

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 34

*Śródroczna sprawozdawczość finansowa*

## CEL

Celem niniejszego standardu jest uregulowanie minimalnej treści śródrocznego raportu finansowego oraz zasad ujmowania i wyceny odnoszących się do pełnego lub skróconego sprawozdania finansowego za okres śródroczny. Terminowa i wiarygodna śródroczna sprawozdawczość finansowa ułatwia inwestorom, wierzycielom i innym podmiotom zrozumienie zdolności danej jednostki do wytwarzania przychodów i przepływów środków pieniężnych oraz jej sytuacji finansowej i płynności.

## ZAKRES

- 1 Niniejszy standard nie przesądza, które jednostki obowiązane są do publikacji śródrocznych raportów finansowych, jak często mają to czynić, ani w jakim odstępie czasu od zakończenia okresu śródrocznego. Niemniej jednak administracja rządowa, komisje papierów wartościowych, giełdy papierów wartościowych i organizacje zrzeszające księgowych często obligują jednostki, których dłużne lub kapitałowe papiery wartościowe są w publicznym obrocie, do publikowania śródrocznych raportów finansowych. Niniejszy standard ma zastosowanie, jeśli jednostka podlega obowiązkowi lub podejmie decyzję o publikacji śródrocznego raportu finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (\*) zachęca jednostki, których papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie, do sporządzania śródrocznych raportów finansowych, które byłyby zgodne z zasadami ujmowania, wyceny i ujawniania informacji określonymi w niniejszym standardzie. Szczególnie jednostkom, których papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie, zaleca się:
  - a) sporządzanie śródrocznych raportów finansowych przynajmniej na koniec pierwszego półrocza roku obrotowego; oraz
  - b) udostępnianie śródrocznych raportów finansowych nie później niż w ciągu 60 dni po zakończeniu okresu śródrocznego.
- 2 Zgodność z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej każdego raportu finansowego, zarówno rocznego, jak i śródrocznego, ocenia się oddzielnie. Fakt, iż dana jednostka nie sporządziła śródrocznego raportu finansowego w ciągu danego roku obrotowego lub sporządziła śródroczny raport finansowy, który jest niezgodny z niniejszym standardem, nie stanowi przeszkody, aby roczne sprawozdanie finansowe tej jednostki było zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, jeśli istotnie tak je sporządzono.
- 3 Śródroczny raport finansowy danej jednostki, który jest określany jako zgodny z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, musi spełniać wszystkie wymogi niniejszego standardu. Paragraf 19 zawiera wymóg ujawniania pewnych informacji w tym kontekście.

## DEFINICJE

- 4 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

*Okres śródroczny* jest okresem sprawozdawczym krótszym od pełnego roku obrotowego.

*Śródroczny raport finansowy* oznacza raport finansowy zawierający pełne sprawozdanie finansowe (zgodne z opisem zawartym z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*) lub skrócone sprawozdanie finansowe sporządzone (zgodne z opisem niniejszego standardu) za okres śródroczny.

## TREŚĆ ŚRÓDROCZNEGO RAPORTU FINANSOWEGO

- 5 MSR 1 definiuje pełne sprawozdanie finansowe jako składające się z następujących części:
  - 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;

(\*) Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości zastąpiła Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, która rozpoczęła działalność w 2001 r.

- d) rachunku przepływów pieniężnych; oraz
  - e) informacji dodatkowych o przyjętych znaczących zasadach (polityce) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.
- 6 Ze względu na postulat aktualności danych i kwestie kosztowe oraz w celu uniknięcia powtarzania informacji uprzednio podanych jednostka może podlegać obowiązkowi lub może podjąć decyzję, aby w terminie śródrocznym podać mniej informacji niż w rocznym sprawozdaniu finansowym. Niniejszy standard określa minimalną treść śródrocznego raportu finansowego jako zawierającą skrócone sprawozdanie finansowe oraz wybrane informacje objaśniające. Śródroczny raport finansowy ma na celu zaktualizowanie ostatniego pełnego rocznego sprawozdania finansowego. W związku z tym koncentruje się on na nowych działaniach, zdarzeniach i okolicznościach, a nie powiela informacji uprzednio podanych w sprawozdaniu rocznym.
- 7 Żadne z postanowień w niniejszym standardzie nie ma na celu zakazywania lub zniechęcania jednostki do publikowania pełnego sprawozdania finansowego (zgodnie z opisem zawartym w MSR 1) w ramach ich śródrocznego raportu finansowego, na rzecz skróconego sprawozdania finansowego i wybranych informacji objaśniających. W standardzie niniejszym nie zabrania się ani nie zniechęca jednostki do ujmowania w skróconym sprawozdaniu finansowym większej liczby pozycji (sprawozdania finansowego) czy informacji objaśniających od tych określonych w niniejszym standardzie. Zawarte w niniejszym standardzie wytyczne dotyczące ujmowania i wyceny stosuje się także do pełnych sprawozdań finansowych za okres śródroczny, w których ujawnia się wszystkie informacje wymagane w niniejszym standardzie (szczególnie informacje ujawniane w formie informacji dodatkowej określone w paragrafie 16), jak również w innych standardach.

