

## I

(Akty, których publikacja jest obowiązkowa)

**ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (WE) NR 2238/2004**

**z dnia 29 grudnia 2004 r.**

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

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH,

uwzględniając Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską,

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

a także mając na uwadze, co następuje:

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

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

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

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

<sup>(1)</sup> Dz.U. L 243 z 11.9.2002, str. 1.

<sup>(2)</sup> Dz.U. L 261 z 13.10.2003, str. 1. Rozporządzenie ostatnio zmienione rozporządzeniem (WE) nr 2237/2004 (Dz.U. L 393 z 31.12.2004, str. 1).

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

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

*Artykuł 2*

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

Niniejsze rozporządzenie stosuje się od dnia 1 stycznia 2005 r.

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

Sporządzono w Brukseli, dnia 29 grudnia 2004 r.

*W imieniu Komisji*  
Charlie McCREEVY  
Członek Komisji

## ZAŁĄCZNIK

## MIĘDZYNARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI

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

**Rzeczowe aktywa trwałe**

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

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

**CEL**

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

## ZAKRES

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

## DEFINICJE

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

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

*Cena nabycia lub koszt wytworzenia jest kwotą zapłaconych środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów lub wartością godziwą innych dóbr przekazanych z tytułu nabycia składnika aktywów w momencie nabycia lub wytworzenia.*

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

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

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

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

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

## IAS 16

Rzeczowe aktywa trwałe to środki trwałe:

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

oraz

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

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

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

*Okres użytkowania jest:*

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

#### UJMOWANIE RZECZOWYCH AKTYWÓW TRWAŁYCH

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

*Początkowa cena nabycia lub koszt wytworzenia*

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

*Nakłady ponoszone w terminie późniejszym*

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

**POCZĄTKOWA WYCENA RZECZOWYCH AKTYWÓW TRWAŁYCH**

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

*Składniki ceny nabycia lub kosztu wytworzenia*

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

## IAS 16

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

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

*Ustalenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia*

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

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

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

## IAS 16

## WYCENA NASTĘPUJĄCA PO POCZĄTKOWYM UJĘCIU

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

Model oparty na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia

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

Model oparty na wartości przeszacowanej

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### Amortyzacja

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

## IAS 16

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

Wartość podlegająca amortyzacji i okres amortyzacji

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

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

#### Metoda amortyzacji

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

#### Utrata wartości

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

#### Odszkodowania związane z utratą wartości

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

## USUNIĘCIE Z BILANSU

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

## UJAWNIANIE INFORMACJI

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

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

vii) *amortyzację,*

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

*oraz*

ix) *inne zmiany.*

74. *W sprawozdaniu finansowym należy także ujawnić:*

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

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

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

*oraz*

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

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

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

*oraz*

b) *zakumulowanej amortyzacji na koniec tego okresu.*

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

a) *wartości końcowych,*

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

c) *okresów użytkowania*

*oraz*

d) *metody amortyzacji.*

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

a) *dacie przeprowadzenia przeszacowania,*

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

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

## IAS 16

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

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

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

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

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

#### PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

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

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

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

#### WYCOFANIE INNYCH STANDARDÓW I INTERPRETACJI

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

83. Niniejszy standard zastępuje następujące interpretacje

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

## ZAŁĄCZNIK

IAS 16

**Zmiany w innych standardach i interpretacjach**

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

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

Paragraf 24 MSSF 1 otrzymuje następujące brzmienie:

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

...

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

...

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

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

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

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

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

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

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

...

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

...

**Wewnętrzne źródła informacji**

...

## IAS 16

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

oraz

...

37. *Przyszłe przepływy pieniężne dotyczące danego składnika aktywów należy szacować na podstawie obecnego jego stanu. Szacunek przyszłych przepływów pieniężnych nie powinien zawierać w sobie szacunkowych przyszłych wpływów lub wypływów pieniężnych, których wystąpienia oczekuje się w związku z:*

...

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

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

...

