

I

(Akty, których publikacja jest obowiązkowa)

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (WE) NR 2238/2004

z dnia 29 grudnia 2004 r.

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

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH,

uwzględniając Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską,

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

a także mając na uwadze, co następuje:

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

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

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

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

⁽¹⁾ Dz.U. L 243 z 11.9.2002, str. 1.

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

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

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

Artykuł 2

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

Niniejsze rozporządzenie stosuje się od dnia 1 stycznia 2005 r.

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

Sporządzono w Brukseli, dnia 29 grudnia 2004 r.

W imieniu Komisji
Charlie McCREEVY
Członek Komisji

ZAŁĄCZNIK

MIĘDZYNARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI

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

IAS 2

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 2

Zapasy

SPIS TREŚCI	Ustp
Cel	1
Zakres	2-5
Definicje	6-8
Wycena zapasów	9-33
Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów (ang. cost of inventories)	10-22
Koszty zakupu	11
Koszty przetworzenia	12-14
Pozostałe koszty	15-18
Koszt wytworzenia zapasów w jednostce usługowej	19
Koszt wytworzenia produktów rolnych zebranych/pozyskanych z aktywów biologicznych	20
Techniki ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia	21-22
Metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia	23-27
Wartość netto możliwa do uzyskania	28-33
Obciążanie kosztów okresu	34-35
Ujawnianie informacji	36-39
Data wejścia w życie	40
Wycofanie innych dokumentów	41-42

Niniejszy zaktualizowany standard zastępuje MSR 2 „Zapasy” (zaktualizowany w 1993 r.), i stosuje się go przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2005 r. i później. Zaleca się wcześniejsze stosowanie standardu.

CEL

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

ZAKRES

2. *Niniejszy standard należy stosować do zapasów innych niż:*

- a) *produkcja w toku wynikająca z umów o budowę, łącznie z bezpośrednio z nią powiązanymi umowami o świadczenie usług (zob. MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną”),*

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

DEFINICJE

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

Zapasy są to aktywa:

a) *przeznaczone do sprzedaży w toku zwykłej działalności gospodarczej,*

b) *będące w trakcie produkcji przeznaczonej na taką sprzedaż*

lub

c) *mające postać materiałów lub dostaw surowców zużywanych w procesie produkcyjnym lub w trakcie świadczenia usług.*

Wartość netto możliwa do uzyskania jest to różnica między szacowaną ceną sprzedaży dokonywanej w toku zwykłej działalności gospodarczej, a szacowanymi kosztami wykończenia i kosztami niezbędnymi do doprowadzenia sprzedaży do skutku.

Wartość godziwa to kwota za jaką składnik aktywów mógłby być wymieniony, lub zobowiązanie uregulowane pomiędzy dobrze poinformowanymi stronami na warunkach transakcji rynkowej.

7. Wartość netto możliwa do uzyskania to kwota, jaką jednostka zamierza zrealizować na sprzedaży zapasów dokonywanej w toku zwykłej działalności gospodarczej. Wartość godziwa odzwierciedla kwotę, za jaką ten sam zapas mógłby zostać wymieniony na rynku pomiędzy dobrze poinformowanymi nabywcami i sprzedawcami. Pierwsza z tych wartości (w przeciwieństwie do drugiej) to wartość specyficzna dla danej jednostki. Wartość netto zapasów możliwa do uzyskania może nie być równa wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży.

IAS 2

8. Na zapasy składają się dobra zakupione i przeznaczone do odsprzedaży, na przykład, towary zakupione przez jednostkę handlu detalicznego w celu ich odsprzedaży lub grunty i inne nieruchomości przeznaczone do odsprzedaży. Do zapasów zalicza się także wyroby gotowe wyprodukowane lub będące w trakcie wytwarzania ich przez jednostkę gospodarczą, łącznie z materiałami i surowcami oczekującymi na wykorzystanie w procesie produkcji. W przypadku jednostki gospodarczej świadczącej usługi, do zapasów zalicza się wydatki poniesione na realizację usług, zgodnie z paragrafem 19, w odniesieniu do których jednostka gospodarcza nie ujęła jeszcze przychodów (zob. MSR 18 „Przychody”).

