10.1. Niniejszy rozdział przedstawia wytyczne dotyczące wyboru i stosowania **zasad (polityki) rachunkowości** przy sporządzaniu **sprawozdań finansowych**. Dotyczy także zmian **wartości szacunkowych** i korygowania błędów, jakie miały miejsce w sprawozdaniach finansowych za poprzednie okresy.

Wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości

- 10.2. Zasady (polityka) rachunkowości są to konkretne zasady, podstawy, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych.
- 10.3. Jeżeli niniejszy standard odnosi się w sposób szczegółowy do transakcji, innych zdarzeń bądź warunków, jednostka stosuje niniejszy standard. Nie mniej jednak jednostka nie musi stosować wymogu zawartego w niniejszym standardzie, jeżeli skutek jego zastosowania jest **nieistotny**.
- 10.4. Jeżeli niniejszy standard nie odnosi się w sposób bezpośredni do 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 podejmowania decyzji gospodarczych, oraz
 - (b) **wiarygodne**, czyli takie, dzięki którym sprawozdania finansowe:
 - (i) wiernie przedstawiają **sytuację finansową, wynik działalności** oraz **przepływy pieniężne** jednostki,
 - (ii) odzwierciedlają ekonomiczną treść transakcji, innych zdarzeń i warunków a nie tylko formę prawną,
 - (iii) są obiektywne, czyli bezstronne,
 - (iv) są zgodne z zasadą ostrożnej wyceny oraz
 - (v) są kompletne we wszystkich istotnych aspektach.
- 10.5. Przy kierowaniu się osądem, o którym mówi paragraf 10.4, kierownictwo jednostki zachowując poniżej ustaloną kolejność uwzględnia następujące źródła:
- (a) wymogi i wytyczne zawarte w niniejszym MSSF dotyczące podobnych i powiązanych zagadnień oraz
 - (b) definicje, kryteria **ujmowania** i założenia **wyceny** aktywów, zobowiązań, dochodów i kosztów oraz główne zasady określone w Rozdziale 2 *Założenia i najważniejsze zasady*.

- 10.6. Przy kierowaniu się osądem, o którym mówi paragraf 10.4 kierownictwo jednostki może również uwzględnić wymogi i wytyczne zawarte w **pełnych MSSF** dotyczących podobnych i powiązanych zagadnień.

Spójność stosowanych zasad (polityki) rachunkowości

- 10.7. Jednostka wybiera i stosuje przyjęte zasady (politykę) rachunkowości spójnie w odniesieniu do tego samego rodzaju transakcji, innych zdarzeń i warunków, chyba że niniejszy standard wymaga lub zezwala na wyodrębnienie węższych kategorii, wobec których może być odpowiednie stosowanie różnych zasad. Jeżeli niniejszy standard wymaga lub zezwala na wyodrębnienie węższych kategorii, wybiera się najodpowiedniejsze zasady (politykę) rachunkowości dla każdej z nich i konsekwentnie je stosuje.

Zmiany zasad (polityki) rachunkowości

- 10.8. Jednostka zmienia stosowane zasady (politykę) rachunkowości tylko wówczas, gdy zmiana:
- (a) jest wymagana na skutek zmiany niniejszego standardu lub
 - (b) doprowadzi do tego, iż zawarte w sprawozdaniach finansowych informacje o wpływie transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową, finansowy wynik działalności czy też przepływy pieniężne jednostki, będą bardziej przydatne i wiarygodne.
- 10.9. Jako zmiany zasad (polityki) rachunkowości nie traktuje się:
- (a) zastosowania zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do transakcji, innych zdarzeń lub warunków, które różnią się w swej treści od poprzednio występujących oraz
 - (b) zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do transakcji, innych zdarzeń lub warunków, które nie występowały wcześniej lub były nieistotne,
 - (c) przyjęcia za podstawę wyceny kosztu w przypadku, gdy wiarygodna wycena danego składnika aktywów w wartości godziwej nie jest dalej możliwa (lub na odwrót), a niniejszy standard wymagałby lub zezwalałaby na jego wycenę w wartości godziwej.
- 10.10. Jeżeli niniejszy standard zezwala na wybór zasady (polityki) rachunkowości (w tym zasad wyceny) dotyczącej określonej transakcji, zdarzenia lub warunku i jednostka dokona zmiany wcześniejszego wyboru, stanowi to zmianę zasad (polityki) rachunkowości.

Wprowadzenie zmian zasad (polityki) rachunkowości

- 10.11. Jednostka rozlicza zmianę zasad (polityki) w następujący sposób:
- (a) zmianę zasad (polityki) rachunkowości, która wynika ze zmiany wymogów niniejszego standardu – zgodnie z określonymi przepisami przejściowymi, zawartymi w zmianach standardu, jeżeli je wydano,

MSSF dla MŚP

- (b) jeżeli jednostka zdecydowała się na stosowanie wymogów MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* zamiast Rozdziału 11 *Podstawowe instrumenty finansowe*, na co zezwala paragraf 11.2 a wymogi MSR 39 ulegną zmianie jednostka rozlicza zmianę zasad (polityki) rachunkowości zgodnie z przepisami przejściowymi, określonymi w zmienionym MSR 39, jeżeli je wydano oraz
- (c) wszystkie inne zmiany zasad (polityki) rachunkowości jednostka rozlicza **retrospektywnie** (zob. paragraf 10.12).

Podejście retrospektywne

- 10.12. Jeżeli zgodnie z paragrafem 10.11 zmianę zasad (polityki) rachunkowości ujmuje się retrospektywnie, jednostka stosuje nowe zasady (politykę) rachunkowości do informacji porównawczych za okresy poprzednie, cofając się tak daleko jak to możliwe i czyniąc to w taki sposób, jak gdyby nowe zasady (polityka) rachunkowości miały zastosowanie od zawsze. Jeżeli jest **niewykonalne w praktyce** określenie wpływu zmiany zasad (polityki) rachunkowości za dany okres na informacje porównawcze zaprezentowane za jeden lub kilka wcześniejszych okresów, jednostka stosuje nowe zasady (politykę) rachunkowości do wartości bilansowych aktywów i zobowiązań na początek najwcześniejszego z możliwych okresów, w przypadku którego retrospektywne zastosowanie zasad jest wykonalne w praktyce, którym może być bieżący okres sprawozdawczy, i dokonuje w tym okresie odnośnych korekt bilansu otwarcia odpowiedniej pozycji kapitału własnego, której ta zmiana dotyczy.

Ujawnianie zmiany zasad (polityki) rachunkowości

- 10.13. Jeżeli zmiana niniejszego standardu ma wpływ na bieżący okres lub którykolwiek z prezentowanych wcześniejszych okresów albo może mieć istotny wpływ na późniejsze okresy, jednostka ujawnia następujące informacje:
- (a) charakter zmiany zasad (polityki) rachunkowości,
 - (b) kwotę korekty dotyczącą bieżącego okresu i każdego prezentowanego w sprawozdaniu okresu poprzedniego, jeśli niewykonalne w praktyce jest jej ustalenie, w odniesieniu do każdej pozycji sprawozdania, na którą wpływa,
 - (c) kwotę korekty dotyczącą okresów wcześniejszych niż okresy prezentowane, jeśli jest to wykonalne w praktyce,
 - (d) wyjaśnienie – jeżeli nie jest wykonalne w praktyce określenie kwot, które należy ujawnić zgodnie z punktami (b) lub (c).

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

- 10.14. Jeżeli dobrowolna zmiana zasad (polityki) rachunkowości ma istotny wpływ na bieżący okres lub któryś z wcześniejszych prezentowanych okresów, jednostka ujawnia następujące informacje:

MSSF dla MŚP

- (a) charakter zmiany zasad (polityki) rachunkowości,
- (b) powody dla których zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości przyczyni się do przekazywania bardziej wiarygodnych i przydatnych informacji,
- (c) w zakresie w jakim jest to wykonalne w praktyce, osobno kwotę korekty każdej pozycji sprawozdania finansowego, którego dotyczy zmiana:
 - (i) za bieżący okres,
 - (ii) za każdy wcześniejszy zaprezentowany okres oraz
 - (iii) łączną kwotę korekt dotyczących okresów wcześniejszych od okresów zaprezentowanych,
- (d) wyjaśnienie, jeżeli nie jest wykonalne w praktyce określenie kwot, które należy ujawnić zgodnie z punktem (c).

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

Zmiany wartości szacunkowych

- 10.15. Zmiana wartości szacunkowych stanowi korektę wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązania, bądź okresowego zużycia składnika aktywów, będąca wynikiem bieżącej oceny ich obecnego stanu oraz oczekiwanych korzyści i obowiązków związanych z tymi aktywami lub zobowiązaniami. Zmiany wartości szacunkowych są rezultatem nowych informacji bądź wydarzeń i dlatego nie stanowią korekty błędów. W przypadku trudności w odróżnieniu zmiany zasad (polityki) rachunkowości od zmiany wartości szacunkowej, zmianę traktuje się jako zmianę wartości szacunkowej.
- 10.16. Skutki zmiany wartości szacunkowej, inne od tych, do których stosuje się paragraf 10.17, jednostka ujawnia **prospektywnie** poprzez ujęcie ich w wyniku:
 - (a) okresu, w którym nastąpiła zmiana, jeśli zmiana ta dotyczy tylko tego okresu, lub
 - (b) okresu, w którym nastąpiła zmiana i okresów przyszłych – jeśli zmiana ta dotyczy wszystkich tych okresów.
- 10.17. W stopniu w jakim zmiana wartości szacunkowych ma wpływ na wartość aktywów, zobowiązań lub pozycji kapitału własnego, jednostka ujmuje ją, korygując wartość bilansową odpowiednich aktywów, zobowiązań lub pozycji kapitału własnego w okresie, w którym dokonano zmiany.

Ujawnianie informacji na temat zmiany wartości szacunkowych

- 10.18. Jednostka ujawnia rodzaj każdej zmiany wartości szacunkowej oraz wpływ tej zmiany na aktywa, zobowiązania, dochody i koszty bieżącego okresu. Jeżeli oszacowanie wpływu tej zmiany na jeden lub kilka przyszłych okresów jest wykonalne w praktyce, jednostka ujawnia te szacunki.

Korekty dotyczące błędów poprzednich okresów

- 10.19. Za **błędy** poprzednich okresów uważa się pominięcia lub zniekształcenia sprawozdań finansowych jednostki za okres poprzedni bądź też kilka wcześniejszych okresów. Są one spowodowane nieuwzględnieniem lub błędnym uwzględnieniem wiarygodnych informacji:
- (a) które były dostępne w momencie zatwierdzania sprawozdań finansowych sporządzonych za te okresy oraz
 - (b) co do których można by zasadnie oczekiwać, że zostaną otrzymane i uwzględnione przy sporządzaniu i prezentacji tych sprawozdań finansowych.
- 10.20. Błędy tego typu wynikają z pomyłek arytmetycznych, z niewłaściwego zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, niedopatrzeń, mylnej interpretacji zdarzeń bądź oszustwa.
- 10.21. W zakresie w jakim jest to możliwe, jednostka koryguje istotne błędy poprzednich okresów **retrospektywnie**, w pierwszych po ich wykryciu zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych do udostępnienia:
- (a) przekształcając dane porównawcze dotyczące prezentowanego (-ych) poprzedniego (-ych) okresu (-ów), w którym (-ych) popełniono błąd, lub
 - (b) przekształcając bilans otwarcia aktywów, zobowiązań i kapitału własnego najwcześniejszego z prezentowanych okresów, jeśli błąd został popełniony we wcześniejszych okresach od prezentowanych.
- 10.22. Jeśli ustalenie kwoty korekty dotyczącej konkretnego jednego lub kilku okresów jest niewykonalne, jednostka przekształca bilans otwarcia aktywów, zobowiązań i kapitału własnego najwcześniejszego z możliwych okresów sprawozdawczych, w przypadku których retrospektywne przekształcenie jest wykonalne w praktyce (może to być bieżący okres sprawozdawczy).

Ujawnianie informacji dotyczących błędów poprzednich okresów

- 10.23. Jednostka ujawnia następujące informacje dotyczące błędów poprzednich okresów:
- (a) rodzaj popełnionego w poprzednich okresach błędu,
 - (b) kwotę korekty dotyczącej każdego wcześniejszego prezentowanego okresu w zakresie w jakim jest to wykonalne w praktyce, w odniesieniu do każdej pozycji sprawozdania finansowego, na którą wpłynął błąd.
 - (c) kwotę korekty dotyczącej bilansu otwarcia najwcześniejszego z prezentowanych okresów w zakresie, w jakim jest to wykonalne w praktyce,
 - (d) wyjaśnienie, jeżeli nie jest wykonalne w praktyce określenie kwot, które należy ujawnić zgodnie z punktami (b) lub (c).

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

Rozdział 11

Podstawowe instrumenty finansowe

Zakres rozdziałów 11 i 12

- 11.1. Rozdziały 11 *Podstawowe instrumenty finansowe* oraz 12 *Pozostałe zagadnienia dotyczące instrumentów finansowych* dotyczą ujmowania, zaprzestania ujmowania, wyceny i ujawniania informacji o **instrumentach finansowych (aktywach finansowych i zobowiązaniach finansowych)**. Rozdział 11 stosuje się do podstawowych instrumentów finansowych i ma zastosowanie we wszystkich jednostkach. Rozdział 12 stosuje się do pozostałych, bardziej złożonych instrumentów finansowych i transakcji. Rozdział 12 nie ma zastosowania, jeżeli jednostka zawiera jedynie transakcje będące podstawowymi instrumentami finansowymi. Jednakże jednostki posiadające tylko podstawowe instrumenty finansowe analizują zakres Rozdziału 12 w celu upewnienia się, że postanowienia w nim zawarte ich nie dotyczą.

Wybór zasad (polityki) rachunkowości

- 11.2. Jednostka wybiera do ujmowania wszystkich swoich instrumentów finansowych następujące postanowienia:
- (a) postanowienia Rozdziałów 11 i 12 w całości lub
 - (b) postanowienia dotyczące ujmowania i wyceny zawarte w MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* oraz wymogi dotyczące ujawnień informacji zawarte w Rozdziałach 11 i 12.

Wybór przez jednostkę opcji (a) lub (b) stanowi wybór zasad (polityki) rachunkowości. Paragrafy 10.8–10.14 zawierają wymogi umożliwiające ustalenie, kiedy zmiana zasad (polityki) rachunkowości ma miejsce, jak zmianę taką rozliczać oraz jakie informacje należy ujawnić w przypadku takiej zmiany.

Wprowadzenie

- 11.3. Instrument finansowy jest to kontrakt, który skutkuje powstaniem składnika aktywów finansowych u jednej jednostki i zobowiązania finansowego lub instrumentu kapitałowego u drugiej jednostki.
- 11.4. Rozdział 11 wymaga stosowania metody zamortyzowanego kosztu w odniesieniu do wszystkich podstawowych instrumentów finansowych z wyjątkiem inwestycji w niewymienialne i bez opcji sprzedaży akcje uprzywilejowane oraz zwykłe akcje bez opcji sprzedaży **znajdujące się w publicznym obrocie** lub których wartość godziwą można ustalić w inny wiarygodny sposób.
- 11.5. Podstawowymi instrumentami finansowymi wchodzącymi w zakres Rozdziału 11 są instrumenty spełniające warunki określone w paragrafie 11.8. Przykładami instrumentów finansowych zazwyczaj spełniającymi te warunki są:
- (a) środki pieniężne,
 - (b) depozyty płatne na żądanie i lokaty terminowe, jeżeli jednostka jest deponentem np. rachunków bankowych,

MSSF dla MŚP

- (c) posiadane papiery komercyjne i weksle handlowe,
 - (d) rozrachunki, rozrachunki wekslowe, pożyczki oraz kredyty udzielone i wymagające zapłaty,
 - (e) obligacje i podobne instrumenty (papiery) dłużne,
 - (f) inwestycje w niewymienialne akcje uprzywilejowane oraz akcje zwykłe i uprzywilejowane bez opcji sprzedaży,
 - (g) zobowiązania do otrzymania pożyczki lub kredytu, gdy zobowiązanie to nie może być rozliczone netto w środkach pieniężnych.
- 11.6. Przykładami instrumentów finansowych, które zazwyczaj nie spełniają warunków określonych w paragrafie 11.8 i dlatego wchodzą w zakres Rozdziału 12 są:
- (a) papiery wartościowe zabezpieczone na aktywach, takie jak zobowiązania zabezpieczone hipotecznie, umowy odkupu oraz sekurytyzacja pakietów należności,
 - (b) opcje, prawa, warranty, kontrakty terminowe, kontrakty forward i swapy na stopy procentowe, które mogą być rozliczane środkami pieniężnymi lub poprzez zamianę na inny instrument finansowy,
 - (c) instrumenty finansowe, które kwalifikują się i są wyznaczone jako instrumenty zabezpieczające zgodnie z wymogami Rozdziału 12,
 - (d) zobowiązania do udzielenia pożyczki innej jednostce,
 - (e) zobowiązania do otrzymania pożyczki lub kredytu, gdy zobowiązanie to może być rozliczone netto w środkach pieniężnych.

Zakres Rozdziału 11

- 11.7. Rozdział 11 stosuje się do wszystkich instrumentów finansowych spełniających wymagania paragrafu 11.8 z wyjątkiem:
- (a) udziałów w **jednostkach zależnych, jednostkach stowarzyszonych** oraz **wspólnych przedsięwzięciach**, które rozliczane są zgodnie z wymogami Rozdziału 9 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*, Rozdziałem 14 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* lub Rozdziałem 15 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*,
 - (b) instrumentów finansowych spełniających definicję kapitału własnego jednostki (zob. Rozdział 22 *Zobowiązania i kapitał własny* oraz Rozdział 26 *Płatności na bazie akcji*),
 - (c) leasingu, do którego stosuje się Rozdział 20 *Leasing*. Jednak wymogi dotyczące zaprzestania ujmowania ujęte w paragrafach 11.33–11.38 stosuje się do zaprzestania ujmowania należności z tytułu leasingu ujmowanych przez leasingodawcę oraz zobowiązań z tytułu leasingu ujmowanych przez leasingobiorcę. Rozdział 12 może mieć zastosowanie do leasingu opisanego w paragrafie 12.3 (f),
 - (d) praw i obowiązków pracodawców wynikających z programów świadczeń pracowniczych, do których ma zastosowanie Rozdział 28 *Świadczenia pracownicze*.

Podstawowe instrumenty finansowe

- 11.8. Jednostka ujmuje następujące instrumenty finansowe jako podstawowe instrumenty finansowe zgodnie z wymogami Rozdziału 11:
- (a) środki pieniężne,
 - (b) instrumenty dłużne (takie jak rozrachunki, rozrachunki wekslowe, pożyczki oraz kredyty udzielone lub wymagające zapłaty),
 - (c) zobowiązanie do uzyskania pożyczki lub kredytu, które:
 - (i) nie może być rozliczone środkami pieniężnymi netto oraz
 - (ii) gdy zobowiązanie jest wykonane i oczekuje się spełnienia warunków określonych w paragrafie 11.9,
 - (d) inwestycja w niewymienialne akcje uprzywilejowane oraz akcje zwykłe i uprzywilejowane bez opcji sprzedaży.
- 11.9. Instrument dłużny spełniający wszystkie wymienione poniżej warunki w punktach (a)–(d) ujmuje się zgodnie z wymogami Rozdziału 11:
- (a) zwroty na rzecz posiadacza instrumentu posiadają:
 - (i) stałą kwotę,
 - (ii) stałą stopę zwrotu przez okres trwania instrumentu,
 - (iii) zmienną stopę zwrotu przez okres trwania instrumentu równą jednej ogłaszanej lub dostępnej stopie procentowej (np. LIBOR) lub
 - (iv) pewną kombinację stałych i zmiennych stóp procentowych (jak np. LIBOR plus 200 punktów bazowych) pod warunkiem, że zarówno stałe i zmienne stopy procentowe są dodatnie (np. swap o dodatniej stałej stopie procentowej oraz ujemnej zmiennej stopie procentowej nie spełnia tego kryterium). W przypadku stałych i zmiennych stóp procentowych zwrotu, odsetki oblicza się jako iloczyn stopy procentowej za dany okres oraz kwoty nierozliczonego w tym okresie kapitału.
 - (b) Nie istnieje żaden warunek umowy skutkujący tym, że posiadacz instrumentu traciłby kwotę kapitału lub jakiegokolwiek odsetki dające się przypisać do okresu bieżącego oraz do wcześniejszych okresów. Fakt, iż instrument dłużny jest podporządkowany innemu instrumentowi dłużnemu nie stanowi przykładu takiego warunku umownego.
 - (c) Warunki umowy zezwalające wystawcy (dłużnikowi) na wcześniejszą spłatę instrumentu dłużnego lub zezwalające posiadaczowi (wierzycielowi) na jego zwrot wystawcy przed terminem zapadalności nie są uzależnione od przyszłych zdarzeń.
 - (d) Nie występują żadne warunkowe zobowiązania do zwrotu lub spłaty z wyjątkiem zmiennych stóp, o których mowa w punkcie (a) oraz wcześniejszych spłat, o których mowa w punkcie (c).

MSSF dla MŚP

- 11.10. Przykładami instrumentów finansowych, które zazwyczaj spełniają wymogi paragrafu 11.9 są:
- (a) rozrachunki handlowe, rozrachunki wekslowe, kredyty w banku lub pożyczki zaciągnięte u innych podmiotów,
 - (b) rozrachunki płatne w walutach obcych. Jednakże każdą zmianę w wartości rozrachunków wynikającą ze zmiany kursu walut obcych ujmuje się w wyniku zgodnie z wymogami paragrafu 30.10,
 - (c) płatne na żądanie pożyczki od i na rzecz jednostek zależnych lub stowarzyszonych,
 - (d) instrumenty dłużne, które stałyby się niezwłocznie wymagalne, gdyby emitent nie wywiązał się ze spłat odsetek lub kapitału (takie zastrzeżenie nie narusza warunków przedstawionych w paragrafie 11.9).
- 11.11. Przykładami instrumentów finansowych, które nie spełniają wymogów paragrafu 11.9 (i dlatego wchodzą w zakres Rozdziału 12) są:
- (a) inwestycje w instrumenty kapitałowe innych jednostek, nie będące inwestycją w niewymienialne akcje uprzywilejowane oraz nie posiadające opcji sprzedaży akcje zwykłe i uprzywilejowane (zob. paragraf 11.8(d)),
 - (b) swapy stóp procentowych w wyniku których powstają dodatnie lub ujemne przepływy pieniężne lub przyszłe zobowiązanie zakupu dóbr lub instrumentu finansowego, który można uregulować środkami pieniężnymi i który w momencie rozliczenia mógłby spowodować dodatnie lub ujemne przepływy pieniężne, gdyż tego rodzaju swapy lub forwardy nie spełniają warunków określonych w paragrafie 11.9 (a),
 - (c) opcje lub kontrakty typu forward, ponieważ zwroty na rzecz posiadacza instrumentu nie stanowią stałych kwot i warunek określony w paragrafie 11.9(a) nie jest spełniony,
 - (d) inwestycje w zamienne instrumenty dłużne, ponieważ zwrot na rzecz posiadacza może zmieniać się wraz ze zmianą cen akcji zwykłych emitenta, a nie tylko wraz ze zmianą rynkowych stóp procentowych,
 - (e) należności z tytułu pożyczek od strony trzeciej, która daje stronie trzeciej prawo lub obowiązek wcześniejszej spłaty w przypadku zmiany obowiązujących wymagań podatkowych lub księgowych, ponieważ taka pożyczka nie spełnia warunku zawartego w paragrafie 11.9 (c).

Początkowe ujęcie aktywów i zobowiązań finansowych

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

Początkowa wycena

- 11.13. W momencie początkowego ujęcia składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego jednostka wycenia go w cenie transakcyjnej (uwzględniając koszty transakcji z wyjątkiem początkowej wyceny aktywów lub zobowiązań finansowych wycenianych w wartości godziwej z odniesieniem różnicy z wyceny na wynik), chyba że zgodnie z umową stanowi on w istocie transakcję finansową (umowa ma w konsekwencji charakter transakcji finansowej). Transakcja finansowa może mieć miejsce przy sprzedaży dóbr lub świadczeniu usług, jeżeli na przykład płatność za nie została odroczone na okres wykraczający poza okres przyjęty w zwykłych stosunkach gospodarczych lub jest finansowana według oprocentowania niebędącego rynkową stopą procentową. Jeżeli umowa ma charakter transakcji finansowej, jednostka wycenia składnik aktywów lub zobowiązania finansowego w bieżącej wartości przyszłych płatności zdyskontowanych za pomocą rynkowej stopy procentowej stosowanej w przypadku podobnych instrumentów dłużnych.

Przykłady – aktywa finansowe

1. Należność z tytułu długoterminowej pożyczki udzielonej innej jednostce ujmuje się w bieżącej wartości środków pieniężnych należnych od tej jednostki (obejmującej wypłacane odsetki i spłaty kapitału).
2. Należności z tytułu dóbr sprzedanych odbiorcy kredytowane krótkoterminowo ujmuje się w niezdykontowanej kwocie środków należnych od tej jednostki, którą zwykle jest wartość zafakturowana.
3. Należność z tytułu pozycji sprzedanej odbiorcy z dwuletnim odroczeniem płatności ujmuje się w bieżącej cenie sprzedaży gotówkowej tej pozycji. Jeżeli bieżąca cena sprzedaży gotówkowej tej pozycji nie jest znana, można ją ustalić jako wartość bieżącą należności gotówkowej zdyskontowaną przy zastosowaniu stopy procentowej (stóp procentowych) dominującej dla podobnej należności.
4. W przypadku gotówkowego zakupu akcji zwykłych innej jednostki, inwestycję ujmuje się w kwocie środków pieniężnych zapłaconych za nabycie akcji.

Przykłady – zobowiązania finansowe

1. Zobowiązanie z tytułu kredytu zaciągniętego w banku ujmuje się początkowo w wartości bieżącej środków pieniężnych przypadających do zapłaty (np. obejmujące wypłacane odsetki i spłaty kapitału).
2. Zobowiązanie z tytułu zakupu u dostawcy kredytowane krótkoterminowo ujmuje się w niezdykontowanej kwocie środków należnych dostawcy, którą zwykle jest wartość zafakturowana

Wycena po początkowym ujęciu

- 11.14. Na koniec każdego **okresu sprawozdawczego** jednostka wycenia instrumenty finansowe w następujący sposób, bez pomniejszania o jakiegokolwiek koszty transakcji ponoszone w momencie sprzedaży lub innej formie zbycia:
- (a) Instrumenty dłużne spełniające warunki określone w paragrafie 11.8(b) wycenia się w **zamortyzowanym koszcie** z zastosowaniem **metody efektywnej stopy procentowej**. Paragrafy 11.15–11.20 zawierają wytyczne dotyczące ustalania amortyzowanego kosztu przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej. Instrumenty dłużne zaklasyfikowane jako aktywa krótkoterminowe (obrotowe) lub zobowiązania krótkoterminowe wycenia się w niezdykontowanej wartości środków pieniężnych lub innej oczekiwanej wartości wynagrodzenia, która będzie zapłacona lub otrzymana (tj. po pomniejszeniu o utratę wartości – zob. paragrafy 11.21–11.26), chyba że umowa ma w konsekwencji charakter transakcji finansowej (zob. paragraf 11.13). Jeżeli umowa ma charakter transakcji finansowej, jednostka wycenia instrument dłużny w bieżącej wartości przyszłych zdyskontowanych płatności za pomocą rynkowej stopy procentowej stosowanej do podobnych instrumentów dłużnych.
 - (b) Zobowiązanie do otrzymania pożyczki spełniającej warunki określone w paragrafie 11.8(c) wycenia się w cenie nabycia (która niekiedy równa się zero) pomniejszonej o utratę wartości.
 - (c) Inwestycje w niewymienialne akcje uprzywilejowane i w zwykłe lub uprzywilejowane akcje bez opcji sprzedaży spełniające warunki zawarte w paragrafie 11.8(d) wycenia się następująco (paragrafy 11.27–11.33 zawierają wytyczne dotyczące wartości godziwej):
 - (i) jeżeli akcje znajdują się obrotie publicznym lub ich wartość godziwą można wiarygodnie ustalić w inny sposób – inwestycję wycenia się w wartości godziwej a zmiany wartości godziwej ujmuje się w wyniku,
 - (ii) wszystkie pozostałe inwestycje tego rodzaju wycenia się w cenie nabycia pomniejszonej o utratę wartości.

Należy ocenić utratę wartości lub nieściągalność instrumentów finansowych, o których mowa powyżej w punkcie (a), (b) i (c) (ii). Paragrafy 11.21–11.26 zawierają odpowiednie wytyczne.

Zamortyzowany koszt oraz metoda efektywnej stopy procentowej

- 11.15. Na każdy dzień sprawozdawczy amortyzowany koszt składnika aktywów lub zobowiązania finansowego jest wartością obliczaną w następujący sposób:
- (a) wartość przyjęta w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązania finansowego,
 - (b) pomniejszona o wszelkie spłaty kapitału,
 - (c) pomniejszona lub powiększona o łączną amortyzację ustaloną z zastosowaniem efektywnej stopy procentowej bez różnic pomiędzy wartością ustaloną w momencie początkowego ujęcia a wartością wykupu,

MSSF dla MŚP

- (d) w przypadku składnika aktywów finansowych pomniejszona (bezpośrednio lub przez rezerwy) o wszelkie odpisy z tytułu utraty wartości lub nieściągalności.

Aktywa i zobowiązania finansowe o nieokreślonej stopie procentowej, które zaklasyfikowano do aktywów krótkoterminowych (obrotowych) lub zobowiązań krótkoterminowych wycenia się początkowo w niezdykontowanej kwocie zgodnie z paragrafem 11.14(a). W związku z tym punkt (c) nie ma do nich zastosowania.

- 11.16. Metoda efektywnej stopy procentowej jest to metoda obliczania zamortyzowanego kosztu składnika aktywów lub zobowiązania finansowego (albo grupy aktywów lub zobowiązań finansowych) oraz przypisania dochodów lub kosztów z tytułu odsetek do odpowiedniego okresu. Efektywna stopa procentowa jest stopą dyskontującą oszacowane przyszłe pieniężne wpływy lub płatności następujące w oczekiwanym okresie trwania instrumentu finansowego, lub w uzasadnionych przypadkach, dykontowanie następuje w krótszym okresie do wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązania finansowego. Efektywną stopę procentową ustala się na podstawie wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązania finansowego w momencie początkowego ujęcia. Zgodnie z metodą efektywnej stopy procentowej:
 - (a) zamortyzowany koszt składnika aktywów finansowych (zobowiązania) odpowiada bieżącej wartości przyszłych wpływów środków pieniężnych (płatności) zdyskontowanych za pomocą efektywnej stopy procentowej oraz
 - (b) koszt (dochód) z tytułu odsetek w danym okresie równa się wartości bilansowej zobowiązania finansowego (składnika aktywów finansowych) na początek okresu pomnożonych przez efektywną stopę procentową za dany okres.
- 11.17. Wyliczając efektywną stopę procentową jednostka dokonuje oszacowania przepływów pieniężnych uwzględniając wszelkie postanowienia umowne dotyczące instrumentu finansowego (np. przedpłaty, opcje kupna lub podobne), oraz znane i poniesione straty związane z nieściągalnością kredytów (pożyczek), ale nie uwzględnia możliwych przyszłych strat związanych z nieściągalnością kredytów (pożyczek), które jeszcze nie zostały poniesione.
- 11.18. Przy wylizaniu efektywnej stopy procentowej jednostka zasadniczo uwzględnia wszelkie związane z tym opłaty, obciążenia finansowe zapłacone lub otrzymane (takie jak „punkty”), koszty transakcji oraz inne premie lub dyskonta mające nastąpić w oczekiwanym czasie trwania instrumentu finansowego, z wymienionymi wyjątkami. Jednostka ustala krótszy okres, jeżeli opłaty, obciążenia finansowe zapłacone lub otrzymane, koszty transakcji, premia lub dyskonto dotyczą tego krótszego okresu. Nastąpi to w przypadku, gdy zmienna od której zależą opłaty, obciążenia finansowe zapłacone lub otrzymane, koszty transakcji, premia lub dyskonto jest przeszacowywana do stóp rynkowych przed upływem oczekiwanego terminu wymagalności instrumentu. W takim przypadku właściwym okresem amortyzacji jest okres do daty następnego przeszacowania.
- 11.19. W przypadku aktywów finansowych i zobowiązań finansowych o zmiennej stopie procentowej, okresowe przeszacowanie przepływów pieniężnych w celu odzwierciedlenia zmian rynkowych stóp procentowych powoduje zmianę efektywnej stopy procentowej. Jeśli składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe o zmiennej stopie zostały początkowo ujęte w kwocie równej kapitałowi należności

MSSF dla MŚP

lub zobowiązania w terminie wymagalności, przeszacowanie przyszłych płatności odsetkowych zazwyczaj nie ma istotnego wpływu na wartość bilansową tego składnika aktywów lub zobowiązania.

- 11.20. Jeżeli jednostka zmienia swoje szacunki dotyczące płatności lub wpływów, to koryguje wartość bilansową składnika aktywów lub zobowiązania finansowego (lub grupy instrumentów finansowych) w celu odzwierciedlenia aktualnych i zweryfikowanych szacunków przepływów pieniężnych. Jednostka ponownie przelicza wartość bilansową poprzez wyliczenie wartości bieżącej oczekiwanych przyszłych przepływów pieniężnych instrumentu finansowego zdyskontowanego za pomocą pierwotnej efektywnej stopy procentowej. Jednostka ujmuje tę korektę na dzień weryfikacji w wyniku jako dochód lub koszt.

Przykład ustalania zamortyzowanego kosztu pięcioletniej pożyczki przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej

1 stycznia 20X0 roku jednostka nabyła obligacje za 900 jednostek pieniężnych (j.p.) ponosząc koszty transakcji – 50 j.p. Odsetki są należne rocznie – 40 j.p., pobierane z dołu proporcjonalnie do upływu czasu przez okres kolejnych pięciu lat (od 31 grudnia 20X0 roku do 31 grudnia 20X4 roku). Obligacje mają wyznaczony obowiązkowy termin wykupu w wartości 1.100 j.p. na 31 grudnia 20X4 roku.

| Rok | Wartość bilansowa na początek okresu | Dochód z odsetek przy stopie 6,9583* | Przepływy pieniężne | Wartość bilansowa na koniec okresu |
|------|--------------------------------------|--------------------------------------|---------------------|------------------------------------|
| | J.P. | J.P. | J.P. | J.P. |
| 20X0 | 950,00 | 66,10 | (40,00) | 976,11 |
| 20X1 | 976,11 | 67,92 | (40,00) | 1.004,03 |
| 20X2 | 1.004,03 | 69,86 | (40,00) | 1.033,89 |
| 20X3 | 1.033,89 | 71,94 | (40,00) | 1.065,83 |
| 20X4 | 1.065,83 | 74,16 | (40,00) | 1.100,00 |
| | | | (1.100,00) | 0 |

* Efektywna stopa procentowa wynosząca 6.9583%, jest stopą, którą stosuje się do zdyskontowania oczekiwanych przepływów pieniężnych z tytułu obligacji do początkowej wartości bilansowej:

$$40/(1,069583)^1 + 40/(1,069583)^2 + 40/(1,069583)^3 + 40/(1,069583)^4 + 1.140/(1,069583)^5 = 950$$

Utrata wartości instrumentów finansowych wycenianych w cenie nabycia lub zamortyzowanym koszcie

Ujmowanie

- 11.21. Na koniec każdego **okresu sprawozdawczego** jednostka ocenia, czy istnieją obiektywne dowody utraty wartości jakiegokolwiek składnika aktywów wycenianego w cenie nabycia lub zamortyzowanym koszcie. Jeżeli istnieją obiektywne dowody na utratę wartości, jednostka niezwłocznie ujmuje **stratę z tytułu utraty wartości** w wyniku.
- 11.22. Do obiektywnych dowodów utraty wartości składnika aktywów finansowych lub grupy aktywów zalicza się uzyskane przez posiadacza składnika aktywów informacje dotyczące następujących zdarzeń powodujących stratę:
- (a) znaczące trudności finansowe emitenta lub dłużnika,
 - (b) niedotrzymanie warunków umowy np. niespłacenie albo zaleganie ze spłatą odsetek lub kapitału,
 - (c) przyznanie pożyczkobiorcy przez pożyczkodawcę jakiegokolwiek udogodnienia ze względów ekonomicznych lub prawnych wynikających z trudności finansowych pożyczkobiorcy, którego to udogodnienia w innym wypadku pożyczkodawca by nie udzielił,
 - (d) **uprawdopodobnienia** upadłości lub innej reorganizacji finansowej pożyczkobiorcy,
 - (e) obserwowane dane wskazują na możliwy do zmierzenia spadek oszacowanych przyszłych przepływów pieniężnych związanych z grupą aktywów finansowych od momentu początkowego ich ujęcia, mimo że nie można jeszcze ustalić spadku dotyczącego pojedynczego składnika grupy aktywów finansowych na skutek niekorzystnych zmian krajowych lub lokalnych warunków gospodarczych lub niekorzystnych zmian branżowych.
- 11.23. Także inne czynniki mogą wskazywać na utratę wartości, w tym znaczące niekorzystne zmiany następujące w środowisku technologicznym, rynkowym, ekonomicznym lub prawnym, w którym emitent prowadzi swą działalność.
- 11.24. Jednostka ocenia odrębnie utratę wartości następujących aktywów finansowych:
- (a) wszystkich instrumentów kapitałowych, niezależnie od ich znaczenia oraz
 - (b) pozostałych aktywów finansowych, które indywidualnie są znaczące.
- Utratę wartości pozostałych aktywów finansowych jednostka ocenia indywidualnie lub według grup o podobnej charakterystyce ryzyka kredytowego.

Wycena

- 11.25. Jednostka wycenia stratę z tytułu utraty wartości poniższych instrumentów wycenianych w cenie nabycia lub zamortyzowanym koszcie w następujący sposób:
- (a) dla instrumentu wycenianego w zamortyzowanym koszcie zgodnie z paragrafem 11.14(a) strata z tytułu utraty wartości stanowi różnicę między wartością bilansową składnika aktywów, a wartością bieżącą oszacowanych przepływów pieniężnych zdyskontowanych z zastosowaniem pierwotnej, efektywnej stopy

MSSF dla MŚP

procentowej składnika aktywów. Jeżeli taki instrument finansowy posiada zmienną stopę procentową, stopę dyskontową służącą do wyceny straty z tytułu utraty wartości stanowi bieżąca efektywna stopa procentowa ustalona w umowie,

- (b) dla instrumentu wycenianego w cenie nabycia pomniejszonej o utratę wartości zgodnie z paragrafem 11.14 (b) i (c)(ii) strata z tytułu utraty wartości stanowi różnicę między wartością bilansową składnika aktywów a najlepszym szacunkiem (stanowiącym wartość przybliżoną) kwoty (może się ona równać zeru) jaką jednostka otrzymałaby za ten składnik aktywów, gdyby został on sprzedany na dzień sprawozdawczy.

Odwroćenie utraty wartości

- 11.26. Jeśli w następnym okresie strata z tytułu utraty wartości zmniejszyła się i zmniejszenie to można w obiektywny sposób powiązać ze zdarzeniem następującym po ujęciu utraty wartości (np. poprawa oceny kredytowej dłużnika) to uprzednio ujętą stratę z tytułu utraty wartości jednostka odwraca bezpośrednio lub poprzez skorygowanie rachunku rezerw. Odwrócenie nie może spowodować zwiększenia wartości bilansowej składnika aktywów finansowych (skorygowanego o kwoty rezerw) ponad kwotę stanowiącą wartość bilansową jaka byłaby, gdyby utrata wartości nie została uprzednio ujęta. Jednostka niezwłocznie ujmuje kwotę odwrócenia w wyniku.

Wartość godziwa

- 11.27. Zgodnie z paragrafem 11.14 (c)(i) inwestycje w akcje zwykłe lub uprzywilejowane wycenia się w wartości godziwej, jeżeli wartość godziwą akcji można wiarygodnie ustalić. Jednostka stosuje przy oszacowaniu wartości godziwej akcji poniższą hierarchię:
 - (a) Najlepszym potwierdzeniem wartości godziwej są notowania kursów na aktywnym rynku dotyczące identycznych składników aktywów. Jest nią zwykle bieżący kurs kupna.
 - (b) Jeżeli notowania cenowe nie są dostępne, cena ostatnio zawartej transakcji dotycząca identycznego składnika aktywów jest potwierdzeniem wartości godziwej tak długo, jak nie nastąpiła istotna zmiana warunków ekonomicznych lub nie upłynie znaczący czas od dnia zawarcia tej transakcji. Jeżeli jednostka może wykazać, że cena ostatniej transakcji nie jest dobrym szacunkiem wartości godziwej, (np. dlatego, że odzwierciedla ona kwotę, którą jednostka otrzymałaby lub zapłaciła w wyniku narzucenia tej transakcji, przymusowej likwidacji lub wymuszonej sprzedaży), cena ta podlega korygowaniu.
 - (c) Jeżeli dla danego składnika aktywów nie ma aktywnego rynku a ostatnie transakcje dotyczące identycznego składnika aktywów nie mogą zostać uznane za dobre szacunki wartości godziwej, jednostka oszacowuje wartość godziwą stosując w tym celu techniki wyceny. Celem stosowania technik wyceny jest oszacowanie, jak w dniu wyceny kształtowałaby się cena w transakcji zawartej na zasadach rynkowych pomiędzy niepowiązаныmi ze sobą stronami.

Do wytycznych dotyczących wartości godziwej zawartych w paragrafach 11.27–11.32 nawiązują inne rozdziały niniejszego standardu, w tym Rozdział 12,

Rozdział 14, Rozdział 15 i Rozdział 16 *Nieruchomości inwestycyjne*. Stosowanie wytycznych do aktywów objętych innymi rozdziałami należy tak interpretować, że termin akcje zwykle lub uprzywilejowane, należy zamienić na poszczególne rodzaje aktywów będących przedmiotem wymienionych rozdziałów.

Techniki wyceny

- 11.28. Do technik wyceny zalicza się wykorzystanie ostatnich transakcji rynkowych identycznych aktywów przeprowadzonych bezpośrednio pomiędzy dobrze poinformowanymi, zainteresowanymi stronami, jeśli informacje o nich są dostępne, odniesienie do bieżącej wartości godziwej innego składnika aktywów, który jest niemalże taki sam jak składnik aktywów podlegający wycenie, analizę zdyskontowanych przepływów pieniężnych oraz modele wyceny opcji. Jeśli istnieje technika wyceny powszechnie stosowana przez uczestników rynku do wyceny składnika aktywów i wykazano, że technika ta dostarcza wiarygodnych oszacowań cen osiąganym w rzeczywistych transakcjach rynkowych, jednostka stosuje tę technikę.
- 11.29. Celem stosowania technik wyceny jest ustalenie, jak w dniu wyceny kształtowałaby się cena transakcji zawartej na zasadach rynkowych pomiędzy niepowiązanymi ze sobą stronami. Wartość godziwa jest szacowana na podstawie wyników zastosowania technik wyceny, które w maksymalnym stopniu wykorzystują dane rynkowe, a w minimalnym stopniu opierają się na danych specyficznych dla jednostki. Oczekuje się, że technika wyceny doprowadzi do wiarygodnego oszacowania wartości godziwej, jeżeli:
- (a) rozsądnie odzwierciedla oczekiwania rynkowe dotyczące wyceny danego składnika aktywów, oraz
 - (b) dane wejściowe do techniki wyceny w sposób rozsądny reprezentują oczekiwania rynkowe oraz mierzą ryzyko związane ze współczynnikiem zwrotu z danego składnika aktywów.

Brak aktywnego rynku: instrumenty kapitałowe

- 11.30. Wartość godziwą inwestycji w aktywa nienotowane na aktywnym rynku można wiarygodnie wycenić, jeżeli:
- (a) zróżnicowanie rozpiętości przedziału rozsądnych szacunków wartości godziwej nie jest dla tego składnika aktywów znaczące lub
 - (b) prawdopodobieństwo wystąpienia różnych szacunków w ramach przedziału można rozsądnie ocenić i wykorzystać do oszacowania wartości godziwej.
- 11.31. W wielu przypadkach zróżnicowanie przedziału rozsądnych szacunków wartości godziwej składnika aktywów nienotowanych na rynku będzie prawdopodobnie nieznaczące. Zazwyczaj możliwe jest oszacowanie wartości godziwej składnika aktywów nabytego przez jednostkę od strony zewnętrznej. Jeśli jednak rozpiętość przedziału rozsądnych szacunków wartości godziwej jest znacząca, a prawdopodobieństwa różnorodnych szacunków nie mogą być w rozsądny sposób ocenione, to jednostka nie może wyceniać tego składnika aktywów w wartości godziwej.
- 11.32. Jeżeli nie jest możliwa dalsza wiarygodna wycena wartości godziwej składnika aktywów wycenianego w wartości godziwej (np. instrumentu kapitałowego wycenianego w wartości godziwej z ujęciem różnicy z wyceny w wyniku), jego wartość

bilansowa na ostatni dzień wiarygodnej wyceny staje się jego nową ceną nabycia. Jednostka wycenia składnik aktywów w tej wartości pomniejszonej o utratę wartości do czasu, kiedy wiarygodna wycena wartości godziwej będzie znowu możliwa.

Zaprzestanie ujmowania aktywów finansowych

- 11.33. Jednostka zaprzestaje ujmowania składnika aktywów finansowych tylko wtedy, gdy:
- (a) wygasają lub zostały zrealizowane umowne prawa do przepływów pieniężnych ze składnika aktywów finansowych lub
 - (b) jednostka przekazuje innej stronie zasadniczo całe ryzyko i korzyści z tytułu własności składnika aktywów finansowych lub
 - (c) jednostka mimo zatrzymania części znaczącego ryzyka i korzyści z tytułu własności składnika aktywów finansowych przekazała innej stronie kontrolę nad tym składnikiem aktywów, a strona ta posiada praktyczną możliwość sprzedaży tego składnika aktywów w całości niepowiązanej stronie trzeciej i może skorzystać z tej możliwości jednostronnie, bez konieczności nakładania dodatkowych ograniczeń na przekazanie. W takim przypadku jednostka:
 - (i) zaprzestaje ujmowania składnika aktywów oraz
 - (ii) ujmuje osobno wszelkie prawa i obowiązki utrzymane lub powstałe z tytułu tego przekazania.

Wartość bilansową przekazanego składnika aktywów rozlicza się między prawa i obowiązki utrzymane oraz prawa i obowiązki przeniesione w stosunku do ich wartości godziwych na dzień przekazania. Nowopowstałe prawa i obowiązki wycenia się w ich wartości godziwej na ten dzień. Wszelkie różnice między otrzymaną zapłatą, a kwotami ujętymi i tymi, których ujmowania zaprzestano zgodnie z niniejszym paragrafem ujmuje się w wyniku okresu, w którym nastąpiło przekazanie składnika aktywów.

- 11.34. Jeśli przekazanie nie powoduje zaprzestania ujmowania, ponieważ jednostka zachowała znaczące ryzyko i wszystkie korzyści wynikające z własności przekazanego składnika aktywów, jednostka w dalszym ciągu ujmuje przekazany składnik aktywów w całości oraz ujmuje zobowiązanie finansowe z tytułu otrzymanej zapłaty. Nie dokonuje się kompensaty aktywów i zobowiązań. W następnych okresach jednostka ujmuje wszelkie dochody z przekazanego składnika aktywów oraz wszelkie koszty związane z zobowiązaniem finansowym.
- 11.35. Jeśli przekazujący ustanawia na rzecz otrzymującego niepieniężne zabezpieczenie wierzytelności (takie jak instrument dłużny lub kapitałowy), rozliczanie zabezpieczenia tych wierzytelności przez przekazującego i otrzymującego zależy od tego, czy otrzymujący ma prawo sprzedać lub oddać ponownie w zastaw zabezpieczone wierzytelności i od tego, czy przekazujący wywiązuje się z płatności. Przekazujący oraz otrzymujący rozliczają zabezpieczone wierzytelności następująco:
- (a) Jeśli otrzymujący ma wynikające z umowy lub zwyczaju prawo sprzedaży lub oddania ponownie w zastaw zabezpieczenia wierzytelności, wtedy przekazujący przeklasyfikowuje ten składnik aktywów w swoim sprawozdaniu z sytuacji finansowej (np. do pożyczonych składników aktywów, zastawionych instrumentów kapitałowych lub należności do odkupu) i wyodrębnia go w odrębnej pozycji aktywów.

MSSF dla MŚP

- (b) Jeśli otrzymujący sprzedaje przekazane mu zabezpieczenia wierzytelności, to ujmuje wpływy ze sprzedaży oraz zobowiązanie wycenione w wartości godziwej wymagającej zwrotu zabezpieczenia wierzytelności.
- (c) Jeśli przenoszący nie dokonuje zapłaty zgodnie z postanowieniami umowy i nie jest dłużej uprawniony do odzyskania zabezpieczenia wierzytelności, to zaprzestaje ujmowania zabezpieczanych wierzytelności, a otrzymujący ujmuje zabezpieczone wierzytelności jako swój składnik aktywów wyceniany początkowo w wartości godziwej lub, jeśli już sprzedał zabezpieczone wierzytelności zaprzestaje ujmowania zobowiązania wymagającego zwrotu zabezpieczenia,
- (d) Z wyjątkiem sytuacji opisanej w punkcie (c), przenoszący w dalszym ciągu wykazuje zabezpieczenia wierzytelności jako własny składnik aktywów, natomiast otrzymujący nie ujmuje zabezpieczonych wierzytelności jako składnika aktywów.

Przykład – przeniesienie kwalifikujące się do zaprzestania ujmowania

Jednostka sprzedaje grupę swoich należności na rzecz banku po cenie niższej niż ich wartość nominalna. Jednostka nadal obsługuje wierzytelności w imieniu banku, włączając w to przesyłanie miesięcznych zestawień, za co otrzymuje od banku wynagrodzenie z tytułu obsługi należności ustalone w oparciu o stawki rynkowe. Jednostka jest zobligowana do niezwłocznego przekazywania do banku wszelkich zebranych kwot, ale nie ponosi żadnych zobowiązań wobec banku z tytułu opóźnionych wpłat lub braku wpłat przez dłużników. W tym przypadku jednostka przekazuje na rzecz banku wszelkie ryzyko i korzyści związane z posiadanymi należnościami. W związku z tym jednostka usuwa należności ze swego sprawozdania z sytuacji finansowej (tj. zaprzestaje ich ujmowania) oraz nie wykazuje żadnego zobowiązania w związku z przychodami otrzymanymi z banku. Jednostka ujmuje stratę powstałą w związku z różnicą między wartością bilansową należności w momencie sprzedaży, a przychodami uzyskanymi z banku. Jednostka ujmuje zobowiązanie w zakresie, w jakim otrzymała środki od dłużników, ale jeszcze nie przekazała ich do banku.

Przykład – przeniesienie nie kwalifikujące się do zaprzestania ujmowania

Stan faktyczny taki sam jak w powyższym przykładzie z wyjątkiem tego, że jednostka zgodziła się odkupić od banku wszelkie należności, w których dłużnik opóźnia się ze spłatą kapitału lub odsetek przez okres dłuższy niż 120 dni. W tym przypadku jednostka zachowuje ryzyko związane z opóźnionymi wpłatami, bądź brakiem wpłat przez dłużników – jest to znaczące ryzyko związane z należnościami. W związku z tym jednostka nie traktuje należności tak, jakby zostały sprzedane bankowi i nie zaprzestaje ich ujmowania. Zamiast tego traktuje przychody z banku jako kredyt zabezpieczony należnościami. Jednostka ujmuje należności jako aktywa do czasu, gdy zostaną uzyskane lub spisane jako nieściągalne.

Zaprzestanie ujmowania zobowiązania finansowego

- 11.36. Jednostka zaprzestaje ujmować zobowiązanie finansowe (lub część zobowiązania finansowego) tylko wówczas, gdy zobowiązanie wygasło – to znaczy obowiązek określony w umowie został wypełniony, umorzony lub wygasł.
- 11.37. Jeżeli pożyczkobiorca (kredytobiorca) i pożyczkodawca (kredytodawca) wymieniają instrumenty finansowe o znacznie różnych warunkach, to jednostka rozlicza te transakcje jako wygaśnięcie pierwotnego zobowiązania finansowego i ujęcie nowego zobowiązania finansowego. Podobnie jednostka rozlicza istotne zmiany w zakresie istniejącego zobowiązania finansowego lub jego części (niezależnie od tego, czy wynikają one z trudności finansowych dłużnika, czy też nie) jako wygaśnięcie pierwotnego zobowiązania finansowego i ujęcie nowego zobowiązania finansowego.
- 11.38. Jednostka ujmuje w wyniku różnicę pomiędzy wartością bilansową zobowiązania finansowego (lub części zobowiązania finansowego), które wygasło lub zostało przekazane innej stronie, a wynagrodzeniem zapłaconym uwzględniającym wszystkie przekazane aktywa niepieniężne lub przyjęte zobowiązania.

Ujawnianie informacji

- 11.39. Poniższe informacje ujawnia się w odniesieniu do ujawniania zobowiązań finansowych wycenianych w wartości godziwej z ujęciem różnicy z wyceny w wyniku. Jednostki posiadające jedynie podstawowe instrumenty finansowe (i dlatego nie stosujące Rozdziału 12) nie będą posiadały jakichkolwiek zobowiązań finansowych wycenianych w wartości godziwej z ujęciem różnicy z wyceny w wyniku, a zatem nie będą musiały podawać takich informacji.

Ujawnianie zasad (polityki) rachunkowości dotyczących instrumentów finansowych

- 11.40. Zgodnie z paragrafem 8.5 jednostka ujawnia w opisie istotnych zasad (polityki) rachunkowości podstawę (lub podstawy) wyceny stosowane do instrumentów finansowych oraz inne przyjęte zasady (politykę) rachunkowości dotyczące instrumentów finansowych mające znaczenie dla zrozumienia sprawozdań finansowych.

Sprawozdanie z sytuacji finansowej – kategorie aktywów finansowych i zobowiązań finansowych

- 11.41. Na dzień sprawozdawczy jednostka ujawnia w sprawozdaniu z sytuacji finansowej lub w informacji dodatkowej łączne wartości bilansowe każdej z poniższych kategorii aktywów i zobowiązań finansowych:
- (a) aktywa finansowe wyceniane w wartości godziwej z ujęciem różnicy z wyceny w wyniku (paragraf 11.14(c)(i) i paragrafy 12.8 i 12.9),
 - (b) aktywa finansowe będące dłużnymi instrumentami wyceniane w zamortyzowanym koszcie (paragraf 11.14(a)),
 - (c) aktywa finansowe będące instrumentami kapitałowymi wyceniane w cenie nabycia pomniejszonej o utratę wartości (paragraf 11.14(c)(ii) i paragrafy 12.8 i 12.9),

MSSF dla MŚP

- (d) zobowiązania finansowe wyceniane w wartości godziwej z ujęciem różnicy z wyceny w wyniku (paragrafy 12.8 i 12.9),
 - (e) zobowiązania finansowe wyceniane w zamortyzowanym koszcie (paragraf 11.14(a)),
 - (f) zobowiązanie do udzielenia pożyczki (kredytu) wyceniane w cenie nabycia pomniejszonej o utratę wartości (paragraf 11.14(b)).
- 11.42. Jednostka ujawnia informacje pozwalające użytkownikom jej sprawozdań finansowych na ocenę wpływu instrumentów finansowych na jej sytuację finansową i wyniki. Na przykład w przypadku zobowiązań długoterminowych informacje takie obejmują zwykle zasady i warunki danego instrumentu dłużnego (takie jak stopa procentowa, termin wymagalności, harmonogram spłat oraz wszelkie ograniczenia, jakie instrument dłużny nakłada na jednostkę).
- 11.43. W odniesieniu do wszystkich aktywów i zobowiązań finansowych wycenianych w wartości godziwej jednostka ujawnia podstawę ustalania wartości godziwej np. cenę rynkową notowaną na aktywnym rynku lub technikę wyceny. W przypadku stosowania technik wyceny jednostka ujawnia założenia przyjęte do ustalania wartości godziwych poszczególnych grup aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych. Przykładowo, w stosownych przypadkach, jednostka ujawnia informacje o założeniach dotyczących wysokości wcześniejszych spłat, wysokość szacunkowych utraconych pożyczek (kredytów), stóp procentowych lub dyskontowych.
- 11.44. Jeżeli dalsza wiarygodna wycena wartości godziwej instrumentu kapitałowego wycenianego w wartości godziwej z ujęciem różnicy z wyceny w wyniku nie jest już możliwa, jednostka ujawnia ten fakt.

Zaprzestanie ujmowania

- 11.45. Jeżeli jednostka przekazała składnik aktywów finansowych innej stronie w ramach transakcji nie kwalifikującej się do zaprzestania ujmowania (zob. paragrafy 11.33–11.35), jednostka powinna ujawnić następujące informacje dla każdej grupy takich aktywów finansowych:
- (a) rodzaj aktywów,
 - (b) charakter ryzyka i korzyści wynikające z prawa własności, na które jednostka jest narażona,
 - (c) wartości bilansowe aktywów i wszelkich związanych z nimi zobowiązań, które jednostka nadal ujmuje.

Zabezpieczenie wierzytelności

- 11.46. Jeżeli jednostka zastawiła aktywa finansowe jako zabezpieczenie zobowiązań lub zobowiązań warunkowych, ujawnia następujące informacje:
- (a) wartość bilansową aktywów finansowych stanowiących zastaw,
 - (b) postanowienia i warunki ustanowienia tego zastawu.

Niewywiązanie się z płatności i naruszenie warunków umów z tytułu zaciągniętych pożyczek (kredytów)

- 11.47. W przypadku ujętych na dzień sprawozdawczy zobowiązań z tytułu pożyczek (kredytów), w stosunku do których nastąpiło naruszenie warunków lub niewywiązanie się ze spłaty kapitału, wypłaty odsetek, powierniczego rachunku rozliczającego zobowiązania lub warunków spłaty, które nie zostały renegotjowane przed dniem sprawozdawczym, jednostka ujawnia następujące informacje:
- (a) szczegóły dotyczące naruszenia warunków umowy lub niewywiązania się ze spłaty,
 - (b) wartość bilansową związanych z nimi zobowiązań z tytułu pożyczek (kredytów) na dzień sprawozdawczy,
 - (c) informację, czy przed dniem zatwierdzenia sprawozdań finansowych naruszone warunki umowy zostały naprawione lub warunki spłaty zobowiązań z tytułu pożyczki (kredytu) zostały renegotjowane.

Pozycje dochodów, kosztów, zysków lub strat

- 11.48. Jednostka ujawnia następujące pozycje dochodów, kosztów, zysków lub strat:
- (a) dochody, koszty, zyski lub straty, w tym zmiany wartości godziwej ujęte w związku z:
 - (i) aktywami finansowymi wycenianymi w wartości godziwej z ujęciem różnicy z wyceny w wyniku,
 - (ii) zobowiązaniami finansowymi wycenianymi w wartości godziwej z ujęciem różnicy z wyceny w wyniku,
 - (iii) aktywami finansowymi wycenianymi w zamortyzowanym koszcie,
 - (ii) zobowiązaniami finansowymi wycenianymi w zamortyzowanym koszcie.
 - (b) łączne dochody z odsetek i łączne koszty z odsetek (obliczone metodą efektywnej stopy procentowej) dotyczące aktywów lub zobowiązań finansowych niewycenianych w wartości godziwej z ujęciem różnicy z wyceny w wyniku,
 - (c) kwoty wszelkich strat z tytułu utraty wartości dla każdej grupy aktywów finansowych.

Rozdział 12

Pozostałe zagadnienia dotyczące instrumentów finansowych

Zakres rozdziału 11 i 12

- 12.1. Rozdział 11 *Podstawowe instrumenty finansowe* i Rozdział 12 *Pozostałe zagadnienia dotyczące instrumentów finansowych* wspólnie dotyczą ujmowania, zaprzestania ujmowania, wyceny i ujawniania informacji o **instrumentach finansowych (aktywach finansowych i zobowiązaniach finansowych)**. Rozdział 11 stosuje się do podstawowych instrumentów finansowych i ma zastosowanie do wszystkich jednostek. Rozdział 12 stosuje się do pozostałych, bardziej złożonych instrumentów finansowych i transakcji. Rozdział 12 nie ma zastosowania, jeżeli jednostka zawiera jedynie transakcje będące podstawowymi instrumentami finansowymi. Jednakże nawet jednostki posiadające jedynie podstawowe instrumenty finansowe rozważają zakres Rozdziału 12 w celu upewnienia się, że postanowienia w nim zawarte ich nie dotyczą.

Wybór zasad (polityki) rachunkowości

- 12.2. Jednostka wybiera do ujmowania wszystkich swoich instrumentów finansowych następujące postanowienia:
- (a) postanowienia Rozdziału 11 i Rozdziału 12 w całości lub
 - (b) postanowienia dotyczące ujmowania i wyceny zawarte w MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* oraz wymogów dotyczących ujawnień informacji zawarte w Rozdziałach 11 i 12

Wybór przez jednostkę opcji (a) lub (b) stanowi wybór zasad (polityki) rachunkowości. Paragrafy 10.8–10.14 zawierają wymogi umożliwiające ustalenie, kiedy zmiana zasad (polityki) rachunkowości ma miejsce, jak zmianę taką rozliczać oraz jakie informacje należy ujawnić w przypadku takiej zmiany.

