



KOMITET STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI

**SPRAWOZDANIE FINANSOWE I SPRAWOZDANIE
Z DZIAŁALNOŚCI W WARUNKACH ROSYJSKIEJ
AGRESJI NA UKRAINĘ**

Rekomendacje Komitetu Standardów Rachunkowości

Kwiecień 2022 r.

- I. Wstęp**
- II. Założenie kontynuacji działalności z uwzględnieniem zdarzeń po dniu bilansowym**
- III. Ujęcie w księgach rachunkowych oraz prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym pomocy dla Ukrainy w formie otrzymanych darowizn**
- IV. Ujęcie w księgach rachunkowych oraz prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym kosztów wsparcia dla Ukrainy**
- V. Ostrożna wycena aktywów i zobowiązań w celu uwzględnienia skutków gospodarczych rosyjskiej agresji na Ukrainę, w tym aktualizacja szacunków i wycena w wartościach godziwych - ujmowanie w księgach rachunkowych oraz prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym**
- VI. Sprawozdanie z działalności**

I. Wstęp

1. Rosyjska agresja na Ukrainę oraz związana z nią skala działań (sankcji i pomocy) podejmowanych przez społeczność międzynarodową, to sytuacja nadzwyczajna, której konsekwencje są przewidywalne tylko w niewielkiej części, dlatego wymagają odpowiedniego uwzględnienia w rachunkowości.
2. Konflikt w Ukrainie może wpływać na sytuację finansową jednostek¹, w tym szczególnie na ich płynność i rentowość, co może być przyczyną radykalnych zmian modelu biznesowego niektórych podmiotów. Kluczową sprawą staje się ocena sytuacji jednostki i jej otoczenia w warunkach niepewności. Wszystko to ma określone konsekwencje finansowe i księgowo.
3. W okresie, gdy na okres pandemii COVID-19 nałożyła się rosyjska agresja na Ukrainę, przypada czas sporządzania sprawozdań finansowych za rok 2021². Kierownik jednostki wraz z osobami sporządzającymi to sprawozdanie powinien w tej sytuacji podjąć wiele decyzji. Należą do nich w szczególności decyzje co do sposobu sformułowania, uzasadnienia i zakresu ujawnień związanego z założeniem kontynuacji działalności czy odpowiedniego uwzględnienia skutków zdarzeń po dniu bilansowym.
4. Nadzwyczajne okoliczności związane z rosyjską agresją na Ukrainę powinny zostać w odpowiedni sposób uwzględnione w sprawozdaniu finansowym, skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym oraz w sprawozdaniu z działalności. Aby wesprzeć osoby sporządzające te sprawozdania, Komitet Standardów Rachunkowości przygotował rekomendacje, które będą pomocne, szczególnie w zakresie prezentacji i ujawniania skutków agresji Rosji na Ukrainę, a także ułatwią bieżące uwzględnienie tych skutków w księgach rachunkowych. Jednocześnie zauważamy, że rekomendacje Komitetu wydane w grudniu 2020 r *Sprawozdanie finansowe w czasie pandemii Covid-19* ([link](#)), nie straciły aktualności.
5. Adresatem rekomendacji są osoby odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności, w szczególności:
 - kierownicy jednostek w rozumieniu ustawy,

¹ Ilekroć w niniejszych rekomendacjach – o ile z kontekstu nie wynika inaczej – jest mowa o jednostce, podmiocie, przedsiębiorstwie, spółce, organizacji czy firmie należy przez to rozumieć jednostkę zdefiniowaną w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.), dalej: ustawa.

² Wydłużony dla określonych jednostek na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 marca 2022 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie określenia innych terminów wypełniania obowiązków w zakresie ewidencji oraz w zakresie sporządzania, zatwierdzania, udostępniania i przekazywania do właściwego rejestru, jednostki lub organu sprawozdań lub informacji (Dz. U. z 2022 r., poz. 561). Przepisy rozporządzenia mają zastosowanie do obowiązków dotyczących roku obrotowego kończącego się po dniu 29 września 2021 r., jednak nie później niż w dniu 30 kwietnia 2022 r., których termin wykonania nie upłynął przed dniem 31 marca 2022 r. ([link](#))

- osoby, którym powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych (księgowi i biura rachunkowe) oraz
 - interesariusze oczekujący rzetelnej i jasnej informacji o sytuacji majątkowej i finansowej oraz o wyniku finansowym jednostki.
6. Rekomendacje mogą także okazać się pomocne dla członków rad nadzorczych i biegłych rewidentów.
7. Celem rekomendacji jest wsparcie kierownictwa jednostek i księgowych przy podejmowaniu decyzji dotyczących uwzględnienia skutków zdarzeń wynikających z sytuacji nadzwyczajnych związanych z rosyjską agresją na Ukrainę w księgach rachunkowych, sprawozdaniu finansowym, skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, a także w sprawozdaniu z działalności, jeśli takie jednostka sporządza.
8. Rosyjska agresja na Ukrainę rozpoczęła się 24 lutego 2022 r. Dlatego rekomendacje dotyczą:
- sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności³ jednostek, których dzień bilansowy przypadł **przed 24 lutego 2022 r.**⁴, a roczne sprawozdania finansowe nie zostały zatwierdzone (rozdział II i VI rekomendacji),
 - sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności jednostek, których dzień bilansowy przypadał **24 lutego 2022 r. lub później** (rozdział II, V i VI rekomendacji),
 - bieżącego ujmowania skutków agresji Rosji na Ukrainę w księgach rachunkowych jednostek, a w szczególności przychodów i kosztów związanych z pomocą uchodźcom z Ukrainy (rozdział III, IV i V rekomendacji).
9. Rekomendacje nie poruszają zagadnień specyficznych dla jednostek działających na rynku finansowym, a także nie odnoszą się do aspektów podatkowych.

³ Jednostki, które nie są zobowiązane do sporządzania sprawozdania z działalności lub na mocy art. 49 ust. 4 oraz art. 49 ust. 5 ustawy nie sporządzają tego sprawozdania, mogą rozważyć skorzystanie z niniejszych rekomendacji, biorąc pod uwagę bieżący i przyszły wpływ rosyjskiej agresji na ich działalność, sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. W wypadku skorzystania z rekomendacji, jest wskazane, aby ujawnienia zawrzeć w sprawozdaniu finansowym w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

⁴ Sprawozdanie finansowe sporządza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w art. 12 ust. 2, oraz na inny dzień bilansowy (art. 45 ust. 1 ustawy). Roczne sprawozdania finansowe sporządza się na dzień kończący rok obrotowy (art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy), tj. na ostatni dzień miesiąca kończącego dany rok obrotowy. Zatem rekomendacje mają zastosowanie do:

- rocznych sprawozdań finansowych, w tym skonsolidowanych, których dzień kończący rok obrotowy (dzień bilansowy) przypadał przed agresją Rosji na Ukrainę, tj. nie później niż 31 stycznia 2022 r. oraz

- sprawozdań finansowych, sporządzanych na przykład w związku z ogłoszeniem upadłości jednostek lub w związku z ich przekształceniem czy połączeniem (art. 12 ust. 2 pkt 2-7 ustawy). W tym przypadku zalecamy stosowanie KSR Nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności”, dalej: KSR 14 ([link](#)).

10. Rekomendacje zostały przygotowane na podstawie najlepszej wiedzy dostępnej na dzień 4 kwietnia 2022 r. Biorąc pod uwagę dynamikę sytuacji i dużą niepewność towarzyszącą prowadzeniu działalności gospodarczej mogą one zostać zmienione lub uzupełnione w zależności od potrzeb i zagadnień zgłaszanych do rozpatrzenia przez Komitet.

II. Założenie kontynuacji działalności z uwzględnieniem zdarzeń po dniu bilansowym

1. Założenie kontynuacji działalności

Rosyjska agresja na Ukrainę może przekładać się na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostek gospodarczych nie tylko w perspektywie kolejnych okresów sprawozdawczych, ale także może mieć wpływ na obecnie sporządzane albo już sporządzone, lecz jeszcze niezatwierdzone roczne sprawozdania finansowe. Może zatem rzutować na pozycje prezentowane w sprawozdaniach finansowych na dzień bilansowy, jak i na ujęcie oraz wycenę pozycji po dniu bilansowym.

Przyjęcie przez jednostkę założenia kontynuacji działalności należy rozpatrzyć biorąc pod uwagę przepisy ustawy (art. 5 ust. 2, art. 54), a także zaleca się stosowanie postanowień KSR14.

Należy szczególnie rozważyć wpływ konfliktu na założenie kontynuacji działalności oraz zwrócić uwagę na odpowiednie ujawnienia w sprawozdaniach finansowych. Zgodnie z KSR 14 ([link](#)) szczególną uwagę należy zwrócić na:

- wskazówki dotyczące identyfikowania sytuacji, w których przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest i nie jest zasadne (rozdział IV),
- wymogi dotyczące ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym o przyjęciu założenia kontynuacji działalności bądź braku takiej możliwości lub woli (rozdział VII).