#### **Minimalne wymagane części składowe śródrocznego raportu finansowego**

- 8 Śródroczny raport finansowy składa się z co najmniej następujących części składowych:
- a) skróconego bilansu;
  - b) skróconego rachunku zysków i strat;
  - c) skróconego sprawozdania przedstawiającego: (i) wszystkie zmiany w kapitale własnym; lub (ii) zmiany w kapitale własnym niewynikające z transakcji kapitałowych dokonywanych z właścicielami ani z wypłat na ich rzecz;
  - d) skróconego rachunku przepływów pieniężnych; oraz
  - e) wybranych informacji objaśniających.

#### **Forma i treść śródrocznego sprawozdania finansowego**

- 9 Jeśli jednostka publikuje pełne sprawozdanie finansowe w ramach swojego śródrocznego raportu finansowego, forma i treść tego sprawozdania spełnia wymogi MSR 1 odnoszące się do pełnego sprawozdania finansowego.
- 10 Jeżeli jednostka publikuje swoje skrócone sprawozdanie finansowe w ramach śródrocznego raportu finansowego, skrócone sprawozdanie finansowe zawiera przynajmniej wszystkie grupy pozycji i sumy częściowe, które znalazły się w jej ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym, a także wybrane informacje objaśniające wymagane przez niniejszy standard. Dodatkowe pozycje sprawozdania finansowego lub informacje objaśniające ujmuje się, jeśli ich opuszczenie mogłoby doprowadzić do sytuacji, w której skrócone śródroczne sprawozdanie finansowe wprowadzałoby w błąd.
- 11 Podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję prezentuje się zarówno w pełnym, jak i skróconym rachunku zysków i strat za okres śródroczny.
- 12 MSR 1 zawiera wytyczne dotyczące struktury sprawozdania finansowego. Wytyczne stosowania MSR 1 ilustrują sposób prezentacji bilansu, rachunku zysków i strat oraz sprawozdania ze zmian w kapitale własnym.
- 13 Chociaż MSR 1 ustanawia wymóg, aby sprawozdanie ukazujące zmiany w kapitale własnym było prezentowane jako oddzielny składnik sprawozdania finansowego jednostki, jednocześnie zezwala, aby informacja na temat zmian w kapitale własnym wynikających z transakcji kapitałowych z właścicielami kapitału własnego mającymi uprawnienia do występowania w takim charakterze (w tym na temat wypłat na rzecz właścicieli) była przedstawiona w głównej części sprawozdania finansowego lub w informacji dodatkowej. W wypadku śródrocznego sprawozdania ze zmian w kapitale własnym jednostka stosuje ten sam wzór, który zastosowała w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym.
- 14 Śródroczny raport finansowy sporządza się w oparciu o zasady konsolidacji, jeśli ostatnie roczne sprawozdanie finansowe jednostki było sprawozdaniem skonsolidowanym. Jednostkowe roczne sprawozdanie finansowe jednostki dominującej nie jest spójne ani porównywalne ze skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym sporządzonym w ramach ostatniego rocznego raportu finansowego. Jeśli roczny raport finansowy jednostki oprócz skonsolidowanego sprawozdania finansowego zawierał jednostkowe roczne sprawozdanie finansowe jednostki dominującej, niniejszy standard nie wymaga ani nie zakazuje włączania jednostkowego sprawozdania jednostki dominującej do śródrocznego raportu finansowego danej jednostki.

