



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW, FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ

Warszawa, dnia 10 sierpnia 2021 r.

Poz. 119

KOMUNIKAT

MINISTRA FINANSÓW, FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ¹⁾

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”**

Ogłasza się uchwałę Nr 6/2021 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 6 lipca 2021 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności”, stanowiącą załącznik do komunikatu.

Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej: T. Kościński

¹⁾ Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 6 października 2020 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej (Dz. U. poz. 1719).

Załącznik do komunikatu
Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej
z dnia 28 lipca 2021 r. (poz. 119)

Uchwała Nr 6/2021
Komitetu Standardów Rachunkowości
z dnia 6 lipca 2021 r.

w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności”

Na podstawie § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 2030 oraz z 2020 r. poz. 1201) oraz § 5 ust. 14 wewnętrznego regulaminu działania Komitetu Standardów Rachunkowości, uchwala się, co następuje:

§ 1.

1. Komitet przyjmuje Krajowy Standard Rachunkowości Nr 14 „*Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności*”, stanowiący załącznik do niniejszej uchwały.
2. Standard, o którym mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej oraz ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2021 r., z możliwością jego wcześniejszego zastosowania.
3. W razie potrzeby doprowadzenia do porównywalności danych za rok ubiegły stosuje się KSR Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Przewodnicząca
Komitetu Standardów Rachunkowości
Agnieszka Stachniak

Załącznik do uchwały Nr 6/2021
Komitetu Standardów Rachunkowości
z dnia 6 lipca 2021 r.

Krajowy Standard Rachunkowości Nr 14

„Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności”

Spis treści

I.	Cel standardu.....	4
II.	Zakres standardu	4
III.	Definicje	5
IV.	Ocena założenia kontynuacji działalności.....	7
V.	Zasady wyceny aktywów i zobowiązań oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym przy założeniu braku kontynuowania działalności	21
VI.	Pozostałe wymogi dotyczące rachunkowości jednostek w sytuacji braku kontynuowania działalności lub ustania okoliczności skutkujących brakiem kontynuowania działalności.....	28
VII.	Ujawnianie informacji w sprawozdaniu finansowym	35

I. Cel Standardu

- 1.1. Celem niniejszego Krajowego Standardu Rachunkowości (KSR), zwanego dalej Standardem, jest pomoc w stosowaniu przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217), zwanej dalej „ustawą” w sytuacjach związanych z przyjęciem lub nie, założenia kontynuacji działalności, w tym sporządzania sprawozdań finansowych, gdy założenie kontynuacji działalności nie jest zasadne.

II. Zakres Standardu

Standard wyjaśnia zagadnienia związane z oceną zasadności założenia kontynuacji działalności, w tym z zasadami rachunkowości stosowanymi w sytuacji braku kontynuowania działalności. W szczególności, Standard zawiera:

- a) wskazówki dotyczące identyfikowania sytuacji, w których przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne (rozdział IV),
 - b) wytyczne dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostki niekontynuujące działalności, w szczególności zasad wyceny przez nie aktywów i pasywów (rozdział V),
 - c) wytyczne dotyczące zasad zamykania oraz otwierania ksiąg rachunkowych, inwentaryzacji oraz zatwierdzania, ogłaszania i badania sprawozdań finansowych w sytuacji braku kontynuowania działalności (rozdział VI),
 - d) wymogi dotyczące ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym o przyjęciu założenia kontynuacji działalności bądź braku takiej możliwości lub woli (rozdział VII).
- 2.1. Standard nie jest adresowany do jednostek, dla których istnieją szczególne regulacje związane z kwestią kontynuacji działalności.
- 2.2. Rozwiązania zawarte w Standardzie dotyczące oceny, czy sprawozdanie finansowe należy sporządzić przy założeniu kontynuacji działalności, czy też przy założeniu braku kontynuowania działalności są zgodne w podstawowym zakresie z postanowieniami odpowiednich Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej oraz związanych z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej, zwanych dalej „MSR (MSSF)”. Standard zawiera szczególne zasady wyceny aktywów i pasywów w sprawozdaniach finansowych sporządzanych przez jednostki niekontynuujące działalności, podczas gdy MSR (MSSF) nie przewidują szczególnych zasad wyceny dla jednostek, które nie będą kontynuowały działalności.
- 2.3. W zakres standardu nie wchodzi zagadnienia stosowania przepisów podatkowych.
- 2.4. Standard nie interpretuje przepisów ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1527, z późn. zm.), zwanej dalej „k.s.h.”, w szczególności w odniesieniu do art. 81, 281, 467 k.s.h.

- 2.5. Zawarte w standardzie przykłady oraz schematy nie stanowią jego integralnej części, a służą jedynie jako ilustracja wyjaśnień.

III. Definicje

Stosowane na użytek Standardu pojęcia oznaczają:

- 3.1. **Roczne sprawozdanie finansowe** – sprawozdanie finansowe sporządzone na dzień bilansowy kończący rok obrotowy.
- 3.2. **Kierownik jednostki** – w myśl art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy jest to członek zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy – członkowie tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę. W przypadku spółki jawnej i spółki cywilnej za kierownika jednostki uważa się wspólników prowadzących sprawę spółki, w przypadku spółki partnerskiej – wspólników prowadzących sprawę spółki albo zarząd, a w odniesieniu do spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej – komplementariuszy prowadzących sprawę spółki. W przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą za kierownika jednostki uważa się tę osobę. Za kierownika jednostki uważa się w szczególności również likwidatora, a także syndyka lub zarządcę ustanowionego w postępowaniu restrukturyzacyjnym oraz zarządcę sukcesyjnego. W przypadku oddziału przedsiębiorcy zagranicznego, o którym mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2021 r. poz. 994) kierownikiem jednostki (oddziału) jest osoba upoważniona do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego i ujawniona w Krajowym Rejestrze Sądowym.
- 3.3. **Restrukturyzacja** – postępowanie, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2020 r. poz. 814, z późn. zm.) i wydanych na jej podstawie przepisach lub o której mowa w innych przepisach dotyczących postępowań układowych lub sanacyjnych. Celem postępowania restrukturyzacyjnego jest uniknięcie ogłoszenia upadłości dłużnika przez umożliwienie mu restrukturyzacji zobowiązań w drodze postępowania restrukturyzacyjnego, a w przypadku postępowania sanacyjnego również przez przeprowadzenie działań sanacyjnych, przy zabezpieczeniu słusznych praw wierzycieli.
- 3.4. **Likwidacja** – postępowanie prowadzone zgodnie z właściwymi przepisami o funkcjonowaniu danego typu jednostki (np. zgodnie z k.s.h. w przypadku spółek handlowych), mające na celu spłatę zobowiązań wobec wierzycieli oraz zakończenie działalności jednostki i wykreślenie jej z odpowiedniego rejestru.
- 3.5. **Upadłość** – postępowanie prowadzone zgodnie z ustawą z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz. U. z 2020 r. poz. 1228, z późn. zm.) mające na celu spłatę zobowiązań wobec wierzycieli oraz zakończenie działalności jednostki i wykreślenie z odpowiedniego rejestru.
- 3.6. **Przekształcenie** – postępowanie prowadzone zgodnie z właściwymi przepisami o funkcjonowaniu danego typu jednostki (np. zgodnie z k.s.h. w przypadku spółek handlowych), w wyniku którego jednostka

przekształcana staje się jednostką przekształconą; przekształcenie nie powoduje zakończenia działalności jednostki.

- 3.7. **Podział** – postępowanie prowadzone zgodnie z właściwymi przepisami o funkcjonowaniu danego typu jednostki (np. zgodnie z k.s.h. w przypadku spółek kapitałowych), które może powodować wykreślenie jednostki dzielonej z odpowiedniego rejestru.
- 3.8. **Połączenie** – postępowanie prowadzone zgodnie z właściwymi przepisami o funkcjonowaniu danego typu jednostki (np. zgodnie z k.s.h. w przypadku spółek handlowych), które powoduje wykreślenie z odpowiedniego rejestru przynajmniej jednej z łączących się jednostek.
- 3.9. **Jednostka mikro** – jednostka określona w art. 3 ust. 1a i 1b ustawy.
- 3.10. **Jednostka mała** – jednostka określona w art. 3 ust. 1c i 1d ustawy.
- 3.11. **Oddział przedsiębiorcy zagranicznego** – oddział przedsiębiorcy zagranicznego, o którym mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
- 3.12. **Cena sprzedaży netto składnika aktywów** – jest to zgodnie z art. 28 ust. 5 ustawy możliwa do uzyskania na dzień bilansowy cena (wartość) jego sprzedaży, bez podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, pomniejszona o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży, a powiększona o należną dotację przedmiotową. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto danego składnika aktywów, należy w inny sposób określić jego wartość godziwą na dzień bilansowy.
- 3.13. **Aktywny rynek** – rynek, na którym:
- a) dobra będące przedmiotem obrotu handlowego mają jednorodny charakter,
 - b) praktycznie zawsze występują nabywcy i sprzedawcy zainteresowani danym dobrem,
 - c) informacja o cenach tych dóbr jest powszechnie dostępna,
 - d) transakcje dotyczące składnika aktywów lub zobowiązania odbywają się z dostateczną częstotliwością i mają dostateczny wolumen, aby dostarczać w sposób ciągły informacji na temat cen.
- 3.14. **Znacząca niepewność** – przez znaczącą niepewność rozumie się sytuacje, o których mowa w ustawie, załącznik nr 1, 2, 3, 4, 5 we wprowadzeniu, a także w art. 83 ust. 3 pkt 14 ustawy z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415) i w punkcie 16 Krajowego Standardu Badania 570 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 570 (Zmienionego) Kontynuacja Działalności będącego Załącznikiem nr 1.24 do uchwały Nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r. (zwanego dalej „KSB 570(z)”). Niepewność w odniesieniu do oceny założenia kontynuacji działalności przez jednostkę ma charakter znaczący, jeżeli wielkość jej potencjalnego wpływu i prawdopodobieństwo wystąpienia jest tak duże, że zdaniem kierownika jednostki odpowiednie ujawnienie rodzaju i wpływu tej znaczącej

niepewności jest niezbędne do rzetelnej i jasnej prezentacji sprawozdania finansowego i do tego, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd.

- 3.15. **Dzień sporządzenia sprawozdania finansowego** – data złożenia podpisu (kwalifikowanego, zaufanego albo osobistego) pod sprawozdaniem finansowym sporządzonym w postaci elektronicznej przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, z tym, że sprawozdanie uważa się za sporządzone z dniem złożenia podpisu przez kierownika jednostki, a w przypadku, gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy – przez ostatniego członka tego organu.

IV. Ocena założenia kontynuacji działalności

- 4.1. Kontynuacja działalności stanowi podstawowe założenie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Zgodnie z tym założeniem przyjmuje się, że jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmniejszonym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym. Gdy przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, aktywa i zobowiązania są wykazywane w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym przy założeniu, że jednostka będzie mogła uzyskać korzyści ekonomiczne z aktywów i wypełnić zobowiązania w toku zwykłej działalności. Występowanie znaczącej niepewności co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności nie jest wystarczającym powodem do odstąpienia od sporządzania sprawozdań finansowych przy założeniu kontynuacji działalności. Jednostka stosuje założenie o kontynuacji działalności dopóty, dopóki nie staje się pewne, że nie będzie kontynuowała działalności w dającej się przewidzieć przyszłości obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego. Rozważenie przyszłości jednostki od dnia bilansowego przez okres 12 miesięcy jest wymogiem minimalnym; jednostka nie może na przykład sporządzić sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności, jeżeli do daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego została podjęta wiążąca decyzja o zaprzestaniu prowadzenia działalności w okresie 18 miesięcy od dnia bilansowego.
- 4.2. Szczególne zasady dotyczą jednostek o ograniczonym „z góry” umową lub statutem okresie działania, w przypadku których kierownik jednostki, poza sytuacjami opisanymi w punkcie 4.6 Standardu przyjmuje, że jednostka nie będzie kontynuowała działania w ostatnim okresie działalności oraz w okresie sprawozdawczym bezpośrednio go poprzedzającym. Powyższa zasada obowiązuje przy założeniu, że zgodnie z oczekiwaniami okres działania jednostki nie zostanie wydłużony (jeżeli istnieje taka możliwość). Sporządzając sprawozdanie finansowe jednostki o ograniczonym okresie działania przy założeniu kontynuacji działalności kierownik jednostki, dokonując niezbędnych osądów i szacunków, uwzględnia ograniczony czas trwania jej działalności.

Przykład 4.1

Jednostka ma ograniczony okres działania 5 lat, co ujawniono w sprawozdaniu finansowym. Jednostka w ramach przyjętych zasad rachunkowości dokonując niezbędnych osądów i szacunków uwzględniła ograniczony czas trwania swojej działalności np. w odniesieniu do ekonomicznego okresu użyteczności

środków trwałych. Jednostka we wszystkich latach działalności jest rentowna, nie ma problemów z płynnością. Nie została również podjęta decyzja o zmianie ograniczonego okresu działania jednostki, w tym zmiany na nieograniczony okres działania. Jednostka sporządzała swoje sprawozdanie finansowe przy założeniu kontynuacji działalności za lata 1, 2 oraz 3. Sprawozdania finansowe za lata 4 oraz 5 sporządzone zostaną przy założeniu braku kontynuowania działalności.

Przykład 4.2

Jednostka ma ograniczony okres działania 5 lat, co ujawniono w sprawozdaniu finansowym. Jednostka w ramach swojej polityki rachunkowości dokonując niezbędnych osądów i szacunków uwzględniła ograniczony czas trwania swojej działalności np. w odniesieniu do ekonomicznego okresu użyteczności środków trwałych. Jednostka w pierwszym oraz drugim roku obrotowym była rentowna i nie miała problemów z płynnością. W trzecim roku działalności (po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za rok drugi) został zerwany jedyny kontrakt realizowany przez jednostkę, wobec kontrahenta jednostki ogłoszono upadłość, a nieopłacone należności weszły do masy upadłości. Jednostka sporządza swoje sprawozdanie finansowe za trzeci rok obrotowy przy założeniu braku kontynuowania działalności.

