

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 1**Prezentacja sprawozdań finansowych**

CEL

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

ZAKRES

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

CEL SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

- 7 Sprawozdanie finansowe stanowi uporządkowane przedstawienie sytuacji finansowej i finansowych wyników działalności jednostki. Celem sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu jest dostarczanie informacji na temat sytuacji finansowej, finansowych wyników działalności i przepływów środków pieniężnych jednostki, które są użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu przez nich decyzji gospodarczych. Ponadto sprawozdanie finansowe przedstawia wyniki zarządzania przez kierownictwo powierzonymi mu zasobami. Aby zrealizować ten cel, sprawozdanie finansowe dostarcza informacji o:

- a) aktywach;
- b) zobowiązaniach;
- c) kapitale własnym;
- d) przychodach i kosztach, łącznie z zyskami i stratami;
- e) pozostałych zmianach w kapitale własnym; oraz
- f) przepływach środków pieniężnych.

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

CZĘŚCI SKŁADOWE SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

- 8 Kompletne sprawozdanie finansowe składa się z:
- a) bilansu;
 - b) rachunku zysków i strat;

- c) zestawienia zmian w kapitale własnym, pokazującego:
 - (i) wszystkie zmiany w kapitale własnym; lub
 - (ii) zmiany w kapitale własnym inne niż wynikające z transakcji dokonywanych z właścicielami kapitału własnego, działającymi w ramach uprawnień przysługujących właścicielom kapitału własnego;
 - d) rachunku przepływów pieniężnych; oraz
 - e) informacji dodatkowych o przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.
- 9 Wiele jednostek prezentuje, poza sprawozdaniem finansowym, także analizę finansową sporządzoną przez kierownictwo, zawierającą opis oraz wyjaśnienie głównych składników finansowych wyników działalności uzyskanych przez jednostkę, jej sytuację finansową oraz najistotniejsze obszary niepewności, jakie dotyczą jednostki. Raport taki może zawierać omówienie:
- a) głównych czynników wpływających na wyniki działalności, w tym zmian w środowisku, w którym jednostka prowadzi działalność gospodarczą, reakcji jednostki na te zmiany i ich skutków, jak również polityki inwestycyjnej jednostki zmierzającej do utrzymania i dalszej poprawy wyników działalności, w tym polityki odnośnie do dywidend;
 - b) źródeł finansowania jednostki, a także jej docelowy wskaźnik zobowiązań do kapitału własnego; oraz
 - c) zasobów jednostki, których wartość nie została ujęta w bilansie sporządzonym zgodnie z MSSF.
- 10 Wiele jednostek sporządza również oprócz sprawozdania finansowego raporty i sprawozdania, takie jak na przykład raporty o wpływie jednostki na środowisko naturalne oraz sprawozdanie o wytworzonej wartości dodanej, co dotyczy szczególnie tych sektorów przemysłu, gdzie czynniki związane ze środowiskiem naturalnym są znaczące, a pracownicy postrzegani są jako ważna grupa użytkowników. Raporty i sprawozdania prezentowane poza sprawozdaniem finansowym są wyłączone z uregulowań MSSF.

DEFINICJE

- 11 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

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

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) tworzą standardy i ich interpretacje zatwierdzone przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), które obejmują:

- a) Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej;
- b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości; oraz
- c) Interpretacje opracowane przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) lub przez istniejący wcześniej Stały Komitet ds. Interpretacji (SIC).

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

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

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

ZASADY OGÓLNE

Rzetelna prezentacja i zgodność z MSSF

- 13 Sprawozdanie finansowe rzetelnie przedstawia sytuację finansową jednostki, finansowe wyniki działalności i przepływy środków pieniężnych. Rzetelna prezentacja wymaga wiernego odzwierciedlenia efektów transakcji, innych zdarzeń i warunków, zgodnie z definicjami i warunkami ujęcia aktywów, zobowiązań, przychodów

- i kosztów, przedstawionymi w *Założeniach koncepcyjnych*. Zastosowanie MSSF, wraz z informacjami uzupełniającymi w uzasadnionych przypadkach, skutkuje tym, że sprawozdanie finansowe spełnia wymóg rzetelnej prezentacji.
- 14 Jednostka, której sprawozdanie finansowe jest zgodne z MSSF, umieszcza wyraźną i niezawierającą zastrzeżeń informację o tym fakcie w informacji dodatkowej. Sprawozdania finansowego nie można uznać za zgodne z MSSF, jeśli nie spełnia ono uregulowań wszystkich MSSF.
- 15 W zasadzie we wszystkich okolicznościach rzetelną prezentację można osiągnąć poprzez przestrzeganie odpowiednich MSSF. Rzetelna prezentacja wymaga również od jednostki:
- doboru i stosowania zasad (polityki) rachunkowości zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*. MSR 8 ustala hierarchię miarodajnych wskazówek, które powinno rozważyć kierownictwo w przypadku braku standardu lub interpretacji odnoszących się konkretnie do danego przypadku;
 - takiego prezentowania informacji, w tym opisu zasad (polityki) rachunkowości, które dostarcza informacji przydatnych, wiarygodnych, porównywalnych i zrozumiałych;
 - zapewnienia dodatkowych ujawnień informacji, jeśli spełnienie konkretnego wymagania MSSF nie wystarcza, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływu poszczególnych transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową i finansowe wyniki działalności jednostki.
- 16 Nieprawidłowych zasad rachunkowości nie uznaje się za skorygowane poprzez ujawnienie przyjętych zasad rachunkowości lub poprzez zaprezentowanie w informacji dodatkowej lub w materiale objaśniającym.
- 17 W bardzo rzadkich sytuacjach, w których kierownictwo zdecydowało, że stosowanie uregulowania standardu lub interpretacji może być na tyle mylące, iż spowoduje, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych*, jednostka odstępuje od zastosowania tego wymogu w sposób ustalony w paragrafie 18, jeśli odpowiednie założenie koncepcyjne tego wymaga, lub nie zabrania.
- 18 W przypadku gdy jednostka odstępuje od wymogu zawartego w standardzie lub interpretacji, zgodnie z paragrafem 17, ujawnia ona:
- że kierownictwo uznało, iż sprawozdanie finansowe rzetelnie przedstawia sytuację finansową jednostki, finansowe wyniki działalności i przepływy środków pieniężnych;
 - że sprawozdanie jest zgodne z mającymi zastosowanie standardami i interpretacjami, z wyjątkiem odstępstwa dokonanego od określonego wymogu w celu osiągnięcia rzetelności prezentacji;
 - nazwę standardu lub interpretacji, od których jednostka poczyniła odstępstwo, charakter odstępstwa, wraz z podaniem rozwiązania, jakie przewiduje standard lub interpretacja, powód, dla którego zastosowanie takiego rozwiązania w danych okolicznościach wprowadzałoby w błąd, powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych*, oraz zastosowane rozwiązanie; oraz
 - dla każdego zaprezentowanego okresu finansowego wpływ odstępstwa na każdą pozycję sprawozdania finansowego, gdyby była ona przedstawiona jako spełniająca wymaganie.
- 19 Jeśli jednostka dokonała odstępstwa od wymogu standardu lub interpretacji w poprzednim okresie, a odstępstwo to wpływa na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym za okres bieżący, wówczas ujawnia informacje przedstawione w paragrafie 18 c) i d).
- 20 Paragraf 19 ma na przykład zastosowanie, gdy jednostka odstąpiła w poprzednim okresie od wymogów standardu lub interpretacji przy wycenie aktywów lub zobowiązań i odstępstwo to wpływa na wycenę zmian wartości aktywów i zobowiązań ujętych w sprawozdaniu finansowym okresu bieżącego.
- 21 W bardzo rzadkich przypadkach, w których kierownictwo uzna, że zastosowanie danego wymogu standardu lub interpretacji wprowadzałoby w błąd, powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełniłoby swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych*, a odpowiednie regulacje zabraniają odstępstwa od stosowania się do wymogu, jednostka, w maksymalnie możliwym zakresie, ogranicza ryzyko wprowadzenia w błąd poprzez ujawnienie:
- nazwy standardu lub interpretacji, charakteru wymogu i powodu decyzji kierownictwa, że zastosowanie danego wymogu wprowadzałoby w danych okolicznościach w błąd, powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych*; oraz
 - dla każdego prezentowanego okresu, korekty do wszystkich pozycji sprawozdania finansowego, które byłyby według kierownictwa niezbędne dla osiągnięcia rzetelności prezentacji.

