

Sprawozdanie finansowe za 2021 r. – istotne zagadnienia w świetle zmian i wydarzeń

Financial statement for 2021 – important issues in the context of changes and events

Amanda Krasuska, Radosław Rembiś

Autorzy są współpracownikami Instytutu Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy – Audyt Sp. z o.o.

Streszczenie

W niniejszym artykule dokonano analizy oddziaływania wojny na Ukrainie na sprawozdanie finansowe za 2021 r. Zdaniem autorów atak zbrojny Rosji na Ukrainę wywarł istotny wpływ na sytuację ekonomiczną i finansową podmiotów gospodarczych sporządzających takie sprawozdania. W artykule przeanalizowano ryzyka, jakie wiążą się z tym wydarzeniem, a także zwrócono uwagę na konieczność analizy zdolności do kontynuowania działalności. Ważnym aspektem jest również ujęcie konfliktu zbrojnego jako zdarzenia po dniu bilansowym, wymagającego ujęcia w sprawozdaniu finansowym, w tym w informacji dodatkowej.

Ze względu na dużą liczbę podmiotów sporządzających skonsolidowane sprawozdania finansowe osobny rozdział poświęcono ujawnieniom w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Zwrócono również uwagę na niezbędne ujawnienia w sprawozdaniu z działalności oraz na złożoność zagadnienia, jakim jest ocena przewidywanej sytuacji finansowej jednostki w powiązaniu z ewentualnym zagrożeniem dla kontynuacji działalności.

Słowa kluczowe: wojna, sprawozdanie finansowe, skonsolidowane sprawozdanie finansowe, informacja dodatkowa, kontynuacja działalności, zdarzenia po dniu bilansowym, sprawozdanie z działalności.

Abstract

In this article, the authors analyze the implications of the war in Ukraine on the financial statements for 2021. According to the authors, the armed attack by Russia on Ukraine had a significant impact on the economic and financial situation of economic entities preparing financial statements. The article analyzes the risks associated with this event and it was paid attention to the need to analyze the ability to going concern.

An important aspect is also the recognition of the armed conflict as an event after the balance sheet date that requires disclosure in the financial statements, including the notes.

Due to the large number of entities preparing consolidated financial statements, a separate chapter is devoted to disclosures in the consolidated financial statements.

It was also paid attention to the necessary disclosures in the management report and the complexity of the issue, which is the assessment of the expected financial situation of the entity in connection with a possible threat to continue business activity.

Keywords: war, financial statement, consolidated financial statements, notes to financial statement, going concern, subsequent events, management report.

1. WSTĘP

Atak zbrojny Rosji na Ukrainę, który rozpoczął się w dniu 24 lutego 2022 r., oraz eskalacja zdarzeń po napaści mogą wpływać na sytuację ekonomiczną i finansową podmiotów gospodarczych na niespotykaną dotąd skalę. Skutki tych wydarzeń należy rozpatrywać w szerokim kontekście w odniesieniu zarówno do kolejnych okresów sprawozdawczych, jak i do sprawozdań finansowych za 2021 r., których termin sporządzenia i zatwierdzenia został wydłużony. W szczególności pod względem kontynuacji działalności i ujawnienia

zdarzeń po dniu bilansowym. Dynamiczny rozwój wydarzeń i nieprzewidywalne możliwe scenariusze wymuszają na kierownikach jednostek podjęcie stosownych działań w celu identyfikacji ryzyk i zapobieżenia ich negatywnym skutkom.

