

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 37

Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe

CEL

Celem niniejszego standardu jest zapewnienie, aby wobec rezerw, zobowiązań warunkowych i aktywów warunkowych stosowane były odpowiednie kryteria dotyczące ujmowania pozycji w sprawozdaniu i zasady wyceny oraz aby w informacji dodatkowej ujawniane były informacje umożliwiające ich użytkownikom zrozumienie charakteru rezerw, charakteryzujących je terminów (ich biegu) oraz ich kwot.

ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosują wszystkie jednostki do księgowania rezerw, zobowiązań warunkowych oraz aktywów warunkowych, z wyjątkiem takich, które:
 - a) wynikają z umów niewykonanych, z wyjątkiem sytuacji, gdy umowa rodzi obciążenia; oraz
 - b) [usunięty];
 - c) są przedmiotem innego standardu.
- 2 Niniejszego standardu nie stosuje się do instrumentów finansowych (w tym do gwarancji), objętych zakresem MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.
- 3 Mianem umów niewykonanych określane są umowy w trakcie obowiązywania, w przypadku których żadna ze stron nie wypełniła żadnego ze swoich obowiązków lub obie strony wypełniły swoje obowiązki w równym, niepełnym stopniu. Niniejszego standardu nie stosuje się do umów niewykonanych, chyba że rodzą one obciążenia.
- 4 [Usunięty]
- 5 W przypadku gdy inny standard omawia konkretny typ rezerw, zobowiązań warunkowych lub aktywów warunkowych, jednostka stosuje tamten właśnie standard w miejsce niniejszego. Na przykład MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych* dotyczy sposobu podejścia jednostki przejmującej do zobowiązań warunkowych przejętych w ramach połączenia jednostek gospodarczych. Niektóre rodzaje rezerw są także przedmiotem standardów dotyczących:
 - a) umów o usługę budowlaną (zob. MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*);
 - b) podatku dochodowego (zob. MSR 12 *Podatek dochodowy*);
 - c) leasingu (zob. MSR 17 *Leasing*). Ponieważ jednak MSR 17 nie zawiera konkretnych wymogów dotyczących rozwiązań odnoszących się do leasingu operacyjnego, który stał się umową rodzącą obciążenia, do takich przypadków stosuje się niniejszy standard;
 - d) świadczeń pracowniczych (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*); oraz
 - e) umów ubezpieczeniowych (zob. MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*). Jednakże niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do rezerw, zobowiązań warunkowych oraz aktywów warunkowych ubezpieczyciela, innych niż te, które są skutkiem zobowiązań wynikających z umowy oraz praw wypływających z umów ubezpieczenia objętych postanowieniami MSSF 4.
- 6 Niektóre kwoty traktowane jako rezerwy mogą odnosić się do ujmowania przychodu, na przykład gdy jednostka udziela gwarancji w zamian za wynagrodzenie. Ujmowanie przychodu nie jest przedmiotem niniejszego standardu. MSR 18 *Przychody* określa okoliczności, w jakich ujmuje się przychód oraz dostarcza praktycznych wytycznych na temat stosowania kryteriów dotyczących ujmowania przychodu. Niniejszy standard nie zmienia wymogów MSR 18.
- 7 Niniejszy standard definiuje rezerwy jako zobowiązania, których kwota lub termin zapłaty są niepewne. W niektórych krajach termin „rezerwa” jest także używany w odniesieniu do pozycji takich, jak umorzenie, odpis z tytułu utraty wartości aktywów czy zmniejszenie wartości należności wątpliwych. Pozycje te jako korekty wartości bilansowej aktywów nie są przedmiotem niniejszego standardu
- 8 Inne standardy określają, czy poniesione nakłady powinny zostać aktywowane czy zarachowane w koszty. Kwestie te nie są przedmiotem niniejszego standardu. Zgodnie z powyższym niniejszy standard ani nie zawiera zakazu, ani nie wprowadza wymogu aktywowania ujmowanych kosztów w momencie tworzenia rezerwy.
- 9 Niniejszy standard stosuje się do rezerw na restrukturyzację (łącznie z działalnością w trakcie zaniechania). W wypadku gdy restrukturyzacja odpowiada definicji działalności w trakcie zaniechania, dodatkowe wymogi dotyczące ujawniania informacji mogą wynikać z MSR 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*.

DEFINICJE

10 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Rezerwa jest zobowiązaniem, którego kwota lub termin zapłaty są niepewne.

Zobowiązanie jest obecnym, wynikającym ze zdarzeń przeszłych obowiązkiem jednostki, którego wypełnienie – jak się oczekuje – spowoduje wypływ z jednostki środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne.

Zdarzenie obligujące jest zdarzeniem, które tworzy prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek, sprawiający, że jednostka nie ma żadnej realnej możliwości niewypełnienia tego obowiązku.

Obowiązek prawny jest obowiązkiem wynikającym z:

- a) umowy (na mocy warunków sformułowanych wprost lub pośrednio);
- b) ustawodawstwa; lub
- c) innego działania prawa.

Zwyczajowo oczekiwany obowiązek jest obowiązkiem, który wynika z działalności jednostki, gdy:

- a) poprzez ustalony sposób postępowania w przeszłości, opublikowanie zasad postępowania lub wystarczająco konkretne, aktualne oświadczenie jednostka przekazała stronom trzecim, iż przyjmie na siebie określoną powinność; oraz
- b) w wyniku powyższego jednostka wzbudziła u tych stron trzecich uzasadnione oczekiwanie, że powinność tę wypełni.

Zobowiązanie warunkowe jest:

- a) możliwym obowiązkiem, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, których istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub niewystąpienia jednego lub większej ilości niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni podlegają kontroli jednostki; lub
- b) obecnym obowiązkiem, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych, ale nie jest ujmowany w sprawozdaniu finansowym, ponieważ:
 - (i) nie jest prawdopodobne, aby konieczne było wydatkowanie środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne w celu wypełnienia obowiązku; lub
 - (ii) kwoty obowiązku (zobowiązania) nie można wycenić wystarczająco wiarygodnie.

Warunkowy składnik aktywów jest możliwym składnikiem aktywów, który powstaje na skutek zdarzeń przeszłych oraz którego istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub niewystąpienia jednego lub większej ilości niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni podlegają kontroli jednostki.

Umowa rodząca obciążenia jest umową, na podstawie której nieuniknione koszty wypełnienia obowiązku przeważają nad korzyściami, które – według przewidywań – będą uzyskane na jej mocy.