- 22 Dla celów paragrafów 17–21, informacja byłaby sprzeczna z celem sporządzenia sprawozdania finansowego, jeśli nie odzwierciedlałyby rzetelnie transakcji, innych zdarzeń i warunków, które miała odzwierciedlać lub od której można oczekiwać, że będzie odzwierciedlać i, w efekcie, będzie wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników sprawozdań finansowych. Dokonując oceny tego, czy zgodność z konkretnym wymogiem standardu lub interpretacji wprowadzałyby w błąd, powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych*, kierownictwo rozważa:
- a) przyczynę, dla której cel sprawozdania finansowego nie jest osiągnięty w danych okolicznościach; oraz
 - b) sposób, w jaki okoliczności charakteryzujące sytuację jednostki odbiegają od warunków innych jednostek, które wymogu przestrzegają. Jeśli inne jednostki w podobnych okolicznościach przestrzegają wymogu, zakłada się, że zgodność jednostki z wymogiem nie będzie wprowadzała w błąd, powodując, że sprawozdanie finansowe nie spełni swojego celu określonego w *Założeniach koncepcyjnych*.

Kontynuacja działalności

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

Zasada memoriału

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

Ciągłość prezentacji

- 27 Sposób prezentacji i grupowania pozycji sprawozdań finansowych utrzymuje się w niezmienionej formie w kolejnych okresach, chyba że:
- a) w następstwie znaczącej zmiany charakteru prowadzonej przez jednostkę działalności lub analizy jej sprawozdań finansowych jest oczywiste, że inna prezentacja lub klasyfikacja byłaby bardziej odpowiednia, mając na uwadze kryteria wyboru i wprowadzania zasad rachunkowości zawarte w MSR 8; lub
 - b) potrzeba zmiany sposobu prezentacji wynika ze standardu lub interpretacji.
- 28 Przeprowadzenie dużej transakcji nabycia lub zbycia jednostki lub analiza prezentacji sprawozdań finansowych mogą wskazywać, że sprawozdanie finansowe powinno być prezentowane w odmienny sposób. Jednostka zmienia prezentację swoich sprawozdań finansowych tylko w przypadku, gdy zmieniona prezentacja dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych, a zmieniona struktura sprawozdań będzie kontynuowana w przyszłości w taki sposób, aby zachować porównywalność. Przy przeprowadzaniu wspomnianych zmian w prezentacji jednostka dokonuje reklasyfikacji danych porównawczych zgodnie z paragrafem 38 i 39.

Istotność i agregowanie

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

- 30 Sprawozdanie finansowe wynika z przetworzenia dużej liczby transakcji lub innych zdarzeń, które są pogrupowane w kategorii zgodnie z ich charakterem lub funkcją. Końcowym etapem procesu grupowania i klasyfikacji jest przedstawienie skomasowanych i jednorodnych danych, tworzących poszczególne pozycje bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych lub informacji dodatkowej. Jeżeli dana pozycja nie jest istotna, łączy się ją z innymi pozycjami prezentowanymi w powyższych zestawieniach albo ujawnionymi w informacji dodatkowej. Pojedyncza pozycja może być nie dość istotna, aby uzasadniona była jej oddzielna prezentacja w powyższych zestawieniach, lecz na tyle istotna, by oddzielnie zaprezentować ją w informacji dodatkowej.
- 31 Zastosowanie zasady istotności oznacza, że szczegółowe wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w standardzie lub interpretacji nie muszą być spełnione, jeśli informacje nie są istotne.

Kompensowanie

- 32 Nie kompensuje się aktywów i zobowiązań oraz przychodów i kosztów, chyba że jest to wymagane lub dopuszczone przez standard lub interpretację.
- 33 Ważne jest, aby aktywa i zobowiązania oraz przychody i koszty były wykazywane oddzielnie. Kompensowanie w rachunku zysków i strat czy w bilansie, z wyjątkiem sytuacji, gdy kompensowanie odzwierciedla istotę transakcji lub innego zdarzenia, osłabia zdolność zrozumienia przez użytkowników zarówno przeprowadzonych transakcji, innych zdarzeń i warunków, które zaistniały, jak i możliwość oceny przez nich przyszłych przepływów środków pieniężnych jednostki. Wykazywanie wartości aktywów po pomniejszeniu o odpisy aktualizujące wynikające z wyceny – na przykład odpisy aktualizujące wartość zapasów, które utraciły przydatność, lub rezerwy na należności wątpliwe – nie jest kompensowaniem.
- 34 MSR 18 *Przychody* definiuje przychody i wymaga wykazywania ich w wartości godziwej kwoty otrzymanej lub należnej, przy uwzględnieniu wszelkich rabatów handlowych i opustów hurtowych udzielonych przez jednostkę. Jednostka przeprowadza w toku swojej działalności gospodarczej także inne transakcje, które nie przynoszą przychodów, lecz są uboczne w stosunku do działalności podstawowej. Wynik takich transakcji prezentowany jest poprzez kompensowanie przychodów i związanych z nimi kosztów wynikających z tej samej transakcji, jeśli prezentacja taka odzwierciedla istotę transakcji lub innego zdarzenia. Na przykład:
- zyski i straty ze sprzedaży aktywów trwałych, łącznie z inwestycjami i aktywami służącymi działalności operacyjnej, ujmowane są w wysokości różnicy między przychodami osiągniętymi ze sprzedaży a wartością bilansową danego składnika aktywów powiększoną o koszty sprzedaży; oraz
 - wydatki związane z rezerwą, która jest ujmowana zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, i które na mocy umowy są refundowane przez stronę trzecią (na przykład gwarancja udzielona przez dostawcę), mogą być kompensowane z odpowiednią kwotą refundacji.
- 35 Również zyski i straty powstałe z tytułu grupy podobnych transakcji ujmuje się w kwocie netto, na przykład zyski i straty z tytułu różnic kursowych lub zyski i straty z tytułu instrumentów finansowych przeznaczonych do obrotu. Zyski i straty tego typu ujmuje się jednak oddzielnie, jeśli są istotne.

Informacje porównawcze

- 36 Ujawnia się dane porównawcze dotyczące okresu poprzedzającego w odniesieniu do wszystkich danych liczbowych zawartych w sprawozdaniu finansowym, chyba że standard lub interpretacja dopuszcza lub wymaga ich nieujawniania. Dane porównawcze przedstawia się także w części opisowej, jeżeli są przydatne dla zrozumienia sprawozdania finansowego za okres bieżący.
- 37 W niektórych wypadkach informacje opisowe zawarte w sprawozdaniu finansowym za okres(-y) poprzedzający(-e) są nadal przydatne w okresie bieżącym. Na przykład szczegóły dotyczące sprawy sądowej, której wynik był niepewny na poprzedni dzień bilansowy, a która nadal nie została rozwiązana, ujawnia się w bieżącym okresie. Użytkownicy odnoszą korzyść z uzyskania informacji o tym, że występowała niepewność na poprzedni dzień bilansowy, oraz o działaniach, które zostały podjęte, aby niepewność tę usunąć.
- 38 W wypadku zmiany sposobu prezentacji lub klasyfikacji pozycji sprawozdania finansowego dokonuje się przeklasyfikowania danych porównawczych, chyba że z praktycznych względów przeklasyfikowanie nie jest wykonalne. W przypadku przeklasyfikowania danych porównawczych jednostka ujawnia:
- charakter przeklasyfikowania;
 - kwotę pozycji lub kategorii pozycji, które są przeklasyfikowane; oraz
 - powód przeklasyfikowania.

- 39 W razie gdy przeklasyfikowanie danych porównawczych z praktycznych względów nie jest wykonalne, jednostka ujawnia:
- powód, dla którego nie dokonano przeklasyfikowania kwot; oraz
 - charakter korekt, jakie nastąpiłyby, gdyby do przeklasyfikowania doszło.
- 40 Możliwość porównywalności informacji pomiędzy okresami pomaga użytkownikom w podejmowaniu decyzji gospodarczych, szczególnie poprzez umożliwienie analizy tendencji informacji finansowych w celach prognostycznych. W niektórych przypadkach przeklasyfikowanie danych porównawczych dla konkretnego minionego okresu, celem uzyskania porównywalności z okresem bieżącym, jest z praktycznych względów niewykonalne. Na przykład dane mogły nie być gromadzone w okresie (okresach) poprzedzającym (poprzedzających) w sposób umożliwiający przeklasyfikowanie, a odtworzenie informacji jest praktycznie niewykonalne.
- 41 MSR 8 reguluje kwestię korekt w odniesieniu do danych porównawczych, wymaganych, gdy jednostka zmienia zasady rachunkowości lub koryguje błąd.