Na potrzeby oceny możliwości przyjęcia przez jednostkę założenia kontynuacji działalności w zakresie m.in. identyfikacji ryzyka pomocne mogą okazać się postanowienia KSR 14 ([link](#)) zawarte m.in. w punktach:

- 4.6 – w zakresie okoliczności sporządzenia sprawozdania finansowego przy założeniu braku kontynuowania działalności;
- 4.8 – jako przykłady zdarzeń lub okoliczności o charakterze finansowym, operacyjnym lub pozostałym, które mogą wskazywać na znaczącą niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności w wyniku zaistniałej nadzwyczajnej sytuacji oraz nałożonych sankcji przez poszczególne kraje (np. utrata podstawowego rynku, kluczowego klienta(ów), braki personelu, niedobory ważnych surowców, niepowodzenie rozszerzenia, kontroli lub dywersyfikacji działalności, zmiany w prawie lub regulacjach, cyberataki);
- 4.9 - jako przykłady zdarzeń i okoliczności podczas kryzysów społecznych i ekonomicznych;
- 4.12 – zawierający schemat oceny zasadności przyjęcia założenia kontynuacji działalności przez jednostkę;
- 4.15 – w zakresie braku kontynuacji działalności jednostki zależnej i wpływu na skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

W zakresie ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym o założeniu kontynuacji działalności pomocne mogą okazać się przykłady zawarte w rozdziale VII KSR 14 ([link](#)):

- przykład 7.1 - o przyjęciu założenia kontynuacji działalności,
- przykłady 7.2(a) i 7.2(b) – w przypadku występowania zdarzeń lub okoliczności, które zostały ocenione jako niewskazujące na występowanie znaczących niepewności co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności,
- przykład 7.3 – wskazujący na niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności,
- przykład 7.4 - o przyjęciu braku założenia kontynuacji.

2. Zdarzenia po dniu bilansowym

2.1. Art. 54 ust. 1 ustawy, w obliczu rosyjskiej agresji na Ukrainę, nabrał szczególnego znaczenia w kontekście rozpatrywania wpływu tzw. zdarzeń po dniu bilansowym na sprawozdanie finansowe, tj. zdarzeń, które nastąpiły po sporządzeniu, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego. W zakresie zdarzeń po dniu bilansowym oprócz zastosowania przepisów ustawy zaleca się stosowanie postanowień rozdziału VI Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”, dalej: KSR 7 ([link](#)).

2.2. Ze względu na wpływ na sprawozdanie finansowe zdarzenia po dniu bilansowym dzieli się na:

- a) wskazujące na stan zaistniały po dniu bilansowym (np. po 31 grudnia 2021 r. jeżeli dniem bilansowym jest 31 grudnia 2021 r.) – zdarzenia niekorygujące,
- b) dostarczające dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy (np. na 31 grudnia 2021 r. jeżeli dniem bilansowym jest 31 grudnia 2021 r.) – zdarzenia korygujące (pkt 6.1 KSR 7 - [link](#)).

2.2.1. Zdarzenia niekorygujące (pkt 2.2. lit. a) to zdarzenia wskazujące na warunki, które powstały po dniu bilansowym (tj. po zakończeniu okresu sprawozdawczego), niewymagające skorygowania kwot ujętych w sprawozdaniu finansowym, ale wymagające ujawnienia w informacji dodatkowej charakteru zdarzenia i oszacowania jego skutków finansowych lub stwierdzenia, że oszacowanie takie jest praktycznie niewykonalne. Zatem, zdarzenia niekorygujące występują wówczas, gdy jednostka otrzymując informacje o zdarzeniach związanych z konfliktem w Ukrainie, uzyskuje wiedzę o tym, że zdarzenia te wskazują na stan, który zaistniał po dniu bilansowym, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego, czyli dotyczą sprawozdań finansowych niezatwierdzonych do 24 lutego 2022 r.

2.2.2. Zdarzenia korygujące (pkt 2.2. lit. b) to zdarzenia, które dostarczają dowodów na warunki istniejące na dzień bilansowy (tj. na koniec okresu sprawozdawczego), wymagające skorygowania kwot ujętych w sprawozdaniu finansowym. Zatem, zdarzenia korygujące występują wówczas, gdy jednostka otrzymując informacje o zdarzeniach związanych z konfliktem w Ukrainie, uzyskuje wiedzę o tym, że zdarzenia te wskazują na stan, który zaistniał na dzień bilansowy, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego, czyli dotyczą sprawozdań finansowych, których dzień bilansowy przypada po 24 lutego 2022 r.

Dzień bilansowy przypada przed 24 lutego 2022 r., np. 31 grudnia 2021 r.

2.2.3. Jeżeli dzień bilansowy przypadł w okresie przed dniem rosyjskiej agresji na Ukrainę (tj. przed 24 lutego 2022 r.), a data sporządzenia sprawozdania finansowego przypada przed albo już w okresie trwania konfliktu w Ukrainie i sprawozdanie finansowe nie zostało zatwierdzone do 24 lutego 2022 r., jego skutki są zdarzeniami zaklasyfikowanymi do zdarzeń niekorygujących sprawozdanie finansowe, ujawnianych w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

Zdarzenia niekorygujące dotyczą zatem jednostek, które:

- są w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego, a ich dzień bilansowy przypadł przed 24 lutego 2022 r.,
- już sporządziły sprawozdania finansowe, lecz do 24 lutego 2022 r. jeszcze ich nie zatwierdziły.

W przypadku zdarzeń niekorygujących, jeżeli informacje na temat ewentualnych skutków rosyjskiej agresji mogą być istotne dla użytkowników rocznego sprawozdania finansowego, wówczas w dodatkowych informacjach i objaśnieniach⁵ jednostka podaje lub aktualizuje już wykazane informacje lub ujawnia dla każdej kategorii (typu) zdarzeń informacje o:

- rodzaju zdarzenia (przykłady poniżej),
- szacunkowej kwocie jego skutków finansowych lub stwierdza, że szacunek taki jest praktycznie niewykonalny (por. KSR 7 pkt 6.6. - [link](#)).

W tej sytuacji jednostka nie aktualizuje wartości szacunkowych w księgach rachunkowych roku obrotowego, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe. Ewentualne zmiany wartości szacunkowych, wywołane skutkami rosyjskiej agresji na Ukrainę ujmuje się w księgach rachunkowych roku bieżącego (por. KSR 7 pkt 4.4. - [link](#)).

⁵ - ust. 6 pkt 2 załącznika nr 1 do ustawy ; - pkt 14 załącznika nr 5 do ustawy; - w załączniku nr 4 nie przewidziano takiej pozycji ujawnień; jeżeli jednak informacja ta w sposób istotny wpływa na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki mikro (w rozumieniu ustawy), to zasadnym jest skorzystanie z uprawnienia przewidzianego w art. 50 ust. 1 ustawy i ujawnienie kwoty oraz charakteru tego zdarzenia

Przykładowo przedmiotem takich szacunków mogą być należności, których ściągальność jest wątpliwa, rezerwy na zobowiązania i traktowane na równi z nimi bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, w tym rezerwy na straty z tytułu transakcji gospodarczych w toku.

Przykładami zdarzeń niekorygujących w opisywanej sytuacji, które wymagają ujawnienia w przypadku istotnego ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy (o ile oszacowanie potencjalnego wpływu jest praktycznie wykonalne), mogą być w szczególności:

- spadek wartości rynkowej inwestycji posiadanych przez jednostkę;
- zniszczenia lub zajęcie składników aktywów jednostki;
- nałożenie bezpośrednich sankcji na kontrahentów jednostki (klientów, dostawców, kredytodawców, pożyczkodawców, inne podmioty), jak i jednostki podporządkowane;
- ograniczenie prowadzenia działalności - np. brak dostępu do systemów bankowych;
- znaczące zmiany cen aktywów (w tym ropy naftowej, gazu ziemnego, produktów ropopochodnych i minerałów);
- znaczące zmiany kursów wymiany walut obcych mających związek z działalnością jednostki; zmiany stóp procentowych;
- wzrost inflacji;
- istotne faktyczne lub spodziewane spadki sprzedaży lub zyskowności po dniu bilansowym.

Dzień bilansowy przypada po 24 lutego 2022 r.

2.2.4. Jeżeli dzień bilansowy przypadł w czasie trwania konfliktu w Ukrainie, zdarzenia po dniu bilansowym, będące skutkami tego konfliktu, mogą mieć zarówno charakter zdarzeń korygujących, jak i niekorygujących sprawozdanie finansowe (opisanych w punktach 2.2.1 - 2.2.3). Zdarzenia te będą wymagały oceny kierownika jednostki, aby prawidłowo i rzetelnie ustalić, w jakim zakresie powinny one zostać przedstawione w bieżącym okresie sprawozdawczym. Kierownik jednostki powinien dokonać ostatecznej oceny i klasyfikacji tych zdarzeń, co wpłynie na wycenę i prezentację lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.