Restrukturyzacja jest zaplanowanym i kontrolowanym przez kierownictwo programem, który zmienia w sposób istotny:

- a) zakres działalności prowadzonej przez jednostkę; lub
- b) sposób, w jaki działalność ta jest prowadzona.

Rezerwy a inne zobowiązania

11 Rezerwy można odróżnić od innych zobowiązań, takich jak zobowiązania handlowe i rozliczenia międzyokresowe bierne, ponieważ w przypadku rezerw występuje niepewność co do terminu poniesienia lub kwoty przyszłych nakładów dla uregulowania zobowiązania. W przeciwieństwie do powyższego:

- a) zobowiązania handlowe są zobowiązaniami przypadającymi do zapłaty za dobra lub usługi, które zostały dostarczone/wykonane oraz zostały zafakturowane lub formalnie uzgodnione z dostawcą; oraz
- b) rozliczenia międzyokresowe bierne są zobowiązaniami przypadającymi do zapłaty za dobra lub usługi, które zostały otrzymane/wykonane, ale nie zostały opłacone, zafakturowane lub formalnie uzgodnione z dostawcą, łącznie z kwotami należnymi pracownikom (na przykład kwoty dotyczące naliczonego wynagrodzenia za urlop). Mimo iż czasami konieczne jest oszacowanie kwoty lub terminu zapłaty rozliczeń międzyokresowych biernych, stopień niepewności jest na ogół znacznie mniejszy niż w przypadku rezerw.

Zdarza się często, że rozliczenia międzyokresowe bierne wykazywane są jako część zobowiązań z tytułu dostaw towarów i usług lub innych pozycji zobowiązań, podczas gdy rezerwy są wykazywane oddzielnie.

Relacja między rezerwami a zobowiązaniami warunkowymi

- 12 Ogólnie rzecz ujmując, wszystkie rezerwy są warunkowe, ponieważ charakteryzujące je terminy lub kwoty są niepewne. W niniejszym standardzie jednak określenie „warunkowy” używane jest w odniesieniu do zobowiązań i aktywów, które nie są ujmowane w sprawozdaniu, ponieważ ich istnienie zostanie potwierdzone dopiero w momencie wystąpienia lub niewystąpienia jednego lub większej ilości niepewnych przyszłych zdarzeń, które nie w pełni podlegają kontroli jednostki. Ponadto określenie „zobowiązanie warunkowe” jest stosowane wobec zobowiązań, które nie spełniają kryteriów ujmowania w sprawozdaniu.
- 13 Niniejszy standard wprowadza rozróżnienie na:
- a) rezerwy, które są ujmowane jako zobowiązania (zakładając, że można dokonać wiarygodnego szacunku), ponieważ stanowią obecne obowiązki oraz prawdopodobne jest, że w celu wypełnienia obowiązków konieczny okaże się wypływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne; oraz
 - b) zobowiązania warunkowe, które nie są ujęte w sprawozdaniu jako zobowiązania, ponieważ są one:
 - (i) możliwymi obowiązkami, gdyż trzeba dopiero potwierdzić, czy na jednostce ciąży obecny obowiązek, który mógłby prowadzić do wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne; lub
 - (ii) obecnymi obowiązkami, które nie spełniają kryteriów ich ujmowania w sprawozdaniu, zawartych w niniejszym standardzie (dlatego że nie jest prawdopodobne, aby wypływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne był konieczny w celu wypełnienia obowiązku lub dlatego, że kwoty obowiązku (zobowiązania) nie można wycenić wystarczająco wiarygodnie).

UJMOWANIE

Rezerwy

- 14 Rezerwę tworzy się wówczas, gdy:
- a) na jednostce ciąży obecny obowiązek (prawny lub zwyczajowo oczekiwany) wynikający ze zdarzeń przeszłych;
 - b) nie jest prawdopodobne, aby konieczne było wydatkowanie środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne w celu wypełnienia obowiązku; oraz
 - c) można dokonać wiarygodnego szacunku kwoty tego obowiązku.

Jeśli warunki te nie są spełnione, nie tworzy się rezerwy.

Obecny obowiązek

- 15 W rzadkich przypadkach stwierdzenie, czy występuje obecny obowiązek, może okazać się niejasne. W takich przypadkach uznaje się, że zdarzenie przeszłe powoduje powstanie obecnego obowiązku, jeśli – po uwzględnieniu wszystkich dostępnych dowodów – istnienie obowiązku na dzień bilansowy jest bardziej prawdopodobne niż jego brak.
- 16 Niemal we wszystkich przypadkach będzie można jasno stwierdzić, czy zdarzenie przeszłe spowodowało powstanie obecnego obowiązku. W rzadkich przypadkach, na przykład w przypadku sprawy sądowej, kwestią dyskusyjną może być, czy pewne zdarzenia miały miejsce lub czy zdarzenia te skutkowały powstaniem obecnego obowiązku. W takim przypadku jednostka ustala, czy obecny obowiązek występuje na dzień bilansowy poprzez uwzględnienie wszystkich dostępnych dowodów, łącznie – na przykład – z opiniami ekspertów. Rozważane dowody obejmują wszelkie dodatkowe dowody powstałe w wyniku zdarzeń następujących po dniu bilansowym. Na podstawie takich dowodów:
- a) jeśli występowanie obecnego obowiązku na dzień bilansowy jest bardziej prawdopodobne niż jego brak, jednostka tworzy rezerwę (jeśli kryteria dotyczące ujmowania pozycji w sprawozdaniu zostały spełnione); oraz
 - b) jeśli brak obecnego obowiązku na dzień bilansowy jest bardziej prawdopodobny niż jego istnienie, jednostka ujawnia informację o zobowiązaniu warunkowym, chyba że możliwość zaistnienia wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne jest znikoma (zob. paragraf 86).