STRUKTURA I TREŚĆ SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

Wprowadzenie

- 42 Niniejszy standard wymaga ujawniania konkretnych informacji w bilansie, rachunku zysków i strat oraz zestawieniu zmian w kapitale własnym, jak również wymaga ujawniania innych pozycji w powyższych zestawieniach albo w informacji dodatkowej. MSR 7 *Rachunek przepływów pieniężnych* zawiera wymagania dotyczące prezentacji rachunku przepływów pieniężnych.
- 43 W niniejszym standardzie używa się czasami terminu „ujawnianie” w szerokim rozumieniu, obejmującym pozycje prezentowane w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym i rachunku przepływów pieniężnych, jak również w informacji dodatkowej. Ujawnienia informacji są również wymagane przez inne standardy i interpretacje. O ile niniejszy standard lub inne standardy czy interpretacje nie stanowią inaczej, ujawnienia informacji następują w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym i rachunku przepływów pieniężnych (którekolwiek z tych zestawień jest odpowiednie), a także w informacji dodatkowej.

Identyfikacja sprawozdania finansowego

- 44 Sprawozdanie finansowe identyfikuje się w sposób wyraźny oraz odróżnia się je od innych informacji zawartych w tym samym publikowanym dokumencie.
- 45 MSSF stosuje się wyłącznie do sprawozdania finansowego, a nie do innych informacji prezentowanych w raporcie rocznym lub innym dokumencie. Jest zatem ważne, aby użytkownicy mieli możliwość odróżnić informacje, które zostały sporządzone z wykorzystaniem MSSF, od innych informacji, które mogą być przydatne dla użytkowników, lecz nie podlegają tym regulacjom.
- 46 W sposób wyraźny identyfikuje się każdą część sprawozdania finansowego. Ponadto należy wyeksponować i powtarzać następujące informacje, gdy jest to niezbędne dla poprawnego zrozumienia prezentowanych informacji:
- nazwa jednostki sprawozdawczej lub inne dane identyfikacyjne, jak również wszelkie zmiany w powyższych danych, które nastąpiły od poprzedniego dnia bilansowego;
 - stwierdzenie, czy sprawozdanie finansowe dotyczy pojedynczej jednostki, czy grupy kapitałowej;
 - dzień bilansowy lub okres objęty sprawozdaniem finansowym, w zależności od części sprawozdania finansowego;
 - waluta prezentacji, zdefiniowana w MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych*; oraz
 - poziom zaokrągleń, które zastosowano przy prezentacji kwot w sprawozdaniu finansowym.
- 47 Wymogi zawarte w paragrafie 46 zwykle spełnia się poprzez zamieszczenie nagłówków stron i skróconych nagłówków kolumn na każdej stronie sprawozdania finansowego. Dobór najlepszego sposobu prezentowania takich informacji zależy od osądu jednostki. Jeśli na przykład sprawozdanie finansowe udostępnia się w wersji elektronicznej, nie ma konieczności dzielenia go na odrębne strony. Wyżej wspomniane pozycje prezentowane są wówczas na tyle często, aby zapewnić poprawne zrozumienie informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym.
- 48 Sprawozdanie finansowe staje się często bardziej zrozumiałe, gdy informacje prezentuje się w tysiącach lub milionach jednostek waluty sprawozdawczej. Jest to do przyjęcia, pod warunkiem że ujawnia się poziom zaokrągleń prezentacji i nie następuje pominięcie istotnych informacji.

Okres sprawozdawczy

- 49 Sprawozdanie finansowe prezentuje się co najmniej za okresy roczne. Jeśli dzień bilansowy jednostki gospodarczej ulegnie zmianie i sprawozdanie finansowe prezentowane jest za okres dłuższy lub krótszy od jednego roku, jednostka, poza podaniem okresu objętego sprawozdaniem finansowym, ujawnia także:
- przyczynę, dla której stosowany jest dłuższy lub krótszy okres; oraz
 - fakt, iż dane porównawcze w rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych i informacji dodatkowej nie są całkowicie porównywalne.
- 50 Zwykle sprawozdanie finansowe jest sporządzane za okres trwający pełny rok. Ze względów praktycznych niektóre jednostki wolą jednak sporządzać sprawozdania za okres 52 tygodni. Niniejszy standard nie zakazuje takiej praktyki, ponieważ jest mało prawdopodobne, aby takie sprawozdanie istotnie odbiegało od sprawozdania finansowego, które obejmowałoby okres jednego roku.

Bilans*Podział na pozycje krótkoterminowe i długoterminowe*

- 51 Jednostka dokonuje w bilansie podziału aktywów i zobowiązań na krótkoterminowe i długoterminowe, zgodnie z paragrafami 57–67, z wyłączeniem przypadku, gdy prezentacja oparta o kryterium płynności dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne. Jeśli wyjątek ten ma zastosowanie, wszystkie aktywa i zobowiązania porządkuje się ogólnie według kryterium płynności.
- 52 Niezależnie od przyjętej metody prezentacji, w odniesieniu do wszystkich pozycji aktywów i zobowiązań, na które składają się zarówno kwoty, których realizacji lub uregulowania oczekuje się a) nie później niż dwanaście miesięcy po dniu bilansowym; jak i b) po upływie więcej niż dwunastu miesięcy po dniu bilansowym, jednostka ujawnia kwotę, której realizacji lub uregulowania oczekuje się po upływie dwunastu miesięcy.
- 53 Jeżeli jednostka dostarcza dobra lub świadczy usługi w ramach wyraźnie określonego cyklu operacyjnego, podział w bilansie na aktywa i zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe dostarcza użytecznych informacji poprzez odróżnienie tych aktywów netto, które są w ciągłym obrocie jako kapitał obrotowy od tych, których jednostka używa długoterminowo. Pozwala to również wyodrębnić aktywa, które, według przewidywań, zrealizowane będą w trakcie bieżącego cyklu operacyjnego, oraz zobowiązania, których uregulowanie wymagane jest w tym samym okresie.
- 54 Dla niektórych jednostek, takich jak instytucje finansowe, prezentacja aktywów i zobowiązań uporządkowanych według wzrastającego lub malejącego stopnia płynności dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne niż prezentacja w podziale na krótkoterminowe i długoterminowe, ponieważ jednostka nie dostarcza dóbr i nie świadczy usług w ramach wyraźnie wyodrębnionego cyklu operacyjnego.
- 55 Przy stosowaniu paragrafu 51 jednostka może prezentować niektóre aktywa i zobowiązania, używając podziału na krótkoterminowe i długoterminowe, a pozostałe według kryterium płynności w przypadku, gdy taki podział dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne. Potrzeba zastosowania prezentacji mieszanej może być spowodowana zróżnicowaną działalnością operacyjną jednostki.
- 56 Informacje na temat oczekiwanych terminów realizacji aktywów i zapadalności zobowiązań są użyteczne na potrzeby oceny płynności i wypłacalności jednostki. *MSSF 7 Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* wymaga ujawniania terminów wymagalności i zapadalności odpowiednio aktywów finansowych i zobowiązań finansowych. Aktywa finansowe obejmują należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności, zaś zobowiązania finansowe – zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania. Informacja o oczekiwanych terminie realizacji aktywów lub uregulowaniu zobowiązań niepieniężnych, takich jak zapasy i rezerwy, jest użyteczna bez względu na to, czy aktywa i zobowiązania są dzielone na krótkoterminowe czy długoterminowe. Przykładem może być ujawnianie przez jednostkę kwoty zapasów, których realizacji oczekuje się w terminie późniejszym niż dwanaście miesięcy od dnia bilansowego.

Aktywa obrotowe

- 57 Dany składnik aktywów zalicza się do aktywów obrotowych, jeśli spełnia jedno z poniższych kryteriów:
- jego realizacja jest oczekiwana w normalnym cyklu operacyjnym jednostki lub istnieje zamiar jego sprzedaży lub zużycia w normalnym cyklu operacyjnym jednostki;
 - jest utrzymany głównie z przeznaczeniem do obrotu;
 - jego realizacja jest oczekiwana w ciągu dwunastu miesięcy po dniu bilansowym; lub
 - stanowi składnik środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów (zgodnie z jego definicją w MSR 7 *Rachunek przepływów pieniężnych*), chyba że występują ograniczenia dotyczące jego wymiany czy wykorzystania do uregulowania zobowiązania w przeciągu przynajmniej dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.

Wszystkie pozostałe aktywa zalicza się do aktywów trwałych (długoterminowych).