- 4.3. Ocena zasadności przyjętego założenia kontynuacji działalności przez jednostkę zależy w każdym przypadku od zdarzeń i okoliczności. Ocena statusu jednostki jako kontynuującej działalność jest często prosta. Jeżeli jednostka była dotychczas rentowna i posiadała łatwy dostęp do środków finansowych, to może wysnuć wniosek, że przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne i nie wymaga przeprowadzania szczegółowej analizy. W innych przypadkach, aby uzyskać pewność, że założenie kontynuacji działalności jest zasadne, kierownik ma obowiązek bardzo dokładnego rozważenia zdolności jednostki do regulowania zobowiązań w terminie ich wymagalności, w tym uwzględnienia wielu czynników określających bieżącą i oczekiwaną rentowność, harmonogramu spłaty zobowiązań i potencjalne źródła alternatywnego finansowania, co wymaga szczegółowych prognoz dotyczących przepływów pieniężnych i zysków. W punkcie 4.10 opisano sytuacje, w których w przypadku niewystąpienia innych faktów i okoliczności założenie kontynuacji działalności uznaje się za zasadne.
- 4.4. Jednostka nie powinna sporządzać sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności, jeżeli zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed dniem sporządzenia sprawozdania finansowego wskazują na to, iż przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne. Wszelkie informacje uzyskane w okresie po sporządzeniu, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego wskazujące, że przyjęte założenie kontynuacji działalności nie jest zasadne kierownik jednostki traktuje jako zdarzenie korygujące, informuje biegłego rewidenta (jeżeli dotyczy), otwiera księgi rachunkowe i zmienia sprawozdanie finansowe sporządzając je przy założeniu braku kontynuowania działalności.
- 4.5. Wszelkie informacje uzyskane w okresie po sporządzeniu, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego wskazujące, że wystąpiły zdarzenia lub okoliczności, które mogą wskazywać na znaczącą

niepewność, co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności są analizowane przez kierownika jednostki. W przypadku oceny, że pomimo 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 w przypadku stanowiska, 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.

- 4.6. Sprawozdanie finansowe jest sporządzane przy założeniu braku kontynuowania działalności, jeżeli na datę jego sporządzenia występuje jedna z poniższych okoliczności:
- a) formalne postawienie jednostki w stan likwidacji wobec podjęcia stosownej uchwały przez jej wspólników lub uprawnoczenia się orzeczenia sądu o rozwiązaniu spółki, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym (schemat 1, punkt 1),
 - b) ogłoszenie przez sąd upadłości jednostki, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym (schemat 1, punkt 1),
 - c) dokonanie przez kierownika jednostki oceny, że jest praktycznie pewne, iż jednostka nie będzie kontynuowała działalności w dającej się przewidzieć przyszłości; taka ocena jest wynikiem analizy zdarzeń lub okoliczności, które mogą wskazywać na znaczącą niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności (schemat 1, punkt 3),
 - d) istotne zmniejszenie zakresu działalności jednostki skutkujące brakiem realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności (schemat 1, punkt 4).
- 4.7. Dokonując analizy możliwości kontynuowania działalności przez jednostkę, o której mowa w pkt 4.6 lit. c, kierownik jednostki uwzględnia wszelkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego, a także odpowiednio dokumentuje zasadność przyjętego założenia dotyczącego kontynuacji działalności lub braku takiego uzasadnienia.
- 4.8. Na potrzeby przeprowadzania analizy i dokonania oceny, o której mowa w pkt 4.6 lit. c, kierownik jednostki uwzględnia w szczególności następujące – przykładowo – zdarzenia lub okoliczności, które, pojedynczo lub łącznie, mogą wskazywać na znaczącą niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (schemat 1, punkt 2)¹⁾:
- a) Zdarzenia lub okoliczności o charakterze finansowym
 - (1) sytuacja, w której zobowiązania przewyższają aktywa,

¹⁾ Przytoczone w punkcie 4.8 Standardu przykłady bazują w znacznej mierze na KSB 570(z).

- (2) zbliżający się termin wymagalności pożyczek o określonych terminach płatności, przy braku realistycznych perspektyw ich przedłużenia lub spłaty tych pożyczek, bądź nadmierne uzależnienie od pożyczek krótkoterminowych finansujących długoterminowe aktywa,
 - (3) symptomy wskazujące na możliwość wycofania finansowego wsparcia przez wierzycieli,
 - (4) ujemne przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej wykazywane w historycznych lub prognozowanych sprawozdaniach finansowych,
 - (5) niekorzystne wielkości kluczowych wskaźników finansowych,
 - (6) znaczące straty operacyjne lub znaczące zmniejszenie wartości aktywów generujących przepływy pieniężne,
 - (7) opóźnienie lub wstrzymanie wypłaty dywidend,
 - (8) brak zdolności terminowego regulowania zobowiązań,
 - (9) brak możliwości dotrzymania warunków umów kredytowych,
 - (10) zmiana trybu rozliczeń z dostawcami z kredytu kupieckiego na natychmiastową płatność w chwili dostawy,
 - (11) brak możliwości uzyskania finansowania prac rozwojowych dotyczących kluczowego produktu lub innych niezbędnych inwestycji.
- b) Zdarzenia lub okoliczności o charakterze operacyjnym
- (1) zamiary kierownika jednostki dotyczące likwidacji jednostki lub zaniechania działalności,
 - (2) utrata kluczowego personelu kierowniczego bez zastępstwa,
 - (3) niezdolność kierownika do zarządzania znaczącym ryzykiem biznesowym lub radzenia sobie ze zwiększoną odpowiedzialnością,
 - (4) niepowodzenie rozszerzenia, kontroli lub dywersyfikacji działalności,
 - (5) niepowodzenie wyeliminowania słabości kontroli wewnętrznej, które mogą zwiększać ryzyko wystąpienia istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwami, przywłaszczaniem zapasów, niekontrolowanymi kosztami i błędami w sprawozdawczości,
 - (6) utrata podstawowego rynku, kluczowego klienta(ów), umowy franczyzowej, licencji lub głównego dostawcy,
 - (7) znaczna zależność od sukcesu konkretnego projektu lub nowego produktu,
 - (8) braki personelu, przerwy w produkcji lub w świadczeniu usług z powodu sporów pracowniczych,
 - (9) niedobory ważnych surowców,
 - (10) pojawienie się wysoce skutecznego konkurenta,
 - (11) działalność podstawowa w schyłkowych gałęziach przemysłu,
- c) Pozostałe zdarzenia lub okoliczności
- (1) nieprzestrzeganie wymogów dotyczących wymogów kapitałowych lub innych wymogów ustawowych, takich jak wymogi w zakresie wypłacalności lub płynności dla instytucji finansowych,

- (2) toczące się przeciwko jednostce postępowanie sądowe lub administracyjne, które w przypadku rozstrzygnięcia niekorzystnego dla jednostki może wiązać się z powstaniem roszczeń, które prawdopodobnie nie będą mogły być przez nią zaspokojone,
- (3) zmiany w prawie lub regulacjach, lub polityce rządu, które mogą mieć negatywny wpływ na jednostkę,
- (4) brak ubezpieczenia lub zbyt niskie ubezpieczenie od skutków katastrof.

Jeżeli w wyniku analizy dokonanej przez kierownika jednostki staje się praktycznie pewne, że jednostka nie będzie kontynuowała działalności w dającej się przewidzieć przyszłości, to sprawozdanie finansowe sporządza się przy założeniu braku kontynuowania działalności.

Powyższa lista nie stanowi zamkniętego katalogu, a wystąpienie w jednostce jednej lub większej liczby przesłanek nie zawsze wskazuje na znaczącą niepewność co do możliwości kontynuacji działalności lub, że wystąpienie znaczącej niepewności powoduje, że sprawozdanie finansowe wymaga sporządzenia przy założeniu braku kontynuowania działalności, gdyż występowanie znaczącej niepewności co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności nie jest wystarczającym powodem do odstąpienia od sporządzania sprawozdań finansowych przy założeniu kontynuacji działalności. Wagę takich zdarzeń lub okoliczności mogą łagodzić inne czynniki. Na przykład, niezdolność jednostki do terminowego regulowania zobowiązań może zostać zrównoważona poprzez plany kierownika jednostki zapewnienia odpowiednich wpływów środków pieniężnych z alternatywnych źródeł, takich jak: sprzedaż aktywów, zmiana terminów spłaty kredytów lub pozyskanie dodatkowego kapitału. Podobnie, utrata głównego dostawcy może być złagodzona dostępnością odpowiedniego alternatywnego źródła dostaw.

Jeśli w wyniku analizy zdarzeń i okoliczności kierownik jednostki oceni, że jej działalność będzie kontynuowana w dającej się przewidzieć przyszłości, jednostka ujawnia w sprawozdaniu finansowym informacje zgodnie z punktami 7.1, 7.2 oraz 7.3 Standardu.

Przykład 4.3

W wyniku pojawienia się na rynku wysoce skutecznego konkurenta Spółka utraciła kilku wieloletnich klientów, a także część kluczowego kierownictwa wyższego szczebla bez zastępstwa. W porównaniu z okresem poprzednim, wielkości kluczowych wskaźników finansowych kształtują się niekorzystnie, ale jednostka nadal jest rentowna, a jej sytuacja płynnościowa i zdolność do regulowania zobowiązań nie są zagrożone. Analizując powyższe zdarzenia i okoliczności oraz sytuację finansową, płynnościową i wyniki jednostki kierownik jednostki uznał, że jest ona zdolna do kontynuacji działalności w dającej się przewidzieć przyszłości. Sprawozdanie finansowe zostało przygotowane przy założeniu kontynuacji działalności, co zostało ujawnione.

Przykład 4.4

Spółka produkuje urządzenia i posiada 25% rynku krajowego. Udział w rynku krajowym jest stabilny, istotnie rentowny. Spółka zamierzała rozszerzyć swoją sieć dystrybucji i wejść również na rynki

zagraniczne, co poprzedziła odłożeniem odpowiednich środków na tę inwestycję. Niestety ekspansja nie powiodła się – nie udało się uzyskać odpowiedniej skali. Poniesione koszty odpowiadały przyjętym kosztom w budżecie na ten cel i nie spowodowały zakłóceń w płynności spółki. Analizując powyższe zdarzenia i okoliczności oraz sytuację finansową, płynnościową i wyniki jednostki kierownik spółki uznał, że zdarzenia te nie mają wpływu na ocenę kontynuacji działalności spółki i że jest ona zdolna do kontynuacji działalności w dającej się przewidzieć przyszłości. Sprawozdanie finansowe zostało przygotowane przy założeniu kontynuacji działalności, co zostało ujawnione.

Przykład 4.5

Spółka produkowała plastikowe elementy i posiadała 25% rynku krajowego, jednakże wejście w życie nowych przepisów z zakresu ochrony środowiska spowodowało brak możliwości ich sprzedaży na rynku krajowym. Spółka próbowała wejść na jeden z rynków zagranicznych państwa, w którym obowiązują mniej restrykcyjne przepisy w dziedzinie ochrony środowiska, jednak bez powodzenia. Spółka zaciągnęła istotny kwotowo kredyt inwestycyjny na zakup linii produkującej plastikowe elementy (nie spełniają one wymogów krajowych przepisów), a jego spłata przypada w ciągu następnych 6 miesięcy. Spółka przystąpiła do rozmów z bankiem na temat restrukturyzacji zadłużenia i odroczenia terminów płatności. Spółka zamierza pozyskać środki na spłatę zobowiązań ze sprzedaży kilku niewykorzystywanych, atrakcyjnych działek oraz liczy na sukces ponownej próby wejścia na inny rynek zagraniczny. Spółka uzyskała też deklarację wsparcia finansowego od jednego z udziałowców. Kierownik jednostki odpowiednio przygotował sprawozdanie finansowe, zawierając w nim ujawnienia na temat znaczących niepewności oraz ostatecznej oceny, że pomimo występowania znaczących niepewności sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności przez Spółkę.

Przykład 4.6

W bieżącym okresie Spółka poniosła stratę netto oraz odnotowała ujemne przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej. Głównymi czynnikami, które na to wpłynęły i nadal mogą niekorzystnie oddziaływać na przyszłość jednostki są agresywna konkurencja na rynku, spadek cen sprzedaży i spadek popytu spowodowane spowolnieniem gospodarczym, obniżeniem przez klientów wydatków na zakupy i odroczenie lub wstrzymanie realizowanych już projektów. Przytoczone zdarzenia i okoliczności powodują znaczącą niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, a tym samym, czy może ona w toku zwykłej działalności uzyskać korzyści ekonomiczne z aktywów pozwalające wypełnić zobowiązania. W związku z powyższym kierownictwo jednostki podjęło decyzję o restrukturyzacji działalności polegającej na przeniesieniu aktywności na rynek, na którym jednostka posiada większą przewagę konkurencyjną. Dodatkowo kierownik zatwierdził projekt opracowania wyrobów, które pozwolą na zwiększenie sprzedaży i osiągnięcie rentowności w roku 20XX+2. Spółka planuje sfinansowanie swojej działalności środkami własnymi i obcymi, w tym środkami przekazanymi przez jednostkę dominującą. Kierownik jednostki, uwzględniając efekty działań służących realizacji przyjętych planów restrukturyzacyjnych ocenił, że pomimo omówionej powyżej znaczącej niepewności Spółka będzie

kontynuowała działalność w dającej się przewidzieć przyszłości. Kierownik jednostki odpowiednio przygotował sprawozdanie finansowe, zawierając w nim ujawnienia na temat znaczących niepewności oraz jego ostatecznej oceny, że pomimo występowania znaczących niepewności sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności.

Przykład 4.7

W bieżącym roku Spółka poniosła stratę netto oraz odnotowała ujemne przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej. Kapitał obrotowy netto, obliczony jako różnica pomiędzy aktywami krótkoterminowymi a zobowiązaniami krótkoterminowymi powiększonymi o krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe, jest ujemny. W trakcie roku obrotowego zostały podpisane finalne umowy sprzedaży nieruchomości oraz innych kluczowych aktywów umożliwiających prowadzenie działalności operacyjnej przez jednostkę. Po sprzedaży i spłacie w całości kredytu bankowego kapitał obrotowy netto nadal pozostawał ujemny, a jednostka nie jest zdolna do terminowego regulowania swoich zobowiązań. Nie może również liczyć na wsparcie udziałowców. Spółka nie została formalnie postawiona w stan upadłości, jednak biorąc pod uwagę wszelkie zdarzenia i okoliczności kierownik uznał, że jest praktycznie pewne, iż jednostka nie będzie kontynuowała działalności w dającej się przewidzieć przyszłości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu braku kontynuowania działalności. Kierownik jednostki odpowiednio przygotował sprawozdanie finansowe, zawierając w nim ujawnienia na temat jego oceny braku możliwości kontynuowania działalności.