**Wybrane informacje objaśniające**

- 15 Użytkownik śródrocznego raportu finansowego danej jednostki posiada także dostęp do ostatniego rocznego raportu finansowego tej jednostki. Nie ma zatem konieczności, aby w informacji dodatkowej do śródrocznego raportu finansowego zamieszczać stosunkowo nieznaczące aktualizacje informacji, które już zostały przedstawione w informacji dodatkowej do ostatniego rocznego raportu finansowego. Na dzień sporządzenia śródrocznego raportu bardziej użyteczne jest udostępnienie wyjaśnień dotyczących zdarzeń i transakcji, które są znaczące dla zrozumienia zmian sytuacji finansowej i wyników działalności jednostki, które miały miejsce od ostatniego rocznego dnia sprawozdawczego.
- 16 Jednostka w informacji dodatkowej do śródrocznego sprawozdania finansowego uwzględnia co najmniej poniższe informacje, pod warunkiem że są one istotne i nie zostały ujawnione w innym miejscu śródrocznego raportu finansowego. Informacje zwykle ujawnia się według stanu od końca roku obrotowego do dnia sporządzenia raportu. Niemniej jednak jednostka także ujawnia wszelkie zdarzenia lub transakcje, które są istotne dla zrozumienia bieżącego okresu śródrocznego:
- a) stwierdzenie, że w śródrocznym sprawozdaniu finansowym przestrzegano tych samych zasad (polityki) rachunkowości i metod obliczeniowych co w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym, albo – jeśli zasady te lub metody zostały zmienione – opis rodzaju i skutków tej zmiany;
  - b) komentarz objaśniający, dotyczący sezonowości lub cykliczności działalności w okresie śródrocznym;
  - c) rodzaj oraz kwoty pozycji wpływających na aktywa, zobowiązania, kapitał, wynik finansowy netto lub przepływy środków pieniężnych, które są nietypowe ze względu na ich rodzaj, wielkość lub częstotliwość;
  - d) rodzaj oraz kwoty zmian wartości szacunkowych kwot, które były prezentowane w poprzednich okresach śródrocznych bieżącego roku obrotowego, lub zmiany wartości szacunkowych prezentowane w poprzednich latach obrotowych, jeśli wywierają one istotny wpływ na bieżący okres śródroczny;
  - e) emisje, wykup i spłaty dłużnych i kapitałowych papierów wartościowych;
  - f) wypłacone dywidendy (łącznie lub w przeliczeniu na jedną akcję), w podziale na akcje zwykłe i pozostałe akcje;
  - g) **następujące informacje na temat segmentu (ujawnianie informacji na temat segmentu w śródrocznych raportach finansowych jednostki jest konieczne tylko wtedy, gdy MSSF 8 Segmenty operacyjne wymaga od jednostki ujawniania tych informacji w jej rocznych sprawozdaniach finansowych):**
    - (i) przychody uzyskane od zewnętrznych klientów, jeżeli zostały uwzględnione w wartości zysku lub straty segmentu i były przedmiotem przeglądu dokonywanego przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych lub w inny sposób zostały przedstawione temu organowi;
    - (ii) przychody uzyskane w wyniku transakcji zawartych między segmentami, jeżeli zostały uwzględnione w wartości zysku lub straty segmentu i były przedmiotem przeglądu dokonywanego przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych lub w inny sposób przedstawione temu organowi;
    - (iii) wycena zysku lub straty segmentu;
    - (iv) suma aktywów, których dotyczy istotna zmiana w porównaniu z kwotą ujawnioną w ostatnim rocznym sprawozdaniem finansowym;
    - (v) opis różnic w zakresie podstawy wyodrębniania segmentów lub wyceny zysku lub straty segmentu w porównaniu z ostatnim rocznym sprawozdaniem finansowym;
    - (vi) uzgodnienie łącznej sumy zysku lub straty segmentu sprawozdawczego z zyskiem lub stratą jednostki przed uwzględnieniem kosztu podatkowego (przychodu podatkowego) i działalności zaniechanej. Jeżeli jednak jednostka przypisuje do segmentów sprawozdawczych pozycje takie, jak koszt podatkowy (przychód podatkowy), może dokonać uzgodnienia łącznej sumy zysku lub straty segmentów z zyskiem lub stratą powstałą po uwzględnieniu tych pozycji. Istotne pozycje uzgadniające identyfikuje się i opisuje osobno w tym uzgodnieniu;
  - h) istotne zdarzenia następujące po zakończeniu okresu śródrocznego, które nie zostały odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym za dany okres śródroczny;
  - i) skutek zmian struktury jednostki w ciągu okresu śródrocznego, w tym wynikających z połączenia jednostek, przejęcia lub sprzedaży jednostek zależnych i inwestycji długoterminowych, restrukturyzacji i zaniechania działalności. W związku z połączeniami jednostek gospodarczych jednostka ujawnia informacje, których ujawnienia wymagają paragrafy 66–73 MSSF 3 *Połączenia jednostek gospodarczych*; oraz
  - j) zmiany zobowiązań warunkowych lub aktywów warunkowych, które nastąpiły od czasu ostatniego dnia bilansowego.