2. MOŻLIWOŚĆ KONTYNUACJI DZIAŁALNOŚCI I CHARAKTER PÓZNIJSZYCH ZDARZEŃ – UJĘCIE W KSIĘGACH I SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

Decyzje, które muszą podjąć osoby odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego za 2021 r. w

warunkach niepewności i zwiększonego ryzyka, powinny zostać poparte całościową analizą ekonomiczno-finansową jednostek gospodarczych, czerpiącą informacje zarówno z ich środowiska wewnętrznego, jak i z ich otoczenia. Do kluczowych zdarzeń, których ryzyko wystąpienia i skalę wpływu trzeba indywidualnie ocenić pod kątem prowadzonej działalności w związku z inwazją na Ukrainę, należą m.in.:

- 1) przerwanie łańcuchów dostaw;
- 2) wydłużenie cyklu produkcyjnego;
- 3) wzrost cen surowców;
- 4) koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych;
- 5) problemy z wypłacalnością kontrahentów i ściągalnością należności;
- 6) groźba kar umownych za niedotrzymanie terminów dostaw;
- 7) zamknięcie rynków zbytu spowodowane sankcjami;
- 8) wahania kursów walutowych;
- 9) spadek wartości rynkowej posiadanych inwestycji;
- 10) spadki sprzedaży bądź dochodowości;
- 11) niedobór pracowników;
- 12) bezpieczeństwo danych związane z atakami hakerskimi.

2.1. Założenie kontynuacji działalności

Ocenę zdolności do kontynuacji działalności przez jednostkę należy rozpatrywać w świetle przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹, a w sprawach przez nią nieuregulowanych – w świetle Krajowego Standardu Rachunkowości (KSR) nr 14². Standard ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od dnia 1 stycznia 2021 r.

Rozważenie przyszłości jednostki od dnia bilansowego przez okres 12 miesięcy jest wymogiem minimalnym wprost wynikającym z przepisów. Jednostka nie powinna sporządzać sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności, jeżeli:

- 1) zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed dniem sporządzenia sprawozdania finansowego wskazują na to, że przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne;
- 2) informacje uzyskane w okresie po sporządzeniu, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego wskazują, że przyjęte założenie kontynuacji działalności nie jest zasadne. Kierownik jednostki traktuje je jako zdarzenie korygujące, otwiera księgi rachunkowe i zmienia sprawozdanie finansowe, sporządzając je przy założeniu braku kontynuowania działalności.

W przypadku oceny, że mimo wystąpienia znaczących niepewności przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest nadal zasadne, kierownik jednostki podejmuje decyzję, czy ujawnienia w sprawozdaniu finansowym powinny zostać zmienione i uzupełnione o wynik przeprowadzonej oceny, i jeżeli stwierdzi, że sprawozdanie finansowe wymaga korekty, informuje biegłego rewidenta (jeżeli dotyczy), sporządza sprawozdanie finansowe, uzupełniając odpowiednio ujawnienia dotyczące przyjęcia założenia kontynuacji działalności oraz zdarzeń po dniu bilansowym.

2.2. Zdarzenia po dniu bilansowym

Zgodnie z KSR nr 7³ zdarzenia po dniu bilansowym ze względu na wpływ na sprawozdanie finansowe mogą mieć charakter zdarzeń:

- 1) niekorygujących – to zdarzenia wskazujące na warunki, które powstały po dniu bilansowym, niewymagające skorygowania kwot ujętych w sprawozdaniu finansowym, ale wymagające ujawnienia w informacji dodatkowej rodzaju zdarzenia i szacunkowych kwot jego skutków finansowych lub stwierdzenia, że szacunki takie są praktycznie niewykonalne;
- 2) korygujących – to zdarzenia, które dostarczają dowodów na warunki istniejące na dzień bilansowy i wymagają skorygowania kwot ujętych w sprawozdaniu finansowym. Korekty mogą obejmować m.in.:
 - 1) odpisy z tytułu utraty wartości niefinansowych i finansowych aktywów trwałych;
 - 2) zmiany szacunków okresów ekonomicznej użyteczności środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych;
 - 3) wycenę zapasów produktów uwzględniającą niskie poziomy produkcji (niewykorzystanie zdolności produkcyjnych);
 - 4) przeklasyfikowanie zobowiązań finansowych z długoterminowych na krótkoterminowe w związku z niedotrzymaniem warunków umów kredytowych;
 - 5) modyfikacje warunków umów kredytowych;
 - 6) utworzenie rezerwy restrukturyzacyjnej oraz rezerwy na sprawy sporne i sądowe.

