

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 2

*Zapasy*

## CEL

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

## ZAKRES

- 2 Niniejszy standard stosuje się do zapasów innych niż:
- a) produkcja w toku wynikająca z umów o usługę budowlaną, łącznie z bezpośrednio z nią powiązanymi umowami o świadczenie usług (zob. MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*);
  - b) instrumenty finansowe (zob. MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja* oraz MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*); oraz
  - c) aktywa biologiczne powiązane z działalnością rolniczą i produkcją rolniczą na moment zbiorów (zob. MSR 41 *Rolnictwo*).
- 3 Niniejszego standardu nie stosuje się do wyceny zapasów przechowywanych przez:
- a) producentów produktów rolnych i leśnych, zebranej/pozyskanej produkcji rolnej, zasobów mineralnych i produktów mineralnych, jeśli zgodnie z powszechnie przyjętym rozwiązaniem sektora przemysłu są one wyceniane w wartości netto możliwej do uzyskania. Gdy takie zapasy wycenione są w wartości netto możliwej do uzyskania, zmiany tej wartości odnoszone są do rachunku zysków i strat okresu, w którym miała ona miejsce;
  - b) pośredników w handlu towarami, którzy wyceniają swoje zapasy według wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Jeśli takie zapasy wyceniane są w wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, zmiany tej wartości odnoszone są do rachunku zysków i strat okresu, w którym miała ona miejsce.
- 4 Zapasy, o których mowa w paragrafie 3 a), wycenia się w wartości netto możliwej do uzyskania na poszczególnych etapach produkcji. Ma to miejsce na przykład wówczas, gdy zebrano produkty rolne lub wydobyto rudy mineralne, a ich sprzedaż jest zapewniona przez kontrakty terminowe typu forward lub przez gwarancje rządowe, lub gdy istnieje aktywny rynek oraz ryzyko niepowodzenia sprzedaży jest minimalne. Zapasy te nie są objęte zakresem uregulowań związanych z wyceną zapasów zawartych w niniejszym standardzie.
- 5 Pośrednicy w handlu towarami to podmioty, które kupują lub sprzedają towary na czyjś lub swój własny rachunek. Zapasy, o których mowa w paragrafie 3 b), są kupowane głównie w celu sprzedaży w krótkim okresie czasu i wygenerowania zysku na wahaniami cen lub marży pośrednika. Jeśli takie zapasy są wyceniane według wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, są one wyłączone z zakresu uregulowań związanych z wyceną zapasów zawartych w niniejszym standardzie.

## DEFINICJE

- 6 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Zapasy* to aktywa:

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

*Wartość netto możliwa do uzyskania* jest to szacunkowa cena sprzedaży w toku zwykłej działalności gospodarczej pomniejszona o szacowane koszty przygotowania sprzedaży i szacunkowe koszty niezbędne do doprowadzenia sprzedaży do skutku.

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

- 7 Wartość netto możliwa do uzyskania to kwota, jaką jednostka zamierza zrealizować na sprzedaży zapasów dokonywanej w toku zwykłej działalności gospodarczej. Wartość godziwa odzwierciedla kwotę, za jaką te same zapasy mogłyby zostać wymienione na rynku pomiędzy dobrze poinformowanymi nabywcami i sprzedawcami. Pierwsza z tych wartości (w przeciwieństwie do drugiej) to wartość specyficzna dla danej jednostki. Wartość netto zapasów możliwa do uzyskania może nie być równa wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży.
- 8 Na zapasy składają się dobra zakupione i przeznaczone do odsprzedaży, na przykład towary zakupione przez jednostkę handlu detalicznego w celu ich odsprzedaży lub grunty i inne nieruchomości przeznaczone do odsprzedaży. Do zapasów zalicza się także wyroby gotowe wyprodukowane lub będące w trakcie wytwarzania ich przez jednostkę, łącznie z materiałami i surowcami oczekującymi na wykorzystanie w procesie produkcji. W przypadku jednostki świadczącej usługi do zapasów zalicza się wydatki poniesione na realizację usług, zgodnie z paragrafem 19, w odniesieniu do których jednostka nie ujęła jeszcze przychodów (zob. MSR 18 *Przychody*).

#### WYCENA ZAPASÓW

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

#### **Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów**

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

#### *Koszty zakupu*

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

#### *Koszty przetworzenia*

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

#### *Pozostałe koszty*

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

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

*Koszt wytworzenia zapasów w jednostce usługowej*

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

*Koszt wytworzenia produktów rolnych zebranych/pozyskanych z aktywów biologicznych*

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

*Techniki ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia*

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

**Metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia**

- 23 Cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji zapasów dotyczące pozycji, które co do zasady nie są wzajemnie wymienne, oraz dóbr i usług wytworzonych i przeznaczonych do realizacji konkretnych przedsięwzięć ustala się z zastosowaniem metody szczegółowej identyfikacji poszczególnych cen nabycia lub kosztów wytworzenia.
- 24 Szczegółowa identyfikacja ceny nabycia lub kosztu wytworzenia polega na przyporządkowaniu konkretnej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia do określonych pozycji zapasów. Takie podejście jest odpowiednie w stosunku do pozycji przeznaczonych do konkretnych przedsięwzięć, niezależnie od tego, czy pozycje zostały zakupione, czy wyprodukowane. Jednak szczegółowa identyfikacja ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nie jest odpowiednia w przypadku dużej ilości pozycji zapasów będących pozycjami wzajemnie wymiennymi. W takich okolicznościach metoda wyselekcjonowania tych pozycji, które pozostają w zapasach, mogłaby zostać wykorzystana w celu uzyskania z góry założonego ich wpływu na zysk lub stratę netto za dany okres.
- 25 Cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów innych niż te, o których mowa w paragrafie 23, ustala się z zastosowaniem metody „pierwsze weszło, pierwsze wyszło” (FIFO) lub metody średniej ważonej. Jednostka stosuje tę samą metodę ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia w przypadku zapasów mających ten sam charakter i przeznaczenie. W przypadku zapasów o różnym charakterze i przeznaczeniu można stosować różne metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.