Jeżeli jednostka uzna, iż skutek rosyjskiej agresji na Ukrainę jest zdarzeniem korygującym, wówczas konieczna będzie weryfikacja wartości, w tym szacunkowych, najpóźniej na dzień bilansowy i aktualizacja tych wartości w księgach rachunkowych roku obrotowego, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe, a także odpowiednich pozycji aktywów lub pasywów bilansu (por. art. 7 ust. 1 i 2 ustawy). Przykładami zdarzeń korygujących w tym przypadku mogą być: korekta przychodów ze sprzedaży wykazanych w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym jednostki za rok obrotowy; uzyskanie informacji o tym, że na dzień bilansowy wartość

składnika aktywów na skutek utraty wartości była niższa od wykazanej w księgach rachunkowych jednostki.

2.3. Jeżeli w wyniku rosyjskiej agresji na Ukrainę, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego została podjęta wiążąca decyzja o zaprzestaniu prowadzenia działalności wówczas jednostka sporządza sprawozdanie finansowe przy założeniu braku kontynuacji działalności (porównaj np. pkt 4.1 KSR 14 - [link](#)) i stosuje m.in. art. 29 ustawy.

III. Ujęcie w księgach rachunkowych oraz prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym pomocy dla Ukrainy w formie otrzymanych darowizn

1. Ujęcie w księgach rachunkowych oraz prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym pomocy dla Ukrainy w formie otrzymanych darowizn, jest uzależnione od rodzaju działalności jednostek, którym przekazano te darowizny. Dlatego dla celu tego opracowania dokonano podziału jednostek otrzymujących darowizny, w następujący sposób:

- 1) organizacje pozarządowe,
- 2) pozostałe jednostki.

Operacje gospodarcze dotyczące pomocy dla Ukrainy, które miały miejsce po 23 lutego 2022 r. jednostki ujmują w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego na podstawie odpowiednich dowodów księgowych.

1.1. Organizacje pozarządowe

1.1.1. Ujęcie w księgach rachunkowych

W przypadku organizacji pozarządowych⁶ prowadzących księgi rachunkowe otrzymana pomoc dla Ukrainy w formie darowizny (pieniężnej lub materialnej) stanowi ich przychody zgodnie z art. 3 ust.1 pkt 30 ustawy. Przychody te ujmowane są jako przychody z działalności statutowej.

1.1.2. Prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym

Otrzymane darowizny zaleca się prezentować w rachunku zysków i strat i ujawnić w informacji dodatkowej w jednostkach sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z załącznikiem nr 1 albo nr 6 do ustawy, w następujący sposób:

- załącznik nr 1: w rachunku zysków i strat w pozycji *Przychody netto ze sprzedaży produktów* (w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji A.I., w wariantcie porównawczym w pozycji A.I.); w ust. 2 pkt 1 dodatkowych informacji i objaśnień;
- załącznik nr 6: w rachunku zysków i strat w odpowiedniej pozycji A. *Przychody z działalności statutowej*; w pkt 4 informacji dodatkowej.

1.2. Pozostałe jednostki.

1.2.1. Ujęcie w księgach rachunkowych.

W przypadku jednostek innych niż organizacje pozarządowe darowizny otrzymane z przeznaczeniem na pomoc Ukrainie stanowią przychody jednostki zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 30

⁶ jeżeli pomoc dla Ukrainy mieści się w działalności podstawowej

ustawy. Darowizny te na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy ujmuje się w księgach rachunkowych jako zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych.

1.2.2. Prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.

Przychody z tytułu otrzymanych darowizn zaleca się zaprezentować w rachunku zysków i strat i ujawnić w informacji dodatkowej w jednostkach sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z załącznikiem nr 1, nr 4 i nr 5 do ustawy w następujący sposób:

- załącznik nr 1: w rachunku zysków i strat w pozycji *Pozostałe przychody operacyjne* jako *Inne przychody operacyjne* (w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji G.IV., w wariantcie porównawczym w pozycji D.IV.); w ust. 2 pkt 10 dodatkowych informacji i objaśnień, jako przychód, który wystąpił incydentalnie lub ma nadzwyczajną wartość;
- załącznik nr 4: w rachunku zysków i strat w pozycji *C. Pozostałe przychody i zyski, w tym aktualizacja wartości aktywów*; w załączniku nr 4 nie przewidziano takiej pozycji ujawnień; jeżeli jednak dla jednostki będzie to istotny przychód, który wystąpił incydentalnie lub ma nadzwyczajną wartość to zasadnym jest skorzystanie z uprawnienia przewidzianego w art. 50 ust. 1 ustawy i ujawnienie kwoty oraz charakteru tego przychodu;
- załącznik nr 5: w rachunku zysków i strat w pozycji *Pozostałe przychody operacyjne* (w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji F., w wariantcie porównawczym w pozycji D.); w pkt. 11 dodatkowych informacji i objaśnień, jako przychód, który wystąpił incydentalnie lub ma nadzwyczajną wartość.

IV. Ujęcie w księgach rachunkowych oraz prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym kosztów wsparcia dla Ukrainy

1. Poniżej przedstawione kwestie dotyczą bieżącego ujmowania w księgach rachunkowych kosztów wsparcia. Zostaną one zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym oraz skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za okres sprawozdawczy zakończony po 31 stycznia 2022 r. (po 24 lutego 2022 r.).
2. Jednostki, które włączają się w pomoc Ukrainie obejmują jednostki, które finansują transporty ludzi i towarów, organizują miejsca pobytu dla uchodźców, udostępniają własnych pracowników, przestrzeń magazynową oraz urządzenia itd. Powoduje to powstawanie m.in. następujących kosztów:
 - transportu uchodźców z granicy do miejsc przebywania na terenie Polski;
 - transportu darów;
 - pokrycia wynajmu i wyposażenia mieszkań lub lokali pobytowych;
 - zakupu środków czystości, żywności, artykułów higienicznych, wyposażenia dzieci uchodźców do szkoły;
 - bezpłatnego udostępniania powierzchni magazynowych i biurowych dla celów pomocowych;
 - zakupu i ogrzewania namiotów i innych miejsc pobytowych przy granicy polsko-ukraińskiej;
 - zaopatrzenia punktów recepcyjnych dla uchodźców w wodę, łóżka polowe, śpiwory i pożywienie;
 - darowizn różnego rodzaju (środków pieniężnych, odzieży, żywności, worków na śmieci, kartonów, usług, itd.).
3. Ujęcie w księgach rachunkowych oraz prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym kosztów pomocy uzależnione są od rodzaju działalności jednostek. Dlatego, analogicznie jak w pkt III.1. rekomendacji, dokonano podziału jednostek na organizacje pozarządowe oraz pozostałe jednostki.
4. W organizacjach pozarządowych prowadzących księgi rachunkowe koszty udzielanej pomocy dla Ukrainy stanowią ich koszty zgodnie z art. 3 ust.1 pkt 31 ustawy. Koszty te ujmowane są jako koszty działalności statutowej⁷.
5. W pozostałych jednostkach pomoc dla Ukrainy może być udzielana w formie darowizn za pośrednictwem organizacji pozarządowych czy równoważnych, działających np. na terenie Unii Europejskiej i Europejskiego Obszaru Gospodarczego, lub bezpośrednio, np. organizując transport osób i sprzętu, bezpłatnie udostępniając mieszkania czy powierzchnie magazynowe i biurowe dla celów pomocowych itd.

⁷ jeżeli pomoc dla Ukrainy mieści się w działalności podstawowej

Darowizny te na podstawie art. 3 ust.1 pkt 32 ustawy ujmuje się w księgach rachunkowych darczyńcy co do zasady jako zwiększenie pozostałych kosztów operacyjnych.

Bezpośrednia pomoc ofiarom rosyjskiej agresji dotyczy działalności oddziałującej na społeczeństwo, niezwiązanej bezpośrednio z działalnością gospodarczą prowadzoną przez przedsiębiorcę. W przypadku działalności oddziałującej na społeczeństwo ważne jest dołożenie należytej staranności w gromadzeniu dowodów wskazujących, że działania te wynikają z wysokiej świadomości społecznej przedsiębiorstw i ich potrzeby włączenia się w rozwiązywanie problemów będących konsekwencją konfliktu w Ukrainie. Na przykład, przy bezpłatnym udostępnianiu powierzchni magazynowych i biurowych dla celów pomocowych, jednostka powinna udokumentować koszty udostępniania powierzchni, ogrzewania, oświetlenia, sprzątnięcia, przystosowania jej do gromadzenia darów oraz pokazać, że działania te wynikają z potrzeby włączenia firmy w rozwiązywanie aktualnych, ważnych problemów społecznych.

Koszty te będą ujęte w księgach rachunkowych jednostki na podstawie art. 3 ust.1 pkt 32 ustawy jako zwiększenie pozostałych kosztów operacyjnych lub, w przypadku gdy jednostka prowadzi polityki w ramach społecznej odpowiedzialności biznesu (*CSR - Corporate Social Responsibility*) jako koszty działalności operacyjnej podstawowej.

6. Prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym

6.1. Prezentacja

W organizacjach pozarządowych prowadzących księgi rachunkowe koszty pomocy dla Ukrainy (patrz pkt.4) zaleca się prezentować w Rachunku zysków i strat i ujawnić w informacji dodatkowej w jednostkach sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z załącznikiem nr 1 albo nr 6 do ustawy w następujący sposób:

- załącznik nr 1: w rachunku zysków i strat w pozycji *Koszty sprzedanych produktów* (w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji B.I., w wariantcie porównawczym w odpowiednich pozycjach B.I do BVII.);
- załącznik nr 6: w rachunku zysków i strat w odpowiedniej pozycji B. *Koszty działalności statutowej*.

W pozostałych jednostkach (patrz pkt 5), zarówno darowizny jak i jak i inne formy incydentalnej pomocy, zaleca się zaprezentować w rachunku zysków i strat, w jednostkach sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z załącznikiem nr 1, nr 4 i nr 5 do ustawy w następujący sposób:

- załącznik nr 1: w pozycji *Pozostałe koszty operacyjne* jako *Inne koszty operacyjne* (w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji H.III., w wariantcie porównawczym w pozycji E.III.);

- załącznik nr 4: w pozycji D. *Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów*;
- załącznik nr 5: w pozycji *Pozostałe koszty operacyjne* (w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji G., w wariantcie porównawczym w pozycji E.).

6.2. Ujawnienia

Zaleca się, aby w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, jednostki ujawniły charakter oraz kwotę poniesionych kosztów pomocy dla Ukrainy, jeżeli informacja ta mogłaby w sposób istotny wpłynąć na ocenę ich sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy. Proponuje się ujawnienie tej informacji: w załączniku nr 1 do ustawy w ust. 2 pkt 10, analogicznie w załączniku nr 5 do ustawy w punkcie 11. Natomiast w załączniku nr 6 do ustawy w punkcie 8, jako inna informacja, która mogłaby wpłynąć w istotny sposób na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki.

W załączniku nr 4 nie przewidziano takiej pozycji ujawnień. Jeśli jednak wpływ udzielonej pomocy jest istotny, jednostka mikro może skorzystać z przepisu art. 50 ust. 1 ustawy i ujawnić kwotę i charakter wyżej wymienionych kosztów.

V. Ostrożna wycena aktywów i zobowiązań w celu uwzględnienia skutków gospodarczych rosyjskiej agresji na Ukrainę, w tym aktualizacja szacunków i wycena w wartościach godziwych - ujmowanie w księgach rachunkowych oraz prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym

Poniżej przedstawione kwestie wymagają rozważenia przy sporządzaniu rocznego sprawozdania finansowego oraz rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego, przy przyjęciu założenia o kontynuacji działalności, gdy dzień bilansowy przypada po 24 lutego 2022 r.

Odpowiednie wytyczne w zakresie wpływu skutków gospodarczych rosyjskiej agresji na Ukrainę na roczne sprawozdanie finansowe w przypadku, gdy dzień bilansowy przypadł przed 24 lutego 2022 r. przedstawiono w rozdziale II. Opisane w tym rozdziale kwestie nie mają zastosowania do tych sprawozdań.

1. Kwestie do rozważenia przy sporządzaniu sprawozdania finansowego

1.1 Aktywa oddziałów (zakładów) zlokalizowanych w Ukrainie, Federacji Rosyjskiej i Republice Białorusi

1.1.1. W odniesieniu do zlokalizowanych w Ukrainie, Federacji Rosyjskiej i Republice Białorusi aktywów oddziałów (zakładów) należy rozważyć występowanie przesłanek na utratę wartości. Przesłankami takimi są w szczególności:

- brak możliwości przeprowadzenia inwentaryzacji rzeczowych aktywów (np. zapasów, środków trwałych) lub przeprowadzenia innych procedur w celu weryfikacji ilości oraz stanu rzeczowych aktywów trwałych;
- ryzyko utraty lub ograniczenia fizycznego dostępu oraz zniszczenia rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, zapasów;
- ryzyko utraty środków pieniężnych i ich ekwiwalentów w kasie i na rachunkach bankowych, brak dostępu do tych aktywów oraz brak możliwości transferu z Ukrainy, Federacji Rosyjskiej i Republiki Białorusi (z powodu sankcji lub niewypłacalności banków, lub ograniczeń prawa dewizowego);
- utrudnienia lub brak możliwości prowadzenia działalności, w tym ze względu na ograniczony dostęp pracowników, energii i innych mediów, jak również infrastruktury (w tym infrastruktury IT);
- załamanie lokalnego rynku zbytu powodujące zmniejszenie lub utratę możliwości osiągnięcia przychodów;
- utrudnienia w dostawach materiałów, surowców i towarów;
- utrudnienia w dystrybucji materiałów, surowców, wyrobów gotowych i towarów lub w

- transferze zysków z działalności;
- trudności w uzyskaniu finansowania zapewniającego pokrycie kosztów działalności lub w regulowaniu istniejących zobowiązań;
 - trudności w uzyskaniu wymiennej waluty (w tym euro i dolara amerykańskiego);
 - sankcje uniemożliwiające współpracę z jednostkami i osobami objętymi restrykcjami, które są kontrahentami jednostki;
 - decyzje o wycofaniu się jednostki z prowadzenia działalności w Federacji Rosyjskiej, Republice Białorusi lub w Ukrainie;
 - problemy kontrahentów, które wpływają na możliwość regulowania przez nich zobowiązań;
 - osłabienie lokalnej waluty wpływające w szczególności na wysokość ponoszonych kosztów oraz generowanych przychodów;
 - brak kontaktu z przedstawicielami jednostki na terenach objętych konfliktem.

Powyższe czynniki stanowią przesłanki do przeprowadzenia testu na utratę wartości aktywów - dalsze wytyczne zawarte zostały w pkt. 1.2.

1.1.2. Utrata dostępu do dokumentacji księgowej może uniemożliwiać włączenie do łącznego sprawozdania finansowego jednostki danych oddziałów (zakładów) zgodnie z wymogami art. 51 ustawy. W takim przypadku jednostka, na podstawie ostatnich dostępnych danych, ustala wartości bilansowe aktywów i zobowiązań oraz przeprowadza test na utratę wartości zgodnie z wytycznymi w pkt 2.2. Gdy przeprowadzenie testu na utratę wartości aktywów nie jest możliwe, należy rozważyć objęcie takich składników aktywów całkowitym odpisem aktualizującym, ze względu na brak możliwości wiarygodnego ustalenia ich wartości. W takiej sytuacji zaleca się ujawnienie tego faktu oraz wartości aktywów objętych odpisem według ich ostatniej wiarygodnej wartości. W stosunku do zobowiązań ich usunięcie z ksiąg rachunkowych nie jest możliwe aż do momentu powzięcia informacji o tym, że zobowiązania te zostały uregulowane lub wygasły z mocy prawa. Dodatkowo należy rozważyć zasadność utworzenia rezerw na uprawdopodobnione obowiązki wynikające ze zdarzeń przeszłych, kierując się m.in. postanowieniami Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (np. obowiązek wypłaty wynagrodzeń pracownikom itp.) – dalej: KSR 6 ([link](#)).

1.2. Ujmowanie i wycena aktywów i zobowiązań jednostki zlokalizowanych poza Ukrainą, Federacją Rosyjską lub Republiką Białorusi

1.2.1. Występowanie istotnych przesłanek utraty wartości aktywów na koniec okresu sprawozdawczego wymaga przeprowadzenia testów na utratę wartości aktywów na ten dzień.

Przesłankami takimi są w szczególności:

- sankcje uniemożliwiające współpracę z jednostkami i osobami, które są kontrahentami jednostki i zostały objęte restrykcjami;
- decyzje o wycofaniu się jednostki z prowadzenia działalności gospodarczej lub z transakcji z kontrahentami w Ukrainie, Federacji Rosyjskiej lub Republice Białorusi;
- problemy kontrahentów, które wpływają na możliwość regulowania przez nich zobowiązań;
- ograniczenia niektórych banków w dostępie do systemu SWIFT mogące powodować trudności w otrzymaniu spłaty należności (opóźnienia w otrzymaniu płatności lub brak odzyskiwalności);
- ograniczenia dewizowe dotyczące wymiany walut obcych;
- materializacja ryzyka kursowego mogąca wpływać w szczególności na wysokość ponoszonych kosztów oraz wysokość osiągniętych przychodów;
- utrudnienia w dostawach lub dystrybucji materiałów, surowców, wyrobów gotowych i towarów;
- wzrost cen surowców (m.in. ropy, gazu, węgla);
- ograniczenie lub załamanie niektórych rynków zbytu powodujące zmniejszenie lub utratę możliwości osiągnięcia przychodów.