WYCENA ZAPASÓW

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

Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów (ang. cost of inventories)

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

Koszty zakupu

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

Koszty przetworzenia

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

Pozostałe koszty

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

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

Koszt wytworzenia zapasów w jednostce usługowej

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

Koszt wytworzenia produktów rolnych zebranych/pozyskanych z aktywów biologicznych

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

Techniki ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

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

Metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia

23. **Cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji zapasów dotyczące pozycji, które co do zasady, nie są wzajemnie wymienne, oraz towarów i usług wytworzonych i przeznaczonych do realizacji konkretnych przedsięwzięć, należy ustalić z zastosowaniem metody szczegółowej identyfikacji poszczególnych cen nabycia lub kosztów wytworzenia.**

IAS 2

24. Szczegółowa identyfikacja ceny nabycia lub kosztu wytworzenia polega na przyporządkowaniu konkretnej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia do określonych pozycji zapasów. Takie podejście jest odpowiednie w stosunku do pozycji przeznaczonych do konkretnych przedsięwzięć, niezależnie od tego, czy pozycje zostały zakupione, czy wyprodukowane. Jednak szczegółowa identyfikacja ceny nabycia lub kosztu wytworzenia nie jest odpowiednia w przypadku dużej ilości pozycji zapasów, będących pozycjami wzajemnie wymiennymi. W takich okolicznościach metoda wyselekcjonowania tych pozycji, które pozostają w zapasach, mogłaby zostać wykorzystana w celu uzyskania z góry założonego ich wpływu na zysk lub stratę netto za dany okres.
25. **Cena nabycia lub koszt wytworzenia zapasów, innych niż te, o których mowa w paragrafie 23, ustala się z zastosowaniem metody, pierwsze weszło, pierwsze wyszło” (FIFO) lub metody średniej ważonej. Jednostka stosuje tę samą metodę ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia w przypadku zapasów mających ten sam charakter i przeznaczenie. W przypadku zapasów o różnym charakterze i przeznaczeniu można stosować różne metody ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.**
26. Na przykład, zapasy używane przez jeden segment branżowy mogą mieć przeznaczenie różne od tego, jaki mają te zapasy w innym segmencie branżowym. Jednak różnice wynikające z różnej lokalizacji geograficznej zapasów (lub w odniesieniu do zasad podatkowych) nie są w istocie wystarczającą podstawą do stosowania odmiennych metod ustalania ceny nabycia lub kosztu wytworzenia.
27. Zgodnie z metodą FIFO przyjmuje się, że pozycje zapasów zakupione jako pierwsze, sprzedaje się w pierwszej kolejności i, w konsekwencji, pozycje pozostające w zapasach na koniec okresu są pozycjami zakupionymi bądź wyprodukowanymi najpóźniej. Według metody średniej ważonej, cenę nabycia lub koszt wytworzenia każdej pozycji oblicza się na podstawie średniej cen nabycia i/lub kosztów wytworzenia podobnych pozycji zapasów na początku okresu oraz cen nabycia i/lub kosztów wytworzenia podobnych pozycji zapasów zakupionych bądź wyprodukowanych w ciągu okresu. Średnia może być wyliczana okresowo lub za każdym razem po otrzymaniu nowej dostawy, w zależności od okoliczności występujących w danej jednostce gospodarczej.

Wartość netto możliwa do uzyskania

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

33. W każdym kolejnym okresie dokonuje się nowego oszacowania wartości netto możliwej do uzyskania. Jeżeli nie istnieją już okoliczności, które uprzednio spowodowały odpisanie wartości zapasów poniżej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, odpisaną kwotę eliminuje się tak, aby nowa wartość bilansowa równała się cenie nabycia lub kosztowi wytworzenia lub zaktualizowanej wartości netto możliwej do uzyskania, w zależności od tego, która z tych kwot jest niższa. Ma to miejsce na przykład wtedy, gdy pozycja zapasów, którą ujęto w kwocie wartości netto możliwej do uzyskania ze względu na spadek jej ceny sprzedaży, w kolejnym okresie jest nadal w posiadaniu jednostki, zaś jej cena sprzedaży wzrosła.

OBCIĄŻANIE KOSZTÓW OKRESU

34. **W momencie sprzedaży zapasów wartość bilansowa tych zapasów zostaje ujęta jako koszt okresu, w którym ujmowane są odnośne przychody. Kwota wszelkich odpisów wartości zapasów do poziomu wartości netto możliwej do uzyskania oraz wszystkie straty w zapasach są ujmowane jako koszt okresu, w którym odpis lub straty miały miejsce. Odwrócenie odpisu wartości zapasów, wynikające ze zwiększenia ich wartości netto możliwej do uzyskania, zostaje ujęte jako zmniejszenie kwoty zapasów ujętych jako koszt okresu, w którym odwrócenie odpisu wartości miało miejsce.**
35. Niektóre zapasy mogą zostać przypisane do innych aktywów, na przykład zapasy wykorzystane jako składnik rzeczowych aktywów trwałych wytworzonych przez jednostkę gospodarczą we własnym zakresie. Zapasy przypisane w ten sposób do innego składnika aktywów ujmuje się jako koszty w rachunku zysków i strat w czasie okresu użytkowania tego składnika aktywów.