Przykład 4.8

Udziałowcy spółki podjęli formalną decyzję o stopniowym wygaszaniu działalności i ostatecznej likwidacji spółki w przeciągu najbliższych 3 lat. Kierownik jednostki dokonał w tej sytuacji oceny, że jest pewne, że jednostka nie będzie kontynuowała działalności w dającej się przewidzieć przyszłości. Pierwsze sprawozdanie finansowe przygotowane po podjęciu powyższej decyzji zostało sporządzone przy założeniu braku kontynuowania działalności. Kierownik jednostki zawarł w nim ujawnienia na temat oceny co do pewności braku kontynuowania działalności uwzględniając przy tym fakt, że zakończenie działalności ma nastąpić nie poprzez sprzedaż całego przedsiębiorstwa lub jego części, a drogą wyzbycia się poszczególnych składników aktywów.

Przykład 4.9

Wspólnicy spółki od dwóch lat znajdują się w istotnym konflikcie skutkującym m.in. paraliżem działalności operacyjnej, a osiągnięcie celu spółki, jakim jest wypracowywanie zysków, stało się niemożliwe. Jeden ze wspólników złożył do sądu powództwo o rozwiązanie spółki. Na dzień bilansowy nie zapadł wyrok rozwiązujący spółkę. W bieżącym roku Spółka poniosła stratę netto oraz odnotowała ujemne przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej i nie jest zdolna do terminowego regulowania swoich zobowiązań. Analizując powyższe zdarzenie oraz sytuację finansową, płynnościową i wyniki jednostki kierownik jednostki uznał, że nie jest ona zdolna do kontynuacji działalności w dającej się przewidzieć

przyszłości. Sprawozdanie finansowe zostało przygotowane przy założeniu braku kontynuowania działalności, co zostało odpowiednio ujawnione.

4.9. W szczególnej sytuacji jaką są kryzysy społeczne lub ekonomiczne, na przykład spowolnienie gospodarcze lub recesja, kierownik dokonując oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności uwzględnia takie zdarzenia i okoliczności, jak:

- a) operacyjne, na przykład: wdrożenie planów awaryjnych, faktyczna lub planowana reorganizacja jednostki i jej działalności, której przeprowadzenie może być niezbędne do uzyskania wystarczających przepływów pieniężnych, np. zamknięcie nierentownych sklepów, redukcja zatrudnienia. W trakcie analizy uwzględnienia wymaga również kwota utraconych przychodów i przepływów pieniężnych oraz wrażliwość cen i wolumenu sprzedaży na zachodzące zmiany, wahania cen surowców spowodowane sytuacją kryzysową, możliwość przemieszczania towarów oraz zapewnienie ciągłości w łańcuchach dostaw, wzrost kosztów operacyjnych z powodu dodatkowych ograniczeń wywołanych sytuacją kryzysową, tymczasowym zawieszeniem działalności oraz ponownym uruchomieniem wstrzymanych procesów. Konieczne jest również ustalenie, czy istnieją ograniczenia w zbywaniu aktywów, takie jak zabezpieczenia w umowach kredytowych lub wymagana zgoda organów jednostki. Zbycie, w tym sprzedaż istotnego składnika aktywów lub części działalności zwykle nie następuje w trakcie prowadzenia normalnej działalności i nie byłoby uważane za działanie zapewniające kontynuowanie działalności. Jednak w sytuacji kryzysowej może to być jedno z przedsięwzięć umożliwiających jednostce przetrwanie. W długim okresie jednostka uwzględnia dodatkowo okoliczności, które mogą zagrozić jej zrównoważonemu działaniu w przyszłości, na przykład zdolność realizacji przyjętego modelu biznesowego w rzeczywistości pokryzysowej, zmieniające się preferencje i możliwości klientów lub pojawienie się nowej konkurencji. Do okoliczności łagodzących trudności brane pod uwagę w trakcie analizy zalicza się: korzystne zmiany w łańcuchach dostaw, takie jak uniezależnienie się od jednego kraju, czy dostawcy, trwałe zmniejszenie wydatków operacyjnych, poprawienie efektywności jednostki, a także zwiększenie przychodów dzięki wyjściu na rynek z nowymi produktami, pozyskaniu nowych klientów, wejściu na nowe rynki lub zwiększeniu udziału w dotychczasowych rynkach,
- b) regulacyjne, w tym prawne, na przykład: wpływ działań podejmowanych przez władzę w krajach, w których jednostka prowadzi działalność, zmiany w dostępie jednostki do kapitału, w wyniku działań podjętych przez regulatorów branżowych i finansowych lub banki, zdolność jednostki do terminowego sporządzania sprawozdań finansowych, w tym opóźnienia w otrzymywaniu danych finansowych od inwestycji w jednostkach zagranicznych niezbędnych do sporządzenia skonsolidowanych sprawozdań finansowych, a także zdolność jednostki do spełniania wymogów dotyczących minimalnych wysokości wskaźników regulacyjnych,
- c) zarządzania płynnością i zagrożenia z nią związane, na przykład: opóźnienia w spłacie należności, wzrost ryzyka kredytowego kluczowych kontrahentów, brak możliwości korzystania z faktoringu ze

względu na wysokie ryzyko nieściągnięcia należności, skrócenie okresu płatności zobowiązań z tytułu dostaw i usług przy jednoczesnym zwiększeniu zapotrzebowania jednostki na wydłużenie okresu kredytowania dostaw, ryzyko braku wsparcia finansowego przez spółkę dominującą, ryzyko wycofania dotychczasowego finansowania, na przykład ze względu na naruszenie warunków umownych lub działania pozostające poza kontrolą jednostki. Dodatkowo uwzględnienia wymagają podjęte przez kierownika jednostki działania zmniejszające ryzyko utraty płynności, na przykład redukcja nakładów kapitałowych, restrukturyzacja zadłużenia, wstrzymanie wypłaty dywidendy, zwiększenie kapitału własnego, zawieszenie programów premiowania nieuzależnionych od wyników, redukcja kosztów, podwyższenie kapitału obrotowego, spłata długów, uzyskanie wakacji kredytowych, a także wykorzystanie różnych form pomocy i wsparcia władz, na przykład otrzymanie pożyczki umarzalnej lub z preferencyjnym oprocentowaniem, czy dofinansowanie do kosztów.

4.10. Sytuacje, w których w przypadku niewystąpienia innych zdarzeń i okoliczności założenie kontynuacji działalności przez jednostkę uznaje się za zasadne obejmują:

- a) zmianę formy prawnej (przekształcenie) jednostki,
- b) otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego, (za wyjątkiem postępowania restrukturyzacyjnego w wyniku którego – na podstawie prawomocnego zatwierdzenia przez sąd układu likwidacyjnego – następuje zakończenie działalności przez jednostkę),
- c) połączenie z inną jednostką kontynuującą działalność, w tym przejęcie przez inną jednostkę kontynuującą działalność,
- d) podział, sprzedaż lub przekazanie grupy aktywów lub części przedsiębiorstwa, jeżeli w wyniku tych transakcji nie następuje istotne zmniejszenie zakresu działalności jednostki skutkujące brakiem realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Przykład 4.10

Postanowienie o zatwierdzeniu układu likwidacyjnego wszczęte wobec Spółki zagrożonej niewypłacalnością uległo uprawomocnieniu pod koniec roku obrotowego. Wobec powyższego kierownik uznał, że jest pewne, iż jednostka nie będzie kontynuowała działalności w dającej się przewidzieć przyszłości. Pierwsze roczne sprawozdanie finansowe po dokonaniu powyższego osądu zostało sporządzone przy założeniu braku kontynuowania działalności.

Przykład 4.11

W bieżącym roku Spółka poniosła stratę netto oraz odnotowała ujemne przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej, a także wykazuje na dzień bilansowy utrzymującą się od ponad 24 miesięcy nadwyżkę zobowiązań (z wyłączeniem rezerw na zobowiązania oraz zobowiązań wobec jednostek powiązanych) nad aktywami, co może powodować utratę zdolności do terminowego regulowania zobowiązań. Wobec Spółki wszczęto postępowanie sanacyjne w toku którego Spółka podejmuje szereg działań mających na celu uzdrowienie przedsiębiorstwa, m.in. zatrudnienia, struktury majątku, jak i umów

z klientami. Analizując powyższe okoliczności kierownik jednostki uznał, że podjęte działania zabezpieczają utrzymanie płynności finansowej na poziomie zapewniającym terminowe regulowanie zobowiązań i jednostka jest zdolna do kontynuacji działalności w dającej się przewidzieć przyszłości. Sprawozdanie finansowe zostało przygotowane przy założeniu kontynuowania działalności, uwzględniając istnienie znaczących niepewności związanych z przeprowadzanym postępowaniem sanacyjnym.

- 4.11. Przy ocenie zasadności założenia kontynuacji działalności wymagany jest również osąd, czy jednostka będzie miała możliwość kontynuować działalność mimo istotnej zmiany zakresu jej działalności (np. mimo zaniechania działalności, o której mowa w art. 47 ust. 3 ustawy). Co do zasady, istotne zmniejszenie zakresu działalności jednostki oznacza brak realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności. Przykładem braku alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności jest utrata zdolności do regulowania zobowiązań. Sam zamiar właścicieli lub kierownika, bez potwierdzających go faktów takich jak na przykład postawienie jednostki w stan likwidacji nie jest wystarczający do stwierdzenia, że jednostka nie będzie kontynuowała działalności w niezmnieszonej istotnie zakresie. Zakres działalności może ulec istotnej zmianie na przykład na skutek podziału czy sprzedaży lub przekazania grupy aktywów lub części przedsiębiorstwa nie skutkując istotnym zmniejszeniem zakresu działalności w kontekście założenia kontynuacji działalności w przypadku gdy istnieje realna alternatywa dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Przykład 4.12

Jednostka po dniu bilansowym, ale przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy sprzedała z zyskiem całość swojej działalności stronie trzeciej w zamian za środki pieniężne oraz zaspokoila swoich wierzycieli (posiada środki na ich zaspokojenie). Właściciele jednostki nie podjęli decyzji o jej likwidacji, a jedynie zamierzają wypłacić dywidendę oraz częściowo umorzyć kapitały jednostki pozostawiając minimalny kapitał wymagany przepisami prawa oraz odpowiadające mu środki pieniężne. Sprawozdanie finansowe jednostki za rok obrotowy sporządzane jest przy przyjęciu założenia kontynuacji działalności, gdyż pomimo zmiany zakresu działalności nie następuje jego istotne zmniejszenie – istnieją bowiem realne alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności. Jednostka może na przykład rozpocząć działalność w jednym z zarejestrowanych przedmiotów działalności.

Przykład 4.13

Jednostka po dniu bilansowym, ale przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy sprzedała ze stratą całość swojej działalności stronie trzeciej w zamian za środki pieniężne. Kapitały jednostki pozwalają na pokrycie straty i pozostają w wysokości wymaganej przepisami prawa. Jednostka posiada środki na zaspokojenie swoich pozostałych wierzycieli. Właściciele jednostki nie podjęli decyzji o jej likwidacji. Sprawozdanie finansowe jednostki za rok obrotowy sporządzane jest zgodnie z założeniem kontynuacji działalności, gdyż pomimo zmiany zakresu działalności nie następuje jego istotne zmniejszenie – istnieją bowiem realne alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności na przykład jednostka

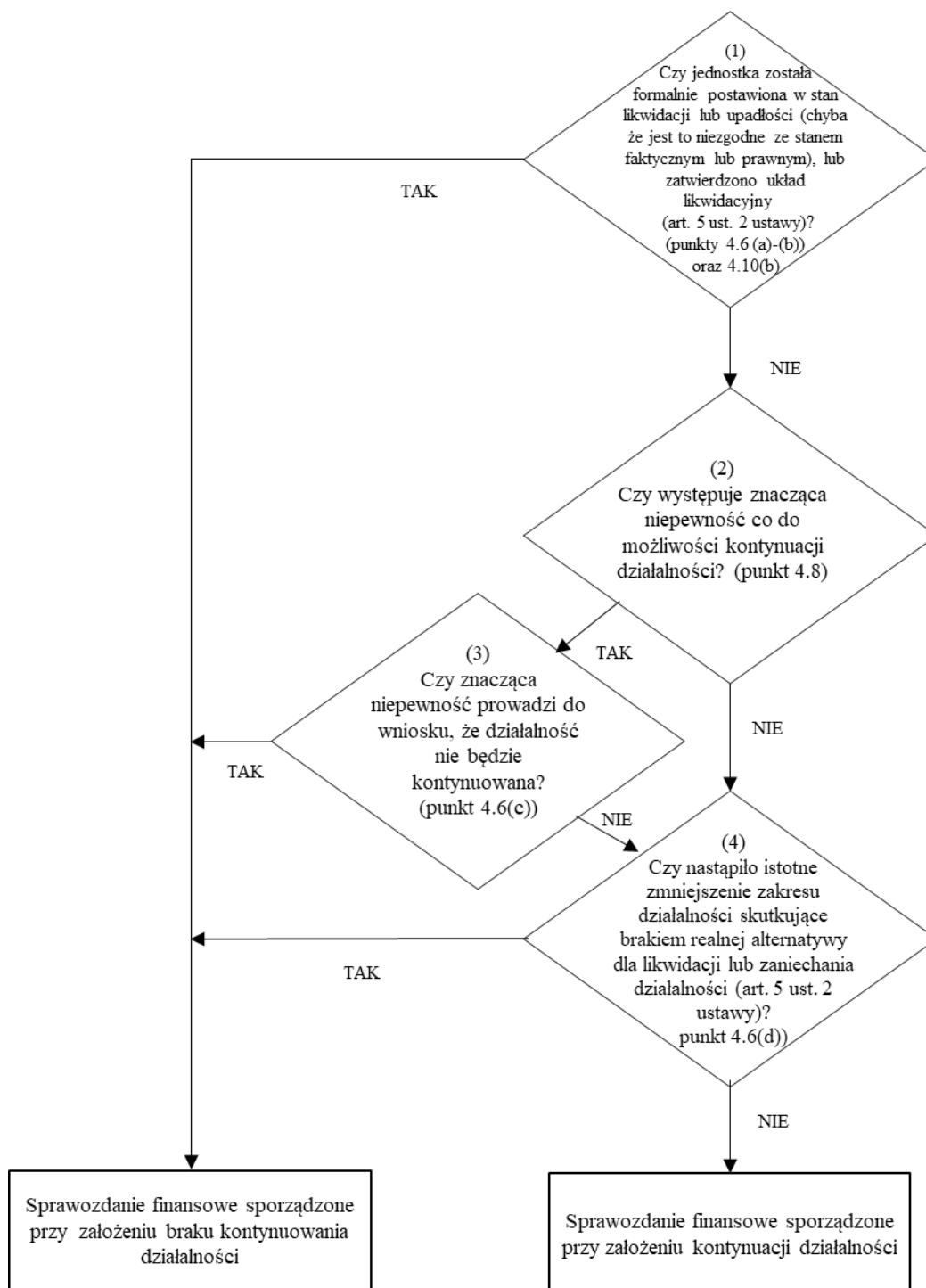
może rozpocząć działalność w jednym z zarejestrowanych przedmiotów działalności. Sporządzając sprawozdanie finansowe za dany rok obrotowy kierownik jednostki powinien rozważyć, czy strata na sprzedaży przedsiębiorstwa/grupy aktywów nie stanowi przesłanek trwałej utraty wartości aktywów na dzień bilansowy lub wynika z błędów w wycenie na dzień bilansowy i odpowiednio uwzględnić wyniki tych analiz przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy.