Jeżeli wystąpią przesłanki wskazujące na możliwą utratę wartości aktywów, kierownik jednostki jest zobligowany do dokonania własnego osądu, na podstawie dostępnych i wiarygodnych informacji, w celu oszacowania dla tych składników majątkowych wartości możliwej do odzyskania oraz zapewnienia ich rzetelnej prezentacji w sprawozdaniu finansowym jednostki.

Kwestia utraty wartości może dotyczyć m.in. wartości niematerialnych i prawnych, rzeczowych aktywów trwałych, wartości firmy oraz inwestycji w spółki zależne, współzależne lub stowarzyszone.

Zaleca się, aby testy dotyczące utraty wartości aktywów były przeprowadzane zgodnie z postanowieniami Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 4 „Utrata wartości aktywów”, dalej: KSR 4 ([link](#)).

Ewentualne zmiany wartości wynikające z utraty wartości aktywów, wywołane skutkami rosyjskiej agresji na Ukrainę ujmuje się w księgach rachunkowych roku bieżącego.

1.2.2. Oprócz kwestii dotyczących utraty wartości czynniki wymienione w punkcie 1.2.1 mogą wpływać na kształtowanie się wartości szacunkowych. Przedmiotem szacunków są m.in.:

- kwoty odpisów aktualizujących wartość należności wątpliwych;
- kwoty odpisów aktualizujących wartość zapasów, które utraciły przydatność gospodarczą;
- okresy amortyzacji składników majątku jednostki podlegających umorzeniu;
- wartości godziwe aktywów, w tym aktywów finansowych (np. inwestycji w akcje);
- aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (szacunki dotyczące prawdopodobieństwa osiągnięcia zysku podatkowego pozwalającego na realizację ujemnych różnic przejściowych i pokrycie strat podatkowych);
- rezerwy na zobowiązania i traktowane na równi z nimi bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów (np. rezerwy na świadczenia pracownicze, rezerwy na straty z tytułu transakcji gospodarczych w toku, rezerwy restrukturyzacyjne);
- koszty wytworzenia długoterminowych, niezakończonych usług.

1.2.3. Powyższe czynniki należy również rozważyć przy dokonywaniu innych oszacowań (np. oszacowanie okresów użytkowania aktywów, wycena aktywów w wartości godziwej, oszacowanie kosztów realizacji kontraktu w celu ustalenia czy jest to umowa powodująca obciążenia (w rozumieniu KSR 6), wpływ na kowenanty w umowach kredytowych).

1.2.4. Ewentualne zmiany wartości szacunkowych wywołane skutkami konfliktu w Ukrainie ujmuje się w księgach rachunkowych roku bieżącego.

Aktywa z tytułu podatku odroczonego ustala się zgodnie z wymogami art. 37 ust. 4 ustawy, tj. „w wysokości kwoty przewidzianej w przyszłości do odliczenia od podatku dochodowego, w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi, które spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego oraz straty podatkowej możliwej do odliczenia, ustalonej przy uwzględnieniu zasady ostrożności.” Komitet zaleca w tym zakresie zastosowanie się do postanowień Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 2 „Podatek dochodowy” ([link](#)).

Jednostka ujmuje rezerwy na przyszłe zobowiązania oraz tworzy rozliczenia międzyokresowe zgodnie z zasadami określonymi w ustawie, m.in. w art. 35d i 39 ust. 2. Zaleca się również stosowanie KSR 6 ([link](#)).

Ustalenie okresów ekonomicznej użyteczności środka trwałego oraz odpowiednio kwoty odpisu amortyzacyjnego środka trwałego następuje zgodnie z wytycznymi Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe” ([link](#)).

Ujęcie skutków utraty wartości aktywów lub zmian szacunków

1.2.5. Odpisy aktualizujące wartość aktywów zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych lub do kosztów finansowych - zależnie od rodzaju składnika aktywów, którego dotyczy odpis aktualizujący. Odpisy aktualizujące ujmuje się w księgach rachunkowych w ciężar pozostałych

kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych w korespondencji z kontem służącym do ewidencji odpisów aktualizujących.

1.2.6. Zmiana wartości aktywów finansowych wycenianych w wartości godziwej skutkuje ujęciem ich w księgach rachunkowych w przypadku:

- zwiększenia ich wartości – na dobro przychodów finansowych,
 - zmniejszenia wartości – w ciężar kosztów finansowych
- w korespondencji z kontem służącym do ewidencji danego składnika aktywów lub kontem służącym do ewidencji odpisu aktualizującego wartość składnika aktywów.

Jeżeli jednostka przyjęła politykę odnoszenia skutków przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży do kapitału z aktualizacji wyceny, to odnosi skutki wyceny zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości. Przy czym, jeśli doszło do znaczącego lub przedłużającego się obniżenia wartości inwestycji (trwałej utraty wartości), skutki ujmuje się zgodnie z wytycznymi art. 35 ust. 4 ustawy.

Jeżeli wycena dotyczy inwestycji w nieruchomości lub wartości niematerialne i prawne wycenianej w wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej, skutki wyceny zalicza się do pozostałych przychodów lub pozostałych kosztów operacyjnych.

1.2.7. Skutki zmiany wartości szacunkowych inwestycji zaliczonych do aktywów trwałych innych niż nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne, powodujące wzrost ich wartości do wysokości cen rynkowych, zwiększają kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny. Obniżenie wartości tych inwestycji uprzednio przeszacowanej do wysokości kwoty, o którą podwyższono z tego tytułu kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, jeżeli kwota różnicy z przeszacowania nie była do dnia wyceny rozliczona, zmniejsza ten kapitał (fundusz). W pozostałych przypadkach skutki obniżenia wartości inwestycji zalicza się do kosztów finansowych. Wzrost wartości danej inwestycji bezpośrednio wiążący się z uprzednim obniżeniem jej wartości, zaliczonym do kosztów finansowych, ujmuje się do wysokości tych kosztów jako przychody finansowe.

1.2.8. Niepewność wynikająca z działania w warunkach zmienionych w wyniku rosyjskiej agresji na Ukrainę zwiększa ryzyko uznania wszelkich wartości szacunkowych, tj. wymagających zastosowania osądu i przyjęcia założeń na potrzeby wyceny bilansowej (szczególnie istotne przy ustalaniu utraty wartości, jak i wartości godziwej aktywów) za wiarygodne. Z tego powodu jednostki powinny dokonać wnikliwego przeglądu wszelkich procedur wyceny, które opierają się na wartościach szacunkowych.

1.3. Wycena produktów przy niewykorzystanych zdolnościach produkcyjnych na skutek rosyjskiej agresji na Ukrainę

1.3.1. Konflikt w Ukrainie skutkować może utrudnieniami w dostępie do surowców niezbędnych do

produkcji, ograniczeniem liczby pracowników, czy też ograniczeniem rynków zbytu w wyniku decyzji o wycofaniu się z prowadzenia działalności za granicą. W rezultacie można oczekiwać, że przyczyni się to – w przypadku niektórych przedsiębiorstw – do obniżenia wielkości produkcji poniżej normalnych zdolności produkcyjnych lub do bezczynności zakładów produkcyjnych. W związku z powyższym należy się liczyć z możliwością niewykorzystania zdolności produkcyjnych. Szczególnie ważne w tej sytuacji jest prawidłowe, zgodne z art. 28 ust. 3 ustawy, ustalenie kosztu wytworzenia produktów i niezaliczanie do kosztów ich wytworzenia kosztów będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. Szczególną uwagę powinny zwrócić na to podmioty, które stosują uproszczenie przewidziane w art. 28 ust. 4a ustawy i zdecydowały o doliczaniu do kosztów bezpośrednich produktu kosztów pośrednich związanych z wytwarzaniem tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych.

1.3.2. Jeśli jednostka, zgodnie z zapisem art. 28 ust. 4a ustawy, ustali koszt wytworzenia na poziomie możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto, powinna oszacować koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i ujawnić je w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach. Brak informacji o istotnym wzroście kosztów jednostki, będący konsekwencją konfliktu w Ukrainie, może przełożyć się na nieprawidłowe decyzje zarządzających oraz decyzje użytkowników jej sprawozdania finansowego.

1.3.3. Aby prawidłowo ustalić koszt wytworzenia poszczególnych produktów należy przypisać im bezpośrednio koszty produkcji, zmienne pośrednie koszty produkcji oraz uzasadnioną część stałych pośrednich kosztów produkcji. Przy ustalaniu kosztu wytworzenia produktu mogą być pomocne postanowienia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów”, dalej: KSR 13 ([link](#)), zawarte w punktach 10.6, 10.7 i 10.8.

1.3.4. Przy ustalaniu kosztów będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych pomocne mogą się okazać postanowienia zawarte w pkt. 9.17. KSR 13 ([link](#)).