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

Zobowiązania krótkoterminowe

- 60 Zobowiązanie zalicza się do zobowiązań krótkoterminowych, jeżeli spełnia jedno z poniższych kryteriów:
- oczekuje się, że zostanie ono uregulowane w toku normalnego cyklu operacyjnego jednostki;
 - jest utrzymany głównie z przeznaczeniem do obrotu;
 - jest ono wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego; lub
 - jednostka nie posiada bezwarunkowego prawa do odroczenia daty wymagalności zobowiązania przez okres co najmniej dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.

Wszystkie pozostałe zobowiązania zalicza się do zobowiązań długoterminowych.

- 61 Niektóre zobowiązania krótkoterminowe, takie jak zobowiązania z tytułu dostaw i usług, oraz niektóre rozliczenia międzyokresowe bierne z tytułu kosztów wynagrodzeń i pozostałych kosztów operacyjnych, wchodzą w skład kapitału obrotowego wykorzystywanego w normalnym cyklu działalności operacyjnej jednostki. Takie pozycje związane z działalnością operacyjną zalicza się do zobowiązań krótkoterminowych, nawet jeśli są wymagalne w terminie dłuższym niż dwanaście miesięcy od dnia bilansowego. Taki sam normalny cykl operacyjny ma zastosowanie w przypadku klasyfikacji aktywów i zobowiązań jednostki. W przypadku gdy normalny cykl operacyjny jednostki nie może być jasno zidentyfikowany, domniemywa się jego trwanie przez okres dwunastu miesięcy.
- 62 Pozostałe zobowiązania krótkoterminowe nie wiążą się z normalnym cyklem operacyjnym, ale są wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego lub są utrzymywane przez jednostkę przede wszystkim z przeznaczeniem do obrotu. Wśród przykładów znajdują się zobowiązania finansowe klasyfikowane jako utrzymywane z przeznaczeniem do obrotu zgodnie z MSR 39, kredyty w rachunku bieżącym, krótkoterminowa część długoterminowych zobowiązań finansowych, zobowiązania z tytułu dywidend, podatku dochodowego i inne zobowiązania niezwiązane bezpośrednio z działalnością handlową. Zobowiązania finansowe służące do długoterminowego finansowania (tj. niebędące częścią kapitału obrotowego wykorzystywanego w normalnym cyklu operacyjnym jednostki) i które nie są wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego, zaliczane są do zobowiązań długoterminowych, uwzględniając paragraf 65 i 66.
- 63 Jednostka zalicza swoje zobowiązania finansowe do zobowiązań krótkoterminowych, gdy są one wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego, nawet wówczas, gdy:
- pierwotny termin wymagalności przekraczał dwanaście miesięcy; oraz
 - umowa o refinansowaniu lub umowa o przesunięciu terminów spłat zmieniająca charakter zobowiązania na długoterminowy została zawarta po dniu bilansowym, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji.
- 64 Jeżeli jednostka oczekuje i ma możliwość refinansowania lub prolongaty zobowiązania na okres co najmniej dwunastu miesięcy po dniu bilansowym w ramach istniejącej umowy kredytowej, zobowiązanie to jest klasyfikowane jako długoterminowe, nawet jeśli byłoby ono wymagalne w terminie krótszym zgodnie z obowiązującymi warunkami. Jednakże w przypadku, gdy możliwość refinansowania lub prolongaty zobowiązania nie zależy od uznania jednostki (gdyż na przykład nie istnieje porozumienie o refinansowaniu), to nie można uznać, że istnieje możliwość refinansowania, a zobowiązanie takie jest zaliczane do zobowiązań krótkoterminowych.
- 65 W przypadku gdy jednostka łamie warunki umowy długoterminowej pożyczki w dniu bilansowym lub przed dniem bilansowym, w związku z czym zobowiązanie staje się natychmiast wymagalne, zobowiązanie zaliczane jest do zobowiązań krótkoterminowych, nawet jeśli pożyczkodawca wyraził po dniu bilansowym, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji, zgodę na nieządanie spłaty mimo złamania tych warunków. Zobowiązanie jest zaklasyfikowane jako krótkoterminowe, ponieważ na dzień bilansowy jednostka nie ma bezwarunkowego prawa do odroczenia spłaty zobowiązania przez okres co najmniej dwunastu miesięcy od dnia bilansowego.
- 66 Jednakże zobowiązanie jest klasyfikowane jako długoterminowe w przypadku, gdy pożyczkodawca zgodził się przed dniem bilansowym na okres karencji kończący się przynajmniej dwanaście miesięcy po dniu bilansowym, w którym jednostka ma prawo wywiązać się ze złamanych wcześniej warunków i w którym pożyczkodawca nie może domagać się natychmiastowej zapłaty.

- 67 W przypadku pożyczek zaklasyfikowanych jako zobowiązania krótkoterminowe wystąpienie poniższych zdarzeń pomiędzy dniem bilansowym a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji powinno skutkować ujawnieniem w sprawozdaniu finansowym jako zdarzenia następującego po dniu bilansowym i niewymagającego dokonania korekt, zgodnie z MSR 10 *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym*:
- refinansowanie o charakterze długoterminowym;
 - wywiązanie się ze złamanych wcześniej warunków w punkcie dotyczącym umowy pożyczki długoterminowej; oraz
 - zgoda pożyczkodawcy na okres karencji, w którym jednostka ma wywiązać się ze złamanych wcześniej warunków, kończący się przynajmniej dwanaście miesięcy po dniu bilansowym.

Informacje, które należy przedstawiać w bilansie

- 68 Bilans zawiera co najmniej następujące pozycje przedstawiające następujące kwoty, w zakresie, w jakim ich prezentacja nie jest wymagana zgodnie z paragrafem 68A:
- rzeczowe aktywa trwałe;
 - nieruchomości inwestycyjne;
 - wartości niematerialne;
 - aktywa finansowe (z wyłączeniem kwot wykazywanych w pkt e), h) oraz i));
 - inwestycje rozliczane zgodnie z metodą praw własności;
 - aktywów biologicznych;
 - zapasy;
 - należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe należności;
 - środki pieniężne i ich ekwiwalenty;
 - zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz pozostałe zobowiązania;
 - rezerwy;
 - zobowiązania finansowe (z wyłączeniem kwot wykazywanych w pkt j) oraz k));
 - zobowiązania i aktywa dotyczące podatku bieżącego, zgodnie z wymogami MSR 12 *Podatek dochodowy*;
 - rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z wymogami MSR 12;
 - udziały mniejszości zaprezentowane w kapitale własnym; oraz
 - wyemitowany kapitał podstawowy oraz pozostałe kapitały przypadające udziałowcom jednostki dominującej.
- 68A. Bilans zawiera również pozycje prezentujące niższe wartości:
- suma aktywów zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży oraz aktywów wchodzących w skład grup do zbycia, które zostały zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży, zgodnie z MSSF 5 *Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana*; oraz
 - zobowiązania wchodzące w skład grup przeznaczonych do zbycia, zaklasyfikowanych jako posiadane z przeznaczeniem do sprzedaży, zgodnie z MSSF 5.
- 69 W razie gdy taki sposób prezentacji jest odpowiedni do zrozumienia sytuacji finansowej jednostki, w bilansie zamieszcza się dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy cząstkowe.
- 70 W przypadku gdy jednostka prezentuje w bilansie aktywa krótkoterminowe i długoterminowe oraz zobowiązania krótkoterminowe i długoterminowe, nie dokonuje się klasyfikacji aktywów (rezerw) z tytułu odroczonego podatku dochodowego jako [aktywów (zobowiązań)] krótkoterminowych.
- 71 Niniejszy standard nie określa kolejności lub wzoru, według którego pozycje powinny być prezentowane. W paragrafie 68 podaje się po prostu listę pozycji, które tak bardzo różnią się od siebie charakterem lub funkcją, że zasługują na odrębną prezentację w bilansie. Ponadto:
- pozycje są wykazywane osobno, jeśli ze względu na rozmiar, charakter lub funkcję danej pozycji, lub sumy podobnych pozycji, oddzielna prezentacja jest konieczna dla zrozumienia sytuacji finansowej jednostki; oraz