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

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

42. Do szacunków przyszłych przepływów pieniężnych zalicza się przyszłe wydatki konieczne do bieżącej obsługi danego składnika aktywów.

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

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

...

#### **Wewnętrzne źródła informacji**

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

oraz

...

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

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

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

### **Wprowadzenie**

Usunięto paragraf 7.

### **Standard**

W paragrafie 7 dodano następującą definicję:

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

W paragrafie 7 zmieniono następujące definicje:

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

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

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

**Okres użytkowania jest:**

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

Paragraf 18 oraz nagłówek zostały zmienione w następujący sposób:

Ujęcie i wycena

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

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

oraz

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

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

## IAS 16

Dodano paragraf 18A:

18A. Z charakteru wartości niematerialnych wynika, że w wielu przypadkach wartość ich składników nie ulega zwiększeniom lub też ich części nie są wymieniane. Co za tym idzie, jest bardziej prawdopodobne, że poniesione najpóźniej nakłady będą raczej służyły utrzymaniu oczekiwanych w przyszłości korzyści ekonomicznych, zawartych w istniejącym składniku wartości niematerialnych, niż spełniać kryteria definicji składnika wartości niematerialnych oraz kryteria ujęcia tych wartości, zawarte w niniejszym standardzie. Ponadto często trudno jest przyporządkować takie nakłady bezpośrednio do konkretnego składnika wartości niematerialnych, a nie do firmy jako całości. W związku z tym tylko w rzadkich przypadkach nakłady poniesione po początkowym ujęciu nabytego składnika wartości niematerialnych lub po ukończeniu składnika wartości niematerialnych wytwarzanego przez jednostkę we własnym zakresie, spowodują powiększenie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych. Zgodnie z paragrafem 51 późniejsze nakłady na marki firmowe, tytuły czasopism, tytuły wydawnicze, wykazy odbiorców i pozycje o podobnym charakterze (niezależnie od tego, czy są one nabyte czy też wytworzone przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie) są zawsze ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia, aby uniknąć ujmowania wartości firmy wytworzonej przez jednostkę we własnym zakresie.

Paragraf 24 otrzymał następujące brzmienie:

24. Koszt składnika wartości niematerialnych obejmuje:

- a) cenę zakupu uwzględniającą cła importowe, podatki zawarte w cenie nie podlegające odliczeniu, pomniejszone o wszelkie udzielone upusty i rabaty

oraz

- b) nakłady bezpośrednio związane z przygotowaniem składnika aktywów do użytkowania zgodnie z jego planowanym przeznaczeniem.

Dodano paragrafy 24A-24D:

24A Do takich kosztów bezpośrednich zaliczane są:

- a) koszty z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 „Świadczenia pracownicze”) wynikające bezpośrednio z przygotowania tego składnika do stanu zdolności użytkowej.
- b) opłaty za obsługę.

24B. Do nakładów nie stanowiących części kosztu składnika wartości niematerialnych zalicza się:

- a) nakłady na wprowadzenie nowego produktu lub usługi (wliczając w to nakłady na reklamę i działania promocyjne),
- b) nakłady na prowadzenie działalności gospodarczej w nowej lokalizacji lub w transakcjach z nową klasą odbiorców (wliczając w to nakłady na szkolenia pracowników)

oraz

- c) koszty administracji i inne koszty ogólnozakładowe.

24C. Koszty przestaje się ujmować w wartości bilansowej składnika wartości niematerialnych, kiedy składnik ten znajduje się w stanie umożliwiającym użytkowanie go w sposób zamierzony przez kierownictwo. Dlatego też nakładów poniesionych na użytkowanie lub zmianę lokalizacji składnika wartości niematerialnych nie uwzględnia się w wartości bilansowej tego składnika. Na przykład, następujących nakładów nie ujmuje się w wartości bilansowej składnika wartości niematerialnych:

- a) nakładów poniesionych w okresie, w którym składnik aktywów gotowy do wykorzystania w sposób zamierzony przez kierownictwo nie był jeszcze użytkowany

oraz

- b) początkowych strat operacyjnych, takich jak te, które poniesiono w okresie budowania popytu na produkty powstałe dzięki składnikowi wartości niematerialnych.