Zdarzenie przeszłe

- 17 Zdarzenie przeszłe, które prowadzi do powstania obowiązku, nazywane jest zdarzeniem obligującym. Aby zdarzenie mogło być uznane za zdarzenie obligujące, konieczne jest, aby jednostka pozbawiona była realnej możliwości niewypełnienia obowiązku stworzonego przez to zdarzenie. Jest tak wyłącznie wtedy, gdy:
- wypełnienie obowiązku może być wyegzekwowane na drodze prawnej; lub
 - w przypadku zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, gdy zdarzenie (którym może być działanie jednostki) stwarza uzasadnione oczekiwanie stron trzecich, że jednostka wywiąże się z tego obowiązku.
- 18 Przedmiotem sprawozdania finansowego jest sytuacja finansowa jednostki na koniec jej okresu sprawozdawczego, a nie jej możliwa sytuacja w przyszłości. W związku z tym nie tworzy się rezerwy na koszty, których poniesienie będzie potrzebne dla celów przyszłej działalności. Jedynymi zobowiązaniami ujętymi w bilansie jednostki są zobowiązania, które istniały na dzień bilansowy.
- 19 Tylko obowiązki wynikające ze zdarzeń przeszłych, istniejące niezależnie od przyszłych działań jednostki (czyli przyszłego prowadzenia przez nią działalności), są ujmowane w postaci rezerwy. Przykładami takich obowiązków są kary lub koszty likwidacji szkód wyrządzonych środowisku naturalnemu niezgodnie z porządkiem prawnym, gdzie zarówno kary, jak i koszty prowadziłyby do wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne w wyniku wypełnienia obowiązku, niezależnie od przyszłych działań jednostki. Analogicznie, jednostka tworzy rezerwę na koszty wycofania z eksploatacji instalacji rafineryjnej lub elektrowni atomowej w stopniu, w jakim zobowiązana jest do usunięcia szkód już zaistniałych. Inna sytuacja ma miejsce, gdy ze względu na presję środowiska gospodarczego lub wymogi prawne jednostka zamierza lub powinna poczynić nakłady na zadziałanie w pewien szczególny sposób w przyszłości (na przykład poprzez zainstalowanie filtrów przeciwpływowych w niektórych typach fabryk). Ponieważ jednostka może uniknąć poczynienia nakładów, podejmując w przyszłości pewne działania, jak na przykład zmieniając metody prowadzenia działalności, nie jest zobowiązana do poczynienia przyszłych nakładów i nie tworzy się żadnej rezerwy.
- 20 Obowiązek zawsze wiąże się ze stroną trzecią, na rzecz której jednostka jest zobowiązana. Nie jest jednak konieczne posiadanie wiedzy odnośnie do tożsamości strony, wobec której ma się obowiązek. Można być przecież zobowiązanym – w szerokim ujęciu – wobec społeczeństwa. Z faktu, iż istnienie obowiązku zawsze wiąże się ze zobowiązaniem wobec strony trzeciej, wynika, że decyzja kierownictwa lub zarządu nie powoduje powstania na dzień bilansowy zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, chyba że przed dniem bilansowym decyzja została zakomunikowana tym, na których wpływa, w sposób na tyle szczegółowy, aby móc wzbudzić w nich uzasadnione oczekiwanie, że jednostka wypełni swoją powinność.
- 21 Zdarzenie, które nie powoduje powstania natychmiastowego obowiązku, może to uczynić w terminie późniejszym, ze względu na zmiany prawa lub ze względu na podjęte przez jednostkę działanie, które powoduje powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku (na przykład wystarczająco szczegółowe publiczne oświadczenie). Na przykład spowodowanie szkody środowiskowej może nie stwarzać obowiązku zlikwidowania powstałych konsekwencji. Jednak spowodowanie szkody stanie się zdarzeniem obligującym, jeśli nowe prawo wprowadzi wymóg usunięcia szkody lub też gdy jednostka publicznie zobowiąże się do jej usunięcia, w sposób, który rodzi zwyczajowo oczekiwany obowiązek.
- 22 W wypadku gdy formułowanie szczegółowych zapisów proponowanego nowego prawa nie zostało jeszcze zakończone, obowiązek powstaje dopiero wówczas, gdy przyjęcie aktu prawnego w proponowanym kształcie jest praktycznie pewne. Dla celów niniejszego standardu taki obowiązek traktowany jest jak obowiązek prawny. Różnice co do okoliczności towarzyszących przyjmowaniu aktów prawnych czynią niemożliwym szczegółowe określenie pojedynczego zdarzenia, które sprawiałoby, że wprowadzenie danego aktu staje się praktycznie pewne. W wielu przypadkach uzyskanie praktycznej pewności odnośnie przyjęcia aktu prawnego nie jest możliwe aż do czasu jego przyjęcia.

Prawdopodobny wpływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne

- 23 Aby nastąpiło spełnienie kryteriów dotyczących ujmowania pozycji jako zobowiązania, konieczne jest nie tylko występowanie obecnego obowiązku, ale także prawdopodobieństwo nastąpienia wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne, w celu wypełnienia przez jednostkę tego obowiązku. Dla celów niniejszego standardu ⁽¹⁾ wpływ środków lub inne zdarzenia uznawane są za prawdopodobne, jeśli bardziej możliwe jest, że do zaistnienia zdarzenia dojdzie, niż to, że do niego nie dojdzie, czyli gdy prawdopodobieństwo zaistnienia zdarzenia jest większe od prawdopodobieństwa, że zdarzenie nie nastąpi. W przypadku gdy istnienie obowiązku nie jest prawdopodobne, jednostka ujawnia informację o istnieniu zobowiązania warunkowego, chyba że możliwość nastąpienia wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne jest znikoma (zob. paragraf 86).
- 24 W przypadku występowania szeregu podobnych obowiązków (jak na przykład gwarancji na produkty lub podobnych umów) prawdopodobieństwo, że będzie musiało dojść do wypływu środków w celu wypełnienia przez jednostkę obowiązku, jest ustalane przy uwzględnieniu grupy obowiązków jako całości. Mimo iż szansa, że do wypływu środków dojdzie, może być mała w odniesieniu do jednej pozycji, prawdopodobne może okazać się, że pojawi się potrzeba wypływu środków w celu wypełnienia grupy obowiązków traktowanych całościowo. W takim przypadku tworzy się rezerwę (jeśli spełnione zostały pozostałe kryteria dotyczące ujmowania tej pozycji w sprawozdaniu).

(1) Interpretacja znaczenia słowa „prawdopodobny” w niniejszym standardzie jako „bardziej możliwe niż niemożliwe” nie zawsze ma zastosowanie w innych standardach.