Przykład 4.14

Jednostka po dniu bilansowym, ale przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy sprzedała ze stratą całość swojej działalności stronie trzeciej w zamian za środki pieniężne. Kapitały jednostki pozwalają na pokrycie straty i pozostają w wysokości wymaganej przepisami prawa. Jednostka posiada środki na zaspokojenie swoich pozostałych wierzycieli. Właściciele jednostki podjęli decyzję o jej likwidacji. Sprawozdanie finansowe jednostki za rok obrotowy sporządzane jest przy założeniu braku kontynuowania działalności, gdyż następuje istotne zmniejszenie zakresu działalności – jednostka zostanie postawiona w stan likwidacji.

- 4.12. Podsumowanie analizy służącej ocenie zasadności przyjęcia przez jednostkę założenia kontynuacji działalności lub braku kontynuowania działalności przedstawia schemat 1:

Schemat 1. Ocena zasadności przyjęcia założenia kontynuacji działalności przez jednostkę



Objaśnienia do schematu 1:

- 1) Postawienie jednostki w stan likwidacji (bez względu na przyczynę) lub upadłości (chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym) lub wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego w wyniku którego – na podstawie prawomocnego zatwierdzenia przez sąd układu likwidacyjnego – następuje zakończenie działalności przez jednostkę stanowi podstawowe kryterium brane pod uwagę przy ocenie zasadności przyjęcia założenia kontynuacji działalności.

- 2) Mimo, że jednostka nie została formalnie postawiona w stan likwidacji lub upadłości ani nie zawarto układu likwidacyjnego kierownik jednostki może zidentyfikować zdarzenia lub okoliczności wskazujące na znaczącą niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Przykłady zdarzeń i okoliczności mogących powodować znaczące niepewności przedstawiono w pkt 4.8.
 - 3) Po zidentyfikowaniu znaczących niepewności istotna jest ocena ich wpływu na założenie kontynuacji działalności, co stanowi zwykle złożony osąd. Jeżeli w wyniku analizy staje się praktycznie pewne, że działalność nie będzie kontynuowana, to sprawozdanie finansowe sporządza się przy założeniu braku kontynuowania działalności.
 - 4) W kolejnym kroku kierownik jednostki określa, czy występuje istotne zmniejszenie zakresu działalności skutkujące brakiem realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności. Przyjmuje się, że zmiana modelu biznesowego lub ograniczenie działalności na skutek podziału, sprzedaży lub przekazania grupy aktywów lub części przedsiębiorstwa co do zasady nie powoduje niemożności kontynuacji działalności, jeżeli nie wiąże się to bezpośrednio z brakiem realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności, na przykład w skutek braku zdolności do terminowego regulowania zobowiązań.
- 4.13. Jednostki mikro i małe sporządzające sprawozdania finansowe przy założeniu braku kontynuowania działalności, które stosują postanowienia Standardu, nadal mogą korzystać z uproszczeń przewidzianych w załączniku nr 4 lub 5 do ustawy.
- 4.14. W przypadku oddziałów przedsiębiorców zagranicznych ocena zasadności przyjęcia założenia kontynuacji działalności lub jej braku dokonywana jest zarówno z perspektywy oddziału, jak i przedsiębiorcy zagranicznego, w skład którego oddział ten wchodzi. Uznaje się, że sporządzanie przez jednostkę macierzystą sprawozdania finansowego przy założeniu braku kontynuowania działalności jest istotną przesłanką zagrożenia kontynuacji działalności przez oddział przedsiębiorcy zagranicznego. Jeżeli natomiast jednostka macierzysta nie zidentyfikowała zdarzeń lub okoliczności, ocenionych jako wskazujące na występowanie znaczących niepewności co do zdolności do kontynuowania przez nią działalności, odrębnej analizy wymaga sytuacja oddziału zgodnie z wytycznymi zawartymi w punktach 4.1–4.11.
- 4.15. Ocena zasadności przyjęcia założenia kontynuacji działalności przeprowadza się oddzielnie dla każdej jednostki. Założenie kontynuacji działalności może nie zostać uznane za odpowiednie dla pojedynczej jednostki zależnej, podczas gdy jednocześnie może być odpowiednie dla jej jednostki dominującej i w konsekwencji dla sporządzonego przez jednostkę dominującą skonsolidowanego sprawozdania finansowego. W takim przypadku jednostka zależna, która nie podlega wyłączeniu z konsolidacji zgodnie z art. 57–58 ustawy, objęta jest konsolidacją do momentu utraty kontroli nad tą jednostką przez jednostkę dominującą. Przyjęcie przez jednostkę dominującą założenia o braku kontynuowaniu działalności dla tej

jednostki samo w sobie nie jest wystarczające do zwolnienia jej z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Przykład 4.15

Jednostka A jest jednostką zależną od jednostki B i ma ujemne kapitały własne, a jej zarząd analizuje możliwość przyjęcia założenia, co do kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok n. Zarząd jednostki dominującej B podjął decyzję o nieudzielaniu wsparcia tej jednostce zależnej. Po dniu bilansowym zarząd jednostki zależnej A postawił jednostkę w stan likwidacji, a kontrolę nad jednostką przejął likwidator. Jednostka dominująca B jest jednostką rentowną i posiada zdolność do zaspokajania swoich zobowiązań w dającej się przewidzieć przyszłości. Zarząd jednostki dominującej B sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy B za rok n przy założeniu kontynuacji działalności. Jednostka zależna A jest objęta konsolidacją w tym sprawozdaniu finansowym, ponieważ na dzień bilansowy jednostka dominująca nie utraciła nad nią kontroli.

Przykład 4.16

Jednostka A jest jednostką zależną od jednostki B i ma ujemne kapitały własne, a jej zarząd analizuje przyjęcie założenia co do kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za rok n. Zarząd jednostki dominującej B podjął decyzję o nieudzielaniu wsparcia tej jednostce zależnej. Tuż przed zakończeniem roku zarząd jednostki zależnej A postawił ją w stan upadłości, a kontrolę nad jednostką przejął syndyk. Jednostka dominująca B jest jednostką rentowną i posiada zdolność do zaspokajania swoich zobowiązań w dającej się przewidzieć przyszłości. Zarząd jednostki dominującej B sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy B za rok n przy założeniu kontynuacji działalności. Jednostka zależna A nie jest objęta konsolidacją w tym sprawozdaniu finansowym, ponieważ na dzień bilansowy jednostka dominująca utraciła nad nią kontrolę. W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy B za rok n ujmowany jest wynik (zysk lub strata) na utracie kontroli.

- 4.16. Jeżeli kierownik jest świadomy występowania zdarzeń lub okoliczności, które mogą wskazywać na znaczącą niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, lecz nie uzasadniają one sporządzenia sprawozdania finansowego przy założeniu braku kontynuowania działalności, jednostka sporządza sprawozdania finansowe przy założeniu kontynuacji działalności i ujawnia niezbędne informacje opisane w rozdziale VII Standardu.
- 4.17. W przypadku przyjęcia założenia o braku kontynuowaniu działalności jednostka przy sporządzaniu sprawozdania finansowego stosuje do wyceny aktywów i zobowiązań wymogi ustawy omówione w rozdziale V Standardu. Jednostka stosuje także wymogi dotyczące zamykania oraz otwierania ksiąg rachunkowych, inwentaryzacji, jak i podpisywania, zatwierdzania i ustawowego badania sprawozdań finansowych opisanych w rozdziale VI Standardu oraz ujawnia w sprawozdaniu finansowym informacje zgodnie z postanowieniami rozdziału VII Standardu.

V. Zasady wyceny aktywów i zobowiązań oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym przy założeniu braku kontynuowania działalności

- 5.1 W sprawozdaniu finansowym sporządzonym na pierwszy dzień bilansowy w sytuacji braku kontynuowania działalności, jak i w każdym kolejnym sprawozdaniu sporządzonym w takiej sytuacji, co do zasady:
- a) wycena aktywów jednostki następuje po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości,
 - b) tworzona jest rezerwa na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności,
 - c) dokonywane są zmiany dotychczasowych osądów i szacunków, na przykład przyjętych okresów amortyzacji oraz wartości końcowych aktywów trwałych lub klasyfikacji zobowiązań finansowych na długo-, krótkoterminowe, tak, aby ich wycena, czy prezentacja odzwierciedliły wszelkie zdarzenia i okoliczności uwzględniające sytuację braku kontynuowania działalności.

Różnica powstała w wyniku wyceny oraz utworzenia rezerwy, o których mowa w lit. a i b wpływa na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny.

Dokonując wyceny po cenach sprzedaży netto zgodnie z lit. a uwzględnienia wymagają wszelkie cechy aktywów oraz fakty i okoliczności, które mogą wpływać na cenę sprzedaży netto. Przykładowo w przypadku gruntów wymagających doprowadzenia do stanu pierwotnego należy odpowiednio uwzględnić w cenie sprzedaży netto dyskonto związane z koniecznością rekultywacji terenu, a w przypadku budynków konieczność ich sprzedaży w krótkim okresie.

- 5.2 Wycenę aktywów i zobowiązań (w tym rezerwy na dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności), o których mowa w pkt 5.1 aktualizuje się nie rzadziej niż na każdy dzień bilansowy w okresie działania jednostki niekontynuującej działalności. Zmiany tych szacunków odnoszone są w wynik finansowy jednostki.
- 5.3 W szczególnym przypadku, gdy następuje istotne zmniejszenie zakresu działalności jednostki skutkujące brakiem realnej alternatywy dla jej likwidacji lub zaniechania działalności, a jednocześnie dokonywane są rozliczenia za majątek lub część majątku jednostki to:
- a) gdy cena przyjęta za podstawę rozliczeń przewyższa lub równa jest wartości księgowej takich aktywów lub zobowiązań ustalonej, tak jakby działalność miała być kontynuowana, to takie aktywa i zobowiązania wycenia się na dany dzień bilansowy po tej wartości księgowej,
 - b) gdy cena przyjęta za podstawę rozliczeń jest niższa od wartości księgowej takich aktywów lub zobowiązań ustalonej, tak jakby działalność miała być kontynuowana to postępowanie jest dwuetapowe: (i) ustala się odpis z tytułu trwałej utraty wartości i odniesienie go w ciężar kosztów bieżącego okresu (ii) a następnie wycenia się (jeżeli nadal występuje różnica) aktywa po cenach

sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Wycena według powyższych zasad obowiązuje również dla nieistotnej części aktywów jednostki, która pozostanie w niej po podziale, czy sprzedaży grupy aktywów lub części przedsiębiorstwa.

- 5.4 Jeżeli jednostka w warunkach kontynuacji działalności wyceniała aktywa, zgodnie z przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości, według ich cen rynkowych, bądź inaczej określonej wartości godziwej, to – w sytuacji, gdy następuje istotne zmniejszenie zakresu jej działalności skutkujące brakiem realnej alternatywy dla jej likwidacji lub zaniechania działalności – jednostka wycenia te aktywa po cenach sprzedaży netto, możliwych do uzyskania. Wynika to z faktu, że ustalenie zarówno wartości godziwej, jak i wartości rynkowej wymaga określenia kwoty, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami, a więc oznacza sytuację, w której odpowiednia umowa przewidująca takie rozliczenie mogłaby być w każdym momencie zawarta, w tym także na dany dzień bilansowy.

Przykładowo, jeśli dla danego składnika aktywów dostępny jest aktywny rynek (np. są to papiery wartościowe notowane na bieżąco na giełdzie), a jednostka nie jest stroną wiążącej umowy ustalającej cenę sprzedaży tego składnika aktywów, wówczas za cenę przyjętą za podstawę rozliczeń przyjmuje się cenę transakcyjną z tego aktywnego rynku na dzień bilansowy, pomniejszoną o koszty transakcyjne, które zostałyby poniesione gdyby składnik aktywów został sprzedany za pośrednictwem tego aktywnego rynku.

Jeśli dla danego składnika aktywów (np. nieruchomości inwestycyjnej) nie jest dostępny aktywny rynek ustalając kwotę, za jaką dana nieruchomość inwestycyjna mogłaby zostać sprzedana na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami, uwzględnienia wymaga okoliczność, że sprzedaż taka powinna mieć miejsce w krótkim czasie.

- 5.5 Podsumowanie zasad wyceny aktywów i zobowiązań jednostki w zależności od sposobu likwidacji majątku zawiera tabela 1.

Tabela 1: Zasady wyceny majątku jednostki przy założeniu braku kontynuowania działalności w zależności od przyjętego sposobu likwidacji:

Przewidywany sposób likwidacji:	Sposób wyceny
Sprzedaż jednostki	Wycena zgodnie z punktem 5.3. Odpis aktualizujący rozlicza się między poszczególne aktywa co do zasady w proporcji do ich dotychczasowej wartości (netto) wynikającej z ksiąg rachunkowych, z uwzględnieniem ich indywidualnych cen sprzedaży netto.