24D. Niektóre działania jednostki gospodarczej mają związek z pracami rozwojowymi dotyczącymi składnika wartości niematerialnych, lecz nie są niezbędne, aby składnik ten osiągnął stan umożliwiający mu działanie zgodnie z intencjami kierownictwa. Tego typu działania uboczne mogą nastąpić przed lub w trakcie prac rozwojowych. Ponieważ działania uboczne nie są konieczne, aby doprowadzić składnik aktywów do stanu umożliwiającego mu działanie zgodnie z intencjami kierownictwa, przychód oraz związane nakłady wynikające z działań ubocznych są ujmowane bezpośrednio w ciężar rachunku zysków i strat, w odpowiednich kategoriach przychodów i kosztów.

Paragraf 34 otrzymuje następujące brzmienie:

34. Możliwe jest, aby jeden lub więcej składników wartości niematerialnych został nabyty w drodze wymiany za niepieniężny składnik lub składniki aktywów lub połączenie pieniężnych i niepieniężnych składników aktywów. Przedstawione poniżej rozważania odnoszą się po prostu do wymiany jednego niepieniężnego składnika aktywów za drugi, lecz również do wszystkich rodzajów wymian powyżej opisanych. Cena nabycia takiej pozycji jest ustalana w wysokości wartości godziwej otrzymanego składnika aktywów chyba, że a) transakcja wymiany nie ma znaczenia handlowego lub b) nie można wycenić wartości godziwej zarówno otrzymanego jak i oddanego składnika aktywów. Przejęty składnik aktywów jest wyceniany w ten sposób, nawet jeśli jednostka gospodarcza nie może natychmiast zaprzestać ujmowania oddanego składnika. Jeśli przejęty składnik aktywów nie jest wyceniany w wysokości wartości godziwej, jego cenę wycenia się w wysokości wartości bilansowej oddanego składnika.

Dodano paragraf 34A i 34B:

34A. Jednostka gospodarcza ustala, czy transakcja wymiany ma znaczenie handlowe rozważając, w jakim zakresie oczekuje, że jej przyszłe przepływy pieniężne ulegną zmianie w wyniku tej transakcji. Transakcja wymiany ma znaczenie handlowe, jeśli:

a) konfiguracja (tzn. ryzyko, czas oraz kwota) przepływów pieniężnych z otrzymanych aktywów różni się od konfiguracji przepływów pieniężnych z przekazanych aktywów

lub

b) wartość charakterystyczna dla jednostki gospodarczej w części działalności, na którą wpłynęła transakcja zmienia się w wyniku transakcji wymiany

oraz

c) różnica między wartościami w punktach a) i b) jest znacząca w porównaniu z wartością godziwą wymienianych składników aktywów.

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

34B. Paragraf 19 b) stwierdza, że warunkiem ujęcia składnika wartości niematerialnych jest możliwość wiarygodnego ustalenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składnika aktywów. Możliwość wiarygodnego ustalenia wartości godziwej składnika wartości niematerialnych, dla którego nie istnieją porównywalne transakcje rynkowe istnieje, jeśli a) rozpiętość zakresu rozsądnych szacunków wartości godziwej nie jest znacząca w wypadku tego składnika aktywów lub b) prawdopodobieństwo różnych szacunków w tym zakresie można rozsądnie ustalić i wykorzystać w celu oszacowania wartości godziwej. Jeśli jednostka jest w stanie wiarygodnie ustalić wartość godziwą otrzymanego lub oddanego składnika aktywów, wartość godziwą oddanego składnika aktywów wykorzystuje się w celu ustalenia ceny nabycia lub kosztu wytworzenia chyba, że wartość godziwa otrzymanego składnika aktywów jest bardziej oczywista.