Wiarygodny szacunek kwoty obowiązku

- 25 Używanie wartości szacunkowych jest niezbędną częścią sporządzania sprawozdań finansowych i nie podważa ich wiarygodności. Twierdzenie to jest szczególnie prawdziwe w przypadku rezerw, które ze względu na swój charakter są obciążone większą niepewnością niż większość pozostałych pozycji bilansowych. Z wyjątkiem szczególnie rzadkich przypadków, jednostka jest w stanie określić zakres możliwych rezultatów, a więc może dokonać szacunku obowiązku, który jest na tyle wiarygodny, aby można go było użyć do utworzenia rezerwy.
- 26 W wyjątkowo rzadkich przypadkach, gdy nie można dokonać wiarygodnego szacunku, istnieje zobowiązanie, które nie może być ujęte jako zobowiązanie w sprawozdaniu. Zobowiązanie takie ujawnia się jako zobowiązanie warunkowe (zob. paragraf 86).

Zobowiązania warunkowe

- 27 Jednostka nie ujmuje zobowiązań warunkowych.
- 28 Informację o zobowiązaniu warunkowym ujawnia się zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 86, chyba że możliwość nastąpienia wpływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne jest znikoma.
- 29 W przypadku gdy jednostka podlega odpowiedzialności solidarnej, ta część obowiązku, która – jak się oczekuje – zostanie wypełniona przez strony trzecie, jest traktowana jako zobowiązanie warunkowe. Jednostka tworzy rezerwę w wysokości tej części obowiązku, co do której prawdopodobne jest, iż dojdzie do wpływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne, wyjąwszy wyjątkowo rzadkie okoliczności, gdy przeprowadzenie wiarygodnego szacunku nie jest możliwe.
- 30 Sytuacja zobowiązań warunkowych może rozwinąć się w sposób początkowo nieprzewidziany. W związku z tym ocenia się je na bieżąco, aby ustalić, czy wpływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne stał się prawdopodobny. Jeśli prawdopodobne stanie się, że wpływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne będzie konieczny w związku z pozycją potraktowaną jako zobowiązanie warunkowe, tworzy się rezerwę w sprawozdaniu finansowym dotyczącą okresu, w którym nastąpiła zmiana prawdopodobieństwa (wyjąwszy wyjątkowo rzadkie okoliczności, gdy przeprowadzenie wiarygodnego szacunku nie jest możliwe).

Aktywa warunkowe

- 31 Jednostka nie ujmuje aktywów warunkowych.
- 32 Aktywa warunkowe zazwyczaj powstają w wyniku nieplanowanych lub innych nieoczekiwanych zdarzeń, które rodzą możliwość wpływu do jednostki środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne. Przykładem może być roszczenie, którego jednostka dochodzi na drodze postępowania sądowego, a którego wyniki są niepewne.
- 33 Aktywów warunkowych nie ujmuje się w sprawozdaniu finansowym, ponieważ może to prowadzić do ujęcia przychodu, który nigdy nie zostanie osiągnięty. Jeśli jednak osiągnięcie przychodu jest praktycznie pewne, wówczas odnośny składnik aktywów nie jest warunkowy, a więc właściwe jest jego ujęcie w sprawozdaniu finansowym.
- 34 Informacje o aktywach warunkowych ujawnia się, zgodnie z paragrafem 89, jeśli wpływ korzyści ekonomicznych jest prawdopodobny.
- 35 Aktywa warunkowe ocenia się na bieżąco, aby upewnić się, czy zaistniały bieg wydarzeń jest odpowiednio odzwierciedlony w sprawozdaniu finansowym. Jeśli zaistnienie wpływu korzyści ekonomicznych stało się praktycznie pewne, składnik aktywów i odnośny przychód ujmuje się w sprawozdaniu finansowym dotyczącym okresu, w którym nastąpiła zmiana. Jeśli wpływ korzyści ekonomicznych stał się prawdopodobny, jednostka ujawnia informację o istnieniu warunkowego składnika aktywów (zob. paragraf 89).

WYCENA**Najbardziej właściwy szacunek**

- 36 Kwota, na którą tworzona jest rezerwa, stanowi najbardziej właściwy szacunek nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku na dzień bilansowy.
- 37 Najbardziej właściwym szacunkiem nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku jest kwota, jaką – zgodnie z racjonalnymi przesłankami – jednostka zapłaciłaby w ramach wypełnienia obowiązku na dzień bilansowy lub w celu przeniesienia go na stronę trzecią na ten sam dzień. Często wypełnienie obowiązku lub jego przeniesienie na dzień bilansowy jest niemożliwe lub nadmiernie kosztowne. Jednak szacunek kwoty, jaką – zgodnie z racjonalnymi przesłankami – jednostka zapłaciłaby w ramach wypełnienia obowiązku lub zapłaciłaby za przeniesienie tego obowiązku na stronę trzecią, stanowi najbardziej właściwy szacunek nakładów niezbędnych do wypełnienia obecnego obowiązku na dzień bilansowy.
- 38 Szacunki wyniku oraz skutku finansowego są dokonywane na drodze osądu kierownictwa jednostki, wspomaganego dotychczasowymi doświadczeniami dotyczącymi podobnych transakcji oraz – w niektórych przypadkach – raportami niezależnych ekspertów. Rozważane dowody obejmują wszelkie dodatkowe dowody powstałe w wyniku zdarzeń następujących po dniu bilansowym.

- 39 Do niepewności dotyczącej kwoty, na jaką należy utworzyć rezerwę, podchodzi się z wykorzystaniem różnych środków, w zależności od okoliczności. W przypadkach, w których wyceniana rezerwa odnosi się do zbioru wielu pozycji, przy szacunkowym określeniu kwoty obowiązku uwzględnia się wszystkie możliwe wyniki oraz odpowiadające im prawdopodobieństwa. Nazwa tej statystycznej metody dokonywania szacunku brzmi „wartość oczekiwana”. Przy takim stanie rzeczy rezerwa będzie różna w zależności od tego, czy prawdopodobieństwo wystąpienia straty w danej kwocie będzie równe 60 % czy 90 %. Jeśli istnieje ciągły rozkład możliwych wyników i każdy punkt w tym rozkładzie jest równie prawdopodobny, stosuje się środkowy punkt rozkładu.