Sprzedaż części jednostki	Wycena zgodnie z punktem 5.3. Odpis aktualizujący rozlicza się między poszczególne aktywa co do zasady w proporcji do ich dotychczasowej wartości (netto) wynikającej z ksiąg rachunkowych, z uwzględnieniem ich indywidualnych cen sprzedaży netto.
Sprzedaż poszczególnych składników aktywów i zobowiązań	Wycena zgodnie z tabelą 2.

- 5.6 W przypadku jednostek, o których mowa w art. 7 ust. 2a–2b ustawy, sporządzających sprawozdanie finansowe w sytuacji braku kontynuacji działalności nie ma zastosowania, w świetle postanowień art. 29 ustawy, uprawnienie do rezygnacji z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów.
- 5.7 Zasady wyceny poszczególnych rodzajów aktywów i zobowiązań zgodnie z pkt 5.1 do 5.6 Standardu oraz jej dodatkowe aspekty np. związane z klasyfikacją aktywów i zobowiązań przedstawia tabela 2.

Tabela 2: Wycena aktywów i zobowiązań przy założeniu braku kontynuowania działalności

Składniki aktywów/zobowiązań	Zasady wyceny
1. Wartości niematerialne i prawne	Wycena według cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto, ponieważ zbycie takich składników aktywów będzie mało prawdopodobne lub niemożliwe, wówczas dokonuje się odpowiedniego odpisu aktualizującego ich wartość do wysokości przewidywanego odzysku z likwidacji. W przypadku wielu tytułów wartości niematerialnych i prawnych odzysk z likwidacji jest zerowy. Do takich składników aktywów należą m.in. dostosowane do potrzeb jednostki oprogramowanie, koncesje i prawa niepodlegające przeniesieniu na inny podmiot, wartość firmy. W takim przypadku odpisem aktualizującym zostanie objęta cała dotychczasowa wartość bilansowa danego składnika aktywów, a nowa wartość wyniesie zero. Składniki wartości niematerialnych i prawnych przeznaczone do likwidacji lub sprzedaży nie podlegają amortyzacji. Jeżeli jednostka została postawiona w stan upadłości to od miesiąca następującego po miesiącu, w którym to nastąpiło wartości niematerialne i prawne nie podlegają amortyzacji. W pozostałych przypadkach składniki wartości niematerialnych i prawnych podlegają amortyzacji, jednak odpisy amortyzacyjne, co do zasady wyniosą zero z uwagi na to, że wartość księgowa netto składnika aktywów będzie równa jego przewidywanej wartości końcowej (tj. oszacowana cena sprzedaży netto odpowiada wartości końcowej składnika wartości niematerialnych i prawnych). <i>Zaliczki na wartości niematerialne i prawne</i> Jeżeli jednostka oczekuje, że dostawa składnika wartości niematerialnych i prawnych dojdzie do skutku, zaliczkę na poczet tego zakupu ocenia się z punktu widzenia ceny sprzedaży netto składnika aktywów, którego zaliczka dotyczy. W przypadku gdy zbycie tego składnika wartości niematerialnych i prawnych jest mało prawdopodobne lub niemożliwe, jednostka ustala odpis aktualizujący wartość bilansową zaliczki.

Jeżeli natomiast jednostka oczekuje, że dostawa nie dojdzie do skutku wówczas przeklasyfikowuje zaliczkę do należności i aktualizuje jej wartość uwzględniając stopień prawdopodobieństwa otrzymania zwrotu takiej zaliczki.

2. Środki trwałe

Wycena według cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto, ponieważ zbycie takich składników aktywów będzie mało prawdopodobne lub niemożliwe, dokonuje się odpowiedniego odpisu aktualizującego ich wartość maksymalnie do wysokości przewidywanego odzysku z likwidacji (na przykład ze sprzedaży złomu).

Środki trwałe przeznaczone do likwidacji lub sprzedaży nie podlegają amortyzacji. Jeżeli jednostka została postawiona w stan upadłości to od miesiąca następującego po miesiącu, w którym to nastąpiło środki trwałe nie podlegają amortyzacji. W pozostałych przypadkach środki trwałe podlegają amortyzacji, jednak odpisy amortyzacyjne, co do zasady wyniosą zero z uwagi na to, że wartość księgowa netto takiego środka trwałego będzie równa jego przewidywanej wartości końcowej (tj. oszacowana cena sprzedaży netto odpowiada wartości końcowej środka trwałego).

Dla środków trwałych zamortyzowanych w całości należy ocenić, czy konieczna jest korekta umorzenia w celu uwzględnienia wartości końcowej równej możliwej do uzyskania cenie sprzedaży netto.

Zaliczki na środki trwałe

Jeżeli jednostka oczekuje, że dostawa środków trwałych dojdzie do skutku to zaliczkę na poczet ich zakupu ocenia z punktu widzenia ceny sprzedaży netto tego środka trwałego, którego zaliczka dotyczy. W przypadku gdy zbycie środka trwałego jest mało prawdopodobne lub niemożliwe, jednostka ustala odpis aktualizujący wartość bilansową zaliczki.

Jeżeli natomiast jednostka oczekuje, że dostawa nie dojdzie do skutku wówczas przeklasyfikowuje zaliczkę do należności i aktualizuje jej wartość uwzględniając stopień prawdopodobieństwa zwrotu takiej zaliczki.

W przypadku niektórych środków trwałych może być konieczne ich usunięcie i/lub doprowadzenie otoczenia do stanu pierwotnego. Wymaga to odpowiedniej aktualizacji zobowiązań związanych z takimi działaniami (jeżeli przykładowo zostały zgłoszone na listę wierzycieli) lub odpowiedniego uwzględnienia w cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania ponieważ, co do zasady, kupujący uwzględni w cenie zakupu koszty z tym związane (przykładowo konieczność oczyszczenia gruntu z zanieczyszczeń).

3. Umowy leasingowe

Perspektywa leasingobiorcy (korzystającego)

Klasyfikacja – wszelkie umowy leasingu finansowego zostają przeklasyfikowane do umów leasingu operacyjnego, nawet, jeśli spełnione są warunki określone w art. 3 ust 4 ustawy oraz w punkcie 4.2 KSR 5, na przykład jeśli wykup przedmiotu leasingu po zakończeniu umowy jest prawdopodobny.

Ujęcie i wycena – następuje usunięcie z bilansu objętego umową leasingu składnika aktywów i odpowiadającego mu zobowiązania. Ewentualna różnica zostaje odniesiona na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny.

Wszelkie opłaty w tytułu umów leasingowych rozlicza się przez okres leasingu metodą liniową i obciąża nimi równomiernie, w jednakowej wysokości koszty operacyjne. Jeżeli jednak inny sposób rozłożenia opłat z tytułu leasingu lepiej odzwierciedla rozkład w okresie trwania umowy leasingu korzyści czerpanych przez korzystającego

z przedmiotu umowy lub różnice w wysokości opłat nie wpływają istotnie na koszty, to może on być także stosowany.

Jeśli po zakończeniu umowy przedmiot leasingu zostanie wykupiony przez jednostkę, zobowiązanie z tego tytułu ujmuje się na zasadach ogólnych i zgodnie z punktem 11 tabeli 2.

Dodatkowo celowe jest rozważenie korzyści i kosztów z rozwiązania lub zerwania umowy leasingowej oraz celowość utworzenia odpowiednich rezerw z tego tytułu.

Perspektywa leasingodawcy (finansującego)

Leasingodawca stosuje odpowiednio zasady wyceny należności (dla umowy ujętej jako leasing finansowy) lub środków trwałych (dla umów leasingu operacyjnego).

4. Zapasy	Wycena na zasadach ogólnych: według ceny nabycia/kosztu wytworzenia (z uwzględnieniem szczególnych zasad wyceny przewidzianych w art. 34 ustawy) lub ceny sprzedaży netto, jeżeli jest niższa. Zaliczki na dostawy i usługi analogicznie jak zaliczki na wartości niematerialne i prawne i środki trwałe (patrz pkt 1 i 2 tabela 2). Wyjątek stanowią materiały produkcyjne lub produkcja w toku, w przypadku których oceny wymaga, czy możliwe jest ukończenie produkcji i powstanie dobra, którego cena sprzedaży netto umożliwi odzyskanie nakładów na te materiały/produkcję w toku. Jeżeli jednostka nie ma zamiaru ich zbyć, tylko wykorzystać do produkcji wyrobów, wycena do ceny sprzedaży netto nie jest zasadna, zwłaszcza jeżeli materiały są dostarczane na specyficzne zamówienie jednostki i mało prawdopodobne jest ich odsprzedanie. W wyniku przeprowadzenia inwentaryzacji drogą spisu z natury oraz rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych mogą zostać ujawnione aktywa. Takie aktywa ujawnione w wyniku inwentaryzacji są ujmowane w księgach według ich szacowanych cen sprzedaży netto i wykazywane jako zapasy.
5. Należności	Wycena zgodna z dotychczasowymi zasadami (kwota wymaganej zapłaty pomniejszona o odpisy aktualizujące lub skorygowana cena nabycia) lub w przypadku, kiedy w zamierzeniu kierownika jednostki należność zostanie sprzedana – według ceny sprzedaży netto (jeżeli jest niższa). Wycena należności powinna uwzględniać przewidywane lub uzgodnione zmiany w umowach (np. skrócenie ich okresu). Dotyczy to przykładowo należności z tytułu udzielonych pożyczek oraz należności z tytułu umów leasingowych. Odsetki od salda należności naliczane są nadal na zasadach ogólnych.
6. Inwestycje, w tym:	Co do zasady charakter wszystkich inwestycji ulega zmianie na krótkoterminowy. Jeżeli w odniesieniu do danego składnika inwestycji istniał umownie określony termin wymagalności, to rozważenia wymaga przeklasyfikowanie go do aktywów bez określonego terminu wymagalności ze względu na to, że cena sprzedaży netto określana jest na dany dzień bilansowy bez uwzględniania utrzymywania aktywów do terminów ich wymagalności. Wynika to z tego, że założenie utrzymywania aktywów do terminu ich wymagalności w sytuacji braku kontynuowania działalności nie jest zasadne.
a) nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne	Wycena analogiczna do wyceny środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (patrz pkt 1 i 2). W szczególnym przypadku, gdy przyjęte przez jednostkę zasady (polityka) rachunkowości w warunkach kontynuacji działalności przewidywały wycenę w cenie rynkowej, bądź inaczej określonej wartości godziwej wycena następuje w tych wartościach. W przypadku braku kontynuowania działalności ustalanie ceny rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej wymaga uwzględnienia możliwości zawarcia

	umowy sprzedaży tych składników majątku w danym momencie, a więc wycena powinna zawierać odpowiednie dyskonto z uwagi na krótki horyzont czasowy transakcji.
b) aktywa finansowe – udziały lub akcje, inne papiery wartościowe, udzielone pożyczki, inne aktywa finansowe	Wycena według cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od wartości wynikającej z dotychczas stosowanych zasad wyceny (tzn. przy założeniu kontynuacji działalności dla takich typów aktywów – zwykle według (i) ceny (wartości) rynkowej albo (ii) ceny nabycia lub ceny (wartości) rynkowej, zależnie od tego, która z nich jest niższa, przy czym w przypadku inwestycji, dla których nie istnieje aktywny rynek, w inny sposób określonej wartości godziwej.
c) środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	Wycena według dotychczas stosowanych zasad (na przykład wartość nominalna w przypadku środków pieniężnych) lub w cenie sprzedaży netto, jeżeli jest niższa, a zamierzeniem kierownika jednostki jest sprzedaż innych aktywów pieniężnych.
7. Rozliczenia międzyokresowe czynne	Jeżeli niemożliwe jest dokonanie sprzedaży i ustalenie ceny sprzedaży netto, pozycja zostaje odpisana całkowicie (wartość bilansowa wynosi zero). Do rozliczeń międzyokresowych czynnych, dla których jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto należą rozliczenia związane z umową ubezpieczenia samochodu posiadanego przez jednostkę. W tym przypadku cena sprzedaży netto może zostać ustalona w kwocie należnego zwrotu od ubezpieczyciela.
8. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Wartość składnika aktywów oraz rezerwy z tytułu podatku odroczonego ustalana jest na zasadach ogólnych. Aktywa ujmowane są jednak maksymalnie do wysokości rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, o ile możliwe jest ich rozliczenie w okresie odpowiadającym rozliczeniu rezerwy. Aktywa i rezerwy mogą być kompensowane na zasadach ogólnych, przewidzianych w art. 37 ust. 7 ustawy. Jednostki mogą nadal stosować uproszczenie przewidziane w art. 37 ust. 10 ustawy i odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
9. Należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy	Ujmowane w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności.
10. Udziały (akcje) własne	Jeżeli zbycie nie jest prawdopodobne następuje odpisanie ich wartości w całości (wartość bilansowa wynosi zero). Ponadto, w celach prezentacyjnych udziały (akcje) własne zostają przeniesione do kapitału (funduszu) własnego jednostek postawionych w stan likwidacji lub upadłości zgodnie z punktem 5.10 Standardu.
11. Zobowiązania	Wycena na zasadach ogólnych. W szczególności konieczne jest naliczenie odsetek od zobowiązań przeterminowanych. Co do zasady wszystkie zobowiązania powinny mieć charakter krótkoterminowy. Nie usuwa się z bilansu zobowiązań, rezerw lub rozliczeń międzyokresowych biernych, które nie zostały ujęte na liście wierzytelności. Na wierzytelności (zobowiązania) sporne tworzona jest rezerwa zgodnie z punktem 12 tabeli 2.
12. Rezerwy	Wykazuje się w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości, z uwzględnieniem wartości bieżącej (dyskonto). Dodatkowe kary z tytułu zerwanych lub renegocjowanych umów stanowią element rezerw. Rezerwy uwzględniają również przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności o których mowa w punkcie 5.8.