1.3.5. Koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych wynikające z sytuacji politycznej i konfliktu w Ukrainie są związane z działalnością operacyjną jednostek, niemniej jednak wykraczają poza oczekiwane typowe zdarzenia gospodarcze. Dlatego wskazane jest ich ujęcie w pozostałych kosztach operacyjnych, w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy. Warunkiem uznania wymienionych kosztów jako pozostałe koszty operacyjne jest ich właściwe udokumentowanie (wykazanie, że obniżenie wielkości produkcji poniżej normalnych zdolności produkcyjnych było spowodowane ww. konfliktem, na przykład brakiem podstawowych surowców i możliwości ich zakupu).

W pozostałych sytuacjach koszty spowodowane wykorzystaniem zdolności produkcyjnych poniżej normalnego, oczekiwanego w typowych warunkach poziomu produkcji, są finansowym odzwierciedleniem niepełnego wykorzystania zaangażowanych w normalnych warunkach zasobów i wskazane jest ich ujęcie w kosztach wytworzenia sprzedanych produktów.

1.3.6. Koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych poniesione w związku z konfliktem w Ukrainie są rezultatem niespodziewanych zdarzeń (wstrzymania lub ograniczenia produkcji spowodowanego absencją pracowników, zakłóceniami w łańcuchu dostaw, brakiem podstawowych surowców i możliwości ich zakupu oraz brakiem zamówień będących efektem wycofania się z rynków zbytu lub wprowadzeniem sankcji gospodarczych, które wpływają negatywnie na rynki zbytu) i zaleca się ich prezentację w Rachunku zysków i strat, w jednostkach sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z załącznikami do ustawy nr 1 i od nr 4 do nr 6, w następujący sposób:

- załącznik nr 1: w pozycji *Pozostałe koszty operacyjne* jako *Inne koszty operacyjne* (w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji H.III., w wariantcie porównawczym w pozycji E.III.);
- załącznik nr 4: w pozycji D. *Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów*;
- załącznik nr 5: w pozycji *Pozostałe koszty operacyjne* (w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji G., w wariantcie porównawczym w pozycji E.);
- załącznik nr 6: w pozycji J. *Pozostałe koszty operacyjne*.

1.4. Prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym skutków wyceny aktywów i zobowiązań

1.4.1. Zmiana wartości szacunkowych co do zasady powoduje konieczność skorygowania wartości wykazanych w księgach rachunkowych oraz wartości przedstawionych w odpowiednich pozycjach aktywów lub pasywów bilansu.

Skutki tych zmian jednostki uwzględniają stosując podejście prospektywne, polegające na niedokonywaniu zmian danych porównawczych. Odzwierciedlenie zmian następuje w księgach rachunkowych:

- roku obrotowego, w którym nastąpiła zmiana, jeżeli dotyczy ona wyłącznie tego roku, np. ustalenie kwoty rezerwy na kontrakt rodzący obciążenia bądź zmiana szacunku wartości wątpliwych należności,
- roku obrotowego, w którym nastąpiła zmiana i lat przyszłych, jeśli dotyczy ona wszystkich tych okresów, np. zmiana stawki amortyzacyjnej środka trwałego w związku ze zmianą przewidywanego okresu jego ekonomicznej użyteczności.

1.4.2. Kwoty zmian wartości szacunkowych dotyczących bezpośrednio działalności operacyjnej (np. koszty napraw gwarancyjnych, świadczeń pracowniczych), w jednostkach sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z załącznikami do ustawy nr 1 i od nr 4 do nr 6 zaleca się prezentować w rachunku zysków i strat w następujący sposób:

- załącznik nr 1: w wariantcie kalkulacyjnym odpowiednio w pozycji B. *Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów* jako *Koszt wytworzenia sprzedanych produktów* (poz. B.I) lub w pozycji D. *Koszty sprzedaży* lub w pozycji E. *Koszty ogólnego zarządu*, natomiast w wariantcie porównawczym w pozycji A. *Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi* [w

poz. II. *Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)*];

- załącznik nr 4: w pozycji A. *Przychody podstawowej działalności operacyjnej i zrównane z nimi, w tym zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)*;
- Załącznik nr 5: w wariantcie kalkulacyjnym odpowiednio w pozycji B. *Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów* lub w pozycji C. *Koszty sprzedaży* lub w pozycji D. *Koszty ogólnego zarządu*, natomiast w wariantcie porównawczym w pozycji *Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi* (w poz. II. *Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)*);
- Załącznik nr 6: odpowiednio w pozycji B. *Koszty działalności statutowej*, E. *Koszty działalności gospodarczej* lub G. *Koszty ogólnego zarządu*.

1.4.3. Kwoty zmian wartości szacunkowych nie dotyczących bezpośrednio działalności operacyjnej jednostki zaleca się zaprezentować w rachunku zysków i strat z uwzględnieniem tego czy dotyczą one aktywów niefinansowych, czy finansowych.

Kwoty zmian wartości szacunkowych dotyczące aktywów niefinansowych w jednostkach sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z załącznikami do ustawy nr 1 i od nr 4 do nr 6 zaleca się prezentować w następujący sposób:

- załącznik nr 1: w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji G. *Pozostałe przychody operacyjne* (w pozycji G.III *Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych*) lub H. *Pozostałe koszty operacyjne* (w poz. H.II *Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych*), w wariantcie porównawczym w pozycji D. *Pozostałe przychody operacyjne* (w pozycji D.III *Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych*) lub E. *Pozostałe koszty operacyjne* (w poz. E.II *Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych*);
- załącznik nr 4: w pozycji C. *Pozostałe przychody i zyski, w tym aktualizacja wartości aktywów*, lub pozycji D. *Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów*;
- załącznik nr 5: w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji F. *Pozostałe przychody operacyjne w tym aktualizacja wartości aktywów niefinansowych* lub w pozycji G. *Pozostałe koszty operacyjne w tym aktualizacja wartości aktywów niefinansowych*, w wariantcie porównawczym w pozycji D. *Pozostałe przychody operacyjne w tym aktualizacja wartości aktywów niefinansowych* lub w pozycji E. *Pozostałe koszty operacyjne w tym aktualizacja wartości aktywów niefinansowych*);

- załącznik nr 6: w pozycji I. *Pozostałe przychody operacyjne* lub w pozycji J. *Pozostałe koszty operacyjne*.

1.4.4. Kwoty zmian wartości szacunkowych dotyczące aktywów finansowych w jednostkach sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z załącznikami do ustawy nr 1 i od nr 4 do nr 6 zaleca się prezentować w następujący sposób:

- załącznik nr 1: w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji J. *Przychody finansowe* (w pozycji J. IV *Aktualizacja wartości aktywów finansowych*) lub K. *Koszty finansowe* (w poz. K.III *Aktualizacja wartości aktywów finansowych*), w wariantcie porównawczym w pozycji G. *Przychody finansowe* (w pozycji G. IV *Aktualizacja wartości aktywów finansowych*) lub H. *Koszty finansowe* (w poz. H.III *Aktualizacja wartości aktywów finansowych*);
- załącznik nr 4: w pozycji C. *Pozostałe przychody i zyski, w tym aktualizacja wartości aktywów*, lub pozycji D. *Pozostałe koszty i straty, w tym aktualizacja wartości aktywów*;
- załącznik nr 5: w wariantcie kalkulacyjnym w pozycji H. *Przychody finansowe* (w pozycji H. IV *Aktualizacja wartości aktywów finansowych*) lub I. *Koszty finansowe* (w poz. I.III *Aktualizacja wartości aktywów finansowych*), w wariantcie porównawczym w pozycji F. *Przychody finansowe* (w pozycji F. IV *Aktualizacja wartości aktywów finansowych*) lub G. *Koszty finansowe* (w poz. G.III *Aktualizacja wartości aktywów finansowych*);
- załącznik nr 6: w pozycji K. *Przychody finansowe* lub w pozycji L. *Koszty finansowe*.

1.4.5. Zaleca się, aby w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, jednostki ujawniły charakter oraz kwoty dokonanych odpisów aktualizujących i zmian wartości szacunków, w tym kwoty ujęte w związku z konfliktem w Ukrainie, jeżeli informacja ta mogłaby w sposób istotny wpłynąć na ocenę ich sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy.

1.4.6. Ujawnienie wartości dokonanych odpisów aktualizujących powinno być dokonane w załączniku nr 1 do ustawy w ust. 1 pkt 2, 7, 11, 17 oraz ust. 2 pkt 3 i 4. Jednocześnie w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, we właściwych pozycjach w ust. 1 i 2 oraz 9, jednostka zamieszcza wyjaśnienia dotyczące:

- rodzaju, przyczyny i kwoty zmiany wartości szacunkowych, które wywołują skutki w bieżącym roku obrotowym i/albo według przewidywań wywołają skutki w kolejnych latach obrotowych, lub
- niemożności ujawnienia liczbowych skutków zmian wartości szacunkowych dotyczących przyszłych okresów, jeżeli określenie tych skutków nie jest praktycznie wykonalne.