Przykład

Jednostka sprzedaje dobra z gwarancją, z której wynika, że odbiorcy nie ponoszą kosztów napraw wszelkich usterek fabrycznych, które wyjdą na jaw w ciągu pierwszych sześciu miesięcy od dnia zakupu. Jeśli drobne usterki zostaną wykryte we wszystkich sprzedanych produktach, powstaną koszty napraw w wysokości 1 miliona. Jeśli poważniejsze usterki zostaną wykryte we wszystkich sprzedanych produktach, powstaną koszty napraw w wysokości 4 milionów. Dotychczasowe doświadczenie jednostki i oczekiwania odnośnie przyszłości prowadzą do wniosku, że w nadchodzącym roku 75 % sprzedanych dóbr nie będzie posiadało usterek, 20 % sprzedanych dóbr będzie miało drobne usterki i 5 % sprzedanych dóbr będzie miało poważniejsze usterki. Zgodnie z paragrafem 24 jednostka całościowo ocenia prawdopodobieństwo wpływu środków z tytułu obowiązków gwarancyjnych.

Oczekiwana wartość kosztów napraw wyniesie:

$$(75 \% \times \text{zero}) + (20 \% \times 1 \text{ milion}) + (5 \% \times 4 \text{ miliony}) = 400\ 000$$

- 40 Jeśli wycenia się pojedynczy obowiązek, wynik najbardziej prawdopodobny może stanowić najbardziej właściwy szacunek zobowiązania. Jednak również w takim przypadku jednostka analizuje inne możliwe wyniki. Jeśli inne możliwe wyniki są w większości wyższe lub w większości niższe od wyniku najbardziej prawdopodobnego, najbardziej właściwy szacunek może stanowić wynik wyższy lub niższy. Jeśli na przykład jednostka musi usunąć poważną wadę dużego urządzenia wyprodukowanego dla odbiorcy, najbardziej prawdopodobnym pojedynczym wynikiem może być to, że naprawa powiedzie się za pierwszą próbą, osiągając koszt 1 000, ale rezerwę tworzy się na kwotę wyższą, jeśli istnieje znacząca szansa na to, że kolejne próby będą konieczne.
- 41 Rezerwę wycenia się przed uwzględnieniem podatku, ponieważ konsekwencje podatkowe rezerwy oraz jej zmian są przedmiotem MSR 12.

Ryzyko i niepewność

- 42 Zmierając do określenia najbardziej właściwego szacunku rezerwy, uwzględnia się ryzyko i niepewność nieodłącznie towarzyszące wielu zdarzeniom i okolicznościom.
- 43 Ryzyko wynika z różnorodności wyników. Korekta z tytułu ryzyka może prowadzić do podwyższenia kwoty wyceny zobowiązania. Przy dokonywaniu osądów w warunkach niepewności należy z uwagą rozważyć, czy przychody lub aktywa nie są zawyżone, a koszty lub zobowiązania nie są zaniżone. Jednak stan niepewności nie usprawiedliwia tworzenia nadmiernych rezerw lub celowego zawyżania zobowiązań. Na przykład, jeśli zakładane koszty szczególnie niekorzystnego rozwiązania są szacowane z zachowaniem ostrożności, takie rozwiązanie nie powinno być uznane za bardziej prawdopodobne, niż można realistycznie przyjąć. Należy zwrócić szczególną uwagę na konieczność uniknięcia powielania korekt z tytułu ryzyka i niepewności, prowadzących do zawyżenia rezerwy.
- 44 Ujawnienie zakresu niepewności dotyczącej kwoty nakładów opisano w paragrafie 85 b).

Wartość bieżąca

- 45 Jeśli skutek zmiany wartości pieniądza w czasie jest istotny, kwota rezerwy odpowiada bieżącej wartości nakładów, które, jak się oczekuje, będą niezbędne do wypełnienia obowiązku.
- 46 Ze względu na problematykę wartości pieniądza w czasie rezerwy dotyczące wpływów środków pieniężnych, który nastąpi tuż po dniu bilansowym, są bardziej obciążające niż rezerwy dotyczące wpływów środków pieniężnych w tej samej kwocie następujących później. Rezerwy są zatem dyskontowane, jeśli skutek tego działania jest istotny.
- 47 Stopę dyskontową (lub stopy) ustala się przed opodatkowaniem, czyli odzwierciedla się bieżącą ocenę rynkową dotyczącą wartości pieniądza w czasie oraz ryzyka właściwego dla zobowiązania. Stopy dyskontowej (stóp dyskontowych) nie obciąża ryzyko, o które skorygowano szacunki przyszłych przepływów pieniężnych.

Zdarzenia przyszłe

- 48 Zdarzenia przyszłe, które mogą wpłynąć na wysokość kwoty niezbędnej do wypełnienia przez jednostkę obowiązku, odzwierciedla się w kwocie tworzonej rezerwy, jeśli istnieją wystarczające i obiektywne dowody na to, że zdarzenia te nastąpią.
- 49 Oczekiwane przyszłe zdarzenia mogą być szczególnie ważne dla wyceny rezerw. Jednostka może na przykład sądzić, iż koszt oczyszczenia miejsca prowadzenia działalności na koniec okresu jego użytkowania będzie niższy na skutek przyszłych zmian technologicznych. Kwota ujęta jako rezerwa odzwierciedla rozsądne oczekiwania technicznie wykwalifikowanych, obiektywnych obserwatorów, uwzględniających wszystkie dostępne dowody dotyczące technologii, którą będzie można stosować w czasie oczyszczania. Odpowiednie zatem jest uwzględnienie, na przykład, oczekiwanych obniżek kosztów związanych z nabywaniem doświadczenia w stosowaniu dotychczasowej technologii lub oczekiwanego kosztu stosowania dotychczasowej technologii w ramach większej lub bardziej złożonej operacji oczyszczania niż ta, którą przeprowadzono uprzednio. Jednostka nie powinna jednak zakładać opracowania zupełnie nowej technologii oczyszczania, jeśli nie znajduje to poparcia w wystarczających, obiektywnych dowodach.
- 50 Wyceniając ciężący obowiązek uwzględnia się skutki wprowadzenia nowych regulacji prawnych, jeśli istnieją wystarczające i obiektywne dowody na to, że przyjęcie nowych regulacji jest praktycznie pewne. Różnorodne okoliczności, które pojawiają się w praktyce, uniemożliwiają wskazanie pojedynczego zdarzenia, które w każdym przypadku dostarczy wystarczających i obiektywnych dowodów. Potrzebne dowody dotyczą zarówno treści, które znajdują się w regulacjach prawnych, jak i tego, czy zostaną one uchwalone i wprowadzone w życie w odpowiednim trybie. W wielu przypadkach nie będzie wystarczających i obiektywnych dowodów aż do czasu uchwalenia nowych regulacji prawnych.