Zakres rozdziału 12

- 12.3. Rozdział 12 stosuje się do wszystkich instrumentów finansowych, z wyjątkiem:
- (a) będących przedmiotem Rozdziału 11,
 - (b) udziałów w jednostkach zależnych (zob. Rozdział 9 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*), stowarzyszonych (zob. Rozdział 14 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych*) oraz wspólnych przedsięwzięć (zob. Rozdział 15 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*),
 - (c) praw i obowiązków pracodawców wynikających z programów świadczeń pracowniczych (zob. Rozdział 28 *Świadczenia pracownicze*),
 - (d) praw z tytułu umów ubezpieczeniowych, chyba że zgodnie z warunkami umowy ubezpieczeniowej u którejkolwiek ze stron może ona doprowadzić do powstania straty nie związanej ze:

MSSF dla MŚP

- (i) zmianą ryzyka ubezpieczeniowego,
 - (ii) zmianami kursów walutowych, lub
 - (iii) niedotrzymaniem warunków umowy przez jedną ze stron,
- (e) instrumentów finansowych spełniających definicję kapitału własnego jednostki (zob. Rozdział 22 *Zobowiązania i kapitał własny* oraz 26 *Platności na bazie akcji*),
- (f) leasingu (zob. Rozdział 20 *Leasing*) chyba że zgodnie z warunkami umowy leasingu może ona doprowadzić do powstania straty u leasingodawcy lub leasingobiorcy nie związanej ze:
- (i) zmianą ceny składnika aktywów będącego przedmiotem leasingu,
 - (ii) zmianami kursów walutowych, lub
 - (iii) niedotrzymaniem warunków umowy przez jedną ze stron,
- (g) umów dotyczących zapłaty warunkowej w przypadku połączenia przedsięwzięć (zob. Rozdział 19 *Połączenia przedsięwzięć i wartość firmy*). Zwolnienie to stosuje się jedynie do jednostki przejmującej.
- 12.4. Większość umów kupna lub sprzedaży składników niefinansowych takich jak towary, zapasy, rzeczowe aktywa trwałe jest wyłączona z postanowień niniejszego rozdziału, ponieważ nie są to instrumenty finansowe. Jednakże niniejszy rozdział stosuje się do wszystkich umów nakładających na kupującego lub sprzedającego ryzyka nietypowe dla umów kupna lub sprzedaży aktywów materialnych. Przykładowo niniejszy rozdział ma zastosowanie do umów, które zgodnie z warunkami umowy mogą doprowadzić do powstania straty u kupującego lub sprzedającego, która nie jest związana ze zmianami ceny składników niefinansowych, zmianami kursów walutowych lub niedotrzymaniem warunków umowy przez jedną ze stron.
- 12.5. Oprócz umów opisanych w paragrafie 12.4, niniejszy rozdział ma zastosowanie do umów kupna lub sprzedaży składników niefinansowych, jeżeli umowa może być rozliczana środkami pieniężnymi netto lub innym instrumentem finansowym, lub poprzez wymianę instrumentów finansowych tak, jak gdyby umowy te były instrumentami finansowymi, z wyjątkiem: gdy umowy te zostały zawarte i są utrzymywane w celu otrzymania lub dostarczenia składników niefinansowych, zgodnie z przewidywanymi przez jednostkę oczekiwaniami dotyczącymi zakupu, sprzedaży lub wykorzystania tych składników i nie są one instrumentami finansowymi na potrzeby niniejszego rozdziału.

Początkowe ujęcie aktywów i zobowiązań finansowych

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

Początkowa wycena

- 12.7. W momencie początkowego ujęcia składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego jednostka wycenia je w wartości godziwej, która zwykle odpowiada cenie transakcji.

Wycena po początkowym ujęciu

- 12.8. Na koniec każdego **okresu sprawozdawczego** jednostka wycenia wszystkie instrumenty finansowe wchodzące w zakres Rozdziału 12 w wartości godziwej ujmując skutki zmiany wartości godziwej w wyniku, z wyjątkiem instrumentów kapitałowych nie znajdujących się w publicznym obrocie i których wartości godziwej nie można wiarygodnie wycenić w inny sposób, oraz kontrakty powiązane z takimi instrumentami, które w przypadku realizacji doprowadzą do dostarczenia takich instrumentów i należy wyceniać je w cenie nabycia pomniejszonej o utratę wartości.
- 12.9. Jeżeli nie jest możliwa dalsza wiarygodna wycena wartości godziwej instrumentu kapitałowego nie znajdującego się w obrocie publicznym, ale wycenianego w wartości godziwej z ujęciem różnicy z wyceny w wyniku, wówczas jego wartość godziwą z ostatniego dnia jego wiarygodnej wyceny uznaje się za cenę nabycia tego instrumentu. Jednostka wycenia ten instrument w tej cenie nabycia pomniejszonej o utratę wartości do czasu, kiedy wiarygodna wycena wartości godziwej będzie znowu możliwa.

Wartość godziwa

- 12.10. Jednostka stosuje wytyczne dotyczące wartości godziwej zawarte w paragrafach 11.27–11.32 zarówno do wyceny w wartości godziwej przeprowadzanej zgodnie z niniejszym rozdziałem, jak też do wyceny w wartości godziwej przeprowadzanej zgodnie z wymogami Rozdziału 11.
- 12.11. Wartość godziwa zobowiązania finansowego płatnego na żądanie nie może być niższa od kwoty płatnej na żądanie, poddanej dyskontowaniu od pierwszego dnia, w którym wymagana może być zapłata tej kwoty.
- 12.12. Jednostka nie uwzględnia kosztów transakcji przy początkowej wycenie aktywów i zobowiązań finansowych wycenianych w późniejszym okresie w wartości godziwej z ujęciem różnicy z wyceny w wyniku. Jeżeli płatność za składnik aktywów jest odroczone lub finansowany jest on przy zastosowaniu stopy procentowej nie będącej stopą rynkową, jednostka początkowo wycenia składnik aktywów w bieżącej wartości przyszłych płatności zdyskontowanych za pomocą rynkowej stopy procentowej.

Utrata wartości instrumentów finansowych wycenianych w cenie nabycia lub zamortyzowanym koszcie

- 12.13. Jednostka stosuje wytyczne dotyczące utraty wartości instrumentów finansowych wycenianych w cenie nabycia zawarte w paragrafach 11.21–11.26 do instrumentów finansowych wycenianych w cenie nabycia pomniejszonej o utratę wartości objętych niniejszym rozdziałem.

Zaprzestanie ujmowania składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego

- 12.14. Do aktywów finansowych i zobowiązań finansowych dotyczących niniejszego rozdziału jednostka stosuje wymogi dotyczące zaprzestania ujmowania zawarte w paragrafach 11.33–11.38.

Rachunkowość zabezpieczeń

- 12.15. Jednostka może wyznaczyć powiązanie zabezpieczające **między instrumentem zabezpieczającym a pozycją zabezpieczaną** w taki sposób, aby zakwalifikować je do rachunkowości zabezpieczeń, jeżeli zostaną spełnione określone kryteria. Rachunkowość zabezpieczeń zezwala, aby zysk lub stratę na danym instrumencie zabezpieczającym oraz na pozycji zabezpieczanej ujmować w wyniku w tym samym czasie.
- 12.16. Wymogi rachunkowości zabezpieczeń są spełnione w przypadku dotrzymania przez jednostkę wszystkich następujących warunków:
- (a) jednostka wyznacza i dokumentuje powiązanie zabezpieczające w taki sposób, aby zabezpieczane ryzyko, zabezpieczana pozycja i instrument zabezpieczający były wyraźnie określone, a ryzyko dotyczące pozycji zabezpieczanej było ryzykiem, przed którym zabezpiecza instrument zabezpieczający,
 - (b) zabezpieczane ryzyko jest jednym z ryzyk wymienionych w paragrafie 12.17,
 - (c) instrumentem zabezpieczającym jest instrument wymieniony w paragrafie 12.18,
 - (d) jednostka oczekuje, że instrument zabezpieczający będzie wysoce efektywny w kompensowaniu wyznaczonego zabezpieczonego ryzyka. **Efektywność zabezpieczenia** jest to stopień, w jakim zmiany wartości godziwej lub przepływów pieniężnych pozycji zabezpieczanej dające się przypisać zabezpieczanemu ryzyku, są kompensowane zmianami wartości godziwej lub przepływów pieniężnych instrumentu zabezpieczającego.
- 12.17. Niniejszy standard zezwala na stosowanie rachunkowości zabezpieczeń tylko dla następujących rodzajów ryzyka:
- (a) ryzyko stopy procentowej instrumentu dłużnego wycenianego w zamortyzowanym koszcie,
 - (b) ryzyko walutowe lub ryzyko stopy procentowej wiążącego zobowiązania lub **wysoce prawdopodobnej planowanej transakcji**,
 - (c) ryzyko cenowe związane z posiadaniem towarem lub wiążącym zobowiązaniem lub wysoce prawdopodobną planowaną transakcją zakupu lub sprzedaży towaru,
 - (d) ryzyko walutowe w inwestycji netto w jednostce działającej za granicą.

Ryzyko walutowe związane z instrumentem dłużnym wycenianym w zamortyzowanym koszcie nie zostało wymienione powyżej, ponieważ rachunkowość zabezpieczeń nie miałaby znaczącego wpływu na sprawozdania finansowe. Podstawowe

MSSF dla MŚP

rozrachunki, rozrachunki wekslowe, pożyczki lub kredyty udzielone i wymagające zapłaty są zazwyczaj wyceniane w zamortyzowanym koszcie (zob. paragraf 11.5.(d)). Obejmuje to także zobowiązania zdenominowane w walucie obcej. Paragraf 30.10 wymaga, aby zmiana wartości bilansowej rozrachunku wynikająca ze zmiany kursu walut była ujmowana w wyniku. Dlatego też, zarówno zmiana wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego (swap walutowy), jak i zmiana wartości bilansowej płatności wynikającej ze zmiany kursu walut powinny być ujmowane w wyniku i kompensować się wzajemnie, za wyjątkiem różnicy między kursem natychmiastowym (kurs spot, kasowy, którym wyceniane są zobowiązania), a kursem terminowym (którym wyceniane się transakcje swap).

- 12.18. Niniejszy standard zezwala na stosowanie rachunkowości zabezpieczeń tylko wtedy, gdy instrument zabezpieczający spełnia wszystkie poniższe postanowienia i warunki:
- (a) jest transakcją swap na stopy procentowe, transakcją swap na waluty obce, walutowym kontraktem terminowym forward, towarowym kontraktem terminowym forward, które będą wysoce efektywne w kompensowaniu ryzyka określonego w paragrafie 12.17 wyznaczonego jako ryzyko zabezpieczane,
 - (b) dotyczy strony zewnętrznej wobec jednostki sporządzającej sprawozdania (tj. zewnętrznej wobec **grupy kapitałowej**, segmentu lub pojedynczej jednostki, której dotyczy sprawozdanie),
 - (c) jego **wartość nominalna** jest równa wyznaczonej kwocie kapitału lub wartości nominalnej pozycji zabezpieczanej,
 - (d) posiada określony termin wymagalności nie późniejszy niż termin:
 - (i) wymagalności zabezpieczanego instrumentu finansowego,
 - (ii) oczekiwanej zapłaty zobowiązań wynikających z umowy zakupu lub sprzedaży towaru lub
 - (iii) wystąpienia wysoce prawdopodobnej przyszłej transakcji walutowej lub towarowej podlegających zabezpieczeniu,
 - (e) nie zawiera cech przedpłaty, możliwości wcześniejszego rozwiązania lub przedłużenia.

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

- 12.19. Jeżeli warunki określone w paragrafie 12.16 zostały spełnione i zabezpieczenie ryzyka jest narażone na ryzyko stałej stopy procentowej instrumentu dłużnego wycenianego w zamortyzowanym koszcie lub ryzyko cenowe posiadanych przez jednostkę towarów, to jednostka powinna:
- (a) ująć instrument zabezpieczający jako składnik aktywów lub zobowiązań oraz ująć w wyniku zmianę wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego oraz
 - (b) ująć w wyniku zmianę wartości godziwej pozycji zabezpieczanej powiązanej z zabezpieczonym ryzykiem oraz ująć to jako korektę wartości bilansowej pozycji zabezpieczanej.

MSSF dla MŚP

- 12.20. Jeżeli zabezpieczane jest ryzyko stałej stopy procentowej instrumentu dłużnego wycenianego w zamortyzowanym koszcie, to okresowe rozliczenia środków pieniężnych netto dotyczące transakcji swap stóp procentowych, będącej instrumentem zabezpieczającym jednostka ujmuje w wyniku okresu, w którym następuje rozliczenie netto.
- 12.21. Jednostka zaprzestaje stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń określonych w paragrafie 12.19, jeśli:
- (a) instrument zabezpieczający wygasa, zostaje sprzedany, rozwiązany lub wykonany,
 - (b) zabezpieczenie przestaje spełniać kryteria rachunkowości zabezpieczeń określone w paragrafie 12.16, lub
 - (c) jednostka unieważnia powiązanie zabezpieczające.
- 12.22. Jeżeli zaprzestano stosowania rachunkowości zabezpieczeń i nie zaprzestano ujmoowania pozycji zabezpieczanej będącej składnikiem aktywów lub zobowiązań wykazywanych w zamortyzowanym koszcie, to wszelkie zyski lub straty ujęte jako korekta wartości bilansowej pozycji zabezpieczanej są stopniowo odpisywane na wynik przy zastosowaniu efektywnej stopy procentowej przez pozostały okres istnienia instrumentu zabezpieczającego.

Zabezpieczenie przed ryzykiem zmiennych stóp procentowych instrumentów finansowych, ryzykiem walutowym lub ryzykiem cenowym związanym z towarami, dotyczące wiążącego zobowiązania, wysoce prawdopodobnej planowanej transakcji lub inwestycji netto w jednostce działającej za granicą

- 12.23. Jeśli warunki określone w paragrafie 12.16 zostały spełnione, a ryzyko podlegające zabezpieczeniu jest to:
- (a) ryzyko zmiennej stopy procentowej instrumentu dłużnego wycenianego w zamortyzowanym koszcie,
 - (b) ryzyko walutowe związane z **wiązącym zobowiązaniem** lub wysoce prawdopodobną planowaną transakcją,
 - (c) ryzyko cen towarów związane z **wiązącym** zobowiązaniem lub wysoce prawdopodobną planowaną transakcją lub
 - (d) ryzyko walutowe inwestycji netto w jednostce działającej za granicą,
- jednostka ujmuje w pozostałych całkowitych dochodach część zmiany wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego, która była zastosowana przy kompensacie zmian wartości godziwej lub oczekiwanych przepływów pieniężnych pozycji zabezpieczanej. Jednostka ujmuje w wyniku każdą nadwyżkę wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego ponad zmianę wartości godziwej oczekiwanych przepływów pieniężnych (określaną niekiedy jako nieefektywność zabezpieczenia). Zysk lub stratę z zabezpieczenia ujęte w pozostałych całkowitych dochodach przeklasyfikowuje się do wyniku wówczas, gdy pozycja zabezpieczana zostaje ujęta w wyniku lub powiązanie zabezpieczające zostaje zakończone.

MSSF dla MŚP

- 12.24. Jeśli zabezpieczane jest ryzyko zmiennej stopy procentowej instrumentu dłużnego wycenianego w zamortyzowanym koszcie to okresowe rozliczenia środków pieniężnych netto dotyczące transakcji swap stóp procentowych będącej instrumentem zabezpieczającym jednostka ujmuje w wyniku okresu, w którym następuje rozliczenie netto.
- 12.25. Jednostka zaprzestaje stosowania zasad rachunkowości zabezpieczeń określonych w paragrafie 12.23, jeśli:
- (a) instrument zabezpieczający wygasa, zostaje sprzedany, rozwiązany lub wykonany,
 - (b) zabezpieczenie przestaje spełniać kryteria rachunkowości zabezpieczeń określone w paragrafie 12.16 lub
 - (c) w ramach zabezpieczenia planowanej transakcji, transakcja ta przestaje być wysoce prawdopodobna lub
 - (d) jednostka unieważnia powiązanie zabezpieczające.

Jeśli wykonanie planowej transakcji nie jest już oczekiwane lub zaprzestaje się ujmowania zabezpieczanego instrumentu dłużnego wycenianego w zamortyzowanym koszcie, to każdy zysk lub stratę związaną z instrumentem zabezpieczającym ujętą w pozostałych całkowitych dochodach przeklasyfikowuje się z pozostałych całkowitych dochodów do wyniku.

Ujawnianie informacji

- 12.26. Jednostka stosująca niniejszy rozdział dokonuje wszystkich ujawnień informacji wymaganych przez Rozdział 11 w stosunku do instrumentów finansowych wchodzących w zakres tego rozdziału oraz Rozdziału 11. Jeżeli jednostka stosuje rachunkowość zabezpieczeń dokonuje dodatkowych ujawnień opisanych w paragrafach 12.27–12.29.
- 12.27. Jednostka ujawnia następujące informacje odrębnie dla zabezpieczeń każdego z czterech rodzajów ryzyka opisanego w paragrafie 12.17:
- (a) opis zabezpieczenia,
 - (b) opis instrumentów finansowych wyznaczonych jako instrumenty zabezpieczające i ich wartość godziwą na dzień sprawozdawczy,
 - (c) rodzaj zabezpieczanego ryzyka, w tym opis pozycji zabezpieczanej.
- 12.28. Jeżeli jednostka stosuje rachunkowość zabezpieczeń w odniesieniu do zabezpieczenia ryzyka stałej stopy procentowej lub ryzyka cen towarów posiadanych przez jednostkę (paragrafy 12.19–12.22) należy ujawnić następujące informacje:
- (a) kwotę zmiany wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego ujętą w wyniku,
 - (b) kwotę zmiany wartości godziwej pozycji zabezpieczanej ujętą w wyniku.
- 12.29. Jeżeli jednostka stosuje rachunkowość zabezpieczeń w odniesieniu do ryzyka zmiennej stopy procentowej, ryzyka walutowego, ryzyka cen towarów, które związane są z wiążącym zobowiązaniem lub wysoce prawdopodobną planowaną transakcją lub inwestycją netto w jednostce działającej za granicą (paragrafy 12.23–12.25) jednostka ujawnia następujące informacje:

MSSF dla MŚP

- (a) okresy, w których oczekiwane są przepływy pieniężne oraz kiedy oczekuje się ich wpływu na wynik,
- (b) opis wszelkich przyszłych transakcji, do których uprzednio stosowano rachunkowość zabezpieczeń, ale których wystąpienia już się nie oczekuje,
- (c) kwotę zmiany wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego ujętą w ciągu okresu w pozostałych całkowitych dochodach (paragraf 12.23),
- (d) kwotę przeklasyfikowaną z pozostałych całkowitych dochodów do wyniku w danym okresie (paragrafy 12.23 i 12.25),
- (e) kwotę każdej nadwyżki wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego ponad zmianę wartości godziwej oczekiwanych przepływów pieniężnych ujętą w wyniku (paragraf 12.24).

Rozdział 13

Zapasy

Zakres rozdziału

- 13.1. Niniejszy rozdział określa zasady ujmowania i wyceny **zapasów**. Zapasy są to **aktywa**:
- (a) przeznaczone do sprzedaży w toku podstawowej działalności gospodarczej,
 - (b) będące w trakcie produkcji przeznaczonej na taką sprzedaż lub
 - (c) mające postać materiałów lub dostaw zużywanych w procesie produkcyjnym lub w trakcie świadczenia usług.
- 13.2. Rozdział ten stosuje się do wszystkich zapasów, za wyjątkiem:
- (a) produkcji w toku wynikającej z umów na usługi budowlane, łącznie z bezpośrednio z nimi powiązanymi umowami o świadczenie usług (zob. Rozdział 23 *Przychody*),
 - (b) instrumentów finansowych (zob. Rozdział 11 *Podstawowe instrumenty finansowe* oraz Rozdział 12 *Pozostałe zagadnienia dotyczące instrumentów finansowych*),
 - (c) **aktywów biologicznych** powiązanych z działalnością rolniczą i produkcją rolną w momencie zbiorów (zob. Rozdział 34 *Działalności wyspecjalizowane*).
- 13.3. Rozdziału nie stosuje się do wyceny zapasów przechowywanych przez:
- (a) producentów produktów rolnych i leśnych, produkcji rolnej uzyskanej po okresie zbiorów, zasobów mineralnych i produktów mineralnych w zakresie, w jakim są one wyceniane w **wartości godziwej** pomniejszone o koszty sprzedaży z odniesieniem różnicy z wyceny na wynik lub
 - (b) pośredników i sprzedawców towarów wyceniających swoje zapasy w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży z odniesieniem różnicy z wyceny na wynik.

Wycena zapasów

- 13.4. Jednostka wyceny zapasy w cenie nabycia, koszcie wytworzenia lub szacunkowej cenie sprzedaży pomniejszonej o koszty zakończenia produkcji i sprzedaży, w zależności od tego, która z kwot jest niższa.

Koszt zapasów

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

Koszty zakupu

- 13.6. Koszty zakupu zapasów składają się z ceny zakupu, cel importowych i pozostałych bezzwrotnych podatków, kosztów transportu, załadunku i wyładunku oraz pozostałych kosztów dających się bezpośrednio przyporządkować do pozyskania wyrobów gotowych, materiałów i usług. Przy ustalaniu kosztów zakupu odejmuje się upusty, rabaty handlowe i inne podobne pozycje.
- 13.7. Jednostka może nabyć zapasy z odroczonym terminem płatności. W niektórych przypadkach umowa faktycznie zawiera nieokreślony element finansowania, na przykład występuje różnica pomiędzy ceną zakupu obowiązującą przy ogólnie przyjętych terminach płatności, a ceną obowiązującą przy odroczonym terminie płatności. W takim przypadku różnicę tę ujmuje się jako koszt odsetek w trakcie całego okresu finansowania i nie zwiększa ona wartości zapasów.

Koszty wytworzenia

- 13.8. Koszty wytworzenia zapasów obejmują koszty związane bezpośrednio z produkcją, takie jak bezpośrednia robocizna. Składają się na nie także systematycznie przypisywane, stałe i zmienne pośrednie koszty produkcji poniesione przy przetwarzaniu materiałów w wyroby gotowe. Stałymi pośrednimi kosztami produkcji są koszty pozostające stosunkowo niezmiennie niezależnie od wielkości produkcji, takie jak koszty amortyzacji, utrzymania budynków, wyposażenia fabryki oraz produkcyjne koszty zarządzania i administracji. Zmiennymi pośrednimi kosztami produkcji są koszty produkcji zmieniające się proporcjonalnie lub prawie proporcjonalnie wraz ze zmianą wielkości produkcji, takie jak pośrednie koszty materiałów pośrednich i robocizny.

Podział kosztów pośrednich produkcji

- 13.9. Jednostka zalicza stałe pośrednie koszty produkcji do kosztów wytworzenia przyjmując za podstawę normalną zdolność produkcyjną urządzeń produkcyjnych. Normalna zdolność produkcyjna jest to produkcja na średnim poziomie, której uzyskania oczekuje się w czasie kilku okresów lub sezonów w typowych okolicznościach, z uwzględnieniem utraty zdolności produkcyjnej wynikającej z planowanych prac konserwacyjnych. Rzeczywisty poziom produkcji może być wzięty pod uwagę, o ile jest on zbliżony do poziomu normalnych zdolności produkcyjnych. Wielkości stałych pośrednich kosztów przypisanych do każdej jednostki produkcji nie zwiększa się w wyniku niskiego poziomu produkcji lub w wyniku niewykorzystania zdolności produkcyjnych 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 rzeczywistego wykorzystania urządzeń produkcyjnych.

Produkty powiązane i produkty uboczne

- 13.10. W wyniku procesu produkcyjnego może równocześnie powstawać 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 surowców lub wytworzenia każdego produktu nie można określić odrębnie, jednostka przypisuje te koszty w sposób racjonalny i spójny do wszystkich produktów. Przypisanie kosztów może opierać się na przykład na podstawie względnej wartości sprzedaży każdego produktu, bądź na etapach procesu produkcyjnego, kiedy każdy z produktów można odrębnie wydzielić, lub też po zakończeniu produkcji. Większość produktów ubocznych z natury nie posiada istotnego znaczenia. W takim przypadku jednostka wycenia je w cenie sprzedaży pomniejszonej o koszty zakończenia produkcji i sprzedaży, a wartość tę odejmuje się od kosztu wytworzenia produktu podstawowego. W rezultacie **wartość bilansowa** produktu podstawowego nie różni się w sposób istotny od jego kosztu wytworzenia.

Pozostałe koszty uwzględniane przy wycenie zapasów

- 13.11. Jednostka zalicza do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów pozostałe koszty tylko w takim zakresie, w jakim ponosi je celem doprowadzenia zapasów do ich aktualnego stanu i miejsca.
- 13.12. W niektórych okolicznościach i pod warunkiem spełnienia wymogów paragrafu 12.19(b) wartość bilansową towarów koryguje się o zmianę wartości godziwej instrumentu zabezpieczającego służącego zabezpieczeniu przed ryzykiem stałej stopy procentowej lub ryzykiem cenowym posiadanych towarów.

Koszty nieujmowane w wycenie zapasów

- 13.13. Przykładami kosztów wyłączonych z ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów i ujmowanych jako koszty okresu, w którym je poniesiono są:
- (a) kwota zużytych ponadnormatywnie materiałów, robocizny oraz pozostałych kosztów produkcji,
 - (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,
 - (d) koszty sprzedaży.

Koszt wytworzenia zapasów w jednostce usługowej

- 13.14. Jednostka usługowa posiadane zapasy wycenia w koszcie ich wytworzenia. Koszty te obejmują przede wszystkim koszty robocizny oraz pozostałych kosztów związanych z personelem bezpośrednio zaangażowanym w świadczenie usług,

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

Koszt produktów rolnych zebranych z aktywów biologicznych

- 13.15. Rozdział 34 wymaga, aby zapasy obejmujące produkty rolne zebrane (pozyskane) z aktywów biologicznych jednostki wyceniać w momencie początkowego **ujęcia** w wartości godziwej, pomniejszonej o przewidywane koszty sprzedaży w punkcie zbioru. Wartość ta stanowi koszt zapasów na moment zastosowania niniejszego Rozdziału.

Techniki ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia takie, jak metoda kosztu standardowego, metoda oparta na cenach detalicznych oraz ostatniej ceny zakupu

- 13.16. Jednostka może stosować techniki ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, takie jak metodę kosztu standardowego, metodę opartą na cenach detalicznych lub opartą na ostatniej cenie zakupu, jeżeli w wyniku ich zastosowania otrzymuje się wartość przybliżoną do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Metoda kosztu standardowego uwzględnia normalny poziom zużycia surowców i materiałów, robocizny oraz wydajności i wykorzystania zdolności produkcyjnej. Koszty standardowe są regularnie poddawane przeglądowi i – jeśli to konieczne – aktualizowane stosownie do bieżących warunków. Metoda oparta na cenach detalicznych polega na wycenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów przez zmniejszenie wartości zapasów w cenach sprzedaży o odpowiedni procent marży.

Metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

- 13.17. Jednostka ustala cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji zapasów, które co do zasady nie są wzajemnie wymienne, oraz dóbr i usług wytworzonych oraz przeznaczonych do realizacji konkretnych przedsięwzięć z zastosowaniem metody szczegółowej identyfikacji poszczególnych cen nabycia lub kosztów wytworzenia.
- 13.18. Jednostka ustala cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów innych niż te, o których mowa w paragrafie 13.17 przy zastosowaniu metody „pierwsze weszło, pierwsze wyszło” (FIFO) lub metody ceny średniej ważonej. Jednostka stosuje tę samą metodę ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia do zapasów o podobnym rodzaju i przeznaczeniu. W przypadku zapasów różnego rodzaju i przeznaczenia można stosować różne metody ustalania cen nabycia lub kosztów wytworzenia. Metoda „ostatnie weszło, pierwsze wyszło” (LIFO) nie jest dozwolona przez niniejszy standard.

Utrata wartości zapasów

- 13.19. Paragrafy 27.2–27.4 na koniec każdego **okresu sprawozdawczego** wymagają od jednostki oceny, czy nie nastąpiła utrata wartości zapasów, tj. czy wartość bilansowa zapasów jest w pełni odzyskiwalna (na przykład na skutek ich uszkodzenia, starzenia się lub spadku ceny ich sprzedaży). Jeżeli nastąpiła utrata wartości pozycji (lub grupy pozycji) zapasów to paragrafy te wymagają, aby jednostka wyceniła zapasy w cenach sprzedaży pomniejszonych o koszty zakończenia produkcji i sprzedaży oraz ujęła **stratę z tytułu utraty wartości**. W pewnych okolicznościach paragrafy te wymagają także odwrócenia wcześniej dokonanych odpisów z tytułu utraty wartości.

Ujmowanie kosztów okresu

- 13.20. W momencie sprzedaży zapasów wartość bilansową tych zapasów jednostka ujmuje jako koszt okresu, w którym ujmowane są odpowiadające im przychody.
- 13.21. Niektóre zapasy mogą być ujęte jako składnik innych aktywów, na przykład zapasy wykorzystane jako składnik rzeczowych aktywów trwałych wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie. Zapasy zaliczane w ten sposób do innego składnika aktywów ujmuje się później zgodnie z jednym z Rozdziałów niniejszego standardu odpowiednim dla tego składnika aktywów.

Ujawnianie informacji

- 13.22. Jednostka ujawnia informacje dotyczące:
- (a) **zasad (polityki) rachunkowości** przyjętych do wyceny zapasów, w tym zastosowanych metod ustalania ich ceny nabycia lub kosztu wytworzenia,
 - (b) łącznej wartości bilansowej zapasów oraz wartości bilansowej zapasów w podziale odpowiednim dla danej jednostki,
 - (c) wartości zapasów ujętych jako koszt w danym okresie,
 - (d) kwoty odwróconych lub ujętych w wyniku strat z tytułu utraty wartości zgodnie z wymogami Rozdziału 27,
 - (e) łącznej wartości bilansowej zapasów zastawionych jako zabezpieczenie zobowiązań.

Rozdział 14

Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych

Zakres rozdziału

- 14.1. Niniejszy rozdział dotyczy zasad rozliczania jednostek stowarzyszonych w **skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych** oraz w sprawozdaniach finansowych inwestora niebędącego jednostką dominującą i posiadającego inwestycje w jednej lub większej ilości jednostek stowarzyszonych. Paragraf 9.26 określa wymogi dotyczące rozliczania jednostek stowarzyszonych w **jednostkowych sprawozdaniach finansowych**.

Definicja jednostek stowarzyszonych

- 14.2. **Jednostka stowarzyszona** jest to jednostka, w tym także jednostka nie posiadająca osobowości prawnej, jak spółka osobowa, na którą inwestor wywiera znaczący wpływ, a która nie jest ani jednostką zależną, ani wspólnym przedsięwzięciem inwestora.
- 14.3. Znaczący wpływ jest to zdolność do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji na temat polityki finansowej i operacyjnej jednostki, niepolegająca jednak na sprawowaniu **kontroli** lub **współkontroli** nad polityką tej jednostki.
- (a) Jeżeli inwestor posiada bezpośrednio lub pośrednio (np. poprzez jednostki zależne) 20% lub więcej praw głosów w danej jednostce stowarzyszonej to zakłada się, że wywiera znaczący wpływ na tę jednostkę, chyba że można wyraźnie wykazać, że tak nie jest.
 - (b) Jeżeli inwestor posiada bezpośrednio lub pośrednio (np. poprzez jednostki zależne) mniej niż 20% praw głosów w danej jednostce stowarzyszonej, zakłada się, że nie wywiera on na tę jednostkę znaczącego wpływu, chyba że można wyraźnie taki wpływ wykazać.
 - (c) Posiadanie kontrolnego pakietu lub znaczącej części udziałów przez innego inwestora nie wyklucza możliwości wywierania znaczącego wpływu na daną jednostkę przez danego inwestora.

Wycena – wybór zasad (polityki) rachunkowości

- 14.4. Inwestor wycenia wszystkie swoje inwestycje w jednostkach stowarzyszonych stosując do tego jedną z następujących metod:
- (a) metodę wyceny w cenie nabycia opisaną w paragrafie 14.5,
 - (b) metodę praw własności opisaną w paragrafie 14.8,
 - (c) metodę wyceny w wartości godziwej opisaną w paragrafie 14.9.

Metoda wyceny w cenie nabycia

- 14.5. Inwestor wycenia wszystkie swoje inwestycje w jednostkach stowarzyszonych, inne niż te, dla których istnieją opublikowane notowania rynkowe (zob. paragraf 14.7), w cenie nabycia pomniejszonej o łączne **straty z tytułu utraty wartości** ujęte zgodnie z wymogami Rozdziału 27 *Utrata wartości aktywów*.
- 14.6. Inwestor ujmuje dywidendy oraz inne wypłaty otrzymane z inwestycji jako dochody bez względu na to, czy wypłaty takie pochodzą z podziału skumulowanych zysków jednostki stowarzyszonej powstałych przed lub po dacie jej nabycia przez inwestora.
- 14.7. Inwestor wycenia swoje inwestycje w jednostkach stowarzyszonych, dla których istnieją opublikowane notowania rynkowe w wartości godziwej (zob. paragraf 14.9).

Metoda praw własności

- 14.8. Zgodnie z metodą praw własności inwestycja kapitałowa jest ujmowana początkowo w cenie transakcyjnej (obejmującej koszty transakcji), a następnie jest korygowana w celu odzwierciedlenia udziału inwestora w **wyniku** oraz w **pozostałych całkowitych dochodach** jednostki stowarzyszonej.
- (a) *Wypłaty i inne korekty wartości bilansowej.* Wypłaty otrzymane od jednostki stowarzyszonej obniżają wartość bilansową inwestycji. Korekty wartości bilansowej mogą być również wymagane jako skutek zmian w kapitale własnym jednostki stowarzyszonej wynikających z pozycji pozostałych całkowitych dochodów.
- (b) *Potencjalne prawa głosu.* Chociaż potencjalne prawa głosu są uwzględniane przy decyzji o wywieraniu znaczącego wpływu, inwestor wycenia swój udział w wyniku jednostki stowarzyszonej oraz w kapitale własnym jednostki stowarzyszonej na podstawie aktualnego udziału własnościowego. Wycena ta nie odzwierciedla możliwości realizacji lub zamiany potencjalnych praw głosu.
- (c) *Ukryta wartość firmy i korekty wartości godziwej.* Przy nabyciu inwestycji w jednostce stowarzyszonej wszelkie różnice (zarówno dodatnie jak i ujemne) pomiędzy ceną nabycia a udziałem inwestora w wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów netto jednostki stowarzyszonej, należy ujmować zgodnie z paragrafami 19.22–19.24. Po nabyciu inwestor dokonuje korekty swojego udziału w zyskach lub stratach celem ujęcia dodatkowego odpisu amortyzacyjnego związanego z podlegającymi amortyzacji aktywami jednostki stowarzyszonej (w tym wartością firmy), wynikającymi z nadwyżki wartości godziwej tych aktywów nad ich wartością bilansową na dzień nabycia inwestycji.
- (d) *Utrata wartości.* Jeżeli istnieje przesłanka wskazująca na utratę wartości inwestycji w jednostce stowarzyszonej, inwestor przeprowadza test na utratę wartości bilansowej wartości inwestycji jako pojedynczego składnika aktywów zgodnie z wymogami Rozdziału 27. Wartość firmy stanowiąca część wartości bilansowej inwestycji nie podlega odrębnemu badaniu pod kątem utraty wartości, ale jest badana w ramach testowania utraty wartości inwestycji jako całości.

MSSF dla MŚP

- (e) *Transakcje inwestora z jednostkami stowarzyszonymi.* Jeżeli jednostka stowarzyszona jest ujmowana metodą praw własności, to niezrealizowane zyski i straty wynikające z wzajemnych („oddolnych” i „odgórných”) transakcji jednostki stowarzyszonej z inwestorem podlegają eliminacji proporcjonalnie do wysokości udziału inwestora w jednostce stowarzyszonej. Niezrealizowane straty wynikające z takich transakcji mogą świadczyć o utracie wartości przekazanego składnika aktywów.
- (f) *Data sprawozdań finansowych jednostki stowarzyszonej.* Stosując metodę praw własności inwestor wykorzystuje sprawozdania finansowe jednostki stowarzyszonej sporządzone na ten sam dzień co sprawozdania finansowe inwestora, chyba że jest to **niewykonalne** w praktyce. Jeżeli jest to niewykonalne w praktyce, inwestor wykorzystuje ostatnie dostępne sprawozdania finansowe jednostki stowarzyszonej dokonując w nim korekt z tytułu skutków wszelkich znaczących transakcji i zdarzeń, jakie nastąpiły pomiędzy tą datą a datą sprawozdania finansowego inwestora.
- (g) *Zasady (polityka) rachunkowości jednostki stowarzyszonej.* Jeżeli jednostka stowarzyszona stosuje zasady (politykę) rachunkowości odmienne od stosowanych przez inwestora, a sprawozdanie to jest wykorzystywane przez inwestora w związku ze stosowaniem metody praw własności, inwestor koryguje sprawozdania finansowe jednostki stowarzyszonej, tak aby odzwierciedlały stosowane przez inwestora zasady (politykę) rachunkowości, chyba że jest to niewykonalne w praktyce.
- (h) *Straty przewyższające wartość inwestycji.* 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. Po zredukowaniu swego udziału do wartości zerowej, inwestor ujmuje wszelkie dodatkowe straty tworząc rezerwę (zob. Rozdział 21 *Rezerwy, aktywa warunkowe i zobowiązania warunkowe*) tylko w takiej wysokości, w jakiej ma on prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek lub też w wysokości dokonanych płatności w imieniu tej jednostki stowarzyszonej. Jeżeli następnie jednostka stowarzyszona zacznie wykazywać zyski, inwestor powraca do ujmowania swojego udziału w zyskach dopiero wówczas, gdy wartość tych zysków zrówna się z wartością nieujętych strat.
- (i) *Zaprzestanie stosowania metody praw własności.* Inwestor zaprzestaje stosowania metody praw własności od momentu, kiedy przestaje wywierać znaczący wpływ na jednostkę.
 - (i) Jeżeli jednostka stowarzyszona staje się jednostką zależną lub wspólnym przedsięwzięciem, inwestor przeszacowuje wcześniej posiadany udział w kapitale własnym do wartości godziwej oraz ujmuje wynikający stąd ewentualny zysk lub stratę w wyniku.
 - (ii) Jeżeli inwestor traci znaczący wpływ nad jednostką stowarzyszoną na skutek jej całego lub częściowego zbycia, zaprzestaje ujmować tę jednostkę jako stowarzyszoną i ujmuje w wyniku różnicę między sumą otrzymanych wpływów powiększonych o wartość godziwą wszelkich pozostających w jednostce udziałów, a wartością bilansową inwestycji w jednostce stowarzyszonej na dzień utraty znaczącego wpływu. Następnie inwestor ujmuje wszelkie pozostające udziały stosując od-

powiednio Rozdział 11 *Podstawowe instrumenty finansowe* oraz Rozdział 12 *Pozostałe zagadnienia dotyczące instrumentów finansowych*.

- (iii) Jeżeli inwestor traci znaczący wpływ z innych przyczyn niż częściowe zbycie swojej inwestycji traktuje wartość bilansową inwestycji na ten dzień jako nową podstawę ustalenia ceny nabycia i ujmuje inwestycję stosując odpowiednio Rozdział 11 i 12.

Metoda wyceny w wartości godziwej

- 14.9. W momencie początkowego ujęcia inwestycji w jednostce stowarzyszonej w wartości godziwej inwestor wycenia ją w cenie transakcyjnej. Cena transakcyjna nie obejmuje kosztów transakcji.
- 14.10. Na każdy **dzień sprawozdawczy** inwestor wycenia swoje inwestycje w jednostkach stowarzyszonych w wartości godziwej z odniesieniem różnicy z wyceny na wynik oraz stosując wytyczne dotyczące metody wyceny w wartości godziwej zawarte w paragrafach 11.27–11.32. W przypadku wyboru metody wyceny inwestycji w jednostkach stowarzyszonych w wartości godziwej, oraz gdy taka wycena jest niewykonalna w praktyce bez ponoszenia nadmiernych kosztów i nakładu pracy, stosuje się wycenę według ceny nabycia.

Prezentacja w sprawozdaniu finansowym

- 14.11. Inwestor klasyfikuje inwestycje w jednostkach stowarzyszonych jako aktywa długoterminowe.

Ujawnianie informacji

- 14.12. Inwestor posiadający inwestycje w jednostce stowarzyszonej ujawnia następujące informacje:
 - (a) **zasady (politykę) rachunkowości** stosowane przy inwestycjach w jednostkach stowarzyszonych,
 - (b) **wartość bilansową** inwestycji w jednostkach stowarzyszonych (zob. paragraf 4.2(j)),
 - (c) wartość godziwą inwestycji w jednostkach stowarzyszonych wycenianych metodą praw własności, dla których istnieją opublikowane notowania rynkowe.
- 14.13. W przypadku inwestycji w jednostkach stowarzyszonych wycenianych w cenie nabycia, inwestor ujawnia kwotę dywidend i innych wypłat ujętych jako dochody.
- 14.14. W przypadku inwestycji w jednostkach stowarzyszonych wycenianych metodą praw własności, inwestor ujawnia odrębnie swój udział w wyniku oraz swój udział w **działalności zaniechanej** tych jednostek stowarzyszonych.
- 14.15. W przypadku inwestycji w jednostkach stowarzyszonych wycenianych w wartości godziwej inwestor ujawnia informacje wymagane przez paragrafy 11.41–11.44.

Rozdział 15

Udziały we wspólnych przedsięwzięciach

Zakres rozdziału

- 15.1. Niniejszy rozdział dotyczy zasad rozliczania **wspólnych przedsięwzięć** w **skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych** oraz w sprawozdaniach finansowych inwestora niebędącego jednostką dominującą, który posiada udziały w jednym lub większej ilości **wspólnych przedsięwzięć**. Paragraf 9.26 określa wymogi dotyczące rozliczania udziałów we wspólnych przedsięwzięciach w **jednostkowych sprawozdaniach finansowych**.

Definicja wspólnych przedsięwzięć

- 15.2. **Współkontrola** jest to określony w umowie ustalony podział **kontroli** nad działalnością gospodarczą, który występuje tylko wówczas, gdy strategiczne decyzje finansowe i operacyjne dotyczące tej działalności wymagają jednomyślnej zgody stron sprawujących współkontrolę (wspólników przedsięwzięcia).
- 15.3. Wspólne przedsięwzięcie jest to ustalenie umowne, na mocy którego dwie lub więcej stron podejmuje działalność gospodarczą podlegającą współkontrolom. Wspólne przedsięwzięcie może mieć formę współkontrolowanych działalności, współkontrolowanych aktywów lub **współkontrolowanych podmiotów**.

Współkontrolowane działalności

- 15.4. 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, innego podmiotu lub struktury finansowej odrębnej względem samych wspólników przedsięwzięcia. Każdy ze wspólników przedsięwzięcia 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 powoduje powstanie jego własnych zobowiązań. Działalność wspólnego przedsięwzięcia może być prowadzona przez pracowników zatrudnianych przez poszczególnych wspólników przedsięwzięcia także do innej działalności wspólnika, która ma podobny charakter. Porozumienie o wspólnym przedsięwzięciu zwykle reguluje sposób podziału przychodów ze sprzedaży wspólnych produktów i wszelkich wspólnie ponoszonych kosztów.
- 15.5. W związku z posiadaniem udziałem we współkontrolowanej działalności wspólnik przedsięwzięcia wykazuje w swoich sprawozdaniach finansowych:
- (a) kontrolowane aktywa i zaciągnięte zobowiązania oraz
 - (b) ponoszone koszty i swój udział w dochodach uzyskanych ze sprzedaży dóbr lub usług generowanych przez wspólne przedsięwzięcie.

Wspólnie kontrolowane aktywa

- 15.6. Niektóre wspólne przedsięwzięcia zakładają współkontrolę własności przez ich wspólników nad jednym lub wieloma składnikami aktywów wniesionymi lub nabytymi w celu wniesienia do wspólnego przedsięwzięcia i przeznaczonymi dla celów tego wspólnego przedsięwzięcia.
- 15.7. W związku z udziałami we wspólnie kontrolowanych aktywach wspólnik przedsięwzięcia wykazuje w swoich sprawozdaniach finansowych:
- (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) swój udział w dochodach uzyskanych ze sprzedaży lub wykorzystaniu części produkcji pochodzącej ze wspólnego przedsięwzięcia, łącznie z udziałem we wszelkich kosztach poniesionych w związku ze wspólnym przedsięwzięciem, oraz
 - (e) koszty poniesione w związku z udziałem we wspólnym przedsięwzięciu.

Jednostki współkontrolowane

- 15.8. **Jednostką współkontrolowaną** jest wspólne przedsięwzięcie polegające na ustanowieniu osoby prawnej, spółki osobowej lub innego podmiotu, w którym każdy ze wspólników przedsięwzięcia posiada udział. Jednostka taka działa na takich samych zasadach, jak inne jednostki, z wyjątkiem tego, że ustalenia umowne pomiędzy wspólnikami przedsięwzięcia ustanawiają współkontrolę nad działalnością gospodarczą tego podmiotu.

Wycena – wybór zasad (polityki) rachunkowości

- 15.9. Wspólnik przedsięwzięcia wycenia wszystkie swoje udziały w jednostkach współkontrolowanych stosując do tego:
- (a) metodę wyceny w cenie nabycia opisaną w paragrafie 15.10, lub
 - (b) metodę praw własności opisaną w paragrafie 15.13, lub
 - (c) metodę wyceny w wartości godziwej opisaną w paragrafie 15.14.

Metoda wyceny w cenie nabycia

- 15.10. Wspólnik wycenia swoje inwestycje w jednostkach współkontrolowanych, innych niż te dla których istnieją opublikowane notowania rynkowe (zob. paragraf 15.12) w cenie nabycia pomniejszonej o łączne straty z tytułu utraty wartości ujęte zgodnie z wymogami Rozdziału 27 *Utrata wartości aktywów*.
- 15.11. Inwestor ujmuje wypłaty otrzymane z inwestycji jako dochody, bez względu na to, czy wypłaty takie pochodzą z podziału skumulowanych zysków jednostki współkontrolowanej powstałych przed lub po dacie nabycia.

- 15.12. Inwestor wycenia swoje inwestycje w jednostkach wspólnie kontrolowanych, dla których istnieją opublikowane notowania rynkowe w wartości godziwej (zob. paragraf 15.14).

Metoda praw własności

- 15.13. Inwestor wycenia swoje inwestycje w jednostkach wspólnie kontrolowanych metodą praw własności stosując procedury przedstawione w paragrafie 14.8 (zamieniając wyjaśnienia dotyczące „znaczącego wpływu” na „wspólnie kontrolę”).

Metoda wyceny w wartości godziwej

- 15.14. W momencie początkowego ujęcia inwestycji w jednostce wspólnie kontrolowanej w wartości godziwej inwestor wycenia ją w cenie transakcyjnej. Cena transakcyjna nie obejmuje kosztów transakcji.
- 15.15. Na każdy **dzień sprawozdawczy** inwestor wycenia swoje inwestycje w jednostce wspólnie kontrolowanej w wartości godziwej z odniesieniem różnicy z wyceny na wynik oraz stosując wytyczne dotyczące metody wyceny w wartości godziwej zawarte w paragrafach 11.27–11.32. W przypadku wyboru metody wyceny inwestycji w jednostkach wspólnie kontrolowanych w wartości godziwej, oraz gdy taka wycena jest niewykonalna w praktyce bez ponoszenia nadmiernych kosztów i nakładu pracy, stosuje się metodę ceny nabycia.

Transakcje pomiędzy wspólnikiem przedsięwzięcia i wspólnym przedsięwzięciem

- 15.16. W przypadku wniesienia lub sprzedaży aktywów wspólnemu przedsięwzięciu przez jej wspólników ujęcie części zysku lub straty na tej transakcji powinno odzwierciedlać treść ekonomiczną tej transakcji. Jeżeli aktywa zostały zatrzymane we wspólnym przedsięwzięciu oraz nastąpiło przekazanie przez wspólnika wspólnego przedsięwzięcia znaczącego ryzyka oraz korzyści wynikających z tytułu własności do tych składników aktywów, to wspólnik wspólnego przedsięwzięcia wykazuje tylko tę część zysku lub straty, którą można przypisać udziałom pozostałych wspólników. W sytuacji wystąpienia przesłanek wskazujących na straty z tytułu utraty wartości wniesionych lub sprzedanych aktywów wspólnik przedsięwzięcia wykazuje pełną kwotę tej straty.
- 15.17. W przypadku nabywania aktywów od wspólnego przedsięwzięcia przez jej wspólnika, nie wykazuje on przypadającej mu z tytułu tej transakcji części zysków z wspólnego przedsięwzięcia do czasu odsprzedaży tych aktywów niezależnej stronie trzeciej. Wspólnik wykazuje swoją część strat z tytułu tych transakcji w taki sam sposób, jak przypadającą na niego część zysków z tym, że straty z tytułu utraty wartości ujmuje się niezwłocznie.

Brak sprawowania współkontroli przez inwestora

- 15.18. Inwestor wspólnego przedsięwzięcia w sytuacji niesprawowania współkontroli wykazuje tę inwestycję zgodnie z wymogami Rozdziału 11, lub w przypadku wywierania znaczącego wpływu na wspólne przedsięwzięcie, zgodnie z wymogami Rozdziału 14 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych*.

Ujawnianie informacji

- 15.19. Inwestor posiadający wspólne przedsięwzięcia ujawnia następujące informacje:
- (a) **zasady (politykę) rachunkowości** wykorzystywane przy udziałach w jednostkach współkontrolowanych,
 - (b) **wartość bilansową** inwestycji w jednostkach współkontrolowanych (zob. paragraf 4.2 (k)),
 - (c) wartość godziwą inwestycji w jednostkach współkontrolowanych wycenianych metodą praw własności, dla których istnieją opublikowane notowania rynkowe,
 - (d) łączną kwotę zobowiązań związanych ze wspólnym przedsięwzięciem, w tym także udział w zobowiązaniach kontraktowych zaciągniętych wraz z innymi współnikami oraz swój udział w zobowiązaniach kontraktowych zaciągniętych przez wspólne przedsięwzięcie.
- 15.20. W przypadku jednostek współkontrolowanych wycenianych metodą praw własności, współnik ujawnia również informacje wymagane przez paragraf 14.14 dotyczące inwestycji ujmowanych metodą praw własności.
- 15.21. W przypadku jednostek współkontrolowanych wycenianych w wartości godziwej, współnik dokonuje ujawnień wymaganych przez paragrafy 11.41–11.44.

Rozdział 16

Nieruchomości inwestycyjne

Zakres rozdziału

- 16.1. Niniejszy rozdział dotyczy zasad rozliczania inwestycji w grunty lub w budynki, które spełniają definicję **nieruchomości inwestycyjnej** zawartą w paragrafie 16.2 oraz niektórych praw do użytkowania nieruchomości traktowanych jak nieruchomości inwestycyjne na mocy umowy leasingu operacyjnego (zob. paragraf 16.3) przez leasingobiorców. Tylko nieruchomości inwestycyjne, których wartość godziwą można wiarygodnie wyceniać w sposób stały i ciągły bez ponoszenia nadmiernych kosztów lub nakładu pracy, ujmuje się zgodnie z niniejszym rozdziałem w wartości godziwej z odniesieniem różnicy z wyceny na wynik. Wszystkie pozostałe nieruchomości inwestycyjne wycenia się tak jak rzeczowe aktywa trwałe za pomocą metody opartej na początkowym ujęciu w cenie nabycia (koszcie wytworzenia) pomniejszonym o późniejsze odpisy amortyzacyjne oraz straty z tytułu utraty wartości opisanej w Rozdziale 17 *Rzeczowe aktywa trwałe*, chyba że wiarygodna wycena w wartości godziwej staje się możliwa i oczekuje się, że możliwość wiarygodnej wyceny wartości godziwej będzie miała trwały charakter.

Definicja i początkowe ujęcie nieruchomości inwestycyjnej

- 16.2. **Nieruchomość inwestycyjna** jest to nieruchomość (grunt, budynek lub część budynku albo oba te elementy), które właściciel lub leasingobiorca **leasingu finansowego** traktuje jako źródło przychodów z czynszów lub utrzymuje w posiadaniu ze względu na przyrost ich wartości, względnie obu tych korzyści, przy czym nieruchomość taka nie jest:
- (a) wykorzystywana przy produkcji, dostawach dóbr, świadczeniu usług lub dla celów administracyjnych, lub
 - (b) przeznaczona na sprzedaż w ramach podstawowej działalności jednostki.
- 16.3. Prawo leasingobiorcy do użytkowania nieruchomości na mocy umowy **leasingu operacyjnego** można klasyfikować i wykazywać jako nieruchomość inwestycyjną w myśl niniejszego rozdziału wtedy i tylko wtedy, gdyby nieruchomość ta w innych okolicznościach spełniałaby definicję nieruchomości inwestycyjnej, a leasingobiorca mógłby w sposób stały i ciągły wyceniać wartość godziwą nieruchomości bez nadmiernych kosztów i nakładu pracy. Ten alternatywny sposób klasyfikacji dostępny jest w odniesieniu do poszczególnych pozycji nieruchomości (pozycja po pozycji).
- 16.4. Nieruchomość użytkowaną w sposób mieszany należy podzielić na nieruchomość inwestycyjną oraz składnik rzeczowych aktywów trwałych. Jeżeli bez nadmiernych kosztów lub nakładu pracy nie można wycenić wartości godziwej części o charakterze nieruchomości inwestycyjnej w wiarygodny sposób to całą nieruchomość ujmuje się jako składnik rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z wymogami Rozdziału 17.

Wycena przy początkowym ujęciu

- 16.5. Przy początkowym ujęciu jednostka wycenia nieruchomości inwestycyjną w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Na cenę nabycia lub koszt wytworzenia nieruchomości inwestycyjnej składa się cena zakupu powiększona o wszelkie koszty bezpośrednio związane z transakcją zakupu, takie jak opłaty prawne i prowizje pośredników, podatek od zakupu nieruchomości oraz pozostałe koszty transakcji. Jeśli płatność została odroczone na okres dłuższy niż to przewidują ogólnie przyjęte terminy płatności to cena nabycia lub koszt wytworzenia odpowiada **wartości bieżącej** wszystkich przyszłych płatności. Jednostka ustala koszt nieruchomości inwestycyjnej wytworzonej we własnym zakresie zgodnie z paragrafami 17.10–17.14.
- 16.6. Wartość początkową prawa do użytkowania nieruchomości inwestycyjnej będącej przedmiotem leasingu finansowego ustala się zgodnie z zasadami ujmowania leasingu finansowego przedstawionymi w paragrafie 20.9, także wówczas, gdyby umowa ta została zaklasyfikowana jako leasing operacyjny czy też była w zakresie rozdziału 20 *Leasing*. Innymi słowy składnik aktywów jest ujmowany w wartości godziwej nieruchomości lub w wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych, zależnie od tego, która z nich jest niższa. Równoważną kwotę ujmuje się jako zobowiązanie zgodnie z paragrafem 20.9.

Wycena po początkowym ujęciu

- 16.7. Nieruchomość inwestycyjną, której wartość godziwą można wiarygodnie wycenić bez ponoszenia nadmiernych kosztów lub nakładu pracy, na każdy **dzień sprawozdawczy** wycenia się w wartości godziwej z odniesieniem zmiany w wartości godziwej na wynik. Jeśli prawo do użytkowania nieruchomości stanowiących przedmiot umowy leasingu sklasyfikowane zostanie jako nieruchomość inwestycyjna, pozycją ujmowaną w wartości godziwej jest to prawo, a nie nieruchomość będąca przedmiotem tego prawa. Paragrafy 11.27–11.32 zawierają wytyczne dotyczące ustalania wartości godziwej. Jednostka ujmuje wszystkie pozostałe nieruchomości inwestycyjne jako rzeczowe aktywa trwałe stosując metodę wyceny opartą na początkowym ujęciu w cenie nabycia (koszcie wytworzenia) pomniejszonym o późniejsze odpisy amortyzacyjne oraz straty z tytułu utraty wartości ujętej zgodnie z wymogami Rozdziału 17.

Przekwalifikowanie

- 16.8. Jeżeli bez poniesienia nadmiernych kosztów lub nakładu pracy nie jest możliwa wiarygodna wycena wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej wycenianej w wartości godziwej, jednostka ujmuje tę pozycję jako składnik rzeczowych aktywów trwałych zgodnie z wymogami Rozdziału 17 do momentu, gdy wiarygodna wycena wartości godziwej stanie się znowu możliwa. Wartością bilansową nieruchomości inwestycyjnej od tego momentu staje się jej cena nabycia lub koszt wytworzenia zgodnie z wymogami Rozdziału 17. Paragraf 16.10 (e)(iii) wymaga ujawnienia tej zmiany. Jest to ujmowane jako zmiana okoliczności, nie zaś jako zmiana zasad (polityki) rachunkowości.

- 16.9. W innych przypadkach niż przedstawiony w paragrafie 16.8 jednostka może przenieść nieruchomość do lub z nieruchomości inwestycyjnych tylko wtedy, gdy nieruchomość po raz pierwszy spełnia, lub przestaje spełniać wymogi definicji nieruchomości inwestycyjnej.

Ujawnianie informacji

- 16.10. Dla wszystkich nieruchomości inwestycyjnych wycenianych w wartości godziwej z odniesieniem różnicy na wynik (zgodnie z paragrafem 16.7) jednostka ujawnia następujące informacje:
- (a) metody i istotne założenia przyjęte do ustalenia wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnych,
 - (b) zakres w jakim wartość godziwa nieruchomości inwestycyjnej (wyceniona i ujawniona w sprawozdaniach finansowych) wynika z wyceny przeprowadzonej przez niezależnego rzeczoznawcę, posiadającego uznane kwalifikacje zawodowe i aktualne doświadczenie w wycenie nieruchomości inwestycyjnej o podobnej lokalizacji i klasie. Jeśli taka wycena nie miała miejsca, fakt ten ujawnia się,
 - (c) fakt istnienia i kwoty ograniczeń prawa do zbycia nieruchomości inwestycyjnej lub wstrzymania płatności, a także otrzymania dochodów ze sprzedaży,
 - (d) istnienie zobowiązań umownych dotyczących zakupu, wybudowania lub dostosowywania nieruchomości inwestycyjnej lub zobowiązania dotyczące napraw, utrzymania bądź ulepszenia nieruchomości,
 - (e) uzgodnienie wartości bilansowej nieruchomości inwestycyjnej na początek i koniec okresu z odrębnym wykazaniem:
 - (i) zwiększeń, ujawniając odrębnie zwiększenia wynikające z nabycia nieruchomości w wyniku połączenia przedsięwzięć,
 - (ii) kwoty netto zysków lub strat wynikających z korekt wyceny wartości godziwej,
 - (iii) wartości przekwalifikowania do rzeczowych aktywów trwałych, jeżeli wiarygodna wycena wartości godziwej nie jest możliwa bez ponoszenia nadmiernych kosztów lub nakładu pracy (zob. paragraf 16.8),
 - (iv) wartości przeniesienia z i do zapasów oraz nieruchomości zajmowanych przez właściciela,
 - (v) innych zmian.
- Powyższe uzgodnienia nie są wymaga dla prezentacji poprzednich okresów.
- 16.11. Zgodnie z wymogami Rozdziału 20 właściciel nieruchomości inwestycyjnej ujawnia informacje na temat zawartych umów leasingu w zakresie przewidzianym dla leasingodawcy. 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.

Rozdział 17

Rzeczowe aktywa trwałe

Zakres rozdziału

- 17.1. Niniejszy rozdział dotyczy zasad rozliczania **rzeczowych aktywów trwałych** oraz **nieruchomości inwestycyjnych**, których wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić bez nadmiernych kosztów lub nakładu pracy. Rozdział 16 *Nieruchomości inwestycyjne* dotyczy ujmowania nieruchomości inwestycyjnych, których wartość godziwą można wiarygodnie ustalić bez nadmiernych kosztów lub nakładu pracy.
- 17.2. Rzeczowe aktywa trwałe są to aktywa materialne:
- (a) które są utrzymywane w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach dóbr i świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach administracyjnych oraz
 - (b) którym towarzyszy oczekiwanie, iż będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres.
- 17.3. Rzeczowe aktywa trwałe nie obejmują:
- (a) aktywów biologicznych związanych z działalnością rolniczą (zob. Rozdział 34 *Działalności wyspecjalizowane*) lub
 - (b) praw do zasobów mineralnych, pokładów zasobów mineralnych takich, jak ropa naftowa, gaz ziemny i podobne nieodnawialne zasoby naturalne.

Ujmowanie

- 17.4. Podejmując decyzję o ujęciu składnika rzeczowych aktywów trwałych jednostka stosuje kryteria określone w paragrafie 2.27. Cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się jako składnik aktywów wtedy i tylko wtedy, gdy:
- (a) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów oraz
 - (b) cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika aktywów jednostka można wycenić w wiarygodny sposób.
- 17.5. Części zamienne oraz wyposażenie związane z serwisem są zwykle wykazywane jako zapasy i ujmowane w wyniku w momencie ich wykorzystania. Jednak istotne części zamienne oraz zapasowe kwalifikują się do wykazania jako rzeczowe aktywa trwałe, jeżeli jednostka oczekuje, iż będą one wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres. Podobnie części zamienne oraz wyposażenie związane z serwisem używane jedynie w związku z pozycjami rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się jako rzeczowe aktywa trwałe.
- 17.6. Części składowe niektórych pozycji rzeczowych aktywów trwałych mogą wymagać wymiany w regularnych odstępach czasu (np. dach budynku). Jednostka zwiększa **wartość bilansową** pozycji rzeczowych aktywów trwałych o koszt wymiany części składowych tych pozycji w momencie ich poniesienia, jeśli

MSSF dla MŚP

oczekuje się, że wymieniona część przyniesie jednostce przyszłe korzyści. Wartość bilansową części, które zostały wymienione zaprzestaje się ujmować zgodnie z paragrafami 17.27–17.30. Paragraf 17.16 określa, że jeżeli główne części składowe rzeczowego aktywa trwałego w znacząco różnym stopniu i momencie przynoszą korzyści ekonomiczne, jednostka przydziela początkowe nakłady do głównych części składowych tych aktywów i każdą z tych części składowych **amortyzuje** oddzielnie przez **okres jej użytkowania**.

- 17.7. Warunkiem ciągłego wykorzystywania pozycji rzeczowych aktywów trwałych (na przykład autobusu) może być przeprowadzanie w regularnych odstępach czasu generalnych przeglądów niezależnie od wymiany poszczególnych części składowych. Jeśli kryteria ujmowania są spełnione w momencie przeprowadzenia takiego przeglądu, jego koszty zostają ujęte w wartości bilansowej odpowiedniej pozycji rzeczowych aktywów trwałych. Wartości bilansowe pozostałe z poprzednich przeglądów podlegają zaprzestaniu ujmowania (w odróżnieniu od rzeczowych części składowych). Takie podejście stosuje się niezależnie od tego, czy koszty poprzedniego przeglądu zostały ujęte w transakcji, w której ta pozycja została nabyta lub wytworzona. KJeśli zachodzi taka potrzeba, szacowane koszty przyszłego podobnego przeglądu mogą być wykorzystane jako wskazówka, jaki był koszt istniejącego komponentu związanego z przeglądem w momencie nabycia lub wytworzenia składnika aktywów.
- 17.8. Grunty i budynki są odrębnymi aktywami i dla celów księgowych jednostka traktuje je rozłącznie także wtedy, gdy zostały nabyte razem.

Wycena przy początkowym ujęciu

- 17.9. Pozycję aktywów trwałych początkowo wycenia się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia.

Składniki ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

- 17.10. Na cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych składają się:
- (a) cena zakupu, łącznie z opłatami prawnymi i prowizjami pośredników, cłami importowymi i bezzwrotnymi podatkami od zakupu, pomniejszona o upusty handlowe i rabaty oraz
 - (b) wszystkie inne, pozwalające się bezpośrednio przyporządkować koszty poniesione w celu dostosowania składnika aktywów do miejsca i stanu, w którym może on funkcjonować w sposób zgodny z zamierzeniami kierownictwa. Mogą one obejmować przygotowanie miejsca, w którym dany składnik aktywów będzie funkcjonował, dostawę wraz z załadunkiem i wyładunkiem, instalację i montaż oraz testowanie funkcjonalności,
 - (c) początkowe szacunkowe koszty demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszty przeprowadzenia rekultywacji miejsca, w którym się znajduje oraz inne koszty do których jednostka jest zobowiązana w związku z nabyciem tego składnika rzeczowych aktywów trwałych lub w związku z użytkowaniem tego składnika aktywów trwałych w danym okresie w celach innym niż wytwarzanie zapasów.