- b) nazwy i kolejność pozycji, lub grupy podobnych pozycji, można zmieniać stosownie do charakteru jednostki i jej transakcji, aby zapewnić informacje, które są konieczne dla zrozumienia sytuacji finansowej jednostki. Na przykład instytucja finansowa może zmienić powyższe opisy tak, aby przedstawić informacje adekwatne do działalności instytucji finansowej.
- 72 Podjęcie decyzji o wyodrębnieniu dodatkowych pozycji wynika z oceny:
- charakteru i płynności aktywów;
 - funkcji aktywów w jednostce; oraz
 - kwot, charakteru i terminów wymagalności zobowiązań.
- 73 Stosowanie różnych zasad wyceny w odniesieniu do różnych grup aktywów sugeruje, że różnią się one między sobą co do charakteru lub funkcji, dlatego należy je prezentować jako odrębne pozycje. Na przykład różne grupy rzeczowych aktywów trwałych mogą być ewidencjonowane według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia albo w kwotach przeszacowanych, zgodnie z MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.
- Informacje, które należy przedstawiać w bilansie lub w informacji dodatkowej*
- 74 Jednostka ujawnia w bilansie albo w informacji dodatkowej dalszy podział poszczególnych prezentowanych pozycji sklasyfikowanych w sposób uwzględniający charakter działalności jednostki.
- 75 Stopień uszczegółowienia pozycji składających się na pozycje główne zależy od wymogów MSSF oraz rozmiarów, charakteru i funkcji prezentowanych pozycji. Czynniki wymienione w paragrafie 72 są również uwzględniane przy podejmowaniu decyzji co do dalszego podziału pozycji. Sposób ujawniania informacji różni się dla każdej pozycji, na przykład:
- pozycje rzeczowych aktywów trwałych dzieli się na grupy, zgodnie z MSR 16;
 - należności dzieli się na należności z tytułu dostaw i usług, należności od jednostek powiązanych, przedpłaty i pozostałe należności;
 - zapasy dzieli się zgodnie z MSR 2 *Zapasy* na towary, materiały pomocnicze, materiały, produkty w toku i wyroby gotowe;
 - rezerwy dzieli się na rezerwy z tytułu świadczeń pracowniczych i inne rezerwy; oraz
 - kapitał podstawowy i pozostałe kapitały dzieli się na poszczególne kategorie, takie jak wniesiony kapitał podstawowy, nadwyżki ze sprzedaży akcji powyżej ich wartości nominalnej oraz pozostałe kapitały.
- 76 W bilansie lub w informacji dodatkowej jednostka ujawnia, co następuje:
- dla każdej grupy kapitału podstawowego:
 - liczbę akcji/udziałów składających się na zatwierdzony kapitał docelowy;
 - liczbę wyemitowanych akcji/objętych udziałów w pełni i nie w pełni opłaconych;
 - wartość nominalną akcji lub stwierdzenie, że akcje nie posiadają wartości nominalnej;
 - uzgodnienie zmian liczby akcji na początek i na koniec okresu;
 - prawa, przywileje i ograniczenia związane z daną grupą udziałów/akcji, włączając w to ograniczenia dotyczące podziału dywidend i zwrotu kapitału;
 - udziały/akcje własne jednostki pozostające w jej posiadaniu lub w posiadaniu jednostek zależnych i jednostek stowarzyszonych; oraz
 - akcje zarezerwowane na potrzeby emisji związanych z realizacją opcji i umów sprzedaży akcji, wraz z warunkami i kwotami; oraz
 - opis charakteru i przeznaczenia każdej pozycji pozostałych kapitałów wchodzących w skład kapitału własnego.
- 77 Jednostka nieposiadająca kapitału podstawowego, na przykład spółka cywilna lub fundusz powierniczy, ujawnia informacje wymagane przez paragraf 76 a), przedstawiając zmiany, jakie nastąpiły w ciągu okresu w każdej grupie kapitału własnego oraz w prawach, przywilejach i ograniczeniach związanych z każdą grupą kapitału.

Rachunek zysków i strat*Zysk lub strata za okres sprawozdawczy*

- 78 Wszystkie przychody i koszty ujęte w danym okresie ujmuje się w rachunku zysków i strat, chyba że standard lub interpretacja stanowią inaczej.
- 79 Zazwyczaj wszystkie przychody i koszty ujęte w okresie są ujmowane w rachunku zysków i strat. Dotyczy to również efektów zmian w wartościach szacunkowych. Jednakże mogą zaistnieć okoliczności, kiedy niektóre pozycje mogą być wyłączone z rachunku zysków i strat bieżącego okresu. MSR 8 reguluje dwa takie przypadki: korektę błędów oraz efekty zmian zasad (polityki) rachunkowości.
- 80 Inne standardy dotyczą pozycji, które mogą spełniać warunki definicji przychodów i kosztów zawartych w *Założeniach koncepcyjnych*, jednak zwykle nie są ujęte w rachunku zysków i strat. Przykładem są nadwyżki z aktualizacji wyceny (zob. MSR 16), zyski lub straty z tytułu przeliczenia sprawozdania finansowego jednostki działającej zagranicą (zob. MSR 21) oraz zyski i straty z tytułu aktualizacji wyceny aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży (zob. MSR 39).

Informacje, które należy przedstawiać w rachunku zysków i strat

- 81 Rachunek zysków i strat zawiera co najmniej następujące pozycje za dany okres sprawozdawczy:
- a) przychody;
 - b) koszty finansowe;
 - c) udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności;
 - d) obciążenia z tytułu podatków;
 - e) sumę kwot z tytułu (i) zysku lub straty po opodatkowaniu dotyczących działalności zaniechanej; oraz (ii) zysku lub straty po opodatkowaniu powstałych przy wycenie do wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży aktywów lub grupy (grup) do zbycia związanych z działalnością zaniechaną; oraz
 - f) zysk lub stratę.
- 82 Poniższe pozycje ujawnia się w rachunku zysków i strat jako podział zysku lub pokrycie straty za okres sprawozdawczy:
- a) zysk lub strata dotycząca udziałów mniejszości; oraz
 - b) zysk lub strata przypadająca udziałowcom jednostki dominującej.
- 83 W rachunku zysków i strat zamieszcza się dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy cząstkowe, gdy taki sposób prezentacji jest odpowiedni do zrozumienia sytuacji finansowej jednostki.
- 84 Ponieważ skutki różnych działań podejmowanych przez jednostkę, transakcji i innych zdarzeń różnią się pod względem częstotliwości występowania, wpływu na uzyskanie zysków lub poniesienie strat oraz przewidywalności, ujawnienie poszczególnych elementów finansowych wyników działalności pomaga zrozumieć osiągnięte wyniki oraz dokonać prognozy wyników przyszłych. Jeśli zachodzi potrzeba wyjaśnienia elementów składających się na wyniki działalności jednostki, w rachunku zysków i strat zamieszcza się dodatkowe pozycje oraz zmienia się opis i kolejność pozycji. Czynniki, które należy uwzględnić, są istotność oraz charakter i funkcja składników przychodów i kosztów. Na przykład instytucja finansowa może zmienić powyższe opisy tak, aby przedstawić informacje adekwatne do działalności instytucji finansowej. Nie można dokonywać kompensowania pozycji przychodów i kosztów, chyba że spełnione są kryteria zawarte w paragrafie 32.
- 85 Jednostka nie może prezentować żadnych pozycji przychodów lub kosztów jako pozycji nadzwyczajnych w rachunku zysków i strat, ani w informacji dodatkowej.

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

- 86 Jeżeli pozycje przychodów i kosztów są istotne, ich rodzaj i kwotę ujawnia się osobno.
- 87 Okoliczności, które powodują oddzielne ujawnianie pozycji przychodów i kosztów, obejmują:
- a) odpis aktualizujący wartość zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania lub wartość rzeczowych aktywów trwałych do wartości odzyskiwalnej, jak również odwrócenie takiego odpisu;