Skutki zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym, zmieniających wiedzę jednostki o stanie istniejącym na dzień bilansowy (korygujących), o których jednostka otrzymała informacje:

- 1) po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed dniem jego zatwierdzenia, ale nieuznanych za istotne, lub
- 2) po dniu zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego
 - ujmuje się w księgach rachunkowych roku i wykazuje w sprawozdaniu finansowym za rok obrotowy, w którym informacje te otrzymano.

Korekty błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, uznanych przez jednostkę za nieistotne, należy odnieść w ciężar wyniku finansowego roku obrotowego lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią przepisy o rachunkowości.

Korekty błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, uznanego za istotny, jednostka:

- 1) ujmuje w kapitale (funduszu) własnym i wykazuje jako zysk (stratę) lat ubiegłych lub w innej pozycji kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią przepisy o rachunkowości;
- 2) wykazuje w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, jeżeli zobowiązana jest do jego sporządzania;
- 3) przekształca retrospektywnie dane porównawcze sprawozdania finansowego, wyjąwszy przypadki, gdy jest to praktycznie niewykonalne.

Ponadto w dodatkowych informacjach i objaśnieniach jednostka ujawnia informacje dotyczące błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych. W przypadku gdy ustalenie kwot korekt jest praktycznie niewykonalne, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach jednostka wskazuje na sam fakt popełnienia błędu w poprzednich latach obrotowych oraz podaje, na czym on polegał i powody braku możliwości dokonania wiarygodnego szacunku korekt.

3. KOMPLETNOŚĆ I POPRAWNOŚĆ UJAWNIENI W SKONSOLIDOWANYM SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

Ponieważ grupy kapitałowe stanowią istotny element gospodarki, przyjrzymy się skutkom, jakie wojna wywołuje w zakresie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Grupa kapitałowa koncentruje kapitał, również transgraniczny, w celu realizacji wspólnych zadań gospodarczych oraz zapewnienia przewagi konkurencyjnej i dominacji rynkowej.

W przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego należy rozważyć, czy nie nastąpiła utrata kontroli lub współkontroli nad jednostkami prowadzącymi działalność w Ukrainie, Federacji Rosyjskiej i Republice Białorusi, ograniczenie w sprawowaniu takiej kontroli lub współkontroli, jak również ograniczenie bądź brak zdolności do wywierania znaczącego wpływu na te jednostki.

W razie utraty kontroli, współkontroli lub ograniczenia w ich sprawowaniu bądź braku zdolności do wywierania znaczącego wpływu należy postępować zgodnie z niżej wymienionymi przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 września 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych⁴:

- 1) art. 57 pkt 2 ww. ustawy – konsolidacją można nie obejmować jednostki zależnej, jeżeli występują poważne długoterminowe ograniczenia w sprawowaniu kontroli nad jednostką, które wyłączają swobodne dysponowanie jej aktywami netto, w tym wypracowanym przez tę jednostkę zyskiem netto, lub które wyłączają sprawowanie kontroli nad organami kierującymi tą jednostką;
- 2) art. 59 ust. 2a ww. ustawy – do wykazywania jednostek współzależnych przy zastosowaniu metody proporcjonalnej przepisy art. 57 stosuje się odpowiednio;
- 3) art. 63 ust. 3 ww. ustawy – metody praw własności nie stosuje się w przypadkach określonych w art. 57;
- 4) art. 59 ust. 6 ww. ustawy – jeżeli jednostka zależna była wcześniej objęta konsolidacją, a w wyniku zmiany jednostka dominująca wstąpiła w prawa znaczącego inwestora lub współnika jednostki współzależnej, to dane tych jednostek wykazuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym odpowiednio metodą proporcjonalną lub metodą praw własności;
- 5) § 6 ust. 3 ww. rozporządzenia – jeżeli występują ograniczenia w sprawowaniu kontroli lub współkontroli nad jednostką podporządkowaną, a zarazem jednostka dominująca nie jest zdolna do wywierania co najmniej znaczącego wpływu, to udział jednostki podporządkowanej wyliczenia się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym

w kolejnych latach obrotowych w wartości wynikającej z zastosowania metody praw własności na dzień wystąpienia tych ograniczeń, z uwzględnieniem ewentualnego odpisu z tytułu trwałej utraty wartości.