Paragraf 35 został usunięty.

## IAS 16

Paragraf 54 otrzymuje następujące brzmienie:

54. Koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie obejmuje wszystkie nakłady, które mogą być bezpośrednio przyporządkowane czynnościom tworzenia, produkcji i przystosowania składnika aktywów do użytkowania w sposób zamierzony przez kierownictwo. Do takich kosztów bezpośrednich zaliczane są:

- (a) nakłady na materiały i usługi wykorzystane lub zużyte przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych,
  - (b) koszty z tytułu świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 „Świadczenia pracownicze”) wynikające bezpośrednio z wytworzenia tego składnika,
  - (c) opłaty za rejestrację tytułu prawnego
- oraz
- (d) amortyzacja patentów i licencji, które są wykorzystywane przy wytwarzaniu tego składnika aktywów.

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

Nagłówek poprzedzający paragrafy 60-62 został usunięty.

Paragrafy 60 i 61 zostały usunięte.

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

Nagłówek poprzedzający paragraf 63 został zmieniony i otrzymuje następujące brzmienie:

#### **Wycena następująca po ujęciu**

Paragrafy 76 i 77 otrzymują następujące brzmienie:

76. *Jeśli wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych wzrosła na skutek przeszacowania, wzrost ten powinien zostać odniesiony bezpośrednio na kapitał własny i ujęty w pozycji kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny. Nadwyżkę tę należy jednak ująć w ciężar rachunku zysków i strat do wysokości spadku wartości z tytułu przeszacowania tego samego składnika aktywów, który został uprzednio ujęty w ciężar rachunku zysków i strat.*
77. *Jeśli wartość bilansowa składnika wartości niematerialnych uległa obniżeniu na skutek przeszacowania, spadek wartości powinien zostać ujęty w ciężar rachunku zysków i strat. Spadek wartości z tytułu przeszacowania powinien być jednak bezpośrednio ujęty w kapitale własnym w pozycji kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny do wysokości dowolnego salda kredytowego kapitału rezerwowego z aktualizacji wyceny odnoszącego się do tego samego składnika aktywów.*

Paragrafy 79 i 80 otrzymują następujące brzmienie:

79. *Podlegająca amortyzacji wartość składnika wartości niematerialnych posiadającego określony okres użytkowania powinna zostać równomiernie rozłożona na przestrzeni okresu jego użytkowania. Przyjmuje się założenie, które w pewnych warunkach może być jednak odrzucone, że okres użytkowania składnika wartości niematerialnych nie przekroczy dwudziestu lat od momentu, gdy składnik staje się gotowy do użycia. Amortyzację należy rozpocząć w momencie, gdy składnik aktywów jest gotowy do użycia. Amortyzację należy zakończyć w dniu, w którym składnik aktywów został usunięty z bilansu.*
80. Amortyzację ujmuje się, mimo iż nastąpiło, na przykład, zwiększenie wartości godziwej składnika aktywów lub wartości odzyskiwanej. Określając długość okresu użytkowania składnika wartości niematerialnych należy wziąć pod uwagę wiele czynników obejmujących między innymi:
- a) oczekiwane wykorzystanie składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą oraz to, czy składnik aktywów mógłby być wydajnie zarządzany przez inny zespół kierowniczy,

- b) typowe cykle produkcyjne dla danego składnika aktywów oraz powszechnie dostępne informacje na temat szacunkowych okresów użytkowania aktywów o podobnym charakterze, użytkowanych w podobny sposób,
  - c) utratę przydatności z przyczyn natury technicznej, technologicznej, handlowej lub innej,
  - (d) stabilność branży, w której dany składnik aktywów jest wykorzystywany i zmiany popytu na produkty wytwarzane lub usługi świadczone z zastosowaniem tego składnika aktywów,
  - e) przewidywane działania konkurentów i potencjalnych konkurentów,
  - f) poziom późniejszych nakładów niezbędnych do uzyskania oczekiwanych przyszłych korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów oraz możliwość i zamiar zapewnienia przez jednostkę gospodarczą takiego poziomu tych nakładów,
  - g) okres sprawowania kontroli nad składnikiem aktywów oraz ograniczenia prawne i ograniczenia do nich podobne odnoszące się do użytkowania składnika aktywów (takie, jak data wygaśnięcia odnośnej umowy leasingowej)
- oraz to,
- h) czy okres użytkowania składnika aktywów jest zależny od okresu użytkowania innych aktywów jednostki gospodarczej.