- b) restrukturyzację działalności jednostki, jak również odwrócenie rezerw z tego tytułu;
- c) sprzedaż rzeczowych aktywów trwałych;
- d) sprzedaż inwestycji;
- e) działalność zaniechaną;
- f) rozliczenia z tytułu spraw sądowych; oraz
- g) odwrócenie innych rezerw.
- 88 Jednostka przedstawia koszty w układzie porównawczym (rodzajowym) albo kalkulacyjnym, w zależności od tego, która forma prezentacji dostarcza informacji, które są wiarygodne i bardziej przydatne.
- 89 Zachęca się jednostki do prezentowania podziału kosztów, o którym mowa w paragrafie 88, w rachunku zysków i strat.
- 90 Pozycje kosztów dzieli się w celu wyodrębnienia elementów składających się na finansowe wyniki działalności jednostki, różniących się pod względem częstotliwości występowania, wpływu na uzyskanie zysków lub poniesienie strat oraz przewidywalności. Informacje te przekazuje się na jeden z dwóch sposobów.
- 91 Pierwszy sposób to metoda prezentacji kosztów w układzie porównawczym (rodzajowym). Koszty grupuje się w rachunku zysków i strat zgodnie z ich rodzajem (na przykład amortyzacja, koszty zakupu materiałów, koszty transportu, koszty świadczeń pracowniczych, koszty reklamy) i nie są one rozliczane na poszczególne działy/rodzaje działalności jednostki. Metodę tę łatwo jest stosować, gdyż nie zachodzi potrzeba rozliczania kosztów na poszczególne działy/rodzaje działalności. Przykład klasyfikacji opartej na metodzie kosztów w układzie porównawczym przedstawia się następująco:
- | | | |
|----------------------------------------------------------|---|-----|
| Przychody | | X |
| Pozostałe przychody | | X |
| Zmiana stanu zapasów wyrobów gotowych i produkcji w toku | X | |
| Zużycie surowców i materiałów | X | |
| Koszty świadczeń pracowniczych | X | |
| Amortyzacja | X | |
| Pozostałe koszty | X | |
| Koszty ogółem | X | (X) |
| Zysk | | X |
- 92 Drugi sposób zwany jest metodą prezentacji kosztów w układzie funkcjonalnym (kalkulacyjnym) lub „kosztu własnego sprzedaży”, zgodnie z którą koszty klasyfikuje się zgodnie z przyporządkowaniem do działu/rodzaju działalności jako koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów lub na przykład koszty sprzedaży czy ogólnego zarządu. Jako wymóg minimum, w tym przypadku jednostka ujawnia koszt własny sprzedaży oddzielnie od innych kosztów. Taka metoda może dostarczyć użytkownikom bardziej przydatnych informacji niż klasyfikacja kosztów w układzie porównawczym, ale podział kosztów na poszczególne działy/rodzaje działalności może wymagać arbitralnego rozliczania i wiąże się w dużej mierze z subiektywną oceną. Przykład klasyfikacji metoda kosztów w układzie funkcjonalnym (kalkulacyjnym) przedstawia się następująco:
- | | | |
|--------------------------|--|-----|
| Przychody | | X |
| Koszt własny sprzedaży | | (X) |
| Zysk brutto ze sprzedaży | | X |
| Pozostałe przychody | | X |
| Koszty sprzedaży | | (X) |
| Koszty ogólnego zarządu | | (X) |
| Pozostałe koszty | | (X) |
| Zysk | | X |
- 93 Jednostki stosujące metodę prezentacji kosztów w układzie funkcjonalnym ujawniają dodatkowe informacje na temat kosztów w układzie porównawczym, w tym kwotę amortyzacji i kosztów świadczeń pracowniczych.
- 94 Wybór pomiędzy prezentacją kosztów w układzie funkcjonalnym a prezentacją w układzie porównawczym zależy od czynników historycznych, uwarunkowań danego sektora, a także rodzaju działalności jednostki. Obie metody prezentują koszty, które mogą się zmieniać, pośrednio lub bezpośrednio, wraz ze zmianą wielkości sprzedaży lub produkcji jednostki. Ponieważ każda z tych metod odpowiada potrzebom różnych rodzajów jednostek, niniejszy standard wymaga od kierownictwa dokonania wyboru najbardziej przydatnej i wiarygodnej prezentacji. Ponieważ

jednak informacje o kosztach w układzie porównawczym są użyteczne przy prognozowaniu przyszłych przepływów środków pieniężnych, wymagane jest przedstawianie dodatkowych informacji, jeśli stosowana jest metoda prezentacji kosztów w układzie funkcjonalnym. W paragrafie 93 „Świadczenia pracownicze” mają takie same znaczenie jak w MSR 19 *Świadczenia pracownicze*.

- 95 Jednostka ujawnia w rachunku zysków i strat lub w zestawieniu zmian w kapitale własnym lub w informacji dodatkowej kwotę dywidendy przyznanej udziałowcom (akcjonariuszom) w trakcie okresu oraz kwotę dywidendy przypadającą na jedną akcję.

Zestawienie zmian w kapitale własnym

- 96 Jednostka przedstawia zestawienie zmian w kapitale własnym, prezentujące:
- wynik finansowy netto za dany okres;
 - szczegółowe pozycje przychodów lub kosztów za okres, które zgodnie z wymogami innych standardów lub interpretacji ujmują się bezpośrednio w kapitale własnym, oraz sumę takich pozycji;
 - całkowite przychody i koszty za okres (skalkulowane jako suma a) i b)), pokazujące oddzielnie całkowite kwoty przypadające udziałowcom jednostki dominującej oraz udziałom mniejszości; oraz
 - dla każdego składnika kapitału własnego wpływ zmian zasad rachunkowości i korekt błędów, dokonanych zgodnie z MSR 8.

Zestawienie zmian w kapitale własnym obejmujące tylko te pozycje określa się jako zestawienie ujętych przychodów i kosztów.

- 97 Jednostka prezentuje również albo w zestawieniu zmian w kapitale własnym, albo w informacji dodatkowej:
- kwoty transakcji z udziałowcami, działającymi w ramach uprawnień właścicieli, wykazując oddzielnie kwoty im wypłacone;
 - saldo zysków zatrzymanych (zakumulowany zysk lub strata) na początek okresu i na dzień bilansowy i zmiany w ciągu okresu; oraz
 - uzgodnienie wartości bilansowej każdej kategorii wniesionego kapitału własnego oraz wszystkich pozostałych kapitałów na początek i na koniec okresu, wraz z oddzielnym ujawnieniem każdej zmiany stanu.
- 98 Zmiany w kapitale własnym jednostki pomiędzy dwoma dniami bilansowymi odzwierciedlają przyrost lub spadek jej aktywów netto w ciągu okresu. Z wyjątkiem zmian wynikających z transakcji przeprowadzanych z udziałowcami, działającymi w ramach uprawnień właścicieli (takich jak wpłaty na poczet kapitału własnego, wykupienie własnych instrumentów kapitałowych przez jednostkę czy wypłata dywidendy), oraz kosztów związanych bezpośrednio z takimi transakcjami, ogólna zmiana stanu kapitału własnego w trakcie okresu odpowiada łącznej kwocie przychodów i kosztów, włączając w to zyski i straty wygenerowane z tytułu działalności gospodarczej jednostki w tym okresie (bez względu na to, czy te pozycje przychodów i kosztów są ujmowane w rachunku zysków i strat, czy bezpośrednio jako zmiany w kapitale własnym).
- 99 Standard ten wymaga, aby wszystkie przychody i koszty odnotowane w trakcie okresu były uwzględnione w rachunku zysków i strat, chyba że inny standard lub interpretacja wymaga zastosowania innego rozwiązania. Inne standardy wymagają, aby niektóre zyski i straty (takie jak zwiększenia lub zmniejszenia z tytułu przeszacowania, niektóre różnice kursowe, zyski lub straty z tytułu aktualizacji wyceny aktywów finansowych przeznaczonych do sprzedaży oraz odpowiednie związane z nimi kwoty podatku bieżącego i podatku odroczonego) ujmowane były bezpośrednio jako zmiany w kapitale własnym. Ponieważ ważne jest uwzględnianie wszystkich pozycji przychodów i kosztów przy ocenie zmian sytuacji finansowej jednostki pomiędzy dwoma dniami bilansowymi, niniejszy standard wymaga prezentacji zestawienia zmian w kapitale własnym, które zawiera wszystkie przychody i koszty jednostki, łącznie z tymi, które ujmowane są bezpośrednio w kapitale własnym.
- 100 Jeśli spełnienie tego wymogu jest możliwe w praktyce, MSR 8 wymaga retrospektywnego ujęcia efektu zmian zasad (polityki) rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, gdy przepisy przejściowe określone w innym standardzie lub interpretacji wymagają innego podejścia. MSR 8 wymaga również retrospektywnej korekty błędów w przypadkach, kiedy jest to możliwe w praktyce. Retrospektywne korekty i retrospektywne przekształcenia są dokonywane poprzez zyski zatrzymane, z wyjątkiem sytuacji, w których standard lub interpretacja wymagają retrospektywnej korekty innego składnika kapitału własnego. Paragraf 96 d) wymaga ujawnienia w zestawieniu zmian w kapitale własnym całkowitej kwoty korekt dla każdego składnika kapitału własnego wynikającego, osobno, ze zmian w zasadach (polityce) rachunkowości i z korekty błędów. Korekty te są ujawniane dla każdego poprzedniego okresu i początku okresu bieżącego.

- 101 Wymogi opisane w paragrafie 96 i 97 mogą zostać spełnione na wiele sposobów. Przykładem jest układ tabelaryczny, zgodnie z którym prezentuje się zestawienie pozycji składających się na zmiany pomiędzy saldem początkowym a końcowym wszystkich składników kapitału własnego. Alternatywne rozwiązanie przewiduje prezentację w zestawieniu zmian w kapitale własnym tylko pozycji określonych w paragrafie 96. Przy stosowaniu tego podejścia pozycje określone w paragrafie 97 przedstawia się w informacji dodatkowej.