13. Rozliczenia
międzyokresowe
bierne, w tym:

a) otrzymane zaliczki, kaucje	Wycena w wartości nominalnej. Jeżeli umowy nie zostaną zrealizowane, zaliczki lub kaucje podlegają zwrotowi. Uzasadnia to ich przeklasyfikowanie do zobowiązań. Jeżeli natomiast jednostka zakłada, że umowa zostanie zrealizowana, następuje rozliczenie zaliczek lub kaucji na zasadach ogólnych.
b) dotacje	Jeżeli jednostka oczekuje, że otrzymana dotacja w całości lub w części będzie podlegać zwrotowi – wycena następuje w szacowanej kwocie zwrotu. W przeciwnym razie wycena następuje w wartości zero (w rzeczywistości salda te nie reprezentują bowiem zobowiązania jednostki).
14. Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych	Aktywa oraz zobowiązania Funduszu wykazywane i wyceniane są na zasadach ogólnych.

5.8 Rezerwę, o której mowa w punkcie 5.1 lit. b tworzy się na wszelkie dodatkowe koszty i straty, które nie zostałyby poniesione, gdyby jednostka kontynuowała działalność. Rezerwę tworzy się z perspektywy całego przewidywanego okresu zakończenia działalności. Utworzenie rezerwy obciąża kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny.

Przykład 5.2: Przykłady kosztów ujmowanych w ramach rezerwy:

- *opłaty sądowe, notarialne, koszty obwieszczeń i ogłoszeń,*
- *koszty wyceny majątku zleconej rzeczoznawcom,*
- *dodatkowe wynagrodzenia likwidatora, składki ubezpieczeniowe od ww. wynagrodzeń,*
- *odprawy dla zwalnianych pracowników, wszelkie dodatkowe elementy wynagrodzeń,*
- *odszkodowania dla kontrahentów, wszelkie kary umowne wynikające z konieczności zerwania umów,*
- *koszty archiwizowania dokumentów jednostki,*
- *koszty postępowania upadłościowego, na przykład wynagrodzenie syndyka.*

5.9 Zmiany wartości rezerwy utworzonej w związku z zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności wykazuje się w rachunku zysków i strat.

5.10 Objęcie całkowitym odpisem aktualizującym składników aktywów o których mowa w tabeli 2 i sprowadzenie ich wartości bilansowej do zera nie jest równoważne z usunięciem składnika aktywów z ksiąg.

5.11 Stosownie do art. 36 ust. 3 ustawy składniki kapitału (funduszu) własnego jednostek postawionych w stan likwidacji lub upadłości należy, na dzień rozpoczęcia likwidacji lub postępowania upadłościowego, połączyć w jeden kapitał (fundusz) podstawowy, zmniejszając go:

- w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, товариств ubezpieczeń wzajemnych i товариств reasekuracji wzajemnej - o udziały własne;
- w spółkach akcyjnych – o należne wkłady na poczet kapitału, o ile nie wezwano zainteresowanych do ich wniesienia, oraz o akcje własne.

Powyższy przepis może być odpowiednio stosowany przez jednostki objęte postępowaniem restrukturyzacyjnym. Pozostałe jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe przy założeniu braku kontynuowania działalności nie łączą kapitałów zgodnie z art. 36 ust. 3 ustawy.

5.12 Na każdy kolejny dzień bilansowy po dniu rozpoczęcia likwidacji lub rozpoczęciu postępowania upadłościowego jednostki, o których mowa w art. 36 ust. 3 ustawy, wykazują oprócz kapitału (funduszu) podstawowego składniki kapitału (funduszu) własnego powstałe po dniu rozpoczęcia likwidacji lub otwarcia postępowania upadłościowego np. wynik bieżącego okresu.

5.13 Zaleca się, aby jednostka niekontynuująca działalności sporządzała sprawozdanie finansowe zgodnie z dotychczas stosowanymi załącznikiem odpowiednio 1, 4, 5 lub 6 do ustawy.

VI. Pozostałe wymogi dotyczące rachunkowości jednostek w sytuacji braku kontynuowania działalności lub ustania okoliczności skutkujących brakiem kontynuowania działalności

6.1 Jednostki zamykają księgi rachunkowe, w szczególności:

- a) na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub upadłości (art. 12 ust. 2 pkt 6 ustawy); za dzień rozpoczęcia likwidacji lub ogłoszenia upadłości przyjmuje się dzień podjęcia uchwały lub dzień wydania postanowienia sądu o ogłoszeniu upadłości,
- b) na dzień bilansowy kończący pierwszy rok obrotowy po stwierdzeniu, że działalność nie będzie kontynuowana (przed postawieniem w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości) oraz na dzień kończący każdy następny rok obrotowy (art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy),
- c) na dzień poprzedzający podział majątku (art. 288 i 476 k.s.h.),
- d) na dzień zakończenia działalności jednostki, w tym również jej sprzedaży, zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego, o ile nie nastąpiło jego umorzenie (art. 12 ust. 2 pkt 2 ustawy),
- e) na dzień uchylenia likwidacji (art. 12 ust. 2 pkt 2 ustawy) – w tym przypadku sprawozdanie finansowe zostanie sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności.

Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych sporządza się sprawozdanie finansowe (art. 45 ust. 1 ustawy).

6.2 Jednostki otwierają księgi rachunkowe w szczególności:

- a) na dzień rozpoczęcia likwidacji lub ogłoszenia upadłości (art. 12 ust. 1 pkt 5 ustawy); za dzień rozpoczęcia likwidacji lub ogłoszenia upadłości przyjmuje się dzień podjęcia uchwały lub dzień wydania postanowienia sądu o ogłoszeniu upadłości,

- b) na początek każdego następnego roku obrotowego (art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy),
- c) na dzień podziału majątku (po zamknięciu ksiąg zgodnie z art. 288 i 476 k.s.h.),
- d) na dzień następujący po dniu uchylecia likwidacji (po zamknięciu ksiąg zgodnie z art. 12 ust. 2 pkt 2 ustawy) – od tego momentu księgi prowadzone są przy założeniu kontynuowania działalności.

6.3 Planując odpowiednie działania zmierzające np. do likwidacji jednostki uwzględnienia wymagają ogólne zasady zamykania i otwierania ksiąg rachunkowych, o których mowa w punkcie 6.1 oraz 6.2.

Przykład 6.1

Wobec podjęcia stosownej uchwały przez jej wspólników dnia 31.12. XXXX r. jednostka została postawiona w stan likwidacji. Jednostka zamyka księgi rachunkowe na dzień poprzedzający postawienie jej w stan likwidacji, tj. na dzień 30.12. XXXX i sporządza pierwsze sprawozdanie finansowe przy założeniu braku kontynuowania działalności. Rok obrotowy jednostki pokrywa się z rokiem kalendarzowym, dlatego kolejnego dnia, tj. 31.12. XXXX jednostka sporządza roczne sprawozdanie finansowe przy założeniu braku kontynuowania działalności, w którym rachunek zysków i strat obejmuje okres jednego dnia: 31.12.XXXX.

6.4 Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe przy założeniu braku kontynuowania działalności dokonują inwentaryzacji aktywów i pasywów w szczególności:

- a) na pierwszy dzień bilansowy po stwierdzeniu, że działalność nie będzie kontynuowana (przed postawieniem w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości) (art. 26 ust. 1 ustawy),
- b) na dzień poprzedzający postawienie jednostki w stan likwidacji lub upadłości (art. 26 ust. 4 ustawy),
- c) na dzień kończący każdy następny rok obrotowy (art. 26 ust. 1 ustawy),
- d) na dzień zakończenia działalności przez jednostkę (art. 26 ust. 4 ustawy).

Obowiązek przeprowadzenia inwentaryzacji może również wynikać z innych przepisów, np. podatkowych.

W trakcie przeprowadzania inwentaryzacji składników majątku, o której mowa w lit. a lub b mogą wyjść na jaw okoliczności wskazujące na konieczność korekty pierwszego bilansu sporządzanego przy założeniu braku kontynuowania działalności. Aktywa i zobowiązania ujawnione w wyniku inwentaryzacji są ujmowane w księgach według ich szacowanych cen sprzedaży netto.

6.5 W sytuacji, gdy księgi rachunkowe jednostki nie były prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco, a dowody księgowe są niekompletne, niedostępne itd., kierownik jednostki (zwykle jest nim wtedy już likwidator, syndyk lub zarządca) w celu doprowadzenia do tego, aby zapisy w księgach odzwierciedlały stan rzeczywisty wprowadza do nich wyniki inwentaryzacji zarówno aktywów jednostki jak i zobowiązań (ustala sumę wierzytelności) i odpowiednio ujmuje ich rozliczenie stosując do wyceny cenę sprzedaży netto, w szczególności metody wyceny opisane w rozdziale V. Dalsze zapisy w księgach rachunkowych następują na podstawie dowodów księgowych stwierdzających dokonanie operacji gospodarczych, mających miejsce po takiej inwentaryzacji.

Przykład 6.2

Syndyk przeprowadzając spis inwentarza po otwarciu postępowania upadłościowego stwierdził, że upadły tuż przed postawieniem jednostki w stan upadłości dokonał sprzedaży nieruchomości za cenę rażąco niższą od jej ceny sprzedaży netto. Sędzia komisarz stwierdził, że upadły działał na szkodę wierzycieli, a sama sprzedaż została uznana za bezskuteczną prawnie. Przekazanie nieruchomości w naturze okazało się niemożliwe, zatem druga strona czynności została zobowiązana do wpłaty do masy upadłości różnicę między wartością rynkową świadczenia upadłego w dniu zawarcia umowy, a świadczeniem, który upadły otrzymał. W efekcie jednostka ujęła należność zgodnie z zasadami opisanymi w tabeli 1 (kwota wymaganej zapłaty pomniejszona o odpisy aktualizujące lub skorygowana cena nabycia, lub w przypadku, kiedy w zamierzeniu kierownika jednostki należność zostanie sprzedana – według ceny sprzedaży netto (jeżeli jest niższa)).

- 6.6 Na dzień poprzedzający postawienie jednostki w stan likwidacji lub upadłości jednostka przeprowadza inwentaryzację wszystkich aktywów, bez uwzględniania częstotliwości inwentaryzacji określonej w art. 26 ust. 3 ustawy. Inwentaryzacja na następny dzień bilansowy może uwzględniać częstotliwość przewidzianą w art. 26 ust. 3 ustawy.

Przykład 6.3

Jednostka przeprowadziła na dzień 31 grudnia 20X1 r. inwentaryzację środków trwałych drogą spisu z natury. 1 lipca następnego roku została postawiona w stan likwidacji. Mimo iż od poprzedniej inwentaryzacji środków trwałych minęło tylko pół roku, jednostka nie może skorzystać z zapisu art. 26 ust. 3 pkt 3 ustawy (inwentaryzacja raz na 4 lata) i zobowiązana jest dokonać ich ponownej inwentaryzacji na dzień 30 czerwca 20X2 r. Przy dokonywaniu inwentaryzacji na kolejny dzień bilansowy (31 grudnia 20X2 r.) jednostka może uwzględniać częstotliwość określoną w art. 26 ust. 3 pkt 3 ustawy i nie inwentaryzować ponownie tych środków trwałych.

- 6.7 Roczne sprawozdanie finansowe jednostek sporządzających sprawozdania przy założeniu braku kontynuowania działalności podlegają zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający, stosownie do postanowień art. 53 ust. 1 ustawy. Wyjątek stanowią jednostki, w stosunku do których ogłoszona została upadłość lub otwarto postępowanie restrukturyzacyjne, w którym ustanowiono zarządcę, chyba że dłużnikowi udzielono zezwolenia zgodnie z właściwymi przepisami prawa restrukturyzacyjnego. W spółkach kapitałowych i spółkach komandytowo-akcyjnych zatwierdzeniu podlegają również sprawozdania finansowe sporządzone na dzień poprzedzający podział majątku (art. 288 i art. 476 k.s.h.). Pozostałe sprawozdania finansowe sporządzone na inny dzień niż kończący rok obrotowy nie podlegają zatwierdzeniu w myśl ww. przepisu ustawy, gdyż nie są sprawozdaniami rocznymi.
- 6.8 Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe przy założeniu braku kontynuowania działalności mają obowiązek złożenia w rejestrze sądowym:
- a) rocznego sprawozdania finansowego (art. 69 ust. 1 ustawy),

- b) bilansu otwarcia likwidacji (załącznik do wniosku o zgłoszenie likwidacji),
 - c) sprawozdania likwidacyjnego spółek kapitałowych i spółek komandytowo-akcyjnych sporządzonego na dzień poprzedzający podział między wspólników majątku pozostałego po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli (art. 288 i 476 k.s.h.),
 - d) sprawozdania spółek kapitałowych i spółek komandytowo-akcyjnych po zakończeniu likwidacji z jednoczesnym zgłoszeniem wniosku o wykreślenie spółki z rejestru (art. 288 i 476 k.s.h.).
- 6.9 Sprawozdanie finansowe jednostek sporządzających sprawozdanie przy założeniu braku kontynuowania działalności podpisuje osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz kierownik jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy – wszyscy członkowie tego organu (art. 52 ust. 2 ustawy).
- 6.10 Sprawozdanie finansowe jednostek sporządzających sprawozdania przy założeniu braku kontynuowania działalności co do zasady nie podlegają obowiązkowi badania przez biegłego rewidenta (art. 64 ust. 1 ustawy). Obowiązek badania może jednak wynikać z innych przepisów, w szczególności:
- a) art. 64 ust. 3 ustawy – badaniu podlegają sprawozdania finansowe spółek przejmujących i spółek nowo zawiązanych, sporządzone za rok obrotowy, w którym nastąpiło połączenie, a także roczne sprawozdania finansowe jednostek sporządzone zgodnie z MSR,
 - b) art. 37 ust. 1 ustawy z dnia 15 stycznia 2015 r. o obligacjach (Dz. U. z 2020 r. poz. 1208, z późn. zm.) – w okresie od dokonania emisji obligacji do czasu całkowitego wykupu obligacji emitent udostępnia obligatariuszom roczne sprawozdania finansowe wraz ze sprawozdaniem z badania.
- 6.11 Jeżeli jednostka dominująca nie korzysta ze zwolnień dotyczących sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, przyjęcie założenia o braku kontynuowania przez nią działalności nie zwalnia jej z obowiązku poddania badaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy. Dokumentację zasad (polityki) rachunkowości, księgi rachunkowe, dowody księgowe, dokumenty inwentaryzacyjne, sprawozdania finansowe jednostek, które zostały zlikwidowane oraz pozostałe zbiory określone w ustawie przechowuje wyznaczona osoba lub jednostka (art. 76 ustawy); o miejscu przechowywania kierownik, likwidator jednostki lub syndyk masy upadłości informuje właściwy sąd lub inny organ prowadzący rejestr lub ewidencję działalności gospodarczej oraz właściwy urząd skarbowy.
- 6.12 Sprawozdania finansowe jednostek sporządzających sprawozdania przy założeniu braku kontynuowania działalności zawierają dane porównawcze zgodnie z przepisami ustawy i postanowieniami Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.
- 6.13 Przyjęcie założenia o braku kontynuowaniu działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest zdarzeniem, które wpływa na wycenę aktywów i pasywów na dany dzień bilansowy i na kolejne dni bilansowe, jeżeli założenie zostaje utrzymane – nie ma natomiast wpływu na dane, które były wykazywane

w sprawozdaniach finansowych za okres, gdy jednostka przyjmowała założenie kontynuowania działalności. Jednostka stosuje szczególne zasady wyceny w sytuacji braku kontynuowania działalności prospektywnie, od dnia bilansowego na jaki zostało przyjęte takie założenie po raz pierwszy włącznie, bez retrospektywnej korekty danych. W szczególności, jednostka nie dokonuje korekty, tak jakby przewidywała zaprzestanie działalności zgodnie z art. 47 ust. 3 ustawy, danych porównawczych dotyczących okresu, w którym przyjęcie założenia o kontynuacji działalności uznano za zasadne.