Odpis z tytułu trwałej utraty wartości, o którym mowa powyżej, ustala się na podstawie przepisów KSR nr 4. Ponadto art. 63a ustawy z dnia 29 września 1994 r. wskazuje, że w przypadku trwałej utraty wartości udziałów w jednostkach podporządkowanych ustalona na dzień nabycia udziałów wartość firmy lub ujemna wartość firmy podlega odpisaniu na wynik finansowy odpowiednio w kwocie równej różnicy między dotychczasową wartością udziałów a ich wartością ustaloną po uwzględnieniu trwałej utraty wartości.

W odniesieniu do powyższych kwestii należy przedstawić m.in. następujące ujawnienia:

- 1) w załączniku nr 1 we wprowadzeniu w pkt 5 – wykaz (nazwy/firmy i siedziby) jednostek podporządkowanych wyłączonych ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego wraz z podaniem podstawy prawnej, uzasadnieniem dokonania wyłączenia oraz udziału posiadanego przez jednostkę dominującą, współnika jednostki współzależnej lub znaczącego inwestora w kapitale (funduszu) podstawowym tych jednostek; w przypadku gdy przyczyną dokonania wyłączenia jest art. 57 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r., należy przedstawić fakty i okoliczności, z których wynika brak możliwości uzyskania informacji;
- 2) w załączniku nr 1 we wprowadzeniu w pkt 13 – przedstawienie stosowanych kryteriów wyłączeń jednostek podporządkowanych ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego;
- 3) w załączniku nr 6 w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust. 1 pkt 3 – informacje liczbowe, wraz z wyjaśnieniem, zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy.

4. SPRAWOZDANIE Z DZIAŁALNOŚCI – ZINDYWIDUALIZOWANE ODZWIERCIEDLENIE RYZYK I PRZYSZŁEJ SYTUACJI FINANSOWEJ

Zgodnie z art. 49 ustawy z dnia 29 września 1994 r. sprawozdanie z działalności zawiera m.in. informację o stanie majątkowym i sytuacji finansowej, w tym ocenę uzyskiwanych efektów oraz wskazanie czynników ryzyka i opis zagrożeń, a w szczególności informacje o zdarzeniach istotnie wpływających na działalność jednostki, jakie nastąpiły w roku obrotowym, a także po jego zakończeniu, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego.

W niniejszym rozdziale prześledzimy, jakich ujawnień w sprawozdaniu z działalności powinny dokonać jednostki, których dzień bilansowy przypadł przed dniem 24 lutego 2022 r.:

- 1) wojnę należy traktować jako zdarzenie po dacie bilansu na tyle istotne, jako czynnik ryzyka wpływający na przewidywaną sytuację majątkową i finansową jednostki, że oceny wymaga zdolność do kontynuacji działalności przez jednostkę, jak i dokonanie odpowiednich ujawnień w sprawozdaniu z działalności;
- 2) ze względu na to, że skutki rosyjskiej agresji na Ukrainę mogą być bardzo rozległe i zmienne w czasie, sytuację

majątkową jednostki w dającej się przewidzieć przyszłości należy przedstawić przy założeniu różnych scenariuszy, w tym negatywnych, wiążących się z brakiem kontynuacji działalności;

- 3) w sprawozdaniu z działalności należy się odnieść do ujawnionych w sprawozdaniu finansowym w dodatkowych informacjach i objaśnieniach informacji na temat ewentualnych skutków rosyjskiej agresji na Ukrainę oraz uszczegółwić te informacje, jeżeli jednostka uznała je za istotne dla odbiorców sprawozdania finansowego;
- 4) w prezentacji przewidywanego rozwoju i przewidywanej sytuacji finansowej należy rozważyć rosyjską agresję na Ukrainę zarówno jako istotny czynnik ryzyka działalności jednostki, jak i jako czynnik determinujący kształtowanie się wyniku finansowego, a także płynności finansowej jednostki w przyszłości. Zaleca się przy tym rozważenie w szczególności kwestii wskazanych poniżej;
- 5) informacje dotyczące przewidywanego rozwoju i przewidywanej sytuacji finansowej jednostki w związku z rosyjską agresją na Ukrainę powinny być spójne z oceną kontynuacji działalności jednostki dokonaną przez kierownika jednostki, a zawartą w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego (opisane powyżej).