Oczekiwane zbycie aktywów

- 51 Zysków z oczekiwanego zbycia aktywów nie uwzględnia się przy wycenie rezerwy.
- 52 Zysków z oczekiwanego zbycia aktywów nie uwzględnia się przy wycenie rezerwy, nawet jeśli oczekiwane zbycie jest blisko związane ze zdarzeniem stanowiącym przyczynę utworzenia rezerwy. Zamiast tego jednostka ujmuje zyski z oczekiwanego zbycia aktywów w czasie określonym w standardzie dotyczącym danych aktywów.

ZWROT WYDATKÓW

- 53 Gdy oczekuje się, że część lub całość wydatków niezbędnych do rozliczenia rezerwy zostanie zwrócona przez stronę trzecią, zwrot wydatków ujmuje się wtedy i tylko wtedy, gdy jest rzeczą praktycznie pewną, że jednostka rzeczywiście go otrzyma, jeśli wypełni ciężący na niej obowiązek. Zwrot traktuje się jako oddzielny składnik aktywów. Kwota ujęta jako zwrot wydatków nie może przekraczać kwoty rezerwy.
- 54 W rachunku zysków i strat koszt odnoszący się do utworzonej rezerwy może być prezentowany w kwocie netto, po pomniejszeniu o kwotę ujętą z tytułu zwrotu wydatków.
- 55 Czasami jednostka spodziewa się, że strona trzecia opłaci część lub całość wydatków wymaganych do rozliczenia rezerwy (na przykład na mocy umów ubezpieczeniowych, zapisów dotyczących odszkodowań lub gwarancji udzielanych przez dostawców). Strona trzecia może zwrócić kwoty zapłacone przez jednostkę lub bezpośrednio je opłacić.
- 56 W większości tego typu przypadków jednostka pozostaje odpowiedzialna za całość kwot wymagających zapłaty, co powoduje, że jeśli strona trzecia z jakiegokolwiek powodu nie dokona płatności, jednostka musi uregulować pełną kwotę. W takiej sytuacji tworzy się rezerwę na pełną kwotę zobowiązania, a oddzielny składnik aktywów na zakładany zwrot wydatków ujmuje się w sprawozdaniu, jeśli jest rzeczą praktycznie pewną, że jednostka rzeczywiście otrzyma zwrot wydatków po uregulowaniu ciężącego na niej zobowiązania.
- 57 W niektórych przypadkach jednostka nie będzie odpowiedzialna za wymienione koszty, jeśli strona trzecia nie dokona płatności. W takim przypadku jednostka nie ma zobowiązania w związku z tymi kosztami i nie są one objęte rezerwą.
- 58 Jak zauważono w paragrafie 29, obowiązek, za który jednostka jest solidarnie odpowiedzialna, stanowi zobowiązanie warunkowe w stopniu, w jakim – według przewidywań – obowiązek wypełnią pozostałe strony.

ZMIANY STANU REZERW

- 59 Stan rezerw weryfikuje się na każdy dzień bilansowy i koryguje w celu odzwierciedlenia bieżącego, najbardziej właściwego szacunku. Jeśli przestało być prawdopodobne, że w celu wypełnienia obowiązku nastąpi wymagany wpływ środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne, rozwiązuje się rezerwę.
- 60 Przy stosowaniu dyskontowania wartość bilansowa rezerwy rośnie w każdym okresie, jako wyraz upływu czasu. Wzrost ten ujmowany jest jako koszt finansowania zewnętrznego.

WYKORZYSTANIE REZERW

- 61 Rezerwę wykorzystuje się tylko na nakłady o takim przeznaczeniu, na jakie była pierwotnie utworzona.
- 62 Tylko nakłady odnoszące się do pierwotnie utworzonej rezerwy rozlicza się z tą rezerwą. Rozliczenie nakładów z rezerwą, która pierwotnie była utworzona na inny cel, zatarłoby skutki dwóch różnych zdarzeń.

STOSOWANIE ZASAD UJMOWANIA I WYCENY

Przyszłe straty operacyjne

- 63 Nie tworzy się rezerw na przyszłe straty operacyjne.
- 64 Przyszłe straty operacyjne nie odpowiadają definicji zobowiązania podanej w paragrafie 10 oraz nie spełniają ogólnych kryteriów ujmowania rezerw określonych w paragrafie 14.
- 65 Oczekiwanie poniesienia przyszłych strat operacyjnych jest wskazówką świadczącą o tym, że mogła nastąpić utrata wartości niektórych aktywów związanych z prowadzoną działalnością. W takim przypadku jednostka przeprowadza test na utratę wartości aktywów zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*.

Umowy rodzące obciążenia

- 66 Jeśli jednostka jest stroną umowy rodzącej obciążenia, obecny obowiązek wynikający z umowy ujmuje się i wycenia jako rezerwę.
- 67 Wiele umów (na przykład niektóre rutynowe zamówienia) może zostać unieważnionych bez zapłaty odszkodowania drugiej stronie, czyli bez powstania obowiązku. W innych umowach określa się prawa i obowiązki każdej ze stron umowy. Jeśli bieg zdarzeń sprawia, że taka umowa rodzi obciążenia, staje się ona przedmiotem niniejszego standardu i dochodzi do ujęcia istniejącego zobowiązania. Umowy niewykonane, które nie rodzą obciążeń, nie są przedmiotem niniejszego standardu.
- 68 W niniejszym standardzie umowa rodząca obciążenia zdefiniowana została jako umowa, na podstawie której nieuniknione koszty wypełnienia obowiązku przeważają nad korzyściami, które – według przewidywań – będą uzyskane na mocy tej umowy. Na nieuniknione koszty wynikające z umowy składają się co najmniej koszty netto zakończenia umowy, odpowiadające niższej spośród kwot kosztów wypełnienia umowy i kosztów wszelkich odszkodowań lub kar wynikających z jej niewypełnienia.
- 69 Przed utworzeniem oddzielnej rezerwy na umowę rodzącą obciążenia jednostka ujmuje odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości aktywów przeznaczonych do realizacji umowy (zob. MSR 36).