Paragrafy 88-90 otrzymują następujące brzmienie:

88. ***Stosowana metoda amortyzacji powinna odzwierciedlać sposób konsumowania korzyści ekonomicznych osiągniętych ze składnika aktywów przez jednostkę gospodarczą. Przy braku możliwości wiarygodnego określenia sposobu konsumowania tych korzyści, należy zastosować metodę liniową. Odpisy amortyzacyjne za każdy okres powinny być ujmowane w ciężar rachunku zysków i strat chyba, że inny standard dopuszcza lub nakłada obowiązek zaliczenia ich do wartości bilansowej innego składnika aktywów.***
89. Do systematycznego rozłożenia wartości podlegającej amortyzacji składnika aktywów w ciągu okresu jego użytkowania można zastosować wiele metod amortyzacji. Obejmują one metodę liniową, metodę degresywną oraz metodę opartą na jednostkach produkcji. Metodę dla danego składnika aktywów wybiera się na podstawie oczekiwanego sposobu konsumowania korzyści ekonomicznych i stosuje się ją w sposób ciągły w kolejnych okresach chyba, że nastąpiła zmiana oczekiwanego sposobu konsumowania korzyści ekonomicznych pochodzących z danego składnika aktywów. Rzadko, jeśli w ogóle, występują przekonujące dowody na poparcie wyboru metody amortyzacji wartości niematerialnych z określonymi okresami użytkowania, która prowadziłaby do powstania niższej kwoty umorzenia niż ma to miejsce w przypadku amortyzacji metodą liniową.
90. Amortyzację zwykle ujmuje się w ciężar rachunku zysków i strat. Czasami jednak korzyści ekonomiczne zawarte w składniku aktywów są wykorzystywane przez jednostkę w procesie wytwarzania innych aktywów. W takich przypadkach odpis amortyzacyjny stanowi część kosztu wytworzenia innego składnika aktywów i jest włączany do jego wartości bilansowej. Na przykład amortyzacja wartości niematerialnych używanych w procesie produkcyjnym jest włączana do wartości bilansowej zapasów (zob. MSR 2 „Zapasy”).

Paragraf 93 otrzymuje następujące brzmienie:

93. Wartość końcową szacuje się z zastosowaniem dominujących na dzień nabycia składnika aktywów cen sprzedaży podobnego składnika aktywów, który osiągnął koniec przewidywanego okresu użytkowania i funkcjonował w podobnych warunkach do warunków, w jakich użytkowany będzie dany składnik. Wartość końcowa powinna być weryfikowana co najmniej na koniec każdego roku obrotowego. Zmiana wartości końcowej składnika aktywów jest ujmowana jako zmiana wartości szacunkowych, zgodnie z MSR 8 „Zasady (polityki), zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”.

Dodano paragraf 93A:

- 93A. Wartość końcowa składnika wartości niematerialnych może zwiększyć się do poziomu równego lub większego niż wartość bilansowa tego składnika aktywów. W takim wypadku, odpis amortyzacyjny wynosi zero chyba, że wartość końcowa składnika zmniejszy się później do poziomu poniżej jego wartości bilansowej.

