

Rödl & Partner

Echo



Data: 14.09.2021

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

RACHUNKOWOŚĆ: ZAGROŻENIE KONTYNUACJI DZIAŁALNOŚCI I CO DALEJ

Sprawozdania finansowe sporządzane są zgodnie z określonymi zasadami. Jedną z nich jest zasada kontynuacji działalności (going concern principle). Zakłada ona, że jednostka gospodarcza będzie kontynuowała działalność w dającej się przewidzieć przyszłości w niezmiennym istotnie zakresie. W ustawie o rachunkowości zasada ta została wskazana w art. 5 ust. 2 i choć zawiera się tylko w dwóch zdaniach może mieć kluczowe znaczenie dla kształtu całego sprawozdania finansowego.

Skromny zakres regulacyjny powodował wiele dyskusji interpretacyjnych i zapewne leżał u podstaw prac, jakie podjął Komitet Standardów Rachunkowości, przygotowując Krajowy Standard Rachunkowości: „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności”. Komitet zakończył zbieranie uwag i komentarzy do dokumentu, więc należy oczekiwać, że w niedługim czasie zostanie ogłoszona wersja ostateczna. Do tego czasu w razie wątpliwości projekt dokumentu można stosować jako wskazówkę w sytuacjach budzących wątpliwości.

Analizując zasadę kontynuacji działalności, należy wyróżnić dwa kluczowe elementy:

- dająca się przewidzieć przyszłość;
- niezmienny istotnie zakres.

Obydwa elementy trzeba rozpatrywać łącznie i tylko spełnienie obydwu pozwala stwierdzić, że zasada kontynuacji działalności została zachowana.

Przepis ustawy wskazuje, że jako dającą się przewidzieć przyszłość należy rozumieć okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego. Nie krótszy oznacza, że jeśli jednostka posiada informacje mające wpływ na kontynuację, które dotyczą dłuższej perspektywy czasowej, to również musi je uwzględnić w procesie oceny.

Drugi element, czyli niezmienny istotnie zakres, nie został już przez ustawodawcę doprecyzowany, jednak wskazówki w tym obszarze możemy znaleźć w projekcie KSR. Jako istotne zmniejszenie wskazano brak realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Sytuacje, które determinują brak kontynuacji działalności, to:

- formalne postawienie jednostki w stan likwidacji (uchwała wspólników, orzeczenie sądu);
- ogłoszenie przez sąd upadłości jednostki;
- ocena kierownika jednostki, że jest praktycznie pewne, że jednostka nie będzie kontynuowała działalności w dającej się przewidzieć przyszłości;
- istotne zmniejszenie zakresu działalności skutkujące brakiem realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

O ile pierwsze dwa punkty znajdują się poza bezpośrednim wpływem jednostki, o tyle dwa kolejne wymagają działania jednostki, aby ocenić możliwości kontynuacji działalności.

OCENA

Zgodnie z wymogami ustawowymi obowiązek oceny kontynuacji działalności spoczywa na kierowniku jednostki. Wymóg ten nie jest zależny od jakiegokolwiek warunku i takiej oceny należy dokonać każdorazowo przed sporządzeniem sprawozdania finansowego. Z tego powodu, że oceny dokonuje się zgodnie ze stanem wiedzy na dzień sporządzenia sprawozdania (w praktyce jego podpisania), należy pamiętać, że ocenę należy uaktualnić na ten dzień.

Dokonując oceny, kierownik jednostki powinien wziąć pod uwagę szereg czynników, których wpływ pojedynczo lub łącznie może zdecydować o jej wyniku. Projekt KSR w punkcie 4.8 zawiera zestaw przykładowych czynników o charakterze: finansowym (opóźnienia w płatnościach, problemy płynnościowe, terminy wymagalności kredytów, straty operacyjne), operacyjnym (utrata rynku zbytu, problemy z personelem, problemy z dostawami surowców) oraz innym (prawne wymogi dotyczące kapitału, postępowania sądowe, administracyjne, zmiany w prawie).

Ważne jest również uwzględnienie w ocenie zdarzeń związanych z kryzysem ekonomicznym, recesją czy w ostatnim czasie pandemią. Dla jednostek rentownych z dostępem do źródeł finansowania taka ocena może być stosunkowo łatwa, jednak w innych przypadkach będzie wymagać dokładnego rozważenia wielu czynników. Czynniki przyjęte do oceny powinny być rozważone łącznie. Ich wpływ na ostateczny wynik oceny mogą również łagodzić inne aspekty, np. pozyskanie dodatkowego kapitału czy wydłużenie terminów płatności.

PRZYKŁAD

Jednostka sporządza sprawozdanie na 31 grudnia w marcu roku kolejnego. W lutym bank finansujący wypowiedział jednostce umowy kredytowe. Kierownik jednostki, dokonując oceny kontynuacji działalności, musi wziąć ten czynnik pod uwagę pomimo tego, że wystąpił on po dniu bilansowym.

Wnioski z dokonanej oceny mogą być następujące:

- brak zasadności założenia kontynuowania działalności;
- brak niepewności, co do kontynuacji działalności;
- niepewność możliwości kontynuacji działalności – nie oceniona jako znacząca;
- znacząca niepewność co do kontynuacji działalności.

Znacząca niepewność występuje, gdy jej potencjalny wpływ i prawdopodobieństwo wystąpienia są tak duże, że odpowiednie ujawnienie rodzaju i wpływu niepewności ocenia się jako niezbędne dla rzetelnej i jasnej prezentacji sprawozdania i do tego, by nie wprowadzało ono w błąd czytelników.