- 6.14 Sprawozdanie finansowe jednostki niekontynuującej działalności co do zasady nie obejmuje zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym, a w przypadku funduszy inwestycyjnych – zestawienia zmian w aktywach netto, oraz rachunku przepływów pieniężnych. Dobrą praktyką jest jednak kontynuowanie sporządzania rachunku przepływów pieniężnych oraz ujawnień dotyczących elementów kapitałów przed połączeniem w jeden kapitał (fundusz) podstawowy w ramach ujawnień.
- 6.15 Na dzień uchylenia likwidacji jednostka sporządza sprawozdanie finansowe przy założeniu kontynuowania działalności stosując już na ten dzień odpowiednie zasady wyceny aktywów i pasywów dla jednostek kontynuujących działalność. Przykładowo może to oznaczać rozwiązanie rezerw na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności w korespondencji z kapitałem (funduszem) z aktualizacji wyceny. Sprawozdania finansowe takich jednostek sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności zawierają dane porównawcze zgodnie z przepisami ustawy i postanowieniami Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.
- 6.16 Na dzień ustania okoliczności powodujących że jednostka sporządzała sprawozdanie finansowe przy założeniu braku kontynuowania działalności, innych niż uchylenie likwidacji, jednostka sporządza na najbliższy dzień bilansowy sprawozdanie finansowe stosując odpowiednie zasady wyceny aktywów i pasywów dla jednostek kontynuujących działalność. W takim przypadku jednostka postępuje zgodnie z zasadami opisanymi w punkcie 6.15.
- 6.17 Tabela 3 zawiera zestawienie obowiązków sprawozdawczych jednostek sporządzających sprawozdania finansowe przy założeniu braku kontynuowania działalności.

Tabela 3. Obowiązki sprawozdawcze jednostek w postępowaniu restrukturyzacyjnym lub procesie likwidacji

Wymóg Data bilansowa	Zamykanie i otwieranie ksiąg	Inwentaryzacja	Zatwierdzanie sprawozdań finansowych	Poddanie badaniu sprawozdań finansowych	Złożenie sprawozdań finansowych w KRS
Na pierwszy dzień bilansowy po przyjęciu założenia o braku kontynuowania działalności (przed postawieniem w stan likwidacji lub ogłoszeniem upadłości)	Zamknięcie ksiąg (art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy)	Obowiązek inwentaryzacji (art. 26 ust. 1 ustawy)	Obowiązek zatwierdzenia – sprawozdanie roczne (art. 53 ust. 1 ustawy)	Brak obowiązku – jednostka nie kontynuuje działalności (art. 64 ust. 1 ustawy)	Obowiązek złożenia – sprawozdanie roczne (art. 69 ust. 1 ustawy)
Na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenie upadłości	Zamknięcie ksiąg (art. 12 ust. 2 pkt 6 ustawy)	Obowiązek inwentaryzacji (art. 26 ust. 4 ustawy)	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 53 ust. 1 ustawy)	Brak obowiązku – jednostka nie kontynuuje działalności (art. 64 ust. 1 ustawy)	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 69 ust. 1 ustawy)
Na dzień rozpoczęcia likwidacji lub ogłoszenia upadłości (dzień podjęcia uchwały lub dzień wydania postanowienia o ogłoszeniu upadłości)	Otwarcie ksiąg (art. 12 ust. 1 pkt 5 ustawy)	Brak obowiązku	nie dotyczy	nie dotyczy	nie dotyczy
Na każdy okres śródroczny, jeżeli istnieje obowiązek raportowania	Księgi nie są zamykane	Brak obowiązku	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 53 ust. 1 ustawy)	nie dotyczy	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 69 ust. 1 ustawy)
Na dzień kończący każdy następny rok obrotowy	Zamknięcie ksiąg (art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy)	Obowiązek inwentaryzacji (art. 26 ust. 1 ustawy)	Obowiązek zatwierdzenia – sprawozdanie roczne (art. 53 ust. 1 ustawy) Obowiązek nie dotyczy jednostek, w stosunku do których ogłoszona została upadłość lub otwarto postępowanie restrukturyzacyjne, w którym ustanowiono zarządcę, chyba że dłużnikowi udzielono	Brak obowiązku – jednostka nie kontynuuje działalności (art. 64 ust. 1 ustawy)	Obowiązek złożenia – sprawozdanie roczne (art. 69 ust. 1 ustawy)

			zezwoleń, o którym mowa w art. 133 ust. 1 lub art. 288 ust. 3 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne		
Na początek każdego następnego roku obrotowego	Otwarcie ksiąg (art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy)	Brak obowiązku	nie dotyczy	nie dotyczy	nie dotyczy
Na dzień poprzedzający podział majątku pozostałego po zaspokojeniu wierzycieli (za: k.s.h.)	Zamknięcie ksiąg (art. 288 i art. 476 k.s.h.)	Brak obowiązku	Obowiązek zatwierdzenia w spółkach kapitałowych i spółkach komandytowo-akcyjnych (art. 288 i art. 476 k.s.h.)	Brak obowiązku – jednostka nie kontynuuje działalności (art. 64 ust. 1 ustawy)	Obowiązek złożenia przez spółki kapitałowe i spółki komandytowo-akcyjne (art. 288 i art. 476 k.s.h.)
Na dzień zakończenia działalności jednostki, w tym również jej sprzedaży, zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego	Zamknięcie ksiąg (art. 12 ust. 2 pkt 2 ustawy)	Obowiązek inwentaryzacji (art. 26 ust. 4 ustawy)	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 53 ust. 1 ustawy)	Brak obowiązku – jednostka nie kontynuuje działalności (art. 64 ust. 1 ustawy)	Obowiązek złożenia w przypadku likwidacji przez spółki kapitałowe i spółki komandytowo-akcyjne (art. 288 i art. 476 k.s.h.)
Uchylenie likwidacji jednostki	Zamknięcie ksiąg (art. 12 ust. 2 pkt 2 ustawy)	Brak obowiązku	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 53 ust. 1 ustawy)	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 64 ust. 1 ustawy)	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 69 ust. 1 ustawy)
Podjęcie uchwały o kontynuowaniu działalności – skutki na najbliższy dzień bilansowy	Zamknięcie ksiąg (art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy)	Obowiązek na zasadach ogólnych	Obowiązek na zasadach ogólnych	Obowiązek na zasadach ogólnych	Obowiązek na zasadach ogólnych

VII. Ujawnianie informacji w sprawozdaniu finansowym

- 7.1 Jeżeli na datę sporządzenia sprawozdania finansowego kierownik jednostki nie zidentyfikował zdarzeń lub okoliczności, które mogą wskazywać na niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego zamieszcza się informację, że zostało ono sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności w dającej się przewidzieć przyszłości oraz że nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności.

W opisanym przypadku jednostka sporządza elektroniczne sprawozdanie finansowe w strukturze logicznej i formacie zgodnie z art. 45 ust. 1g ustawy (tzw. „schema”) i wskazuje we wprowadzeniu w części dotyczącej założenia kontynuacji działalności, że:

- sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności gospodarczej przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości: element schemy przyjmuje wartość „true” (w aplikacji pole „tak”),
- nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności: element schemy przyjmuje wartość „true” (w aplikacji pole „tak”).

Przykład 7.1: Ujawnienie w sprawozdaniu finansowym jednostki, w przypadku której nie występują zdarzenia i okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania działalności.

Wprowadzenie do sprawozdania finansowego

Sprawozdanie finansowe Jednostki S.A. zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości tj. w szczególności przez okres co najmniej 12 miesięcy od dnia bilansowego. Na dzień sporządzenia niniejszego sprawozdania finansowego Zarząd Jednostki S.A. nie stwierdza istnienia okoliczności wskazujących na zagrożenie kontynuowania działalności przez Jednostkę.

- 7.2 Jeżeli na datę sporządzenia sprawozdania finansowego, na podstawie analizy o której mowa w pkt 4.6 Standardu, kierownik jednostki zidentyfikował zdarzenia lub okoliczności, które mogą powodować niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, ale w wyniku ich oceny ustalił, że nie istnieje znacząca niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności i sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, to we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego jednostka ujawnia:

- a) fakt, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności w dającej się przewidzieć przyszłości,
- b) główne zdarzenia lub okoliczności, które mogą powodować niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, oraz plany kierownika jednostki dotyczące tych zdarzeń lub okoliczności mających na celu ich eliminację, a także informację, czy sprawozdanie finansowe zawiera korekty z nimi związane,

- c) ocenę znaczenia tych zdarzeń lub okoliczności w kontekście zdolności jednostki do wypełnienia jej obowiązków,
- d) opis zamiarów kierownika jednostki mających na celu złagodzenie wpływu zidentyfikowanych zdarzeń lub okoliczności,
- e) obszary zastosowania znaczących osądów kierownika jednostki stanowiących część oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Znacząca niepewność występuje, gdy jej potencjalny wpływ i prawdopodobieństwo wystąpienia są tak duże, że zdaniem kierownika jednostki odpowiednie ujawnienie rodzaju i wpływu tej niepewności jest niezbędne dla rzetelnej i jasnej prezentacji sprawozdania finansowego i do tego, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd.

W zależności od zdarzeń i okoliczności, kierownik jednostki może uznać, że wymagane są dodatkowe ujawnienia, aby spełnić wymóg rzetelnej i jasnej prezentacji.

Korekty, o których mowa w lit. b obejmują między innymi: odpisy z tytułu utraty wartości niefinansowych i finansowych aktywów trwałych, zmiany szacunków okresów ekonomicznej użyteczności środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wycenę zapasów produktów uwzględniającą niskie poziomy produkcji (niewykorzystanie zdolności produkcyjnych), przeklasyfikowanie zobowiązań finansowych z długoterminowych na krótkoterminowe w związku z niedotrzymaniem warunków umów kredytowych, modyfikacje warunków umów kredytowych, utworzenie rezerwy restrukturyzacyjnej oraz rezerwy na sprawy sporne i sądowe.

W opisanym przypadku jednostka sporządza sprawozdanie finansowe w postaci elektronicznej w strukturze logicznej i formacie zgodnie z art. 45 ust. 1g ustawy i we wprowadzeniu w części dotyczącej założenia kontynuacji działalności wskazuje, że:

- sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności gospodarczej przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości: element schemy przyjmuje wartość „true” (w aplikacji pole „tak”),
- nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności: element schemy przyjmuje wartość „false” (w aplikacji pole „nie”).

Ponadto, w polu opisowym jednostka umieszcza dodatkowe informacje zawarte w lit. a–e powyżej.

Przykład 7.2 (a): Ujawnienie w sprawozdaniu finansowym jednostki, w przypadku występowania zdarzeń lub okoliczności, które zostały ocenione jako nie wskazujące na występowanie znaczących niepewności co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Wprowadzenie do sprawozdania finansowego

Sprawozdanie finansowe Jednostki S.A. zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności w dającej się przewidzieć przyszłości. Na dzień zatwierdzenia niniejszego sprawozdania finansowego Zarząd, na podstawie analizy ryzyk, w tym zwłaszcza wynikających z panującej w Polsce i na świecie pandemii wirusa COVID-19, doszedł do wniosku, że kontynuacja działalności Jednostki w okresie nie krótszym niż 12 miesięcy od dnia 31 grudnia XXXX roku nie jest zagrożona.

Jednostka na bieżąco monitoruje wpływ sytuacji wywołanej pandemią COVID-19 na swoją działalność i wszystkich spółek od niej zależnych. W obszarze swojej podstawowej działalności w roku obrotowym zakończonym dnia 31 grudnia XXXX roku Jednostka nie odnotowała bezpośredniego istotnego wpływu pandemii na jej sytuację finansową i wyniki ekonomiczne. Pandemia wpłynęła jednak na aspekt organizacyjny działalności Jednostki, gdyż wymagała przejścia na pracę zdalną przez większość pracowników w celu zapewnienia ciągłości działania i kontynuacji świadczenia usług.

Jak to opisano w poz. XX dodatkowych informacji i objaśnień Jednostka, po przeprowadzonej analizie, nie widzi obecnie istotnego ryzyka utraty wartości aktywów, w tym w szczególności wartości firmy. Nie odnotowano również znaczącej zmiany w spłacie należności. Jednostka posiada wystarczające środki finansowe pozwalające na kontynuowanie działalności, w tym regulowanie na czas zobowiązań. Jednostki wchodzące w skład Grupy nie odnotowały negatywnego wpływu pandemii na płynność i terminowo wypełniają swoje zobowiązania wynikające z umów kredytowych.

Przykład 7.2 (b): Ujawnienie w sprawozdaniu finansowym jednostki, w przypadku występowania zdarzeń lub okoliczności, które zostały ocenione jako nie wskazujące na występowanie znaczących niepewności, co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Wprowadzenie do sprawozdania finansowego

Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności gospodarczej w dającej się przewidzieć przyszłości tj. przez okres co najmniej 12 miesięcy od dnia bilansowego.