UJAWNIANIE INFORMACJI

36. **W sprawozdaniu finansowym należy ujawnić informacje dotyczące:**
- a) **zasad (polityki) rachunkowości przyjętych do wyceny zapasów wraz z podaniem zastosowanych metod ustalania ich ceny nabycia lub kosztu wytworzenia,**
 - b) **łącznie wartości bilansowej zapasów oraz wartości bilansowej zapasów w rozbiu odpowiednim dla danej jednostki gospodarczej,**
 - c) **wartości bilansowej zapasów wykazywanych w wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży,**
 - d) **wartość zapasów rozpoznanych jako koszt w okresie;**
 - e) **kwoty odpisów wartości zapasów ujętych w okresie jako koszt zgodnie z paragrafem 34;**
 - f) **kwoty odwrócenia odpisów wartości zmniejszających wartość zapasów ujętych w okresie jako koszt, zgodnie z paragrafem 34,**
 - g) **okoliczności lub zdarzeń, które doprowadziły do odwrócenia odpisu wartości zapasów zgodnie z paragrafem 34**
oraz
 - h) **wartości bilansowej zapasów stanowiących zabezpieczenie zobowiązań.**
37. Informacje na temat wartości bilansowej zapasów w podziale na różne ich rodzaje oraz na temat zakresu zmian zachodzących w tychże aktywach, są użyteczne dla użytkowników sprawozdania finansowego. W typowej klasyfikacji zapasów dzieli się je na towary przeznaczone na sprzedaż, surowce na potrzeby produkcji, materiały, produkcję w toku i wyroby gotowe. Zapasy jednostek usługowych mogą zostać po prostu określone jako prace w toku.
38. Na cenę nabycia lub koszt wytworzenia zapasów ujmowany jako koszt okresu składają się koszty poprzednio uwzględnione przy wycenie pozycji zapasów sprzedanych, nieprzypisane pośrednie koszty produkcji oraz nietypowe wielkości kosztów wytworzenia zapasów. Warunki panujące w danej jednostce gospodarczej mogą także usprawiedliwiać zaliczenie do kosztów okresu innych kosztów, takich jak koszty dystrybucji.

IAS 2

39. Niektóre jednostki gospodarcze przyjmują odmienny wzór rachunku zysków i strat zgodnie z którym, zamiast ceny nabycia lub kosztu wytworzenia zapasów ujmowanego jako koszt danego okresu, ujawniane są inne kwoty. W ramach tego odmiennego wzoru jednostka gospodarcza ujawnia kwoty kosztów operacyjnych dotyczące przychodów w danym okresie, podzielonych według rodzaju. W takim przypadku jednostka gospodarcza ujawnia kwotę kosztów surowców i innych materiałów ulegających zużyciu, kosztów robocizny i innych kosztów operacyjnych, które zaliczono do kosztów okresu, łącznie z kwotą obrazującą wielkość zmian netto stanu zapasów w danym okresie.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

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

WYCOFANIE INNYCH DOKUMENTÓW

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

ZAŁĄCZNIK

IAS 2

Zmiany w innych dokumentach

Zmiany zamieszczone w niniejszym załączniku stosuje się w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2005 r. i później. Jeżeli jednostka zamierza stosować niniejszy standard w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany będą miały zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

- A1. Paragraf 22 MSR 14 „Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności” otrzymuje następujące brzmienie:
22. Pewne wytyczne dotyczące przyporządkowania kosztów można znaleźć w innych standardach. Na przykład paragrafy 11-20 MSR 2 „Zapasy” (zweryfikowanego w 2003 r.) zawierają wytyczne dotyczące przyporządkowywania i przypisywania kosztów do zapasów, zaś paragrafy 16-21 MSR 11 „Umowy o usługę budowlaną” zawierają wytyczne dotyczące przyporządkowywania i przypisywania kosztów do poszczególnych umów. Wytyczne te mogą być użyteczne przy przyporządkowywaniu lub przypisywaniu kosztów do segmentów.
- A2. [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].
- A3. [Niniejsze poprawki nie mają zastosowania do tekstu standardu].
-