PRZYKŁAD

Jednostka sporządza sprawozdanie na 31 grudnia 2020 r. w marcu roku kolejnego. W styczniu wspólnicy jednostki podjęli uchwałę o rozpoczęciu likwidacji jednostki 30 czerwca 2021 r. W związku z tym kierownik jednostki podjął decyzję o sporządzeniu sprawozdania na 31 grudnia 2020 r. przy założeniu braku kontynuacji działalności.

PRZYKŁAD

Jednostka osiągnęła stratę na działalności operacyjnej, jej kapitały przyjęły wartość ujemną, a bank zażądał dodatkowego zabezpieczenia spłaty kredytu. Kierownik jednostki uzyskał od udziałowca pisemne oświadczenie o zamiarze wsparcia jednostki poprzez udzielenie poręczenia spłaty zobowiązania kredytowego oraz doradztwo w zakresie organizacji produkcji i sprzedaży, mającego na celu poprawę wyników finansowych na kolejne okresy. Kierownik ocenił, że istnieje niepewność co do kontynuacji działalności, jednak ze względu na zadeklarowane wsparcie udziałowca niepewność nie jest znacząca.

Każdy ze wskazanych wniosków będzie widoczny w sprawozdaniu finansowym zgodnie z tabelą:

Scenariusz	Wpływ na sprawozdanie finansowe
Brak zasadności założenia kontynuowania działalności	Wycena: zgodnie z art. 29 ustawy o rachunkowości (ceny sprzedaży netto możliwe do uzyskania, nie wyższe od cen nabycia albo kosztów wytworzenia, utworzenie rezerwy na dodatkowe koszty). Ujawnienia: Wprowadzenie do sprawozdania finansowego: – informacja o sporządzeniu sprawozdania przy braku założenia kontynuowania działalności; - powody, dla których kontynuowanie działalności przez jednostkę nie uważa się za zasadne; - zastosowane istotne osądy i szacunki, które wpływają na dane w sprawozdaniu, w tym na noty; - zasady rachunkowości zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego; - zmiany w porównaniu do roku ubiegłego, w tym uzgodnienie kapitału z aktualizacji wyceny.
Brak niepewności co do kontynuacji działalności	Wycena: zgodnie z ustawą oraz zapisami polityki rachunkowości. Ujawnienia: Wprowadzenie do sprawozdania finansowego: - informacja o sporządzeniu sprawozdania przy założeniu kontynuacji działalności; – informacja, że nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuacji działalności.
Niepewność możliwości kontynuacji działalności – nie oceniona jako znacząca	Wycena: zgodnie z ustawą oraz zapisami polityki rachunkowości. Ujawnienia: Wprowadzenie do sprawozdania: – informacja o sporządzeniu sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności; – informacja o istnieniu okoliczności wskazujących na zagrożenie kontynuowania działalności; – opis okoliczności wskazujących na zagrożenie kontynuowania działalności. Dodatkowe informacje i objaśnienia: – informacja, czy sprawozdanie zawiera korekty związane z istnieniem powyższych okoliczności; – ocena wpływu powyższych okoliczności na zdolność jednostki do wypełnienia swoich obowiązków (np. płatności); – opis zamiarów kierownika jednostki mających na celu złagodzenie wpływu zidentyfikowanych okoliczności; – obszary zastosowania przez kierownika jednostki znaczących osądów stanowiących część oceny zdolności do jednostki do kontynuowania działalności.

Znacząca niepewność co do kontynuacji działalności	Wycena: zgodnie z ustawą oraz zapisami polityki rachunkowości. Ujawnienia: Wprowadzenie do sprawozdania: – informacja o sporządzeniu sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuacji działalności; – informacja o istnieniu okoliczności wskazujących na zagrożenie kontynuowania działalności; – opis okoliczności wskazujących na zagrożenie kontynuowania działalności. Dodatkowe informacje i objaśnienia: – informacja, czy sprawozdanie zawiera korekty związane z istnieniem powyższych okoliczności; – ocena wpływu powyższych okoliczności na zdolność jednostki do wypełnienia swoich obowiązków (np. płatności); – opis zamiarów kierownika jednostki mających na celu złagodzenie wpływu zidentyfikowanych okoliczności; – obszary zastosowania przez kierownika jednostki znaczących osądów stanowiących część oceny zdolności do jednostki do kontynuowania działalności; – ujawnienie istnienia znaczącej niepewności; – objaśnienie, że z powodu powyższego może nie być zdolna do uzyskania zakładanych korzyści ekonomicznych z aktywów i terminowego regulowania swoich zobowiązań w toku zwykłej działalności gospodarczej.
---	--

BADANIE SPRAWOZDANIA

Podczas badania sprawozdania finansowego biegły rewident jest zobowiązany:

- uzyskać dowody potwierdzające zasadność przyjęcia przez jednostkę zasady kontynuacji działalności;
- sprawdzić, czy istnieje znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności.

W tym celu biegły rewident prosi jednostkę o przedstawienie dokumentacji tego procesu i dokonuje jego oceny. Wnioski z procedur wykonanych przez biegłego mogą mieć wpływ na wydaną opinię o sprawozdaniu finansowym.

Joanna Biguszevska, Audit Knowledge & Quality Manager [w gliwickim biurze Rödl & Partner](#)