Restrukturyzacja

- 70 Poniżej podano przykłady zdarzeń, które mogą odpowiadać definicji restrukturyzacji:
- sprzedaż lub zakończenie prowadzenia jednej z dziedzin działalności;
 - likwidacja działalności gospodarczej prowadzonej w jakimś kraju lub regionie lub przeniesienie prowadzenia działalności gospodarczej z jednego kraju lub regionu do innego;
 - zmiany w strukturze zarządzania, jak na przykład usunięcie jednego szczebla zarządzania; oraz
 - zasadnicza reorganizacja, która ma istotny wpływ na charakter i cel działalności jednostki.
- 71 Rezerwa na koszty restrukturyzacji tworzona jest tylko wówczas, gdy spełnione zostaną ogólne kryteria ujmowania rezerw określone w paragrafie 14. W paragrafach 72–83 określa się, jak ogólne kryteria ujmowania stosuje się do restrukturyzacji.
- 72 Zwyczajowo oczekiwany obowiązek przeprowadzenia restrukturyzacji powstaje tylko wówczas, gdy jednostka:
- posiada szczegółowy, formalny plan określający co najmniej:
 - działalność lub część działalności, której ten plan dotyczy;
 - podstawowe lokalizacje, które zostaną nim objęte;

- (iii) miejsce zatrudnienia, funkcje i przybliżoną liczbę pracowników, którzy mają uzyskać odszkodowania w zamian za zakończenie stosunku pracy;
 - (iv) kwotę nakładów, które będą poniesione; oraz
 - (v) termin, w jakim plan zostanie wdrożony; oraz
- b) wzbudziła uzasadnione oczekiwanie u stron, których plan dotyczy, że przeprowadzi działania restrukturyzacyjne poprzez rozpoczęcie wdrażania planu lub ogłoszenie głównych elementów planu tym stronom.
- 73 Uznaje się, że dowodem na to, że jednostka rozpoczęła wdrażanie planu restrukturyzacji, jest na przykład demontaż urzędzeń, sprzedaż aktywów lub publiczne poinformowanie o głównych elementach planu. Publiczne ogłoszenie szczegółowego planu restrukturyzacji stanowi zwyczajowo oczekiwany obowiązek jednostki do przeprowadzenia restrukturyzacji tylko wówczas, gdy plan jest na tyle szczegółowy (czyli obejmujący główne elementy planu) oraz został ogłoszony w taki sposób, że budzi uzasadnione oczekiwanie u stron trzecich, takich jak odbiorcy, dostawcy i pracownicy (lub ich przedstawiciele), że jednostka przeprowadzi restrukturyzację.
- 74 Aby plan ogłoszony stronom, na które wywrze wpływ, mógł być przyczyną powstania zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, konieczne jest, by jego wdrożenie rozpoczęło się w miarę możliwości jak najszybciej i zakończyło się w przedziale czasu, w którym poczynienie znaczących zmian w tym planie byłoby mało prawdopodobne. Jeśli oczekuje się, że rozpoczęcie restrukturyzacji nastąpi po długim opóźnieniu lub też że restrukturyzacja pochłonie nadmiernie długi okres czasu, nie można uznać za prawdopodobne, że plan wzbudzi uzasadnione oczekiwanie stron, wobec których jednostka aktualnie zaangażowała się w przeprowadzenie restrukturyzacji, ponieważ przedział czasu zostawia jednostce możliwość zmiany planów.
- 75 Podjęta przed dniem bilansowym decyzja kierownictwa lub zarządu dotycząca restrukturyzacji nie powoduje powstania zwyczajowo oczekiwanego obowiązku na dzień bilansowy, chyba że przed dniem bilansowym jednostka:
- a) rozpoczęła wdrażanie planu restrukturyzacji; lub
 - b) ogłosiła główne elementy planu restrukturyzacji stronom, na które restrukturyzacja wywrze wpływ, i uczyniła to w sposób na tyle szczegółowy, aby obudzić w nich uzasadnione oczekiwanie, że jednostka przeprowadzi restrukturyzację.
- Jeśli jednostka rozpoczyna wdrażanie planu restrukturyzacji lub ogłasza jego główne elementy stronom, na które restrukturyzacja wywrze wpływ, dopiero po dniu bilansowym, to zgodnie z MSR 10 *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym* musi ten fakt ujawnić, jeśli restrukturyzacja jest istotna oraz nieujawnienie informacji na ten temat mogłoby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego.
- 76 Podczas gdy decyzja zarządu sama w sobie nie może stać się przyczyną powstania zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, obowiązek taki może powstać w wyniku innych, wcześniejszych zdarzeń w połączeniu z daną decyzją. Na przykład negocjacje z przedstawicielami pracowników w sprawie wypłat świadczeń związanych z zakończeniem stosunku pracy lub z nabywcami w sprawie sprzedaży działalności mogą zostać sfinalizowane pod warunkiem ich zatwierdzenia przez zarząd. Po uzyskaniu zatwierdzenia i jego ogłoszeniu stronom trzecim na jednostce zaczyna ciążyć zwyczajowo oczekiwany obowiązek do przeprowadzenia restrukturyzacji, jeśli warunki zawarte w paragrafie 72 zostały spełnione.
- 77 W niektórych krajach najwyższa władza spoczywa w rękach zarządu, którego członkami jest pewna ilość osób reprezentujących interesy odmienne od interesów kierownictwa (na przykład pracowników). Czasem też zawiadomienie takich przedstawicieli może być konieczne przed podjęciem decyzji przez zarząd. Ponieważ decyzja takiego zarządu wiąże się z przekazaniem jej tym przedstawicielom, może to powodować powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku do przeprowadzenia restrukturyzacji.
- 78 Nie powstaje obowiązek z tytułu sprzedaży (części) działalności aż do czasu, gdy jednostka zobowiąże się do sprzedaży, to jest do czasu podpisania wiążącej umowy sprzedaży.
- 79 Nawet jeśli jednostka podjęła decyzję o sprzedaży (części) działalności i podała tę decyzję do publicznej wiadomości, nie można uznać, że jednostka zobowiązała się do sprzedaży do czasu ustalenia, kim będzie nabywca, i podpisania wiążącej umowy sprzedaży. Do czasu podpisania wiążącej umowy sprzedaży jednostka będzie miała możliwość zmiany zamiarów, a wręcz będzie musiała inaczej ukierunkować swoje działania, jeśli nie znajdzie nabywcy oferującego możliwe do zaakceptowania warunki. Jeśli sprzedaż (części) działalności stanowi część restrukturyzacji, aktywa danej (części) działalności są weryfikowane pod kątem ewentualnej utraty wartości zgodnie z MSR 36. Jeśli sprzedaż jest tylko częścią restrukturyzacji, przed podpisaniem wiążącej umowy sprzedaży może powstać zwyczajowo oczekiwany obowiązek dotyczący pozostałych części restrukturyzacji.
- 80 Rezerwa na restrukturyzację obejmuje tylko takie bezpośrednie nakłady powstające w wyniku restrukturyzacji, które jednocześnie:
- a) w sposób nieodzowny wynikają z restrukturyzacji; oraz
 - b) nie są związane z bieżącą działalnością jednostki.