1.4.7. Niezależnie od ujawnień wartościowych, celowe jest, aby jednostki w dodatkowych informacjach i objaśnieniach sporządzanych zgodnie załącznikiem nr 1 do ustawy w ust. 10 przedstawiły ogólny opis wpływu konfliktu w Ukrainie na sytuację i wynik jednostki, w tym na istotne osądy i szacunki dokonane przez jednostkę.

1.4.8. W załączniku nr 5 do ustawy kwotę dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisów aktualizujących wartość aktywów trwałych odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych aktywów finansowych ujawnia się w pkt 2 w dodatkowych informacjach i objaśnieniach. W załącznikach nr 4 i nr 6 do ustawy nie przewidziano dokonania tak szczegółowych ujawnień. Jeżeli jednak ww. informacja w sposób istotny wpływa na ocenę sytuacji oraz wynik finansowy jednostki mikro lub małej (w rozumieniu ustawy), to zasadne jest skorzystanie z uprawnienia przewidzianego w art. 50 ust. 1 ustawy i ujawnienie tego faktu.

1.4.9. W przypadku, gdy w ocenie kierownika jednostki konflikt w Ukrainie nie wpływa istotnie na jednostkę, ani też – zgodnie z tą oceną – wpływ w przyszłości najprawdopodobniej nie będzie istotny, zasadnym jest, dla przejrzystości, przedstawienie wyjaśnienia, że kierownik jednostki uważa, że wpływ agresji na Ukrainę nie miał istotnego wpływu na jednostkę i jej wyniki finansowe oraz, że pozostanie on nieistotny w przyszłości, jak również zawarcie krótkiego wyjaśnienia tego osądu.

1.4.10. Skutki rosyjskiej agresji na Ukrainę mogą być różne dla poszczególnych przedsiębiorstw w zależności od sektorów gospodarki, branży, obszarów prowadzenia działalności i rynków zbytu. Dlatego też możliwe skutki ww. sytuacji dla działalności jednostki należy przedstawiać w sposób przejrzysty i umożliwiający użytkownikom całościowy ogólny osąd co do sytuacji jednostki, jej rozwoju, ryzyk i niepewności w tym zakresie.

2. Kwestie do rozważenia przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego

2.1. Z punktu widzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego dodatkowo należy rozważyć, czy nie nastąpiła utrata lub ograniczenie w sprawowaniu kontroli, współkontroli lub wywierania znaczącego wpływu nad jednostkami prowadzącymi działalność w Ukrainie, Federacji Rosyjskiej i Republice Białorusi.

Oceny należy dokonać na podstawie przepisów ustawy oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 września 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych (Dz. U. z 2017r., poz. 676)⁸.

⁸ Dalej: rozporządzenie o konsolidacji.

Ustanie sprawowania kontroli, ustanie sprawowania współkontroli lub ustanie wywierania znaczącego wpływu to utrata zdolności, o których mowa odpowiednio w art. 3 ust. 1 pkt. 34-36 ustawy. Natomiast ograniczenie w sprawowaniu kontroli, ograniczenie w sprawowaniu współkontroli lub ograniczenie wywierania znaczącego wpływu to ograniczenie zdolności, o których mowa odpowiednio w art. 3 ust. 1 pkt. 34-36 ustawy (rozporządzenie o konsolidacji, § 2 pkt 4).

2.2. W przypadku wystąpienia utraty lub ograniczenia w sprawowaniu kontroli, współkontroli lub wywierania znaczącego wpływu należy postępować zgodnie z wytycznymi rozdziału 6 ustawy oraz rozporządzenia o konsolidacji.

Poniżej w szczególności zwracamy uwagę na przepisy, które mają zastosowanie w przypadku wystąpienia ograniczenia w sprawowaniu kontroli, współkontroli lub ograniczenia w wywieraniu znaczącego wpływu.

W przypadku wystąpienia ograniczenia w sprawowaniu kontroli, współkontroli lub wywierania znaczącego wpływu zastosowanie mają następujące przepisy:

- art. 57 pkt 2 ustawy, który wskazuje, iż konsolidacją można nie obejmować jednostki zależnej, jeżeli występują poważne długoterminowe ograniczenia w sprawowaniu kontroli nad jednostką, które wyłączają swobodne dysponowanie jej aktywami netto, w tym wypracowanym przez tę jednostkę zyskiem netto, lub które wyłączają sprawowanie kontroli nad organami kierującymi tą jednostką⁹;
- art. 59 ust. 2a ustawy, który wskazuje, że do wykazywania jednostek współzależnych przy zastosowaniu metody proporcjonalnej przepisy art. 57 stosuje się odpowiednio;
- art. 63 ust. 3 ustawy, który wskazuje, że metody praw własności nie stosuje się w przypadkach

⁹ W zaistniałej obecnie sytuacji kierownik jednostki dominującej powinien wnikliwie rozważyć, czy rosyjska agresja na Ukrainę i jej skutki dają podstawy do uznania, że wystąpiły poważne długoterminowe ograniczenia w sprawowaniu kontroli w jednostkach zależnych działających na terenach objętych konfliktem lub w państwach czynnie w nim zaangażowanych. Jeżeli takie ograniczenia występują, to w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym nie powinno się obejmować konsolidacją (oraz odpowiednio metodą proporcjonalną) takich jednostek zależnych (współzależnych), a zastosowanie metody praw własności może także być wątpliwe, jako że ograniczenie w sprawowaniu kontroli wobec jej przejawów, o których mowa w art. 57 pkt 2 ustawy może *de facto* oznaczać utratę możliwości sprawowania kontroli, współkontroli lub nawet wywierania znaczącego wpływu. Utrata sprawowania kontroli, współkontroli lub znaczącego wpływu, występuje wtedy, gdy inwestor nie jest w stanie, korzystając ze swoich praw wynikających z posiadanych udziałów lub umów, sprawować kontroli nad działalnością operacyjną lub wywierać na nią wpływ. Sytuacja taka może wynikać z ograniczeń wywołanych konfliktem (np. wprowadzenie komisarza do jednostki przez lokalne władze wraz z zawieszeniem możliwości wykonywania praw głosu) bądź też z uwarunkowań sankcyjnych (nałożone sankcje lub retorsje uniemożliwiają praktyczne wykorzystanie praw wynikających z posiadanych udziałów lub umów). Poprzez długotrwałe ograniczenie należy rozumieć ograniczenie inne niż przejściowe (np. przejściowym ograniczeniem jest takie, które uniemożliwia zarządzanie operacyjne ze względu na toczące się walki krótkotrwałe ograniczające dostęp do podmiotu lub komunikację z nim) wstrzymujące praktyczne możliwości wykonywania praw z posiadanych udziałów lub umów.

określonych w art. 57.

Do ujmowania i wyceny jednostek w przypadku, gdy spełnione są warunki, o których mowa w art. 57 pkt 2 ustawy zastosowanie mają następujące przepisy:

- art. 59 ust. 6 ustawy, który wskazuje, że jeżeli jednostka zależna była wcześniej objęta konsolidacją a w wyniku zmiany jednostka dominująca wstąpiła w prawa znaczącego inwestora lub wspólnika jednostki współzależnej, to dane tych jednostek wykazuje się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym odpowiednio metodą proporcjonalną lub metodą praw własności;
- § 6. ust. 3 rozporządzenia o konsolidacji, który wskazuje, że jeżeli występują ograniczenia w sprawowaniu kontroli lub współkontroli nad jednostką podporządkowaną, a zarazem jednostka dominująca nie jest zdolna do wywierania co najmniej znaczącego wpływu, to udział jednostki podporządkowanej wycenia się w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w kolejnych latach obrotowych w wartości wynikającej z zastosowania metody praw własności na dzień wystąpienia tych ograniczeń, z uwzględnieniem ewentualnego odpisu z tytułu trwałej utraty wartości.

2.3. Odpis z tytułu trwałej utraty wartości, o którym mowa powyżej ustala się na podstawie przepisów KSR 4 ([link](#)). Ponadto art. 63a ustawy wskazuje, że w przypadku trwałej utraty wartości udziałów w jednostkach podporządkowanych, ustalona na dzień nabycia udziałów wartość firmy lub ujemna wartość firmy podlega odpisaniu na wynik finansowy odpowiednio w kwocie równej różnicy pomiędzy dotychczasową wartością udziałów a ich wartością ustaloną po uwzględnieniu trwałej utraty wartości.

2.4. Jeżeli zgodnie z powyższymi wytycznymi zostanie zastosowana metoda praw własności na dzień ograniczenia w sprawowaniu kontroli, współkontroli lub wywierania znaczącego wpływu, a aktywa netto jednostki, do ujęcia której zastosowana zostanie metoda praw własności są ujemne, wówczas – stosownie do przepisów § 19 ust. 5 rozporządzenia o konsolidacji– „skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym obejmuje się dane jednostki stowarzyszonej lub współzależnej także wtedy, gdy wartość udziału posiadanego w tej jednostce, stanowiąca część jej kapitału własnego, jest ujemna lub zerowa, a znaczący inwestor lub wspólnik jednostki współzależnej jest zobowiązany do pokrycia jej strat, wniesienia dopłaty lub podniesienia kapitału. W przeciwnym przypadku udział w jednostce podporządkowanej wykazuje się w wartości zerowej”.