Kiedy ocenia się możliwy wpływ konfliktu na działalność jednostki, należy wziąć pod uwagę następujące przykładowe zdarzenia gospodarcze i losowe:

- 1) zniszczenia składników majątku jednostki (nieruchomości, magazynów itp.) lub jej zagranicznych oddziałów lub spółek zależnych;
- 2) niewypłacalność lub problemy z wypłacalnością kontrahentów;
- 3) istnienie i wycenę istotnych aktywów w Ukrainie, Federacji Rosyjskiej lub Republice Białorusi o charakterze niematerialnym (np. wartość firmy, know-how);
- 4) utrudnienia w dostawach materiałów (w tym surowców) oraz towarów;
- 5) utrudnienia lub brak możliwości prowadzenia działalności, np. ze względu na ograniczony dostęp pracowników, energii, infrastruktury IT itp.;
- 6) korzystanie z outsourcingu usług do podmiotów z Ukrainy, Federacji Rosyjskiej lub Republiki Białorusi (np. usług IT);
- 7) załamanie lokalnego rynku zbytu;
- 8) powiązanie jednostki z podmiotami, na które zostały nałożone sankcje;
- 9) ograniczenia niektórych banków w dostępie do systemu SWIFT, które mogą powodować trudności w otrzymaniu spłat należności.

W przypadku braku kontynuacji działalności:

- 1) skutki wojny mogą się okazać na tyle znaczące, że kierownik jednostki stwierdzi, iż zamierza zlikwidować jednostkę lub zaprzestać prowadzenia działalności gospodarczej. W tym przypadku sprawozdanie finansowe jest sporządzane przy założeniu braku kontynuacji działalności;
- 2) jeżeli istnieje powiązanie między wartościami wykazanymi w rocznym sprawozdaniu finansowym a informacjami

prezentowanymi w sprawozdaniu z działalności, należy w przedstawieniu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki zawrzeć dodatkowe informacje i wyjaśnienia na temat wartości (kwot) wykazanych w tych sprawozdaniach (art. 49 ust. 3a ustawy z dnia 29 września 1994 r. – w przypadku sprawozdania z działalności jednostki oraz art. 55 ust. 2a tej ustawy – w przypadku sprawozdania z działalności grupy kapitałowej).

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 września 1994 r.
- ² Komunikat Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 lipca 2021 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności” (KSR 14), Dz. Urz. Ministra Finansów poz. 119.
- ³ Komunikat Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR 7), Dz. Urz. Ministra Finansów poz. 2.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 676 ze zm.

Bibliografia

Literatura

- Grupy kapitałowe w Polsce. Strategie i struktury*, M. Romanowska (red. nauk.), Warszawa 2011.
- Kaczmarek B., Glinkowska B., *Tworzenie grup kapitałowych i aliansów strategicznych*, Łódź 2012.

Akty prawne

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 września 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych, tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 676 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.

Inne źródła

- Komitet Standardów Rachunkowości, *Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności w warunkach rosyjskiej agresji na Ukrainę*. Rekomendacje Komitetu Standardów Rachunkowości, kwiecień 2022 r., <https://www.gov.pl/attachment/2033d5f3-6263-4475-85ec-2dd8632f24f1>, dostęp: 19.05.2022.
- Komunikat Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 lipca 2021 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności” (KSR 14), Dz. Urz. Ministra Finansów poz. 119.
- Komunikat Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR 7), Dz. Urz. Ministra Finansów poz. 2.
- Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 4 „Utrata wartości aktywów” (KSR 4), Dz. Urz. Ministra Finansów poz. 15.