- 81 Rezerwą na restrukturyzację nie są objęte koszty takie, jak:
- przeszkolenie pozostających pracowników lub zmiana ich przyporządkowania służbowego;
 - marketing; lub
 - inwestycja w nowe systemy i sieci dystrybucji.
- Nakłady te odnoszą się do prowadzenia działalności w przyszłości i na dzień bilansowy nie stanowią zobowiązań z tytułu restrukturyzacji. Nakłady takie są ujmowane na takich zasadach, jak gdyby pojawiły się niezależnie od restrukturyzacji.
- 82 Dające się zidentyfikować przyszłe straty operacyjne sprzed daty restrukturyzacji nie są włączane do rezerwy, chyba że dotyczą one umów rodzących obciążenia, o których mowa w paragrafie 10.
- 83 Zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 51 zyski z oczekiwanego zbycia aktywów nie są brane pod uwagę przy wycenianiu rezerwy na restrukturyzację, nawet jeśli sprzedaż aktywów ma stanowić część restrukturyzacji.

UJAWNIANIE INFORMACJI

- 84 W odniesieniu do każdego rodzaju rezerw jednostka ujawnia:
- wartość bilansową na początku i na końcu okresu;
 - dotatkowe rezerwy utworzone w ciągu okresu, łącznie ze zwiększeniami dotychczasowych rezerw;
 - kwoty wykorzystane w ciągu okresu (czyli poniesione i rozliczone z rezerwami);
 - kwoty niewykorzystane, rozwiązane w ciągu okresu; oraz
 - wzrost w ciągu okresu kwoty zdyskontowanej, wynikającej z upływu czasu oraz skutków wszelkich zmian stopy dyskontowej.
- Nie ma potrzeby podawania danych porównawczych.
- 85 W odniesieniu do każdego rodzaju rezerw jednostka ujawnia, co następuje:
- krótki opis charakteru obowiązku oraz oczekiwanych terminów wynikających z tego obowiązku wpływów korzyści ekonomicznych;
 - wskazania świadczące o wszelkich istotnych niepewnościach, co do kwoty i terminu wystąpienia tych wpływów. Jeśli konieczne jest podanie takiej informacji, jednostka ujawnia główne założenia poczynione odnośnie przyszłych zdarzeń, zgodnie z paragrafem 48; oraz
 - kwotę każdego zakładanego zwrotu, z podaniem kwoty składnika aktywów, która została ujęta z tytułu oczekiwanego zwrotu.
- 86 Wyjąwszy przypadek, gdy możliwość wpływu środków z tytułu wypełnienia obowiązku jest znikoma, jednostka podaje na dzień bilansowy, w odniesieniu do każdego rodzaju zobowiązań warunkowych, krótki opis rodzaju zobowiązania warunkowego oraz, jeśli jest to wykonalne, ujawnia:
- wartość szacunkową jego skutków finansowych, wycenianych zgodnie z paragrafami 36–52;
 - przesłanki świadczące o istnieniu niepewności co do kwoty lub terminu wystąpienia wpływu środków; oraz
 - możliwości uzyskania zwrotów.
- 87 Określając, jakie rezerwy lub zobowiązania warunkowe mogą być połączone w jeden rodzaj, konieczne jest rozważenie, czy charakter pozycji jest na tyle podobny, że wspólna informacja na ich temat pozwoli na wypełnienie wymogów paragrafu 85 a) i b) oraz 86 a) i b). W związku z tym odpowiednie może być zaliczenie do jednego rodzaju kwot rezerw odnoszących się do gwarancji na różne produkty, podczas gdy nieodpowiednie byłoby zaliczenie do jednego rodzaju kwot odnoszących się do normalnych gwarancji oraz kwot podlegających dochodzeniu na drodze sądowej.
- 88 Jeśli rezerwa i zobowiązanie warunkowe wynikają z tych samych okoliczności, jednostka ujawnia informacje wymagane na mocy paragrafów 84–86 w sposób, który pokazuje powiązanie między rezerwą i zobowiązaniem warunkowym.

- 89 Jeśli wpływ korzyści ekonomicznych jest prawdopodobny, jednostka podaje na dzień bilansowy krótki opis rodzaju aktywów warunkowych oraz, jeśli jest to wykonalne w praktyce, szacuje ich skutki finansowe, wyceniając je zgodnie z zasadami obowiązującymi przy wycenie rezerw, zawartymi w paragrafach 36–52.
- 90 Ważne jest, aby ujawniając informacje o aktywach warunkowych, unikać podawania wprowadzających w błąd wskazówek dotyczących prawdopodobieństwa uzyskania przychodu z tego tytułu.
- 91 Jeśli któraś z informacji wymaganych na mocy paragrafów 86 i 89 nie została ujawniona ze względu na to, że okazało się to niewykonalne w praktyce, o fakcie tym informuje się.
- 92 W wyjątkowo rzadkich przypadkach można spodziewać się, że ujawnienie części lub całości informacji wymaganych na mocy paragrafów 84–89 mogłoby poważnie osłabić pozycję jednostki w sporach z innymi stronami, w odniesieniu do kwestii będących przyczyną utworzenia rezerwy, zobowiązania warunkowego lub składnika aktywów warunkowych. W takich przypadkach nie ma obowiązku ujawnienia takiej informacji, ujawnia się jednak ogólny charakter sporu, fakt nieujawnienia wspomnianej informacji i jego przyczyny.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 93 Skutki zastosowania standardu w dniu jego wejścia w życie (lub wcześniej) wykazuje się w sprawozdaniu jako korektę salda bilansu otwarcia zysków zatrzymanych w tym okresie, w którym zastosowano standard po raz pierwszy. Zaleca się, lecz nie wprowadza się wymogu skorygowania salda bilansu otwarcia zysków zatrzymanych najwcześniejszego z okresów objętych prezentacją oraz przekształcenie danych porównawczych. Jeśli dane porównawcze nie zostały przekształcone, fakt ten ujawnia się.
- 94 [Usunięty]

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 95 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu. Jeśli jednostka stosuje niniejszy standard do okresów rozpoczynających się przed dniem 1 lipca 1999 r., fakt ten ujawnia.
- 96 [Usunięty]