MSSF dla MŚP

- 17.11. Przykładem kosztów ujmowanych jako koszty okresu w momencie ich poniesienia i nie stanowiących części ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika 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),
 - (d) koszty administracyjne oraz ogólne koszty pośrednie,
 - (e) **koszty finansowania zewnętrznego** (zob. Rozdział 25 *Koszty finansowania zewnętrznego*).
- 17.12. Dochody i koszty ubocznych działań następujących w czasie budowy lub zagospodarowania rzeczowych aktywów trwałych ujmuje się w wyniku, jeżeli nie są to działania konieczne do doprowadzenia tego składnika rzeczowych aktywów trwałych do zamierzonego miejsca i warunków, w których będzie funkcjonował.

Ustalenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

- 17.13. Cena nabycia lub koszt wytworzenia składnika aktywów trwałych jest ekwiwalentem ceny zapłaconej środkami pieniężnymi na dzień ujęcia. Jeżeli płatność jest odroczone na okres dłuższy niż to przewidują ogólnie przyjęte terminy płatności, koszt odpowiada **wartości bieżącej** wszystkich przyszłych płatności.

Zamiana aktywów

- 17.14. Pozycja rzeczowych aktywów trwałych może być nabyta w zamian za inną pozycję niepieniężnego aktywa lub aktywów lub połączenie pieniężnych i niepieniężnych aktywów. Cenę nabycia otrzymanego składnika aktywów ustala się w **wartości godziwej**, chyba że: (a) transakcja wymiany nie ma treści ekonomicznej lub (b) nie można wiarygodnie ustalić wartości godziwej żadnego z wymienianych aktywów. W takim przypadku cenę nabycia składnika aktywów stanowi wartość bilansowa składnika aktywów oddanego w ramach wymiany.

Wycena następująca po początkowym ujęciu

- 17.15. Po początkowym ujęciu jednostka wycenia wszystkie pozycje rzeczowych aktywów trwałych w cenie nabycia (koszcie wytworzenia) pomniejszonej o późniejsze odpisy amortyzacyjne oraz łączne straty z tytułu utraty wartości. Jednostka ujmuje koszty bieżącego utrzymania rzeczowych aktywów trwałych w wyniku okresu, w którym zostały poniesione.

Amortyzacja

- 17.16. Jeżeli główne części składowe rzeczowego aktywa trwałego w znacząco różnym stopniu i momencie przynoszą korzyści ekonomiczne, jednostka przydziela początkowy koszt do głównych części składowych aktywów i każdą z tych części składowych amortyzuje oddzielnie przez okres jej użytkowania. Pozostałe środki trwałe amortyzuje się przez okres ich użytkowania jako pojedyncze pozycje aktywów. Grunty, z wyjątkami takimi jak wyrobiska i wysypiska, posiadają nieograniczony okres użytkowania i dlatego nie podlegają amortyzacji.
- 17.17. Odpisy amortyzacyjne za każdy okres ujmują się jako koszt danego okresu, chyba że inny rozdział niniejszego standardu wymaga ich wliczenia do wartości innego składnika aktywów. Na przykład amortyzacja rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywanych w produkcji stanowi element kosztów wytworzenia i jest ujęta w wartości zapasów (zob. Rozdział 13 *Zapasy*).

Wartość podlegająca amortyzacji i okres amortyzacji

- 17.18. Podlegającą amortyzacji wartość składnika aktywów jednostka rozkłada w sposób systematyczny w okresie jego użytkowania.
- 17.19. Czynniki takie, jak zmiana sposobu użytkowania składnika aktywów, znaczące i nieoczekiwane zużycie, postęp technologiczny i zmiany cen rynkowych mogą wskazywać, że wartość końcowa lub okres użytkowania składnika aktywów uległ zmianie od ostatniego rocznego **dnia sprawozdawczego**. Jeżeli występują takie przesłanki to jednostka weryfikuje swoje wcześniejsze szacunki, a w przypadku różnicy z bieżącymi oczekiwaniami dokonuje korekty wartości końcowej aktywów, metody ich amortyzacji lub okresu ich użytkowania. Jednostka ujmuje zmianę w wartości końcowej, metodzie amortyzacji lub okresie użytkowania jako **zmianę wartości szacunkowych** zgodnie z paragrafami 10.15–10.18
- 17.20. Amortyzację składnika rzeczowych aktywów rozpoczyna się 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 w momencie zaprzestania ujmowania składnika aktywów. Zakończenie dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie następuje wtedy, gdy składnik aktywów nie jest już potrzebny, lub gdy został wycofany z użytkowania, chyba że został już całkowicie zamortyzowany. W przypadku stosowania metody amortyzacji opartej na faktycznym użytkowaniu, koszt amortyzacji może być zerowy, gdy składnik aktywów nie jest w danym momencie wykorzystywany w procesie produkcyjnym.
- 17.21. Jednostka ustalając okres użytkowania składnika aktywów bierze pod uwagę wszystkie następujące czynniki:
- oczekiwane wykorzystanie składnika aktywów. Wykorzystanie ocenia się na podstawie oczekiwanej zdolności produkcyjnej składnika aktywów lub wielkości produkcji,
 - oczekiwane zużycie fizyczne, które zależy od czynników operacyjnych, takich jak ilość zmian, w ciągu których składnik aktywów będzie używany,

MSSF dla MŚP

program remontów i konserwacji oraz zabezpieczenie i konserwacja składnika aktywów w okresie przestojów,

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

Metoda amortyzacji

- 17.22. Jednostka dokonuje wyboru metody amortyzacji, która odzwierciedla oczekiwany sposób wykorzystywania przyszłych korzyści ekonomicznych z danego składnika aktywów. Możliwe do zastosowania metody amortyzacji obejmują: metodę liniową, metodę degresywną oraz metody oparte na jego faktycznym użytkowaniu, takie jak metoda uwzględniająca liczbę wytworzonych produktów.
- 17.23. Jeżeli występują przesłanki wskazujące, że od ostatniego rocznego dnia sprawozdawczego nastąpiła znacząca zmiana w oczekiwanym sposobie wykorzystywania przez jednostkę przyszłych korzyści z tytułu składnika aktywów, jednostka weryfikuje aktualnie stosowaną metodę amortyzacji, a w przypadku różnicy z bieżącymi oczekiwaniami dokonuje korekty metody amortyzacji tak, aby odzwierciedlała nowe okoliczności. Zmiana metody amortyzacji stanowi zmianę wartości szacunkowych zgodnie z paragrafami 10.15–10.18.

Utrata wartości

Ujmowanie i wycena odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości

- 17.24. Na każdy **dzień sprawozdawczy** jednostka ustala, czy nastąpiła utrata wartości składnika lub kilku składników rzeczowych aktywów trwałych, oraz wybiera metodę wyceny i ujęcia straty z tytułu utraty wartości stosując postanowienia Rozdziału 27 *Utrata wartości aktywów*. Rozdział 27 wyjaśnia moment i metodę weryfikacji wartości bilansowej aktywów, wyjaśnia sposoby ustalania **wartości odzyskiwalnej** składnika aktywów oraz wskazuje moment ujmowania lub odwrócenia straty z tytułu utraty wartości.

Odszkodowania związane z utratą wartości

- 17.25. Odszkodowania uzyskane od stron trzecich z tytułu utraty wartości, utracenia lub oddania składnika rzeczowych aktywów trwałych jednostka ujmuje w wyniku w momencie, gdy staną się należne.

Rzeczowe aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży

- 17.26. Paragraf 27.9(f) stwierdza, że zamiar zbycia składnika aktywów przed wcześniej oczekiwaną datą wskazuje na utratę wartości, która wymusza obliczenie wartości odzyskiwalnej w celu ustalenia, czy utracił on wartość.

Zaprzestanie ujmowania

- 17.27. Jednostka zaprzestaje ujmować pozycję rzeczowych aktywów trwałych:
- (a) w razie zbycia tego składnika aktywów lub
 - (b) gdy nie oczekuje żadnych przyszłych korzyści ekonomicznych z tytułu użytkowania lub zbycia tego składnika aktywów.
- 17.28. Zysk lub stratę z zaprzestania ujmowania składnika rzeczowych aktywów trwałych jednostka ujmuje w wyniku w momencie usunięcia składnika aktywów z bilansu (chyba że zgodnie z wymogami Rozdziału 20 *Leasing* wymagane jest inne podejście przy transakcjach sprzedaży i leasingu zwrotnego). Jednostka nie zalicza takich zysków do przychodów operacyjnych.
- 17.29. W celu ustalenia momentu zbycia składnika aktywów jednostka stosuje kryteria dotyczące ujmowania przychodu ze sprzedaży dóbr określone w Rozdziale 23 *Przychody*. Rozdział 20 stosuje się natomiast przy zbyciu w ramach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego.
- 17.30. Zysk lub stratę wynikającą z zaprzestania ujmowania składnika rzeczowych aktywów trwałych jednostka ustala jako różnicę między przychodami ze sprzedaży netto (jeśli takie miały miejsce) a wartością bilansową tego składnika.

Ujawnianie informacji

- 17.31. Dla każdej grupy rzeczowych aktywów trwałych jednostka ujawnia następujące informacje uznane za właściwe zgodnie z paragrafem 4.11(a):
- (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 łączne umorzenie (w łącznej kwocie ze stratami z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu sprawozdawczego,
 - (e) uzgodnienie wartości bilansowej z początku okresu z wartością z końca okresu sprawozdawczego, wykazujące osobno:
 - (i) zwiększenia,
 - (ii) zbycia,
 - (iii) nabycie wskutek **połączenia przedsięwzięć**,
 - (iv) przekwalifikowania do nieruchomości inwestycyjnych, jeżeli wiarygodna wycena wartości godziwych stała się możliwa (zob. paragraf 16.8),

MSSF dla MŚP

- (v) straty z tytułu utraty wartości, które zostały ujęte lub odwrócone w wyniku zgodnie z wymogami Rozdziału 27,
- (vi) amortyzację,
- (vii) inne zmiany.

Powyższe uzgodnienia nie są wymagane przy prezentacji poprzednich okresów.

17.32. Jednostka ujawnia także:

- (a) fakt istnienia oraz kwoty wartości bilansowych rzeczowych aktywów trwałych, do których jednostka ma ograniczony tytuł prawny lub rzeczowych aktywów trwałych stanowiących zabezpieczenie zobowiązań,
- (b) kwotę zobowiązań umownych zaciągniętych w związku z nabyciem rzeczowych aktywów trwałych.

Rozdział 18

Aktywa niematerialne inne niż wartość firmy

Zakres rozdziału

- 18.1. Niniejszy rozdział dotyczy zasad rozliczania aktywów niematerialnych innych niż wartość firmy (zob. Rozdział 19 *Połączenia przedsięwzięć i wartość firmy*) oraz aktywów niematerialnych utrzymywanych przez jednostkę przeznaczonych do sprzedaży w ramach podstawowej działalności gospodarczej (zob. Rozdział 13 *Zapasy* i Rozdział 23 *Przychody*).
- 18.2. Składnik aktywów niematerialnych jest to nieposiadający postaci fizycznej możliwości do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów. Składnik aktywów spełnia kryteria identyfikacji, jeżeli:
- (a) jest możliwy do wyodrębnienia, tzn. można go wyodrębnić lub oddzielić od jednostki i sprzedać, przekazać, udzielić na niego licencji, wynająć, oddać do odpłatnego użytkowania osobom trzecim lub wymienić, zarówno pojedynczo, jak też łącznie z powiązaną z nim umową, składnikiem aktywów lub zobowiązaniem lub
 - (b) wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych, bez względu na to, czy są one zbywalne lub możliwe do wyodrębnienia z jednostki gospodarczej lub z innych praw lub zobowiązań.
- 18.3. Aktywa niematerialne nie obejmują:
- (a) **aktywów finansowych** lub
 - (b) praw do zasobów mineralnych i pokładów zasobów mineralnych takich, jak ropa naftowa, gaz ziemny i podobne nieodnawialne zasoby naturalne.

Ujmowanie

Ogólne zasady ujmowania aktywów niematerialnych

- 18.4. Podejmując decyzję o ujęciu składnika aktywów niematerialnych jednostka stosuje kryteria określone w paragrafie 2.27. Dlatego jednostka ujmuje składnik aktywów niematerialnych jako składnik aktywów wtedy i tylko wtedy, gdy:
- (a) jest **prawdopodobne**, że jednostka osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów oraz
 - (b) można wiarygodnie ustalić jego wartość lub cenę nabycia oraz
 - (c) składnik aktywów nie został wytworzony we własnym zakresie (nie powstał na skutek wewnętrznych nakładów poniesionych na ten składnik aktywów niematerialnych).

- 18.5. Jednostka ocenia prawdopodobieństwo osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów niematerialnych stosując rozsądne i udokumentowane założenia dokonane przez kierownictwo odzwierciedlające najwłaściwsze oceny całokształtu uwarunkowań ekonomicznych, występujące w **okresie użytkowania** tego składnika aktywów.
- 18.6. Jednostka stosuje osąd oparty na dowodach dostępnych na dzień początkowego ujęcia oceniając stopień pewności dotyczący osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych dających się przypisać użytkowanemu składnikowi aktywów, przywiązując szczególne znaczenie dowodom zewnętrznym.
- 18.7. Kryterium ujęcia oparte na prawdopodobieństwie, o którym mowa w 18.4 (a) jest zawsze uznawane za spełnione w przypadku aktywów niematerialnych nabytych w odrębnych transakcjach.

Nabycie w ramach połączenia przedsięwzięć

- 18.8. Składnik aktywów niematerialnych nabyty w ramach **połączenia przedsięwzięć** jest ujmowany jako składnik aktywów, ponieważ można wystarczająco wiarygodnie wycenić jego **wartość godziwą**. Jednak nie ujmuje się składnika aktywów niematerialnych nabytego w ramach połączenia przedsięwzięć, jeżeli wynika on z tytułów prawnych lub innych tytułów umownych i jego wartości godziwej nie można wiarygodnie wycenić, ponieważ:
- (a) nie da się go wyodrębnić od **wartości firmy** lub
 - (b) można go wyodrębnić od wartości firmy, ale wycena jego wartości godziwej zależałaby od trudnych do pomiaru zmiennych oraz nie ma dostępnych informacji o podobnych wcześniejszych transakcjach wymiany tych samych lub podobnych składników.

Początkowa wycena

- 18.9. Jednostka wycenia początkowo składnik aktywów niematerialnych w cenie nabycia.

Nabycie w oddzielnej transakcji

- 18.10. Cena nabycia składnika aktywów niematerialnych nabytego w oddzielnej transakcji obejmuje:
- (a) cenę zakupu, uwzględniającą cła importowe, bezzwrotne podatki od zakupu, pomniejszone o wszelkie udzielone upusty i rabaty oraz
 - (b) nakłady bezpośrednio związane z przygotowaniem składnika aktywów do użytkowania zgodnie z jego planowanym przeznaczeniem.

Nabycie w ramach połączenia przedsięwzięć

- 18.11. Jeżeli składnik aktywów niematerialnych jest nabyty w ramach połączenia przedsięwzięć jego koszt odpowiada wartości godziwej na dzień przejęcia.

Nabycie w drodze dotacji rządowej

- 18.12. Ceną nabycia składnika aktywów niematerialnych nabytego w drodze **dotacji rządowej** jest jego wartość godziwa ustalona na dzień, w którym dotacja została otrzymana lub przypada do otrzymania, zgodnie z wymogami Rozdziału 24 *Dotacje rządowe*.

Zamiana aktywów

- 18.13. Składnik aktywów niematerialnych może zostać nabyty w drodze zamiany na inny składnik lub składniki aktywów niepieniężnych lub połączenie składników aktywów pieniężnych i niepieniężnych. Koszt takiego składnika ustalany jest w wartości otrzymanego składnika aktywów, chyba że: (a) transakcja zamiany pozbawiona jest treści ekonomicznej lub (b) nie można wiarygodnie ustalić wartości godziwej ani otrzymanych ani przekazanych aktywów. W takim przypadku cenę nabycia otrzymanego składnika aktywów niematerialnych wycenia się w **wartości bilansowej** przekazanego składnika aktywów.

Aktywa niematerialne wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie

- 18.14. Nakłady poniesione wewnątrznie na składnik aktywów niematerialnych łącznie z wszystkimi nakładami na **prace badawcze i rozwojowe** jednostka ujmuje jako koszt okresu w momencie ich poniesienia, chyba że stanowią część kosztu wytworzenia innego składnika aktywów spełniającego wymogi ujmowania określone przez niniejszy standard.
- 18.15. Jako przykład zastosowania powyższego ustępu jednostka ujmuje wydatki na następujące pozycje jako koszty w momencie ich poniesienia i nie ujmuje ich jako składników aktywów niematerialnych:
- (a) wytworzone przez jednostkę znaki towarowe, loga, tytuły handlowe, listy klientów i pozycje o podobnym charakterze,
 - (b) nakłady na rozpoczęcie działalności (koszty rozpoczęcia), obejmujące koszty założenia, takie jak koszty obsługi prawnej i inne koszty administracyjne ponoszone przy zarejestrowaniu osoby prawnej, nakłady na otwarcie nowego zakładu lub przedsięwzięcia (tj. koszty poniesione przed rozpoczęciem działalności) oraz nakłady związane z zainicjowaniem nowego rodzaju działalności lub wprowadzeniem nowych produktów lub procesów (koszty poprzedzające rozpoczęcie danej działalności),
 - (c) nakłady na działalność szkoleniową,
 - (d) nakłady na działalność reklamową i promocyjną oraz
 - (e) nakłady na zmianę siedziby (lokalizacji) lub reorganizację części lub całości jednostki,
 - (f) wytworzonej wewnątrznie wartości firmy.
- 18.16. Paragraf 18.15 nie wyklucza możliwości ujęcia zaliczki jako składnika aktywów, jeżeli płatność za dostawę dóbr lub wykonanie usług nastąpiła przed dostawą dóbr lub wykonaniem usług.

Wcześniejsze nakłady nie są ujmowane jako składnik aktywów

- 18.17. Nakładów na składnik aktywów niematerialnych, które początkowo zostały ujęte jako koszty nie ujmuje się w terminie późniejszym jako część ceny nabycia składnika aktywów niematerialnych.

Wycena po początkowym ujęciu

- 18.18. Jednostka wycenia aktywa niematerialne w cenie nabycia pomniejszonej o łączne odpisy amortyzacyjne oraz o łączne straty z tytułu utraty wartości. Wymogi dotyczące naliczania odpisów amortyzacyjnych określa niniejszy rozdział. Wymogi dotyczące ujęcia utraty wartości zawiera Rozdział 27 *Utrata wartości aktywów*.

Amortyzacja w trakcie okresu użytkowania

- 18.19. Na potrzeby niniejszego standardu przyjmuje się, że aktywa niematerialne mają ograniczony okres użytkowania. Okres użytkowania składnika aktywów niematerialnych wynikającego z umownych praw lub innych tytułów prawnych nie może przekraczać okresu określonego przez te prawa, może jednak być krótszy w zależności od okresu, w którym jednostka spodziewa się korzystać z danego składnika aktywów. Jeżeli prawa umowne lub inne tytuły są przekazane na ograniczony czas, który może zostać przedłużony, okres użytkowania składnika aktywów niematerialnych uwzględnia okres (-y) odnowienia jedynie w wypadku istnienia dowodów przemawiających za odnowieniem tytułu przez jednostkę bez ponoszenia znaczących kosztów.
- 18.20. Jeżeli jednostka nie może racjonalnie oszacować okresu użytkowania składnika aktywów niematerialnych, przyjmuje się okres użytkowania wynoszący dziesięć lat.

Okres amortyzacji i metoda amortyzacji

- 18.21. Jednostka rozkłada **podlegającą amortyzacji** wartość składnika aktywów niematerialnych równomiernie w okresie jego użytkowania. Odpis amortyzacyjny za każdy okres ujmuje się jako koszt, chyba że inny rozdział niniejszego standardu wymaga ujęcia go jako część kosztu wytworzenia innego składnika aktywów, takiego jak zapasy lub rzeczowe aktywa trwałe.
- 18.22. Amortyzacja składnika aktywów niematerialnych rozpoczyna się w momencie, gdy jest on zdalny do użytkowania to znaczy, gdy znajduje się w miejscu i stanie umożliwiającym użytkowanie go zgodnie z zamierzeniami kierownictwa. Zakończenie amortyzacji następuje w momencie zaprzestania ujmowania składnika aktywów niematerialnych. Jednostka wybiera metodę amortyzacji odzwierciedlającą sposób wykorzystywania przez jednostkę oczekiwanych przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów niematerialnych. Przy braku możliwości wiarygodnego określenia sposobu wykorzystywania tych korzyści stosuje się metodę liniową.

Wartość końcowa

- 18.23. Jednostka zakłada, że **wartość końcowa** składnika aktywów niematerialnych jest równa zeru, chyba że:
- (a) strona trzecia zobowiązała się do zakupu tego składnika aktywów po zakończeniu okresu jego użytkowania lub
 - (b) istnieje aktywny rynek na ten składnik aktywów oraz:
 - (i) wartość końcową można ustalić poprzez odniesienie do tego aktywnego rynku oraz
 - (ii) prawdopodobne jest, że rynek taki będzie istniał po zakończeniu okresu użytkowania tego składnika aktywów.

Weryfikacja okresu amortyzacji oraz metody amortyzacji

- 18.24. Czynniki takie, jak zmiana sposobu użytkowania składnika aktywów niematerialnych, postęp technologiczny i zmiany cen rynkowych mogą wskazywać, że wartość końcowa lub okres użytkowania składnika aktywów niematerialnych uległ zmianie od czasu ostatniego **dnia sprawozdawczego**. Jeżeli istnieją takie przesłanki jednostka weryfikuje swoje wcześniejsze szacunki, i jeżeli bieżące oczekiwania różnią się od nich, dokonuje zmiany wartości końcowej, metody amortyzacji lub okresu użytkowania. Zmiana wartości końcowej, metody amortyzacji lub okresu użytkowania stanowi **zmianę wartości szacunkowych** zgodnie z paragrafami 10.15–10.18.

Możliwość odzyskania wartości bilansowej – strata z tytułu utraty wartości

- 18.25. Aby ustalić, czy nastąpiła utrata wartości składnika aktywów niematerialnych, jednostka stosuje postanowienia Rozdziału 27. Rozdział ten wyjaśnia moment i sposób weryfikacji wartości bilansowej aktywów, metodę ustalenia **wartości odzyskiwalnej** składnika aktywów oraz moment ujęcia straty z tytułu utraty wartości lub jej odwrócenia.

Zaprzestanie ujmowania oraz zbycie

- 18.26. Jednostka zaprzestaje ujmować składnik aktywów niematerialnych w bilansie oraz ujmuje zysk lub stratę w wyniku:
- (a) w momencie zbycia lub
 - (b) wówczas gdy nie przewiduje się osiągnięcia żadnych przyszłych korzyści ekonomicznych z tytułu jego użytkowania lub zbycia.

Ujawnianie informacji

- 18.27. Dla każdej grupy aktywów niematerialnych jednostka ujawnia następujące informacje:
- (a) przyjęte okresy użytkowania lub stawki amortyzacyjne,
 - (b) zastosowane metody amortyzacji,
 - (c) wartość bilansową brutto oraz łączne umorzenie (w łącznej kwocie ze stratami z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu sprawozdawczego,
 - (d) pozycje **sprawozdania z całkowitych dochodów** (oraz **sprawozdania z dochodów**, jeżeli jest prezentowane), w których wykazano amortyzację aktywów niematerialnych oraz
 - (e) uzgodnienie wartości bilansowej na początek okresu z wartością z końca okresu sprawozdawczego wykazując osobno:
 - (i) zwiększenia,
 - (ii) zbycia,
 - (iii) nabycie wskutek połączenia przedsięwzięć,
 - (iv) amortyzację,
 - (v) straty z tytułu utraty wartości,
 - (vi) inne zmiany.
- Powyższe uzgodnienia nie są wymagane przy prezentacji poprzednich okresów.
- 18.28. Jednostka ujawnia również:
- (a) dla każdego pojedynczego składnika aktywów niematerialnych **istotnego dla sprawozdania finansowego** jednostki jego wartość bilansową oraz pozostały do końca okres amortyzacji,
 - (b) dla aktywów niematerialnych nabytych w drodze dotacji rządowej ujętych początkowo w wartości godziwej (zob. paragraf 18.12):
 - (i) wartość godziwą początkowo ujętą w odniesieniu do tych aktywów oraz
 - (ii) ich wartość bilansową,
 - (c) fakt istnienia oraz kwoty wartości bilansowych aktywów niematerialnych, do których jednostka ma ograniczony tytuł prawny lub aktywów niematerialnych stanowiących zabezpieczenie zobowiązań,
 - (d) kwotę zobowiązań umownych zaciągniętych w związku z nabyciem aktywów niematerialnych.
- 18.29. Jednostka ujawnia łączną kwotę nakładów na prace badawcze i rozwojowe ujętych jako koszty w danym okresie (tj. kwotę nakładów poniesionych wewnętrznie na prace badawcze i rozwojowe, które nie zostały aktywowane jako część wartości innego składnika aktywów spełniającego kryteria ujmowania zawarte w niniejszym standardzie).

Rozdział 19

Połączenia przedsięwzięć i wartość firmy

Zakres rozdziału

- 19.1. Niniejszy rozdział dotyczy zasad rozliczania **połączenia przedsięwzięć**. Dostarcza on wytycznych dotyczących identyfikowania jednostki przejmującej, wyceny kosztu połączenia przedsięwzięć oraz przypisania tego kosztu do przejmowanych aktywów oraz zobowiązań i rezerw na **zobowiązania warunkowe**. Dotyczy także zasad rozliczania **wartości firmy** na dzień połączenia przedsięwzięć i w późniejszym okresie.
- 19.2. Niniejszy rozdział dotyczy zasad rozliczania wszystkich połączeń przedsięwzięć, z wyjątkiem:
- (a) połączeń jednostek lub **przedsięwzięć** znajdujących się pod wspólną **kontrolą**. Wspólna kontrola oznacza, że wszystkie łączące się jednostki lub przedsięwzięcia znajdują się ostatecznie pod kontrolą tej samej strony zarówno przed, jak i po połączeniu oraz kontrola ta nie ma krótkotrwałego charakteru,
 - (b) tworzenia **wspólnych przedsięwzięć**,
 - (c) nabywania grupy aktywów nie stanowiących przedsięwzięcia.

Definicja połączenia przedsięwzięć

- 19.3. Połączenie przedsięwzięć jest to połączenie odrębnych jednostek lub przedsięwzięć w jedną jednostkę sporządzającą sprawozdania finansowe. Wynikiem prawie wszystkich połączeń przedsięwzięć jest objęcie kontroli przez jedną jednostkę, będącą jednostką przejmującą, nad jednym lub kilkoma przedsięwzięciami będącymi jednostką przejmowaną (jednostkami przejmowanymi). Za dzień przejęcia uznaje się dzień objęcia faktycznej kontroli przez jednostkę przejmującą nad jednostką przejmowaną.
- 19.4. Z przyczyn prawnych, podatkowych lub innych połączenie przedsięwzięć może przybrać różną konstrukcję. Może polegać na nabyciu przez jednostkę kapitału własnego innej jednostki, nabyciu wszystkich aktywów netto innej jednostki, wzięciu na siebie zobowiązań innej jednostki lub nabyciu niektórych aktywów netto innej jednostki, które razem tworzą jedno lub więcej **przedsięwzięć**.
- 19.5. Połączenie przedsięwzięć może nastąpić w drodze emisji instrumentów kapitałowych, przekazania środków pieniężnych, **ekwiwalentów środków pieniężnych** lub innych aktywów, albo połączenia tych metod. Stronami transakcji mogą być właściciele łączących się jednostek, albo jednostka i właściciele innej jednostki. Połączenie przedsięwzięć może wiązać się z utworzeniem nowej jednostki kontrolującej łączące się jednostki lub przekazaniem aktywów netto, albo restrukturyzacją jednej lub więcej łączących się jednostek.

Ujęcie księgowo

- 19.6. Wszystkie połączenia przedsięwzięć rozlicza się stosując metodę nabycia.
- 19.7. Zastosowanie metody nabycia polega na wykonaniu następujących czynności:
- (a) identyfikacja jednostki przejmującej,
 - (b) wycena kosztu połączenia przedsięwzięć,
 - (c) przypisanie kosztu połączenia przedsięwzięć przejętym aktywom, zobowiązaniom i rezerwom na **zobowiązania warunkowe** na dzień przejęcia.

Identyfikacja jednostki przejmującej

- 19.8. Jednostkę przejmującą identyfikuje się w odniesieniu do wszystkich połączeń przedsięwzięć. Jednostka przejmująca to jednostka obejmująca kontrolę nad pozostałymi łączącymi się jednostkami lub przedsięwzięciami.
- 19.9. Kontrola jest to zdolność kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki lub przedsięwzięciem w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności. Kontrola jednej jednostki nad inną jednostką została opisana w Rozdziale 9 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*.
- 19.10. Mimo że czasami zidentyfikowanie jednostki przejmującej jest trudne, to zwykle istnieją przesłanki istnienia takiej jednostki. Na przykład:
- (a) jeżeli **wartość godziwa** jednej z łączących się jednostek jest znacząco wyższa od wartości godziwej drugiej łączącej się jednostki, to jednostka o wyższej wartości godziwej jest prawdopodobnie jednostką przejmującą,
 - (b) jeżeli połączenie przedsięwzięć następuje w drodze wymiany zwykłych instrumentów kapitałowych z prawem głosu na środki pieniężne lub inne aktywa, to jednostka wydająca środki pieniężne lub inne aktywa jest prawdopodobnie jednostką przejmującą,
 - (c) jeżeli połączenie przedsięwzięć powoduje, że kierownictwo jednej z łączących się jednostek ma możliwość zdominowania wyboru członków zespołu kierowniczego połączonej jednostki, to ta jednostka jest prawdopodobnie jednostką przejmującą.

Koszt połączenia przedsięwzięć

- 19.11. Jednostka przejmująca wycenia koszt połączenia przedsięwzięć w kwocie równej sumie:
- (a) wartości godziwej na dzień wymiany wydanych aktywów, zaciągniętych lub wziętych na siebie zobowiązań oraz instrumentów kapitałowych wyemitowanych przez jednostkę przejmującą w zamian za kontrolę nad jednostką przejmowaną, powiększonej o
 - (b) wszelkie koszty związane bezpośrednio z połączeniem przedsięwzięć.

Korekty kosztu połączenia przedsięwzięć uwarunkowane przyszłymi zdarzeniami

- 19.12. W przypadku, gdy umowa dotycząca połączenia przedsięwzięć przewiduje korektę kosztu połączenia uwarunkowaną przyszłymi zdarzeniami, a korekta ta jest **prawdopodobna** i można ją wiarygodnie wycenić, to wówczas jednostka przejmująca uwzględnia szacowaną kwotę korekty w koszcie połączenia na dzień przejęcia.
- 19.13. Jeżeli jednak potencjalna korekta nie została ujęta na dzień przejęcia, ale w późniejszym okresie staje się prawdopodobna i można ją wiarygodnie wycenić, dodatkową kwotę traktuje się jako korektę kosztu połączenia.

Przypisanie kosztu połączenia przedsięwzięć przejmowanym aktywom oraz brany na siebie zobowiązaniom i zobowiązaniom warunkowym

- 19.14. Na dzień przejęcia jednostka przejmująca przypisuje koszt połączenia przedsięwzięć ujmując możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania oraz rezerwy na zobowiązania warunkowe jednostek przejmowanych, które spełniają kryteria ujęcia zawarte w paragrafie 19.20, według ich wartości godziwej na ten dzień. Ewentualną różnicę pomiędzy kosztem połączenia przedsięwzięć a udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i rezerw na zobowiązania warunkowe rozlicza się zgodnie z paragrafami 19.22–19.24 (jako wartość firmy lub tzw. „ujemną wartość firmy”).
- 19.15. Jednostka przejmująca ujmuje osobno możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe na dzień przejęcia tylko wówczas, gdy spełniają one w dniu przejęcia następujące kryteria:
- (a) w przypadku składnika aktywów niebędącego składnikiem aktywów niematerialnych, jeśli jest prawdopodobne, że związane z tym składnikiem przyszłe korzyści ekonomiczne wpłyną do jednostki przejmującej oraz ich wartość godziwą można wiarygodnie ustalić,
 - (b) w przypadku zobowiązania niebędącego zobowiązaniem warunkowym, jeśli jest prawdopodobne, że wymagany będzie odpływ zasobów w celu wywiązania się z zobowiązań oraz można wiarygodnie ustalić wartość godziwą tego składnika zobowiązań,
 - (c) w przypadku składnika aktywów niematerialnych lub zobowiązania warunkowego, jeśli ich wartość godziwą można wiarygodnie ustalić.
- 19.16. Do sprawozdania z całkowitych dochodów jednostki przejmującej włącza się wynik jednostki przejmowanej po dniu przejęcia poprzez uwzględnienie dochodów i kosztów jednostki przejmowanej ustalonych w oparciu o koszt połączenia przedsięwzięcia przez jednostkę przejmującą. Przykładowo, w sprawozdaniu z całkowitych dochodów jednostki przejmującej amortyzacja uwzględniona po dacie przejęcia podlegających amortyzacji aktywów jednostki przejmowanej wynika z wartości godziwej tych aktywów na dzień przejęcia tj. ich kosztu dla jednostki przejmującej.

- 19.17. Metodę nabycia stosuje się od dnia przejęcia, czyli od dnia faktycznego objęcia kontroli przez jednostkę przejmującą nad jednostką przejmowaną. Ponieważ kontrola jest to zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki lub przedsięwzięcia w celu osiągnięcia korzyści z jej działalności, nie jest konieczne, aby transakcja była zawarta lub sfinalizowana prawnie przed przejęciem kontroli przez jednostkę przejmującą. Przy ocenie, czy jednostka przejmująca objęła kontrolę, należy uwzględnić wszystkie towarzyszące połączeniu przedsięwzięć fakty i okoliczności dotyczące połączenia przedsięwzięć.
- 19.18. Zgodnie z paragrafem 19.14 jednostka przejmująca ujmuje osobno tylko istniejące na dzień przejęcia możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej spełniające kryteria ujmowania określone w paragrafie 19.15. Oznacza to, że:
- (a) jednostka przejmująca ujmuje zobowiązania z tytułu zakończenia lub ograniczenia działalności jednostki przejmowanej w ramach rozliczenia kosztu połączenia tylko wówczas, gdy na dzień przejęcia jednostka przejmowana posiada zobowiązanie z tytułu restrukturyzacji ujęte zgodnie z wymogami Rozdziału 21 *Rezerwy, aktywa warunkowe i zobowiązania warunkowe*, oraz
 - (b) przy rozliczaniu kosztu połączenia jednostka przejmująca nie ujmuje zobowiązań z tytułu przyszłych strat lub innych kosztów, których poniesienia oczekuje się w związku z połączeniem.
- 19.19. Jeżeli na koniec okresu sprawozdawczego, w którym nastąpiło połączenie przedsięwzięć, początkowe ujęcie połączenia przedsięwzięć nie zostało zakończone, to jednostka przejmująca ujmuje w swoich sprawozdaniach finansowych szacunkowe wartości dotyczące pozycji, których rozliczenie nie zostało jeszcze zakończone. W ciągu dwunastu miesięcy po dacie przejęcia jednostka przejmująca ujmuje retrospektywnie korekty wartości szacunkowych ujętych jako aktywa i zobowiązania na dzień przejęcia (tj. ujmuje je tak, jak gdyby zostały one ujęte na dzień przejęcia), aby uwzględniały one nowo uzyskane informacje. Korekty związane z początkowym ujęciem połączenia przedsięwzięć dokonane po upływie dwunastu miesięcy od daty przejęcia ujmuje się tylko w celu skorygowania błędów zgodnie z wymogami Rozdziału 10 *Zasady (polityka) rachunkowości, wartości szacunkowe i błędy*.

Zobowiązania warunkowe

- 19.20. Zgodnie z paragrafem 19.14 jednostka przejmująca ujmuje odrębnie rezerwy na zobowiązanie warunkowe jednostki przejmowanej tylko wówczas, gdy można wiarygodnie wycenić ich wartość godziwą. Jeżeli ich wartości godziwej nie można wiarygodnie ustalić, to:
- (a) wpływa to na wysokość kwoty ujętej w wartości firmy lub rozlicza się ją zgodnie z paragrafem 19.24 oraz
 - (b) jednostka przejmująca jest zobowiązana do ujawniania informacji o takim zobowiązaniu warunkowym zgodnie z wymogami Rozdziału 21.

- 19.21. Po początkowym ujęciu jednostka przejmująca wycenia zobowiązania warunkowe ujęte odrębnie zgodnie z paragrafem 19.14 w wartości wyższej z niższych dwóch:
- (a) wartości, jaka zostałyby ujęta zgodnie z wymogami Rozdziału 21 lub
 - (b) początkowo ujętej wartości pomniejszonej o kwoty uprzednio ujęte jako przychody zgodnie z wymogami Rozdziału 23 *Przychody*.

Wartość firmy

- 19.22. Na dzień przejęcia jednostka przejmująca:
- (a) ujmuje **wartość firmy** nabytą w ramach połączenia przedsięwzięć jako składnik aktywów oraz
 - (b) początkowo wycenia wartość firmy według kosztu, stanowiącego nadwyżkę kosztu połączenia przedsięwzięć nad udziałem jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych ujętych zgodnie z paragrafem 19.14.
- 19.23. Po początkowym ujęciu, jednostka przejmująca wycenia wartość firmy przejętą w ramach połączenia przedsięwzięć w koszcie pomniejszonym o łączną **amortyzację** i łączne **straty z tytułu utraty wartości**:
- (a) w odniesieniu do amortyzacji wartości firmy jednostka stosuje zasady zawarte w paragrafach 18.19–18.24. Jeżeli jednostka nie może wiarygodnie oszacować okresu użytkowania wartości firmy przyjmuje się, że wynosi on dziesięć lat,
 - (b) w odniesieniu do ujęcia i wyceny wartości firmy jednostka stosuje Rozdział 27 *Utrata wartości aktywów*.

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

- 19.24. Jeżeli udział jednostki przejmującej w wartości godziwej netto możliwych do zidentyfikowania aktywów, zobowiązań i rezerw na zobowiązania warunkowe ujętych zgodnie z wymogami Rozdziału 19.14 przewyższa koszt połączenia przedsięwzięć (czasem jest określane jako „ujemna wartość firmy”) to wówczas jednostka przejmująca:
- (a) przeprowadza ponowną ocenę identyfikacji i wyceny aktywów, zobowiązań i rezerw na zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej oraz wyceny kosztu połączenia, oraz
 - (b) ewentualną nadwyżkę pozostałą po dokonaniu ponownej oceny ujmuje bezwzględnie w wyniku.

Ujawnianie informacji

Połączenia przedsięwzięć przeprowadzone w trakcie okresu sprawozdawczego

- 19.25. Jednostka przejmująca ujawnia następujące informacje o każdym połączeniu przedsięwzięć przeprowadzonym w trakcie okresu:
- (a) nazwy i opisy łączących się jednostek lub przedsięwzięć,
 - (b) datę przejęcia,
 - (c) procent przejętych instrumentów kapitałowych z prawem głosu,
 - (d) koszt połączenia oraz opis składników tego kosztu (takich jak środki pieniężne, instrumenty kapitałowe i instrumenty dłużne),
 - (e) kwoty ujęte na dzień przejęcia z tytułu każdej grupy przejętych aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych, w tym wartość firmy,
 - (f) kwotę nadwyżki ujętej w wyniku zgodnie z paragrafem 19.24 oraz pozycję w której ujęto taką nadwyżkę w sprawozdaniu z całkowitych dochodów (oraz w sprawozdaniu z dochodów, jeżeli jest prezentowane).

Połączenia wszystkich przedsięwzięć

- 19.26. Jednostka przejmująca ujawnia uzgodnienie wartości bilansowej wartości firmy na początek i koniec okresu sprawozdawczego, wykazując odrębnie:
- (a) zmiany wynikające z nowych połączeń przedsięwzięć,
 - (b) straty z tytułu utraty wartości,
 - (c) zbycie wcześniej przejętych przedsięwzięć,
 - (d) inne zmiany.

Powyższe uzgodnienia nie są wymagane przy prezentacji poprzednich okresów.

Rozdział 20

Leasing

Zakres rozdziału

- 20.1. Niniejszy rozdział stosuje się do rozliczania wszystkich rodzajów **leasingu**, z wyjątkiem:
- (a) umów leasingu dotyczących poszukiwania lub wykorzystywania minerałów, ropy naftowej, gazu ziemnego oraz podobnych nieodnawialnych zasobów (zob. Rozdział 34 *Działalności wyspecjalizowane*),
 - (b) umów licencyjnych dotyczących takich pozycji jak filmy kinowe, nagrania wideo, sztuki teatralne, rękopisy, patenty i prawa autorskie (zob. Rozdział 18 *Aktywa niematerialne inne niż wartość firmy*),
 - (c) wyceny nieruchomości posiadanych przez leasingobiorców i księgowanych jako **nieruchomości inwestycyjne** oraz wyceny nieruchomości inwestycyjnych oddanych przez leasingodawców na podstawie umów leasingu operacyjnego (zob. Rozdział 16 *Nieruchomości inwestycyjne*),
 - (d) wyceny **aktywów biologicznych** posiadanych przez leasingobiorców na podstawie leasingu finansowego oraz aktywów biologicznych dostarczanych przez leasingodawców na podstawie umów leasingu operacyjnego (zob. Rozdział 34),
 - (e) umów leasingowych, których wynikiem mogą być straty poniesione przez leasingodawcę lub leasingobiorcę na skutek warunków umowy, które nie uwzględniają zmian ceny przedmiotu leasingu, zmian kursów walut obcych lub niewywiązania się przez jedną ze stron z umowy (zob. paragraf 13.3 (f)),
 - (f) umów leasingu operacyjnego rodzących obciążenia.
- 20.2. Postanowienia niniejszego rozdziału mają zastosowanie do umów powodujących przeniesienie prawa do użytkowania aktywów, nawet, jeśli na leasingodawcy nadal ciąży obowiązek wykonywania znaczących usług związanych z obsługą lub konserwacją takich aktywów. Niniejszy rozdział nie ma zastosowania do umów o świadczenie usług niepowodujących przeniesienia prawa do użytkowania aktywów z jednej strony umowy na drugą.
- 20.3. Niektóre uregulowania, takie jak umowy outsourcingu, umowy telekomunikacyjne, które dają prawo do infrastruktury, oraz umowy „bierz lub płać” (umowa z gwarantowaną wartością zakupu i obowiązkiem uiszczenia prowizji w razie niezrealizowania zakupów) nie mają formy prawnej leasingu, ale przekazują prawo do korzystania ze składnika aktywów w zamian za zapłatę. Takie postanowienia są w istocie leasingiem aktywów i powinny być ujmowane zgodnie z niniejszym rozdziałem.

Klasyfikacja leasingu

- 20.4. Umowę leasingową zalicza się do **leasingu finansowego**, jeżeli następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu prawa własności do przedmiotu leasingu. Umowę leasingową zalicza się do **leasingu operacyjnego**, jeżeli nie następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu prawa własności do przedmiotu leasingu.
- 20.5. Wybór leasingu pomiędzy leasingiem finansowym lub operacyjnym zależy od treści ekonomicznej transakcji, a nie od formy umowy. Przykładowymi sytuacjami, które osobno lub łącznie z reguły prowadzą do zakwalifikowania umowy leasingu jako leasingu finansowego są:
- umowa leasingu przenosi na leasingobiorcę prawo do własności danego składnika aktywów przed końcem okresu leasingu,
 - leasingobiorca ma możliwość zakupienia składnika aktywów za cenę, która przewiduje się, że będzie na tyle niższa od wartości godziwej ustalonej na dzień realizacji prawa zakupu tego składnika, iż w chwili rozpoczęcia leasingu istnieje wystarczająca pewność, że leasingobiorca skorzysta z tego prawa,
 - okres leasingu stanowi znaczną część ekonomicznego okresu użytkowania składnika aktywów, nawet jeżeli tytuł własności nie ulega przeniesieniu,
 - na dzień rozpoczęcia leasingu **wartość bieżąca** minimalnych opłat leasingowych wynosi co najmniej tyle, ile zasadniczo całkowita wartość godziwa przedmiotu leasingu,
 - aktywa będące przedmiotem leasingu mają na tyle specjalistyczny charakter, że tylko leasingobiorca może z nich korzystać bez dokonywania większych zmian.
- 20.6. Każda z podanych poniżej sytuacji osobno lub w połączeniu może również powodować zaliczenie danej umowy leasingowej do leasingu finansowego:
- jeżeli leasingobiorca może wypowiedzieć umowę leasingu, a straty leasingodawcy z tytułu tego wypowiedzenia ponosi leasingobiorca,
 - zyski lub straty z tytułu zmian **wartości końcowej** przedmiotu leasingu przypadają leasingobiorcy (na przykład w formie obniżki opłaty leasingowej równej większości przychodów ze sprzedaży na koniec leasingu),
 - leasingobiorca ma możliwość kontynuowania leasingu przez dodatkowy okres za opłatą, która jest znacznie niższa od opłat obowiązujących na rynku.
- 20.7. Przykładowe sytuacje podane w paragrafach 20.5 i 20.6 nie zawsze są rozstrzygające. Leasing operacyjny występuje także, jeżeli inne czynniki wskazują, że umowa leasingu nie przenosi zasadniczo całego ryzyka i pożytków z tytułu prawa własności do przedmiotu leasingu. Na przykład może wystąpić sytuacja, kiedy tytuł własności do przedmiotu leasingu przechodzi po zakończeniu okresu leasingu na leasingobiorcę w zamian za zmienną opłatę w wysokości równej ówczesnej wartości godziwej przedmiotu leasingu, lub gdy występują warunkowe opłaty leasingowe, w wyniku których leasingobiorca nie ponosi zasadniczo całego ryzyka i nie otrzymuje zasadniczo wszystkich pożytków z tytułu prawa własności.

- 20.8. Klasyfikacji leasingu dokonuje się na dzień rozpoczęcia leasingu i nie zmienia się jej w czasie trwania leasingu, chyba że leasingobiorca i leasingodawca postanowią zmienić warunki umowy leasingu (inne niż po prostu odnowienie umowy leasingu), wówczas dokonuje się ponownej oceny klasyfikacji leasingu.

Sprawozdania finansowe leasingobiorców – leasing finansowy

Początkowe ujęcie

- 20.9. Na dzień rozpoczęcia okresu leasingu, leasingobiorca ujmuje swoje prawo do użytkowania i obowiązki wynikające z umowy leasingu finansowego jako aktywa i zobowiązania w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w kwocie ustalonej na dzień rozpoczęcia leasingu równej wartości godziwej przedmiotu leasingu, lub w kwocie wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych, jeżeli jest ona niższa od wartości godziwej. Wszelkie początkowe koszty bezpośrednie leasingobiorcy (koszty dodatkowe, które można bezpośrednio przypisać negocjowaniu i działaniom doprowadzającym do zawarcia umowy leasingu) zwiększają ujętą wartość składnika aktywów.
- 20.10. Wartość bieżąca minimalnych opłat leasingowych powinna zostać obliczona przy użyciu **stopy procentowej leasingu**. Jeżeli stopy tej nie da się ustalić, stosuje się **krańcową stopę procentową leasingobiorcy**.

Wycena po początkowym ujęciu

- 20.11. Leasingobiorca dokonuje podziału minimalnych opłat leasingowych pomiędzy koszty finansowe i zmniejszenie nierozliczonego salda zobowiązania przy użyciu **metody efektywnej stopy procentowej** (zob. paragrafy 11.15–11.20). Leasingobiorca rozlicza koszty finansowe na poszczególne okresy objęte okresem leasingu w taki sposób, aby uzyskać stałą okresową stopę procentową w stosunku do niespłaconego salda zobowiązania. Leasingobiorca księguje warunkowe opłaty leasingowe w koszty w okresach, w których je poniesiono.
- 20.12. Leasingobiorca amortyzuje składnik aktywów będący przedmiotem leasingu finansowego stosując zasady przedstawione dla tego typu aktywów w odpowiednim rozdziale niniejszego standardu np. Rozdziale 17 *Rzeczowe aktywa trwałe*, Rozdziale 18 *Aktywa niematerialne inne niż wartość firmy* lub 19 *Połączenie przedsięwzięć i wartość firmy*. W razie braku wystarczającej pewności, że leasingobiorca uzyska tytuł własności przed końcem okresu leasingu, to dany składnik aktywów należy w całości zamortyzować w krótszym z dwóch okresów: okresie trwania umowy leasingu lub okresie jego użytkowania. Na każdy **dzień sprawozdawczy** leasingobiorca ocenia także, czy nie nastąpiła utrata wartości przedmiotu leasingu będącego w leasingu finansowym (zob. Rozdział 27 *Utrata wartości aktywów*).

Ujawnianie informacji

- 20.13. Leasingobiorca ujawnia następujące informacje dotyczące leasingu finansowego:
- (a) **wartość bilansową netto** na koniec **okresu sprawozdawczego** dla każdej **grupy aktywów**,
 - (b) łączną kwotę przyszłych minimalnych opłat leasingowych na koniec okresu sprawozdawczego za każdy z następujących okresów:
 - (i) do roku,
 - (ii) od roku do pięciu lat oraz
 - (iii) powyżej pięciu lat.
 - (c) ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych dotyczących leasingobiorcy, obejmujących na przykład informacje o warunkowych opłatach leasingowych, opcjach odnowienia umowy lub zakupu, postanowieniach dotyczących indeksacji ceny, subleasingu oraz ograniczeniach zawartych w umowach leasingowych.
- 20.14. Ponadto do aktywów będących przedmiotem leasingu finansowego u leasingobiorców mają zastosowanie wymogi dotyczące ujawniania informacji o aktywach zgodnie z Rozdziałami 17, 18, 27 i 34.

Sprawozdania finansowe leasingobiorców – leasing operacyjny

Ujmowanie i wycena

- 20.15. Opłaty leasingowe z tytułu leasingu operacyjnego ujmuje się jako koszty metodą liniową (z wyłączeniem kosztów takich usług jak ubezpieczenie i konserwacja), chyba że:
- (a) 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 lub
 - (b) opłaty na rzecz leasingodawcy są tak skalkulowane, iż rosną zgodnie z oczekiwaną ogólną inflacją (określoną w oparciu o publikowane indeksy lub statystyki) po to, aby zrekompensować leasingodawcy spowodowany inflacją wzrost kosztów. Warunek (b) nie jest spełniony, jeżeli opłaty na rzecz leasingodawcy zmieniają się z innych przyczyn niż ogólna inflacja.

Przykład zastosowania paragrafu 20.15 (b)

Jednostka X działa w systemie prawnym, w którym lokalne banki są zgodne w przewidywaniu, że indeks poziomu cen ogłaszany przez rząd będzie wzrastał średnio o 10 procent rocznie w ciągu następnych pięciu lat. Jednostka X przejęła w leasing powierzchnię biurową od jednostki Y w ramach leasingu operacyjnego na okres pięciu lat. Opłaty leasingowe są skalkulowane w taki sposób, aby odzwierciedlić oczekiwaną 10 procentową coroczną inflację w ciągu pięcioletniego okresu leasingu, co przedstawiono poniżej:

MSSF dla MŚP

| | |
|-------|--------------|
| Rok 1 | 100.000 j.p. |
| Rok 2 | 110.000 j.p. |
| Rok 3 | 121.000 j.p. |
| Rok 4 | 133.000 j.p. |
| Rok 5 | 146.000 j.p. |

Jednostka X ujmuje roczny koszt z tytułu opłat leasingowych należnych leasingodawcy zgodnie z tym, jak to przedstawiono powyżej. Jeżeli rosnące opłaty leasingowe nie są w sposób jasny skalkulowane tak, aby skompensować leasingodawcy wywołany inflacją wzrost kosztów, ustalony na podstawie ogłoszonych indeksów lub statystyk, wówczas jednostka X ujmuje koszty z tytułu rocznych opłat leasingowych metodą liniową: 122.000 j.p. każdego roku (suma kwot należnych w ramach leasingu podzielona na pięć lat).

Ujawnianie informacji

- 20.16. Leasingobiorca ujawnia następujące informacje dotyczące leasingu operacyjnego:
- (a) łączną kwotę przyszłych minimalnych opłat leasingowych z tytułu nieodwołalnego leasingu operacyjnego dla każdego z następujących okresów:
 - (i) do roku,
 - (ii) od roku do pięciu lat oraz
 - (iii) powyżej pięciu lat.
 - (b) opłaty leasingowe ujęte jako koszt,
 - (c) ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych dotyczących leasingobiorcy, obejmujących na przykład informacje o warunkowych opłatach leasingowych, opcjach odnowienia umowy lub zakupu, postanowieniach dotyczących indeksacji ceny, subleasingu oraz ograniczeniach zawartych w umowach leasingu.

Sprawozdania finansowe leasingodawców: leasing finansowy

Początkowe ujmowanie i wycena

- 20.17. Leasingodawca ujmuje aktywa wynikające z leasingu finansowego w sprawozdaniu z sytuacji finansowej i prezentuje je jako należności w wartości równej **inwestycji leasingowej netto**. Inwestycja leasingowa netto jest to **inwestycja leasingowa brutto** leasingodawcy zdyskontowana przy zastosowaniu stopy procentowej leasingu. Inwestycja leasingowa brutto stanowi sumę:
- (a) minimalnych opłat leasingowych należnych leasingodawcy wynikających z umowy leasingu finansowego oraz
 - (b) ewentualnej niegwarantowanej wartości końcowej należnej leasingodawcy.

- 20.18. W przypadku leasingu finansowego, z wyjątkiem gdy leasingodawcy są producentami lub pośrednikami, początkowe koszty bezpośrednie (koszty dodatkowe związane z negocjacjami i działaniami doprowadzającymi do zawarcia umowy leasingu) są uwzględniane we wstępnej wycenie należności z tytułu leasingu finansowego i pomniejszają kwotę dochodów ujmowanych w okresie leasingu.

Wycena po początkowym ujęciu

- 20.19. Ujmowanie dochodów finansowych przebiega w sposób odzwierciedlający stałą okresową stopę zwrotu z inwestycji leasingowej netto leasingodawcy dokonaną w ramach leasingu finansowego. Opłaty leasingowe dotyczące danego okresu, z wyłączeniem kosztów usług, w odniesieniu do inwestycji leasingowej brutto obniżają zarówno należność główną, jak i kwotę niezrealizowanych dochodów finansowych. Jeżeli istnieją przesłanki wskazujące, że szacunkowa niegwarantowana wartość końcowa przyjęta do wyliczenia inwestycji leasingowej brutto leasingodawcy znacznie się zmieniła, to modyfikacji ulega sposób rozłożenia dochodów w okresie trwania leasingu, a ewentualne zmniejszenie już naliczonych kwot ujmuje się niezwłocznie w wyniku.

Leasingodawca będący producentem lub pośrednikiem

- 20.20. Niejednokrotnie producenci lub pośrednicy oferują klientowi wybór między kupnem i leasingiem danego składnika aktywów. Oddanie w leasing finansowy składnika aktywów przez leasingodawcę będącego producentem lub pośrednikiem powoduje powstanie dwóch rodzajów dochodów:
- (a) wyniku odpowiadającego wynikowi ze sprzedaży bezpośredniej składnika aktywów będącego przedmiotem leasingu po normalnych cenach sprzedaży uwzględniających wszelkie stosowane ilościowe lub handlowe rabaty oraz
 - (b) dochodów finansowych uzyskiwanych przez okres leasingu.
- 20.21. Przychodem ze sprzedaży ujmowanym w momencie rozpoczęcia okresu leasingu przez leasingodawcę będącego producentem lub pośrednikiem jest wartość godziwa składnika aktywów oddanego w leasing lub, jeżeli jest niższa, to bieżąca wartość minimalnych opłat leasingowych należnych leasingodawcy wyliczonych przy zastosowaniu rynkowej stopy procentowej. Kosztem własnym sprzedaży ujmowanym w momencie rozpoczęcia okresu leasingu jest cena nabycia, a jeżeli jest różna to wartość bilansowa tego przedmiotu leasingu, pomniejszona o bieżącą wartość niegwarantowanej wartości końcowej. Różnica pomiędzy przychodem ze sprzedaży a kosztem sprzedaży stanowi zysk ze sprzedaży ujmowany zgodnie z przyjętymi przez jednostkę zasadami rachunkowości dotyczącymi zwykłej sprzedaży.
- 20.22. Jeżeli zastosowano sztucznie zaniżoną stopę procentową, to zysk ze sprzedaży powinien być ograniczony do kwoty, którą uzyskałoby się w przypadku zastosowania rynkowej stopy procentowej. Koszty poniesione przez leasingodawców będących producentami lub pośrednikami w związku z negocjacjami i działaniami doprowadzającymi do zawarcia umowy leasingowej ujmuje się jako koszty z chwilą ujęcia zysku ze sprzedaży.

Ujawnianie informacji

- 20.23. Leasingodawca ujawnia następujące informacje dotyczące leasingu finansowego:
- (a) uzgodnienie kwoty inwestycji leasingowej brutto na koniec okresu sprawozdawczego z bieżącą wartością minimalnych opłat leasingowych należnych na koniec okresu sprawozdawczego. Ponadto leasingodawca ujawnia kwotę inwestycji leasingowej brutto i bieżącą wartość minimalnych opłat leasingowych należnych na koniec okresu sprawozdawczego dla każdego z poniższych okresów:
 - (i) do roku,
 - (ii) od roku do pięciu lat oraz
 - (iii) powyżej pięciu lat,
 - (b) niezrealizowane dochody finansowe,
 - (c) niegwarantowane wartości końcowe przypadające leasingodawcy,
 - (d) łączne rezerwy na nieściągalne należności z tytułu minimalnych opłat leasingowych,
 - (e) warunkowe opłaty leasingowe ujęte jako dochód w danym okresie,
 - (f) ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingodawcę, obejmujących na przykład informacje o warunkowych opłatach leasingowych, opcjach odnowienia umowy lub zakupu, postanowieniach dotyczących indeksacji ceny, subleasingu oraz ograniczeniach zawartych w umowach leasingowych.

Sprawozdania finansowe leasingodawców: leasing operacyjny

Ujmowanie i wycena

- 20.24. Leasingodawca prezentuje w swoim sprawozdaniu z sytuacji finansowej aktywa oddane w leasing operacyjny zgodnie z charakterem tych aktywów.
- 20.25. Leasingodawca ujmuje dochody z leasingu operacyjnego (z wyłączeniem kwot za takie usługi jak ubezpieczenie czy konserwacja) w wyniku metodą liniową przez okres trwania leasingu, chyba że:
- (a) zastosowanie innej systematycznej metody lepiej odzwierciedla sposób rozłożenia w czasie korzyści czerpanych z oddanego w leasing składnika aktywów, nawet wówczas, gdy otrzymywanie płatności nie następuje przy zastosowaniu tej metody lub
 - (b) płatności na rzecz leasingodawcy są tak skalkulowane, iż rosną zgodnie z oczekiwaną ogólną inflacją (określoną w oparciu o publikowane indeksy lub statystyki) po to, aby zrekompensować leasingodawcy spowodowany inflacją wzrost kosztów. Warunek (b) nie jest spełniony, jeżeli opłaty na rzecz leasingodawcy zmieniają się z innych przyczyn niż ogólna inflacja.

MSSF dla MŚP

- 20.26. Koszty, łącznie z amortyzacją, poniesione w celu uzyskania przychodów z tytułu leasingu, ujmuje się jako koszty okresu. Zasady amortyzowania składników aktywów podlegających amortyzacji oddanych w leasing powinny być zgodne z zasadami amortyzacji przyjętymi przez leasingodawcę do podobnych aktywów.
- 20.27. Początkowe koszty bezpośrednie poniesione przez leasingodawców w związku z negocjacjami i działaniami doprowadzającymi do zawarcia umowy leasingu operacyjnego zwiększają wartość bilansową przedmiotu leasingu i są ujmowane jako koszty w okresie trwania leasingu na tej samej podstawie co dochody z tytułu leasingu.
- 20.28. Leasingodawca stosuje Rozdział 27, aby określić, czy nastąpiła utrata wartości przedmiotu leasingu.
- 20.29. Leasingodawca będący producentem lub pośrednikiem nie ujmuje przy zawarciu umowy leasingu operacyjnego żadnych zysków ze sprzedaży, ponieważ umowa ta nie jest równoważna sprzedaży.

Ujawnianie informacji

- 20.30. Leasingodawca ujawnia następujące informacje dotyczące leasingu operacyjnego:
- (a) przyszłe minimalne opłaty leasingowe z tytułu nieodwoływalnego leasingu operacyjnego dla każdego z poniższych okresów:
 - (i) do roku,
 - (ii) od roku do pięciu lat oraz
 - (iii) powyżej pięciu lat,
 - (b) łączne warunkowe opłaty leasingowe ujęte jako dochody,
 - (c) ogólny opis ważniejszych postanowień umów leasingowych zawartych przez leasingodawcę, obejmujące na przykład informacje o warunkowych opłatach leasingowych, opcji odnowienia umowy lub zakupu, postanowieniach dotyczących indeksacji cen, subleasingu oraz ograniczeniach zawartych w umowach leasingowych.
- 20.31. Ponadto do leasingodawców składników aktywów oddanych w leasing operacyjny mają zastosowanie wymogi dotyczące ujawniania informacji o aktywach zgodnie z Rozdziałami 17, 18, 27 i 34.

Sprzedaż i leasing zwrotny

- 20.32. Transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego polega na sprzedaży składnika aktywów i jednoczesnym przejściu w leasing tego samego składnika aktywów. Zwykle opłaty leasingowe i cena sprzedaży są wzajemnie zależne, gdyż negocjuje się je łącznie. Ujęcie księgowe transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego zależy od charakteru leasingu.

Sprzedaż i leasing zwrotny w leasingu finansowym

- 20.33. Jeżeli transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego ma charakter leasingu finansowego, to sprzedawca-leasingobiorca nie ujmuje niezwłocznie nadwyżki przychodów ze sprzedaży nad wartością bilansową. Taką nadwyżkę sprzedawca-leasingobiorca rozlicza natomiast w czasie i odpisuje przez okres trwania leasingu.

Sprzedaż i leasing zwrotny w leasingu operacyjnym

- 20.34. Jeżeli transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego ma charakter leasingu operacyjnego i jeżeli jest jasne, że transakcja została zawarta w wartości godziwej, to sprzedawca-leasingobiorca ujmuje ewentualny wynik niezwłocznie. Jeżeli cena sprzedaży jest poniżej wartości godziwej, to sprzedawca-leasingobiorca ujmuje ewentualny wynik niezwłocznie, chyba że stratę zrekompensują przyszłe opłaty leasingowe niższe od cen rynkowych. W takim przypadku sprzedawca-leasingobiorca rozlicza taką stratę w czasie i amortyzuje ją proporcjonalnie do opłat leasingowych przez przewidywany okres użytkowania składnika aktywów. Jeżeli cena sprzedaży przewyższa wartość godziwą, to sprzedawca-leasingobiorca rozlicza kwotę nadwyżki w czasie i amortyzuje ją przez przewidywany okres użytkowania składnika aktywów.