- 17 Przykłady tego rodzaju ujawnień wymaganych przez paragraf 16 przedstawiono poniżej. Poszczególne standardy i interpretacje zawierają wytyczne dotyczące ujawniania wielu spośród tych pozycji:
- a) odpisanie wartości zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania i odwrócenie takich odpisów;
  - b) dokonywanie odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych lub innych aktywów oraz odwracanie tych odpisów;
  - c) rozwiązanie wszelkich rezerw na koszty restrukturyzacji;
  - d) nabycie i sprzedaż rzeczowych aktywów trwałych;
  - e) poczynione zobowiązania na rzecz dokonania zakupu rzeczowych aktywów trwałych;
  - f) rozliczenia z tytułu spraw sądowych;
  - g) korekty błędów poprzednich okresów;
  - h) [usunięty];
  - i) niespłacenie pożyczki lub naruszenie postanowień umowy pożyczkowej, w sprawie których nie podjęto żadnych działań naprawczych ani przed dniem bilansowym, ani w tym dniu; oraz
  - j) transakcje z podmiotami powiązаныmi.
- 18 Inne standardy szczegółowo regulują, jakie informacje powinny zostać ujawnione w sprawozdaniu finansowym. W tym kontekście sprawozdanie finansowe oznacza wszystkie części składowe sprawozdania finansowego, które zazwyczaj wchodzi w skład rocznego raportu finansowego oraz czasami innych raportów. Z wyjątkiem wymogu zawartego w paragrafie 16 i), wymogi innych standardów dotyczące ujawniania informacji nie są obowiązujące, jeśli śródroczny raport finansowy jednostki nie zawiera pełnego sprawozdania finansowego, a tylko skrócone sprawozdanie finansowe i wybrane informacje objaśniające.

#### **Ujawnianie informacji na temat zgodności z MSSF**

- 19 Jeśli śródroczny raport finansowy jednostki jest zgodny z niniejszym standardem, to fakt ten ujawnia się. Śródrocznego raportu finansowego danej jednostki nie określa się jako zgodnego ze standardami, jeżeli nie spełnia on wszystkich wymogów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

#### **Okresy, za które wymagana jest prezentacja śródrocznego sprawozdania finansowego**

- 20 Raporty śródroczne zawierają (skrócone lub pełne) śródroczne sprawozdanie finansowe za następujące okresy:
- a) bilans na koniec bieżącego okresu śródrocznego i bilans porównawczy na koniec bezpośrednio poprzedzającego go roku obrotowego;
  - b) rachunek zysków i strat za bieżący okres śródroczny i narastająco za bieżący rok obrotowy do danego dnia, wraz z porównawczym rachunkiem zysków i strat za porównywalne okresy śródroczne (bieżący i od początku roku do danego dnia), bezpośrednio poprzedzającego roku obrotowego;
  - c) sprawozdanie przedstawiające zmiany w kapitale własnym narastająco za bieżący rok obrotowy do danego dnia, wraz z porównawczym sprawozdaniem za porównywalny okres od początku roku do danego dnia, bezpośrednio poprzedzającego go roku obrotowego; oraz
  - d) rachunek przepływów pieniężnych za bieżący rok obrotowy do danego dnia wraz z porównawczym sprawozdaniem za porównywalny okres od początku roku do danego dnia, bezpośrednio poprzedzającego go roku obrotowego.
- 21 W przypadku jednostki, której działalność cechuje wyraźna sezonowość, użyteczne może być opracowanie informacji finansowych za dwanaście miesięcy kończących się w dniu będącym śródrocznym dniem sprawozdawczym oraz informacji porównawczych za poprzedzający okres dwunastu miesięcy. Zgodnie z powyższym zaleca się, aby jednostki, których działalność cechuje wyraźna sezonowość, rozważyły możliwość podania takiej informacji oprócz informacji, o których mowa w poprzednim paragrafie.
- 22 Załącznik A ilustruje okresy, których prezentacji wymaga się od jednostki sporządzającej raporty co pół roku oraz od jednostki sporządzającej raporty kwartalnie.