## IAS 16

Paragrafy 94 i 95 otrzymują następujące brzmienie:

94. *Okres i metoda amortyzacji składnika wartości niematerialnych z określonym okresem użytkowania powinny być weryfikowane co najmniej na koniec każdego roku obrotowego. Jeśli oczekiwany okres użytkowania składnika aktywów różni się znacząco od poprzednich szacunków, należy odpowiednio zmienić okres amortyzacji. Jeśli nastąpiła zmiana oczekiwanego sposobu czerpania korzyści ekonomicznych ze składnika aktywów, należy zmienić metodę amortyzacji, aby odzwierciedlić tę zmianę. Tego typu zmiany należy ujmować jako zmiany wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8.*
95. *W trakcie użytkowania składnika wartości niematerialnych może okazać się, że szacunek okresu użytkowania nie jest odpowiedni. Na przykład, ujęcie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości może wskazywać na potrzebę zmiany okresu amortyzacji.*

Paragrafy 103 i 104 otrzymują następujące brzmienie:

103. *Należy zaprzestać ujmowania składnika wartości niematerialnych:*

a) *w momencie zbycia*

*lub*

b) *wówczas, gdy nie przewiduje się osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych z jego użytkowania i następującego po nim zbycia.*

104. *Zyski lub straty powstające z tytułu zaprzestania ujmowania składnika wartości niematerialnych powinny zostać ustalone w kwocie różnicy między wpływami netto ze sprzedaży, jeśli takie są, i wartością bilansową składnika aktywów. Powinny być ujęte w rachunku zysków i strat w momencie zaprzestania ujmowania tego składnika aktywów (chyba, że MSR 17 stanowi inaczej w przypadkach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego). Zyski nie powinny być klasyfikowane jako przychód.*

Dodano paragrafy 104A-104C:

104A. *Istnieje wiele sposobów zbycia składnika wartości niematerialnych (np. sprzedaż, wejście w leasing finansowy lub dokonanie darowizny). Ustalając datę zbycia takiego składnika aktywów, jednostka gospodarcza stosuje kryteria ujmowania przychodów ze sprzedaży towarów z MSR 18 „Przychody”. MSR 17 stosuje się do zbycia w transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego.*

104B. *Zgodnie z zasadą ujmowania z paragrafu 21, jednostka ujmuje w wartości bilansowej składnika aktywów koszt zastąpienia części składnika wartości niematerialnych a następnie zaprzestaje ujmować wartość bilansową zastąpionej części. Jeśli ze względów praktycznych jednostka gospodarcza nie może ustalić wartości bilansowej zastąpionej części, może wykorzystać koszt zastąpienia jako wskazówkę, ile wynosił koszt zastąpionej części w momencie jego nabycia lub wytworzenia we własnym zakresie.*

104C. *Środki otrzymane ze zbycia składnika wartości niematerialnych są ujmowane początkowo w jego wartości godziwej. Jeśli płatność za składnik wartości niematerialnych jest odroczone, otrzymane środki są ujmowane początkowo w kwocie, jaka zostałaby uiszczona w gotówce. Różnica pomiędzy wartością symboliczną opłaty a kwotą, jaka zostałaby uiszczona w gotówce jest ujmowana jako przychód z odsetek, zgodnie z MSR 18, odzwierciedlając dochód efektywny z tej należności.*

Usunięto paragraf 105.

Paragraf 106 otrzymuje następujące brzmienie:

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

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

Paragraf 111 e) otrzymuje następujące brzmienie:

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

Paragraf 113 a) iii) otrzymuje następujące brzmienie:

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

**oraz**

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

**b) kwotę kapitału rezerwowego z aktualizacji wyceny, który odnosi się do wartości niematerialnych na początku i na końcu okresu, ze wskazaniem zmian w ciągu okresu i wszelkich ograniczeń dotyczących podziału tego salda na rzecz akcjonariuszy (udziałowców)**

**oraz**

**c) metodę i znaczące założenia stosowane w celu oszacowania wartości godziwej aktywów.**

Dodano paragraf 121A:

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

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

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

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

lub

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

lub

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

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

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

Po dacie wejścia w życie dodano paragraf 14 i 15:

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

## IAS 16

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