Ujawnianie informacji

- 20.35. Wymogi dotyczące ujawniania informacji przez leasingodawców i leasingobiorców mają również zastosowanie do transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego. Wymagany opis ważniejszych postanowień umów leasingowych obejmuje opis wyjątkowych i nietypowych postanowień umowy dotyczącej warunków sprzedaży i leasingu zwrotnego.

Rozdział 21

Rezerwy, aktywa warunkowe i zobowiązania warunkowe

Zakres rozdziału

- 21.1. Niniejszy rozdział dotyczy wszystkich **rezerw** (tj. zobowiązań o niepewnej kwocie lub terminie zapłaty), **zobowiązań warunkowych i aktywów warunkowych** z wyjątkiem rezerw omówionych w innych rozdziałach tego Standardu do których zaliczamy:
- (a) leasing (zob. Rozdział 20 *Leasing*). Niniejszy rozdział dotyczy jednak umów leasingu operacyjnego rodzących obciążenia,
 - (b) umowy o usługę budowlaną (Rozdział 23 *Przychody*),
 - (c) zobowiązania z tytułu świadczeń pracowniczych (Rozdział 28 *Świadczenia pracownicze*),
 - (d) podatek dochodowy (Rozdział 29 *Podatek dochodowy*).
- 21.2. Niniejszego rozdziału nie stosuje się do umów niewykonanych, chyba że są to **umowy rodzące obciążenia**. Umowami niewykonanymi są umowy, w których żadna ze stron nie wypełniła żadnego ze swoich obowiązków lub obie strony wypełniły swoje obowiązki w równym, niepełnym stopniu.
- 21.3. Termin „rezerwa” jest niekiedy używany w kontekście takich pozycji jak amortyzacja, utrata wartości aktywów oraz nieściągalnych należności. Są to korekty **wartości bilansowej** aktywów, a nie ujęcie zobowiązań, dlatego też nie wchodzą w zakres tego rozdziału.

Początkowe ujęcie

- 21.4. Jednostka ujmuje rezerwy tylko wtedy, gdy:
- (a) na **dzień sprawozdawczy** na jednostce ciąży obowiązek wynikający z przeszłych zdarzeń,
 - (b) jest prawdopodobne (tj. jest bardziej niż mniej prawdopodobne), że dla wypełnienia obowiązku jednostka będzie zobowiązana do przekazania korzyści ekonomicznych oraz
 - (c) kwota dotycząca tego obowiązku może zostać oszacowana wiarygodnie.
- 21.5. Jednostka ujmuje rezerwę w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jako zobowiązanie i uznaje wysokość tej rezerwy jako koszt, chyba że inny rozdział niniejszego standardu wymaga uznania tego kosztu jako części kosztu wytworzenia składników aktywów takich, jak zapasy lub rzeczowe aktywa trwałe.
- 21.6. Warunek zawarty w paragrafie 21.4 (a) (obowiązek na dzień sprawozdawczy wynikający z przeszłego zdarzenia) oznacza, że jednostka nie ma innej realnej możliwości niż wywiązanie się z obowiązku. Ma to miejsce, kiedy na jednostce ciąży prawny obowiązek, który może zostać wyegzekwowany na drodze prawnej lub na jednostce spoczywa **zwyczajowo oczekiwany obowiązek** wynikający

z przeszłych zdarzeń (mogący wynikać z działań jednostki), które stworzyły uzasadnione oczekiwania stron trzecich, że jednostka wywiąże się z ciążącego na niej obowiązku. Obowiązki wynikające z przyszłych działań jednostki (tj. ze sposobu prowadzenia przez nią działalności w przyszłości) nie spełniają warunku określonego w paragrafie 21.4(a) bez względu na stopień prawdopodobieństwa ich wystąpienia, nawet jeśli wynikają z umów. Przykładem jest sytuacja, gdy ze względu na naciski handlowe lub wymogi prawne jednostka zamierza lub powinna ponieść nakłady umożliwiające jej prowadzenie działalności w określony sposób w przyszłości (na przykład poprzez zainstalowanie filtrów przeciwdymowych w określonym typie fabryki). Ponieważ jednostka poprzez przyszłe działania może uniknąć przyszłych nakładów, na przykład poprzez zmianę metody prowadzenia działalności lub sprzedaż fabryki, nie ma ona bieżącego obowiązku ponoszenia przyszłych nakładów i tworzenia rezerw.

Początkowa wycena

21.7. Jednostka wycenia rezerwę dokonując najlepszego szacunku kwoty niezbędnej do wywiązania się z obowiązku na dzień sprawozdawczy. Najlepszym szacunkiem jest kwota, którą jednostka zapłaciłaby na koniec okresu sprawozdawczego zgodnie z racjonalnymi przesłankami, aby wywiązać się z obowiązku lub przenieść go w tym terminie na stronę trzecią.

(a) W przypadkach wyceny rezerw odnoszących się do wielu pozycji, szacunkowa kwota rezerwy uwzględnia wagę wszystkich możliwych wyników oraz odpowiadające im prawdopodobieństwo. Wysokość rezerwy będzie więc różnić się w zależności od prawdopodobieństwa wystąpienia straty w danej kwocie, na przykład może wynosić 60 procent lub 90 procent. Jeśli istnieje ciągły rozkład możliwych wyników i każdy punkt w tym rozkładzie jest tak samo prawdopodobny jak inny, to stosuje się środkowy punkt rozkładu.

(b) Jeżeli rezerwa wynika z pojedynczego obowiązku to najbardziej prawdopodobny indywidualny wynik stanowi najlepszy szacunek kwoty niezbędnej do wywiązania się z obowiązku. Jednakże nawet w takim przypadku jednostka analizuje inne możliwe wyniki. Jeżeli inne możliwe wyniki są w większości wyższe lub w większości niższe od wyniku najbardziej prawdopodobnego, to najlepszy szacunek może stanowić wynik wyższy lub niższy.

Jeżeli skutek zmian wartości pieniądza w czasie jest **istotny**, to kwotą rezerwy powinna być **wartość bieżąca** kwoty oczekiwanej do wywiązania się z obowiązku. Stopa dyskontowa (lub stopy) to stopa ustalona przed uwzględnieniem podatku, uwzględniająca bieżącą ocenę rynku dotyczącą wartości pieniądza w czasie. Ryzyko związane z danym zobowiązaniem powinno być odzwierciedlone albo przez stopę dyskontową albo przez szacunek kwot wymaganych do wywiązania się z obowiązku, ale nie przez obydwa czynniki jednocześnie.

21.8. Zyski z oczekiwanego zbycia składnika aktywów są wyłączone przez jednostkę podczas szacowania rezerw.

21.9. Jeżeli niektóre lub wszystkie kwoty wymagane do pokrycia rezerwy mogą być zwrócone przez stronę trzecią (np. poprzez roszczenie o odszkodowanie z tytułu ubezpieczenia), jednostka ujmuje swoje roszczenia do zwrotu jako odrębny

składnik aktywów tylko wtedy, gdy jest praktyczna pewność otrzymania tego zwrotu w razie wywiązania się z obowiązku. Kwota ujęta jako zwrot nie może przekraczać kwoty rezerwy. Kwotę należności z tytułu zwrotu wykazuje się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jako składnik aktywów i nie kompensuje się jej z rezerwą. W sprawozdaniu z całkowitych dochodów jednostka może skompensować kwotę zwrotu otrzymanego od strony trzeciej z kosztami związanymi z utworzoną rezerwą.

Wycena po początkowym ujęciu

- 21.10. Jednostka wykorzystuje rezerwę tylko na wydatki, na pokrycie których rezerwę pierwotnie utworzono.
- 21.11. Jednostka weryfikuje rezerwy na każdy dzień sprawozdawczy i koryguje je w celu odzwierciedlenia najlepszego bieżącego szacunku kwoty niezbędnej do wywiązania się z obowiązku na ten dzień sprawozdawczy. Wszelkie zmiany ujętych poprzednio kwot ujmuje się w wyniku, chyba że rezerwa była pierwotnie ujęta jako część kosztu wytworzenia składnika aktywów (zob. paragraf 21.5). Jeżeli rezerwę wycenia się w bieżącej wartości kwoty przypuszczalnie wymaganej do wywiązania się z obowiązku, skutki przeliczania dyskonta ujmuje się jako koszty finansowe w wyniku okresu ich wystąpienia.

Zobowiązania warunkowe

- 21.12. **Zobowiązanie warunkowe** jest albo możliwym, ale niepewnym zobowiązaniem, albo bieżącym obowiązkiem nie podlegającym ujęciu z uwagi na nie spełnienie jednego lub dwóch warunków określonych w paragrafach 21.4 (b) i (c). Jednostka nie ujmuje zobowiązania warunkowego jako zobowiązania, z wyjątkiem rezerw na zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej w ramach połączeń przedsięwzięć (zob. paragraf 19.20 i 19.21). Informacje o zobowiązaniach warunkowych jednostka ujawnia zgodnie z paragrafem 21.15, chyba że prawdopodobieństwo wpływu środków jest znikome. Jeżeli jednostka jest solidarnie odpowiedzialna za zobowiązanie, to ta część zobowiązania, co do której oczekuje się że zostanie wypłacona przez strony trzecie, jest traktowana jako zobowiązanie warunkowe.

Aktywa warunkowe

- 21.13. Jednostka nie ujmuje **aktywów warunkowych** jako składników aktywów. Jednostka ujawnia informacje o aktywach warunkowych wymaganych przez paragraf 21.16, jeżeli wpływ korzyści ekonomicznych jest prawdopodobny. Jeżeli jednak wpływ przyszłych korzyści ekonomicznych do jednostki jest praktycznie pewny, wówczas ten składnik aktywów nie jest składnikiem aktywów warunkowych i ujmuje się go jako składnik aktywów.

Ujawnianie informacji

Ujawnianie informacji o rezerwach

- 21.14. Dla każdej grupy rezerw jednostka ujawnia wszystkie następujące informacje:
- (a) uzgodnienie przedstawiające:
 - (i) wartość bilansową na początek i koniec okresu,
 - (ii) zwiększenia rezerw w trakcie okresu, w tym także korekty wynikające ze zmian wyceny wartości zdyskontowanych,
 - (iii) kwoty rozliczone z rezerwami w trakcie okresu oraz
 - (iv) kwoty niewykorzystanych rezerw rozwiązanych w ciągu okresu,
 - (b) krótki opis charakteru obowiązku, oczekiwanej kwoty oraz terminy wszelkich płatności wynikających z tego obowiązku,
 - (c) wskazanie informacji o niepewności dotyczącej kwoty lub terminu tych płatności,
 - (d) kwoty oczekiwanych zwrotów wraz z podaniem kwoty każdego składnika aktywów, który ujęto w związku z oczekiwanym zwrotem.

Ujawnianie informacji porównawczych za poprzednie okresy nie jest wymagane.

Ujawnienie informacji o zobowiązaniach warunkowych

- 21.15. W przypadku wystąpienia znikomego prawdopodobieństwa wypływu środków w związku z wywiązaniem się z obowiązku, w odniesieniu do każdego rodzaju zobowiązań warunkowych jednostka podaje na dzień sprawozdawczy krótki opis charakteru zobowiązania warunkowego oraz jeśli jest to wykonalne w praktyce ujawnia następujące informacje:
- (a) wartość szacunkową skutków finansowych zobowiązań warunkowych wycenionych zgodnie z paragrafami 21.7–21.11,
 - (b) przesłanki świadczące o istnieniu niepewności, co do kwoty lub terminu wystąpienia wypływu środków oraz
 - (c) możliwości uzyskania jakichkolwiek zwrotów.

Jeżeli ujawnienie jednej lub kilku powyższych informacji **jest niewykonalne** w praktyce, to fakt ten należy ujawnić.

Ujawnienie informacji o aktywach warunkowych

- 21.16. Jeżeli wpływ korzyści ekonomicznych jest prawdopodobny (jest bardziej niż mniej prawdopodobne), ale nie ma praktycznej pewności, to jednostka ujawnia opis charakteru aktywów warunkowych na koniec **okresu sprawozdawczego** oraz, jeśli jest to wykonalne bez ponoszenia nadmiernych kosztów i wysiłków, szacunek wartości ich skutków finansowych wycenionych zgodnie z zasadami przedstawionymi w paragrafach 21.7–21.11. Jeżeli ujawnienie tych informacji nie jest wykonalne w praktyce to fakt ten należy ujawnić.

Ujawnianie informacji szkodliwych dla jednostki

- 21.17. W wyjątkowo rzadkich przypadkach ujawnienie niektórych lub wszystkich informacji wymaganych przez paragrafy 21.14–21.16 mogłoby poważnie osłabić pozycję jednostki w sporach z innymi stronami w odniesieniu do kwestii będących przyczyną utworzenia rezerwy, zobowiązania warunkowego lub składnika aktywów warunkowych. W takich przypadkach jednostka nie musi ujawniać tych informacji, ujawnia jednak ogólny charakter sporu wraz z informacją o fakcie i przyczynie braku ujawnienia.

Załącznik do Rozdziału 21

Wytyczne dotyczące ujmowania i wyceny rezerw

Załącznik nie jest częścią Rozdziału 21, ale go uzupełnia. Zawiera on wytyczne dotyczące ujmowania i wyceny rezerw zgodnie z wymogami Rozdziału 21.

Dniem sprawozdawczym wszystkich jednostek przywołanych w przykładach niniejszego załącznika jest dzień 31 grudnia. We wszystkich przypadkach zakłada się, że możliwe jest wiarygodne oszacowanie wartości wszelkich oczekiwanych wpływów. W niektórych przykładach opisane okoliczności mogą powodować utratę wartości aktywów, ale ten aspekt nie jest rozpatrywany w prezentowanych przykładach. Termin „najlepszy szacunek” odnosi się do bieżącej wartości kwoty, jeśli wpływ zmiany wartości pieniądza w czasie jest istotny.

Przykład 1 – Przyszłe straty operacyjne

- 21A.1. Jednostka stwierdza, iż jest prawdopodobne, że segment jej działalności operacyjnej będzie w przyszłości przynosił straty operacyjne przez kilka lat.

Obecny obowiązek jako wynik przeszłego zdarzenia obligującego: nie ma zdarzenia przeszłego obligującego jednostkę do wypłaty środków.

Wniosek: jednostka nie tworzy rezerwy na przyszłe straty operacyjne. Przewidywane przyszłe straty nie spełniają definicji zobowiązania. Oczekiwane poniesienie przyszłych strat operacyjnych może wskazywać, że nastąpiła utrata wartości jednego lub więcej składników aktywów – zob. Rozdział 27 *Utrata wartości aktywów*.

Przykład 2 – Umowy rodzące obciążenia

- 21A.2. Umowa rodząca obciążenia jest to umowa, na podstawie której nieuniknione koszty wypełnienia wynikającego z niej obowiązku przewyższają korzyści ekonomiczne, których uzyskania oczekuje się na jej mocy. Na nieuniknione koszty wynikające z umowy składają się co najmniej koszty netto zakończenia umowy, odpowiadające niższej spośród kwot: kosztów wywiązania się z umowy, bądź kosztów wszelkich odszkodowań lub kar wynikających z jej niewypełnienia. Na przykład, jednostka może być zobowiązana umową leasingu operacyjnego do dokonywania płatności z tytułu leasingu składnika aktywów, który stał się bezużyteczny.

Obecny obowiązek jako wynik przeszłego zdarzenia obligującego: jednostka jest umownie zobowiązana do wypłaty środków, za które nie uzyska współmiernych korzyści.

Wniosek: jeśli jednostka jest stroną umowy rodzącej obciążenia to jednostka ujmuje i wycenia obecny obowiązek wynikający z umowy jako rezerwę.

Przykład 3 – Restrukturyzacja

- 21A.3. Restrukturyzacja jest zaplanowanym i kontrolowanym przez kierownictwo jednostki programem, który istotnie zmienia zakres działalności prowadzonej przez jednostkę lub sposób prowadzenia tej działalności.

MSSF dla MŚP

Obecny obowiązek jako wynik przeszłego zdarzenia obligującego: zwyczajowo oczekiwany obowiązek przeprowadzenia restrukturyzacji powstaje tylko wtedy, gdy jednostka:

- (a) posiada szczegółowy, formalny plan restrukturyzacji określający co najmniej:
 - (i) działalność lub część działalności, której ten plan dotyczy,
 - (ii) podstawowe lokalizacje, które zostaną nim objęte,
 - (iii) miejsce zatrudnienia, funkcje i przybliżoną liczbę pracowników, którzy mają uzyskać odszkodowania w zamian za rozwiązanie stosunków pracy,
 - (iv) kwotę nakładów, jakie zostaną poniesione oraz
 - (v) termin wdrożenia planu oraz
- (b) wzbudziła uzasadnione oczekiwanie u stron objętych planem, że działania restrukturyzacyjne zostaną przeprowadzone poprzez rozpoczęcie wdrażania planu, lub ogłoszenie tym stronom głównych elementów dotyczącego ich planu.

Wniosek: jednostka tworzy rezerwę na koszty restrukturyzacji tylko wtedy, kiedy na dzień sprawozdawczy ma prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek przeprowadzenia restrukturyzacji.

Przykład 4 – Gwarancje

- 21A.4. Producent w momencie sprzedaży udziela gwarancji nabywcom jego produktów. Zgodnie z warunkami umowy sprzedaży producent zobowiązuje się do usunięcia wad fabrycznych wykrytych w ciągu trzech lat od dnia sprzedaży poprzez naprawę lub wymianę produktów. Dotychczasowe doświadczenie pokazało, że jest prawdopodobne zgłoszenie kilku roszczeń z tytułu gwarancji (to znaczy jest bardziej niż mniej prawdopodobne).

Obecny obowiązek jako wynik przeszłego zdarzenia obligującego: zdarzeniem obligującym jest sprzedaż produktów z gwarancją powodującą powstanie obowiązku prawnego.

Wpływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne przy wywiązywaniu się z obowiązku: jest prawdopodobne dla gwarancji traktowanych jako całość.

Wniosek: jednostka tworzy rezerwę w wysokości najlepszego szacunku kosztów naprawy produktów w ramach gwarancji sprzedanych produktów przed dniem sprawozdawczym.

Ilustracja obliczenia:

W 20X0 roku produkty zostały sprzedane za 1.000 000 j.p. Doświadczenie wskazuje, że 90% sprzedanych produktów nie wymaga napraw gwarancyjnych, 6% sprzedanych produktów wymaga drobnych napraw, których koszt wynosi 30% ceny sprzedaży, a 4% sprzedanych produktów wymaga znaczących napraw lub wymiany, których koszt wynosi 70% ceny sprzedaży. W związku z tym szacowane koszty z tytułu gwarancji wynoszą:

MSSF dla MŚP

| |
|--|
| $1.000\ 000\ \text{j.p.} \times 90\% \times 0\% = 0\ \text{j.p.}$ $1.000\ 000\ \text{j.p.} \times 6\% \times 30\% = 18.000\ \text{j.p.}$ $1.000\ 000\ \text{j.p.} \times 4\% \times 70\% = 28.000\ \text{j.p.}$ Razem = 46.000 j.p. |
|--|

Nakłady na naprawy gwarancyjne i wymiany produktów sprzedanych w 20X0 roku mają zgodnie z oczekiwaniami wynosić 60% w 20X1 roku, 30% w 20X2 roku i 10% w 20X3 roku, w każdym przypadku na koniec okresu. Ponieważ oszacowane przepływy pieniężne już odzwierciedlają prawdopodobieństwo wypływów środków pieniężnych oraz przy założeniu, że nie ma innych ryzyk lub niepewności wymagających uwzględnienia, to przy ustaleniu wartości bieżącej tych przepływów pieniężnych jednostka stosuje stopę dyskontową „wolną od ryzyka” opartą na obligacjach skarbu państwa o tym samym terminie wykupu, co szacowane wypływy środków pieniężnych (6% dla obligacji rocznych i 7% dla obligacji dwuletnich i trzyletnich). Obliczenie na koniec 20X0 roku bieżącej wartości oszacowanych przepływów pieniężnych z tytułu gwarancji na produkty sprzedane w 20X0 roku przedstawiają się następująco:

| Rok | | Przewidywana wypłata środków pieniężnych (j.p.) | Stopa dyskontowa | Współczynnik dyskontowy | Wartość bieżąca (j.p.) |
|-------|----------------------|---|------------------|---------------------------|------------------------|
| 1. | 60% x 46.000 j.p. | 27.600 j.p. | 6% | 0,9434 (6% dla 1 roku) | 26.038 |
| 2. | 30% x 46.000 j.p. | 13.800 j.p. | 7% | 0,8734 (7% dla 2 roku) | 12.053 |
| 3. | 10% x 46.000 j.p. | 4.600 j.p. | 7% | 0,8163 (7% dla 3 roku) | 3.755 |
| Razem | | | | | 41.846 |

Na koniec 20X0 roku jednostka ujmie rezerwę na naprawy gwarancyjne w kwocie 41.846 j.p. z tytułu gwarancji na produkty sprzedane w 20X0 roku.

Przykład 5 – Zwroty pieniędzy

- 21A.5. Sieć detaliczna ma zasadę zwracania niezadowolonym klientom pieniędzy za zakupy, mimo że nie istnieje taki prawny obowiązek. Zasada dokonywania zwrotu pieniędzy jest powszechnie znana.

Obecny obowiązek jako wynik przeszłego zdarzenia obligującego: zdarzeniem obligującym jest sprzedaż produktu powodująca powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, ponieważ sposób prowadzenia sklepu wzbudził u części jego klientów uzasadnione oczekiwanie zwrotu pieniędzy.

Wpływ środków zawierających korzyści ekonomiczne przy wywiązywaniu się z obowiązku: jest prawdopodobne, że część towarów zostanie zwrócona w zamian za zwrot pieniędzy.

Wniosek: jednostka tworzy rezerwę w wysokości najlepszego szacunku wartości kwoty potrzebnej do wywiązania się z obowiązku zwrotu pieniędzy.

Przykład 6 – Zamknięcie oddziału – niepodjęcie działań przed końcem okresu sprawozdawczego

- 21A.6. Dnia 12 grudnia 20X0 roku zarząd jednostki podjął decyzję o zamknięciu oddziału. Przed końcem okresu sprawozdawczego (31 grudnia 20X0 roku) decyzja ta nie została przekazana wszystkim stronom, których będzie dotyczyła, ani nie podjęto innych kroków w celu wprowadzenia decyzji w życie.

Obecny obowiązek jako wynik przeszłego zdarzenia obligującego: nie nastąpiło zdarzenie obligujące, a więc nie powstał obowiązek.

Wniosek: jednostka nie tworzy rezerwy.

Przykład 7 – Zamknięcie wydziału – zakomunikowanie i podjęcie działań przed końcem okresu sprawozdawczego

- 21A.7. Dnia 12 grudnia 20X0 roku zarząd jednostki podjął decyzję o zamknięciu wydziału wytwarzającego określony produkt. Dnia 20 grudnia 2000 roku szczegółowy plan zamknięcia wydziału został przyjęty przez zarząd, rozesłano listy do odbiorców uprzedzające ich o potrzebie poszukania alternatywnych źródeł zaopatrzenia, a załodze wydziału przekazano wypowiedzenia.

Obecny obowiązek jako wynik przeszłego zdarzenia obligującego: zdarzeniem obligującym jest przekazanie decyzji odbiorcom i pracownikom, co powoduje powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku począwszy od dnia ogłoszenia, ponieważ stwarza ono uzasadnione oczekiwanie zamknięcia wydziału.

Wy wpływ środków zawierających korzyści ekonomiczne przy wywiązywaniu się z obowiązku: jest prawdopodobne.

Wniosek: jednostka tworzy rezerwę na dzień 31 grudnia 20X0 roku w wysokości najlepszego szacunku kosztów, jakie zostałyby poniesione przy zamknięciu wydziału na dzień sprawozdawczy.

Przykład 8 – Przeszkolenie personelu spowodowane zmianami w systemie podatku dochodowego

- 21A.8. Rząd wprowadza szereg zmian do systemu podatku dochodowego. W związku z tymi zmianami jednostka działająca w branży usług finansowych będzie musiała przeszkolić szeroką grupę pracowników zatrudnionych w działach administracji i sprzedaży w celu zapewnienia zgodności z regulacjami podatkowymi. Do końca okresu sprawozdawczego nie przeprowadzono żadnych szkoleń personelu.

Obecny obowiązek jako wynik przeszłego zdarzenia obligującego: zmiana prawa podatkowego nie nakłada na jednostkę obowiązku przeprowadzenia szkoleń. Zdarzenie obligujące do utworzenia rezerwy nie nastąpiło.

Wniosek: jednostka nie tworzy rezerwy.

Przykład 9 – Sprawa sądowa

- 21A.9. Klient pozwał do sądu jednostkę X i dochodzi od niej odszkodowania z tytułu rzekomej szkody poniesionej na skutek używania produktu sprzedanego mu przez jednostkę X. Jednostka X kwestionuje to zobowiązanie, gdyż klient nie przestrzegał zaleceń instrukcji obsługi. Na dzień zatwierdzenia do udostępnienia sprawozdań finansowych sporządzonych na dzień 31 grudnia 20X1 roku prawnicy jednostki twierdzą, że nie jest prawdopodobne pociągnięcie jednostki do odpowiedzialności

MSSF dla MŚP

z tytułu tej sprawy. Gdy jednak jednostka sporządza sprawozdania finansowe za rok zakończony 31 grudnia 20X2 i zważywszy na przebieg sprawy jej prawnicy twierdzą, że aktualnie jest prawdopodobne pociągnięcie jednostki do odpowiedzialności z tytułu tej sprawy.

(a) Na dzień 31 grudnia 20X1 roku

Obecny obowiązek jako wynik przeszłego zdarzenia obligującego: na podstawie dostępnych dowodów w momencie zatwierdzania sprawozdań finansowych nie istnieje obowiązek wynikający z przeszłych zdarzeń.

Wniosek: jednostka nie tworzy rezerwy. Informacja o powyższej sprawie jest ujawniana jako zobowiązanie warunkowe, chyba że prawdopodobieństwo wpływu środków uznaje się za znikome.

(b) Na dzień 31 grudnia 20X2 roku

Obecny obowiązek jako wynik przeszłego zdarzenia obligującego: na podstawie dostępnych dowodów można stwierdzić występowanie obecnego obowiązku. Zdarzeniem obligującym jest sprzedaż produktu klientowi.

Wpływ środków zawierających korzyści ekonomiczne przy wywiązywaniu się z obowiązku: jest prawdopodobne.

Wniosek: tworzy się rezerwę w wysokości najlepszego szacunku kwoty potrzebnej do wywiązania się z obowiązku na dzień 31 grudnia 20X2 roku, a koszt ujmuje się w wyniku. Nie jest to traktowane jako korekta błędu popełnionego w 20X1 roku, ponieważ na podstawie dowodów dostępnych w momencie zatwierdzania sprawozdań finansowych za 20X1 rok nie należało tworzyć tej rezerwy.

Rozdział 22

Zobowiązania i kapitał własny

Zakres rozdziału

- 22.1. Niniejszy rozdział określa zasady klasyfikowania instrumentów finansowych albo jako zobowiązania albo jako kapitał własny oraz dotyczy ujmowania instrumentów kapitałowych wyemitowanych na rzecz osób fizycznych lub innych podmiotów działających w charakterze inwestorów w **instrumenty kapitałowe** (tj. działających w ramach praw właścicieli). Rozdział 26 *Platności na bazie akcji* dotyczy rozliczania transakcji, w których jednostka otrzymuje dobra lub usługi (w tym usługi świadczone przez pracowników) w zamian za własne instrumenty kapitałowe (w tym akcje lub opcje na akcje) od pracowników i od innych dostawców działających w charakterze sprzedawców dóbr i usług.
- 22.2. Niniejszy rozdział stosuje się do klasyfikowania wszystkich rodzajów instrumentów finansowych, z wyjątkiem:
- udziałów w jednostkach zależnych, stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach rozliczanych zgodnie z wymogami Rozdziału 9 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*, Rozdziału 14 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* lub Rozdziału 15 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*,
 - praw i obowiązków pracodawców wynikających z programów świadczeń pracowniczych, do których stosuje się Rozdział 28 *Świadczenia pracownicze*,
 - umów dotyczących zapłaty warunkowej w przypadku połączenia przedsięwzięć (zob. Rozdział 19 *Połączenie przedsięwzięć i wartość firmy*). Zwolnienie to stosuje się jedynie do jednostki przejmującej,
 - instrumentów finansowych, kontraktów i zobowiązań wynikających z transakcji rozliczanych w formie akcji, do których ma zastosowanie Rozdział 26 *Platności na bazie akcji*, za wyjątkiem paragrafów 22.3–22.6 stosowanych do nabycia, sprzedaży, emisji lub umorzenia akcji własnych w związku z pracowniczymi programami opcji na akcje, pracowniczymi programami nabycia akcji i wszystkimi innymi ustaleniami opartymi na płatnościach na bazie akcji.

Klasyfikacja instrumentu jako zobowiązania lub kapitału własnego

- 22.3. Kapitał własny jest to wartość pozostająca pomiędzy sumą aktywów jednostki po odjęciu wszystkich jej zobowiązań. Zobowiązanie jest obecnym obowiązkiem jednostki wynikającym ze zdarzeń przeszłych, którego wypełnienie zgodnie z przewidywaniami spowoduje wypływ z jednostki zasobów zawierających korzyści ekonomiczne. Kapitał własny obejmuje inwestycje **właścicieli** jednostki powiększone o przyrost wartości inwestycji powstały na skutek rentownych działań i zatrzymany do wykorzystania w działalności jednostki oraz pomniejszony o obniżenie wartości inwestycji właścicieli na skutek nierentownych działań oraz wypłat na rzecz właścicieli.

MSSF dla MŚP

- 22.4. Niektóre instrumenty finansowe spełniające definicje zobowiązań są zaliczane do kapitału własnego, gdyż reprezentują udział pozostały w aktywach netto jednostki:
- (a) Instrument z opcją sprzedaży jest to instrument finansowy dający posiadaczowi prawo żądania jego odkupu przez emitenta w zamian za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych lub jest automatycznie umarzany lub odkupywany przez emitenta na skutek wystąpienia niepewnego przyszłego zdarzenia, śmierci bądź przejścia na emeryturę posiadacza instrumentu. Instrument z opcją sprzedaży posiadający wszystkie następujące cechy jest klasyfikowany jako instrument kapitałowy:
 - (i) Uprawnia posiadacza do proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki w przypadku likwidacji jednostki. Aktywa netto są to aktywa pozostające po potrąceniu wszystkich innych roszczeń do aktywów jednostki.
 - (ii) Instrument należy do grupy instrumentów podporządkowanych wszystkim innym grupom instrumentów.
 - (iii) Wszystkie instrumenty finansowe w grupie instrumentów podporządkowanych wszystkim innym grupom instrumentów posiadają identyczne cechy.
 - (iv) Poza umownym obowiązkiem emitenta do spłacenia lub odkupienia instrumentu w zamian za środki pieniężne lub inny składnik aktywów finansowych instrument ten nie zawiera żadnego umownego obowiązku przekazania na rzecz innej jednostki środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych, lub do wymiany z inną jednostką składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego na warunkach potencjalnie niekorzystnych dla jednostki oraz nie jest kontraktem, który będzie lub może być rozliczony za pomocą własnych instrumentów kapitałowych jednostki.
 - (v) Łączne oczekiwane przepływy pieniężne przypisane do instrumentu w okresie jego trwania opierają się w znacznym stopniu na wyniku, zmianie w ujętych aktywach netto lub zmianie wartości godziwej ujętych i nieujętych aktywów netto jednostki przez okres trwania instrumentu (z wyłączeniem wszelkich skutków instrumentu).
 - (b) Instrumenty lub składniki instrumentów podporządkowane innym grupom instrumentów są klasyfikowane jako kapitał własny, jeśli w przypadku likwidacji nakładają na jednostkę obowiązek przekazania stronie trzeciej proporcjonalnego udziału w aktywach netto jednostki.
- 22.5. Poniżej podane są przykłady instrumentów nie klasyfikowanych jako kapitał własny, ale jako zobowiązania:
- (a) Instrument jest klasyfikowany jako zobowiązanie, jeżeli podział aktywów netto w przypadku likwidacji jest zastrzeżony do kwoty maksymalnej (limitu). Jeżeli na przykład posiadacze instrumentu w razie likwidacji otrzymują udział proporcjonalny w aktywach netto, a kwota tego udziału jest ograniczona limitem, powyżej którego aktywa netto są przekazywane na rzecz organizacji charytatywnej lub rządu, instrument taki nie jest klasyfikowany jako kapitał własny.

MSSF dla MŚP

- (b) Instrument z opcją sprzedaży jest klasyfikowany jako kapitał własny, jeżeli opcja sprzedaży jest zrealizowana, a posiadacz otrzymuje proporcjonalny udział w aktywach netto jednostki wyceniany zgodnie z niniejszym standardem. Instrument klasyfikuje się jednak jako zobowiązanie, jeżeli posiadacz jest uprawniony do wartości wycenianej według innych zasad (takich jak lokalne powszechnie przyjęte zasady rachunkowości).
 - (c) Instrument jest klasyfikowany jako zobowiązanie, jeżeli nakłada na jednostkę obowiązek dokonywania płatności przed likwidacją na rzecz posiadacza jednostki takich jak obowiązkowa dywidenda.
 - (d) Instrument z opcją sprzedaży, klasyfikowany jako kapitał własny w sprawozdaniu finansowym jednostki zależnej, klasyfikuje się jako zobowiązanie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym **grupy kapitałowej**.
 - (e) Zobowiązaniem finansowym jest udział uprzywilejowany umożliwiający emitentowi obligatoryjny wykup za stałą lub możliwą do ustalenia kwotę, w określonym lub możliwym do określenia przyszłym terminie, lub dający posiadaczowi prawo żądania od emitenta wykupu instrumentu w określonym dniu lub po tym dniu, za stałą lub możliwą do ustalenia kwotę.
- 22.6. Udziały członkowskie w spółdzielniach i podobne instrumenty stanowią kapitał własny, jeżeli:
- (a) jednostka posiada bezwarunkowe prawo odmowy wykupu udziałów członkowskich, lub
 - (b) wykup jest bezwarunkowo zakazany przez lokalne prawo, regulacje lub statut jednostki.

Pierwotna emisja akcji lub innych instrumentów kapitałowych

- 22.7. Jednostka ujmuje emisję akcji lub innych instrumentów kapitałowych jako kapitał własny, jeżeli w zamian za te instrumenty inna strona jest zobowiązana do wniesienia środków pieniężnych lub innych zasobów do jednostki.
- (a) Jeżeli instrumenty kapitałowe zostały wyemitowane zanim jednostka otrzymała środki pieniężne lub inne zasoby, to wówczas jednostka prezentuje w sprawozdaniu z sytuacji finansowej kwotę należności jako zmniejszenie kapitału własnego, nie zaś jako składnik aktywów.
 - (b) Jeżeli jednostka otrzymała środki pieniężne lub inne zasoby przed emisją instrumentów kapitałowych i nie można domagać się od jednostki zwrotu użytych środków pieniężnych lub zasobów, to wówczas jednostka ujmuje to jako zwiększenie w kapitale własnym w wysokości odpowiadającej otrzymanemu świadczeniu.
 - (c) W zakresie, w jakim subskrybowano i jeszcze nie wyemitowano instrumentów kapitałowych oraz jednostka nie otrzymała jeszcze środków pieniężnych ani innych zasobów, to wówczas jednostka nie ujmuje zwiększenia kapitału własnego.

MSSF dla MŚP

- 22.8. Jednostka wycenia instrumenty kapitałowe w wartości godziwej otrzymanych lub należnych środków pieniężnych lub innych zasobów pomniejszonych o bezpośrednie koszty emisji instrumentów kapitałowych. Jeżeli płatność jest odroczone a czynnik wartości pieniądza w czasie ma istotne znaczenie, to początkowej wyceny dokonuje się w **wartości bieżącej**.
- 22.9. Koszty transakcji związane z transakcjami kapitałowymi skorygowane o korzyści z tytułu podatku dochodowego jednostka ujmuje jako zmniejszenie kapitału własnego.
- 22.10. Zwiększenie kapitału własnego na skutek emisji akcji lub innych instrumentów kapitałowych jest prezentowane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej zgodnie z właściwymi przepisami prawa. Na przykład wartość parytetowa akcji (lub inaczej wyznaczona wartość nominalna akcji) oraz kwota opłacona powyżej wartości nominalnej mogą być zaprezentowane osobno.

Sprzedaż opcji, praw i warrantów

- 22.11. Przy emisji kapitału własnego poprzez sprzedaż opcji, praw, warrantów i podobnych instrumentów kapitałowych jednostka stosuje zasady określone w paragrafach 22.7–22.10.

Kapitalizacja lub emisja akcji premiowych oraz rozdrobnienie akcji

- 22.12. Kapitalizacja lub emisja akcji premiowych (określana czasami jako dywidenda wypłacana w formie akcji) polega na emisji nowych akcji na rzecz dotychczasowych akcjonariuszy w proporcji do posiadanego już przez nich portfela akcji. Na przykład jednostka może wypłacić akcjonariuszowi jedną dywidendę lub za każde pięć posiadanych akcji wydać jedną akcję premiową. Rozdrobnienie akcji (czasami określane jako podział akcji) to podział dotychczasowych akcji jednostki na większą liczbę akcji. Na przykład przy podziale akcji każdy udziałowiec otrzymuje tylko jedną dodatkową akcję za każdą posiadaną dotychczas akcję. W niektórych przypadkach wcześniej występujące akcje są umarzane i zastępowane przez nowe akcje. Kapitalizacja, emisja akcji premiowych i rozdrobnienie akcji nie zmieniają łącznej wielkości kapitału własnego. Jednostka dokonuje reklasyfikacji kwot w obrębie kapitału własnego stosownie do wymogów obowiązującego prawa.

Zamienne instrumenty dłużne lub podobne złożone instrumenty finansowe

- 22.13. W przypadku emisji zamiennego instrumentu dłużnego lub podobnego złożonego **instrumentu finansowego** zawierającego zarówno element zobowiązaniowy jak też element kapitałowy, jednostka powinna podzielić wpłaty pomiędzy element zobowiązaniowy i kapitałowy. W celu dokonania podziału jednostka w pierwszej kolejności określa wartość składnika zobowiązaniowego w wartości godziwej podobnego zobowiązania nie posiadającego opcji zamiany lub wartość podobnego powiązanego składnika kapitałowego. Pozostałą końcową wartość jednostka

przypisuje składnikowi kapitału własnego. Koszty transakcji rozlicza się pomiędzy element zobowiązaniowy i kapitałowy w proporcji do ich względnych wartości godziwych.

- 22.14. Jednostka nie zmienia podziału rozliczenia w późniejszych okresach.
- 22.15. W okresach następujących po wyemitowaniu instrumentów jednostka systematycznie ujmuje jako dodatkowy koszt odsetek wyliczony w oparciu o **metodę efektywnej stopy procentowej** (zob. paragrafy 11.15–11.20) wszelkie różnice między elementem zobowiązania a wartością nominalną przypadającą do zapłaty w terminie płatności. Załącznik do niniejszego rozdziału ilustruje sposób ujmowania zamiennego instrumentu dłużnego przez emitenta.

Akcje własne

- 22.16. **Akcje własne** jednostki są to instrumenty kapitałowe jednostki, które zostały wyemitowane a następnie wykupione przez jednostkę. Jednostka odejmuje od kapitału własnego wartość godziwą wynagrodzenia przekazanego w zmian za akcje własne. Jednostka nie ujmuje w wyniku zysku lub straty z tytułu nabycia, sprzedaży, emisji lub umorzenia akcji własnych.

Wypłaty na rzecz właścicieli

- 22.17. Jednostka pomniejsza kapitał własny o kwotę wypłat na rzecz jej właścicieli (posiadaczy jej instrumentów kapitałowych) po pomniejszeniu o wszelkie korzyści z tytułu podatku dochodowego. Wytyczne dotyczące ujmowania podatku u źródła z tytułu wypłaty dywidendy zawiera paragraf 29.26.
- 22.18. Niekiedy jednostka przekazuje swoim właścicielom jako dywidendy inne aktywa aniżeli środki pieniężne. Jednostka ujmuje zobowiązanie, jeżeli deklaruje takie przekazanie i ma obowiązek przekazania swoim właścicielom niepieniężnych aktywów. Zobowiązanie takie wycenia się w wartości godziwej aktywów przeznaczonych do przekazania. Na koniec każdego **okresu sprawozdawczego** oraz na dzień rozliczenia dywidendy jednostka weryfikuje i koryguje wartość bilansową zobowiązania z tytułu dywidendy w celu uwzględnienia zmiany wartości godziwej aktywów podlegających przekazaniu oraz ujęcia tej korekty jako zmiany wartości kapitału własnego.

Udziały niedające kontroli oraz transakcje na akcjach podlegającej konsolidacji jednostki zależnej

- 22.19. W **skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych** udziały niedające kontroli w aktywach netto jednostki zależnej są ujmowane w kapitale własnym. Jednostka traktuje zmiany nie powodujące utraty **kontroli** w udziale w jednostce zależnej, posiadane przez jednostkę dominującą, jako transakcje z właścicielami kapitału występującymi w charakterze akcjonariuszy (udziałowców). W związku z tym wartość bilansowa udziałów niedających kontroli jest korygowana w celu odzwierciedlenia zmian udziału jednostki dominującej w aktywach netto jednostki zależnej. W przypadku ich wystąpienia wszelkie różnice pomiędzy kwotą tak

MSSF dla MŚP

skorygowanych udziałów niedających kontroli a wartością godziwą kwoty zapłaconej lub otrzymanej, odnosi się bezpośrednio na kapitał własny i przypisuje właścicielom jednostki dominującej. Jednostka nie ujmuje zysku lub straty z tytułu tych zmian. W wyniku tego rodzaju transakcji jednostka nie ujmuje również żadnych zmian w **wartości bilansowej** aktywów (w tym w wartości firmy) lub zobowiązań.

Załącznik do Rozdziału 22

Przykład rozliczania zamiennych instrumentów dłużnych przez emitenta

Załącznik nie jest częścią Rozdziału 22, ale go uzupełnia. Zawiera on wytyczne dotyczące zastosowania wymogów paragrafów 22.13–22.15.

W dniu 1 stycznia 20X5 roku jednostka wyemitowała 500 obligacji zamiennych. Obligacje są pięcioletnie, zostały wyemitowane w cenie odpowiadającej ich wartości nominalnej 100 j.p. za obligację i nie poniesiono żadnych kosztów transakcji. Łączne wpływy z emisji wynoszą 50.000 j.p. Odsetki są wypłacane z dołu raz w rok przy zastosowaniu 4% rocznej stopy procentowej. Na wniosek posiadacza w dowolnym momencie do dnia wykupu każda obligacja może być zamieniona na 25 akcji zwykłych. W czasie emisji obligacji rynkowa stopa procentowa wynosi 6% dla podobnych instrumentów dłużnych bez opcji zamiany.

Z chwilą emisji instrumentu element zobowiązaniowy musi być wyceniony w pierwszej kolejności, zaś różnica między całkowitymi wpływami z emisji (odpowiadającymi wartości godziwej instrumentu w całości) a wartością godziwą składnika zobowiązaniowego, przydzielana jest do składnika kapitałowego. Wartość godziwą składnika zobowiązaniowego oblicza się poprzez ustalenie jego wartości bieżącej przy użyciu stopy dyskontowej równej 6%. Obliczenia i zapisy w księgach rachunkowych zostały podane poniżej:

| | J.P. |
|--|--------|
| Wpływy z emisji obligacji (A) | 50.000 |
| Wartość bieżąca wartości nominalnej na koniec piątego roku (por. obliczenia poniżej) | 37.363 |
| Wartość bieżąca odsetek wypłacanych corocznie z dołu przez okres pięciu lat | 8.425 |
| Wartość bieżąca zobowiązania stanowiąca wartość godziwą składnika zobowiązaniowego (B) | 45.788 |
| Wartość końcowa stanowiąca wartość godziwą składnika kapitałowego (A) – (B) | 4.212 |

Na dzień emisji 1 stycznia 20X5 roku emitent obligacji dokonuje następujących zapisów:

| | | |
|--|-------------|-------------|
| Dt Środki pieniężne | 50.000 j.p. | |
| Ct Zobowiązanie finansowe – obligacje zamienne | | 45.788 j.p. |
| Ct Kapitał własny | | 4.212 j.p. |

Kwota 4.212 j.p. reprezentuje dyskonto z tytułu emisji obligacji, a więc zapisy mogłyby zostać pokazane w wartości „brutto”:

| | | |
|--|-------------|-------------|
| Dt Środki pieniężne | 50.000 j.p. | |
| Dt Dyskonto obligacji | 4.212 j.p. | |
| Ct Zobowiązanie finansowe – obligacje zamienne | | 50.000 j.p. |
| Ct Kapitał własny | | 4.212 j.p. |

MSSF dla MŚP

Po emisji emitent odpisuje dyskonto obligacji zgodnie z poniższą tabelą:

| | (a) Wypłaty odsetek (j.p.) | (b) Łączne koszty odsetek (j.p.) = 6% \times (e) | (c) Odpisy dyskonta obligacji (j.p.) = (b) – (a) | (d) Dyskonto obligacji (j.p.) = (d) – (c) | (e) Zobowiązania netto (j.p.) = 50.000 – (d) |
|------------|-------------------------------------|--|--|--|---|
| 1/1/20x5 | 2.000 | | | 4.212 | 45.788 |
| 31/12/20X5 | 2.000 | 2.747 | 747 | 3.465 | 46.535 |
| 31/12/20X6 | 2.000 | 2.792 | 792 | 2.673 | 47.327 |
| 31/12/20X7 | 2.000 | 2.840 | 840 | 1.833 | 48.167 |
| 31/12/20X8 | 2.000 | 2.890 | 890 | 943 | 49.057 |
| 31/12/20X9 | 2.000 | 2.943 | 943 | 0 | 50.000 |
| Razem | 10.000 | 14.212 | 4.212 | | |

Na zakończenie 20X5 roku emitent dokonuje następujących zapisów:

| | | |
|-----------------------|------------|------------|
| Dt Koszty odsetek | 2.747 j.p. | |
| Ct Dyskonto obligacji | | 747 j.p. |
| Ct Środki pieniężne | | 2.000 j.p. |

Obliczenia

Wartość bieżąca wartości nominalnej 50.000 j.p. przy zastosowaniu 6%

$$50.000 \text{ j.p.} / (1.06)^5 = 37.363 \text{ j.p.}$$

Wartość bieżąca rocznej kwoty spłacanych odsetek to 2.000 j.p. (= 50,000 j.p. \times 4%) płatnych na koniec każdego roku przez pięć lat.

Roczne płatności odsetkowe 2.000 j.p. stanowią rentę – strumień środków pieniężnych składający się z ograniczonej ilości (n), okresowych płatności (C) płatnych w terminach od 1 do n. Aby obliczyć wartość bieżącą tej renty, przyszłe płatności są dyskontowane za pomocą okresowej stopy procentowej (i) przy zastosowaniu następującego wzoru:

$$PV = \frac{C}{i} \times \left[1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right]$$

Dlatego wartość bieżąca wypłacanych odsetek w wysokości 2.000 j.p. wynosi:
 $(2.000 \text{ j.p.} / 0.06) \times [1 - (1/1.06)^5] = 8.425 \text{ j.p.}$

MSSF dla MŚP

Odpowiada to sumie wartości bieżących pięciu pojedynczych płatności w kwocie 2.000 j.p. zgodnie z poniższym wyliczeniem:

| | J.P. |
|---|-------|
| Wartość bieżąca odsetek wypłacanych na dzień 31 grudnia 20X5 = $2.000/1.06^1$ | 1.887 |
| Wartość bieżąca odsetek wypłacanych na dzień 31 grudnia 20X6 = $2.000/1.06^2$ | 1.780 |
| Wartość bieżąca odsetek wypłacanych na dzień 31 grudnia 20X7 = $2.000/1.06^3$ | 1.679 |
| Wartość bieżąca odsetek wypłacanych na dzień 31 grudnia 20X8 = $2.000/1.06^4$ | 1.584 |
| Wartość bieżąca odsetek wypłacanych na dzień 31 grudnia 20X9 = $2.000/1.06^5$ | 1.495 |
| Razem | 8.425 |

Innym sposobem obliczenia płatności odsetkowych jest zastosowanie gotowej tabeli z bieżącą wartością zwykłych rat płatnych z dołu przez pięć lat przy 6% stopie procentowej za każdy okres. (Tabele takie można z łatwością odnaleźć w internecie). Zgodnie z taką tabelą współczynnik wartości bieżącej wynosi 4.2124. Pomnożenie tej wartości przez płatność raty odsetkowej 2.000 j.p. pozwala ustalić wartość bieżącą 8.425 j.p.

Rozdział 23 Przychody

Zakres rozdziału

- 23.1. Niniejszy rozdział stosuje się do rozliczania **przychodów** z tytułu następujących transakcji i zdarzeń:
- (a) sprzedaży dóbr (zarówno wyprodukowanych przez jednostkę w celu sprzedaży lub też zakupionych w celu odsprzedaży),
 - (b) świadczenia usług,
 - (c) umów o usługę budowlaną, w których jednostka jest wykonawcą,
 - (d) użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki przynoszących odsetki, tantiemy lub dywidendy.
- 23.2. Przedmiotem analizy innych rozdziałów niniejszego standardu są przychody lub innego rodzaju **dochody** powstałe w wyniku następujących transakcji i zdarzeń:
- (a) z umów leasingu (Rozdział 20 *Leasing*),
 - (b) dywidend i innych przychodów z tytułu inwestycji rozliczanych metodą praw własności (zob. Rozdział 14 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych* oraz Rozdział 15 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*),
 - (c) zmian **wartości godziwej** lub zbycia **aktywów finansowych i zobowiązań finansowych** (zob. Rozdział 11 *Podstawowe instrumenty finansowe i Rozdział 12 Pozostałe zagadnienia dotyczące instrumentów finansowych*),
 - (d) zmian wartości godziwej **nieruchomości inwestycyjnej** (zob. Rozdział 16 *Nieruchomości inwestycyjne*),
 - (e) **początkowego ujęcia** oraz zmian wartości godziwej **aktywów biologicznych** związanych z działalnością rolniczą (zob. Rozdział 34 *Działalności wyspecjalizowane*),
 - (f) początkowego ujęcia **produktów rolnych** (zob. Rozdział 34 *Działalności wyspecjalizowane*).

Ustalanie wysokości przychodów

- 23.3. Jednostka ustala przychody w wartości godziwej otrzymanego lub należnego wynagrodzenia. Wartość godziwa otrzymanego lub należnego wynagrodzenia uwzględnia kwoty rabatów handlowych, upustów z tytułu szybkiej zapłaty oraz rabatów ilościowych udzielonych przez jednostkę.
- 23.4. Jednostka uwzględnia w przychodach jedynie całkowite wpływy korzyści ekonomicznych otrzymane lub należne jednostce na jej własny rachunek. Jednostka wyłącza z przychodów wszystkie kwoty zebrane w imieniu stron trzecich, takie jak podatki od sprzedaży, podatki od dóbr i usług oraz podatek od wartości dodanej. W przypadku działania na podstawie umowy agencyjnej jednostka uwzględnia w przychodach jedynie kwotę prowizji. Kwoty zebrane w imieniu zleceniodawcy nie stanowią przychodów jednostki.

Odroczone płatności

- 23.5. Jeżeli wpływ środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych jest odroczone, a umowa ma w konsekwencji charakter transakcji finansowej, to wartość godziwą należnego wynagrodzenia ustala się jako **wartość bieżącą** wszystkich przyszłych wpływów określoną w oparciu o **kalkulacyjną stopę procentową**. Transakcja finansowa przykładowo ma miejsce wówczas, gdy jednostka udziela kupującemu nieoprocentowanej pożyczki lub przyjmuje od kupującego weksel oprocentowany poniżej rynkowej stopy procentowej jako formę zapłaty za zakupione towary. Kalkulacyjną stopę procentową najprościej ustala się na poziomie:
- (a) dominującej stopy procentowej stosowanej do podobnego instrumentu finansowego wyemitowanego przez wystawcę posiadającego podobną wiarygodność kredytową lub
 - (b) stopy procentowej dyskontującej wartość nominalną instrumentu finansowego do bieżącej gotówkowej ceny sprzedaży dóbr lub usług.

Różnicę między wartością bieżącą wszystkich przyszłych wpływów i nominalną wartością zapłaty świadczenia jednostka ujmuje jako przychody z tytułu odsetek zgodnie z wymogami paragrafów 23.28 i 23.29 oraz Rozdziałem 11.

Wymiana dóbr lub usług

- 23.6. Jednostka nie ujmuje przychodów, jeżeli:
- (a) dobra lub usługi są wymieniane na dobra i usługi o podobnym charakterze i wartości lub
 - (b) dobra lub usługi są wymieniane na odmienne dobra lub usługi, ale transakcja pozbawiona jest treści ekonomicznej.
- 23.7. Jednostka ujmuje przychody, jeżeli sprzedawane dobra lub usługi są wymieniane na odmienne dobra lub usługi w ramach transakcji posiadających treść ekonomiczną. W takim przypadku jednostka ujmuje transakcję:
- (a) w wartości godziwej otrzymanych dóbr lub usług skorygowanych o kwotę wszystkich przekazanych środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych,
 - (b) jeżeli kwoty ustalonej zgodnie z punktem (a) nie można wiarygodnie wycenić to wycena następuje w wartości godziwej przekazanych dóbr lub usług skorygowanych o kwotę wszystkich przekazanych środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych lub
 - (c) jeżeli wiarygodne ustalenie wartości godziwej otrzymanych i przekazanych aktywów nie jest możliwe, to jednostka wycenia ją w **wartości bilansowej** przekazanego składnika aktywów skorygowanego o kwotę wszystkich przekazanych środków pieniężnych lub ekwiwalentów środków pieniężnych.

Identyfikacja transakcji powodujących powstanie przychodu

- 23.8. Zawarte w niniejszym rozdziale kryteria ujmowania jednostka stosuje zazwyczaj oddzielnie do każdej transakcji. Jednakże jednostka stosuje odrębne kryteria ujmowania do dających się wyodrębnić elementów pojedynczej transakcji, gdy jest to niezbędne do odzwierciedlenia istoty tej transakcji. Dla przykładu jednostka stosuje odrębne kryteria ujmowania do dających się wyodrębnić elementów pojedynczej transakcji, gdy cena sprzedaży produktu zawiera dającą się wyodrębnić kwotę późniejszego serwisu posprzedażowego. I przeciwnie, jednostka stosuje kryteria ujmowania do dwóch lub więcej transakcji łącznie, jeżeli są one powiązane w taki sposób, że nie da się zrozumieć ich skutków handlowych bez odniesienia się do grupy transakcji jako całości. Przykładowo jednostka stosuje łączne kryteria ujmowania do dwóch lub większej grupy transakcji, jeżeli sprzedaje dobra i jednocześnie zawiera odrębną umowę dotyczącą odkupienia tych dóbr w późniejszym terminie, co zaprzecza merytorycznej celowości tej transakcji.
- 23.9. Niekiedy w ramach transakcji sprzedaży jednostka przyznaje swoim klientom nagrody lojalnościowe, które klienci uzyskują w przyszłości w postaci bezpłatnych lub obniżonych cen dóbr i usług. W takim przypadku, zgodnie z paragrafem 23.8. jednostka ujmuje przyznane punkty lojalnościowe jako odrębny element pierwotnej transakcji sprzedaży. Wówczas wartość godziwą otrzymanego lub należnego wynagrodzenia w związku z pierwotną sprzedażą świadczenia jednostka rozlicza pomiędzy przyznane punkty lojalnościowe i pozostałe elementy sprzedaży. Wynagrodzenie przypisane do punktów lojalnościowych wycenia się w wartości godziwej tj. w kwocie, po której przyznane świadczenie mogłoby być sprzedane oddzielnie.

Sprzedaż dóbr

- 23.10. Jednostka ujmuje przychody ze sprzedaży dóbr po spełnieniu następujących warunków:
- (a) jednostka przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści wynikające z posiadania dóbr,
 - (b) jednostka przestaje być trwale zaangażowana w zarządzanie sprzedanymi dobrami w stopniu, w jakim zazwyczaj się to wiąże z prawem własności tych dóbr, ani też nie sprawuje nad nimi efektywnej kontroli,
 - (c) kwotę przychodów można ustalić w wiarygodny sposób,
 - (d) istnieje **prawdopodobieństwo**, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu transakcji,
 - (e) koszty poniesione lub wymagające poniesienia w związku z tą transakcją, mogą zostać ustalone w wiarygodny sposób.
- 23.11. Ocena tego, kiedy nastąpiło przekazanie nabywcy znaczącego ryzyka i korzyści wynikających z prawa własności wymaga od jednostki zbadania okoliczności towarzyszących transakcji. W większości przypadków przekazanie nabywcy ryzyka i korzyści wynikających z prawa własności zbiega się z przekazaniem mu tytułu prawnego lub fizycznego przekazania dóbr. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku

większości sprzedaży detalicznych. W innych przypadkach przekazanie ryzyka i korzyści wynikających z prawa własności następuje w innym czasie niż przekazanie tytułu prawnego lub fizyczne przekazanie dóbr.

- 23.12. Jednostka nie ujmuje przychodów w przypadku zachowania znaczącego ryzyka wynikającego z prawa własności. Przykładami sytuacji, kiedy jednostka może zachować znaczące ryzyko i korzyści wynikające z prawa własności są:
- (a) jednostka posiada zobowiązania związane z roszczeniami wynikającymi z niezadowalającej jakości, które nie są objęte zwykłymi regulacjami gwarancyjnymi,
 - (b) wpływ przychodów ze sprzedaży dóbr jest uzależniony od odsprzedaży tych dóbr przez ich nabywcę,
 - (c) dobra uznaje się za dostarczone pod warunkiem ich zainstalowania, a instalacja stanowi istotną część umowy i nie została jeszcze zakończona,
 - (d) nabywca posiada prawo odstąpienia od zakupu z przyczyn przewidzianych w umowie sprzedaży lub według jednostronnego uprawnienia nabywcy bez podawania przyczyny, a jednostka nie ma pewności co do prawdopodobieństwa wystąpienia zwrotu.
- 23.13. Jeżeli na jednostce ciąży tylko nieznaczące ryzyko związane z prawem własności, to transakcję taką uznaje się za sprzedaż i jednostka ujmuje przychody. Na przykład sprzedawca ujmuje przychody, jeżeli zachowuje prawny tytuł własności do dóbr wyłącznie dla zapewnienia sobie ściągальności należnych kwot. Podobnie jednostka ujmuje przychody, jeżeli oferuje zwrot pieniędzy w przypadku stwierdzenia przez nabywcę wadliwości dóbr lub niezadowolenia z innych powodów, a jednostka może wiarygodnie oszacować ten zwrot. W takich przypadkach jednostka tworzy rezerwę na zwroty zgodnie z wymogami Rozdziału 21 *Rezerwy, aktywa warunkowe i zobowiązania warunkowe*.

Świadczenie usług

- 23.14. Jeżeli wynik transakcji polegającej na świadczeniu usług można oszacować w wiarygodny sposób, to jednostka ujmuje przychody z transakcji z uwzględnieniem stopnia zaawansowania realizacji transakcji na koniec **okresu sprawozdawczego** (czasami stosuje się określenie metoda procentowego zaawansowania). Wynik transakcji można wiarygodnie ocenić, jeżeli wszystkie następujące warunki zostaną spełnione:
- (a) kwotę przychodów można ustalić w wiarygodny sposób,
 - (b) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji,
 - (c) stopień zaawansowania transakcji na koniec okresu sprawozdawczego można wiarygodnie ustalić,
 - (d) koszty poniesione w związku z transakcją oraz koszty zakończenia transakcji można wiarygodnie ustalić.

Paragrafy 23.21–23.27 zawierają wytyczne dotyczące stosowania metody procentowego zaawansowania.

MSSF dla MŚP

- 23.15. W przypadku usług składających się z nieokreślonej liczby czynności wykonywanych w określonym przedziale czasowym przychody ujmuje się metodą liniową na przestrzeni danego okresu, chyba że istnieją dowody potwierdzające, że inna metoda lepiej przedstawia stopień zaawansowania prac. Jeżeli określona czynność jest znacznie ważniejsze od wszystkich pozostałych to jednostka odkłada ujęcie przychodów do momentu wykonania tej czynności.
- 23.16. Jeżeli wyniku transakcji polegającej na świadczeniu usług nie można oszacować w wiarygodny sposób, to jednostka ujmuje przychody z transakcji tylko do wysokości poniesionych kosztów, które jednostka spodziewa się odzyskać.

Umowy o usługi budowlane

- 23.17. Jeżeli można wiarygodnie oszacować wynik **umowy o usługę budowlaną**, to jednostka ujmuje przychody i koszty związane z tą umową odpowiednio jako przychody i koszty zgodnie ze stanem zaawansowania umowy na koniec okresu sprawozdawczego (podejście to określa się często jako metodę procentowego zaawansowania). Wiarygodne oszacowanie wyniku umowy wymaga wiarygodnej oceny stopnia zaawansowania, przyszłych kosztów i ściągłości faktur. Paragrafy 23.21–23.27 zawierają wytyczne dotyczące stosowania metody procentowego zaawansowania.
- 23.18. Postanowienia niniejszego rozdziału stosuje się zwykle oddzielnie do każdej umowy o usługę budowlaną. W pewnych jednak okolicznościach konieczne jest zastosowanie postanowień tego rozdziału do dających się zidentyfikować określonych elementów jednej umowy lub do grupy umów łącznie w celu odzwierciedlenia treści ekonomicznej umowy lub grupy umów.
- 23.19. W przypadku umowy dotyczącej wielu aktywów, budowę każdego składnika aktywów traktuje się jako odrębną umowę o usługę budowlaną, jeżeli:
- (a) złożono odrębne oferty dla każdego składnika aktywów,
 - (b) każdy ze składników aktywów był przedmiotem odrębnych negocjacji, a wykonawca i zamawiający mieli możliwość zaakceptować lub odrzucić każdą część umowy odnoszącą się do poszczególnych składników aktywów oraz
 - (c) można zidentyfikować koszty i przychody odnoszące się do każdego składnika aktywów.
- 23.20. Grupę umów z jednym lub wieloma klientami traktuje się jako pojedynczą umowę o usługę budowlaną, jeżeli:
- (a) grupa umów jest negocjowana jako pojedynczy pakiet,
 - (b) umowy są tak ściśle ze sobą powiązane, że są one w istocie częścią jednego projektu z całkowitą marżą zysku oraz
 - (c) umowy są wykonywane jednocześnie lub jedna po drugiej.