**Istotność**

- 23 Podjmując decyzje dotyczące ujmowania, klasyfikacji lub ujawniania danej pozycji dla celów śródrocznej sprawozdawczości finansowej, ocenia się jej istotność w odniesieniu do danych finansowych dotyczących okresu śródrocznego. Oceniając istotność, uwzględnia się, że wycena śródroczna może opierać się na wartościach szacunkowych w większym zakresie niż wycena rocznych danych finansowych.
- 24 MSR 1 oraz MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów* definiują pozycję jako istotną, jeżeli jej pominięcie lub podanie nieprawidłowych informacji na jej temat mogłoby wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników sprawozdania finansowego. MSR 1 wymaga ujawnienia informacji o istotnych pozycjach, na przykład o działalności zaniechanej, natomiast MSR 8 wymaga ujawnienia informacji o zmianach wartości szacunkowych, błędach i zmianach zasad (polityki) rachunkowości. Standardy te nie podają liczbowo wyrażonych wytycznych dotyczących tego, co można uznać za istotne.
- 25 Chociaż zastosowanie osądu jest wymagane zawsze przy ocenianiu istotności dla celów sprawozdawczości finansowej, niniejszy standard opiera decyzje dotyczące ujmowania pozycji i ujawniania informacji na temat danych za okres śródroczny, ze względu na zrozumiałość wartości śródrocznych. Tak więc na przykład nietypowe pozycje, zmiany zasad (polityki) rachunkowości lub wartości szacunkowych oraz błędy są ujmowane i ujawniane w oparciu o kryterium istotności odnoszonej do danych za okres śródroczny, aby uniknąć wyciągania wprowadzających w błąd wniosków wynikających z zaniechania ujawnień. Nadrzędnym celem jest zapewnienie, aby śródroczny raport finansowy zawierał wszystkie informacje umożliwiające zrozumienie sytuacji finansowej jednostki i uzyskanych przez nią wyników w ciągu okresu śródrocznego.

**UJAWNIANIE INFORMACJI W ROCZNYM SPRAWOZDANIU FINANSOWYM**

- 26 Jeśli wartość szacunkowa kwoty podanej w okresie śródrocznym uległa znaczącej zmianie w ostatnim okresie śródrocznym w roku obrotowym, ale oddzielny raport finansowy za ten końcowy okres śródroczny nie jest publikowany, rodzaj oraz kwotę takiej zmiany wartości szacunkowej ujawnia się w informacji dodatkowej do rocznego sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy.
- 27 MSR 8 wprowadza wymóg ujawniania rodzaju i (jeśli jest to wykonalne) kwoty zmiany wartości szacunkowej, która ma istotny wpływ na bieżący okres, albo też, jak się oczekuje, może mieć istotny wpływ w kolejnych okresach. W paragrafie 16 d) niniejszego standardu zawarty jest wymóg ujawniania podobnych informacji w śródrocznym raporcie finansowym. Do przykładów można zaliczyć zmiany wartości szacunkowych w końcowym okresie śródrocznym, dotyczące odpisania wartości zapasów, restrukturyzacji lub odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów, które były wykazywane we wcześniejszym okresie śródrocznym danego roku obrotowego. Wymóg ujawniania informacji wynikający z poprzedniego paragrafu jest spójny z wymogiem zawartym w MSR 8 i w zamierzeniu ma mieć ograniczony zakres – odnosząc się tylko do zmiany wartości szacunkowych. Nie wymaga się od jednostki, aby w rocznym sprawozdaniu finansowym zamieszczała dodatkowe informacje finansowe dotyczące okresu śródrocznego.