Rachunek przepływów pieniężnych

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

Informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego

Struktura

- 103 Informacja dodatkowa:
- a) prezentuje informacje na temat podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego i szczegółowych stosowanych zasad rachunkowości zgodnie z paragrafami 108–115;
 - b) ujawnia informacje wymagane przez MSSF, jeżeli nie są one prezentowane w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym czy rachunku przepływów pieniężnych; oraz
 - c) dostarcza informacji uzupełniających, które nie są prezentowane w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, lecz są potrzebne do zrozumienia którejkolwiek z nich.
- 104 Informację dodatkową prezentuje się w sposób usystematyzowany, jeśli jest to możliwe w praktyce. Każda pozycja bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych powinna zawierać odsyłacz do ewentualnych danych jej dotyczących, przedstawionych w informacji dodatkowej.
- 105 Zazwyczaj informację dodatkową przedstawia się w następującej kolejności, która pomaga użytkownikom w zrozumieniu sprawozdania finansowego i porównaniu go ze sprawozdaniami innych jednostek:
- a) stwierdzenie zgodności sprawozdania z MSSF (zob. paragraf 14);
 - b) podsumowanie istotnych zasad (polityki) rachunkowości (zob. paragraf 108);
 - c) uzupełniające dane dotyczące pozycji prezentowanych w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, w kolejności odpowiadającej kolejności prezentacji każdego elementu sprawozdania finansowego i każdej pozycji; oraz
 - d) inne informacje dotyczące:
 - (i) zobowiązań warunkowych (zob. MSR 37) oraz nieujętych zobowiązań wynikających z zawartych umów; oraz
 - (ii) informacji niefinansowych, np. cele i polityka zarządzania ryzykiem finansowym jednostki (zob. MSSF 7).
- 106 Niekiedy może być potrzebne lub pożądane wprowadzenie zmiany kolejności pewnych pozycji w informacji dodatkowej. Na przykład informacje o zmianach wartości godziwej ujmowanej w rachunku zysków i strat mogą być połączone z informacjami o terminie wymagalności instrumentów finansowych, mimo że pierwsze z nich dotyczą rachunku zysków i strat, a drugie bilansu. Niemniej jednak, w miarę możliwości, zapewnić należy usystematyzowaną strukturę informacji dodatkowej.
- 107 Informacje na temat podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego i szczegółowych zasad (polityki) rachunkowości prezentować można jako oddzielną część sprawozdania finansowego.

Prezentacja zasad (polityki) rachunkowości

- 108 Część informacji dodatkowej poświęcona zasadom (polityce) rachunkowości zawiera opis:
- a) zasady (zasad) wyceny zastosowanej przy sporządzaniu sprawozdania finansowego; oraz
 - b) inne stosowane zasady (politykę) rachunkowości, które są potrzebne do zrozumienia sprawozdania finansowego.

- 109 Ważne jest, aby oprócz szczegółowych zasad (polityki) rachunkowości zastosowanych w sprawozdaniu finansowym użytkownicy znali zastosowaną (zastosowane) zasadę (zasady) wyceny (na przykład koszt historyczny, aktualną cenę nabycia, wartość netto możliwą do uzyskania, wartość godziwą lub wartość odzyskiwalną), ponieważ tworzą one podstawę sporządzenia całego sprawozdania finansowego, mającą istotny wpływ na analizy przeprowadzane przez użytkowników. Jeżeli w sprawozdaniu finansowym stosuje się więcej niż jedną zasadę wyceny, na przykład wówczas, gdy dokonuje się aktualizacji wyceny pewnych aktywów, wystarczy wskazać grupy aktywów lub zobowiązań, których dotyczy dana zasada wyceny.
- 110 Podejmując decyzję o ujawnieniu konkretnej zasady (polityki) rachunkowości, kierownictwo bierze pod uwagę to, czy informacja taka pomogłaby użytkownikom w zrozumieniu sposobu, w jaki transakcje, inne zdarzenia i warunki wpływają na wyniki działalności i sytuację finansową jednostki. Ujawnienie konkretnych zasad (polityki) rachunkowości jest szczególnie przydatne dla użytkowników, gdy zasady te są wybrane spośród alternatyw dopuszczonych w standardach i interpretacjach. Przykładem może być ujawnienie, czy inwestor ujmuje swój udział we współkontrolowanym podmiocie, używając metody konsolidacji proporcjonalnej czy metody praw własności (zob. MSR 31 *Udziały we wspólnych przedsięwzięciach*). Niektóre standardy szczegółowo wymagają ujawnienia konkretnych zasad (polityki) rachunkowości, w tym zasad przyjętych w wyniku wyboru dokonanego przez kierownictwo spośród różnych zasad, które są dozwolone. Na przykład MSR 16 wymaga ujawnienia zasad wyceny dla grup rzeczowych aktywów trwałych. MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego* wymaga ujawniania, czy koszty finansowania zewnętrznego są ujmowane bezpośrednio jako koszty, czy kapitalizowane jako część ceny nabycia lub kosztu wytworzenia dostosowywanego składnika aktywów.
- 111 Każda jednostka gospodarcza bierze pod uwagę charakter swojej działalności oraz zasady rachunkowości, których ujawnienia użytkownicy jej sprawozdań finansowych oczekivaliby od tego rodzaju jednostki. Na przykład od jednostki podlegającej podatkowi dochodowemu oczekuje się informacji o zasadach rachunkowości dotyczących podatku dochodowego, w tym na temat składnika aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W przypadku gdy jednostka prowadzi znaczącą działalność zagraniczną lub dokonuje istotnych transakcji w walutach obcych, oczekiwane byłoby ujawnienie zasad (polityki) rachunkowości dotyczących ujmowania zysków i strat z tytułu różnic kursowych. W przypadku połączenia jednostek gospodarczych ujawniane są zasady, według których określono kwotę wartości firmy i udziałów mniejszości.
- 112 Zasada rachunkowości może być istotna z powodu charakteru działalności prowadzonej przez jednostkę, nawet jeśli kwoty za okres bieżący i za okresy poprzedzające nie są istotne. Właściwe jest również ujawnienie każdej istotnej zasady rachunkowości, która nie jest wymagana przez MSSF, lecz jest wybrana i stosowana zgodnie z MSR 8.
- 113 Jednostka ujawnia w opisie istotnych zasad (polityki) rachunkowości lub w innych informacjach dodatkowych subiektywne oceny, poza tymi, które wymagają szacunków (zob. paragraf 116), których dokonało kierownictwo w procesie wprowadzania zasad (polityki) rachunkowości jednostki i które mają najbardziej istotny wpływ na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym.
- 114 W trakcie procesu wprowadzania zasad (polityki) rachunkowości kierownictwo dokonuje różnych własnych ocen, poza tymi, które wymagają szacunków mogących istotnie wpłynąć na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym. Na przykład kierownictwo dokonuje subiektywnych ocen w przypadku ustalania:
- czy aktywa finansowe są inwestycjami utrzymywanymi do terminu zapadalności;
 - momentu, w którym następuje przeniesienie na inne jednostki zasadniczo całego ryzyka i korzyści wynikających z tytułu posiadania aktywów finansowych i aktywów w ramach leasingu;
 - czy treść ekonomiczna transakcji wskazuje na to, że konkretna transakcja sprzedaży dóbr jest umową o charakterze finansowym i nie powoduje powstania przychodu; oraz
 - czy treść ekonomiczna relacji pomiędzy jednostką a jednostką specjalnego przeznaczenia wskazuje na to, że jednostka specjalnego przeznaczenia jest kontrolowana przez jednostkę.
- 115 Niektóre ujawnienia dokonane zgodnie z paragrafem 113 są wymagane przez inne standardy. Na przykład MSR 27 wymaga, aby jednostka ujawniła przyczynę, dla której udział własnościowy jednostki nie daje podstawy do uznania sprawowania kontroli w przypadku podmiotu, w którym dokonano inwestycji i który nie jest uznawany za podmiot zależny, mimo że więcej niż połowa jej głosów lub potencjalnych głosów jest w posiadaniu jednostki bezpośrednio lub pośrednio poprzez jej jednostki zależne. MSR 40 wymaga ujawnienia kryteriów przyjętych przez jednostkę w celu odróżnienia nieruchomości inwestycyjnej od nieruchomości zajmowanej przez właściciela i od nieruchomości przeznaczonej do sprzedaży w ramach zwykłej działalności jednostki, w przypadku gdy odpowiednia klasyfikacja nieruchomości jest trudna.