Metoda procentowego zaawansowania

- 23.21. Metodę tę stosuje się do ujmowania przychodów ze świadczenia usług (zob. paragrafy 23.14–23.16) i umów o usługi budowlane (zob. paragrafy 23.17–23.20). Jednostka weryfikuje i w razie potrzeby aktualizuje wcześniejsze szacunki przychodów i kosztów w miarę postępu prac związanych ze świadczoną usługą lub umową o usługę budowlaną.
- 23.22. Przy ustalaniu stopnia zaawansowania prac objętych transakcją lub umową jednostka stosuje metodę pozwalającą najbardziej wiarygodnie wycenić wykonane prace. Metody te obejmują:
- ustalenie proporcji kosztów poniesionych z tytułu prac wykonanych do danego momentu w stosunku do szacunkowych łącznych kosztów. Koszty poniesione przy wykonywaniu prac do danego momentu nie mogą obejmować kosztów dotyczących przyszłej działalności, takich jak niewykorzystane materiały lub przedpłaty,
 - pomiar wykonanych prac,
 - porównanie fizycznie wykonanych części prac z częściami wynikającymi z transakcji lub umowy.
- Częściowe płatności i zaliczki otrzymane od zamawiającego często nie odzwierciedlają stanu wykonania prac.*
- 23.23. Jednostka ujmuje koszty dotyczące przyszłych działań wynikających z transakcji lub umowy takie jak materiały lub przedpłaty jako składnik aktywów, jeżeli jest prawdopodobne, że koszty te zostaną odzyskane.
- 23.24. Koszty transakcji lub umowy, których odzyskanie nie jest prawdopodobne jednostka niezwłocznie ujmuje jako koszt.
- 23.25. Jeżeli jednostka nie może wiarygodnie oszacować wyniku umowy o usługę budowlaną to:
- ujmuje przychody wyłącznie do wysokości poniesionych kosztów umowy, których odzyskanie jest prawdopodobne oraz
 - ujmuje koszty umowy jako koszty w okresie ich poniesienia.
- 23.26. W przypadku występowania prawdopodobieństwa, że łączne koszty umowy przekroczą łączne przychody z umowy o usługę budowlaną to przewidywaną stratę ujmuje się niezwłocznie jako koszt w korespondencji z rezerwą z tytułu umowy rodzącej obciążenia (zob. Rozdział 21).
- 23.27. W przypadku, kiedy odzyskanie należności ujętych uprzednio jako przychody z umowy nie jest już prawdopodobne, to jednostka ujmuje nieściągalną kwotę jako koszt a nie jako korektę kwoty przychodów z umowy.

Odsetki, tantiemy i dywidendy

- 23.28. Jednostka ujmuje przychody powstające w wyniku użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy zgodnie z zasadami przedstawionymi w paragrafie 23.29 kiedy:
- (a) jest prawdopodobne, że do jednostki wpłyną korzyści ekonomiczne związane z przeprowadzoną transakcją oraz
 - (b) kwota przychodów może być ustalona w wiarygodny sposób.
- 23.29. Jednostka ujmuje przychody opierające się na następujących zasadach:
- (a) odsetki ujmuje się z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej zgodnie z paragrafami 11.15–11.20,
 - (b) tantiemy ujmuje się stosując zasadę memoriału zgodnie z treścią stosownej umowy,
 - (c) dywidendy ujmuje się w momencie ustalenia praw udziałowców do ich otrzymania.

Ujawnianie informacji

Ogólne ujawnienia dotyczące przychodów

- 23.30. Jednostka ujawnia następujące informacje:
- (a) zasady (politykę) rachunkowości przyjętą do ujmowania przychodów, łącznie z metodami przyjętymi do określania stopnia zaawansowania realizacji transakcji polegających na świadczeniu usług,
 - (b) dotyczące kwot wszystkich kategorii przychodów ujętych w danym okresie, wykazując oddzielnie przynajmniej przychody z tytułu:
 - (i) sprzedaży dóbr,
 - (ii) świadczenia usług,
 - (iii) odsetek,
 - (iv) tantiem,
 - (v) dywidend,
 - (vi) prowizji,
 - (vii) dotacji rządowych,
 - (viii) wszystkich innych istotnych kategorii przychodów.

**Ujawnienia informacji dotyczących przychodów
z umów o usługi budowlane**

- 23.31. Jednostka ujawnia informacje dotyczące:
- (a) kwoty przychodów z umów ujętych jako przychody za dany okres,
 - (b) metod zastosowanych do przychodów z umów ujętych w danym okresie,
 - (c) metod zastosowanych do określenia stopnia zaawansowania realizacji niezakończonych umów.
- 23.32. Jednostka przedstawia także:
- (a) kwotę brutto należną od zamawiających z tytułu prac wynikających z umowy jako aktywa oraz
 - (b) kwotę brutto należną zamawiającym z tytułu prac wynikających z umowy jako zobowiązania.

Załącznik do Rozdziału 23

Przykłady ujmowania przychodów zgodnie z zasadami określonymi w Rozdziale 23

Załącznik nie jest częścią Rozdziału 23, ale go uzupełnia. Zawiera on wytyczne dotyczące ujmowania przychodów zgodnie z wymogami Rozdziału 23.

- 23A.1. Przytoczone przykłady koncentrują się na szczególnych aspektach transakcji i nie stanowią kompleksowego omówienia wszystkich istotnych czynników mogących wpłynąć na ujmowanie przychodów. W przykładach przyjęto ogólne założenie, że wiarygodna wycena przychodów jest możliwa oraz istnieje prawdopodobieństwo uzyskania korzyści ekonomicznych przez jednostkę oraz że koszty poniesione lub które będą poniesione można wiarygodnie ustalić.

Sprzedaż dóbr

- 23A.2. Prawo w różnych państwach może spowodować, że kryteria ujmowania zawarte w Rozdziale 23 zostaną spełnione w różnym czasie. W szczególności prawo może określać moment przekazania znaczącego ryzyka i korzyści wynikających z posiadania prawa własności przez jednostkę. Zatem przykłady podane w niniejszym załączniku należy odczytywać z uwzględnieniem przepisów prawa dotyczących sprzedaży dóbr obowiązujących w państwie przeprowadzenia tej transakcji.

Przykład 1 – „Sprzedaż zafakturowana ze wstrzymaną dostawą”, w przypadku której dostawa jest opóźniona na życzenie nabywcy, ale nabywca przejmuje tytuł własności oraz akceptuje należną zapłatę

- 23A.3. Sprzedający ujmuje przychód z chwilą przejęcia przez nabywcę tytułu własności pod warunkiem, że:
- realizacja dostawy jest prawdopodobna,
 - z chwilą ujęcia sprzedaży dobra są dostępne, wyodrębnione i przygotowane do dostarczenia nabywcy,
 - nabywca w wyraźny sposób potwierdza warunki odroczonej dostawy oraz
 - zastosowane są typowe warunki płatności.

Jeżeli istnieje tylko zamiar nabycia lub wytworzenia dóbr w terminie dostarczenia to wówczas nie ujmuje się przychodów.

Przykład 2 – Dostawa towarów z określonymi warunkami: montaż i przegląd

- 23A.4. Sprzedawca zazwyczaj ujmuje przychody w momencie, gdy nabywca akceptuje dostawę, a montaż i przegląd zostały zakończone. Przychody ujmuje się niezwłocznie po przyjęciu dostawy przez nabywcę, kiedy:
- proces instalacji jest prosty, na przykład w przypadku instalacji testowanego fabrycznie odbiornika telewizyjnego wymagającego jedynie rozpakowania odbiornika, podłączenia go do prądu i anteny lub
 - przegląd następuje jedynie w celu ostatecznego ustalenia ceny umownej, na przykład w przypadku wysyłania rud żelaza, cukru, czy ziarna sojowego.

Przykład 3 – Dostawa towarów z określonym warunkiem: zaakceptowanie dostawy w przypadku wynegocjowania ograniczonego prawa zwrotu przez nabywcę

- 23A.5 W przypadku występowania niepewności dotyczącej możliwości zwrotu, przychody ujmuje się z chwilą formalnego zaakceptowania dostawy przez nabywcę lub z chwilą upływu terminu zwrotu dostarczonych dóbr.

Przykład 4 – Dostawa towarów z określonym warunkiem: sprzedaż komisowa, kiedy odbiorca (nabywca) podejmuje się sprzedaży dóbr w imieniu dostawcy (sprzedawcy)

- 23A.6. Dostawca ujmuje przychody w momencie sprzedania dóbr przez nabywcę stronie trzeciej.

Przykład 5 – Dostawa towarów z określonym warunkiem: zapłata gotówkowa w momencie dostawy

- 23A.7. Sprzedawca ujmuje przychody w momencie realizacji dostawy i otrzymania gotówki przez sprzedawcę lub jego przedstawiciela.

Przykład 6 – Sprzedaż z przedpłatą, czyli dobra są dostarczane tylko wtedy, gdy nabywca uiści ostatnią ratę płatności

- 23A.8. Przy sprzedaży z przedpłatą sprzedawca ujmuje przychody z chwilą dostawy dóbr. Doświadczenie jednak wskazuje, że większość takich sprzedaży jest realizowana z chwilą otrzymania znaczącej kwoty należności i wówczas można ująć przychody pod warunkiem, że dobra te są dostępne, wyodrębnione i przygotowane do dostarczenia ich nabywcy.

Przykład 7 – Zamówienia, w których płatność (lub częściowa płatność) jest otrzymywana z góry jako zaliczka na dostawę dóbr nie znajdujących się aktualnie na stanie, na przykład dobra mają być dopiero wyprodukowane lub będą dostarczone przez stronę trzecią bezpośrednio do nabywcy

- 23A.9. Sprzedawca ujmuje przychody w momencie dostarczenia towarów do nabywcy.

Przykład 8 – Umowy sprzedaży z opcją odkupu (inne niż transakcje wymiany typu „swap”), w których sprzedawca jednocześnie zgadza się na odkupienie tych samych dóbr w późniejszym terminie lub sprzedawca posiada opcję odkupu tych dóbr lub nabywca posiada opcję sprzedaży wymagającą odkupu dóbr przez sprzedawcę

- 23A.10. W przypadku umowy sprzedaży z opcją odkupu danego składnika aktywów, innego niż składnik aktywów finansowych, sprzedawca musi przeanalizować warunki umowy i ustalić, czy w istocie wynikające z prawa własności ryzyko i korzyści zostały przekazane nabywcy. Jeżeli zostały przekazane ryzyko i korzyści, to sprzedawca ujmuje przychody. Jeżeli sprzedawca nadal zachowuje ryzyko i korzyści z tytułu prawa własności, mimo iż tytuł prawny został przekazany nabywcy, to transakcja jest umową o charakterze finansowym i nie powoduje powstania przychodów. Do umowy sprzedaży z opcją odkupu danego składnika aktywów finansowych dotyczącą zaprzestania ujmowania stosuje się postanowienia Rozdziału 11.

Przykład 9 – Sprzedaż pośrednikom, takim jak dystrybutorzy, dealerzy i inni, w celu odsprzedaży

- 23A.11. Sprzedawca ujmuje przychody z tego rodzaju sprzedaży zazwyczaj w momencie przekazania nabywcy ryzyka i korzyści z tytułu prawa własności. Jednak, gdy nabywca działa w istocie jako przedstawiciel sprzedającego, to sprzedaż taką traktuje się jako sprzedaż komisową.

Przykład 10 – Prenumerata publikacji i podobnych pozycji

- 23A.12. Jeżeli pozycje będące przedmiotem transakcji mają podobną wartość w każdym okresie, to sprzedawca ujmuje przychody metodą liniową w okresie dokonywania wysyłek tych pozycji. W przypadku zmiany wartości pozycji w kolejnych okresach sprzedawca ujmuje przychody w oparciu o wartość sprzedaży dotyczącą wysłanych pozycji w stosunku do całkowitej oszacowanej wartości sprzedaży dotyczącej wszystkich pozycji objętych prenumeratą.

Przykład 11 – Sprzedaż ratalna, kiedy zapłata wynagrodzenia następuje ratalnie

- 23A.13. Sprzedawca ujmuje przychody wynikające z ceny sprzedaży w momencie sprzedaży, z wyłączeniem odsetek. Cena sprzedaży jest to bieżąca wartość wynagrodzenia ustalona poprzez zdyskontowanie należnych rat przy zastosowaniu kalkulacyjnej stopy procentowej. Sprzedawca ujmuje odsetki jako przychody przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej.

Przykład 12 – Umowa dotycząca budowy nieruchomości

- 23A.14. Jednostka podejmująca się wybudowania nieruchomości bezpośrednio lub przez podwykonawców, zawiera umowę sprzedaży z jednym lub więcej nabywcami przed zakończeniem budowy i rozlicza tę umowę jako sprzedaż usług stosując metodę procentowego zaawansowania tylko wtedy, gdy:
- (a) nabywca ma możliwość określenia głównych elementów konstrukcyjnych projektu nieruchomości, zanim rozpocznie się budowa i/lub ma taką możliwość w trakcie budowy (niezależnie od tego, czy nabywca wykorzystuje tę możliwość, czy też nie), lub
 - (b) nabywca kupuje i dostarcza materiały budowlane, a jednostka świadczy jedynie usługi budowlane.
- 23A.15. Jeżeli od jednostki wymaga się świadczenia usług razem z dostarczeniem materiałów budowlanych, w celu wywiązania się z obowiązków umownych polegających na przekazaniu nieruchomości nabywcy, to wówczas umowę taką rozlicza się jak umowę sprzedaży dóbr. W takim przypadku nabywca nie przejmuje kontroli lub znaczącego ryzyka i korzyści wynikających z prawa własności do niezakończonej budowy zgodnie z bieżącym stanem zaawansowania budowy. Przeniesienie ryzyka i korzyści występuje dopiero w momencie przekazania nabywcy zakończonej nieruchomości.

Przykład 13 – Sprzedaż z nagrodami lojalnościowymi

- 23A.16. Jednostka sprzedaje produkt A za 100 j.p. Nabywca produktu A otrzymuje prawo zakupu produktu B za 10 j.p. Normalna cena sprzedaży produktu B wynosi 18 j.p. Jednostka szacuje, że 40 procent nabywców produktu A skorzysta z prawa zakupu produktu B za 10 j.p. Normalna cena sprzedaży produktu A po uwzględnieniu zwykle oferowanego rabatu, który nie jest udzielany podczas tej promocji, wynosi 95 j.p.
- 23A.17. Wartość godziwa przekazanych praw do zakupu produktu B po obniżonej cenie wynosi: $40\% \times [18 \text{ j.p.} - 10 \text{ j.p.}] = 3.20 \text{ j.p.}$ Jednostka przypisuje łączne przychody 100 j.p. między produkt A i wartość godziwą przekazanych praw do zakupu produktu B po obniżonej cenie wynoszące odpowiednio 95 j.p. oraz 3.20 j.p. W związku z tym:
- (a) Przychody ze sprzedaży produktu A wynoszą:
 $100 \text{ j.p.} \times [95 \text{ j.p.} / (95 \text{ j.p.} + 3.20 \text{ j.p.})] = 96.74 \text{ j.p.}$
- (b) Przychody ze sprzedaży produktu B wynoszą:
 $100 \text{ j.p.} \times [3.20 \text{ j.p.} / (95 \text{ j.p.} + 3.20 \text{ j.p.})] = 3.26 \text{ j.p.}$

Świadczenie usług

Przykład 14 – Opłaty instalacyjne

- 23A.18. Sprzedawca ujmuje opłaty za instalacje jako przychody poprzez odniesienie do stopnia zaawansowania wykonywanych instalacji, chyba że mają one charakter uboczny w stosunku do sprzedaży produktu i ujmuje się je wówczas w momencie sprzedaży dóbr.

Przykład 15 – Opłaty za serwis wliczone w cenę produktu

- 23A.19. Jeżeli cena sprzedaży produktu zawiera możliwą do wyodrębnienia kwotę przypadającą na przyszły serwis (na przykład wsparcie posprzedażowe i poprawa sprzedanego oprogramowania komputerowego) to wówczas sprzedawca odracza tę kwotę i ujmuje jako przychody w okresie objętym serwisem. Kwota odroczonej jest kwotą pokrywającą przewidywane koszty usług wchodzących w zakres umowy wraz z uzasadnionym zyskiem z tytułu tych usług.

Przykład 16 – Prowizje reklamowe

- 23A.20. Prowizje z reklamy lub ogłoszeń w środkach masowego przekazu ujmuje się jako przychody w momencie publicznego zaprezentowania ogłoszenia lub reklamy. Prowizje produkcyjne ujmuje się z odniesieniem do stopnia zaawansowania projektu.

Przykład 17 – Prowizje agencji ubezpieczeniowych

- 23A.21. Otrzymane lub należne prowizje agencji ubezpieczeniowych nie wymagające od agenta świadczenia dalszych usług, agent ujmuje jako przychody w dniu rozpoczęcia lub odnowienia ważności odpowiednich polis. Jeżeli jednak jest prawdopodobne, że agent będzie zobowiązany do świadczenia dalszych usług w okresie ważności polisy, to wówczas agent odracza termin ujęcia prowizji lub jej część oraz ujmuje jako przychód w okresie obowiązywania polisy.

Przykład 18 – Opłaty wstępu

- 23A.22. Sprzedający ujmuje przychody z występów artystycznych, bankietów oraz innych okolicznościowych wydarzeń w momencie odbywania się tych imprez. Jeżeli następuje jednorazowa abonamentowa sprzedaż na kilka imprez, to sprzedający przyporządkowuje opłaty do każdego z tych wydarzeń w sposób odzwierciedlający zakres usług świadczonych w czasie każdej z imprez.

Przykład 19 – Opłaty za naukę

- 23A.23. Sprzedający ujmuje przychody przez cały okres nauczania.

Przykład 20 – Wpłaty członkowskie, opłaty za wstępne oraz opłaty członkowskie

- 23A.24. Ujęcie przychodów zależy od rodzaju świadczonych usług. Jeżeli opłata umożliwia tylko członkostwo, a wszystkie inne usługi bądź produkty są opłacane osobno lub istnieje odrębny roczny abonament, to wówczas opłatę ujmuje się w przychodach, jeśli nie istnieje żadna znacząca niepewność dotycząca jej ściągalsności. Jeżeli opłaty upoważniają członka do korzystania z usług lub do otrzymywania publikacji w okresie trwania członkostwa, bądź do zakupu towarów lub usług po cenach niższych od stosowanych wobec osób nie będących członkami, to opłaty takie ujmuje się w sposób odzwierciedlający ich rozkład w czasie, ich charakter oraz wartość udzielanych świadczeń.

Opłaty z tytułu franczyzy

- 23A.25. Opłaty z tytułu franczyzy mogą obejmować świadczenie usług w początkowym i późniejszym terminie, dostarczenie sprzętu oraz innych aktywów materialnych oraz know-how. W związku z tym opłaty z tytułu franczyzy ujmuje się jako przychody w sposób odzwierciedlający cel naliczenia tych opłat. Poniżej zostały przedstawione stosowne metody ujmowania opłat z tytułu franczyzy.

Przykład 21 – Opłaty z tytułu franczyzy: dostawa sprzętu i innych aktywów materialnych

- 23A.26. Francyzodawca ujmuje wartość godziwą sprzedanych aktywów w przychodach w momencie ich dostarczenia lub przekazania tytułu własności.

Przykład 22 – Opłaty z tytułu franczyzy: świadczenie usług w początkowym i późniejszym terminie

- 23A.27. Francyzodawca opłaty za świadczenie stałych usług stanowiących część opłaty początkowej lub będące odrębnymi opłatami ujmuje jako przychody w momencie wykonania tych usług. Jeżeli odrębna opłata nie obejmuje kosztów stałych usług wraz z uzasadnionym zyskiem, to wówczas część opłaty początkowej, wystarczającą do pokrycia stałych kosztów świadczonych usług z zapewnieniem uzasadnionego zysku z tych usługach, odracza się i ujmuje jako przychody w momencie wykonania tych usług.
- 23A.28. Umowa francyzowa może nakładać na francyzodawcę obowiązek dostarczenia sprzętu, zapasów oraz innych aktywów materialnych po cenie niższej niż obowiązująca dla innych jednostek lub po cenie nie zapewniającej uzasadnionego zysku na tej sprzedaży. W takich przypadkach część opłaty początkowej, wystarczająca do pokrycia szacowanych kosztów przekraczających tę cenę, oraz zapewniająca uzasadniony zysk na tej sprzedaży, jest odraczana i ujmowana przez okres, w którym prawdopodobnie nastąpi sprzedaż dóbr francyzobiorcy. Pozostałą część opłaty początkowej ujmuje się w przychodach po zakończeniu realizacji wszystkich początkowych usług oraz innych obowiązków wymaganych od francyzodawcy (takich jak pomoc w wyborze miejsca, przeszkolenie personelu, finansowanie i reklama).
- 23A.29. Początkowe usługi oraz inne obowiązki związane z umową franczyzy mogą zależeć od liczby poszczególnych placówek znajdujących się na tym obszarze. W takim przypadku opłaty związane z początkowymi usługami ujmuje się jako przychody proporcjonalnie do liczby placówek, dla których świadczenie początkowej usługi zostało w znacznym stopniu zakończone.
- 23A.30. Jeżeli pobór opłaty początkowej jest rozłożony na dłuższy okres i istnieje znacząca niepewność dotycząca otrzymania zapłaty w całości, to opłatę tę ujmuje się w miarę otrzymywania wpłat.

Przykład 23 – Opłaty z tytułu franczyzy: stałe opłaty z tytułu franczyzy

- 23A.31. Opłaty pobierane za korzystanie z praw przyznanych w ramach umowy lub za inne usługi świadczone w okresie obowiązywania umowy ujmuje się jako przychody w momencie wykonywania tych usług lub korzystania z tych praw.

Przykład 24 – Opłaty z tytułu franczyzy: transakcje agencyjne

- 23A.32. Transakcje pomiędzy francyzodawcą i francyzobiorcą mogą w istocie polegać na tym, że francyzodawca występuje jako agent francyzobiorcy. Na przykład francyzodawca może zamawiać materiały i organizować ich dostawę do francyzobiorcy nie realizując z tego tytułu żadnego zysku. Transakcje tego typu nie powodują powstania przychodów.

Przykład 25 – Opłaty za opracowanie programów komputerowych na zamówienie

- 23A.33. Twórca programu komputerowego przygotowanego na zamówienie ujmuje opłaty za opracowanie tego programu jako przychody poprzez odniesienie do stopnia zaawansowania prac nad jego wykonaniem, łącznie z usługami serwisowymi realizowanymi po przekazaniu tego programu.

Odsetki, tantiemy i dywidendy

Przykład 26 – Opłaty licencyjne i tantiemy

- 23A.34. Licencjodawca ujmuje jako przychody z opłat i tantiem z tytułu użytkowania aktywów jednostki (takich jak znaki handlowe, patenty, programy komputerowe, prawa autorskie do utworów muzycznych, taśm filmowych i filmów kinowych) zgodnie z postanowieniami umowy. W praktyce może to następować metodą liniową przez okres obowiązywania umowy na przykład w sytuacji, gdy licencjodawca ma prawo do użytkowania pewnej technologii przez określony czas.
- 23A.35. Przyznanie praw w zamian za stałą ustaloną opłatę, lub w zamian za bezzwrotną gwarancję i na mocy nie podlegającej wymówieniu umowy zezwalającej licencjodawcy na swobodne korzystanie z praw oraz nie zobowiązującej licencjodawcy do wywiązania się z jakichkolwiek dodatkowych obowiązków, jest w istocie sprzedażą. Przykładem może być umowa licencyjna na użytkowanie programu komputerowego, gdzie licencjodawca nie ma żadnych obowiązków po jej dostarczeniu. Innym przykładem jest przyznanie uprawnień do odtwarzania taśm filmowych na rynkach, na których licencjodawca nie ma kontroli nad dystrybutorem i nie oczekuje żadnych dalszych przychodów z tytułu wpływów z kas biletowych. W takich przypadkach przychody ujmuje się w momencie sprzedaży praw.
- 23A.36. W niektórych przypadkach otrzymanie opłaty licencyjnej lub tantiemy jest warunkowe i zależy od przyszłego zdarzenia. W takich przypadkach przychody ujmuje się dopiero, gdy jest prawdopodobne otrzymanie opłaty lub tantiemy i ma to zaawyczać miejsce w momencie wystąpienia tego zdarzenia.

Rozdział 24

Dotacje rządowe

Zakres rozdziału

- 24.1. Niniejszy rozdział określa sposób ujęcia wszystkich dotacji rządowych. **Dotacje rządowe** są pomocą rządową polegającą na przekazaniu jednostce środków, w zamian za spełnienie przez nią w przeszłości lub w przyszłości pewnych warunków związanych z jej działalnością operacyjną.
- 24.2. Do dotacji rządowej nie zalicza się form pomocy rządowej, którym nie można przypisać określonej wartości oraz transakcji przeprowadzanych z rządem, których nie można odróżnić od zwykłych operacji handlowych jednostki.
- 24.3. Rozdział ten nie dotyczy pomocy rządowej udzielonej jednostce w formie korzyści dostępnych w momencie ustalania zysku do opodatkowania lub straty podatkowej, lub ulg albo ograniczeń wpływających na zobowiązania z tytułu podatku dochodowego. Przykładami takich korzyści są wakacje podatkowe, ulgi podatkowe na cele inwestycyjne, zezwolenia na przyspieszenie amortyzacji, zredukowane stopy podatku dochodowego. Rozdział 29 *Podatek dochodowy* omawia zasady ujmowania podatków dochodowych.

Ujmowanie i wycena

- 24.4. Jednostka ujmuje dotacje rządowe następująco:
- (a) dotacja nie nakładająca na beneficjenta warunków określających przyszłe działania jest ujmowana jako przychód w momencie otrzymania dotacji,
 - (b) dotacja nakładająca na beneficjenta warunki dotyczące określonych przyszłych działań jest ujmowana jako przychód w momencie spełnienia tych warunków,
 - (c) dotacja otrzymana przed spełnieniem wymogów dotyczących kryteriów ujmowania przychodów jest prezentowana jako zobowiązania.
- 24.5. Jednostka wycenia dotacje w wartości godziwej otrzymanych lub należnych aktywów.

Ujawnianie informacji

- 24.6. Jednostka ujawnia następujące informacje dotyczące dotacji rządowych:
- (a) charakter i kwoty dotacji rządowych ujętych w sprawozdaniach finansowych,
 - (b) niespełnione warunki oraz inne zdarzenia warunkowe związane z dotacjami rządowymi nie ujętymi w dochodach,
 - (c) informacja o innych formach pomocy rządowej, z których jednostka odniosła bezpośrednią korzyść.

MSSF dla MŚP

- 24.7. Na potrzeby ujawniania informacji wymaganych przez paragraf 24.6(c) pomoc rządowa jest działalnością podjętą przez rząd i mającą na celu dostarczenie szczególnej korzyści ekonomicznej jednostce lub grupie jednostek spełniających określone kryteria. Przykładowo może to obejmować bezpłatne doradztwo techniczne i marketingowe, udzielenie gwarancji lub pożyczek o zerowych lub niskich stopach procentowych.

Rozdział 25

Koszty finansowania zewnętrznego

Zakres rozdziału

- 25.1. Niniejszy rozdział dotyczy ujmowania kosztów finansowania zewnętrznego. Kosztami finansowania zewnętrznego są odsetki oraz inne koszty ponoszone przez jednostkę w związku z pożyczanymi funduszami. Koszty finansowania zewnętrznego obejmują:
- (a) koszty odsetek wyliczone z zastosowaniem **metody efektywnej stopy procentowej** zgodnie z wymogami Rozdziału 11 *Podstawowe instrumenty finansowe*,
 - (b) koszty finansowe z tytułu umów leasingu finansowego ujmowane zgodnie z wymogami Rozdziału 20 *Leasing*,
 - (c) różnice kursowe powstające w związku z pożyczkami i kredytami w walutach obcych w zakresie, w jakim są uznawane za korektę kosztów odsetek.

Ujmowanie

- 25.2. Jednostka ujmuje wszystkie koszty finansowania zewnętrznego jako koszty w wyniku okresu, w którym zostały poniesione.

Ujawnianie informacji

- 25.3. Paragraf 5.5(b) wymaga ujawniania kosztów finansowych. Paragraf 11.48(b) wymaga ujawniania wszystkich kosztów odsetek (wyliczonych przy zastosowaniu metody efektywnej stopy procentowej) w odniesieniu do zobowiązań finansowych nie wycenianych w wartości godziwej z odniesieniem różnicy z wyceny na wynik. Niniejszy rozdział nie wymaga żadnych dodatkowych ujawnień.

Rozdział 26

Płatności na bazie akcji

Zakres rozdziału

- 26.1. Niniejszy rozdział dotyczy ujmowania wszystkich **transakcji dotyczących płatności na bazie akcji**, w tym:
- (a) **transakcji płatności na bazie akcji rozliczanych kapitałowo**, kiedy to jednostka nabywa dobra lub usługi w zamian za własne instrumenty kapitałowe (w tym akcje lub opcje na akcje),
 - (b) **transakcji płatności na bazie akcji rozliczanych środkami pieniężnymi**, kiedy to jednostka nabywa dobra lub usługi zaciągając zobowiązania wobec dostawcy tych dóbr lub usług na kwotę, której wysokość jest uzależniona od ceny (lub wartości) akcji własnych jednostki lub innych jej instrumentów kapitałowych oraz
 - (c) transakcji, kiedy to jednostka otrzymuje lub nabywa dobra lub usługi, a warunki umowy dają jednostce bądź dostawcy dóbr lub usług możliwość wyboru, czy jednostka wywiąże się z transakcji za pomocą środków pieniężnych (lub innych aktywów) lub poprzez emisję własnych instrumentów kapitałowych.
- 26.2. Transakcje płatności na bazie akcji rozliczane środkami pieniężnymi obejmują prawa do wzrostu wartości akcji. Przykładowo jednostka może przyznać pracownikom prawa do wzrostu wartości akcji jako część pakietu wynagrodzeń, zgodnie z którym pracownicy są uprawnieni do otrzymania w przyszłości środków pieniężnych (a nie instrumentów kapitałowych) w oparciu o wzrost ceny akcji jednostki od określonego poziomu w określonym przedziale czasu. Alternatywnie jednostka może przyznać swoim pracownikom prawa do otrzymania w przyszłości wypłaty środków pieniężnych przyznając im prawa do akcji (w tym akcji, które zostaną wyemitowane w momencie realizacji opcji na akcje), które obligatoryjnie (np. w momencie ustania zatrudnienia) lub na wniosek pracownika podlegają wymianie na środki pieniężne.

Ujmowanie

- 26.3. Jednostka ujmuje dobra lub usługi otrzymane bądź nabyte w ramach transakcji płatności na bazie akcji w momencie otrzymania tych dóbr lub usług. Jednocześnie jednostka ujmuje odpowiadający im wzrost w kapitale własnym, jeśli dobra lub usługi otrzymano w ramach transakcji płatności na bazie akcji rozliczanych kapitałowo, lub ujmuje zobowiązanie, jeśli dobra lub usługi nabyto w ramach transakcji płatności na bazie akcji rozliczanych środkami pieniężnymi.
- 26.4. Jeśli dobra lub usługi otrzymane lub nabyte w ramach transakcji płatności na bazie akcji nie kwalifikują się do ujęcia jako aktywa, to jednostka ujmuje je jako koszty.

Ujmowanie w przypadku występowania warunków nabycia uprawnień

- 26.5. Jeżeli przyznane pracownikom uprawnienia dotyczące płatności na bazie akcji stają się **wymagalne** natychmiast, to nie musi upłynąć określony czas świadczenia usług przez pracownika, aby uzyskać on bezwarunkowy tytuł otrzymania płatności na bazie akcji. W przypadku braku dowodów wskazujących na sytuację przeciwną jednostka zakłada, że otrzymała już usługi świadczone przez pracownika w zamian za płatność na bazie akcji. W takim przypadku na dzień przyznania uprawnień jednostka ujmuje w całości otrzymane usługi oraz odpowiadający im wzrost kapitału własnego lub zobowiązań.
- 26.6. Jeśli przyznane uprawnienie do płatności na bazie akcji powstaje dopiero z chwilą upływu okresu świadczenia usług przez pracownika to jednostka zakłada, że usługi świadczone w zamian za płatności na bazie akcji będą wyświadczone w przyszłości w okresie nabywania uprawnień. Jednostka ujmuje te usługi jako wyświadczone przez pracownika w okresie nabywania uprawnień wraz z odpowiadającym im wzrostem kapitału własnego lub zobowiązań.

Wycena transakcji płatności na bazie akcji rozliczanych kapitałowo

Zasada wyceny

- 26.7. W przypadku transakcji płatności na bazie akcji rozliczanych kapitałowo jednostka wycenia otrzymane dobra lub usługi i odpowiadający im wzrost kapitału własnego w wartości godziwej otrzymanych dóbr lub usług, chyba że wartości godziwej nie można wiarygodnie wycenić. Jeżeli jednostka nie może wiarygodnie wycenić wartości godziwej otrzymanych dóbr lub usług, to jednostka wycenia ich wartość oraz odpowiadający im wzrost kapitału własnego poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych. Stosując ten wymóg do transakcji z pracownikami oraz innymi świadczącymi podobne usługi, jednostka wycenia wartość godziwą otrzymanych usług poprzez odniesienie do wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych, ponieważ zazwyczaj nie jest możliwe wiarygodne oszacowanie wartości godziwej otrzymanych usług.
- 26.8. W przypadku transakcji z pracownikami (włącznie z innymi świadczącymi podobne usługi) wartość godziwą instrumentów kapitałowych wycenia się na dzień ich przyznania. W transakcjach ze stronami innymi niż pracownicy dniem wyceny jest dzień, w którym jednostka otrzymuje dobra lub strona ta świadczy usługę.
- 26.9. Przyznanie instrumentów kapitałowych może być uzależnione od spełnienia przez pracownika określonych warunków związanych ze świadczoną usługą lub wynikami. Na przykład przyznanie pracownikowi akcji lub opcji na akcje zazwyczaj jest uzależnione od jego zatrudnienia w jednostce przez określony czas. Mogą być także warunki uzależnione od realizacji pewnych wyników, na przykład osiągnięcia przez jednostkę określonego wzrostu zysku (pozarynkowe warunki nabycia uprawnień) lub określonego wzrostu ceny akcji jednostki (rynkowe warunki nabycia uprawnień). Szacując liczbę przyznanych uprawnień do instrumentów kapitałowych bierze się pod uwagę wszystkie przyznawane warunki związane jedynie z usługami świadczonymi przez pracownika lub spełnieniem pozarynkowych

MSSF dla MŚP

warunków nabycia uprawnień. Następnie, jeśli nowe informacje wskazują, że liczba przyznanych uprawnień do instrumentów kapitałowych różni się od wcześniejszych szacunków, to jednostka w miarę potrzeby weryfikuje szacunki. Na dzień nabycia uprawnień jednostka powinna skorygować szacunek do poziomu liczby instrumentów kapitałowych dotyczących ostatecznie przyznanych uprawnień. Wszystkie rynkowe warunki nabycia uprawnień oraz warunki inne niż warunku nabycia uprawnień bierze się pod uwagę przy szacowaniu wartości godziwej akcji lub opcji na akcje na dzień ich wyceny, bez dokonywania późniejszych korekt niezależnie od ich wyniku.

Akcje

- 26.10. Jednostka wycenia wartość godziwą akcji (i związane z nimi otrzymane dobra lub usługi) przy zastosowaniu następującej trójstopniowej hierarchii:
- (a) Jeżeli dostępna jest cena rynkowa przyznanego instrumentu kapitałowego to stosuje się tę cenę.
 - (b) Jeżeli nie jest dostępna cena rynkowa, to przy wycenie wartości godziwej przyznanego instrumentu kapitałowego stosuje się specyficzne dla jednostki dostępne dane rynkowe, takie jak:
 - (i) ostatnia transakcja dotycząca akcji jednostki lub
 - (ii) ostatnia niezależna wycena wartości godziwej jednostki lub jej głównych aktywów.
 - (c) Jeżeli nie jest dostępna cena rynkowa i uzyskanie wiarygodnej wyceny wartości godziwej zgodnie z punktem (b) jest **niewykonalne w praktyce**, to wówczas jednostka w sposób pośredni wycenia wartość godziwą akcji lub prawa do wzrostu wartości akcji przy zastosowaniu metody wyceny wykorzystującej dane rynkowe w jak największym stopniu i umożliwiającej oszacowanie ceny tych instrumentów kapitałowych na dzień przyznania uprawnień, na warunkach rynkowych pomiędzy dobrze poinformowanymi i zainteresowanymi stronami transakcji. Przy ustalaniu wartości godziwej kierownictwo jednostki powinno polegać na własnym osądzie wybierając najbardziej odpowiednią metodę wyceny. Każda z zastosowanych metod powinna być zgodna z ogólnie przyjętymi metodami wyceny instrumentów kapitałowych.

Opcja na akcje oraz rozliczane kapitałowo prawa do wzrostu wartości akcji

- 26.11. Jednostka wycenia wartość godziwą opcji na akcje oraz rozliczanych kapitałowo praw do wzrostu wartości akcji (oraz związane z nimi otrzymane dobra lub usługi) przy zastosowaniu następującej trójstopniowej hierarchii:
- (a) Jeżeli dostępna jest notowana cena rynkowa przyznanego instrumentu kapitałowego, to stosuje się tę cenę.
 - (b) Jeżeli nie jest dostępna cena rynkowa, to przy wycenie wartości godziwej opcji na akcje oraz prawa do wzrostu wartości akcji stosuje się specyficzne dla jednostki dostępne dane rynkowe, takie jak ostatnie transakcje, których przedmiotem były opcje na akcje.

- (c) Jeżeli nie jest dostępna cena rynkowa i uzyskanie wiarygodnej wyceny wartości godziwej zgodnie z punktem (b) jest niewykonalne w praktyce, to wówczas jednostka w sposób pośredni wycenia wartość godziwą opcji na akcje lub prawa do wzrostu wartości akcji przy zastosowaniu modelu wyceny opcji. Dane wejściowe do modelu (takie jak średnia ważona cena akcji, cena realizacji opcji, oczekiwana zmienność, okres trwania opcji, oczekiwane dywidendy oraz stopa procentowa wolna od ryzyka) w możliwie największym stopniu powinny bazować na danych rynkowych. Paragraf 26.10 zawiera wytyczne dotyczące ustalania wartości godziwych akcji stosowanych przy ustalaniu średniej ważonej ceny akcji. Jednostka powinna oszacować oczekiwaną zmienność zgodnie z metodologią wyceny zastosowaną przy ustalaniu wartości godziwej akcji.

Modyfikacja zasad i warunków przyznania instrumentów kapitałowych

- 26.12. Jeżeli jednostka modyfikuje warunki nabywania uprawnień w sposób korzystny dla pracownika, przykładowo poprzez zmniejszenie ceny realizacji opcji, skrócenie okresu nabywania uprawnień lub poprzez zmodyfikowanie lub wyeliminowanie warunków związanych z realizacją pewnych wyników, to przy ujmowaniu płatności na bazie akcji uwzględnia się zmodyfikowane warunki w następujący sposób:
- (a) Jeżeli modyfikacja zwiększa wartość godziwą przyznanych instrumentów kapitałowych (lub zwiększa liczbę przyznanych instrumentów kapitałowych) ustalaną bezpośrednio przed i po modyfikacji, to przyznany przyrost wartości godziwej jednostka ujmuje w wartości kwoty ujętej za otrzymane usługi otrzymane w zamian za przyznane instrumenty kapitałowe. Przyznany przyrost wartości godziwej stanowi różnicę pomiędzy wartością godziwą zmodyfikowanych instrumentów kapitałowych i pierwotnej wartości godziwej instrumentów kapitałowych, obydwu szacowanych na dzień modyfikacji. Jeżeli modyfikacja następuje w okresie nabywania uprawnień, to przyznany przyrost wartości godziwej jest uwzględniany w wartości kwoty ujemowanej za otrzymane usługi w okresie od dnia modyfikacji do dnia nabycia uprawnień zmodyfikowanych instrumentów kapitałowych, poza kwotami wynikającymi z wartości godziwej pierwotnie przyznanych instrumentów kapitałowych z dnia ich przyznania, które są ujemowane przez pozostałą część pierwotnego okresu nabywania uprawnień.
- (b) Jeżeli modyfikacja zmniejsza całkowitą wartość płatności na bazie akcji lub wyraźnie nie jest korzystna dla pracownika, to jednostka mimo to kontynuuje rozliczanie otrzymanych zapłat w zamian za przyznane instrumenty kapitałowe, jak gdyby modyfikacja nie miała miejsca.

Anulowanie i rozliczenie

- 26.13. Anulowanie lub rozliczenie transakcji płatności na bazie akcji rozliczanych kapitałowo jednostka ujmuje poprzez przyspieszenie nabycia uprawnień i w związku z tym bezzwłocznie ujmuje kwotę, która byłaby dalej ujemowana w związku z otrzymanymi usługami przez pozostały okres nabywania uprawnień.

Transakcje płatności na bazie akcji rozliczanych środkami pieniężnymi

- 26.14. W transakcjach płatności na bazie akcji rozliczanych środkami pieniężnymi jednostka wycenia nabyte dobra lub usługi i zaciągnięte zobowiązanie w wartości godziwej zobowiązania. Na dzień rozliczenia oraz na każdy **dzień sprawozdawczy** do momentu rozliczenia zobowiązania, jednostka dokonuje ponownej wyceny wartości godziwej zobowiązania, a wszelkie zmiany wartości ujmuje w wyniku danego okresu.

Transakcje płatności na bazie akcji z alternatywą rozliczenia środkami pieniężnymi

- 26.15. Niektóre transakcje płatności na bazie akcji dają jednostce lub jej kontrahentowi możliwość wyboru metody rozliczenia transakcji poprzez wydanie środków pieniężnych (lub innych aktywów), lub poprzez przekazanie instrumentów kapitałowych. W takim przypadku jednostka rozlicza daną transakcję jak transakcję płatności na bazie akcji rozliczanych środkami pieniężnymi, chyba że:

- (a) jednostka w przeszłości praktykowała rozliczanie transakcje poprzez emisję instrumentów kapitałowych lub
- (b) opcja ta nie ma ekonomicznego uzasadnienia, ponieważ kwota rozliczenia w środkach pieniężnych nie ma żadnego związku lub prawdopodobnie będzie niższa od wartości godziwej instrumentu kapitałowego.

W przypadku wystąpienia okoliczności przedstawionych w punktach (a) i (b) jednostka traktuje je jako transakcje płatności na bazie akcji rozliczane kapitałowo zgodnie z paragrafami 26.7–26.13.

Programy grupowe

- 26.16. Jeżeli płatności na bazie akcji przyznawane są przez **jednostkę dominującą** pracownikom jednej lub więcej **jednostek zależnych** w grupie, a jednostka dominująca prezentuje skonsolidowane sprawozdania finansowe stosując *MSSF dla MŚP* lub pełne MSSF, to takie jednostki zależne mogą ujmować i wyceniać koszty płatności na bazie akcji (i związane z tym wniesienia kapitału przez jednostkę dominującą) na podstawie racjonalnego podziału kosztów ujmowanych w grupie.

Programy wymagane przez prawo

- 26.17. W niektórych systemach prawnych istnieją programy ustanowione przez prawo, w myśl których inwestorzy (tacy jak pracownicy) mogą nabywać udziały kapitałowe bez obowiązku dostarczania dóbr lub świadczenia usług, które mogą być dokładnie określone (lub mogą dostarczać dobra lub świadczyć usługi o wartości wyraźnie niższej od wartości godziwej przyznanych instrumentów kapitałowych). Wskazuje to, że inne wynagrodzenie jest lub będzie otrzymane (na przykład w formie przeszłych lub przyszłych usług świadczonych przez pracowników). Jest to płatność na bazie akcji rozliczana kapitałowo objęta zakresem niniejszego

rozdziału. Jednostka wycenia niemożliwe do zidentyfikowania dobra lub usługi otrzymane (lub które otrzyma) jako różnicę między wartością godziwą płatności na bazie akcji a wartością godziwą możliwych do zidentyfikowania dóbr lub usług otrzymanych (lub które otrzyma) wycenianych na dzień ich przyznania.

Ujawnianie informacji

- 26.18. Jednostka ujawnia następujące informacje na temat rodzaju i zakresu umów dotyczących płatności na bazie akcji występujących w danym okresie:
- (a) opis każdego typu umów dotyczących płatności na bazie akcji występujących w danym okresie, w tym ogólne warunki każdej z umów, takie jak warunki nabywania uprawnień, maksymalny okres przyznawania opcji, oraz sposób ich rozliczenia (czy środkami pieniężnymi, czy też kapitałowo). Jednostka posiadająca podobne typy umów dotyczących płatności na bazie akcji może zsumować te informacje,
 - (b) liczbę oraz średnie ważone ceny realizacji opcji na akcje dla każdej z następujących grup opcji:
 - (i) występujących na początek okresu,
 - (ii) przyznanych w danym okresie,
 - (iii) umorzonych w danym okresie,
 - (iv) zrealizowanych w danym okresie,
 - (v) wygasłych w danym okresie,
 - (vi) występujących na koniec okresu,
 - (vii) możliwych do zrealizowania na koniec okresu.
- 26.19. W przypadku transakcji płatności na bazie akcji rozliczanych kapitałowo jednostka ujawnia informacje o sposobie wyceny wartości godziwej otrzymanych dóbr lub usług lub wartości przyznanych instrumentów kapitałowych. Jeżeli jednostka stosuje inną metodologię wyceny to ujawnia tę metodę i uzasadnia powód jej wybrania.
- 26.20. W przypadku transakcji płatności na bazie akcji rozliczanych środkami pieniężnymi jednostka ujawnia informacje o sposobie wyceny zobowiązań.
- 26.21. Jeżeli umowy dotyczące płatności na bazie akcji uległy modyfikacji w trakcie okresu to jednostka ujawnia wyjaśnienie tych zmian.
- 26.22. Jeżeli jednostka objęta jest grupowym programem płatności na bazie akcji to ujmuje i wycenia koszty pokrywane płatnościami na bazie akcji na postawie racjonalnego podziału kosztów ujmowanych w grupie, ujawnia ten fakt oraz przedstawia klucz podziału tych kosztów (zob. paragraf 26.16).
- 26.23. Jednostka ujawnia następujące informacje dotyczące wpływu transakcji płatności na bazie akcji na wynik jednostki za dany okres oraz wpływ na jej sytuację finansową:
- (a) łączne koszty ujęte w wyniku danego okresu,
 - (b) łączną wartość bilansową zobowiązań z tytułu transakcji płatności na bazie akcji na koniec okresu.

Rozdział 27

Utrata wartości aktywów

Cel i zakres rozdziału

- 27.1. **Strata z tytułu utraty wartości** występuje wówczas, gdy wartość bilansowa składnika aktywów przewyższa jego wartość odzyskiwalną. Niniejszy rozdział stosuje się do ujmowania **utraty wartości** wszystkich aktywów z wyjątkiem poniższych, do których w przypadku utraty wartości mają zastosowanie inne rozdziały niniejszego standardu:
- (a) **aktywów z tytułu dochodowego podatku odroczonego** (zob. Rozdział 29 *Podatek dochodowy*),
 - (b) aktywów wynikających z tytułu świadczeń pracowniczych (Rozdział 28 *Świadczenia pracownicze*),
 - (c) **aktywów finansowych** wchodzących w zakres Rozdziału 11 *Podstawowe instrumenty finansowe* lub Rozdziału 12 *Pozostałe zagadnienia dotyczące instrumentów finansowych*,
 - (d) **nieruchomości inwestycyjnych** wycenianych w **wartości godziwej** (zob. Rozdział 16 *Nieruchomości inwestycyjne*) oraz
 - (e) **aktywów biologicznych** powiązanych z działalnością rolniczą wycenianych w wartości godziwej pomniejszonej o szacowane koszty sprzedaży (zob. Rozdział 34 *Działalności wyspecjalizowane*).

Utrata wartości zapasów

Cena sprzedaży pomniejszona o koszty zakończenia produkcji i sprzedaży

- 27.2. Na każdy **dzień sprawozdawczy** jednostka ocenia, czy jakiegokolwiek zapasy utraciły wartość. Jednostka dokonuje porównania wartości bilansowej każdej pozycji zapasu (lub grupy podobnych pozycji – zob. paragraf 27.3) z ich ceną sprzedaży pomniejszoną o koszty zakończenia produkcji i koszty sprzedaży. Jeżeli pozycja (lub grupa podobnych pozycji) zapasu utraciła wartość, to jednostka obniża wartość bilansową zapasów (lub grupy) do ich ceny sprzedaży pomniejszonej o koszty zakończenia produkcji i koszty sprzedaży. Obniżenie to stanowi stratę z tytułu utraty wartości ujmowaną niezwłocznie w wyniku.
- 27.3. Jeżeli nie jest wykonalne w praktyce ustalenie ceny sprzedaży pomniejszonej o koszty zakończenia produkcji i koszty sprzedaży poszczególnych pozycji zapasów, to jednostka może na potrzeby oceny utraty wartości pogrupować pozycje zapasów pochodzące z tej samej linii produkcyjnej, posiadające podobne przeznaczenie lub zastosowanie końcowe, wyprodukowane i sprzedawane w tym samym regionie geograficznym.

Odwrócenie utraty wartości

- 27.4. Na każdy następny dzień sprawozdawczy jednostka dokonuje nowego ustalenia ceny sprzedaży pomniejszonej o koszty zakończenia produkcji i koszty sprzedaży. Jeżeli okoliczności uprzednio powodujące ujęcie utraty wartości zapasów przestały istnieć lub dzięki zmianie warunków ekonomicznych istnieją wyraźne dowody wzrostu ceny sprzedaży pomniejszonej o koszty zakończenia produkcji i koszt sprzedaży to jednostka odwraca kwotę utraty wartości (tj. odwrócenie jest ograniczone do kwoty pierwotnej straty z tytułu utraty wartości) tak, aby nowa wartość bilansowa odpowiadała niższej z kwot: cenie nabycia (koszcie wytworzenia) lub zaktualizowanej cenie sprzedaży pomniejszonej o koszty zakończenia produkcji i sprzedaży.

Utrata wartości aktywów innych niż zapasy

Ogólne zasady

- 27.5. Tylko wówczas, gdy wartość odzyskiwalna składnika aktywów jest niższa od jego wartości bilansowej jednostka dokonuje obniżenia wartości bilansowej tego składnika aktywów do poziomu jego wartości odzyskiwalnej. Kwota tej obniżki stanowi stratę z tytułu utraty wartości. Wytyczne dotyczące ustalania wartości odzyskiwalnej zawierają paragrafy 27.11–27.20.
- 27.6. Jednostka stratę z tytułu utraty wartości ujmuje niezwłocznie w wyniku.

Przesłanki utraty wartości

- 27.7. Na każdy dzień sprawozdawczy jednostka ocenia, czy istnieją przesłanki wskazujące na utratę wartości składnika aktywów. Jeżeli takie przesłanki istnieją to jednostka szacuje wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów. Jeżeli nie ma przesłanek wskazujących na utratę wartości to nie ma konieczności ustalania wartości odzyskiwalnej.
- 27.8. W przypadku braku możliwości oszacowania wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów jednostka szacuje wartość odzyskiwalną **ośrodka wypracowującego środki pieniężne**, do którego należy dany składnik aktywów. Może mieć to miejsce, gdy pojedyncze składniki aktywów nie wypracowują samodzielnie przepływów pieniężnych, a ustalenie wartości odzyskiwalnej zawsze wymaga prognozowania przepływów pieniężnych. Ośrodek wypracowujący środki pieniężne to najmniejsza możliwa do zidentyfikowania grupa aktywów obejmująca składniki aktywów wypracowujące wpływy pieniężne w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych składników aktywów lub grup aktywów.
- 27.9. Oceniając występowanie przesłanek wskazujących na utratę wartości składnika aktywów jednostka bierze pod uwagę przynajmniej następujące przesłanki:

Zewnętrzne źródła informacji

- (a) Wartość rynkowa składnika aktywów zmalała znacznie bardziej niż można byłoby tego oczekiwać w wyniku upływu czasu lub normalnego użytkowania w trakcie danego okresu.

MSSF dla MŚP

- (b) W trakcie okresu nastąpiły lub w niedalekiej przyszłości nastąpią istotne negatywne zmiany w środowisku technologicznym, rynkowym, ekonomicznym lub prawnym, w którym jednostka prowadzi działalność, bądź też na rynku, na który dany składnik aktywów jest przeznaczony.
- (c) Rynkowe stopy procentowe lub inne rynkowe stopy zwrotu inwestycji wzrosły w ciągu okresu, a zmiany te z dużym prawdopodobieństwem wpłyną znacząco na stopę dyskontową przyjętą do ustalenia wartości użytkowej składnika aktywów oraz zmniejszą wartość godziwą składnika aktywów pomniejszoną o koszty sprzedaży.
- (d) Wartość bilansowa aktywów netto jednostki jest wyższa od szacowanej wartości godziwej jednostki jako całości (taki szacunek mógł być przykładowo dokonany w związku z potencjalną sprzedażą części lub całości jednostki).

Wewnętrzne źródła informacji

- (e) Występują dowody wskazujące na utratę przydatności danego składnika aktywów lub jego fizyczne uszkodzenie.
 - (f) W trakcie okresu nastąpiły lub w niedalekiej przyszłości nastąpią istotne negatywne zmiany stopnia lub sposobu wykorzystania lub użytkowania składnika aktywów. Do takich zmian zalicza się przestoje urządzeń, plany zaprzestania lub restrukturyzacji działalności w skład której wchodzi składnik aktywów, plany zbycia składnika aktywów przed uprzednio ustalonym terminem, oraz zmiany okresu użytkowania danego składnika aktywów z nieokreślonego na określony.
 - (g) Dostępne są dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej wskazujące na gorsze od oczekiwanych bieżące lub przyszłe wyniki ekonomiczne uzyskiwane przez dany składnik. W tym kontekście wyniki ekonomiczne obejmują wyniki działalności operacyjnej oraz przepływów pieniężnych.
- 27.10. Występowanie przesłanek wskazujących na utratę wartości składnika aktywów może wskazywać na konieczność weryfikacji pozostałego okresu użytkowania, metody **amortyzacji** lub **wartości końcowej** składnika aktywów oraz potrzebę skorygowania ich zgodnie z wytycznymi zawartymi w niniejszym standardzie w rozdziałach dotyczących poszczególnych aktywów (np. Rozdział 17 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz Rozdział 18 *Aktywa niematerialne inne niż wartość firmy*) nawet jeśli nie ujmuje się straty z tytułu utraty wartości dotyczącej tego składnika aktywów.

Wycena wartości odzyskiwalnej

- 27.11. Wartość odzyskiwalna składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne odpowiada wyższej spośród **wartości godziwej** pomniejszonej o **koszty sprzedaży** lub jego **wartości użytkowej**. Jeżeli nie jest możliwe oszacowanie wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów to wskazówki zawarte w paragrafach 27.12–27.20 dotyczące składnika aktywów należy odczytywać także jako odwołanie do ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
- 27.12. Nie zawsze jest konieczność ustalania wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży oraz wartości użytkowej danego składnika aktywów. Jeśli jedna z tych kwot zaprzecza utracie wartości i jest wyższa od wartości bilansowej tego składnika aktywów, to nie ma potrzeby oszacowywania tej drugiej kwoty.

- 27.13. Jeśli nie ma żadnego powodu by sądzić, że wartość użytkowa danego składnika aktywów w sposób istotny przewyższa jego wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży, to za wartość odzyskiwalną tego składnika aktywów można przyjąć jego wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży. Taka sytuacja będzie miała miejsce często w przypadku składników aktywów przeznaczonych do zbycia.

Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży

- 27.14. Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży jest to kwota możliwa do uzyskania ze sprzedaży składnika aktywów na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji po potrąceniu kosztów zbycia. Najlepszym źródłem ustalenia wartości godziwej składnika aktywów pomniejszonej o koszty sprzedaży danego składnika aktywów jest cena wiążącej umowy sprzedaży zawartej na warunkach rynkowych lub cena rynkowa pochodząca z aktywnego rynku. Jeżeli nie ma wiążącej umowy sprzedaży lub aktywnego rynku dla tego składnika aktywów, to wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży wynika z dostępnych informacji odzwierciedlających kwotę, jaką na dzień sprawozdawczy jednostka mogłaby uzyskać za składnik aktywów lub grupy aktywów w wyniku sprzedaży przeprowadzonej na warunkach rynkowych pomiędzy niepowiązаныmi ze sobą, zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami, po potrąceniu kosztów zbycia. Ustalając tę kwotę jednostka powinna przeanalizować wynik ostatnich transakcji w tej samej branży z udziałem podobnych aktywów.

Wartość użytkowa

- 27.15. Wartość użytkowa jest to **wartość bieżąca** przyszłych przepływów pieniężnych, której uzyskania oczekuje się z danego składnika aktywów. Ustalenie wartości bieżącej wymaga:
- (a) oszacowania przyszłych wpływów i wypływów środków pieniężnych wynikających z dalszego użytkowania składnika aktywów oraz jego ostatecznego zbycia oraz
 - (b) zastosowania odpowiedniej stopy dyskontowej do tych przyszłych przepływów pieniężnych.
- 27.16. Ustalając wartość użytkową danego składnika aktywów uwzględnia się następujące elementy:
- (a) oczekiwania dotyczące uzyskania przez jednostkę szacunkowych przyszłych przepływów pieniężnych z tytułu danego składnika aktywów,
 - (b) oczekiwania dotyczące ewentualnych zmian kwot lub terminów wystąpienia tych przyszłych przepływów pieniężnych,
 - (c) wartość pieniądza w czasie odzwierciedloną przez bieżącą wolną od ryzyka stopę rynkową,
 - (d) koszt niepewności nieodłącznie związanej z danym składnikiem aktywów,
 - (e) inne czynniki, taki jak brak płynności, który uczestnicy rynku mogą odzwierciedlić w oczekiwaniach dotyczących uzyskania przyszłych przepływów pieniężnych z danego składnika aktywów.

MSSF dla MŚP

27.17. Podczas ustalania wartości użytkowej przyszłych przepływów pieniężnych oszacowania powinny obejmować:

- (a) prognozę wpływów środków pieniężnych z dalszego użytkowania danego składnika aktywów,
- (b) prognozę wpływów środków pieniężnych niezbędnych przy wypracowaniu wpływów środków pieniężnych związanych z dalszym użytkowaniem danego składnika aktywów (łącznie z wpływami środków pieniężnych przeznaczonymi na przygotowanie składnika aktywów do użytkowania), które mogą temu składnikowi aktywów być bezpośrednio przyporządkowane lub przypisane w części na rozsądnych i spójnych zasadach,
- (c) przepływy pieniężne netto, jeśli oczekuje się ich uzyskania (lub wypłacenia) związane ze zbyciem składnika aktywów na koniec okresu jego użytkowania w ramach transakcji rynkowej zawartej między zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami.

Przy szacowaniu przepływów pieniężnych jednostka może skorzystać z dostępnych ostatnich przewidywań lub budżetów finansowych. W celu oszacowania prognozy przepływów pieniężnych wykraczających poza okres objęty ostatnim budżetem lub przewidywaniami, jednostka może ekstrapolować prognozy oparte na budżecie lub przewidywaniach stosując stałą lub malejącą stopę wzrostu na kolejne lata, chyba że przyjęcie rosnącej stopy wzrostu jest uzasadnione.

27.18. Szacunki przyszłych przepływów pieniężnych nie obejmują:

- (a) wpływów lub przepływów pieniężnych związanych z działalnością finansową lub
- (b) wpływów lub płatności z tytułu podatku dochodowego.

27.19. Przyszłe przepływy pieniężne dotyczące danego składnika aktywów szacuje się uwzględniając jego obecny stan. Szacunek przyszłych przepływów pieniężnych nie obejmuje oczekiwanych szacunkowych przyszłych wpływów i przepływów związanych z:

- (a) przyszłą restrukturyzacją, do której jednostka jeszcze się nie zobowiązała lub
- (b) poprawą wydajności lub udoskonaleniem wykorzystania składnika aktywów.

27.20. Stopa (stopy) dyskontowa stosowana do obliczenia wartości bieżącej jest stopą przed opodatkowaniem odzwierciedlającą bieżącą rynkową ocenę w zakresie:

- (a) wartości pieniądza w czasie oraz
- (b) ryzyka wiążącego się z danym składnikiem aktywów, o które szacunki przyszłych przepływów pieniężnych nie zostały skorygowane.

Stopa (stopy) dyskontowa zastosowana do wyceny wartości użytkowej danego składnika aktywów nie powinna odzwierciedlać ryzyka już uwzględnionego przy szacowaniu przyszłych przepływów pieniężnych, w celu uniknięcia uwzględnienia go dwukrotnie.

Ujmowanie i wycena straty z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne

- 27.21. Stratę z tytułu utraty wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne ujmuje się tylko wtedy, gdy wartość odzyskiwalna ośrodka jest niższa od jego wartości bilansowej. Wartość bilansową aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne obniża się o stratę z tytułu utraty wartości zachowując następującą kolejność:
- (a) w pierwszej kolejności obniża się wartość bilansową wartości firmy przypisaną do ośrodka wypracowującego środki pieniężne,
 - (b) następnie proporcjonalnie do udziału wartości bilansowej każdego ze składników aktywów w wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne obniża się wartości bilansowe innych aktywów należących do ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
- 27.22. Jednakże, jednostka nie obniża wartości bilansowej jakiegokolwiek składnika aktywów należącego do ośrodka wypracowującego środki pieniężne poniżej najwyższej spośród kwot:
- (a) jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży (jeśli istnieje możliwość jej ustalenia),
 - (b) jego wartości użytkowej (jeśli istnieje możliwość jej ustalenia) oraz
 - (c) wartości zerowej.
- 27.23. Wszelkie nadwyżki kwoty straty z tytułu utraty wartości nie dające się przypisać składnikowi aktywów z powodu ograniczenia zawartego w paragrafie 27.22, należy przypisać proporcjonalnie do wartości bilansowej innych aktywów ośrodka wypracowującego środki pieniężne.

Dodatkowe wymogi dotyczące utraty wartości w odniesieniu do wartości firmy

- 27.24. Wartość firmy sama w sobie nie może być sprzedana. Nie wypracowuje ona także przepływów pieniężnych dla jednostki, które byłyby niezależne od przepływów pieniężnych z innych aktywów. Konsekwencją tego jest brak możliwości bezpośredniego ustalenia wartości godziwej wartości firmy. W związku z tym wartość godziwą wartości firmy ustala się w oparciu o wycenę wartości godziwej ośrodka (ośrodków) wypracowujących środki pieniężne, którego(-ych) częścią jest wartość firmy.
- 27.25. W celu przeprowadzenia testu na utratę wartości w odniesieniu do wartości firmy powstałej w wyniku połączenia przedsięwzięć, począwszy od daty przejęcia wartości firmy należy przyporządkować do każdego z ośrodków wypracowujących środki pieniężne jednostki przejmującej, które zgodnie z oczekiwaniami mają skorzystać z efektu synergii uzyskanej w wyniku takiego połączenia, niezależnie od wcześniej przypisanych do tych ośrodków innych składników aktywów lub zobowiązań jednostki przejętej.