**UJMOWANIE I WYCENA****Takie same zasady (polityka) rachunkowości jak w sprawozdaniu rocznym**

- 28 Sporządzając śródroczne sprawozdanie finansowe jednostka stosuje takie same zasady (politykę) rachunkowości jak przy sporządzaniu rocznego sprawozdania finansowego, z wyjątkiem zmian zasad (polityki) rachunkowości wprowadzonych po dacie ostatniego rocznego sprawozdania finansowego, które należy uwzględnić przy sporządzaniu następnego rocznego sprawozdania finansowego. Częstotliwość prowadzenia sprawozdawczości przez jednostkę (raz na rok, raz na pół roku, raz na kwartał) nie wpływa na wycenę wyników rocznych jednostki. W tym celu wycena na potrzeby sprawozdawczości śródrocznej obejmuje okres od początku roku obrotowego do danego dnia.
- 29 Wymóg, aby jednostka przy sporządzaniu śródrocznego sprawozdania finansowego stosowała te same zasady (politykę) rachunkowości, co w przypadku rocznego sprawozdania finansowego, może sugerować, że wyceny w okresach śródrocznych dokonywane są w taki sposób, jak gdyby każdy okres śródroczny funkcjonował samodzielnie jako niezależny okres sprawozdawczy. Niemniej jednak, stwierdzając, że częstotliwość sprawozdawczości jednostki nie wpływa na wycenę jej wyników rocznych, paragraf 28 potwierdza, że okres śródroczny stanowi część większej całości, którą jest rok obrotowy. Wycena na zasadzie „od początku roku obrotowego do danego dnia” może powodować powstanie zmian wartości szacunkowych kwot wykazywanych w poprzednich okresach śródrocznych bieżącego roku obrotowego. Ale zasady ujmowania aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów w okresach śródrocznych są takie same jak w przypadku rocznego sprawozdania finansowego.
- 30 Ilustracją powyższego zapisu jest:
- a) zasady ujmowania i wyceny strat z tytułu odpisów wartości zapasów, restrukturyzacji lub odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów w okresie śródrocznym są takie same jak zasady, które jednostka stosowałaby, sporządzając roczne sprawozdanie finansowe. Jeśli jednak takie kwoty są ujmowane i wyceniane w jednym okresie śródrocznym i wartość szacunkowa zmieni się w kolejnym okresie śródrocznym tego samego roku obrotowego, pierwotną wartość szacunkową zmienia się w kolejnym okresie śródrocznym poprzez dodatkowe zwiększenie kwoty straty (odpisu) lub poprzez odwrócenie poprzednio ujętej kwoty;