W bieżącym roku Spółka poniosła stratę netto w wysokości minus XXX (w porównaniu z zyskiem netto w wysokości XXX w roku poprzednim), a także wykazuje na dzień bilansowy ujemny kapitał obrotowy netto w kwocie minus YYY (w porównaniu z dodatnim YYY na koniec poprzedniego roku obrotowego), co mogłoby powodować trudności w terminowym regulowaniu zobowiązań. W celu zabezpieczenia spłaty zadłużenia krótkoterminowego Spółka podpisała aneks do umowy kredytu w rachunku bieżącym, zwiększając limit kredytowy o kwotę ZZZ. Dodatkowo Spółka uzyskała od jednostki dominującej zapewnienie wniesienia dopłat w trybie art. 177–179 k.s.h. w przypadku wystąpienia istotnych trudności

w regulowaniu zobowiązań. Jednostka dominująca ma realną możliwość udzielenia wsparcia finansowego Spółce.

Jednocześnie Spółka podejmuje szereg inicjatyw mających na celu poprawę wyników i płynności, w tym między innymi:

- rozpoczęto wdrażanie programu redukcji kosztów poprzez obniżenie zatrudnienia w działach administracyjnych, renegotiację cen zakupu strategicznych surowców z kluczowymi dostawcami oraz poszukiwanie nowych źródeł ich pozyskiwania. W efekcie Spółka oczekuje obniżenia kosztów produkcji i kosztów ogólnego zarządu o XX oraz poprawę przepływów pieniężnych netto o kwotę YY w kolejnym roku;*
- Zarząd podjął decyzję o niewypłacie dywidendy w okresie: RRRR–RRRR;*
- Spółka planuje sfinansować tylko te projekty inwestycyjne, których celem jest utrzymanie produkcji na dotychczasowym poziomie. Wstrzymanie realizacji pozostałych projektów pozwoli na zabezpieczenie środków finansowych na pokrycie bieżących zobowiązań w kwocie XX w okresie RRRR–RRRR.*

Zarząd przeprowadził analizę przytoczonych okoliczności i na podstawie jej wyników przyjął przy sporządzaniu sprawozdania finansowego założenie kontynuacji działalności w dającej się przewidzieć przyszłości. W ocenie Zarządu podjęte działania zabezpieczają utrzymanie płynności finansowej na poziomie zapewniającym terminowe regulowanie zobowiązań w dającej się przewidzieć przyszłości, a występujące okoliczności ocenił jako nie wskazujące na występowanie znaczących niepewności, co do zdolności jednostki do kontynuowania przez nią działalności. Sprawozdanie finansowe nie zawiera korekt związanych z powyższymi okolicznościami.

- 7.3 Jeżeli sprawozdanie finansowe jest sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, ale na datę jego sporządzenia występują zdarzenia lub okoliczności, które mogą wskazywać na znaczącą niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, oprócz ujawnień opisanych w punkcie 7.2 lit. a–e, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach do sprawozdania finansowego jednostka jednoznacznie wskazuje, że zachodzi znacząca niepewność i z tego względu jednostka może nie uzyskać zakładanych korzyści ekonomicznych z aktywów i regulować zobowiązań w toku zwykłej działalności.

W opisanym przypadku jednostka sporządza sprawozdanie finansowe w postaci elektronicznej w strukturze logicznej i formacie zgodnie z art. 45 ust. 1g ustawy i we wprowadzeniu w części dotyczącej założenia kontynuacji działalności wskazuje, że:

- sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości: element schemy przyjmuje wartość „true” (w aplikacji pole „tak”),*
- nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności: element schemy przyjmuje wartość „false” (w aplikacji pole „nie”).*

Ponadto, w polu opisowym jednostka umieszcza dodatkowe informacje zawarte w punkcie 7.2 lit. a–e powyżej.

Przykład 7.3: Ujawnienie w sprawozdaniu finansowym jednostki w przypadku występowania zdarzeń lub okoliczności, ocenionych jako wskazujące na występowanie znaczących niepewności co do zdolności jednostki do kontynuowania przez nią działalności.

Wprowadzenie do sprawozdania finansowego

Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności w dającej się przewidzieć przyszłości tj. w szczególności przez okres co najmniej 12 miesięcy od dnia bilansowego mimo, że Spółka poniosła w bieżącym okresie stratę netto w wysokości minus XXX, co zwiększyło straty lat ubiegłych, a także wykazuje na dzień bilansowy utrzymującą się od 24 miesięcy nadwyżkę zobowiązań (z wyłączeniem rezerw na zobowiązania oraz zobowiązań wobec jednostek powiązanych) nad aktywami. Spółka jest zobowiązana do spłaty kredytu w kwocie YYYYY w MM RRRR.

Spółka wykonała testy na trwałą utratę wartości, w rezultacie których dokonała odpisów aktualizujących wartość aktywów w wysokości XXX oraz utworzyła rezerwę na zwolnienia pracowników w wysokości YYY.

W celu poprawy wyników i płynności Zarząd Spółki podjął następujące działania:

- sprzedano kilka nieruchomości w celu poprawy przepływów pieniężnych. Pozwoliło to na zabezpieczenie środków finansowych na pokrycie bieżących zobowiązań w kwocie XX;*
- zamierza sfinansować spłaty kredytu poprzez dalszą sprzedaż niektórych aktywów trwałych, które nie są niezbędne do prowadzenia działalności, a także zracjonalizować koszty operacyjne poprzez skoncentrowanie produkcji w jednym zakładzie oraz ograniczenie linii produktowych do tych o największej rentowności;*
- zrestrukturyzowano zadłużenie podpisując umowę o jego refinansowaniu długoterminowymi kredytami bankowymi, które zawiera wymóg spełnienia odpowiednich warunków (patrz poz. YY dodatkowych informacji i objaśnień: „Zdarzenia po dacie bilansowej”);*
- uzyskano zapewnienie jednostki dominującej o istotnym zwiększeniu zaangażowania w spółce, co umożliwi wyeliminowanie nadmiernego finansowania długiem zewnętrznym. Jednostka dominująca ma realną możliwość udzielenia wsparcia finansowego Spółce.*

Dodatkowe informacje i objaśnienia

Zdarzenia i okoliczności opisane we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego powodują istotne zwiększenie ryzyka braku płynności Spółki i rodzą znaczącą niepewność co do zdolności do kontynuacji przez nią działalności. W ich następstwie Spółka może nie być zdolna do uzyskania zakładanych korzyści ekonomicznych z aktywów i terminowego regulowania swoich zobowiązań w toku zwykłej działalności gospodarczej.

Zarząd Spółki przygotowując niniejsze sprawozdanie finansowe, zidentyfikował wskazane powyżej ryzyka i okoliczności mogące wpływać istotnie na wyniki oraz płynność Spółki, a także rodzaj ryzyka niewywiązania się z porozumienia z bankiem finansującymi jej działalność. Skutkowałoby to oczekiwaniem przez bank uregulowania zobowiązań Spółki i mogłoby spowodować brak możliwości zapewnienia dalszego finansowania jej działalności, co z kolei mogłoby zagrozić kontynuacji działalności. Pomimo powyżej wymienionych ryzyk Zarząd Spółki, w oparciu o bieżące wyniki finansowe, stoi na stanowisku, iż zostały podjęte oraz są podejmowane odpowiednie działania w celu zapewnienia realizacji przyjętych planów Spółki i w związku z tym przygotował załączone sprawozdanie finansowe w oparciu o założenie kontynuowania działalności.

7.4 Jeżeli jednostka sporządza sprawozdanie finansowe przy założeniu braku kontynuowania działalności, fakt ten ujawnia we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, podając jednocześnie powód, dla którego kontynuowanie działalności przez jednostkę nie uważa się za zasadne. W takim przypadku jednostka ujawnia również:

- a) zastosowane istotne osądy i szacunki, które wpływają na prezentowane w sprawozdaniu finansowym przychody, koszty, aktywa i zobowiązania i powiązane z nimi noty oraz ujawnienia dotyczące zobowiązań warunkowych,
- b) zasady (politykę) rachunkowości, na których się opierała sporządzając sprawozdanie finansowe przy założeniu braku kontynuowania działalności,
- c) w pierwszym okresie sprawozdawczym, w którym przyjmuje się założenie o braku kontynuowaniu działalności:
 - (i) zmiany sposobu ujmowania, wyceny i prezentacji poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego wynikające bezpośrednio z przyjęcia założenia o braku kontynuowaniu działalności w porównaniu z ostatnim sprawozdaniem finansowym sporządzonym przy zachowaniu założenia kontynuacji działalności,
 - (ii) uzgodnienie kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny, o którym mowa art. 29 ust. 2a ustawy,
 - (iii) inne informacje niezbędne dla zrozumienia aktualnej sytuacji finansowej i dochodowej jednostki.

W opisanym przypadku jednostka sporządza sprawozdanie finansowe w postaci elektronicznej w strukturze logicznej i formacie zgodnie z art. 45 ust. 1g ustawy i we wprowadzeniu w części dotyczącej założenia kontynuacji działalności element schemy przyjmuje wartość „false” (jednostka w aplikacji zaznacza „nie” w polu wymagającym wskazania, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu braku kontynuowania działalności gospodarczej przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości). Jeżeli przyjęcie założenia o braku kontynuowaniu działalności przez jednostkę wiązało się z oceną kierownika w polu wskazującym, czy nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności element schemy przyjmuje wartość „false” (w aplikacji jednostka zaznacza „nie”) i w polu

opisowym wyjaśnia powód, dla którego założenie o kontynuacji działalności przez jednostkę nie uznaje się za zasadne, wraz z analizą zdarzeń i okoliczności wpływających na taką ocenę. W przeciwnym wypadku (np. postawienie w stan likwidacji lub ogłoszenie upadłości nie wymagające osądu), element schemy przyjmuje wartość „true” (w aplikacji zaznacza się pole: tak”), a informację dotyczącą powodu, dla którego założenia o kontynuacji działalności przez jednostkę nie uznaje się za zasadne umieszcza się w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

Przykład 7.4: Ujawnienie w sprawozdaniu finansowym jednostki sporządzonym przy założeniu braku kontynuowania działalności.

Wydarzenia z 12 lutego 20XX+1 spowodowały rozpoczęcie działań mających na celu postawienie Spółki w stan upadłości. Sprawozdanie finansowe za okres od 1 stycznia 20XX–31 grudnia 20XX zostało sporządzone przy założeniu, że jednostka nie będzie kontynuowała działalności.

W związku z przyjęciem założenia braku kontynuowania działalności nastąpiła zmiana zasad (polityk) rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z zasadami określonymi w art. 29 ustawy o rachunkowości, w szczególności:

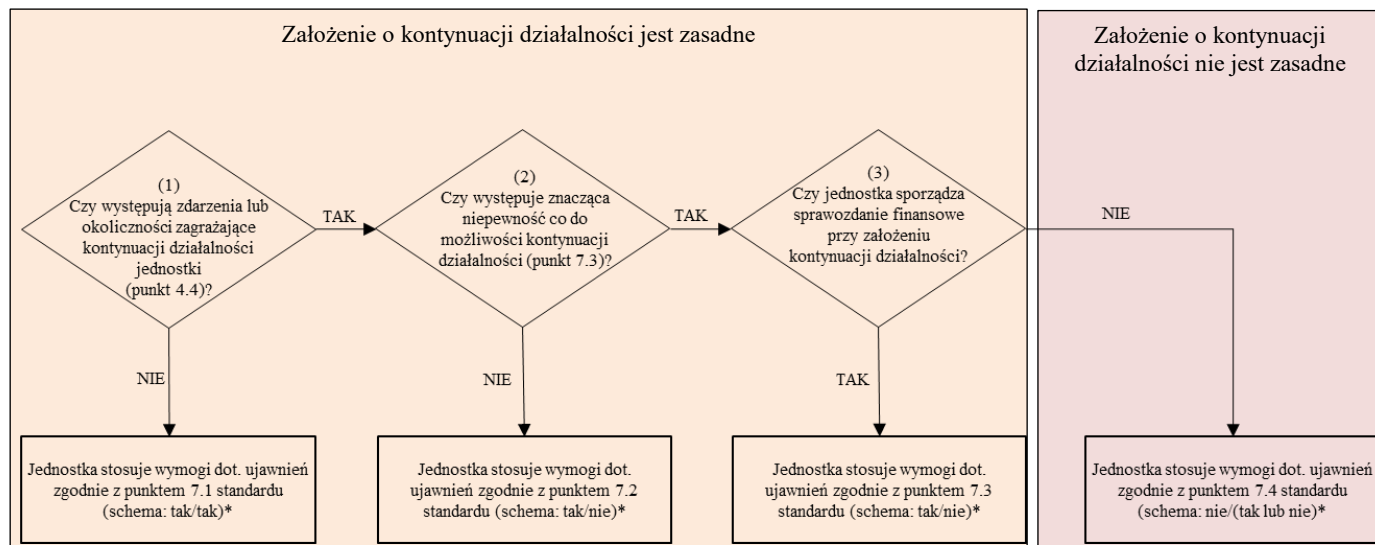
- *aktywa Spółki wyceniono po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Szczegóły wyceny zostały opisane w poz. XX dodatkowych informacji i objaśnień: „Zasady (polityki) rachunkowości”;*
- *ujęto w sprawozdaniu rezerwę na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane utratą zdolności do kontynuowania działalności. Szczegóły dotyczące kosztów objętych rezerwą zostały opisane w poz. YY dodatkowych informacji i objaśnień.*

Skutki aktualizacji wyceny aktywów i pasywów oraz utworzenie rezerwy wpłynęły na kapitał z aktualizacji wyceny, co ilustruje tabela:

Kapitał z aktualizacji wyceny na dzień 1 stycznia 20XX	0
– korekta wyceny aktywów trwałych	-6
– korekta wyceny aktywów obrotowych	-2
– utworzenie rezerwy zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy	-4
Kapitał z aktualizacji wyceny na dzień 31 grudnia 20XX	-12

7.5 Podsumowanie wymogów dotyczących ujawnień w zależności od założenia przyjętego w odniesieniu do kontynuacji działalności i występowania znaczących niepewności przedstawia schemat 2:

Schemat 2: Zakres ujawnień w sprawozdaniu finansowym zależnie od oceny zdolności do kontynuacji działalności:



* Uwaga: Powołania na schemat (wskazania *tak* i *nie*) odnoszą się do oznaczenia pól wskazujących odpowiednio, czy sprawozdanie zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności oraz czy występują okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania działalności (por. par. od 7.1 do 7.4 powyżej).