MSSF dla MŚP

- 27.26. Część wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne przypisuje się udziałom niedającym kontroli w wartości firmy. Na potrzeby przeprowadzenia testu na utratę wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne nie stanowiącego w całości własności i z przypisaną wartością firmy, wartość bilansową ośrodka przed jej porównaniem z wartością odzyskiwalną hipotetycznie koryguje się poprzez uwzględnienie wartości firmy możliwej do przypisania udziałom niedającym kontroli, poprzez ubruttowanie bilansowej wartości firmy przypisanej do tego ośrodka. Tę hipotetycznie skorygowaną wartość bilansową porównuje się następnie z wartością odzyskiwalną ośrodka w celu ustalenia, czy nastąpiła utrata wartości ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
- 27.27. Jeśli wartości firmy nie może zostać przyporządkowana do pojedynczego ośrodka wypracowującego środki pieniężne (lub grupom ośrodków wypracowujących środki pieniężne) na zasadach niearbitralnych, to na potrzeby testowania wartości firmy przeprowadza się test na utratę wartości w odniesieniu do wartości firmy poprzez ustalenie wartości odzyskiwalnej w przypadku (a) lub (b):
- (a) jednostki nabytej w całości, gdzie wartość firmy dotyczy niezintegrowanej przejętej jednostki. Integracja oznacza, że przejęty podmiot przeszedł restrukturyzację lub został wchłonięty przez jednostkę sporządzającą sprawozdania finansowe lub inne jednostki zależne,
 - (b) całej grupy jednostek z wyłączeniem niezintegrowanych jednostek, jeżeli wartość firmy dotyczy zintegrowanej jednostki.

Stosując ten paragraf jednostka dokonuje podziału wartości firmy na wartość firmy dotyczącą jednostek zintegrowanych i na wartość firmy odnoszącą się do jednostek niezintegrowanych. Jednostka stosuje także zawarte w niniejszym rozdziale wymogi dotyczące ośrodków wypracowujących środki pieniężne przy obliczaniu wartości odzyskiwalnej, przypisywaniu straty z tytułu utraty wartości oraz jej odwracaniu dla aktywów wchodzących w skład przejętej jednostki lub grupy jednostek.

Odwrócenie straty z tytułu utraty wartości

- 27.28. Raz ujęta strata z tytułu utraty wartości w odniesieniu do wartości firmy nie może zostać odwrócona w kolejnym okresie.
- 27.29. Na każdy dzień sprawozdawczy dla wszystkich składników aktywów z wyjątkiem wartości firmy jednostka ocenia, czy nadal występują przesłanki wskazujące na utratę wartości ujętą we wcześniejszych okresach, czy też przesłanki te przestały istnieć lub uległy zmniejszeniu. Przesłankami wskazującymi na brak lub zmniejszenie straty z tytułu utraty wartości są przesłanki przeciwne do tych wymienionych w paragrafie 27.9. Jeżeli właśnie takie przesłanki istnieją to jednostka ustala, czy całość lub część poprzednio ujętej straty z tytułu utraty wartości powinna zostać odwrócona. Procedura służąca ustaleniu tego zależy od wcześniej zastosowanej metody ustalania straty z tytułu utraty wartości składnika aktywów opierającej się na:
- (a) wartości odzyskiwalnej pojedynczego składnika aktywów (zob. paragraf 27.30) lub
 - (b) wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, w którego skład wchodzi dany składnik aktywów (zob. paragraf 27.31).

Odwrócenie w przypadku ustalania wartości odzyskiwalnej dla pojedynczego składnika aktywów

- 27.30. Jeżeli poprzednia strata z tytułu utraty wartości była ustalona w oparciu o wartość odzyskiwalną pojedynczego składnika aktywów podlegającego utracie wartości, to stosuje się następujące wymogi:
- (a) Na bieżący dzień sprawozdawczy jednostka dokonuje oszacowania wartości odzyskiwalnej danego składnika aktywów.
 - (b) W sytuacji przewyższania oszacowanej wartości odzyskiwalnej składnika aktywów nad jego wartością bilansową jednostka dokonuje zwiększenia wartości bilansowej do kwoty wartości odzyskiwalnej, biorąc pod uwagę ograniczenie zastrzeżone w punkcie (c). Kwota podwyższenia stanowi odwrócenie straty z tytułu utraty wartości. Jednostka niezwłocznie ujmuje odwróconą kwotę w wyniku.
 - (c) Odwrócenie straty z tytułu utraty wartości nie zwiększa wartości bilansowej składnika aktywów ponad jego wartość bilansową, którą miałby (po pomniejszeniu o amortyzację) gdyby strata z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów w poprzednich latach nie została ujęta.
 - (d) Po ujęciu odwrócenia straty z tytułu utraty wartości w oparciu o zweryfikowaną wartość bilansową pomniejszoną o wartość końcową (w przypadku występowania), jednostka koryguje wysokość przyszłych odpisów amortyzacyjnych danego składnika aktywów poprzez systematyczne odpisywanie jego wartości w trakcie pozostałego okresu użytkowania.

Odwrócenie w przypadku ustalania wartości odzyskiwalnej dla ośrodka wypracowującego środki pieniężne

- 27.31. Jeżeli strata z tytułu utraty wartości była pierwotnie ustalona w oparciu o wartość odzyskiwalną ośrodka wypracowującego środki pieniężne, w którego skład wchodzi składnik aktywów, to stosuje się następujące wymogi:
- (a) Na bieżący dzień sprawozdawczy jednostka dokonuje oszacowania wartości odzyskiwalnej danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
 - (b) W sytuacji przewyższania oszacowanej wartości odzyskiwalnej ośrodka wypracowującego środki pieniężne nad jego wartością bilansową jednostka uznaje wartość tego zwiększenia jako odwrócenie straty z tytułu utraty wartości. Kwotę odwrócenia jednostka przypisuje proporcjonalnie do wartości bilansowej aktywów wchodzących w skład ośrodka, z wyjątkiem wartości firmy, oraz biorąc pod uwagę ograniczenie zastrzeżone w punkcie (c). Takie podwyższenie wartości bilansowych traktuje się jako odwrócenie straty z tytułu utraty wartości pojedynczych aktywów i ujmuje się niezwłocznie w wyniku.
 - (c) Odwrócenie straty z tytułu utraty wartości przypisane do ośrodka wypracowującego środki pieniężne nie może zwiększać wartości bilansowej jakiegokolwiek z aktywów powyżej wartości niższej spośród:
 - (i) jego wartości odzyskiwalnej oraz

MSSF dla MŚP

- (ii) wartości bilansowej, którą miałyby (po pomniejszeniu o amortyzację) gdyby strata z tytułu utraty wartości tego składnika aktywów w poprzednich okresach nie została ujęta.
- (d) Z powodu ograniczenia zastrzeżonego w punkcie (c) nie przyporządkowaną do składnika aktywów kwotę nadwyżki z tytułu odwrócenia straty z tytułu utraty wartości przypisuje się proporcjonalnie do innych aktywów wchodzących w skład ośrodka wypracowującego środki pieniężne, z wyjątkiem wartości firmy.
- (e) Po ujęciu odwrócenia straty z tytułu utraty wartości w oparciu o zweryfikowaną wartość bilansową pomniejszoną o wartość końcową (w przypadku występowania), jeśli ma to zastosowanie to jednostka koryguje wysokość przyszłych odpisów amortyzacyjnych każdego składnika aktywów wchodzącego w skład ośrodka wypracowującego środki pieniężne poprzez systematyczne odpisywanie ich wartości w trakcie pozostałego okresu użytkowania.

Ujawnianie informacji

- 27.32. Dla **każdej grupy aktywów** wymienionych w paragrafie 27.33 jednostka ujawnia:
- (a) kwotę straty z tytułu utraty wartości ujętą w wyniku danego okresu oraz wskazanie poszczególnych pozycji, w których straty z tytułu utraty wartości zostały wykazane w sprawozdaniu z całkowitych dochodów (oraz jeżeli jest prezentowane w sprawozdaniu z dochodów),
 - (b) kwotę odwrócenia straty z tytułu utraty wartości ujętą w wyniku danego okresu oraz wskazanie poszczególnych pozycji, w których straty z tytułu utraty wartości zostały odwrócone w sprawozdaniu z całkowitych dochodów (oraz jeżeli jest prezentowane w sprawozdaniu z dochodów).
- 27.33. Informacje wymagane przez paragraf 27.32 jednostka ujawnia dla każdej z poniższych grup aktywów:
- (a) zapasy,
 - (b) rzeczowe aktywa trwałe (w tym nieruchomości inwestycyjne wykazywane po koszcie),
 - (c) wartość firmy,
 - (d) aktywa niematerialne inne niż wartość firmy,
 - (e) inwestycje w jednostki stowarzyszone,
 - (f) inwestycje we wspólne przedsięwzięcia.

Rozdział 28

Świadczenia pracownicze

Zakres rozdziału

- 28.1. **Świadczenia pracownicze** obejmują wszystkie formy świadczeń jednostki w zamian za usługi świadczone przez pracowników, w tym dyrektorów i kierownictwo. Rozdział ten ma zastosowanie do wszystkich świadczeń pracowniczych z wyjątkiem transakcji płatności na bazie akcji, których dotyczy Rozdział 26 *Płatności na bazie akcji*. Świadczenia pracownicze omawiane w niniejszym rozdziale stanowią jeden z następujących czterech rodzajów świadczeń:
- (a) krótkoterminowe świadczenia pracownicze – są to świadczenia pracownicze (inne niż świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy) należne w całości w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy świadczyli odpowiednie usługi,
 - (b) **świadczenia po okresie zatrudnienia** – są to świadczenia pracownicze (inne niż **świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy**) które są płatne po zakończeniu zatrudnienia,
 - (c) inne długoterminowe świadczenia pracownicze – są to świadczenia pracownicze (inne niż świadczenia po okresie zatrudnienia i z tytułu rozwiązania stosunku pracy) które nie są w całości należne w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy świadczyli odpowiednie usługi,
 - (d) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy – są to świadczenia pracownicze płatne w następstwie:
 - (i) decyzji jednostki o rozwiązaniu stosunku pracy z pracownikiem przed osiągnięciem przez niego normalnego wieku emerytalnego lub
 - (ii) decyzji pracownika o przyjęciu propozycji dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy w zamian za te świadczenia.
- 28.2. Świadczenia pracownicze obejmują również transakcje płatności na bazie akcji, na których podstawie pracownicy otrzymują instrumenty kapitałowe (takie jak akcje lub opcje na akcje) albo środki pieniężne lub inne aktywa jednostki w kwocie opartej na cenie udziałów jednostki lub innych jej instrumentów kapitałowych. Jednostka stosuje postanowienia zawarte w rozdziale 26 do ujęcia wszelkich transakcji płatności na bazie akcji.

Ogólna zasada ujmowania wszystkich świadczeń pracowniczych

- 28.3. Jednostka ujmuje koszty wszystkich świadczeń pracowniczych, do których pracownicy nabyli prawo na skutek świadczenia przez nich usług na rzecz jednostki w **okresie sprawozdawczym**:
- (a) jako zobowiązanie, po potrąceniu kwot, które zostały wypłacone bezpośrednio pracownikom lub w formie składek na fundusz świadczeń pracowniczych. W przypadku, gdy wypłacona kwota przekracza zobowiązanie wynikające

ze świadczonej usługi przed **dniem sprawozdawczym**, jednostka ujmuje nadwyżkę jako składnik aktywów w takim zakresie, w jakim przedpłata obniży przyszłe płatności lub zostanie zwrócona w formie pieniężnej,

- (b) jako koszt, chyba że inny rozdział niniejszego standardu wymaga ujęcia kosztu jako części kosztu składnika aktywów, takiego jak zapasy lub środki trwałe.

Krótkoterminowe świadczenia pracownicze

Przykłady

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

Wycena krótkoterminowych świadczeń – ogólnie

- 28.5. Jeżeli pracownik świadczył usługę na rzecz jednostki w **okresie sprawozdawczym**, jednostka wycenia kwoty ujęte zgodnie z paragrafem 28.3 w niezdykontowanej kwocie krótkoterminowych świadczeń pracowniczych, która według oczekiwań zostanie wypłacona w zamian za wykonaną usługę.

Ujmowanie i wycena – krótkoterminowe płatne nieobecności

- 28.6. Jednostka może opłacać nieobecności pracowników spowodowane różnymi przyczynami takimi, jak coroczny urlop wypoczynkowy lub zwolnienie lekarskie. Niektóre krótkoterminowe płatne nieobecności sumują się i mogą zostać przeniesione i wykorzystane w późniejszym okresie, jeżeli pracownik nie wykorzysta w całości swoich uprawnień w bieżącym okresie. Przykładem jest coroczny płatny urlop wypoczynkowy i płatne zwolnienie chorobowe. Jednostka ujmuje przewidywany koszt **łączych płatnych nieobecności** w przypadku, gdy pracownicy świadczyli usługi, które zwiększają ich uprawnienia do przyszłych płatnych nieobecności. Jednostka wycenia całkowity przewidywany koszt płatnych nieobecności jako niezdykontowaną, dodatkową kwotę, którą według przewidywań zapłaci w razie niewykorzystania uprawnienia narosłego do końca okresu sprawozdawczego. Jednostka prezentuje tę kwotę na dzień sprawozdawczy jako **zobowiązanie krótkoterminowe**.

- 28.7. Jednostka ujmuje koszty innych (niezsumowanych) płatnych nieobecności wtedy, gdy wystąpią. Jednostka wycenia koszty niezsumowanych płatnych nieobecności jako niezdyktowaną kwotę wynagrodzeń wypłaconych lub należnych za okres nieobecności.

Ujmowanie - programy wypłat z zysku i systemy premiowe

- 28.8. Jednostka ujmuje przewidywany koszt wypłat w zysku i wypłat premii wówczas, gdy:
- (a) jednostka posiada bieżący **prawny** lub **zwyczajowo oczekiwany obowiązek** dokonania takiej zapłaty na skutek przeszłych zdarzeń (oznacza to, że jednostka nie ma innej realnej możliwości niż dokonanie wypłaty) oraz
 - (b) można wiarygodnie wycenić takie zobowiązanie.

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

- 28.9. Świadczenia pracownicze po okresie zatrudnienia obejmują, na przykład:
- (a) świadczenia związane z wycofaniem się z życia zawodowego, takie jak emerytury oraz
 - (b) inne świadczenia pracownicze po okresie zatrudnienia, takie jak ubezpieczenie na życie i opieka medyczna po okresie zatrudnienia.

Ustalenia, na podstawie których jednostka realizuje świadczenia pracownicze po okresie zatrudnienia to programy świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia. Jednostka stosuje niniejszy rozdział do wszystkich takich ustaleń, niezależnie od tego, czy przewidują one czy nie utworzenie oddzielnej jednostki, do której wpływałyby składki i która wypłacałaby świadczenia. W niektórych przypadkach, ustalenia te wynikają z przepisów prawa, a nie z działań jednostki. Są też takie przypadki, w których ustalenia te wynikają z działań jednostki nawet przy braku formalnego, udokumentowanego planu.

- 28.10. Programy świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia dzielą się na **programy określonych składek** i **programy określonych świadczeń**, w zależności od ich podstawowych zasad i warunków.
- (a) Programy określonych składek to programy świadczeń po okresie zatrudnienia, w przypadku których jednostka płaci składki w ustalonej wysokości do odrębnego podmiotu (funduszu) i nie ciąży na niej prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek zapłaty dodatkowych składek lub bezpośrednich wypłat świadczeń na rzecz pracowników, jeśli fundusz nie posiada aktywów wystarczających do wypłaty wszystkich świadczeń pracowniczych przysługujących za usługi świadczone przez pracownika w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych. W związku z powyższym kwota świadczeń po okresie zatrudnienia uzyskiwana przez pracownika zależy od kwoty składek wpłaconych przez jednostkę (i być może również przez pracownika) na rzecz programu świadczeń po okresie zatrudnienia lub zakładu ubezpieczeń oraz zwrotu uzyskanego z inwestowania składek.

- (b) Programy określonych świadczeń to programy świadczeń po okresie zatrudnienia, inne niż programy określonych składek. W przypadku programu określonych świadczeń obowiązkiem jednostki jest zapewnienie ustalonych świadczeń aktualnym i byłym pracownikom a ryzyko aktuarialne (świadczenia będą kosztowały więcej lub mniej niż pierwotnie zakładano) oraz ryzyko inwestycyjne (zwrot z aktywów przeznaczonych do sfinansowania świadczeń będzie inny od zakładanego) jest ponoszone w rzeczywistości przez jednostkę. Jeśli doświadczenia aktuarialne lub inwestycyjne są gorsze od przewidywanych, zobowiązanie jednostki może wzrosnąć i odwrotnie – jeśli doświadczenia aktuarialne lub inwestycyjne są lepsze od przewidywanych.

Programy wielozakładowe i programy państwowe

- 28.11. Jednostka zalicza program wielozakładowy do programów określonych składek lub do programów określonych świadczeń na podstawie zasad funkcjonowania programu, uwzględniając wszelki zwyczajowo oczekiwany obowiązek wykraczający poza sformalizowane zasady. Jeżeli nie ma wystarczających informacji, aby można było zastosować wobec wielozakładowego programu określonych świadczeń ujęcie stosowane w odniesieniu do programów określonych świadczeń, to jednostka ujmuje program zgodnie z paragrafem 28.13 stosowanym do programu określonych składek oraz dokonuje ujawnień wymaganych przez paragraf 28.40.

Ubezpieczone świadczenia

- 28.12. Jednostka może opłacać składki ubezpieczeniowe w celu finansowania programu świadczeń po okresie zatrudnienia. Jednostka traktuje taki program jako program określonych składek, chyba że jednostka posiada prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek albo:
 - (a) do bezpośredniej wypłaty świadczeń pracowniczych w momencie, gdy stają się one wymagalne lub
 - (b) do zapłaty dodatkowych kwot, jeśli zakład ubezpieczeń nie wypłaci wszystkich przyszłych świadczeń pracowniczych przysługujących za usługi pracownika w bieżącym i w ubiegłych okresach.

Zwyczajowo oczekiwany obowiązek może wynikać pośrednio z programu, ze sposobu ustalania przyszłych składek lub bycia **podmiotem powiązaniem** z zakładem ubezpieczeń. Jeśli jednostka podlega takiemu prawnemu lub zwyczajowo oczekiwanemu obowiązkowi, traktuje taki program jako program określonych świadczeń.

Świadczenia po okresie zatrudnienia: program określonych składek

Ujmowanie i wycena

- 28.13. Jednostka ujmuje świadczenie płatne za okres:
- (a) jako zobowiązanie po potrąceniu wszelkich kwot już zapłaconych. Jeśli opłacone składki przekraczają kwoty składek płatnych za usługi świadczone do dnia sprawozdawczego, jednostka ujmuje tę nadwyżkę jako składnik aktywów,
 - (b) jako koszty, chyba że inny rozdział niniejszego standardu wymaga uwzględnienia tych składek w koszcie wytworzenia składnika aktywów takich, jak zapasy lub rzeczowe aktywa trwałe.

Świadczenia po okresie zatrudnienia: programy określonych świadczeń

Ujmowanie

- 28.14. Stosując do programów określonych świadczeń ogólną zasadę ujmowania zawartą w paragrafie 28.3, jednostka ujmuje:
- (a) zobowiązanie z tytułu obowiązków wynikających z programu określonych świadczeń pomniejszone o aktywa programu – stanowi ono **zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń** (zob. paragrafy 28.15–28.23),
 - (b) zmianę netto tego zobowiązania przypadającą na dany okres – jako koszt jej programów określonych świadczeń w trakcie okresu (zob. paragrafy 28.24–28.27).

Wycena zobowiązań z tytułu programu określonych świadczeń

- 28.15. **Zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń** związane z obowiązkami wynikającymi z programu określonych świadczeń jednostka wycenia jako sumę netto następujących kwot:
- (a) **wartości bieżącej** zobowiązania wynikającego z programów określonych świadczeń (jest to **zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń**) na dzień sprawozdawczy (paragrafy 28.16–28.22 zawierają wytyczne dotyczące wyceny tego zobowiązania) pomniejszonej o
 - (b) wartość godziwą na dzień sprawozdawczy **aktywów programu** (jeśli takie istnieją), z których mają być pokryte bezpośrednio zobowiązania. Paragrafy 11.27–11.32 zawierają wymogi dotyczące określania wartości godziwych tych aktywów programu, które są **aktywami finansowymi**.

Uwzględnienie świadczeń, do których nabyto uprawnienia oraz nie nabyto uprawnień

- 28.16. Bieżąca wartość zobowiązań jednostki z tytułu programów określonych świadczeń na dzień sprawozdawczy powinna odzwierciedlać szacunkową kwotę świadczeń, która przysługuje pracownikom w zamian za ich usługi świadczone w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych, w tym świadczenia, do których uprawnienia jeszcze nie zostały **nabyte** (zob. paragraf 28.26), włączając w to skutki zasad przyznawania świadczeń, które zapewniają pracownikom wyższe świadczenia za późniejsze lata świadczenia usług. Wymaga to od jednostki ustalenia, jaką część świadczeń można przyporządkować bieżącemu okresowi i ubiegłym okresom stosownie do zasad programu świadczeń i ich oszacowania (przyjęcia założeń aktuarialnych) z uwzględnieniem zmiennych – które wpłyną na koszty świadczeń – zmiennych demograficznych (takich jak rotacja pracowników i umieralność) oraz finansowych (takich jak przyszły wzrost wynagrodzeń i kosztów leczenia). Założenia aktuarialne powinny być bezstronne (ani nieostrożne, ani nadmiernie ostrożne (zachowawcze)), wzajemnie dopasowane lub dobrane tak, aby prowadziły do jak najlepszego oszacowania przyszłych przepływów pieniężnych wynikających z programu.

Dyskontowanie

- 28.17. Jednostka wycenia zobowiązania z tytułu określonych świadczeń w zdyskontowanej **wartości bieżącej**. Jednostka określa na dzień sprawozdawczy stopę przyjętą do zdyskontowania przyszłych płatności poprzez odniesienie do rynkowych stóp zwrotu z wysoko ocenianych obligacji przedsiębiorstw. W krajach, w których nie istnieje rozbudowany rynek takich obligacji, jednostka stosuje rynkowe stopy zwrotu obligacji skarbowych na dzień sprawozdawczy. Waluta i termin wykupu obligacji przedsiębiorstw i obligacji skarbowych powinny być zgodne z walutą i szacunkowym terminem przyszłych płatności.

Metoda wyceny aktuarialnej

- 28.18. Jeżeli jednostka jest w stanie, bez ponoszenia nadmiernych kosztów lub wysiłków, zastosować **metodę prognozowanych uprawnień jednostkowych** do ustalenia swoich zobowiązań z tytułu określonych świadczeń oraz związanych z nimi kosztów, to powinna to uczynić. Jeżeli określone świadczenia są oparte na przyszłych wynagrodzeniach, metoda prognozowanych uprawnień jednostkowych wymaga od jednostki, aby do wyceny swoich zobowiązań z tytułu określonych świadczeń przyjęła szacowany wzrost przyszłych wynagrodzeń. Ponadto metoda prognozowanych uprawnień jednostkowych wymaga, aby jednostka przyjęła różne aktuarialne założenia wyceniając swoje zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, w tym stopy dyskontowe, oczekiwane stopy zwrotu z aktywów programu, szacowane stopy wzrostu wynagrodzeń, współczynnik rotacji, współczynnik śmiertelności oraz (w przypadku programu określonych świadczeń medycznych) stopę zmiany trendów leczenia.
- 28.19. Jeżeli jednostka nie jest w stanie, bez ponoszenia nadmiernych kosztów lub wysiłków, zastosować metody prognozowanych uprawnień jednostkowych, aby ustalić swoje zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, ma prawo do doko-

nania następujących uproszczeń przy wycenie zobowiązań z tytułu określonych świadczeń na rzecz obecnych pracowników:

- (a) pominąć szacowany wzrost przyszłych wynagrodzeń (tj. założyć, że poziom obecnych wynagrodzeń utrzyma się do czasu, kiedy obecni pracownicy zgodnie z oczekiwaniami zaczną otrzymywać świadczenia po okresie zatrudnienia),
- (b) pominąć przyszłe świadczenia obecnych pracowników (tj. założyć zamknięcie programu dla obecnych jak i wszystkich nowych pracowników) oraz
- (c) zignorować potencjalną śmiertelność obecnych wykonujących świadczenie pracy pracowników pomiędzy dniem sprawozdawczym a datą, od której obecni pracownicy zgodnie z oczekiwaniami zaczną otrzymywać świadczenia po okresie zatrudnienia (tj. założyć, że wszyscy obecni pracownicy otrzymają świadczenia po okresie zatrudnienia). Niemniej należy wziąć pod uwagę śmiertelność (tj. oczekiwanie co do długości życia) po okresie świadczenia usług.

Niemniej jednostka korzystająca z powyższych uproszczeń wyceny musi wyceńając swoje zobowiązania z tytułu określonych świadczeń wziąć pod uwagę zarówno świadczenia, do których uprawnienia zostały nabyte jak i te, do których uprawnienia nie zostały nabyte.

- 28.20. Niniejszy standard nie wymaga od jednostki, aby zatrudniła niezależnego aktuarusza do przeprowadzenia kompleksowej wyceny aktuarialnej w celu obliczenia jej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń. Nie wymaga także przeprowadzania corocznej kompleksowej wyceny aktuarialnej. W okresach pomiędzy kompleksowymi wycenami aktuarialnymi, jeżeli główne założenia aktuarialne nie zmieniły się znacząco, zobowiązania z tytułu określonych świadczeń mogą być wyceniane poprzez skorygowanie wyceny z poprzedniego okresu o zmiany danych demograficznych takich, jak liczba pracowników lub poziomy wynagrodzeń.

Wprowadzanie programu, zmiany, ograniczenia i rozliczenia

- 28.21. W przypadku, gdy program określonych świadczeń został w bieżącym okresie wprowadzony lub zmieniony, jednostka zwiększa lub zmniejsza swoje zobowiązania z tytułu określonych świadczeń w celu odzwierciedlenia zmiany oraz ustalając zysk lub stratę bieżącego okresu, ujmuje zwiększenie (zmniejszenie) jako koszty (przychody). Natomiast – jeśli w bieżącym okresie program został ograniczony (tzn. świadczenia lub liczba objętych nim pracowników zostały zmniejszone) lub rozliczony (zobowiązanie pracodawcy jest całkowicie wypełnione) zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń zmniejsza się lub wygasa, a powstały zysk lub stratę jednostka ujmuje w wyniku bieżącego okresu.

Aktywa programu określonych świadczeń

- 28.22. Jeżeli na dzień sprawozdawczy wartość bieżąca obowiązku wynikającego z programu określonych świadczeń jest mniejsza niż wartość godziwa aktywów programu na ten dzień, program wykazuje nadwyżkę. Jednostka ujmuje nadwyżkę programu jako składnik aktywów programów określonych świadczeń jedynie do wysokości, w jakiej jest w stanie odzyskać nadwyżkę poprzez zmniejszenie w przyszłości wysokości wkładu lub poprzez refundację z programu świadczeń.

Koszty programu określonych świadczeń

- 28.23. Jednostka ujmuje zmianę netto swoich zobowiązań z tytułu określonych świadczeń w ciągu danego okresu, inną niż zmianę wynikającą ze świadczeń wypłacanych pracownikom w ciągu danego okresu lub z wkładu pracodawcy, jako koszt jej programów określonych świadczeń w tym okresie. Koszt ten jest bądź ujmowany w całości w wyniku bądź ujmowany częściowo w wyniku oraz częściowo jako pozycja pozostałych całkowitych dochodów (zob. paragraf 28.24), chyba że inny rozdział niniejszego standardu wymaga, aby ujmować go jako część kosztu składnika aktywów takich, jako zapasy lub rzeczowe aktywa trwałe.

Ujmowanie – wybór zasad (polityki) rachunkowości

- 28.24. Wymaga się, aby jednostka ujmowała wszystkie zyski i straty aktuarialne w okresie ich powstania. Jednostka:
- (a) ujmuje wszystkie zyski i straty aktuarialne w wyniku lub
 - (b) ujmuje wszystkie zyski i straty aktuarialne w pozostałych całkowitych dochodach jako wybór zasad (polityki) rachunkowości. Jednostka stosuje wybrane zasady (politykę) rachunkowości w sposób spójny w odniesieniu do wszystkich swoich programów określonych świadczeń i wszystkich zysków i strat aktuarialnych. Zyski i straty aktuarialne ujęte w pozostałych całkowitych dochodach prezentuje się w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.
- 28.25. Zmiana netto zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, ujęta jako koszt programu określonych świadczeń obejmuje:
- (a) zmianę w zobowiązaniu z tytułu określonych świadczeń spowodowaną świadczeniem usługi przez pracownika w danym okresie sprawozdawczym,
 - (b) odsetki od zobowiązania z tytułu określonych świadczeń za okres sprawozdawczy,
 - (c) zwroty z aktywów programu oraz zmiany netto wartości godziwej ewentualnego prawa do zwrotu (zob. paragraf 28.28) w ciągu okresu sprawozdawczego,
 - (d) aktuarialne zyski i straty powstałe w okresie sprawozdawczym,
 - (e) zwiększenia lub zmniejszenia zobowiązań z tytułu określonych świadczeń spowodowane wprowadzeniem nowego programu lub zmianą istniejącego programu w ciągu okresu sprawozdawczego (zob. paragraf 28.21),
 - (f) zmniejszenie zobowiązań z tytułu określonych świadczeń wynikające z ograniczenia lub rozliczenia istniejącego programu w okresie sprawozdawczym (zob. paragraf 28.21).
- 28.26. Usługi świadczone przez pracownika powodują powstanie zobowiązania z tytułu programu określonych świadczeń nawet wówczas, gdy uzyskanie świadczeń jest zależne od przyszłego zatrudnienia (innymi słowy uprawnienia do nich nie zostały jeszcze nabyte). Usługi pracowników przed dniem nabycia uprawnienia do świadczeń pracowniczych powodują powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, ponieważ z każdym kolejnym dniem sprawozdawczym rozmiar przyszłych usług wymagających wykonania przez pracownika potrzebnych do uzyskania uprawnień, maleje. Wyceniając zobowiązanie z tytułu określonego świadczenia, jednostka

uwzględnia prawdopodobieństwo tego, że niektórzy pracownicy mogą nie spełnić warunków nabycia uprawnień. Podobnie, mimo że niektóre świadczenia po okresie zatrudnienia (takie jak świadczenia opieki medycznej po okresie zatrudnienia) stają się należne dopiero wtedy, gdy określone zdarzenie (takie jak choroba) nastąpi, gdy pracownik nie jest już zatrudniony, zobowiązanie powstaje, gdy pracownik świadczy usługę powodującą uzyskanie przez niego uprawnień do świadczenia, jeśli określone zdarzenie nastąpi. Prawdopodobieństwo wystąpienia określonego zdarzenia wpływa na wycenę wysokości zobowiązania, ale nie przesądza o istnieniu zobowiązania.

- 28.27. W przypadku, gdy określone świadczenia są ograniczone do kwot, które zostaną wypłacone pracownikom z tytułu programów finansowanych przez państwo, jednostka wycenia swoje zobowiązania z tytułu określonych świadczeń w wysokości odzwierciedlającej świadczenia należne z programów państwowych, ale jedynie w przypadku, gdy:
- (a) programy te obowiązywały przed dniem sprawozdawczym lub
 - (b) dotychczasowe doświadczenia lub inne wiarygodne dowody wskazują na to, że te świadczenia państwowe zmieniają się w sposób dający się przewidzieć, na przykład w zależności od przyszłych zmian ogólnego poziomu cen lub ogólnego poziomu wynagrodzeń.

Zwrot wydatków

- 28.28. Gdy jednostka jest rzeczywiście pewna, że inna strona zwróci jej część lub całość nakładów wymaganych do wywiązania się ze zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, jednostka ujmuje swoje prawo do zwrotu jako odrębny składnik aktywów. Jednostka wycenia ten składnik aktywów w wartości godziwej. W sprawozdaniu z całkowitych dochodów (lub w sprawozdaniu z dochodów, jeżeli jest prezentowane), koszty z tytułu programu określonych świadczeń można przedstawiać w kwocie pomniejszonej o ujętą kwotę zwrotu.

Inne długoterminowe świadczenia pracownicze

- 28.29. Inne długoterminowe świadczenia pracownicze obejmują na przykład:
- (a) długoterminowe płatne nieobecności, takie jak urlop udzielany z tytułu długiego stażu pracy lub urlop naukowy,
 - (b) świadczenia z tytułu długiego stażu pracy,
 - (c) długoterminowe renty inwalidzkie,
 - (d) wypłaty z zysku i premie płatne później niż dwanaście miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy świadczyli związane z nimi usługi,
 - (e) odroczone wynagrodzenia płatne później niż dwanaście miesięcy od zakończenia okresu, w którym pracownicy nabyli do nich uprawnienia.

MSSF dla MŚP

- 28.30. Jednostka ujmuje jako zobowiązanie z tytułu innych długoterminowych świadczeń wyceniane w łącznej kwocie netto:
- (a) bieżącą wartość zobowiązania z tytułu świadczeń na dany dzień sprawozdawczy pomniejszoną o
 - (b) wartość godziwą na dzień sprawozdawczy aktywów programu (jeśli takie istnieją), z których zobowiązania mają być bezpośrednio pokryte.
- Jednostka ujmuje zmianę wysokości zobowiązania zgodnie z paragrafem 28.23.

Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy

- 28.31. Jednostka może być zobowiązana na podstawie przepisów prawa, umów lub innych porozumień zawartych z pracownikami lub ich przedstawicielami lub na podstawie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku wynikającego z praktyki gospodarczej, zwyczajów lub pragnienia sprawiedliwego traktowania do dokonania płatności (lub realizacji innych świadczeń) na rzecz pracowników, z chwilą zakończenia zatrudnienia. Takie płatności są świadczeniami z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

Ujmowanie

- 28.32. Z uwagi na to, że świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy nie przyniosą jednostce w przyszłości korzyści ekonomicznych, jednostka ujmuje je niezwłocznie jako koszty w wyniku.
- 28.33. Jeśli jednostka ujmuje świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy, możliwe jest również, że będzie musiała ująć ograniczenie świadczeń emerytalnych lub innych świadczeń pracowniczych.
- 28.34. Jednostka ujmuje świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy jako zobowiązanie oraz jako koszt tylko wówczas, gdy jednostka jest zdecydowana w możliwy do udowodnienia sposób, albo:
- (a) rozwiązać stosunek pracy z pracownikiem lub grupą pracowników przed osiągnięciem przez nich wieku emerytalnego lub
 - (b) zapewnić świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy w następstwie złożonej przez siebie propozycji zachęcającej do ich dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy.
- 28.35. Jednostka jest zdecydowana w możliwy do udowodnienia sposób rozwiązać stosunek pracy tylko wtedy, gdy posiada szczegółowy, sformalizowany plan zwolnień i nie ma żadnej realnej możliwości wycofania się z tego planu.

Wycena

- 28.36. Jednostka wycenia świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy dokonując najbardziej poprawnego oszacowania nakładów potrzebnych do wywiązania się ze zobowiązań na dzień sprawozdawczy. W razie złożenia propozycji zachęcającej do dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy, świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy wycenia się w oparciu o liczbę pracowników, którzy według przewidywań przyjmą tę propozycję.

- 28.37. Jeśli świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy są należne później aniżeli w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego, wycenia się je w zdyskontowanej wartości bieżącej.

Ujawnianie informacji

- 28.38. Jeżeli jednostka dominująca realizuje świadczenia na rzecz pracowników jednej lub więcej jednostek zależnych oraz jednostka dominująca prezentuje skonsolidowane sprawozdania finansowe według *MSSF dla MŚP* lub pełnych MSSF, to takie jednostki zależne mogą ujmować i wyceniać koszty świadczeń pracowniczych na podstawie racjonalnego przyporządkowania kosztów ujętych dla grupy.

Ujawnienia informacji o krótkoterminowych świadczeniach pracowniczych

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

Ujawnienia informacji o programach określonych składek

- 28.40. Jednostka ujawnia kwotę ujętą w wyniku jako koszt z tytułu programów określonych składek. Jeżeli jednostka traktuje wielozakładowy program jako program określonych składek ze względu na to, iż do zastosowania określonych świadczeń brak jest wystarczających informacji (zob. paragraf 28.11) ujawnia wówczas, że jest to program określonych świadczeń oraz powód, dla którego jest on ujmowany jako program określonych składek a także wszelkie dostępne informacje na temat nadwyżki lub niedoboru programu oraz ich wpływu na jednostkę, o ile ma to miejsce.

Ujawnianie informacji o programie określonych świadczeń

- 28.41. Jednostka ujawnia następujące informacje o programach określonych świadczeń (z wyjątkiem wszelkich wielozakładowych programów określonych świadczeń, ujmowanych jak programy określonych składek zgodnie z paragrafem 28.11, do których stosują się wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w paragrafie 28.40). Jeśli jednostka prowadzi więcej niż jeden program określonych świadczeń, następujące informacje mogą być ujawniane łącznie, oddzielnie dla każdego programu lub zgrupowane w inny sposób uznany za najbardziej użyteczny:
- (a) ogólny opis rodzaju programu, w tym zasady jego finansowania,
 - (b) zasady (politykę) rachunkowości dotyczące ujmowania zysków i strat aktuarialnych (w wyniku lub jako pozycja pozostałych całkowitych dochodów) oraz kwotę zysków i strat aktuarialnych ujętą w ciągu okresu,
 - (c) opisowe wyjaśnienie, czy jednostka korzysta z któregoś z uproszczeń z paragrafu 28.19 przy wycenie zobowiązania z tytułu określonych świadczeń,
 - (d) data ostatniej kompleksowej wyceny aktuarialnej oraz, jeżeli nie przeprowadzono jej na dzień sprawozdawczy, opis korekt przeprowadzonych celem wyceny zobowiązania z tytułu określonych świadczeń na dzień sprawozdawczy,

MSSF dla MŚP

- (e) uzgodnienie sald początkowych i końcowych zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, przedstawiające odrębnie wypłacone świadczenia i wszystkie inne zmiany,
- (f) uzgodnienie sald początkowych i końcowych wartości godziwej aktywów programu oraz sald początkowych i końcowych prawa do zwrotu ujętego jako składnik aktywów prezentując odrębnie, tam gdzie ma to zastosowanie:
 - (i) wkład,
 - (ii) wypłacone świadczenia oraz
 - (iii) inne zmiany aktywów programu.
- (g) całkowity koszt programów określonych świadczeń za okres ujawniając odrębnie kwoty:
 - (i) ujęte w wyniku jako koszt oraz
 - (ii) ujęte w koszcie wytworzenia składnika aktywów.
- (h) w przypadku każdej głównej grupy aktywów programu, które obejmują, lecz nie muszą się do nich ograniczać, instrumenty kapitałowe, instrumenty dłużne, nieruchomości oraz wszystkie inne aktywa, procent lub kwotę, jaką każda z głównych grup aktywów stanowi w wartości godziwej ogółu aktywów programu na dzień sprawozdawczy,
- (i) kwoty wchodzące w skład wartości godziwej aktywów programu z tytułu:
 - (i) każdej grupy własnych instrumentów finansowych jednostki oraz
 - (ii) wszelkich nieruchomości zajętych przez jednostkę lub innych aktywów przez nią używanych,
- (j) rzeczywisty zwrot z aktywów programu,
- (k) główne założenia aktuarialne, w tym tam gdzie ma to zastosowanie:
 - (i) stopy dyskontowe,
 - (ii) przewidywane stopy zwrotu z aktywów programu za okresy prezentowane w sprawozdaniach finansowych,
 - (iii) szacunkowe stopy wzrostu wynagrodzeń,
 - (iv) tendencje dotyczące kosztów leczenia oraz
 - (v) wszelkie inne istotne założenia aktuarialne.

Uzgodnienia ujęte w punktach (e) i (f) powyżej nie wymagają prezentacji za poprzednie okresy. Jednostka zależna, która ujmuje i wycenia koszty świadczeń pracowniczych na podstawie racjonalnego rozłożenia kosztów ujętych dla grupy (zob. paragraf 28.38) opisuje w swoich jednostkowych sprawozdaniach finansowych zasady rozłożenia tych kosztów oraz dokonuje ujawnień, o których mowa w punktach (a)–(k) powyżej dla programu jako całości.

Ujawnienia informacji o długoterminowych świadczeniach

- 28.42. Jednostka ujawnia dla każdej kategorii innych długoterminowych świadczeń, które świadczy swoim pracownikom, rodzaj świadczenia, kwotę zobowiązania oraz zakres **finansowania** na dzień sprawozdawczy.

Ujawnianie informacji o świadczeniach z tytułu rozwiązania stosunku pracy

- 28.43. Jednostka ujawnia dla każdej kategorii świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy, które świadczy swoim pracownikom, rodzaj świadczenia, zasady (politykę) rachunkowości oraz kwotę zobowiązania i zakres finansowania na dzień sprawozdawczy.
- 28.44. Jeśli istnieje niepewność co do liczby pracowników, którzy przyjmą propozycję świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy, to występuje zobowiązanie warunkowe. Zgodnie z wymogami Rozdziału 21 *Rezerwy, aktywa warunkowe i zobowiązania warunkowe*, jednostka ujawnia informacje o jej zobowiązaniach warunkowych, chyba że możliwość wypływu środków z tytułu wywiązania się z nich jest znikoma.

Rozdział 29

Podatek dochodowy

Zakres rozdziału

- 29.1. Dla potrzeb niniejszego standardu termin **podatek dochodowy** obejmuje wszystkie krajowe i zagraniczne podatki, których podstawą jest **zysk do opodatkowania**. Podatek dochodowy obejmuje także podatki takie jak, podatek u źródła dotyczący wypłat na rzecz jednostki sporządzającej sprawozdania płacony przez jednostki zależne, stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia.
- 29.2. Niniejszy rozdział określa zasady ujmowania podatku dochodowego. Wymaga on od jednostki ujęcia bieżących i przyszłych skutków podatkowych dotyczących transakcji i innych zdarzeń ujętych uprzednio w sprawozdaniach finansowych. Ujęte kwoty z tytułu podatku zawierają **podatek bieżący** i **podatek odroczony**. Podatek bieżący jest to kwota podatku podlegająca zapłacie (zwrotowi) od zysku do opodatkowania (straty podatkowej) za bieżący okres lub za wcześniejsze okresy. Podatek odroczony jest to kwota podatku należnego lub podlegającego zwrotowi w przyszłych okresach, na ogół wynikająca z realizacji lub rozliczenia **aktywów** lub **zobowiązań** w ich obecnej wartości bilansowej, oraz uwzględnienia skutków podatkowych przeniesionych na kolejny okres obecnie nierozliczonych strat i niewykorzystanych ulg podatkowych.

Czynności wykonywane przy ujmowaniu podatku dochodowego

- 29.3. Jednostka ujmuje podatek dochodowy wykonując czynności wymienione w poniższych punktach od (a) do (i):
- (a) ujmuje podatek bieżący w kwocie uwzględniającej efekty ewentualnych kontroli przeprowadzonych przez organy podatkowe (paragrafy 29.4–29.8),
 - (b) określa aktywa i zobowiązania mogące wpłynąć na zysk do opodatkowania, w przypadku realizacji lub rozliczenia ich w bieżącej wartości bilansowej (paragrafy 29.9 i 29.10),
 - (c) na koniec **okresu sprawozdawczego** ustala się **wartość podatkową**:
 - (i) aktywów i zobowiązań wymienionych w punkcie (b). Wartość podatkową aktywów i zobowiązań jest uzależniona od wyników sprzedaży aktywów lub rozliczenia zobowiązań do ich bieżących wartości bilansowych (paragrafy 29.11 i 29.12),
 - (ii) innych pozycji nie ujmowanych jako aktywa lub zobowiązania posiadających wartość podatkową np. pozycje ujęte jako dochód lub koszt, które w przyszłych okresach zwiększą lub zmniejszą podstawę opodatkowania (paragraf 29.13),
 - (d) oblicza wszystkie **różnice przejściowe**, nierozliczone straty podatkowe i niewykorzystane ulgi podatkowe (paragraf 29.14),
 - (e) ustala aktywa i zobowiązanie z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikające z **różnic przejściowych**, nierozliczonych strat podatkowych i niewykorzystanych ulg podatkowych (paragrafy 29.15–29.17),

- (f) wycenia aktywa i zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie uwzględniającej możliwe efekty ewentualnych kontroli przeprowadzonych przez organy podatkowe przy zastosowaniu stawki podatkowej zgodnej z obowiązującymi przepisami prawa lub stawki będącej w trakcie wprowadzania w życie na koniec okresu sprawozdawczego, która według przewidywań będzie zastosowana w momencie realizacji aktywa z tytułu podatku odroczonego lub rozliczenia zobowiązania z tytułu odroczonego podatku (paragrafy 29.18–29.25).
- (g) tworzy odpisy aktualizujące dotyczące aktywów z tytułu dochodowego podatku odroczonego, tak by kwota netto wynosiła najwyższą z kwot, bardziej niż mniej prawdopodobną do zrealizowania w oparciu o bieżące lub przyszłe zyski do opodatkowania (paragrafy 29.21 i 29.22),
- (h) ujmuje podatek bieżący i odroczony do odpowiednich pozycji wyniku, pozostałych całkowitych dochodów i kapitału własnego (paragraf 29.27),
- (i) prezentuje i ujawnia wymagane informacje (paragrafy 29.28–29.32).

Ujęcie i wycena podatku bieżącego

- 29.4. Jednostka ujmuje zobowiązanie z tytułu bieżącego podatku przypadającego do zapłaty od zysku do opodatkowania za bieżący okres i wcześniejsze okresy. Jeśli kwota zapłacona za bieżący okres i za wcześniejsze okresy przekracza kwotę przypadającą do zapłaty za te okresy, to jednostka ujmuje nadwyżkę jako aktywa z tytułu bieżącego podatku.
- 29.5. Jednostka ujmuje aktywa z tytułu bieżącego podatku w związku ze stratą podatkową, która może być potrącona z podatku zapłaconego w poprzednim okresie.
- 29.6. Jednostka wycenia zobowiązanie (należność) z tytułu bieżącego podatku w wysokości kwoty oczekiwanej do zapłaty (zwrotu) przy zastosowaniu stawki podatkowej zgodnej z obowiązującymi przepisami prawnymi lub stawki będącej w trakcie wprowadzania w życie na **dzień sprawozdawczy**. Stawki podatkowe będące w trakcie wprowadzania w życie są uznawane przez jednostkę w sytuacji, gdy w trakcie dotychczasowego procesu uchwalania tych stawek nie wystąpiły zdarzenia wstrzymujące ten proces i jest mało prawdopodobne, by takie zdarzenie wystąpiło w przyszłości. Dodatkowe wytyczne dotyczące wyceny zawierają paragrafy 29.23–29.25.
- 29.7. Jednostka ujmuje zmiany zobowiązań i należności z tytułu bieżącego podatku jako **obciążenie podatkowe** ujmowany w wyniku, chyba że zmiany te dotyczą pozycji **dochodów** lub **kosztów** ujmowanych zgodnie z niniejszym standardem jako pozostałe całkowite dochody, które ujmuje się również w pozostałych całkowitych dochodach.
- 29.8. Do kwot ujętych zgodnie z paragrafami 29.4 i 29.5 jednostka wlicza efekty ewentualnych kontroli przeprowadzonych przez organy podatkowe wycenione zgodnie z paragrafem 29.24.

Ujmowanie podatku odroczonego

Ogólna zasada ujmowania

- 29.9. Jednostka ujmuje aktywa lub zobowiązania z tytułu podatku odroczonego podlegające zwrotowi lub zapłacie w przyszłych okresach w związku z przeszłymi transakcjami lub zdarzeniami. Podatek odroczonego powstaje na skutek różnicy między wartością aktywów i zobowiązań ujętą w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostki a wartością podatkową tych aktywów i zobowiązań, oraz przeniesionych na kolejny okres nierozliczonych strat podatkowych i niewykorzystanych ulg podatkowych.

Aktywa i zobowiązania, których realizacja lub rozliczenie nie wpływa na zysk do opodatkowania

- 29.10. Podatek odroczonego nie powstaje, jeżeli jednostka oczekuje, że zrealizowanie wartości bilansowej składnika aktywów lub rozliczenie wartości bilansowej zobowiązania nie wpłynie na wysokość zysku do opodatkowania. Dlatego paragrafy 29.11–29.17 mają zastosowanie tylko do aktywów lub zobowiązań w stosunku do których jednostka oczekuje **realizacji lub rozliczenia** ich wartości bilansowej wpływających na zysk do opodatkowania i inne pozycje posiadające wartość podatkową.

Wartość podatkowa

- 29.11. Jednostka ustala wartość podatkową składnika aktywów, zobowiązania lub innej pozycji zgodnie z prawem obowiązującym lub będącym w trakcie wprowadzania w życie. Jeżeli jednostka składa skonsolidowane zeznanie podatkowe to wartość podatkową ustala się zgodnie z prawem podatkowym obowiązującym dla skonsolidowanych zeznań podatkowych. Jeżeli jednostka składa odrębne zeznanie podatkowe dla różnych operacji, to wartość podatkową ustala się zgodnie z prawem podatkowym właściwym dla każdego zaznania podatkowego.
- 29.12. Wartość podatkowa określa wartości uwzględniane w zysku do opodatkowania z tytułu realizacji lub rozliczenia wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązania. W szczególności:
- (a) wartość podatkowa składnika aktywów równa się kwocie, która została odliczona przy ustalaniu zysku do opodatkowania, gdyby wartość bilansowa składnika aktywów została zrealizowana w drodze sprzedaży do końca okresu sprawozdawczego. Jeżeli realizacja składnika aktywów w drodze sprzedaży nie zwiększa zysku do opodatkowania, to wartość podatkową uznaje się za równą wartości bilansowej.
 - (b) wartość podatkowa zobowiązania równa się jego wartości bilansowej pomniejszonej o kwoty podlegające odliczeniu w celu ustalenia zysku do opodatkowania (lub powiększonej o wszelkie kwoty doliczane do zysku do opodatkowania), który powstałby w sytuacji rozliczenia wartości bilansowej zobowiązania do końca okresu sprawozdawczego. W przypadku przychodów przyszłych okresów wartością podatkową takiego rodzaju zobowiązania jest jego wartość bilansowa pomniejszona o kwotę przychodów niepodlegających w przyszłości opodatkowaniu.

- 29.13. Niektóre pozycje posiadające wartość podatkową nie są ujmowane ani jako aktywa, ani jako zobowiązania. Na przykład koszty prac badawczych są ujmowane jako koszt w okresie ich poniesienia, ale ich odliczenie przy ustalaniu zysku do opodatkowania może być dopuszczone dopiero w przyszłych okresach. Wówczas wartość bilansowa kosztów prac badawczych wynosi zero a wartością podatkową jest kwota podlegająca odliczeniu w przyszłych okresach. Instrument kapitałowy wyemitowany przez jednostkę może również stanowić podstawę do odliczenia go w przyszłym okresie. W sprawozdaniu z sytuacji finansowej nie prezentuje się wówczas składników aktywów ani zobowiązań, a ich wartością podatkową jest kwota przyszłych odliczeń.

Różnice przejściowe

- 29.14. Różnice przejściowe powstają:
- (a) w momencie początkowego ich ujęcia pomiędzy wartością bilansową i wartością podatkową aktywów i zobowiązań lub w momencie ustalania wartości podatkowej pozycji posiadających wartość podatkową i nie ujmowanych jako aktywa lub zobowiązania,
 - (b) po ujęciu początkowym w momencie powstania różnicy pomiędzy wartością bilansową a wartością podatkową, w sytuacji, gdy przychód lub koszt jest ujmowany w całkowitych dochodach lub w kapitale własnym jednego okresu a w innym okresie jest ujmowany w zysku do opodatkowania,
 - (c) w razie zmiany wartości podatkowej składnika aktywów lub zobowiązań, przy czym zmiana ta nie będzie ujęta w wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązań w żadnym okresie.

Aktywa i zobowiązania z tytułu podatku odroczonego

- 29.15. Z wyjątkiem przypadków ujętych w paragrafie 29.16 jednostka ujmuje:
- (a) zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego od wszystkich różnic przejściowych, które według oczekiwań zwiększą w przyszłości zysk do opodatkowania,
 - (b) aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego od wszystkich różnic przejściowych, które według oczekiwań zmniejszą w przyszłości zysk do opodatkowania,
 - (c) aktywa z tytułu odroczonego podatku z tytułu przeniesienia na kolejny okres nierozliczonych strat podatkowych i niewykorzystanych ulg podatkowych.
- 29.16. Wyjątki od wymogów zawartych w paragrafie 29.15 są następujące:
- (a) Jednostka nie ujmuje aktywów lub zobowiązań z tytułu podatku odroczonego od przejściowych różnic wynikających z nierozdzielnych dochodów z zagranicznych jednostek zależnych, oddziałów, jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć w zakresie, w jakim inwestycja ma charakter trwały, chyba że odwrócenie różnic przejściowych jest oczywiste w dającej się przewidzieć przyszłości.
 - (b) Jednostka nie ujmuje zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego od różnic przejściowych związanych z początkowym ujęciem wartości firmy.

- 29.17. Jednostka ujmuje zmiany aktywów i zobowiązań z tytułu odroczonego podatku w wyniku jako obciążenie podatkowe z wyjątkiem zmiany, którą można przypisać do pozycji dochodów lub kosztów ujmowanych zgodnie z niniejszym standardem jako pozostałe całkowite dochody i wówczas zmianę tę ujmuje się także w pozostałych całkowitych dochodach.

Wycena podatku odroczonego

Stawki podatkowe

- 29.18. Jednostka wycenia zobowiązania (aktywa) z tytułu odroczonego podatku przy zastosowaniu stawki podatkowej zgodnej z obowiązującymi przepisami prawnymi lub stawki będącej w trakcie wprowadzania w życie na dzień sprawozdawczy. Stawki podatkowe będące w trakcie wprowadzania w życie są uznawane przez jednostkę w sytuacji, gdy w trakcie dotychczasowego procesu uchwalania tych stawek nie wystąpiły zdarzenia wstrzymujące ten proces i jest mało prawdopodobne by takie zdarzenie wystąpiło w przyszłości.
- 29.19. Jeśli do różnych przedziałów zysku do opodatkowania stosuje się różne stawki podatkowe, jednostka wycenia odroczone obciążenia podatkowe (przychody podatkowe) i powiązane z nimi zobowiązania (aktywa) z tytułu odroczonego podatku stosując średnie stawki zgodne z obowiązującymi przepisami prawnymi lub stawki będące w trakcie wprowadzania w życie, które zgodnie z oczekiwaniami będą miały zastosowanie do zysku do opodatkowania (straty podatkowej) w okresach oczekiwanej realizacji aktywa z tytułu podatku odroczonego lub rozliczenia zobowiązania z tytułu odroczonego podatku.
- 29.20. Wycena zobowiązań i aktywów z tytułu odroczonego podatku odzwierciedla skutki podatkowe przewidywanego przez jednostkę sposobu realizacji lub rozliczenia wartości bilansowych odpowiednich aktywów i zobowiązań na dzień sprawozdawczy. Na przykład, jeżeli różnice przejściowe wynikają z pozycji dochodu, która zgodnie z oczekiwaniami zostanie opodatkowana jako zysk z kapitału w przyszłym okresie to wówczas obciążenie z tytułu podatku odroczonego wycenia się stosując stawkę podatkową mającą zastosowanie do zysków kapitałowych.

Odpis aktualizujący

- 29.21. Jednostka ujmuje odpisy aktualizujące dotyczące aktywów z tytułu odroczonego podatku, tak by kwota netto wynosiła najwyższą z kwot, bardziej niż mniej prawdopodobną do zrealizowania w oparciu o bieżące lub przyszłe zyski do opodatkowania.
- 29.22. Na każdy dzień sprawozdawczy jednostka weryfikuje wartość bilansową netto aktywów z tytułu odroczonego podatku i koryguje odpis aktualizujący w celu odzwierciedlenia bieżącej oceny przyszłych zysków do opodatkowania. Korektę taką ujmuje się w wyniku z wyjątkiem korekty, którą można odnieść do pozycji dochodów lub kosztów ujmowanych zgodnie z niniejszym standardem jako pozostałe całkowite dochody i wówczas ujmuje się ją także w pozostałych całkowitych dochodach.

Wycena podatku bieżącego i odroczonego

- 29.23. Jednostka nie dyskontuje ani aktywów i zobowiązań z tytułu bieżącego podatku, ani aktywów i zobowiązań z tytułu odroczonego podatku.
- 29.24. Niepewność związana z akceptacją przez organy podatkowe kwot zgłaszanych przez jednostkę wpływa na kwotę podatku bieżącego i odroczonego. Jednostka wycenia należności i zobowiązania z tytułu bieżącego i odroczonego podatku stosując prawdopodobną średnią ważoną wszystkich możliwych wyników, przyjmując założenie przeprowadzenia kontroli zgłoszonych kwot oraz posiadania pełnej wiedzy dotyczącej wszystkich istotnych informacji przez organy podatkowe. Zmiany prawdopodobnej średniej ważonej wszystkich możliwych wyników opierają się na posiadanych przez jednostkę nowych informacjach, a nie na nowej interpretacji wcześniej dostępnych informacji.
- 29.25. W niektórych systemach prawnych wysokość stawki podatku dochodowego jest uzależniona od tego, czy część lub całość zysku bądź zysków zatrzymanych jest wypłacana udziałowcom jednostki w formie dywidendy. W innych systemach prawnych podatek dochodowy podlega zwrotowi lub zapłacie w zależności od tego, czy część lub całość zysku bądź zysków zatrzymanych jest wypłacana w formie dywidendy udziałowcom jednostki. W obydwu przypadkach jednostka wycenia bieżący i odroczone podatek za pomocą stopy podatkowej stosowanej przy niepodzielonym zysku, aż do momentu ujęcia przez jednostkę zobowiązania z tytułu dywidendy. W momencie ujęcia zobowiązania z tytułu dywidendy przez jednostkę, ujmuje się także wynikające stąd zobowiązania (aktywa) z tytułu bieżącego lub odroczonego podatku, oraz związane z nimi obciążenia (przychody) podatkowe.

Podatek u źródła z tytułu dywidend

- 29.26. W przypadku wypłaty dywidendy swoim udziałowcom, jednostka może być zobowiązana do odprowadzenia w ich imieniu części dywidendy organom podatkowym. Zapłacona lub należna organom podatkowym kwota obciąża kapitał własny jako część dywidendy.

Prezentacja

Przyporządkowanie pomiędzy całkowite dochody i kapitał własny

- 29.27. Jednostka ujmuje obciążenia podatkowe w tym samym składniku sumy całkowitych dochodów (to jest działalności kontynuowanej, **działalności zaniechanej** lub w pozostałych całkowitych dochodach) lub kapitału własnego co transakcja lub inne zdarzenie powodujące to obciążenie podatkowe.

Podział na pozycje krótkoterminowe i długoterminowe

- 29.28. Jeżeli jednostka prezentuje w sprawozdaniu z sytuacji finansowej aktywa i zobowiązania w podziale na krótkoterminowe i długoterminowe, wówczas nie zalicza żadnych aktywów (zobowiązań) z tytułu odroczonego podatku do aktywów (zobowiązań) krótkoterminowych.

Kompensowanie

- 29.29. Jednostka kompensuje aktywa ze zobowiązaniami z tytułu bieżącego podatku lub aktywa ze zobowiązaniami z tytułu podatku odroczonego wyłącznie wówczas, gdy posiada możliwy do wyegzekwowania tytuł prawny do kompensaty tych kwot i zamierza je rozliczyć w wartości netto lub realizacją składnika aktywów i rozliczenie zobowiązania następuje jednocześnie.

Ujawnianie informacji

- 29.30. Jednostka ujawnia informacje dotyczące bieżącego i odroczonego podatku umożliwiające użytkownikom jej sprawozdań finansowych na ocenę charakteru oraz skutków finansowych ujętych transakcji i innych zdarzeń.
- 29.31. Jednostka ujawnia osobno główne składniki obciążeń (dochodów) podatkowych. Składniki obciążeń (dochodów) podatkowych mogą zawierać:
- (a) bieżące obciążenia (dochody) podatkowe,
 - (b) korekty ujęte w danym okresie dotyczące bieżącego podatku za poprzednie okresy,
 - (c) kwotę podatku odroczonego wynikającą z obciążeń (dochodów) z tytułu powstania i odwrócenia różnic przejściowych,
 - (d) kwotę podatku odroczonego wynikającą z obciążeń (dochodów) z tytułu zmian stawek podatkowych lub nałożenia nowych podatków,
 - (e) wpływ na podatek odroczonego obciążeń spowodowanych możliwymi zmianami wynikającymi z kontroli przeprowadzonych przez organy podatkowe (zob. paragraf 29.24),
 - (f) korekty podatku odroczonego wynikające z obciążenia w związku ze zmianą statusu podatkowego jednostki lub jej udziałowców,
 - (g) wszelkie zmiany wartości odpisów aktualizujących (zob. paragrafy 29.21 i 29.22),
 - (h) kwotę obciążeń podatkowych wynikających ze zmiany zasad (polityki) rachunkowości (zob. Rozdział 10 *Zasady (polityka) rachunkowości, wartości szacunkowe i błędy*).
- 29.32. Jednostka ujawnia odrębnie następujące informacje:
- (a) łączny bieżący i odroczonego podatek dochodowy dotyczący pozycji ujętych w pozostałych całkowitych dochodach,
 - (b) wyjaśnienie znaczących różnic pomiędzy kwotami zaprezentowanymi w sprawozdaniu z całkowitych dochodów oraz kwotami przedstawionymi organom podatkowym,

MSSF dla MŚP

- (c) wyjaśnienie zmiany stosowanej stawki (stawek) podatkowej w porównaniu do poprzedniego okresu sprawozdawczego,
- (d) dla każdego rodzaju różnic przejściowych, nierozliczonych strat podatkowych i niewykorzystanych ulg podatkowych ujawnia się:
 - (i) kwotę zobowiązań i aktywów z tytułu odroczonego podatku wraz z kwotą odpisów aktualizujących na koniec każdego okresu sprawozdawczego, oraz
 - (ii) analizę zmiany wartości zobowiązań i aktywów z tytułu odroczonego podatku oraz odpisów aktualizujących w trakcie danego okresu,
- (e) datę wygaśnięcia różnic przejściowych, nierozliczonych strat podatkowych i niewykorzystanych ulg podatkowych w przypadku ich występowania,
- (f) wyjaśnienie charakteru potencjalnych skutków podatkowych wynikających z wypłaty dywidendy udziałowcom w przypadku okoliczności opisanych w paragrafie 29.25.

Rozdział 30

Transakcje w walutach obcych

Zakres rozdziału

- 30.1. Jednostka może prowadzić działalność gospodarczą za granicą w dwojaki sposób. Może dokonywać transakcji w walutach obcych lub posiadać jednostki działające za granicą. Ponadto jednostka może prezentować swoje sprawozdania finansowe w walucie obcej. Niniejszy rozdział określa sposób ujmowania transakcji w walutach obcych i jednostki działające za granicą w sprawozdaniach finansowych jednostki oraz w jaki sposób przeliczać sprawozdania finansowe na **walutę prezentacji**. Rachunkowość instrumentów finansowych wyrażonych w walucie obcej oraz rachunkowość zabezpieczeń pozycji w walucie obcej są omawiane w Rozdziale 11 *Podstawowe Instrumenty finansowe* oraz Rozdziale 12 *Pozostałe zagadnienia dotyczące instrumentów finansowych*.