- b) koszt, który nie spełnia definicji składnika aktywów na koniec okresu śródrocznego na potrzeby sporządzenia bilansu, nie jest rozliczany w czasie, gdy oczekuje się na przyszłe informacje o tym, czy spełnia on definicję składnika aktywów, albo też, gdy dąży się do równomiernego rozłożenia zysków pomiędzy okresy śródroczne składające się na rok obrotowy; oraz
- c) obciążenie wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego jest ujmowane w każdym okresie śródrocznym na podstawie możliwie najlepszego szacunku średniej ważonej rocznej stawki podatku dochodowego, jakiej oczekuje się w pełnym roku obrotowym. Jeśli oszacowane roczne stawki podatku dochodowego ulegną zmianie, może pojawić się konieczność, aby kwoty zaliczone do obciążeń wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego w jednym okresie śródrocznym zostały skorygowane w kolejnym okresie śródrocznym tego roku obrotowego.
- 31 Zgodnie z *Załoženiami koncepcyjnymi sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych (Założenia koncepcyjne)* ujmowanie jest to „proces uwzględniania w bilansie lub w rachunku zysków i strat pozycji spełniających definicję danego składnika i spełniających kryteria ujmowania”. Definicje aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów mają fundamentalne znaczenie z punktu widzenia ujmowania pozycji, zarówno na koniec roku obrotowego, jak i na śródroczne dni sprawozdawcze.
- 32 Przy ocenie przyszłych korzyści ekonomicznych z tytułu aktywów na śródroczny dzień sprawozdawczy stosuje się te same testy oceny, jakie stosuje się na koniec roku obrotowego jednostki. Koszty, które ze względu na swój charakter nie kwalifikowałyby się do aktywowania na koniec roku obrotowego, nie kwalifikują się również do aktywowania na śródroczny dzień sprawozdawczy. Analogicznie, zobowiązanie na śródroczny dzień sprawozdawczy musi stanowić istniejące na ten dzień zobowiązanie, tak samo jak jest to wymagane w przypadku rocznego dnia sprawozdawczego.
- 33 Do zasadniczych cech przychodów i kosztów należy to, że związane z nimi wpływy i wypływy aktywów i zobowiązań już wystąpiły. Jeśli te wpływy lub wypływy miały miejsce, związane z nimi przychody lub koszty ujmują się, w przeciwnym razie nie ujmują się ich. W *Załoženiach koncepcyjnych* stwierdza się, że „koszty ujmują się w rachunku zysków i strat, jeżeli nastąpiło zmniejszenie przyszłych korzyści ekonomicznych związane ze zmniejszeniem stanu aktywów lub zwiększeniem stanu zobowiązań, których wielkość można wiarygodnie ustalić”. *Założenia koncepcyjne* nie dopuszczają ujmowania w bilansie pozycji, które nie odpowiadają definicji aktywów lub zobowiązań.
- 34 Jednostka, która sporządza sprawozdania tylko raz na rok, wyceniając aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy środków pieniężnych zawarte w sprawozdaniu finansowym, jest w stanie uwzględnić informacje, które uzyskuje w ciągu całego roku obrotowego. Jej wycena obejmuje w rzeczywistości okres od początku roku obrotowego do danego dnia.
- 35 Jednostka, która sporządza sprawozdanie co pół roku, wykorzystuje informacje dostępne w połowie roku i na krótko po tym terminie dla celów przeprowadzenia wyceny w sprawozdaniu finansowym za okres pierwszych sześciu miesięcy oraz informacje dostępne na koniec roku i na krótko po tym terminie, w stosunku do okresu dwunastomiesięcznego. Wycena dwunastomiesięczna odzwierciedla możliwe zmiany wartości szacunkowych kwot podanych za okres pierwszych sześciu miesięcy. Kwot prezentowanych w śródrocznym raporcie finansowym za pierwsze sześć miesięcy nie koryguje się wstecz. Wymóg zawarty w paragrafach 16 d) i 26 stanowi jednak, że ujawnia się rodzaj i kwotę wszelkich znaczących zmian wartości szacunkowych.
- 36 Jednostka, która sporządza sprawozdanie częściej niż co pół roku, ustala wysokość przychodów i kosztów za okres od początku roku do danego dnia za każdy okres śródroczny, wykorzystując informacje dostępne w momencie sporządzania danego sprawozdania finansowego. Kwoty przychodów i kosztów prezentowane w bieżącym okresie śródrocznym odzwierciedlają zmiany wartości szacunkowych prezentowanych w poprzednich okresach śródrocznych tego samego roku obrotowego. Kwoty prezentowane w poprzednich okresach śródrocznych nie są korygowane wstecz. Wymóg zawarty w paragrafach 16 d) i 26 stanowi jednak, że ujawnia się rodzaj i kwotę wszelkich znaczących zmian wartości szacunkowych.

#### **Przychody uzyskiwane sezonowo, cyklicznie lub sporadycznie**

- 37 Przychody, które uzyskiwane są sezonowo, cyklicznie lub sporadycznie w ciągu roku obrotowego nie są antycypowane ani przenoszone do rozliczenia w czasie na śródroczny dzień sprawozdawczy, jeśli ich antycypacja lub przeniesienie w czasie nie byłyby odpowiednie na koniec roku obrotowego jednostki.
- 38 Do przykładów zalicza się przychody z tytułu dywidend, tantiemy i dotacje państwowe. Ponadto niektóre jednostki regularnie uzyskują wyższe przychody w niektórych okresach śródrocznych roku obrotowego w porównaniu z innymi okresami śródrocznymi, jak na przykład sezonowe przychody punktów sprzedaży detalicznej. Takie przychody ujmują się w momencie ich uzyskania.