- 26 Na przykład zapasy używane przez jeden segment operacyjny mogą mieć przeznaczenie różne od tego, jaki mają te zapasy w innym segmencie operacyjnym. Jednak różnice wynikające z różnej lokalizacji geograficznej zapasów (lub w odniesieniu do zasad podatkowych) nie są w istocie wystarczającą podstawą do stosowania odmiennych metod ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.
- 27 Zgodnie z metodą FIFO przyjmuje się, że pozycje zapasów zakupione jako pierwsze sprzedaje się w pierwszej kolejności i, w konsekwencji, pozycje pozostające w zapasach na koniec okresu są pozycjami zakupionymi bądź wyprodukowanymi najpóźniej. Według metody średniej ważonej cenę nabycia lub koszt wytworzenia każdej pozycji oblicza się na podstawie średniej ważonej cen nabycia lub kosztów wytworzenia podobnych pozycji zapasów na początku okresu oraz cen nabycia lub kosztów wytworzenia podobnych pozycji zapasów zakupionych bądź wyprodukowanych w ciągu okresu. Średnia może być wyliczana okresowo lub za każdym razem po otrzymaniu nowej dostawy, w zależności od okoliczności występujących w danej jednostce.

#### **Wartość netto możliwa do uzyskania**

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

#### **OBCIĄŻANIE KOSZTÓW OKRESU**

- 34 W momencie sprzedaży zapasów wartość bilansową tych zapasów ujmuje się jako koszt okresu, w którym ujmowane są odnośne przychody. Kwotę wszelkich odpisów wartości zapasów do poziomu wartości netto możliwej do uzyskania oraz wszystkie straty w zapasach ujmuje się jako koszt okresu, w którym odpis lub strata miały miejsce. Odwrócenie odpisu wartości zapasów, wynikające ze zwiększenia ich wartości netto możliwej do uzyskania, ujmuje się jako zmniejszenie kwoty zapasów ujętych jako koszt okresu, w którym odwrócenie odpisu wartości miało miejsce.

- 35 Niektóre zapasy mogą zostać przypisane do innych aktywów, na przykład zapasy wykorzystane jako składnik rzeczowych aktywów trwałych wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie. Zapasy przypisane w ten sposób do innego składnika aktywów ujmuje się jako koszty w rachunku zysków i strat w czasie okresu użytkowania tego składnika aktywów.

#### UJAWNIANIE INFORMACJI

- 36 W sprawozdaniu finansowym ujawnia się:
- zasady (polityki) rachunkowości przyjęte do wyceny zapasów wraz z podaniem zastosowanych metod ustalania ich ceny nabycia lub kosztu wytworzenia;
  - łącną wartość bilansową zapasów oraz wartość bilansową zapasów w rozbiciu odpowiednim dla danej jednostki;
  - wartość bilansową zapasów wykazywanych w wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży;
  - wartość zapasów ujętych jako koszt w okresie;
  - kwoty odpisów wartości zapasów ujętych w okresie jako koszt zgodnie z paragrafem 34;
  - kwoty odwrócenia odpisów wartości zmniejszających wartość zapasów ujętych w okresie jako koszt zgodnie z paragrafem 34;
  - okoliczności lub zdarzenia, które doprowadziły do odwrócenia odpisu wartości zapasów zgodnie z paragrafem 34; oraz
  - wartość bilansową zapasów stanowiących zabezpieczenie zobowiązań.
- 37 Informacje na temat wartości bilansowej zapasów w podziale na różne ich rodzaje oraz na temat zakresu zmian zachodzących w tychże aktywach są użyteczne dla użytkowników sprawozdania finansowego. W typowej klasyfikacji zapasów dzieli się je na towary przeznaczone na sprzedaż, surowce na potrzeby produkcji, materiały, produkcję w toku i wyroby gotowe. Zapasy jednostek usługowych mogą zostać po prostu określone jako prace w toku.
- 38 Na cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów ujmowany jako koszt okresu składają się koszty poprzednio uwzględnione przy wycenie pozycji zapasów sprzedanych, nieprzypisane pośrednie koszty produkcji oraz nietypowe wielkości kosztów wytworzenia zapasów. Warunki panujące w danej jednostce mogą także usprawiedliwiać zaliczenie do kosztów okresu innych kosztów, takich jak koszty dystrybucji.
- 39 Niektóre jednostki przyjmują odmienny wzór rachunku zysków i strat, zgodnie z którym zamiast ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów ujmowanego jako koszt danego okresu ujawniane są inne kwoty. W ramach tego odmiennego wzoru jednostka ujawnia kwoty kosztów operacyjnych dotyczące przychodów w danym okresie, podzielonych według rodzaju. W takim przypadku jednostka ujawnia kwotę kosztów surowców i innych materiałów ulegających zużyciu, kosztów robocizny i innych kosztów operacyjnych, które zaliczono do kosztów okresu, łącznie z kwotą obrazującą wielkość zmian netto stanu zapasów w danym okresie.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 40 Niniejszy standard stosuje się do rocznych okresów rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się jego wcześniejsze zastosowanie. W przypadku zastosowania tego standardu za okres rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2005 r. fakt ten ujawnia się.

#### WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

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