Waluta funkcjonalna

- 30.2. Każda jednostka określa swoją **walutę funkcjonalną**. Walutą funkcjonalną jednostki jest waluta podstawowego środowiska gospodarczego, w którym jednostka działa.
- 30.3. Podstawowym środowiskiem gospodarczym, w którym działa jednostka jest z reguły środowisko, w którym głównie ona wypracowuje i wydatkuje środki pieniężne. Dlatego jednostka bierze pod uwagę następujące najważniejsze czynniki ustalając swoją walutę funkcjonalną:
- (a) walutę:
 - (i) która wywiera główny wpływ na ceny sprzedaży dóbr i usług (często jest to waluta, w której ceny sprzedaży jej towarów i usług są wyrażane i regulowane) 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 płace koszty robocizny, materiałów oraz pozostałe koszty dostarczania towarów lub usług (często jest to waluta, w której koszty te są wyrażane i regulowane).
- 30.4. Przy ustalaniu waluty funkcjonalnej jednostki pomocne mogą być również następujące czynniki:
- (a) waluta, w której generowane są środki z działalności finansowej (tj. w których następuje emisja instrumentów dłużnych i kapitałowych),
 - (b) waluta, w której utrzymywane są zazwyczaj wpływy z działalności operacyjnej.
- 30.5. Przy ustalaniu waluty funkcjonalnej jednostki działającej za granicą oraz przy ustalaniu, czy jej waluta funkcjonalna jest taka sama jak waluta jednostki sporządzającej sprawozdania finansowe (przy czym jednostką sporządzającą sprawozdania

MSSF dla MŚP

finansowe jest jednostka, wobec której jednostka działająca poza granicami kraju jest jednostką zależną, oddziałem, jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem) oraz brane są pod uwagę następujące dodatkowe czynniki:

- (a) czy działalność jednostki działającej za granicą stanowi przedłużenie działalności jednostki sporządzającej sprawozdania oraz czy nie została zrealizowana ze znacznym stopniem autonomii. Ta pierwsza sytuacja ma miejsce przykładowo wtedy, gdy jednostka działająca poza granicami kraju sprzedaje jedynie towary importowane od jednostki sporządzającej sprawozdania finansowe i przekazuje jej osiągnięte w ten sposób wpływy. Druga sytuacja ma miejsce przykładowo wtedy, gdy jednostka działająca poza granicami kraju gromadzi środki pieniężne i inne pozycje pieniężne, ponosi koszty, uzyskuje dochody, 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 poza granicami kraju mają bezpośredni wpływ na przepływy środków pieniężnych jednostki sporządzającej sprawozdania i czy mogą jej być szybko przekazane,
- (d) czy przepływy środków pieniężnych z działalności jednostki działającej poza granicami kraju wystarczają do obsługi istniejącego i przyszłego zadłużenia w normalnym toku działalności bez udostępniania finansowania przez jednostkę sporządzającą sprawozdania finansowe.

Wykazywanie transakcji w walutach obcych w walucie funkcjonalnej

Ujęcie początkowe

- 30.6. Transakcja w walucie obcej jest transakcją, która jest wyrażona lub wymaga uregulowania w walucie obcej, co dotyczy między innymi transakcji mających miejsce wówczas, gdy jednostka:
 - (a) nabywa lub sprzedaje dobra lub usługi, których cena jest wyrażona w walucie obcej,
 - (b) zaciąga lub udziela pożyczek, których płatne lub należne kwoty są wyrażone w walucie obcej lub
 - (c) w inny sposób nabywa lub zbywa aktywa lub też zaciąga lub reguluje zobowiązania wyrażone w walucie obcej.
- 30.7. Jednostka początkowo ujmuje transakcję w walucie obcej w walucie funkcjonalnej, stosując do przeliczenia kwoty wyrażonej w walucie obcej natychmiastowy kurs wymiany waluty funkcjonalnej na walutę obcą, obowiązujący na dzień zawarcia transakcji.
- 30.8. Dniem zawarcia transakcji jest dzień, w którym transakcja po raz pierwszy spełnia warunki ujęcia jej zgodnie z niniejszym standardem. Ze względów praktycz-

nych, często jest stosowany kurs zbliżony do rzeczywistego kursu z dnia zawarcia transakcji, na przykład średni kurs tygodniowy lub miesięczny może być stosowany do wszystkich transakcji w każdej walucie zrealizowanych w tym okresie. Jednakże w przypadku znacznych wahań kursów wymiany walut stosowanie kursu średniego za dany okres nie jest właściwe.

Sprawozdawczość na koniec okresu sprawozdawczego

- 30.9. Na koniec każdego **okresu sprawozdawczego** jednostka:
- (a) przelicza pozycje pieniężne w walucie obcej przy zastosowaniu kursu na koniec okresu sprawozdawczego,
 - (b) przelicza pozycje niepieniężne wyceniane według historycznej ceny nabycia lub historycznego kosztu wytworzenia w walucie obcej przy zastosowaniu kursów wymiany z dnia transakcji oraz
 - (c) przelicza pozycje niepieniężne wyceniane w wartości godziwej w walucie obcej według kursu obowiązującego na dzień ustalenia wartości godziwej przy zastosowaniu kursów wymiany z dnia, na który wartość godziwa została ustalona.
- 30.10. Jednostka ujmuje w wyniku okresu, w którym powstały, różnice kursowe spowodowane rozliczaniem pozycji pieniężnych lub przeliczaniem pozycji pieniężnych za pomocą innych kursów niż te, po których zostały one przeliczone w momencie ich początkowego ujęcia w danym okresie lub w poprzednich okresach, z wyjątkiem przypadków omówionych w paragrafie 30.13.
- 30.11. W przypadku, gdy inny rozdział niniejszego standardu wymaga, aby zysk lub stratę z tytułu pozycji niepieniężnej ujmować bezpośrednio w pozostałych **całkowitych dochodach**, jednostka powinna ujmować wszelkie zmiany tego zysku lub straty spowodowane różnicami kursowymi bezpośrednio w pozostałych całkowitych dochodach. I odwrotnie, w przypadku, gdy zysk lub stratę z tytułu pozycji niepieniężnych ujmuje się w wyniku, wszystkie elementy tego zysku lub straty spowodowane różnicami kursowymi, jednostka powinna ujmować w wyniku.

Inwestycje netto w jednostce działającej za granicą

- 30.12. Jednostka może posiadać pozycję pieniężną w postaci należności lub zobowiązania w stosunku do jednostki działającej poza granicami kraju. Pozycja pieniężna, której rozliczenie nie jest planowane, ani prawdopodobne w dającej się przewidzieć przyszłości, jest – w istocie – częścią inwestycji netto tej jednostki w jednostce działającej poza granicami kraju i jest rozliczana zgodnie z wymogami paragrafu 30.13. Przykładami takich pozycji mogą być długoterminowe należności lub pożyczki. Nie obejmują one należności i zobowiązań z tytułu dostaw i usług.
- 30.13. Różnice kursowe dotyczące pozycji pieniężnych stanowiących część inwestycji netto jednostki sporządzającej sprawozdania w jednostce działającej za granicą, ujmuje się, odpowiednio, w wyniku w jednostkowych sprawozdaniach finansowych jednostki sporządzającej sprawozdania lub w jednostkowych sprawozdaniach finansowych jednostki działającej poza granicami kraju. W sprawozdaniach finansowych, które obejmują jednostkę działającą za granicą oraz jednostkę sporządzającą

sprawozdania finansowe (tj. w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, gdy jednostka działająca za granicą jest jednostką zależną) tego rodzaju różnice kursowe ujmuje się początkowo w pozostałych całkowitych dochodach i prezentuje jako składnik kapitału własnego. Nie mogą one być ponownie ujmowane w wyniku w momencie zbycia inwestycji netto.

Zmiana waluty funkcjonalnej

- 30.14. W przypadku, gdy nastąpiła zmiana waluty funkcjonalnej jednostki, jednostka powinna stosować procedury przeliczeniowe mające zastosowanie do nowej waluty funkcjonalnej prospektywnie począwszy od daty zmiany.
- 30.15. Jak wyjaśniono w paragrafie 30.2–30.5, waluta funkcjonalna jednostki jest odzwierciedleniem zaistniałych transakcji, zdarzeń i warunków, które są istotne dla jednostki. W związku z powyższym, gdy waluta funkcjonalna zostanie ustalona, może ona ulec zmianie jedynie w przypadku zmiany wspomnianych transakcji, zdarzeń i warunków. Na przykład zmiana waluty, która głównie wpływa na ceny sprzedaży dóbr i usług, może doprowadzić do zmiany waluty funkcjonalnej jednostki.
- 30.16. Skutki zmiany waluty funkcjonalnej księguje się prospektywnie. Innymi słowy jednostka przelicza wszystkie pozycje na nową walutę funkcjonalną po kursie wymiany obowiązującym w dniu, w którym nastąpiła zmiana. Przeliczone w ten sposób wartości pozycji niepieniężnych traktuje się jako ich koszt historyczny.

Stosowanie waluty prezentacji innej niż waluta funkcjonalna

Przeliczanie na walutę prezentacji

- 30.17. Jednostka może prezentować swoje sprawozdania finansowe w dowolnej walucie (lub walutach). Jeżeli waluta prezentacji różni się od waluty funkcjonalnej jednostki, przelicza ona pozycje dochodów i kosztów oraz **sytuację finansową** na walutę prezentacji. Na przykład, jeżeli **grupa kapitałowa** składa się z pojedynczych jednostek stosujących różne waluty funkcjonalne, pozycje dochodów i kosztów oraz sytuacji finansowej poszczególnych jednostek wyraża się we wspólnej walucie tak, aby możliwa była prezentacja skonsolidowanych sprawozdań finansowych.
- 30.18. Jednostka, której walutą funkcjonalną nie jest waluta gospodarki działającej w warunkach hiperinflacji, przelicza wynik finansowy oraz sytuację finansową na inną walutę prezentacji stosując następujące procedury:
- aktywa i zobowiązania każdego sprawozdania z sytuacji finansowej (tj. włącznie z danymi porównawczymi) należy przeliczyć po kursie zamknięcia z dnia sporządzenia sprawozdania z sytuacji finansowej,
 - dochody i koszty w każdym sprawozdaniu z całkowitych dochodów (tj. włącznie z danymi porównawczymi) należy przeliczyć po kursach wymiany z dnia transakcji oraz
 - wszystkie powstałe różnice kursowe ujmuje się w pozostałych całkowitych dochodach.

- 30.19. Z przyczyn praktycznych jednostka może stosować kurs zbliżony do rzeczywistych kursów wymiany na dzień zawarcia transakcji, na przykład średni kurs wymiany zastosowany w danym okresie do przeliczenia pozycji dochodów i kosztów. W przypadku jednak znacznych wahań kursów wymiany walut, stosowanie kursu średniego za dany okres nie jest właściwe.
- 30.20. Różnice kursowe, o których mowa w przepisach paragrafu 30.18(c), wynikają z:
- przeliczenia dochodów i kosztów po kursach wymiany na dzień zawarcia transakcji oraz aktywów i zobowiązań po kursie zamknięcia oraz
 - przeliczenia sald początkowych aktywów netto po kursie zamknięcia różniącym się od poprzedniego kursu zamknięcia.
- W przypadku, gdy różnice kursowe dotyczą jednostki działającej poza granicami kraju, która podlega konsolidacji, ale nie jest w całości własnością jednostki sporządzającej sprawozdania finansowe, wynikające z przeliczenia zakumulowane różnice kursowe, które można przypisać do **udziałów niedających kontroli**, przypisuje się i ujmuje jako część udziałów niedających kontroli i wykazuje w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej.
- 30.21. Jednostka, której waluta funkcjonalna jest walutą gospodarki działającej w warunkach hiperinflacji przelicza wynik finansowy oraz sytuację finansową na inną walutę prezentacji z zastosowaniem procedur określonych w Rozdziale 31 *Hiperinflacja*.

Przeliczanie jednostki działającej za granicą na walutę prezentacji inwestora

- 30.22. Włączając aktywa, zobowiązania, przychody i koszty jednostki działającej za granicą do wyniku oraz sprawozdania z sytuacji finansowej jednostki sporządzającej sprawozdanie, należy zastosować zwykłe procedury konsolidacyjne, takie jak wyłączenie sald wewnątrzgrupowych oraz transakcji wewnątrzgrupowych jednostki zależnej (zob. Rozdział 9 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe*). Jednakże wewnątrzgrupowe aktywa (lub zobowiązania) pieniężne, niezależnie od tego, czy są one krótkoterminowe czy długoterminowe, nie mogą być eliminowane w korespondencji z wewnątrzgrupowymi zobowiązaniami (lub aktywami) bez wykazania w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych skutków wahań kursów wymiany walut. Jest to spowodowane tym, że pozycje pieniężne stanowią zobowiązanie do wymiany jednej waluty na drugą, a zatem narażają jednostkę sporządzającą sprawozdania finansowe na zyski lub straty z tytułu wahan kursów walut. W związku z tym, w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych jednostka sporządzająca sprawozdanie ujmuje tego rodzaju różnice kursowe nadal w wyniku, natomiast jeżeli powstają w przypadkach przedstawionych w paragrafie 30.13, zalicza je do kapitału własnego.
- 30.23. Wartość firmy powstająca w wyniku nabycia jednostki działającej za granicą kraju oraz jakiegokolwiek korekty **wartości bilansowej** aktywów i zobowiązań do poziomu wartości godziwej, wynikające z przejścia jednostki działającej za granicą, traktuje się jako aktywa i zobowiązania jednostki działającej poza granicami kraju. W związku z tym wyraża się je w walucie funkcjonalnej jednostki działającej poza granicami kraju i przelicza po kursie zamknięcia zgodnie z postanowieniami paragrafu 30.18.

Ujawnianie informacji

- 30.24. Odniesienia w paragrafach 30.26 i 30.27, do „waluty funkcjonalnej” mają w przypadku grupy kapitałowej zastosowanie do waluty funkcjonalnej jednostki dominującej.
- 30.25. Jednostka ujawnia:
- (a) kwotę różnic kursowych ujętych w ciągu okresu w wyniku z wyjątkiem różnic dotyczących instrumentów finansowych wycenianych w wartości godziwej odnoszonych na wynik zgodnie z wymogami Rozdziałów 11 i 12 oraz
 - (b) kwotę różnic kursowych powstałych w ciągu okresu i zaliczonych na koniec okresu do oddzielnej pozycji kapitału własnego.
- 30.26. Jednostka ujawnia walutę, która jest stosowana do prezentacji sprawozdań finansowych. Jeżeli waluta prezentacji różni się od waluty funkcjonalnej, jednostka stwierdza ten fakt oraz ujawnia walutę funkcjonalną i przyczyny zastosowania innej waluty prezentacji.
- 30.27. W przypadku zmiany waluty funkcjonalnej jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe lub znaczącej jednostki działającej za granicą, jednostka ujawnia ten fakt oraz przyczyny zmiany waluty funkcjonalnej.

Rozdział 31 *Hiperinflacja*

Zakres rozdziału

- 31.1. Niniejszy rozdział dotyczy jednostki, której **waluta funkcjonalna** jest walutą gospodarki działającej w warunkach hiperinflacji. Wymaga on od jednostki sporządzania **sprawozdań finansowych**, które zostały skorygowane o skutki hiperinflacji.

Gospodarka działająca w warunkach hiperinflacji

- 31.2. Niniejszy standard nie określa żadnej konkretnej stopy inflacji, w obecności której daną gospodarkę można uznać za działającą w warunkach hiperinflacji. Jednostka może dokonać osądu w tej sprawie na podstawie wszelkich dostępnych informacji w tym zakresie, nie ograniczając się do następujących wskaźników hiperinflacji:
- (a) ogół społeczeństwa preferuje lokowanie posiadanego majątku w aktywa niepieniężne lub relatywnie stabilne waluty obce. Posiadane środki w walucie lokalnej są niezwłocznie inwestowane w celu utrzymania ich siły nabywczej,
 - (b) ogół społeczeństwa wyraża kwoty pieniężne nie w walucie lokalnej, ale w innej relatywnie stabilnej walucie obcej. Ceny mogą być podawane w walucie obcej,
 - (c) sprzedaż i kupno na kredyt odbywają się w cenach, które mają kompensować oczekiwaną stratę siły nabywczej w okresie kredytowania, nawet jeżeli okres ten jest krótki,
 - (d) stopy procentowe, wynagrodzenia i ceny są powiązane z indeksacją cen,
 - (e) skumulowana stopa inflacji z okresu trzech lat zbliża się lub przekracza wartość 100%.

Wycena pozycji w sprawozdaniach finansowych

- 31.3. Wszystkie wartości w sprawozdaniach finansowych jednostki, której waluta funkcjonalna jest walutą gospodarki działającej w warunkach hiperinflacji powinny być zaprezentowane w jednostkach wyceny obowiązujących na koniec **okresu sprawozdawczego**. Dane porównawcze za poprzednie okresy, wymagane przez paragraf 3.14 oraz wszelkie inne informacje przedstawione w odniesieniu do wcześniejszych okresów wyraża się także w jednostkach wyceny obowiązujących na koniec **okresu sprawozdawczego**.
- 31.4. Niniejszy rozdział wymaga, aby przy przekształcaniu sprawozdań finansowych zastosować ogólny indeks cen odzwierciedlający zmiany ogólnej siły nabywczej. W większości gospodarek istnieje uznany ogólny indeks cen, który zwykle jest opracowywany przez rząd i który stosują jednostki.

Procedury dotyczące przekształcania sprawozdań finansowych opartych na koszcie historycznym

Sprawozdanie z sytuacji finansowej

- 31.5. Pozycje sprawozdania z sytuacji finansowej, które nie zostały jeszcze wyrażone w jednostkach wyceny obowiązujących na koniec okresu sprawozdawczego, przekształcane są przy zastosowaniu ogólnego indeksu cen.
- 31.6. Pozycje pieniężne nie są przekształcane, ponieważ są one już wyrażone w jednostkach wyceny obowiązujących na koniec okresu sprawozdawczego. Pozycje pieniężne są to posiadane środki pieniężne oraz pozycje należne lub pozycje płatne gotówką.
- 31.7. Aktywa i zobowiązania, takie jak indeksowane obligacje i pożyczki, powiązane na mocy umowy ze zmianami cen, są korygowane zgodnie z zawartą umową i prezentowane w wartościach skorygowanych w przekształconym sprawozdaniu z sytuacji finansowej.
- 31.8. Wszystkie pozostałe aktywa i zobowiązania mają charakter niepieniężny:
- (a) Pewne pozycje niepieniężne wykazywane są w wartościach obowiązujących na koniec okresu sprawozdawczego, takich jak wartość netto możliwa do uzyskania czy wartość godziwa, dlatego też wartości te nie są przekształcane. Natomiast wszystkie pozostałe niepieniężne aktywa i zobowiązania należy przekształcić.
 - (b) Większość pozycji niepieniężnych wykazywana jest według kosztu historycznego lub kosztu historycznego pomniejszonego o umorzenie; są więc one wyrażane w wartościach aktualnych na dzień ich nabycia. Przekształcony koszt historyczny lub pomniejszony o umorzenie koszt historyczny każdej pozycji ustalany jest poprzez uwzględnienie w koszcie historycznym lub w umorzeniu zmian w ogólnym indeksie cen, które zaszły od momentu nabycia danego składnika aktywów do dnia zakończenia okresu sprawozdawczego.
 - (c) Przekształconą wartość pozycji niepieniężnej należy obniżyć zgodnie z wymogami Rozdziału 27 *Utrata wartości aktywów*, jeśli przewyższa ona **wartość odzyskiwalną** tej pozycji.
- 31.9. Na początku pierwszego okresu stosowania niniejszego rozdziału należy przekształcić składniki **kapitału własnego**, z wyjątkiem zysków zatrzymanych z lat ubiegłych, stosując ogólny indeks cen, począwszy od dat, w których kapitały te zostały wniesione lub powstały w inny sposób. Przekształcone zyski zatrzymane wynikają ze wszystkich pozostałych kwot zawartych w przekształconym sprawozdaniu z sytuacji finansowej.
- 31.10. Pod koniec pierwszego okresu stosowania standardu, jak i w okresach kolejnych, przekształcane są wszystkie składniki kapitału własnego przy zastosowaniu ogólnego indeksu cen począwszy od początku okresu lub od daty, w której te składniki zostały wniesione, jeżeli zostały wniesione później. Informacje o zmianach kapitału własnego w danym okresie ujawnia się zgodnie z postanowieniami Rozdziału 6 *Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdanie z wyników i zysków zatrzymanych*.

Sprawozdanie z całkowitych dochodów i sprawozdanie z dochodów

- 31.11. Wszystkie pozycje w sprawozdaniu z całkowitych dochodów (i w sprawozdaniu z dochodów, jeżeli jest prezentowane) wykazuje się w jednostkach wyceny obowiązujących na koniec okresu sprawozdawczego. Dlatego też wszelkie kwoty należy przekształcić przy zastosowaniu zmian w ogólnym indeksie cen, od momentu, w którym pozycje przychodów i kosztów były po raz pierwszy ujmowane w sprawozdaniu finansowym. Jeżeli inflacja rozkłada się w przybliżeniu równomiernie przez cały okres oraz pozycje przychodów i kosztów powstawały w przybliżeniu jednakowo przez cały okres, to odpowiednie może być przyjęcie średniej stopy inflacji.

Sprawozdanie z przepływów pieniężnych

- 31.12. Jednostka wyraża wszystkie pozycje pieniężne w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych w jednostkach wyceny obowiązujących na koniec okresu sprawozdawczego.

Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto

- 31.13. W okresie inflacji jednostka posiadająca nadwyżki aktywów pieniężnych nad zobowiązaniami pieniężnymi traci siłę nabywczą, natomiast jednostka z nadwyżką zobowiązań pieniężnych nad aktywami pieniężnymi zyskuje na sile nabywczej w takim stopniu, w jakim aktywa i zobowiązania nie są związane z poziomem cen. Jednostka ujmuje w wyniku zysk lub stratę wynikającą z sytuacji pieniężnej netto. Korektę aktywów i zobowiązań powiązanych na mocy umowy ze zmianami cen, przeprowadzoną zgodnie z wymogami paragrafu 31.7, jednostka kompensuje z zyskiem lub stratą wynikającą z sytuacji pieniężnej netto.

Gospodarki, które wydobyły się z hiperinflacji

- 31.14. Jeżeli gospodarka, w której działa jednostka, wydobędzie się z hiperinflacji i jednostka ta zaprzestanie sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych zgodnie z niniejszym rozdziałem, to kwoty wyrażone w jednostkach prezentacji obowiązujących w ubiegłym okresie sprawozdawczym, jednostka traktuje jako podstawę do określenia **wartości bilansowych** w swoich kolejnych sprawozdaniach finansowych.

Ujawnianie informacji

- 31.15. Jednostka, do której ma zastosowanie niniejszy rozdział ujawnia następujące informacje:
- (a) fakt, że sprawozdania finansowe oraz inne dane za poprzedni okres zostały skorygowane o zmiany w ogólnej sile nabywczej waluty funkcjonalnej,
 - (b) dane dotyczące indeksu cen i jego poziomu na dzień sprawozdawczy oraz zmiany w indeksie cen w bieżącym i w poprzednim okresie sprawozdawczym,
 - (c) kwotę zysku lub straty z tytułu pozycji pieniężnych.

Rozdział 32

Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego

Zakres rozdziału

- 32.1. Niniejszy rozdział definiuje zdarzenia następujące po zakończeniu **okresu sprawozdawczego** i określa zasady dotyczące ujmowania, wyceny i ujawniania tych zdarzeń.

Definicja zdarzeń po zakończeniu okresu sprawozdawczego

- 32.2. Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego są to zdarzenia, zarówno korzystne jak i niekorzystne, które mają miejsce pomiędzy końcem okresu sprawozdawczego a datą zatwierdzenia sprawozdań finansowych do udostępnienia. Istnieją dwa rodzaje zdarzeń:
- (a) zdarzenia, które dostarczają dowodów na istnienie określonego stanu na koniec okresu sprawozdawczego (zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego wymagające dokonania korekt) oraz
 - (b) zdarzenia, które wskazują na powstanie określonego stanu po zakończeniu okresu sprawozdawczego (zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego niewymagające dokonania korekt).
- 32.3. Do zdarzeń po zakończeniu okresu sprawozdawczego zalicza się wszystkie zdarzenia, jakie miały miejsce do dnia zatwierdzenia sprawozdań finansowych do udostępnienia, nawet jeśli zdarzenia te wystąpiły po publicznym ogłoszeniu wysokości wyniku lub innych wybranych informacji finansowych.

Ujmowanie i wycena

Zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego wymagające dokonania korekt

- 32.4. Jednostka koryguje kwoty ujęte w sprawozdaniach finansowych, łącznie z powiązanymi z nimi ujawnieniami, tak aby uwzględnić zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego i wymagające dokonania korekt.
- 32.5. Poniżej przedstawiono przykłady zdarzeń następujących po zakończeniu okresu sprawozdawczego wymagających dokonania korekt kwot ujętych w sprawozdaniach finansowych lub ujęcia kwot wcześniej nieuwzględnionych:
- (a) rozstrzygnięcie sprawy sądowej po zakończeniu okresu sprawozdawczego, które potwierdza istniejące już na koniec okresu sprawozdawczego zobowiązanie jednostki. Jednostka koryguje uprzednio utworzoną na tę sprawę sądową **rezerwę** zgodnie z wymogami Rozdziału 21 *Rezerwy, aktywa warunkowe i zobowiązania warunkowe* lub tworzy dodatkową rezerwę. Jednostka nie ujawnia zobowiązania warunkowego. Rozstrzygnięcie sporu dostarcza zwykle dodatkowych informacji, które powinny być uwzględnione

MSSF dla MŚP

przy utworzeniu rezerwy wymagającej ujęcia na zakończenie okresu sprawozdawczego zgodnie z postanowieniami Rozdziału 21.

- (b) uzyskanie informacji po zakończeniu okresu sprawozdawczego wskazujących, że składnik aktywów utracił wartość na koniec okresu sprawozdawczego lub że kwota poprzednio ujętej straty z tytułu utraty wartości powinna być skorygowana. Na przykład:
 - (i) bankructwo odbiorcy, które następuje po zakończeniu okresu sprawozdawczego zazwyczaj potwierdza, iż strata wynikająca z nieściągalności należności z tytułu dostaw i usług istniała już na koniec okresu sprawozdawczego, a więc jednostka powinna skorygować **wartość bilansową** tej należności oraz
 - (ii) sprzedaż zapasów dokonana po zakończeniu okresu sprawozdawczego może potwierdzić ich możliwą do uzyskania cenę sprzedaży na koniec okresu sprawozdawczego w celu oceny utraty wartości na ten dzień,
- (c) ustalenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zakupionych aktywów lub wpływów ze sprzedaży aktywów przed końcem okresu sprawozdawczego,
- (d) ustalenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego kwoty wypłat z zysku lub premii, jeżeli na jednostce ciążyło na koniec okresu sprawozdawczego prawne lub **zwyczajowo oczekiwane zobowiązanie** do dokonania wypłat, do których tytuł powstał w wyniku zdarzeń mających miejsce przed tą datą (zob. Rozdział 28 *Świadczenia pracownicze*),
- (e) wykrycie oszustw lub **błędów** wskazujących na nieprawidłowości sprawozdań finansowych.

Zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego niewymagające dokonania korekt

- 32.6. Jednostka nie koryguje kwot ujętych w sprawozdaniach finansowych w celu odzwierciedlenia zdarzeń następujących po zakończeniu okresu sprawozdawczego, a określanych jako niewymagających dokonania korekt.
- 32.7. Przykładami zdarzeń następujących po zakończeniu okresu sprawozdawczego niewymagających dokonania korekt są:
 - (a) spadek wartości rynkowej inwestycji następujący pomiędzy końcem okresu sprawozdawczego a dniem zatwierdzenia sprawozdań finansowych do udostępnienia. Spadek wartości rynkowej zasadniczo nie ma związku z wartością inwestycji jednostki na koniec okresu sprawozdawczego, ale odzwierciedla okoliczności, jakie nastąpiły w okresie późniejszym. Z tego względu jednostka nie koryguje wartości inwestycji ujętych w sprawozdaniach finansowych. Analogicznie jednostka nie aktualizuje danych liczbowych ujawnianych na koniec okresu sprawozdawczego w odniesieniu do inwestycji, mimo iż może zaistnieć potrzeba przedstawienia dodatkowych informacji zgodnie z paragrafem 32.10,
 - (b) przyznanie kwoty należności na skutek korzystnego wyroku lub rozstrzygnięcia sprawy sądowej po **dniu sprawozdawczym** zanim sprawozdania

finansowe zostały opublikowane. Należność ta na dzień sprawozdawczy ma charakter składnika aktywów warunkowych (zob. paragraf 21.13) i może być wymagane ujawnienie informacji w tym zakresie zgodnie z postanowieniami paragrafu 21.16. Jednak umowa dotycząca wypłaty odszkodowania w związku z wyrokiem wydanym przed dniem sprawozdawczym, uprzednio nie ujęta wobec niemożności wiarygodnej wyceny kwoty odszkodowania, może stanowić zdarzenie wymagające dokonania korekty.

Dywidendy

- 32.8. Jeżeli po zakończeniu okresu sprawozdawczego jednostka zadeklaruje dywidendy posiadaczom swoich instrumentów kapitałowych, to nie ujmuje tych dywidend jako zobowiązania na koniec okresu sprawozdawczego. Kwota dywidendy może być zaprezentowana na koniec okresu sprawozdawczego jako wyodrębniony składnik zysków zatrzymanych na koniec okresu sprawozdawczego.

Ujawnianie informacji

Data zatwierdzenia sprawozdań finansowych do udostępnienia

- 32.9. Jednostka ujawnia datę zatwierdzenia sprawozdań finansowych do udostępnienia oraz informuje o tym, kto dokonał zatwierdzenia. Jeżeli właściciele jednostki lub inne osoby są uprawnione do wprowadzania poprawek do sprawozdań finansowych już po ich opublikowaniu, jednostka ujawnia ten fakt.

Zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego niewymagające dokonania korekt

- 32.10. Jednostka powinna ujawnić następujące informacje dla każdej z kategorii zdarzeń następujących po zakończeniu okresu sprawozdawczego niewymagających dokonania korekt:
- (a) charakter zdarzenia oraz
 - (b) oszacowanie jego skutków finansowych lub stwierdzenie, iż takiego szacunku nie można dokonać.
- 32.11. Poniżej zamieszczono przykłady zdarzeń po zakończeniu okresu sprawozdawczego niewymagających dokonania korekt, które generalnie wymagają ujawnienia; ujawnieniu powinny podlegać informacje znane po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale jeszcze przed zatwierdzeniem sprawozdań finansowych do udostępnienia.
- (a) znaczące połączenia przedsięwzięć lub **zbycie kluczowej jednostki zależnej**,
 - (b) ogłoszenie zamiaru zaniechania określonej działalności,
 - (c) znaczące zakupy aktywów, zbycie lub plany zbycia aktywów lub wyłączenie kluczowych aktywów przez państwo.
 - (d) zniszczenie ważnego zakładu przez pożar,

MSSF dla MŚP

- (e) ogłoszenie rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania znaczącej restrukturyzacji,
- (f) emisja lub odkupienie instrumentów dłużnych lub kapitałowych jednostki,
- (g) nietypowo duże zmiany cen aktywów lub kursów wymiany walut,
- (h) zmiany stawek podatkowych lub przepisów podatkowych, które weszły w życie lub zostały ogłoszone, mających istotny wpływ na bieżące i odroczone aktywa i zobowiązania podatkowe.
- (i) podjęcie znaczących zobowiązań i zobowiązań warunkowych, na przykład udzielenie wysokich gwarancji,
- (j) wniesienie sprawy do sądu wynikającej wyłącznie ze zdarzeń, które nastąpiły po zakończeniu okresu sprawozdawczego.

Rozdział 33

Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych

Zakres rozdziału

- 33.1. Niniejszy rozdział wymaga, aby **sprawozdania finansowe** jednostki ujawniały informacje niezbędne do zwrócenia uwagi na prawdopodobieństwo, że na **sytuację finansową** i wynik jednostki może wpływać fakt istnienia podmiotów powiązanych oraz transakcje i nierozliczone salda należności lub zobowiązań pomiędzy takimi podmiotami.

Definicja podmiotu powiązanego

- 33.2. Za podmiot powiązany uznaje się osobę lub jednostkę powiązaną z jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe.
- (a) Osoba lub bliski członek rodziny tej osoby jest powiązany z jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe, jeżeli ta osoba:
 - (i) jest członkiem kluczowego personelu kierowniczego jednostki sporządzającej sprawozdania finansowe lub jej jednostki dominującej,
 - (ii) sprawuje kontrolę nad jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe lub
 - (iii) sprawuje współkontrolę lub wywiera znaczący wpływ na jednostkę sporządzającą sprawozdania finansowe lub posiada w niej znaczącą ilość głosów.
 - (b) Jednostka jest powiązana z jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe, jeżeli ma zastosowanie do niej któryś z poniższych warunków:
 - (i) jednostka i jednostka sporządzająca sprawozdania finansowe należą do tej samej **grupy** (co oznacza, że każda jednostka dominująca, zależna oraz współzależna są wzajemnie powiązane),
 - (ii) którakolwiek ze stron jest jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem innej jednostki (lub jednostką stowarzyszoną, wspólnym przedsięwzięciem członka grupy, której członkiem jest ta inna jednostka),
 - (iii) obydwie jednostki są wspólnymi przedsięwzięciami tego samego trzeciego podmiotu,
 - (iv) jedna z jednostek jest wspólnym przedsięwzięciem jednostki trzeciej a dana inna jednostka jest jednostką stowarzyszoną jednostki trzeciej,
 - (v) jednostka jest programem świadczeń po okresie zatrudnienia skierowanym do pracowników jednostki sporządzającej sprawozdania finansowe lub jednostki powiązanej z jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe. Jeżeli jednostka sporządzająca sprawozdania finansowe jest takim programem, to sponsorujący pracodawcy są również powiązani z programem,

MSSF dla MŚP

- (vi) jednostka jest kontrolowana lub współkontrolowana przez osobę wskazaną w punkcie (a),
 - (vii) osoba wskazana w punkcie (a)(i) posiada znaczącą ilość głosów w jednostce,
 - (viii) osoba wskazana w punkcie (a)(ii) wywiera znaczący wpływ na jednostkę lub posiada znaczącą ilość głosów w jednostce,
 - (ix) osoba lub członek bliskiej rodziny tej osoby wywiera zarówno znaczący wpływ na jednostkę lub posiada znaczącą ilość głosów w jednostce oraz sprawuje współkontrolę nad jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe,
 - (x) członek kluczowego personelu kierowniczego jednostki lub jej jednostki dominującej lub członek bliskiej rodziny członka kluczowego personelu kierowniczego sprawuje kontrolę lub współkontrolę nad jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe lub posiada w niej znaczącą ilość głosów.
- 33.3. Rozważając wszystkie możliwe powiązania występujące pomiędzy podmiotami powiązanymi jednostka kieruje się charakterem powiązania, a nie jedynie jego formą prawną.
- 33.4. W rozumieniu niniejszego standardu za podmioty niekoniecznie powiązane uznaje się:
- (a) dwa podmioty posiadające wspólnego dyrektora lub innego członka kluczowego personelu kierowniczego,
 - (b) dwóch wspólników tylko sprawujących **współkontrolę** nad wspólnym przedsięwzięciem,
 - (c) każdy z poniższych podmiotów tylko ze względu na to, że utrzymują rutynowe kontakty z jednostką (mimo, iż mogą one ograniczać swobodę działania jednostki lub uczestniczyć w jej procesach decyzyjnych):
 - (i) instytucje lub osoby zapewniające źródła finansowania,
 - (ii) związki zawodowe,
 - (iii) jednostki użyteczności publicznej,
 - (iv) departamenty i agencje rządowe,
 - (d) pojedynczego odbiorcę, dostawcę, udzielającego koncesji, dystrybutora lub ajenta, z którym jednostka prowadzi znaczącą część działalności, tylko w oparciu o przesłankę zależności ekonomicznej.

Ujawnianie informacji

Ujawnianie informacji o powiązaniach pomiędzy jednostką dominującą a jednostką zależną

- 33.5. Związki pomiędzy jednostkami dominującymi a ich jednostkami zależnymi ujawnia się niezależnie od faktu, czy transakcje miały miejsce pomiędzy nimi. Jednostka jest zobowiązana do ujawnienia nazwy swojej jednostki dominującej oraz – jeśli jest to inny podmiot – również nazwy swojej jednostki dominującej najwyższego szczebla. Jeśli jednostka dominująca ani jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządzają sprawozdań finansowych dostępnych do użytku publicznego, to ujawniają także nazwę następnej w kolejności jednostki dominującej, która sporządza takie sprawozdania finansowe.

Ujawnianie informacji dotyczących świadczeń dla kluczowego personelu kierowniczego

- 33.6. Kluczowy personel kierowniczy to osoby posiadające uprawnienia i odpowiedzialność za planowanie, kierowanie i kontrolowanie działalności jednostki w sposób bezpośredni lub pośredni, w tym każdy dyrektor (wykonawczy bądź inny) tej jednostki. Wynagrodzenie dodatkowe obejmuje wszystkie świadczenia pracownicze (zgodnie z definicją w Rozdziale 28 *Świadczenia pracownicze*), w tym świadczenia na bazie akcji, do których odnosi się Rozdział 26 *Płatności na bazie akcji*. Świadczenia pracownicze obejmują wszystkie formy zapłaty uiszczonej, należnej lub zapewnianej przez jednostkę lub w jej imieniu (na przykład przez jednostkę dominującą lub przez udziałowca) w zamian za usługi świadczone na rzecz tej jednostki. Zawierają one również wynagrodzenie wypłacane w imieniu jednostki dominującej z tytułu dóbr lub usług świadczonych na rzecz jednostki.
- 33.7. Jednostka ujawnia informacje dotyczące łącznych świadczeń dla kluczowego personelu kierowniczego.

Ujawnianie informacji o transakcjach z jednostkami powiązanymi

- 33.8. Transakcja z **podmiotem powiązanym** jest przekazaniem zasobów, usług lub zobowiązań pomiędzy jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe a podmiotami powiązanymi niezależnie od tego, czy transakcje są odpłatne. Przykłady typowych transakcji z podmiotami powiązanymi z MŚP obejmują, ale nie ograniczają się do:
- (a) transakcji pomiędzy jednostką a jej głównym właścicielem (właścicielami),
 - (b) transakcji pomiędzy jednostką oraz inną jednostką, przy czym obydwie jednostki znajdują się pod wspólną kontrolą tej samej jednostki lub osoby,
 - (c) transakcji, w której jednostka lub osoba sprawująca kontrolę nad jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe ponosi bezpośrednio koszty, które w innych okolicznościach byłyby ponoszone przez jednostkę sporządzającą sprawozdania finansowe.

MSSF dla MŚP

33.9. Jeśli jednostka zawiera transakcje z podmiotami powiązanymi, to ujawnia informacje dotyczące charakteru powiązania z podmiotem powiązanym oraz wszelkie informacje dotyczące transakcji i nierozliczonych sald należności i zobowiązań niezbędnych dla zrozumienia potencjalnego wpływu tego powiązania na sprawozdania finansowe. Wymogi dotyczące ujawniania informacji są uzupełnieniem do wymogów wynikających z paragrafu 33.7 odnoszących się do ujawniania informacji o świadczeniach 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 ich rozliczenia oraz
 - (ii) szczegóły dotyczące wszelkich udzielonych bądź otrzymanych gwarancji,
- (c) rezerwy na należności wątpliwe związane z wysokością nierozliczonych sald należności,
- (d) koszt ujęty w trakcie okresu sprawozdawczego dotyczący należności nieściągalnych lub wątpliwych należnych od podmiotów powiązanych.

Takie transakcje mogłyby obejmować zakupy, sprzedaż lub przeniesienie dóbr lub usług, leasing, gwarancje lub rozliczenie dokonane przez jednostkę w imieniu podmiotu powiązanego i na odwrót.

33.10. Ujawnień wymaganych przez paragraf 33.9 jednostka dokonuje odrębnie dla każdej z następujących kategorii:

- (a) jednostki sprawujące kontrolę, współkontrolę lub mające istotny wpływ na jednostkę,
- (b) jednostki, nad którymi jednostka sprawuje kontrolę, współkontrolę lub wywiera istotny wpływ,
- (c) kluczowy personel kierowniczy jednostki lub jej jednostki dominującej (w ujęciu łącznym),
- (d) pozostałe podmioty powiązane.

33.11. Jednostka jest zwolniona z określonego w paragrafie 33.9 obowiązku ujawniania informacji, w odniesieniu do:

- (a) **Administracji** (krajowej, regionalnej lub lokalnej) sprawującej kontrolę, współkontrolę lub wywierającej znaczący wpływ na jednostkę sporządzającą sprawozdania finansowe.
- (b) Innej jednostki, która jest podmiotem powiązanym, ponieważ ta sama **administracja** sprawuje kontrolę, współkontrolę zarówno w jednostce sporządzającej sprawozdania finansowe jak i w tej innej jednostce.

Jednostka musi jednak nadal ujawniać powiązania pomiędzy jednostką dominującą a jednostką zależną zgodnie z wymogami paragrafu 33.5.

MSSF dla MŚP

- 33.12. Oto przykłady transakcji ujawnianych w przypadku, gdy są przeprowadzane z podmiotem powiązaniem:
- (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,
 - (i) rozliczanie zobowiązań w imieniu jednostki lub przez jednostkę w imieniu innego podmiotu,
 - (j) udział jednostki dominującej lub zależnej w programie określonych świadczeń, w którym ryzyko jest dzielone pomiędzy jednostkami należącymi do grupy.
- 33.13. Jednostka nie może stwierdzić, że transakcje pomiędzy podmiotami powiązaniem odbyły się na warunkach równorzędnych z tymi, jakie obowiązują w transakcjach zawartych na warunkach rynkowych, chyba że te warunki mogą zostać potwierdzone.
- 33.14. Jednostka może ujawnić pozycje o podobnym charakterze łącznie, chyba że ich odrębne ujawnienie jest niezbędne dla zrozumienia wpływu transakcji pomiędzy podmiotami powiązaniem na sprawozdania finansowe jednostki.

Rozdział 34

Działalności wyspecjalizowane

Zakres rozdziału

- 34.1. Niniejszy rozdział zawiera wytyczne dotyczące sprawozdawczości małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących swą działalność w trzech wyspecjalizowanych obszarach, którymi są rolnictwo, działalność wydobywcza i usługi koncesjonowane.

Rolnictwo

- 34.2. Jednostka stosująca niniejszy standard i prowadząca **działalność rolniczą** ustala swoje zasady (politykę) rachunkowości dla każdej grupy **aktywów biologicznych** w następujący sposób:
- (a) Jednostka stosuje model wyceny w wartości godziwej przedstawiony w paragrafach 34.4–34.7 do tych aktywów biologicznych, których wartość godziwą można łatwo określić bez ponoszenia nadmiernych kosztów lub nakładu pracy.
 - (b) Jednostka stosuje model wyceny według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia przedstawiony w paragrafach 34.8–34.10 do wszystkich pozostałych aktywów biologicznych.

Ujmowanie

- 34.3. Jednostka ujmuje składnik aktywów biologicznych lub **produkty rolne** wtedy i tylko wtedy, gdy:
- (a) jednostka kontroluje składnik aktywów w wyniku przeszłych zdarzeń,
 - (b) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane z tym składnikiem aktywów oraz
 - (c) wartość godziwą lub cenę nabycia /koszt wytworzenia można wiarygodnie ustalić bez ponoszenia nadmiernych kosztów lub nakładu pracy.

Wycena – model wartości godziwej

- 34.4. Jednostka wycenia składnik aktywów biologicznych w momencie początkowego ujęcia oraz na każdy **dzień sprawozdawczy** w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży. Zmiany wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży ujmuje się w wyniku.
- 34.5. Produkty rolne pozyskane z aktywów biologicznych jednostki wycenia się w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży w momencie zbiorów. Tak wyceniona wartość godziwa stanowi koszt ich wytworzenia w razie zastosowania Rozdziału 13 *Zapasy* lub innego mającego zastosowanie rozdziału niniejszego standardu.

- 34.6. Przy ustalaniu wartości godziwej, jednostka powinna uwzględnić:
- (a) Jeżeli istnieje aktywny rynek na aktywa biologiczne lub na produkty rolne w ich obecnym stanie i miejscu, to cena notowana na tym rynku stanowi właściwą podstawę do ustalenia wartości godziwej tego składnika aktywów. Jeżeli jednostka ma dostęp do różnych aktywnych rynków, to powinna posłużyć się ceną istniejącą na rynku, z którego zamierza skorzystać.
 - (b) Jeżeli aktywny rynek nie istnieje, przy ustalaniu wartości godziwej jednostka posługuje się jednym lub kilkoma z poniższych wskaźników, o ile są one dostępne:
 - (i) najbardziej aktualnymi cenami transakcji rynkowych, pod warunkiem, że nie nastąpiły znaczące zmiany warunków gospodarczych między datą transakcji a końcem okresu sprawozdawczego,
 - (ii) cenami rynkowymi podobnych aktywów, po odpowiednich korektach wynikających z różnic pomiędzy tymi aktywami oraz
 - (iii) branżowymi wskaźnikami pomiarowymi takimi, jak na przykład wartość sadu owocowego wyrażona w ilości przypadającej na jedną paletę, buszel lub hektar, oraz wartość bydła rzeźnego w przeliczeniu na kilogram mięsa.
 - (c) W niektórych przypadkach źródła informacji wymienione w punktach (a) lub (b) mogą prowadzić do rozbieżnych wniosków dotyczących wartości godziwej aktywów biologicznych lub produktów rolnych. Jednostka analizuje przyczyny występowania tych różnic, tak aby móc uzyskać najbardziej wiarygodny szacunek wartości godziwej w stosunkowo wąskim przedziale rozsądnych szacunków.
 - (d) W pewnych okolicznościach wartość godziwą można wiarygodnie ustalić bez ponoszenia nadmiernych kosztów lub nakładu pracy, mimo, iż ceny lub wartości na rynku mogą być niedostępne dla aktywów biologicznych w ich obecnym stanie. Jednostka powinna przeanalizować, czy wartość bieżąca oczekiwanych przepływów środków pieniężnych netto z tych aktywów, zdyskontowana o aktualnie obowiązującą rynkową stopę, prowadzi do wiarygodnej wyceny wartości godziwej.

Ujawnianie informacji – model wartości godziwej

- 34.7. Jednostka powinna ujawnić następujące informacje w odniesieniu do aktywów biologicznych wycenianych w wartości godziwej:
- (a) opis każdej grupy aktywów biologicznych,
 - (b) metody i istotne założenia przyjęte przy ustalaniu wartości godziwej każdej kategorii produktów rolnych w momencie zbiorów oraz wartości godziwej każdej grupy aktywów biologicznych,
 - (c) uzgodnienie zmian wartości bilansowej aktywów biologicznych między początkiem a końcem bieżącego okresu. Uzgodnienie powinno obejmować:
 - (i) zysk lub stratę wynikającą ze zmian wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży,
 - (ii) zwiększenia wynikające z zakupów,

MSSF dla MŚP

- (iii) zmniejszenia spowodowane zbiorem,
- (iv) zwiększenia spowodowane połączeniem przedsięwzięć,
- (v) różnice kursowe netto z przeliczenia sprawozdań finansowych na inną walutę prezentacji oraz przeliczenia jednostki działającej za granicą na walutę prezentacji jednostki sprawozdawczej,
- (vi) inne zmiany.

Wycena – model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

- 34.8. Jednostka wycenia aktywa biologiczne, dla których wartości godziwej nie można łatwo określić bez ponoszenia nadmiernych kosztów i nakładu pracy, w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszone o dotychczasowe **umorzenie** i łączne straty z tytułu **utruty wartości**.
- 34.9. Jednostka wycenia **produkty rolne** pozyskane ze swoich aktywów biologicznych w wartości godziwej pomniejszonej o szacunkowe koszty sprzedaży w momencie zbiorów. Tak wyceniona wartość godziwa stanowi koszt ich wytworzenia w razie zastosowania Rozdziału 13 *Zapasy* lub innego mającego zastosowanie rozdziału niniejszego standardu.

Ujawnianie informacji – model ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

- 34.10. Jednostka powinna ujawnić następujące informacje w odniesieniu do aktywów biologicznych wycenianych zgodnie z modelem ceny nabycia lub kosztu wytworzenia:
- (a) opis każdej grupy aktywów biologicznych,
 - (b) wyjaśnienie, dlaczego wartości godziwej nie można ustalić w sposób wiarygodny,
 - (c) zastosowaną metodę amortyzacji,
 - (d) przyjęte okresy użytkowania lub zastosowane stawki amortyzacyjne,
 - (e) **wartość bilansową** brutto oraz dotychczasowe umorzenie (łącznie z łącznymi stratami z tytułu utraty wartości) na początek i na koniec okresu.

Działalność wydobywcza

- 34.11. Jednostka stosująca niniejszy standard zajmująca się poszukiwaniem, oceną lub wydobyciem zasobów mineralnych (działalność wydobywcza) rozlicza wydatki na nabycie lub rozwój rzeczowych aktywów trwałych lub aktywów niematerialnych wykorzystywanych w działalności wydobywczej stosując odpowiednio Rozdział 17 *Rzeczowe aktywa trwałe* lub Rozdział 18 *Aktywa niematerialne inne niż wartość firmy*. Jeżeli na jednostce spoczywa obowiązek rozbiórki lub usunięcia obiektów lub przywrócenia miejsca do poprzedniego stanu to tego rodzaju zobowiązania i koszty są rozliczane zgodnie z wymogami Rozdziału 17 i 21 *Rezerwy, aktywa warunkowe i zobowiązania warunkowe*.

Umowy na usługi koncesjonowane

- 34.12. Umowa na usługi koncesjonowane jest to umowa, w której rząd lub inny podmiot sektora publicznego (podmiot udzielający koncesji) zawiera z prywatnym podmiotem umowę na wybudowanie (lub ulepszenie), eksploatawanie i utrzymanie aktywów infrastruktury podmiotu udzielającego koncesji takich jak drogi, mosty, tunele, porty lotnicze, sieci rozdziału energii, więzienia lub szpitale. W myśl tych umów podmiot udzielający koncesji kontroluje lub reguluje, jakie usługi ma świadczyć prywatny podmiot wykorzystując aktywa, na rzecz kogo oraz po jakiej cenie oraz kontroluje udział końcowy w aktywach na koniec okresu obowiązywania umowy.
- 34.13. Występują dwa podstawowe typy umów na usługi koncesjonowane:
- W pierwszym przypadku prywatny podmiot otrzymuje składnik aktywów finansowych – bezwarunkowe umowne prawo do otrzymywania od rządu określonej lub możliwej do określenia kwoty środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych w zamian za wybudowanie lub ulepszenie składnika aktywów należącego do podmiotu z sektora publicznego, a następnie do eksploatawania i utrzymywania tego składnika aktywów przez określony okres czasu. Ten typ umowy obejmuje udzielone przez rząd gwarancje pokrycia różnicy pomiędzy kwotami otrzymanymi od użytkowników danej usługi publicznej a określonymi lub możliwymi do ustalenia kwotami.
 - W drugim przypadku prywatny podmiot otrzymuje składnik aktywów niematerialnych – prawo do nakładania opłat za użytkowanie aktywów sektora publicznego, które wybuduje lub ulepszy, a następnie będzie eksploatował i utrzymywał przez określony czas. Prawo do nałożenia na użytkowników opłaty nie stanowi bezwarunkowego prawa do uzyskiwania środków pieniężnych, ponieważ kwoty takie są uzależnione od stopnia, w jakim społeczeństwo będzie korzystać z danej usługi.

Niekiedy pojedyncza umowa może zawierać obydwa typy umów: podmiot prywatny posiada składnik aktywów finansowych w stopniu, w jakim rząd udzielił bezwarunkowej gwarancji zapłaty za wybudowanie składnika aktywów dla sektora publicznego; oraz posiada składnik aktywów niematerialnych do stopnia, w jakim podmiot prywatny musi polegać na tym, czy społeczeństwo skorzysta z danej usługi, aby otrzymać zapłatę.

Ujęcie – model składnika aktywów finansowych

- 34.14. Podmiot prywatny ujmuje składnik aktywów finansowych w zakresie, w jakim posiada on bezwarunkowe umowne prawo do otrzymywania za usługi budowlane środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych, od lub na polecenie podmiotu udzielającego koncesji. Podmiot prywatny wycenia składnik aktywów finansowych w wartości godziwej. Następnie do ujmowania aktywów finansowych stosuje postanowienia Rozdziału 11 *Podstawowe instrumenty finansowe* oraz Rozdziału 12 *Pozostałe zagadnienia dotyczące instrumentów finansowych*.

Ujęcie – model składnika aktywów niematerialnych

- 34.15. Podmiot prywatny ujmuje składnik aktywów niematerialnych w zakresie, w jakim otrzymuje prawo (licencję) do nakładania opłat na użytkowników usługi publicznej. Podmiot prywatny początkowo wycenia składnik aktywów niematerialnych w wartości godziwej. Następnie do ujmowania składnika aktywów niematerialnych stosuje postanowienia Rozdziału 18.

Przychody operacyjne

- 34.16. Podmiot prywatny, jako strona umowy o usługi koncesjonowane, ujmuje, wycenia i ujawnia przychody z tytułu świadczonych przez siebie usług zgodnie z postanowieniami Rozdziału 23 *Przychody*.

Rozdział 35

Przejście na stosowanie MSSF dla MŚP

Zakres rozdziału

- 35.1. Niniejszy rozdział dotyczy **zastosowania po raz pierwszy MSSF dla MŚP**, niezależnie od tego, czy wcześniej stosowanymi zasadami rachunkowości były pełne **Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)** czy też inne powszechnie przyjęte zasady (polityka) rachunkowości, takie jak krajowe standardy rachunkowości lub inne lokalne zasady, takie jak lokalne przepisy podatkowe.
- 35.2. Jednostka może zastosować *po raz pierwszy MSSF dla MŚP* tylko raz. Jeżeli jednostka stosująca *MSSF dla MŚP* zaprzestaje go stosować przez jeden lub kilka **okresów sprawozdawczych**, a następnie jest zobligowana lub sama decyduje się na przyjęcie tego standardu w późniejszym terminie, wówczas specjalne wyłączenia, uproszczenia i inne wymagania zawarte w niniejszym rozdziale nie mają zastosowania do ponownego przyjęcia standardu.

Zastosowanie po raz pierwszy

- 35.3. Jednostka zobowiązana do zastosowania *MSSF dla MŚP* po raz pierwszy stosuje przepisy niniejszego rozdziału przy sporządzaniu pierwszych **sprawozdań finansowych sporządzonych** zgodnie z niniejszym standardem.
- 35.4. Pierwszymi sprawozdaniami finansowymi jednostki sporządzonymi zgodnie z niniejszym standardem są pierwsze roczne **sprawozdania finansowe**, w których jednostka zamieściła wyraźne i bezwarunkowe oświadczenie o zgodności z *MSSF dla MŚP*. Sprawozdania finansowe są sporządzone zgodnie z niniejszym standardem po raz pierwszy, jeżeli jednostka, na przykład:
- nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy,
 - prezentowała swoje ostatnie sprawozdania finansowe zgodnie z krajowymi wymogami, które nie są zgodne z niniejszym standardem we wszystkich obszarach lub
 - prezentowała swoje ostatnie sprawozdanie finansowe zgodnie z pełnymi MSSF.
- 35.5. Paragraf 3.17 niniejszego standardu definiuje elementy pełnych sprawozdań finansowych.
- 35.6. Paragraf 3.14 niniejszego standardu wymaga, aby jednostka ujawniała w pełnych sprawozdaniach finansowych informacje porównawcze odnoszące się do wcześniejszego porównywalnego okresu dla wszystkich wartości pieniężnych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych, jak również określone dane porównawcze dotyczące informacji opisowych. Jednostka może prezentować dane porównawcze w odniesieniu do więcej niż jednego analogicznego okresu porównywalnego. Dlatego **dniem przejścia na MSSF dla MŚP** jest początek najwcześniejszego okresu, za który jednostka prezentuje pełne informacje porównawcze zgodnie z niniejszym standardem w pierwszych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z niniejszym standardem.

Procedury sporządzania sprawozdań finansowych na dzień przejścia

- 35.7. Z wyjątkiem postanowień paragrafów 35.9–35.11 jednostka w swoim sprawozdaniu otwarcia w sprawozdaniu z sytuacji finansowej na dzień przejścia na *MSSF dla MŚP* (tj. od początku najwcześniejszego z prezentowanych okresów):
- ujmuje wszystkie aktywa i zobowiązania, których ujęcie wymagane jest przez *MSSF dla MŚP*,
 - nie ujmuje pozycji jako aktywa lub zobowiązania, jeżeli niniejszy standard nie zezwala na ich ujęcie,
 - przeklasyfikowuje pozycje ujęte w określonych kategoriach aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego zgodnie z wcześniej stosowanymi zasadami sprawozdawczości finansowej, które zgodnie z niniejszym standardem stanowią inny rodzaj aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego oraz
 - stosuje niniejszy standard do wyceny wszystkich ujętych aktywów i zobowiązań.
- 35.8. **Zasady (polityka) rachunkowości** stosowane przez jednostkę przy sporządzaniu sprawozdania otwarcia z sytuacji finansowej według niniejszego standardu mogą różnić się od zasad, które zostały przyjęte na tę samą datę zgodnie z wcześniej stosowanymi zasadami sprawozdawczości finansowej. Powstające korekty wynikają z transakcji, innych zdarzeń lub okoliczności sprzed dnia przejścia na niniejszy standard. Dlatego jednostka na dzień przejścia na niniejszy standard ujmuje te korekty bezpośrednio w zyskach zatrzymanych (lub odpowiednio w innej kategorii kapitałów) na dzień przejścia na *MSSF dla MŚP*.
- 35.9. Po zastosowaniu po raz pierwszy niniejszego standardu jednostka nie może zmienić retrospektywnie sposobu ujmowania, który stosowała na mocy wcześniejszych zasad sprawozdawczości finansowej, w przypadku każdej z poniższych transakcji:
- zaprzestanie ujmowania** aktywów i zobowiązań finansowych. Aktywa i zobowiązania finansowe, których ujmowania zaprzestano w oparciu o wcześniejsze zasady (politykę) rachunkowości przed dniem przejścia na *MSSF dla MŚP* nie powinny być ujmowane w momencie przyjęcia *MSSF dla MŚP*. Natomiast, w przypadku aktywów i zobowiązań finansowych wynikających z transakcji mających miejsce przed dniem przejścia na *MSSF dla MŚP*, których w oparciu o ten standard należałoby zaprzestać ujmować, ale zaprzestania ujmowania nie dokonano w oparciu o wcześniej stosowane zasady (politykę) rachunkowości, jednostka może: (a) zaprzestać ich ujmowania w momencie przyjęcia *MSSF dla MŚP* lub (b) nadal je ujmować do czasu zbycia aktywów lub rozliczenia,
 - rachunkowości zabezpieczeń. Jednostka nie może zmienić swojej rachunkowości zabezpieczeń przed dniem przejścia na *MSSF dla MŚP* w odniesieniu do powiązań zabezpieczających, które już nie istnieją na dzień przejścia na *MSSF dla MŚP*. W odniesieniu do powiązań zabezpieczających, które jeszcze istnieją na dzień przejścia na *MSSF dla MŚP* jednostka stosuje wymogi rachunkowości zabezpieczeń zawarte w Rozdziale 12 *Pozostałe zagadnienia dotyczące instrumentów finansowych*, w tym wymogi dotyczące zaprzestania

MSSF dla MŚP

stosowania rachunkowości zabezpieczeń w zakresie powiązań zabezpieczających nie spełniających wymogów określonych w Rozdziale 12,

- (c) wartości szacunkowe,
 - (d) **działalności zaniechane**,
 - (e) wyceny **udziałów niedających kontroli**. Wymogi paragrafu 5.6 dotyczące alokacji wyniku oraz sumy całkowitych dochodów pomiędzy udziały niedające kontroli i **właścicieli** jednostki dominującej stosuje się prospektywnie od dnia przejścia na *MSSF dla MŚP* (lub od takiej wcześniejszej daty, od której niniejszy standard ma zastosowanie do przekształcenia połączeń przedsięwzięć – zob. paragraf 35.10).
- 35.10. Jednostka może stosować jedno lub więcej z poniższych zwolnień sporządzając pierwsze sprawozdania finansowe zgodnie z niniejszym standardem:
- (a) **Połączenia przedsięwzięć**. Jednostka stosująca *MSSF dla MŚP* po raz pierwszy może zdecydować o niestosowaniu wymogów Rozdziału 19 *Połączenia przedsięwzięć i wartość firmy* w odniesieniu do połączeń przedsięwzięć, które miały miejsce przed dniem przejścia na niniejszy standard. Jeżeli jednak jednostka stosująca *MSSF dla MŚP* po raz pierwszy przekształci jakiegokolwiek połączenie przedsięwzięć w taki sposób aby było ono zgodne z wymogami Rozdziału 19, to dokonuje przekształcenia wszystkich późniejszych połączeń przedsięwzięć zgodnie z postanowieniami tego rozdziału.
 - (b) **Płatności na bazie akcji**. Jednostka stosująca niniejszy standard po raz pierwszy nie jest zobowiązana do stosowania Rozdziału 26 *Płatności na bazie akcji* w odniesieniu do instrumentów kapitałowych, które zostały przyznane przed dniem przejścia na niniejszy standard, ani do zobowiązań wynikających z płatności na bazie akcji, które zostały uregulowane przed datą przejścia na niniejszy standard.
 - (c) **Wartość godziwa jako przyjęty koszt**. Jednostka stosująca *MSSF dla MŚP* po raz pierwszy może zdecydować, aby na dzień przejścia na niniejszy standard wyceniać rzeczowe aktywa trwałe, nieruchomości inwestycyjne lub aktywa niematerialne w wartości godziwej i stosować wartość godziwą jako przyjęty koszt ustalony na ten dzień.
 - (d) **Wartość z przeszacowania jako przyjęty koszt**. Jednostka stosująca *MSSF dla MŚP* po raz pierwszy może zdecydować się na przyjęcie przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości inwestycyjnej lub składnika aktywów niematerialnych dokonanych zgodnie z wcześniej stosowanymi zasadami rachunkowości na dzień lub przed dniem przejścia na niniejszy standard, jako przyjętego kosztu ustalonego na dzień przeszacowania.
 - (e) **Skumulowane różnice kursowe**. Rozdział 30 *Transakcje w walutach obcych* wymaga od jednostki zaliczenia niektórych różnic kursowych jako odrębnego składnika kapitału własnego. Jednostka stosująca *MSSF dla MŚP* po raz pierwszy może przyjąć, że wartość skumulowanych różnic kursowych ustalonych dla wszystkich jednostek działających za granicą jest równa zeru na dzień przejścia na *MSSF dla MŚP* (tj. traktując to jako „nowy start”).