#### **Koszty ponoszone nierównomiernie w ciągu roku obrotowego**

- 39 Koszty, które ponoszone są nierównomiernie w ciągu roku obrotowego jednostki, antycypuje się lub przenosi do rozliczenia w czasie na śródroczny dzień sprawozdawczy wtedy i tylko wtedy, gdy ich antycypacja lub przeniesienie do rozliczenia w czasie są również odpowiednie na koniec roku obrotowego.

#### **Stosowanie zasad dotyczących ujmowania i wyceny**

- 40 Załącznik B zawiera przykłady stosowania ogólnych zasad ujmowania i wyceny opisanych w paragrafach 28–39.

**Stosowanie wartości szacunkowych**

- 41 Procedury wyceny, których należy przestrzegać przy sporządzaniu śródrocznego raportu finansowego, projektuje się tak, aby zapewnić, że uzyskiwane informacje są wiarygodne oraz że odpowiednio ujawniono wszystkie ważne informacje finansowe, które mają znaczenie dla zrozumienia sytuacji finansowej lub wyników jednostki. Chociaż wycena zarówno dla celów rocznych, jak i śródrocznych raportów finansowych jest często oparta na racjonalnych wartościach szacunkowych, sporządzanie śródrocznych raportów finansowych wymaga zasadniczo szerszego stosowania metod szacunkowych niż w przypadku rocznych raportów finansowych.
- 42 Załącznik C zawiera przykłady zastosowania wartości szacunkowych w okresach śródrocznych.

**PRZEKSZTAŁCENIE DANYCH ZA POPRZEDNIE OKRESY ŚRÓDROCZNE**

- 43 Zmianę zasad (polityki) rachunkowości, z wyjątkiem zmian, które wprowadzane są przez nowy standard lub interpretację, odzwierciedla się poprzez:
- a) przekształcenie sprawozdań finansowych dotyczących poprzednich okresów śródrocznych bieżącego roku obrotowego i sprawozdań dotyczących porównywalnych okresów śródrocznych poprzednich lat obrotowych, które to sprawozdania zostaną przekształcone w rocznych sprawozdaniach finansowych zgodnie z MSR 8; lub
  - b) jeżeli niewykonalne w praktyce jest ustalenie na początek roku obrotowego łącznego wpływu zastosowania nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do wszystkich wcześniejszych okresów, skorygowanie sprawozdań finansowych za wcześniejsze śródroczne okresy bieżącego roku obrotowego oraz za porównywalne śródroczne okresy wcześniejszych lat obrotowych, nowe zasady (politykę) rachunkowości stosuje się prospektywnie, począwszy od możliwie najwcześniejszej daty.
- 44 Jednym z celów wprowadzenia powyższej zasady jest zapewnienie stosowania takich samych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do poszczególnych grup transakcji przez cały rok obrotowy. Zgodnie z MSR 8 zmianę zasad (polityki) rachunkowości odzwierciedla się poprzez ich retrospektywne zastosowanie, przekształcając dane finansowe okresu poprzedniego, jeśli jest to wykonalne w praktyce. Jednakże, jeśli łączna kwota korekty odnoszącej się do ubiegłych lat obrotowych nie może być w sposób rozsądny określona, wówczas, zgodnie z MSR 8, nowe zasady (politykę) rachunkowości stosuje się prospektywnie, począwszy od możliwej najwcześniejszej daty. Celem zasady z paragrafu 43 jest wprowadzenie wymogu, aby w ramach bieżącego roku obrotowego wszelkie zmiany zasad (polityki) rachunkowości były stosowane retrospektywnie lub – jeśli jest to niewykonalne w praktyce – aby były stosowane prospektywnie, nie później jednak niż od początku tego roku obrotowego.
- 45 Dopuszczenie możliwości odzwierciedlania zmian zasad (polityki) rachunkowości na śródroczny dzień sprawozdawczy w ciągu roku obrotowego spowodowałoby stosowanie dwóch różnych zasad (polityki) rachunkowości do poszczególnych grup transakcji w ciągu jednego roku obrotowego. W rezultacie pojawiłyby się trudności w związku z tym, co należy zaliczyć do poszczególnych okresów śródrocznych, zaciemniłoby to wyniki operacyjne oraz skomplikowało analizę i zrozumienie informacji dotyczących okresu śródrocznego.

**DATA WEJŚCIA W ŻYCIE**

- 46 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 lipca 1999 r. i później. Zaleca się wcześniejsze zastosowanie standardu.