Podstawowe przyczyny niepewności szacunków

- 116 Jednostka ujawnia w informacji dodatkowej informacje dotyczące głównych założeń dotyczących przyszłości oraz innych podstawowych przyczyn niepewności szacunków na dzień bilansowy, co do których istnieje znaczące ryzyko spowodowania istotnych korekt wartości bilansowych aktywów i zobowiązań w trakcie kolejnego roku obrotowego. W przypadkach takich aktywów i zobowiązań informacja dodatkowa zawiera szczegóły dotyczące:
- ich rodzaju; oraz

- b) ich wartości bilansowej na dzień bilansowy.
- 117 Ustalenie wartości bilansowej niektórych aktywów i zobowiązań wymaga dokonania oszacowań wpływu niepewnych przyszłych zdarzeń na te aktywa i zobowiązania na dzień bilansowy. Na przykład w przypadku braku aktualnych danych dotyczących cen rynkowych używanych do wyceny wymienionych dalej aktywów i zobowiązań, szacunki oparte na przyszłości są niezbędne do ustalenia wartości odzyskiwalnej grup rzeczowych aktywów trwałych, efektów technologicznego starzenia się zapasów, rezerw zależnych od przyszłych wyników toczących się postępowań sądowych oraz długoterminowych zobowiązań z tytułu świadczeń pracowniczych, takich jak zobowiązania emerytalne. Szacunki te zawierają założenia dotyczące pozycji takich, jak korekta z tytułu ryzyka dotyczącego przepływów pieniężnych lub stosowanych stop dyskontowych, przyszłych zmian w poziomie wynagrodzeń oraz przyszłych zmian cen mających wpływ na inne koszty.
- 118 Główne założenia oraz inne główne źródła niepewności dotyczące szacunków ujawniane zgodnie z paragrafem 116 dotyczą oszacowań wymagających od kierownictwa najtrudniejszych, subiektywnych lub złożonych ocen. Wzrost liczby zmiennych i założeń wpływających na prawdopodobny przyszły wynik szacunków dotyczących niepewności powoduje, że oceny te są bardziej subiektywne i złożone, co powoduje równoczesny wzrost ryzyka wystąpienia istotnej korekty dotyczącej wartości bilansowej aktywów i zobowiązań.
- 119 Ujawnienia wymienione w paragrafie 116 nie są wymagane dla aktywów i zobowiązań, co do których istnieje znaczące ryzyko, że ich wartości bilansowe mogą się istotnie zmienić w trakcie kolejnego roku obrotowego, jeśli na dzień bilansowy są one wycenione według wartości godziwej na podstawie aktualnych cen rynkowych (ich wartość godziwa może się zmienić istotnie w trakcie kolejnego roku obrotowego, jednak zmiany te nie powstaną w związku z założeniami lub innymi źródłami niepewności dotyczącymi szacunków na dzień bilansowy).
- 120 Ujawnienia wymienione w paragrafie 116 są zaprezentowane w sposób ułatwiający użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie ocen dokonanych przez kierownictwo, dotyczących przyszłości oraz innych głównych źródeł niepewności dotyczących szacunków. Charakter i zakres dostarczonych informacji różni się w zależności od charakteru założeń i innych okoliczności. Przykładem ujawnień mogą być:
- a) charakter założeń lub innych niepewności dotyczących szacunków;
 - b) wrażliwość wartości bilansowych na metody, założenia i szacunki będące podstawą ich kalkulacji, włączając w to podanie przyczyny wrażliwości;
 - c) przewidywany status niepewności i zakres możliwych prawdopodobnych rozwiązań w trakcie kolejnego roku obrotowego, które miałyby wpływ na wartości bilansowe aktywów i zobowiązań; oraz
 - d) wytłumaczenie zmian dokonanych w poprzednich założeniach, wpływających na te aktywa i zobowiązania, jeśli niepewność nadal istnieje.
- 121 Nie jest konieczne prezentowanie budżetów czy prognoz finansowych w ujawnieniach wymaganych w paragrafie 116.
- 122 W przypadku gdy nie jest wykonalne w praktyce ujawnienie zakresu prawdopodobnych skutków głównych założeń lub innych głównych źródeł niepewności dotyczących szacunków na dzień bilansowy, jednostka ujawnia, że na podstawie obecnej wiedzy jest prawdopodobne, że w trakcie kolejnego roku obrotowego wyniki mogą być odmienne od zakładanych, a zatem mogą spowodować istotną korektę wartości bilansowych aktywów i zobowiązań. W każdym przypadku jednostka ujawnia charakter i wartość bilansową konkretnych aktywów lub zobowiązań (lub kategorii aktywów lub zobowiązań), na które ma wpływ dane założenie.
- 123 Ujawnienia wymagane przez paragraf 113 dotyczące osądów dokonywanych przez kierownictwo w procesie wprowadzania zasad (polityki) rachunkowych jednostki nie obejmują ujawnień dotyczących głównych źródeł niepewności dotyczących szacunków, o których mowa w paragrafie 116.
- 124 Ujawnianie niektórych głównych założeń wymagane przez paragraf 116 jest również wymagane przez inne standardy. Na przykład MSR 37 wymaga ujawnienia, w określonych okolicznościach, głównych założeń dotyczących przyszłych zdarzeń mających wpływ na poszczególne kategorie rezerw. MSSF 7 wymaga ujawnienia znaczących założeń przyjętych przy ustalaniu wartości godziwej aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, które są wyceniane według wartości godziwej. MSR 16 wymaga ujawniania znaczących założeń użytych przy szacowaniu wartości godziwej dla przeszacowanych składników rzeczowych aktywów trwałych.

Kapitał

- 124A Jednostka ujawnia informacje umożliwiające użytkownikom jej sprawozdań finansowych ocenę celów, polityk i procedur zarządzania kapitałem.

- 124B W celu spełnienia wymogów paragrafu 124A jednostka ujawnia następujące informacje:
- a) informacje jakościowe dotyczące jej celów, polityk i procedur zarządzania kapitałem, w tym między innymi:
 - (i) opis składników zarządzanego kapitału;
 - (ii) w przypadku gdy na jednostce spoczywają nałożone zewnętrznie wymogi kapitałowe – charakter tych wymogów oraz sposób uwzględnienia tych wymogów w zarządzaniu kapitałem; oraz
 - (iii) sposób, w jaki jednostka wypełnia cele dotyczące zarządzania kapitałem;
 - b) podsumowanie danych ilościowych dotyczących składników zarządzanego kapitału. Niektóre jednostki przestrzegają niektóre zobowiązania finansowe (np. niektóre formy długu podporządkowanego) jako element kapitału. W opinii innych jednostek kapitał nie obejmuje pewnych składników kapitału własnego (np. składników wynikających z zabezpieczania przepływów pieniężnych);
 - c) wszelkie zmiany w a) i b) w stosunku do poprzedniego okresu,
 - d) informacje na temat tego, czy podczas okresu jednostka zastosowała się do nałożonych zewnętrznie wymogów kapitałowych, którym podlega;
 - e) w przypadku gdy jednostka nie zastosowała się do takich nałożonych zewnętrznie wymogów kapitałowych – konsekwencje takiego niezastosowania się.

Wymienione ujawnienia są oparte na informacjach dostarczanych wewnętrznie personelowi wyższego szczebla.

- 124C Jednostka może zarządzać kapitałem na wiele sposobów i może podlegać wielu różnym wymogom kapitałowym. Na przykład konglomeraty finansowe mogą obejmować jednostki prowadzące działalność ubezpieczeniową oraz bankową; jednostki te mogą również prowadzić działalność w kilku jurysdykcjach. Jeśli łączne ujawnienie wymogów kapitałowych oraz sposobu zarządzania kapitałem dostarczałoby nieprzydatnych informacji bądź mogłoby wprowadzać w błąd użytkownika sprawozdania finansowego w związku z tym, jakie są zasoby kapitałowe jednostki, ujawnia ona informacje oddzielnie na temat każdego wymogu kapitałowego, któremu podlega.

Ujawnianie innych informacji

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

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 127 Niniejszy standard stosuje się 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.
- 127A Zmiany wprowadzone do paragrafu 96 jednostka stosuje w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2006 r. i później. Jeżeli jednostka stosuje zmiany do MSR 19 *Świadczenia pracownicze – aktuarialne zyski i straty, programy grupowe i ujawnianie informacji* w odniesieniu do wcześniejszego okresu, zmiany te stosuje także do tego wcześniejszego okresu.
- 127B Wymogi paragrafów 124A–124C jednostka stosuje w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się dnia 1 stycznia 2007 r. i później. Zaleca się ich wcześniejsze stosowanie.

WYCOFANIE MSR 1 (ZAKTUALIZOWANEGO W 1997 R.)

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