MSSF dla MŚP

(f) **Jednostkowe sprawozdania finansowe.** Jeżeli jednostka sporządza **jednostkowe sprawozdania finansowe**, paragraf 9.26 wymaga ujmowania inwestycji w jednostkach zależnych, współkontrolowanych i jednostkach stowarzyszonych:

- (i) w cenie nabycia pomniejszonej o utratę wartości lub
- (ii) w **wartości godziwej**, przy czym zmiany wartości godziwej należy ujmować w wyniku.

Jeżeli jednostka stosująca niniejszy standard po raz pierwszy wycenia taką inwestycję w cenie nabycia, to wycenia tę inwestycję w jednej z poniższych kwot w sprawozdaniu otwarcia w jednostkowym sprawozdaniu z sytuacji finansowej sporządzonym zgodnie z niniejszym standardem:

- (i) cenie nabycia ustalonej zgodnie z wymogami Rozdziału 9 *Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe* lub
- (ii) w przyjętym koszcie, którym może być wartość godziwa ustalona na dzień przejścia na *MSSF dla MŚP* lub wartość bilansowa ustalona na ten dzień zgodnie z wcześniej stosowanymi zasadami rachunkowości.

(g) **Złożone instrumenty finansowe.** Paragraf 22.13 wymaga od jednostki, aby na dzień powstania złożonego instrumentu finansowego dokonała podziału na element o charakterze kapitałowym oraz element o charakterze zobowiązania. Jednostka stosująca *MSSF dla MŚP* po raz pierwszy nie musi dokonywać podziału instrumentu na te dwa elementy, jeżeli na dzień przejścia na niniejszy standard element o charakterze zobowiązania jest nierozliczony.

(h) **Odroczony podatek dochodowy.** Jednostka stosująca niniejszy standard po raz pierwszy nie ma obowiązku ujmowania na dzień przejścia na *MSSF dla MŚP*, **aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego** ani **zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego** od różnicy między wartością podatkową a wartością bilansową aktywów i zobowiązań, w przypadku gdy ujęcie aktywów i zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego wymagałoby poniesienia nadmiernych kosztów i nakładu pracy.

(i) **Umowy na usługi koncesjonowane.** Jednostka stosująca niniejszy standard po raz pierwszy nie ma obowiązku stosowania postanowień paragrafów 34.12–34.16 w odniesieniu do umów na usługi koncesjonowane zawartych przed datą przejścia na niniejszy standard.

(j) **Działalność wydobywcza.** Jednostka stosująca niniejszy standard po raz pierwszy używająca pełnego rachunek kosztów w oparciu o wcześniej stosowane zasady (politykę) rachunkowości może się zdecydować, aby aktywa związane z ropą naftową lub gazem (tj. używane w zakresie poszukiwania, pomiaru, wydobycia lub produkcji ropy i gazu) wyceniać na dzień przejścia na *MSSF dla MŚP* w kwocie ustalonej zgodnie z wcześniej stosowanymi zasadami rachunkowości. Jednostka przeprowadza test na utratę wartości tych aktywów na dzień przejścia na niniejszy standard zgodnie z wymogami Rozdziału 27 *Utrata wartości aktywów*.

(k) **Umowy zawierające leasing.** Jednostka stosująca niniejszy standard po raz pierwszy może zdecydować się na ustalenie, czy umowa istniejąca na dzień przejścia na *MSSF dla MŚP* obejmuje leasing (zob. paragraf 20.3) w opar-

ciu o fakty i okoliczności występujące na ten dzień, a nie na dzień zawarcia umowy.

- (l) **Zobowiązania z tytułu wycofania z eksploatacji zawarte w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych.** Paragraf 17.10(c) stanowi, że na koszt wytworzenia lub cenę nabycia składnika rzeczowych aktywów trwałych składają się początkowe szacowane koszty demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszty przeprowadzenia rekultywacji miejsca, w którym dana pozycja się znajduje oraz inne koszty do których jednostka jest zobowiązana w związku z nabyciem tego składnika w danym okresie w celach innych niż wytworzenie zapasów. Jednostka stosująca niniejszy standard po raz pierwszy może zdecydować się na ujęcie tego elementu kosztu wytworzenia lub ceny nabycia rzeczowych aktywów trwałych na dzień przejścia na *MSSF dla MŚP* a nie na dzień, w którym początkowo powstał obowiązek.
- 35.11. Jeżeli przekształcenie sprawozdania otwarcia w sprawozdaniu z pozycji finansowej na dzień przejścia na niniejszy standard jest **niewykonalne** w praktyce ze względu na jedną lub kilka korekt wymaganych przez paragraf 35.7, jednostka stosuje paragrafy 35.7–35.10 w odniesieniu do takich korekt w najwcześniejszym okresie, w którym przekształcenie staje się możliwe oraz identyfikuje się dane zaprezentowane za poprzednie okresy, które nie są porównywalne z danymi za okres, za który sporządza się pierwsze sprawozdania finansowe zgodnie z niniejszym standardem. Jeżeli ze względów praktycznych jednostka nie może ujawnić żadnych informacji wymaganych przez niniejszy standard za jakiegokolwiek okresy poprzedzające okres sporządzenia pierwszych sprawozdań finansowych zgodnie z niniejszym standardem, pominięcie tych informacji należy ujawnić.

Ujawnianie informacji

Wyjaśnienia dotycząc przejścia na *MSSF dla MŚP*

- 35.12. Jednostka wyjaśnia, w jaki sposób przejście z wcześniej stosowanych zasad rachunkowości na niniejszy standard wpłynęło na prezentowaną **sytuację finansową, finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne.**

Uzgodnienia

- 35.13. W celu zachowania zgodności z paragrafem 35.12, pierwsze sprawozdania finansowe jednostki sporządzone zgodnie z niniejszym standardem powinny zawierać:
- (a) opis charakteru każdej zmiany zasad (polityki) rachunkowości,
 - (b) uzgodnienie kapitału własnego, ustalonego zgodnie z wcześniejszymi zasadami sprawozdawczości finansowej, z kapitałem własnym ustalonym zgodnie z niniejszym standardem, dokonanego na następujące daty:
 - (i) na dzień przejścia na niniejszy standard oraz
 - (ii) na koniec ostatniego okresu prezentowanego w ostatnich rocznych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z wcześniej stosowanymi zasadami sprawozdawczości finansowej,

MSSF dla MŚP

- (c) uzgodnienie wyniku ustalonego zgodnie z wcześniej stosowanymi zasadami sprawozdawczości finansowej za ostatni okres prezentowany w ostatnich rocznych sprawozdaniach finansowych, z wynikiem ustalonym według niniejszego standardu za ten sam okres.
- 35.14. Jeżeli jednostka uświadamia sobie popełnienie błędów w ramach wcześniej stosowanych zasad sprawozdawczości finansowej, uzgodnienia wymagane przez paragraf 35.13(b) i (c), w zakresie w jakim jest to wykonalne w praktyce, powinny odróżniać korektę tych błędów od zmian zasad (polityki) rachunkowości.
- 35.15. Jeżeli jednostka nie prezentowała sprawozdań finansowych za poprzednie okresy, fakt ten jest ujawniany w pierwszych sprawozdaniach finansowych jednostki sporządzonych po raz pierwszy zgodnie z niniejszym standardem.

Słownik pojęć

| | |
|---|---|
| Administracja | – krajowy, regionalny lub lokalny rząd. |
| Aktywa programu (programu świadczeń pracowniczych) | – (a) aktywa posiadane przez długoterminowy fundusz świadczeń pracowniczych oraz (b) kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe. |
| Aktywa z tytułu odroczonego podatku | – kwota podatku dochodowego podlegającego zwrotowi w przyszłych okresach ze względu na: (a) różnice przejściowe, (b) przeniesienie na kolejny okres nierozliczonych strat podatkowych oraz (c) przeniesienie na kolejny okres niewykorzystanych ulg podatkowych. |
| Amortyzacja | – systematyczne rozłożenie wartości podlegającej amortyzacji na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów. |
| Błędy poprzednich okresów | – pominięcia lub zniekształcenia sprawozdań finansowych jednostki, które miały miejsce w poprzednim bądź też kilku wcześniejszych okresach i które są wynikiem niewykorzystania lub błędnego wykorzystania wiarygodnych informacji: (a) które były dostępne w momencie udostępnienia sprawozdań finansowych sporządzonych za te okresy oraz (b) co do których można by zasadnie oczekiwać, że zostaną otrzymane i uwzględnione w procesie przygotowywania i sporządzania tych sprawozdań finansowych. |
| Cel sprawozdań finansowych | – dostarczenie informacji na temat sytuacji finansowej, finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych jednostki, które są użyteczne dla szerokiego grona użytkowników, którzy nie mają możliwości uzyskania raportów dostosowanych do ich szczególnych potrzeb informacyjnych. |
| Data przejścia na MSSF dla MŚP | – początek najwcześniejszego okresu, za który jednostka prezentuje pełne informacje porównawcze na podstawie MSSF dla MŚP w swoich pierwszych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF dla MŚP. |
| Dochód | – występujący w danym okresie wzrost korzyści ekonomicznych przybierający formę wpływów lub zwiększeń aktywów lub zmniejszenia zobowiązań, które skutkują przyrostem kapitału własnego, innego niż przyrost związany z wpłatami udziałowców. |

MSSF dla MŚP

- Dotacje rządowe** – pomoc rządowa, która przybiera formę przekazania jednostce środków w zamian za spełnianie przez nią, w przeszłości lub w przyszłości, pewnych warunków związanych z jej działalnością operacyjną.
- Działalność finansowa** – działalność, w wyniku której zmianie ulega wysokość i struktura wniesionego kapitału własnego oraz zadłużenia jednostki.
- Działalność inwestycyjna** – działalność polegająca na nabywaniu i sprzedaży aktywów trwałych oraz inwestycji krótkoterminowych nie zaliczonych do ekwiwalentów środków pieniężnych.
- Działalność operacyjna** – podstawowy rodzaj działalności powodującej powstawanie przychodów oraz każdy inny rodzaj działalności, która nie ma charakteru działalności inwestycyjnej i finansowej.
- Działalność rolnicza** – zarządzanie przez jednostkę przemianą biologiczną przeznaczonych na sprzedaż aktywów biologicznych w produkty rolne lub w inne aktywa biologiczne.
- Działalność zaniechana** – element jednostki, który został zbyty lub jest zakwalifikowany jako przeznaczony do sprzedaży oraz:
- (a) stanowi odrębną, ważną dziedzinę działalności jednostki lub jej geograficzny obszar działalności,
 - (b) jest częścią pojedynczego, skoordynowanego planu zbycia odrębnej, ważnej dziedziny działalności jednostki lub jej geograficznego obszaru działalności lub
 - (c) jest jednostką zależną nabytą wyłącznie z zamiarem jej odsprzedaży.
- Dzień przyznania** – dzień, w którym jednostka oraz druga strona (w tym pracownik) zawierają umowę dotyczącą zapłaty na bazie akcji, czyli dzień w którym obie strony przyjmują uzgodnione terminy i warunki porozumienia. W dniu przyznania jednostka przekazuje kontrahentowi prawo do środków pieniężnych, innych aktywów lub własnych instrumentów kapitałowych, przy założeniu, że określone warunki nabycia uprawnień (jeśli istnieją) zostały spełnione. Jeśli umowa wymaga zatwierdzenia (na przykład ze strony akcjonariuszy) dniem przyznania jest dzień, gdy zatwierdzenie to zostanie uzyskane.
- Dzień sprawozdawczy** – zakończenie ostatniego okresu objętego sprawozdaniami finansowymi lub śródrocznym raportem finansowym.

MSSF dla MŚP

| | |
|---|--|
| Efektywna stopa procentowa | – stopa dyskontująca oszacowane przyszłe pieniężne wpływy lub płatności następujące w oczekiwanym okresie trwania instrumentu finansowego, lub w uzasadnionych przypadkach, dyskontowanie następuje w krótszym okresie do wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązania finansowego. |
| Efektywność zabezpieczenia | – stopień, w jakim zmiany wartości godziwej lub przepływów pieniężnych pozycji zabezpieczanej dające się przypisać zabezpieczanemu ryzyku, są kompensowane zmianami wartości godziwej lub przepływów pieniężnych instrumentu zabezpieczającego. |
| Ekwiwalenty środków pieniężnych | – krótkoterminowe inwestycje o dużej płynności, łatwo wymienne na określone kwoty środków pieniężnych oraz narażone na nieznaczne ryzyko zmiany wartości. |
| Element jednostki | – działalność i przepływy środków pieniężnych, które mogą zostać wyraźnie wyodrębnione z całości jednostki dla celów operacyjnych lub sprawozdawczości finansowej. |
| Faktycznie uchwalone | – stawki podatkowe uznaje się za faktycznie uchwalone, jeżeli przyszłe zdarzenia wymagane w procesie ich uchwalania nie wpłyną na ich zmianę. |
| Finansowanie (świadczeń po okresie zatrudnienia) | – wpłaty dokonywane przez jednostkę a czasami przez jej pracowników, wpłacane do jednostki lub funduszu, będącego odrębną od jednostki sporządzającej sprawozdania osobą prawną, która wypłaca świadczenia pracownicze. |
| Grupa aktywów | – zespół aktywów o podobnym charakterze i sposobie użytkowania w ramach działalności jednostki. |
| Grupa kapitałowa | – jednostka dominująca oraz jej wszystkie jednostki zależne. |
| Informacja dodatkowa (do sprawozdań finansowych) | – zawiera dodatkowe informacje do danych zaprezentowanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, łącznym sprawozdaniu z dochodów i zysków zatrzymanych (jeżeli jest prezentowane) oraz w sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym i w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych. Informacja dodatkowa zawiera opis lub szczegółowe rozbieżności pozycji zaprezentowanych w tych sprawozdaniach finansowych oraz informacje na temat pozycji, które nie kwalifikują się do ujęcia w tych sprawozdaniach. |
| Instrument finansowy | – kontrakt, który skutkuje powstaniem składnika aktywów finansowych u jednej jednostki i zobowiązania finansowego lub instrumentu kapitałowego u drugiej jednostki. |
| Instrument zabezpieczający | – na potrzeby specyficznej rachunkowości zabezpieczeń MŚP zgodnie z wymogami Rozdziału 12 niniejszego standardu, instrumentem zabezpieczającym jest instrument finansowy spełniający wszystkie następujące postanowienia i warunki: |

MSSF dla MŚP

- (a) jest swapem na stopę procentową, swapem walutowym, walutowym kontraktem terminowym forward lub towarowym kontraktem terminowym forward, co do których oczekuje się, że są wysoce efektywne w zabezpieczeniu ryzyka rozpoznanego w paragrafie 12.17, wyznaczonego jako zabezpieczane ryzyko,
- (b) obejmuje stronę zewnętrzną wobec jednostki sporządzającej sprawozdania (tj. zewnętrzną wobec grupy kapitałowej, segmentu lub pojedynczej jednostki, której dotyczy sprawozdanie),
- (c) jego wartość nominalna jest równa wyznaczonej kwocie bazowej lub wartości nominalnej pozycji zabezpieczanej,
- (d) posiada określony termin zapadalności nie późniejszy niż
 - (i) termin zapadalności zabezpieczanego instrumentu finansowego,
 - (ii) oczekiwane uregulowanie zobowiązań wynikających z zakupu lub sprzedaży towaru lub
 - (iii) wystąpienia wysoce prawdopodobnej transakcji w walucie obcej lub transakcji zakupu towarów podlegających zabezpieczeniu.
- (e) nie posiada cech przedpłaty, wcześniejszego zakończenia lub przedłużenia. Jednostka, która decyduje się zastosować MSR 39 na potrzeby rachunkowości instrumentów finansowych, posługuje się definicją instrumentu zabezpieczającego zawartą w tym standardzie a nie powyższą definicją.

Inwestycja leasingowa brutto

- suma:
 - (a) minimalnych, należnych leasingodawcy opłat leasingowych wynikających z umowy leasingu finansowego oraz
 - (b) ewentualnej niegwarantowanej wartości końcowej przypisanej leasingodawcy.

Inwestycja leasingowa netto

- inwestycja leasingowa brutto zdyskontowana o stopę procentową leasingu.

Istotny

- pominięcia lub zniekształcenia są istotne, jeżeli mogą, pojedynczo lub łącznie, wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych. Istotność uzależniona jest od wielkości i rodzaju pominięcia lub zniekształcenia ocenianych w kontekście towarzyszących im okoliczności. Czynnikiem rozstrzygającym

MSSF dla MŚP

może być wielkość i rodzaj pozycji lub kombinacja obu tych czynników.

- Jednostka dominująca** – jednostka posiadająca jedną lub więcej jednostek zależnych.
- Jednostka stosująca MSSF dla MŚP po raz pierwszy** – jednostka, która prezentuje swoje sprawozdania finansowe zgodne z *MSSF dla MŚP* po raz pierwszy, niezależnie od tego, czy poprzednimi założeniami ramowymi rachunkowości były pełne MSSF czy też inny zestaw standardów rachunkowości.
- Jednostka stowarzyszona** – jednostka, w tym także jednostka nie posiadająca osobowości prawnej taka jak spółka osobowa, na którą inwestor wywiera znaczący wpływ, a która nie jest ani jednostką zależną, ani wspólnym przedsięwzięciem inwestora.
- Jednostka współkontrolowana** – wspólne przedsięwzięcie, które wymaga ustanowienia osoby prawnej, spółki osobowej czy innego podmiotu, w którym każdy ze wspólników przedsięwzięcia posiada udział. Jednostka taka działa na takich samych zasadach jak inne jednostki, z wyjątkiem tego, że ustalenia umowne pomiędzy wspólnikami przedsięwzięcia ustanawiają współkontrolę nad działalnością gospodarczą jednostki.
- Jednostka zainteresowania publicznego** – odpowiedzialność wobec obecnych i potencjalnych dostawców jednostki i innych podmiotów zewnętrznych wobec jednostki, którzy podejmują decyzje gospodarcze, ale nie mają możliwości uzyskania raportów dostosowanych do ich szczególnych potrzeb informacyjnych. Jednostka jest jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli:
- (a) jej instrumenty dłużne lub kapitałowe są przedmiotem obrotu na rynku regulowanym lub jest w trakcie emisji takich instrumentów przeznaczonych do obrotu na rynku regulowanym (którym jest krajowa lub zagraniczna giełda papierów wartościowych lub rynek pozagiełdowy obejmujący rynki lokalne i regionalne) lub
 - (b) utrzymuje aktywa powierzone jej przez szeroką grupę interesariuszy, co stanowi jej podstawową działalność. Działalność taka jest typowa dla banków, instytucji kredytowych, zakładów ubezpieczeń, maklerów/pośredników funduszy wzajemnych i banków inwestycyjnych.
- Jednostka zainteresowania publicznego** – jednostka jest jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli:
- (a) składa lub jest w trakcie składania swoich sprawozdań finansowych w komisji papierów wartościowych lub w innym organie regulacyjnym w związku z emisją dowolnej klasy instrumentów na rynku regulowanym lub

MSSF dla MŚP

- (b) utrzymuje aktywa powierzone jej przez szeroką grupę interesariuszy, co stanowi jej podstawową działalność. Działalność taka jest typowa dla banków, instytucji kredytowych, zakładów ubezpieczeń, maklerów/pośredników funduszy wzajemnych i banków inwestycyjnych.
- Jednostka zależna** – jednostka, w tym jednostka osobowa taka jak spółka cywilna, która jest kontrolowana przez inną jednostkę (zwaną jednostką dominującą).
- Jednostkowe sprawozdania finansowe** – sprawozdania prezentowane przez jednostkę dominującą, inwestora jednostki stowarzyszonej lub współnika przedsięwzięcia, w których inwestycje ujmuje się na podstawie bezpośredniego udziału w kapitale własnym, a nie na podstawie wykazywanych wyników oraz aktywów netto podmiotów, w których dokonano inwestycji.
- Kalkulacyjna stopa procentowa** – stopa procentowa łatwiejsza do ustalenia z poniżej podanych wartości:
- (a) dominującej stopy procentowej stosowanej do podobnego instrumentu wyemitowanego przez wystawcę posiadającego podobną wiarygodność kredytową lub
 - (b) stopy procentowej dyskontującej wartość nominalną instrumentu do bieżącej, gotówkowej ceny sprzedaży dóbr lub usług.
- Kapitał własny** – udział pozostały w aktywach jednostki po odjęciu od nich wszystkich jej zobowiązań.
- Kontrola (jednostki)** – zdolność do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki gospodarczej w celu uzyskania korzyści z jej działalności.
- Kontynuacja działalności** – jednostkę uznaje się za kontynuującą działalność, o ile kierownictwo nie zamierza zlikwidować jednostki albo zaniechać prowadzenia działalności gospodarczej lub gdy nie ma żadnej realnej możliwości dla likwidacji lub zaniechania działalności.
- Koszty** – zmniejszenie korzyści ekonomicznych w danym okresie przybierające formę rozchodu lub spadku wartości aktywów lub powstania zobowiązań, które skutkują zmniejszeniem kapitału własnego, inne niż zmniejszenie związane z wypłatami na rzecz udziałowców.
- Koszty finansowania zewnętrznego** – odsetki oraz inne koszty poniesione przez jednostkę w związku z pożyczanymi funduszami.

MSSF dla MŚP

| | |
|--|---|
| 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. |
| Kwota nominalna | – ilość waluty, akcji, kilogramów lub innych jednostek określonych w umowie dotyczącej instrumentu finansowego. |
| Leasing | – 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 | – 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 niebędący leasingiem finansowym jest leasingiem operacyjnym. |
| Leasing operacyjny | – leasing, na mocy którego nie następuje przeniesienie zasadniczo całego ryzyka i pożytków wynikających z tytułu posiadania. Leasing nie będący leasingiem operacyjnym jest leasingiem finansowym. |
| Łączne płatne nieobecności | – płatne nieobecności, do których uprawnienia przechodzą na przyszłe okresy i można je wykorzystać w przyszłości, jeśli w bieżącym okresie uprawnienia te nie zostały w pełni wykorzystane. |
| Łączne sprawozdania finansowe | – sprawozdania finansowe dwóch lub większej ilości jednostek kontrolowanych przez jednego inwestora. |
| Małe i średnie przedsiębiorstwa | – jednostki, które: (a) nie są jednostkami zainteresowania publicznego oraz (b) publikują sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia dla zewnętrznych odbiorców. |
| Metoda efektywnej stopy procentowej | – to metoda obliczania zamortyzowanego kosztu składnika aktywów lub zobowiązania finansowego (albo grupy aktywów lub zobowiązań finansowych) oraz przypisania dochodów lub kosztów z tytułu odsetek do odpowiedniego okresu. |
| Metoda prognozowanych uprawnień jednostkowych | – metoda wyceny aktuarialnej (czasami określana jako metoda świadczeń narosłych w stosunku do stażu pracy lub metoda „świadczenie/staż pracy”) zgodnie z którą każdy okres wykonywania pracy jest postrzegany jako powodujący powsta- |

MSSF dla MŚP

nie dodatkowej jednostki uprawnienia do świadczeń i każda jednostka uprawnienia do świadczeń jest wyceniana oddzielnie przed wejściem w skład ostatecznego zobowiązania.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)

- standardy i ich interpretacje przyjęte przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB). Obejmują one:
 - (a) Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej,
 - (b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz
 - (c) Interpretacje opracowane przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) lub wcześniej istniejący Stały Komitet ds. Interpretacji (SKI).

Nabycie uprawnień

- stać się uprawnionym. W ramach umowy dotyczącej zapłaty na bazie, kontrahent nabywa uprawnienia do otrzymania środków pieniężnych, innych aktywów lub instrumentów kapitałowych jednostki, jeżeli uprawnienia kontrahenta nie są już uwarunkowane spełnieniem jakichkolwiek warunków nabycia uprawnień.

Nieruchomość inwestycyjna

- 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 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 podstawowej działalności gospodarczej.

Niewykonalne

- zastosowanie standardu jest niewykonalne, gdy jednostka nie może go zastosować mimo podjęcia wszelkich racjonalnych wysiłków i czynności, aby to uczynić.

Obciążenie podatkowe

- łączna kwota uwzględniona w sumie całkowitych dochodów lub w kapitale własnym za okres sprawozdawczy z tytułu bieżącego i odroczonego podatku.

Okres sprawozdawczy

- okres objęty sprawozdaniami finansowymi lub śródrocznym raportem finansowym.

Okres śródroczny

- okres sprawozdawczy krótszy od pełnego roku obrotowego.

MSSF dla MŚP

- Okres użytkowania** – przedział czasu, w którym według przewidywań składnik aktywów będzie użytkowany przez jednostkę lub liczba jednostek produkcyjnych lub podobnych jednostek, które według przewidywań jednostka uzyska z danego składnika aktywów.
- Ostrożność** – polega na rozważeniu przy stosowaniu osądów związanych z dokonywaniem szacunków w warunkach niepewności, tak aby aktywa lub dochody nie zostały zawyżone, zaś zobowiązania lub koszty zaniżone.
- Ośrodek wypracowujący środki pieniężne** – najmniejsza, możliwa do zidentyfikowania grupa aktywów obejmująca składniki aktywów wypracowujące wpływy pieniężne w znacznym stopniu niezależne od wpływów pieniężnych pochodzących z innych składników aktywów lub grup aktywów.
- Państwowy program (świadczeń pracowniczych)** – programy świadczeń pracowniczych ustanawiane przez prawo obejmujące swoim zasięgiem wszystkie jednostki (lub wszystkie jednostki konkretnej kategorii, na przykład z określonej gałęzi gospodarki) i prowadzone przez administrację centralną, lokalną lub inny organ (na przykład autonomiczną agencję powołaną specjalnie w tym celu), który nie podlega kontroli ani wpływowi jednostki sporządzającej sprawozdania finansowe.
- Pełne MSSF** – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) inne niż MSSF dla MŚP.
- Planowana transakcja** – niewiążąca, ale przewidywana przyszła transakcja.
- Podatek bieżący** – kwota podatku podlegająca zapłacie (zwrotowi) od zysku do opodatkowania (straty podatkowej) za bieżący okres lub za wcześniejsze okresy.
- Podatek dochodowy** – wszystkie krajowe i zagraniczne podatki pobierane od zysku do opodatkowania. Podatek dochodowy zawiera również na przykład podatek płatny u źródła przez jednostki zależne, jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia od wyniku przekazanego jednostce sprawozdawczej.
- Podatek odroczony** – kwota podatku podlegającego zapłacie (zwrotowi) od zysku do opodatkowania (straty podatkowej) za przyszłe okresy sprawozdawcze, powstała na skutek transakcji lub zdarzeń mających miejsce w przeszłości.
- Podmiot powiązany** – osoba lub jednostka powiązana z jednostką sprawozdawczą, tj. sporządzającą swoje sprawozdania finansowe.
- (a) Osoba lub bliski członek rodziny tej osoby jest powiązany z jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe, jeżeli ta osoba:

MSSF dla MŚP

- (i) jest członkiem kluczowego personelu kierowniczego jednostki sporządzającej sprawozdania finansowe lub jej jednostki dominującej,
 - (ii) sprawuje kontrolę nad jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe lub
 - (iii) sprawuje współkontrolę lub wywiera znaczący wpływ na jednostkę sporządzającą sprawozdania finansowe lub posiada w niej znaczącą ilość głosów.
- (b) Jednostka jest powiązana z jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe, jeżeli ma zastosowanie do niej któryś z poniższych warunków:
- (i) jednostka i jednostka sporządzająca sprawozdania należą do tej samej **grupy** (co oznacza, że każda jednostka dominująca, zależna oraz współzależna są wzajemnie powiązane),
 - (ii) którakolwiek ze stron jest jednostką stowarzyszoną lub wspólnym przedsięwzięciem innej jednostki (lub jednostką stowarzyszoną, wspólnym przedsięwzięciem członka grupy, której członkiem jest ta inna jednostka),
 - (iii) obydwie jednostki są wspólnym przedsięwzięciem tego samego trzeciego podmiotu,
 - (iv) jedna z jednostek jest wspólnym przedsięwzięciem jednostki trzeciej a dana inna jednostka jest jednostką stowarzyszoną jednostki trzeciej,
 - (v) jednostka jest programem świadczeń po okresie zatrudnienia skierowanym do pracowników jednostki sporządzającej sprawozdania finansowe lub jednostki powiązanej z jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe. Jeżeli jednostka sporządzająca sprawozdania finansowe jest takim programem, to sponsorujący pracodawcy są również powiązani z programem,
 - (vi) jednostka jest kontrolowana lub współkontrolowana przez osobę wskazaną w punkcie (a),
 - (vii) osoba wskazana w punkcie (a) (i) posiada znaczącą ilość głosów w jednostce,
 - (viii) osoba wskazana w punkcie (a) (i) wywiera znaczący wpływ na jednostkę lub posiada znaczącą ilość głosów w jednostce,

MSSF dla MŚP

- (ix) osoba lub członek bliskiej rodziny tej osoby wywiera zarówno znaczący wpływ na jednostkę lub posiada znaczącą ilość głosów w jednostce oraz sprawuje współkontrolę nad jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe,
- (x) członek kluczowego personelu kierowniczego jednostki lub jej jednostki dominującej lub członek bliskiej rodziny członka kluczowego personelu kierowniczego sprawuje kontrolę lub współkontrolę nad jednostką sporządzającą sprawozdania finansowe lub posiada w niej znaczącą ilość głosów.

- Podstawa opodatkowania** – wycena aktywów, zobowiązań lub kapitału własnego dokonywana w oparciu o faktycznie uchwalone przepisy podatkowe.
- Połączenie przedsięwzięć** – łączenie odrębnych jednostek lub przedsięwzięć w jedną sporządzającą sprawozdania finansowe (jednostkę sprawozdawczą).
- Pozostałe całkowite dochody** – przychody i koszty (w tym korekty z przeklasyfikowania), które nie zostały ujęte w sprawozdaniu z dochodów zgodnie z tym jak wymaga tego niniejszy standard.
- Pozycja zabezpieczana** – na potrzeby specyficznej rachunkowości zabezpieczeń MŚP zgodnie z wymogami Rozdziału 12 niniejszego standardu, pozycją zabezpieczaną jest to:
- (a) ryzyko stopy procentowej instrumentu dłużnego wycenianego w zamortyzowanym koszcie,
 - (b) ryzyko różnic kursowych lub ryzyko stopy procentowej uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania lub wysoce prawdopodobnej przyszłej transakcji,
 - (c) ryzyko cenowe związane z towarem, który jednostka posiada lub którego dotyczy uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie lub wysoce prawdopodobna przyszła transakcja jego zakupu lub sprzedaży lub
 - (d) ryzyko wymiany walut w przypadku inwestycji netto w jednostce działającej za granicą.
- Pozycje pieniężne** – posiadane jednostki waluty oraz należności i zobowiązania przypadające do otrzymania lub zapłaty w ustalonej lub możliwej do ustalenia liczbie jednostek waluty.

MSSF dla MŚP

- Prace badawcze** – nowatorskie i zaplanowane poszukiwanie rozwiązań podjęte z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej.
- Prace rozwojowe** – praktyczne zastosowanie odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem.
- Prawdopodobny** – bardziej niż mniej prawdopodobny.
- Produkty rolne** – produkty zebrane/pozyskane z aktywów biologicznych należących do jednostki.
- Programy określonych składek** – programy świadczeń po okresie zatrudnienia, w przypadku których jednostka płaci składki w ustalonej wysokości do odrębnego podmiotu (funduszu) i nie ciąży na niej prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek zapłaty dodatkowych składek lub bezpośrednich wypłat świadczeń na rzecz pracowników, jeśli fundusz nie posiada aktywów wystarczających do wypłaty wszystkich świadczeń pracowniczych przysługujących za usługi świadczone przez pracownika w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych.
- Programy określonych świadczeń** – programy świadczeń po okresie zatrudnienia inne niż programy określonych składek.
- Programy świadczeń po okresie zatrudnienia** – sformalizowane lub niesformalizowane ustalenia, zgodnie z którymi jednostka zapewnia świadczenia po okresie zatrudnienia jednemu lub więcej pracownikom.
- Prospektywne zastosowanie (zmiany zasad (polityki) rachunkowości)** – zastosowanie nowej zasady (polityki) rachunkowości w odniesieniu do transakcji, innych zdarzeń i warunków następujących od momentu, w którym zmiana zasady (polityki) miała miejsce.
- Przedsięwzięcie (biznes)** – zintegrowany zbiór prowadzonych działań i zarządzanych aktywów w celu osiągnięcia:
- zysku przez inwestorów lub
 - niższych kosztów lub innych korzyści ekonomicznych, bezpośrednio i proporcjonalnie, przez posiadaczy polis lub uczestników.
- Przedsięwzięcie obejmuje zwykle pozycje wejściowe, procesy, którym te pozycje wejściowe podlegają oraz pozycje wyjściowe, które są lub będą wykorzystywane do generowania przychodów. Jeżeli w przekazywanym zbiorze działań i aktywów występuje wartość firmy, zakłada się, że przekazywany zbiór stanowi przedsięwzięcie.

MSSF dla MŚP

- Przepływy pieniężne** – wpływy i wypływy środków pieniężnych oraz ekwiwalentów środków pieniężnych.
- Przychody** – wpływy korzyści ekonomicznych brutto danego okresu, powstałe w ramach działalności gospodarczej jednostki, skutkujące zwiększeniem kapitału własnego, innym niż zwiększenie kapitału wynikające z wpłat udziałowców.
- Przydatność** – jakość informacji, która ma wpływ na decyzje gospodarcze użytkowników pomagając im ocenić przeszłe, teraźniejsze i przyszłe zdarzenia lub też potwierdzić lub skorygować ich wcześniejsze oceny.
- Retrospektywne zastosowanie (zmiany zasad (polityki) rachunkowości)** – zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości wobec transakcji, innych zdarzeń i warunków, jak gdyby te zasady (polityka) rachunkowości miały zastosowanie od zawsze.
- Rezerwa** – zobowiązanie, którego kwota lub termin zapłaty są niepewne.
- Różnice czasowe** – przychody lub koszty są ujmowane w wyniku w jednym okresie, ale w świetle przepisów podatkowych lub innych regulacji są uwzględniane w dochodzie do opodatkowania w innym okresie.
- Różnice przejściowe** – różnice pomiędzy wartością bilansową składnika aktywów, zobowiązania lub innej pozycji sprawozdań finansowych a jego wartością podatkową, które jak oczekuje tego jednostka wpłyną na powstanie zysku do opodatkowania, gdy wartość bilansowa tego składnika aktywów lub zobowiązania zostanie zrealizowana lub rozliczona (lub w przypadku pozycji innych niż aktywa lub zobowiązania wpłynie na zysk do opodatkowania w przyszłości).
- Rzeczowe aktywa trwałe** – aktywa materialne, które:
- (a) są utrzymywane w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach dóbr i świadczeniu usług, w celu najmu lub w celach administracyjnych oraz
 - (b) którym towarzyszy oczekiwanie, iż będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres.
- Rzetelna prezentacja** – wierne odzwierciedlenie skutków transakcji, innych zdarzeń i warunków, zgodnie z definicjami i kryteriami ujmowania aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów.
- Segment operacyjny** – część składowa jednostki:
- (a) która angażuje się w działalność gospodarczą, w związku z którą jednostka może uzyskiwać przychody i ponosić koszty (w tym przychody i koszty związane z transakcjami z innymi częściami składowymi tej samej jednostki),

MSSF dla MŚP

- (b) której wyniki działalności są regularnie przeglądane przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych w jednostce oraz wykorzystujący te wyniki przy podejmowaniu decyzji o zasobach alokowanych do segmentu i przy ocenie wyników działalności segmentu oraz
 - (c) w przypadku której są dostępne oddzielne informacje finansowe.
- Składnik aktywów**
- zasób kontrolowany przez jednostkę w wyniku przeszłych zdarzeń, z którego, według przewidywań, jednostka osiągnie w przyszłości wpływ korzyści ekonomicznych.
- Składnik aktywów biologicznych**
- zwierzę znajdujące się w hodowli lub w chowie lub roślina uprawna.
- Składnik aktywów finansowych**
- składnik aktywów, który ma postać:
 - (a) środków pieniężnych,
 - (b) instrumentu kapitałowego innej jednostki,
 - (c) umownego prawa do:
 - (i) otrzymania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych od innej jednostki lub
 - (ii) wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z inną jednostką na potencjalnie korzystnych warunkach lub
 - (d) umowy, która będzie lub może być rozliczona we własnych instrumentach kapitałowych jednostki oraz
 - (i) z której wynika lub może wynikać obowiązek przyjęcia przez jednostkę zmiennej liczby własnych instrumentów kapitałowych lub
 - (ii) która będzie lub może być rozliczona w inny sposób, niż przez wymianę ustalonej kwoty środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych na ustaloną liczbę własnych instrumentów kapitałowych jednostki. Z tego powodu, własne instrumenty kapitałowe jednostki nie obejmują instrumentów, które same są umowami o otrzymanie lub wydanie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę w przyszłości.
- Składnik aktywów niematerialnych**
- możliwy do zidentyfikowania niepieniężny składnik aktywów nieposiadający postaci fizycznej. Taki składnik aktywów jest możliwy do zidentyfikowania, jeżeli:

MSSF dla MŚP

- (a) można go wyodrębnić, tzn. można go wyłączyć lub wydzielić z jednostki i sprzedać, przekazać, licencjonować, wynająć lub wymienić zarówno pojedynczo, jak też łącznie z powiązaną z nim umową, składnikiem aktywów lub zobowiązaniem lub
 - (b) powstaje na skutek praw wynikających z umowy lub z innych tytułów prawnych, niezależnie od tego, czy prawa te można przenieść lub oddzielić od jednostki lub od innych praw i obowiązków.
- Składnik aktywów warunkowych**
- możliwy składnik aktywów powstały w wyniku przeszłych zdarzeń oraz którego istnienie potwierdzi dopiero wystąpienie lub niewystąpienie jednego lub większej liczby niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie są w pełni kontrolowane przez jednostkę.
- Składnik zobowiązań finansowych**
- składnik zobowiązań, który ma postać:
 - (a) zobowiązania wynikającego z umowy:
 - (i) do wydania środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych innej jednostce lub
 - (ii) wymiany aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych z inną jednostką na potencjalnie korzystnych warunkach lub
 - (b) umowy, która będzie lub może być rozliczona we własnych instrumentach kapitałowych jednostki oraz:
 - (i) z której wynika lub może wynikać obowiązek przyjęcia przez jednostkę zmiennej liczby własnych instrumentów kapitałowych lub
 - (ii) która będzie lub może być rozliczona w inny sposób, niż przez wymianę ustalonej kwoty środków pieniężnych lub innego składnika aktywów finansowych na ustaloną liczbę własnych instrumentów kapitałowych jednostki. Z tego powodu, własne instrumenty kapitałowe jednostki nie obejmują instrumentów, które same są umowami o otrzymanie lub wydanie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę w przyszłości.
- Skonsolidowane sprawozdania finansowe**
- sprawozdania finansowe jednostki dominującej oraz jednostek od niej zależnych sporządzone w taki sposób, jakby były one sprawozdaniami pojedynczej jednostki.
- Sprawozdania finansowe**
- uporządkowane przedstawienie sytuacji finansowej, finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych jednostki.

MSSF dla MŚP

- Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia** – sprawozdania finansowe mające na celu zaspokojenie ogólnego zapotrzebowania na informacje finansowe szerokiego grona użytkowników, którzy nie mają możliwości uzyskania raportów dostosowanych do ich szczególnych potrzeb informacyjnych.
- Sprawozdanie z całkowitych dochodów** – sprawozdanie finansowe prezentujące wszystkie pozycje dochodów i kosztów ujętych w trakcie okresu, w tym pozycje ujęte w celu ustalania wyniku (który stanowi sumę cząstkową w sprawozdaniu z całkowitych dochodów) oraz pozycje pozostałych całkowitych dochodów. Jeżeli jednostka wybierze zarówno prezentację sprawozdania z dochodów jak i sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdanie z całkowitych dochodów rozpoczyna się od przedstawienia wyniku a następnie przedstawia pozycje pozostałych całkowitych dochodów.
- Sprawozdanie z dochodów** – sprawozdanie prezentujące wszystkie pozycje przychodów i kosztów ujętych w okresie sprawozdawczym, z wyłączeniem pozycji składających się na pozostałe całkowite dochody.
- Sprawozdanie z dochodów i zysków zatrzymanych** – sprawozdanie finansowe prezentujące wynik oraz zmiany w zyskach zatrzymanych za okres sprawozdawczy.
- Sprawozdanie z przepływów pieniężnych** – sprawozdanie finansowe zawiera informacje na temat zmian występujących w środkach pieniężnych i w ich ekwiwalentach za dany okres sprawozdawczy, wykazując odrębnie zmiany w trakcie okresu w podziale na działalność operacyjną, inwestycyjną i finansową.
- Sprawozdanie z sytuacji finansowej** – sprawozdanie finansowe prezentujące powiązania zachodzące między jej aktywami, zobowiązaniami oraz kapitałem własnym jednostki na daną datę (określane również jako bilans).
- Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym** – sprawozdanie prezentujące wynik za okres sprawozdawczy, pozycje dochodów i kosztów ujętych bezpośrednio w kapitale własnym za okres, skutki zmian zasad (polityki) rachunkowości oraz korekty błędów ujętych w trakcie okresu a także (w zależności od formatu sprawozdania przyjętego przez jednostkę) kwoty transakcji z udziałowcami występującymi w charakterze właścicieli jakie zostały zawarte w trakcie okresu.
- Stopa procentowa leasingu** – stopa dyskontowa, która na dzień rozpoczęcia leasingu, prowadzi do zagregowania wartości bieżącej:
- (a) minimalnych opłat leasingowych oraz
 - (b) niegwarantowanej wartości końcowej równej sumie:
 - (i) wartości godziwej leasingowanego składnika aktywów oraz
 - (ii) wszelkich pośrednich kosztów leasingodawcy.

MSSF dla MŚP

| | |
|--|---|
| Strata z tytułu utraty wartości | <ul style="list-style-type: none">– kwota, o którą wartość bilansowa składnika aktywów:<ul style="list-style-type: none">(a) w przypadku zapasów, przewyższa jego cenę sprzedaży pomniejszoną o koszty dokończenia produkcji i koszty sprzedaży lub(b) w przypadku innych aktywów, przewyższa wartość godziwą pomniejszoną o koszty sprzedaży. |
| Suma całkowitych dochodów | <ul style="list-style-type: none">– zmiana w kapitale własnym, która nastąpiła w ciągu okresu na skutek transakcji oraz innych zdarzeń, inna niż zmiany wynikające z transakcji dokonywanych z właścicielami występującymi w charakterze udziałowców (równa sumie zysków i strat lub sumie pozostałych całkowitych dochodów). |
| Sytuacja finansowa | <ul style="list-style-type: none">– powiązanie między aktywami, zobowiązaniami i kapitałem własnym jednostki wykazane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. |
| Środki pieniężne | <ul style="list-style-type: none">– gotówka w kasie oraz depozyty płatne na żądanie. |
| Śródroczny raport finansowy | <ul style="list-style-type: none">– raport finansowy, który zawiera pełne sprawozdania finansowe lub skrócone sprawozdania finansowe za okres śródroczny. |
| Świadczenia nabyte | <ul style="list-style-type: none">– świadczenia, do których posiadanie uprawnień, zgodnie z zasadami danego programu świadczeń emerytalnych, nie zależy od dalszego zatrudnienia. |
| Świadczenia po okresie zatrudnienia | <ul style="list-style-type: none">– świadczenia pracownicze (inne niż świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy), które są należne po zakończeniu zatrudnienia. |
| Świadczenia pracownicze | <ul style="list-style-type: none">– wszystkie formy świadczeń ze strony jednostki w zamian za pracę wykonaną przez pracowników. |
| Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy | <ul style="list-style-type: none">– świadczenia pracownicze płatne w następstwie:<ul style="list-style-type: none">(a) decyzji jednostki o rozwiązaniu stosunku pracy z pracownikiem przed osiągnięciem przez niego normalnego wieku emerytalnego lub(b) decyzji pracownika o przyjęciu propozycji dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy w zamian za te świadczenia. |
| Terminowość | <ul style="list-style-type: none">– dostarczenie informacji w obrębie czasu wyznaczonego na podjęcie decyzji. |
| Transakcja płatności na bazie akcji | <ul style="list-style-type: none">– transakcja, w której jednostka otrzymuje dobra lub usługi (w tym usługi pracownicze) jako zapłatę za swoje instrumenty kapitałowe (w tym akcje i opcje na akcje) lub nabywa dobra lub usługi w drodze zaciągnięcia wobec dostawcy dóbr lub usług zobowiązania w kwocie opartej na cenie swoich akcji lub innych instrumentów kapitałowych. |

MSSF dla MŚP

| | |
|--|---|
| Transakcja płatności na bazie akcji realizowana w środkach pieniężnych | – transakcja zapłaty na bazie akcji, w której jednostka nabywa dobra lub usługi w drodze zaciągnięcia zobowiązania wobec dostawcy dóbr lub usług do wydania środków pieniężnych lub innych aktywów o wartości zależnej od ceny (lub wartości) akcji własnych jednostki lub innych instrumentów kapitałowych tej jednostki. |
| Transakcja z podmiotem powiązaniem | – przekazanie zasobów, usług lub zobowiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi niezależnie od tego, czy transakcje są odpłatne. |
| Transakcje zapłaty na bazie akcji rozliczane w instrumentach kapitałowych | – transakcje zapłaty na bazie akcji, w ramach których jednostka otrzymuje dobra lub usługi w zamian za własne instrumenty kapitałowe (obejmujące akcje lub opcje na akcje). |
| Udział niedający kontroli | – kapitał własny jednostki zależnej, którego nie można przypisać, bezpośrednio lub pośrednio, do jednostki dominującej. |
| Udziały/akcje własne | – udziały/akcje własne jednostki utrzymywane przez jednostkę lub inną jednostkę będącą członkiem skonsolidowanej grupy. |
| Ujmowanie | – proces uwzględniania w sprawozdaniu z sytuacji finansowej lub sprawozdaniu z całkowitych dochodów pozycji spełniających definicję aktywów, zobowiązań, dochodów lub kosztów i następujących kryteriów: (a) prawdopodobne jest, że jednostka osiągnie ewentualne przyszłe korzyści ekonomiczne związane z tą pozycją lub że nastąpi ich wpływ z jednostki oraz (b) pozycja ta posiada cenę nabycia lub koszt wytworzenia lub wartość, którą można wiarygodnie ustalić. |
| Umorzenie | – systematyczne rozłożenie wartości podlegającej amortyzacji danego składnika aktywów na przestrzeni okresu jego użytkowania. |
| Umowa na usługi koncesjonowane | – umowa, w której rząd lub inny podmiot sektora publicznego (podmiot udzielający koncesji) zawiera z prywatnym operatorem umowę na wybudowanie (lub ulepszenie), eksploataowanie i utrzymanie aktywów infrastruktury należących do podmiotu udzielającego koncesji takich, jak drogi, mosty, tunele, porty lotnicze, sieci rozdziału energii, więzienia lub szpitale. |
| Umowa o usługę budowlaną | – umowa, której przedmiotem jest budowa składnika aktywów lub zespołu aktywów, które są ze sobą ściśle powiązane lub wzajemnie zależne pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na ich funkcję użytkową czy ostateczne przeznaczenie lub sposób użytkowania. |

MSSF dla MŚP

| | |
|--|--|
| Umowa rodząca obciążenia | – umowa, na podstawie której nieuniknione koszty wypełnienia obowiązku przeważają nad korzyściami, które według przewidywań będą uzyskane na jej mocy. |
| Umowa ubezpieczeniowa | – umowa, w myśl której jedna ze stron (ubezpieczyciel) przyjmuje istotne ryzyko ubezpieczeniowe od drugiej strony (ubezpieczonego) wyrażając zgodę na zrekompensowanie ubezpieczonemu negatywnego wpływu określonego, niepewnego przyszłego zdarzenia (zdarzenia objętego ubezpieczeniem). |
| Uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie | – jest to wiążące porozumienie dotyczące wymiany ustalonej ilości zasobów, po ustalonej cenie, w ustalonym terminie lub terminach w przyszłości. |
| Waluta funkcjonalna | – waluta podstawowego środowiska gospodarczego, w którym działa jednostka. |
| Waluta prezentacji | – waluta, której używa się do prezentacji sprawozdań finansowych. |
| Wartość bieżąca | – aktualny szacunek bieżącej zdyskontowanej wartości przyszłych przepływów pieniężnych netto powstałych w toku podstawowej działalności gospodarczej. |
| Wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń (wartość bieżąca) | – wartość bieżąca, nie pomniejszona o aktywa programu świadczeń, przewidywanych przyszłych płatności niezbędnych do wywiązania się z obowiązków wynikających z pracy wykonanej przez pracowników w bieżącym okresie i w ubiegłych okresach. |
| Wartość bilansowa | – wartość, w jakiej składnik aktywów lub zobowiązań ujmuje się w sprawozdaniu z sytuacji finansowej. |
| Wartość firmy | – przyszłe korzyści ekonomiczne z tytułu aktywów, których nie można pojedynczo zidentyfikować ani osobno ująć. |
| Wartość godziwa | – kwota, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, zobowiązanie zaspokojone, a przyznany instrument kapitałowy wymieniony, pomiędzy zainteresowanymi, dobrze poinformowanymi i niepowiązanymi stronami transakcji. |
| Wartość godziwa pomniejszona o koszty sprzedaży | – kwota możliwa do uzyskania ze sprzedaży składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne na warunkach rynkowych pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji, po potrąceniu kosztów zbycia. |
| Wartość końcowa (składnika aktywów) | – kwota, jaką jednostka zgodnie ze swoimi przewidywaniami mogłaby w obecnej chwili uzyskać ze zbycia składnika aktywów, uwzględniając wiek i stan tego składnika, jakiego |

MSSF dla MŚP

można byłoby oczekiwać na koniec okresu jego okresu użytkowania, po pomniejszeniu o szacowane koszty zbycia.

- Wartość odzyskiwalna** – składnika aktywów (lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne) odpowiada wyższej spośród wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży lub jego wartości użytkowej.
- Wartość podlegająca amortyzacji** – cena nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów lub kwota pełniąca analogiczną funkcję (w sprawozdaniach finansowych) pomniejszona o wartość końcową tego składnika.
- Wartość użytkowa** – wartość bieżąca przyszłych przepływów pieniężnych, której uzyskania oczekuje się od danego składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
- Wartość wewnętrzna** – różnica między wartością godziwą akcji, które kontrahent ma prawo (warunkowo lub bezwarunkowo) nabyć lub otrzymać a ceną (jeżeli została określona) jaką kontrahent musi (lub będzie musiał) zapłacić za te akcje. Na przykład opcja na akcje z ceną wykonania 15 j.p., gdy wartość godziwa jednej akcji wynosi 20 j.p., ma wartość wewnętrzną 5 j.p.
- Wiarygodność** – jakość informacji, która sprawia, że nie zawierają one istotnych błędów i są bezstronne oraz gdy użytkownicy mogą być pewni, że wiernie odzwierciedlają to, co mają odzwierciedlać lub czego odzwierciedlenia można by od nich zasadnie oczekiwać.
- Wielozakładowe programy (świadczeń)** – programy określonych składek (inne niż programy państwowe) lub programy określonych świadczeń (inne niż programy państwowe), które:
- (a) łączą aktywa wniesione przez różne jednostki, nie będące pod wspólną kontrolą, oraz
 - (b) wykorzystują te aktywa w celu zapewniania świadczeń pracownikom więcej niż jednej jednostki, zgodnie z zasadą, że poziom składki i świadczenia są określone niezależnie od tego, która z jednostek zatrudnia pracowników (których dotyczy składka lub świadczenie).
- Właściciele** – posiadacze instrumentów zaklasyfikowanych jako kapitał własny.
- Wspólne przedsięwzięcie (joint venture)** – ustalenie umowne, na mocy którego dwie lub więcej stron podejmuje działalność gospodarczą podlegającą współkontrolom. Wspólne przedsięwzięcie może mieć formę współkontrolowanych działań, współkontrolowanych aktywów lub współkontrolowanych jednostek.

MSSF dla MŚP

- Wspólnik** – strona wspólnego przedsięwzięcia, która sprawuje współkontrolę nad tym przedsięwzięciem.
- Współkontrola** – określony w umowie podział kontroli nad działalnością gospodarczą. Występuje tylko wówczas, gdy strategiczne decyzje finansowe i operacyjne dotyczące tej działalności wymagają jednomyślnej zgody stron sprawujących współkontrolę (wspólników przedsięwzięcia).
- Wycena** – proces ustalania kwot pieniężnych, w których elementy sprawozdań finansowych mają być ujęte i wykazane w sprawozdaniu z sytuacji finansowej i w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.
- Wynik** – łączne dochody pomniejszone o koszty, z wyłączeniem elementów pozostałych całkowitych dochodów.
- Wyniki działalności** – powiązanie między przychodami i kosztami wykazanymi w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.
- Wysoce prawdopodobny** – mający znacznie wyższą cechę prawdopodobieństwa niż prawdopodobny.
- Zamortyzowany koszt składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego** – wartość przyjęta w momencie początkowego ujęcia składnika aktywów lub zobowiązania finansowego, pomniejszona o wszelkie spłaty kapitału, pomniejszona lub powiększona o łączną amortyzację ustaloną z zastosowaniem efektywnej stopy procentowej bez różnic pomiędzy wartością ustaloną w momencie początkowego ujęcia a wartością wykupu, a w przypadku składnika aktywów finansowych pomniejszona (bezpośrednio lub przez rezerwy) o wszelkie odpisy z tytułu utraty wartości lub nieściągalności.
- Zapasy** – aktywa:
- (a) przeznaczone do sprzedaży w toku podstawowej 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.
- Zaprzestanie ujmowania** – usunięcie poprzednio ujętego składnika aktywów lub zobowiązań ze sprawozdania z sytuacji finansowej jednostki.
- Zasada memoriału** – skutki transakcji i innych zdarzeń ujmuje się z chwilą ich wystąpienia (a nie z chwilą otrzymania lub zapłaty środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów) oraz ujmuje się je w księgach rachunkowych i sprawozdaniach finansowych okresów, których dotyczą.

MSSF dla MŚP

| | |
|--|--|
| Zasady (polityka) rachunkowości | – konkretne zasady, podstawy, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych. |
| Złożony instrument finansowy | – instrument finansowy, który z perspektywy emitenta posiada zarówno element zobowiązaniowy jaki i kapitałowy. |
| Zmiana wartości szacunkowych | – korekta wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązania, bądź okresowego zużycia składnika aktywów, będąca wynikiem bieżącej oceny ich obecnego stanu oraz oczekiwanych korzyści i obowiązków związanych z tymi aktywami lub zobowiązaniami. Zmiany wartości szacunkowych są rezultatem nowych informacji bądź wydarzeń i dlatego nie stanowią korekty błędów. |
| Znajdujące się w publicznym obrocie (instrumenty dłużne lub kapitałowe) | – stanowiące przedmiot obrotu na rynku regulowanym lub będące w trakcie emisji z przeznaczeniem do obrotu na rynku regulowanym (którym jest krajowa lub zagraniczna giełda papierów wartościowych lub rynek pozagiełdowy obejmujący rynki lokalne i regionalne). |
| Zobowiązania z tytułu odroczonego podatku | – kwota podatku dochodowego podlegającego zapłacie w przyszłych okresach ze względu na różnice przejściowe. |
| Zobowiązania z tytułu pożyczek | – zobowiązania finansowe, inne niż krótkoterminowe zobowiązania z tytułu dostaw i usług, zaciągnięte na normalnych warunkach kredytowych. |
| Zobowiązanie | – obecny, wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek jednostki, którego wypełnienie – jak się oczekuje – spowoduje wpływ z jednostki środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne. |
| Zobowiązanie warunkowe | – (a) możliwy obowiązek powstały w wyniku przeszłych zdarzeń, którego istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub braku wystąpienia jednego lub większej liczby niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie są w pełni kontrolowane przez jednostkę lub (b) obecny obowiązek, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, ale nie jest ujmowany, ponieważ: (i) nie jest prawdopodobne, aby wypełnienie obowiązku spowodowało konieczność wpływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne lub (ii) kwoty obowiązku nie można wycenić wystarczająco wiarygodnie. |
| Zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń | – wartość bieżąca obowiązku z tytułu określonych świadczeń minus wartość godziwa aktywów programu na dzień sprawozdawczy (jeśli występują), z których nastąpi bezpośrednio uregulowanie obowiązków. |

MSSF dla MŚP

- Zrozumiałość** – jakość informacji, która sprawia, że są one zrozumiałe dla użytkowników posiadających wystarczającą wiedzę z zakresu biznesu, działalności gospodarczej oraz rachunkowości gotowych do zapoznania się z informacjami z należytą starannością.
- Zwyczajowo oczekiwany obowiązek** – obowiązek, który wynika z działalności jednostki, gdy:
- (a) poprzez ustalony sposób postępowania w przeszłości, opublikowanie zasad postępowania lub wystarczająco konkretne aktualne oświadczenie, które jednostka przekazała stronom trzecim, iż przyjmie na siebie określoną powinność oraz
 - (b) w wyniku powyższego jednostka wzbudziła u tych stron uzasadnione oczekiwanie, że powinność tę wypełni.
- Zysk do opodatkowania (strata podatkowa)** – dochód (strata) za dany okres sprawozdawczy, ustalony zgodnie z zasadami ustanowionymi przez władze podatkowe, na podstawie których podatek dochodowy podlega zapłacie (zwrotowi). Zysk do opodatkowania jest kwotą pomniejszoną o koszty uzyskania przychodu.
- Zyski** – wzrost korzyści ekonomicznych, które spełniają definicję dochodu, ale nie są uznawane za przychody.

MSSF dla MŚP

Tabela źródłowa

MSSF dla MŚP został opracowany poprzez:

- (a) zaczerpnięcie fundamentalnych koncepcji z *Założeń koncepcyjnych* IASB oraz zasad i powiązanych z nimi obowiązujących wytycznych z pełnych MSSF (w tym interpretacji), oraz
- (b) uwzględnienie modyfikacji, które zostały uznane za odpowiednie w świetle potrzeb użytkowników oraz aspektów dotyczących korzyści i kosztów.

Poniższa tabela określa dokumenty źródłowe w pełnych MSSF, z których zostały zaczerpnięte zasady przedstawione w poszczególnych rozdziałach *MSSF dla MŚP*:

| Rozdział w MSSF dla MŚP | Źródło |
|---|--|
| <i>Przedmowa</i> | <i>Przedmowa do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej</i> |
| 1 <i>Małe i średnie przedsiębiorstwa</i> | – |
| 2 <i>Założenia i najważniejsze zasady</i> | <i>Założenia koncepcyjne IASB, MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych zaktualizowany w 2007 roku</i> |
| 3 <i>Prezentacja sprawozdań finansowych</i> | MSR 1 |
| 4 <i>Sprawozdanie z sytuacji finansowej</i> | MSR 1 |
| 5 <i>Sprawozdanie z całkowitych dochodów i sprawozdanie z dochodów</i> | MSR 1 |
| 6 <i>Sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdanie z dochodów i zysków zatrzymanych</i> | MSR 1 |
| 7 <i>Sprawozdanie z przepływów pieniężnych</i> | MSR 7 <i>Sprawozdanie z przepływów pieniężnych</i> |
| 8 <i>Informacje dodatkowe do sprawozdań finansowych</i> | MSR 1 |
| 9 <i>Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe</i> | MSR 27 <i>Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe</i> |
| 10 <i>Zasady (polityka) rachunkowości, wartości szacunkowe i błędy</i> | MSR 8 <i>Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów</i> |
| 11 <i>Podstawowe instrumenty finansowe</i> i 12 <i>oraz Pozostałe zagadnienia dotyczące instrumentów finansowych</i> | MSR 32 <i>Instrumenty finansowe: prezentacja</i> MSR 39 <i>Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena</i> MSSF 7 <i>Instrumenty finansowe – ujawnianie informacji</i> |
| 13 <i>Zapasy</i> | MSR 2 <i>Zapasy</i> |

MSSF dla MŚP

| | | |
|----|---|--|
| 14 | <i>Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych</i> | MSR 28 <i>Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych</i> |
| 15 | <i>Udziały we wspólnych przedsięwzięciach</i> | MSR 31 <i>Udziały we wspólnych przedsięwzięciach</i> |
| 16 | <i>Nieruchomości inwestycyjne</i> | MSR 40 <i>Nieruchomości inwestycyjne</i> |
| 17 | <i>Rzeczowe aktywa trwałe</i> | MSR 16 <i>Rzeczowe aktywa trwałe</i> |
| 18 | <i>Aktywa niematerialne inne niż wartość firmy</i> | MSR 38 <i>Aktywa niematerialne</i> |
| 19 | <i>Połączenia przedsięwzięć i wartość firmy</i> | MSSF 3 <i>Połączenia przedsięwzięć</i> zaktualizowany w 2008 roku |
| 20 | <i>Leasing</i> | MSR 17 <i>Leasing</i> |
| 21 | <i>Rezerwy, aktywa warunkowe i zobowiązania warunkowe</i> | MSR 37 <i>Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe</i> |
| 22 | <i>Zobowiązania i kapitał własny</i> | MSR 1, MSR 32 |
| 23 | <i>Przychody</i> | MSR 11 <i>Umowy o usługę budowlaną</i> MSR 18 <i>Przychody</i> |
| 24 | <i>Dotacje rządowe</i> | MSR 20 <i>Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej</i> |
| 25 | <i>Koszty finansowania zewnętrznego</i> | MSR 23 <i>Koszty finansowania zewnętrznego</i> |
| 26 | <i>Płatności na bazie akcji</i> | MSSF 2 <i>Płatności na bazie akcji</i> |
| 27 | <i>Utrata wartości aktywów</i> | MSR2, MSR 36 <i>Utrata wartości aktywów</i> |
| 28 | <i>Świadczenia pracownicze</i> | MSR 19 <i>Świadczenia pracownicze</i> |
| 29 | <i>Podatek dochodowy</i> | MSR 12 <i>Podatek dochodowy</i> |
| 30 | <i>Transakcje w walutach obcych</i> | MSR 21 <i>Skutki zmian kursów wymiany walut obcych</i> |
| 31 | <i>Hiperinflacja</i> | MSR 29 <i>Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji</i> |
| 32 | <i>Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego</i> | MSR 10 <i>Zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego</i> |
| 33 | <i>Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych</i> | MSR 24 <i>Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych</i> |
| 34 | <i>Działalności wyspecjalizowane</i> | MSR 41 <i>Rolnictwo</i> MSSF 6 <i>Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych</i> |
| 35 | <i>Przejęcie na stosowanie MSSF dla MŚP</i> | MSSF 1 <i>Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy</i> |