W przypadku, gdy wartość udziału posiadanego w takiej jednostce, stanowiąca część jej kapitału własnego, jest ujemna, a jednostka nadrzędna (jednostka dominująca, znaczący inwestor lub wspólnik jednostki współzależnej) jest zobowiązana do pokrycia jej strat, wniesienia dopłaty lub objęcia udziałów w związku z podniesieniem kapitału w jednostce podporządkowanej, należy

rozważyć zasadność ujęcia takiej inwestycji jako zobowiązania lub czy nie powstaje konieczność ujęcia rezerwy. Właściwe jest tu odniesienie się do postanowień KSR 6 ([link](#)). Utworzenie rezerwy może być zasadne tylko wówczas, gdy według uzasadnionych osądów inwestora (jednostki nadrzędnej) może na nim – w efekcie spodziewanej decyzji podjętej przez organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki podporządkowanej – ciążyć obowiązek poniesienia dodatkowych kosztów lub pokrycia zobowiązań spółek zależnych, współzależnych, stowarzyszonych.

2.5 Bez względu na ocenę w zakresie utraty czy ograniczenia w sprawowaniu kontroli, zgodnie z art. 57 pkt 3 ustawy konsolidacją można nie obejmować jednostki zależnej, jeżeli bez ponoszenia niewspółmiernie wysokich kosztów lub bez zbędnej zwłoki nie można uzyskać informacji niezbędnych do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, przy czym może mieć to zastosowanie w wyjątkowych przypadkach, które zostaną odpowiednio udokumentowane. Z taką sytuacją należy się obecnie liczyć.

Wytyczne te mają również zastosowanie do metody konsolidacji proporcjonalnej (art. 59 ust. 2a ustawy) oraz do metody praw własności (art. 63 ust. 3 ustawy).

2.6 W zależności od oceny utraty lub ograniczenia w sprawowaniu kontroli, współkontroli lub wywierania znaczącego wpływu inwestycje w jednostkach niewyceniane metodą konsolidacji pełnej, metodą proporcjonalną lub metodą praw własności inwestycje w innych jednostkach klasyfikuje się i wykazuje w bilansie sporządzonym zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy odpowiednio w następujących pozycjach aktywów:

A. V. Inwestycje długoterminowe

3. Długoterminowe aktywa finansowe

- a) w jednostkach zależnych, współzależnych niewycenianych metodą konsolidacji pełnej lub metodą proporcjonalną
- b) w jednostkach zależnych, współzależnych i stowarzyszonych wycenianych metodą praw własności
- c) w pozostałych jednostkach, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale
- d) w pozostałych jednostkach

B. III. Inwestycje krótkoterminowe

1. Krótkoterminowe aktywa finansowe

- a) w jednostkach zależnych i współzależnych
- b) w jednostkach stowarzyszonych
- c) w pozostałych jednostkach

2.7 W odniesieniu do wyżej wskazanych kwestii należy przedstawić ujawnienia wymagane przez rozporządzenie o konsolidacji, w tym w szczególności w poniższym zakresie:

- w załączniku nr 1 we wprowadzeniu w pkt 5 - wykaz (nazwy/firmy i siedziby) jednostek podporządkowanych wyłączonych ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego wraz z podaniem podstawy prawnej oraz uzasadnieniem dokonania wyłączenia oraz udziału posiadanego przez jednostkę dominującą, współnika jednostki współzależnej lub znaczącego inwestora w kapitale (funduszu) podstawowym tych jednostek; w przypadku, gdy przyczyną dokonania wyłączenia jest art. 57 pkt 3, rekomendujemy przedstawienie faktów i okoliczności, z których wynika brak możliwości uzyskania informacji;
- w załączniku nr 1 we wprowadzeniu w pkt. 13 - przedstawienie stosowanych kryteriów wyłączeń jednostek podporządkowanych ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego;
- w załączniku nr 6 w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust. 1 pkt 3 - informacje liczbowe, wraz z wyjaśnieniem, zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy; informacje te pomijają się, jeżeli jednostka dominująca sporządza skorygowany bilans porównawczy oraz skorygowany porównawczy rachunek zysków i strat. Dalsze wytyczne w tym zakresie zawarte są w § 3 rozporządzenia o konsolidacji:
 - w ust. 5 – jeżeli w ciągu roku obrotowego istotnie zmienił się skład jednostek podporządkowanych, objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, to we wprowadzeniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego podaje się dane umożliwiające dokonanie oceny tej zmiany, w tym podstawowe wielkości sprawozdań finansowych, nazwy i siedziby jednostek, których objęcia skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym zaprzestano, oraz jednostek nieobjętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym w poprzednim roku obrotowym;
 - w ust. 6 – w celu zapewnienia porównywalności danych wykazywanych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, zamiast informacji, o których mowa w ust. 5, można sporządzić skorygowany bilans porównawczy oraz skorygowany porównawczy rachunek zysków i strat;
- w załączniku nr 6 w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust. 2 - informacje o wspólnych przedsięwzięciach, które nie podlegają konsolidacji, w tym:
 - nazwie, zakresie działalności wspólnego przedsięwzięcia,
 - procentowym udziale,
 - części wspólnie kontrolowanych rzeczowych składników aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,

- zobowiązaniach zaciągniętych na potrzeby przedsięwzięcia lub zakupu używanych rzeczowych składników aktywów trwałych,
- części zobowiązań wspólnie zaciągniętych,
- przychodach uzyskanych ze wspólnego przedsięwzięcia i kosztach z nimi związanych,
- zobowiązaniach warunkowych i inwestycyjnych dotyczących wspólnego przedsięwzięcia;
- w załączniku nr 6 w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust. 3 pkt 4 - informacje o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym;
- w załączniku nr 6 w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust. 7 - w przypadku gdy inne informacje niż wymienione powyżej mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wynik finansowy jednostek powiązanych, należy ujawnić te informacje;
- § 15 ust. 6 rozporządzenia o konsolidacji: w dodatkowych informacjach i objaśnieniach skonsolidowanego sprawozdania finansowego podaje się:
 - wartość księgową netto aktywów każdej zbytej lub nabytej jednostki zależnej;
 - sposób rozliczeń pomiędzy jednostką zbywającą i nabywającą;
 - odrębnie wynik ze zbycia każdej jednostki zależnej - ujawnienie to ma zastosowanie nie tylko w przypadku zbycia/ nabycia jednostek zależnych, ale również w przypadku dokonania wyłączenia z konsolidacji, czyli zaprzestania konsolidacji na podstawie art. 57 pkt 3.

VI. Sprawozdanie z działalności – informacje w związku z rosyjską agresją na Ukrainę

1. Rekomendacje dotyczą jednostek, które mają obowiązek sporządzenia sprawozdania z działalności¹⁰, sprawozdania z działalności grupy kapitałowej¹¹ i których dzień bilansowy przypadł do 31 stycznia 2022 r. (przed 24 lutego 2022 r.), jak i do tych jednostek, których dzień bilansowy przypada po dacie agresji tj. po 24 lutego 2022 r. w kontekście rosyjskiej agresji na Ukrainę bez odnoszenia się do przepisów szczególnych wydanych dla określonych jednostek na podstawie ustawy, a dotyczących sprawozdania z działalności.
2. Podczas sporządzania SzD oraz SzD grupy kapitałowej jednostka stosuje przepisy art. 49, art. 49b i art. 55 ust. 2a ustawy, a także zaleca się stosowanie postanowień Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 9 „Sprawozdanie z działalności” ([link](#)).
3. Szczegółowość przedstawianych w sprawozdaniu z działalności informacji w zakresie dotychczasowych skutków oraz aktualnej sytuacji finansowej i majątkowej jednostki w związku z rosyjską agresją na Ukrainę, jak też co do sytuacji w przyszłości, powinna zależeć od dotychczasowych doświadczeń jednostki (im bardziej istotny wpływ, tym więcej lub bardziej szczegółowe ujawnienia), specyfiki rynku, na którym jednostka działa, oceny zagrożeń i ryzyka co do przyszłości, a także tego, czy jednostka jest jednostką zaufania publicznego (w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym – Dz.U. z 2020 r., poz. 1415 ze zm.), uwzględniając przy tym interes użytkowników (interesariuszy). Przejrzystość ujawnień jest szczególnie ważna dla jednostek zaufania publicznego.
4. Ze względu na szeroki wpływ inwazji na niektóre jednostki, zakres, jak i obszerność dodatkowych ujawnień lub objaśnień zawartych zarówno w sprawozdaniu finansowym, jak i SzD oraz SzD grupy kapitałowej może się znacząco zwiększyć.

Dzień bilansowy przypada przed 24 lutego 2022 r., np. 31 grudnia 2021 r.

5. Rosyjską agresję na Ukrainę należy potraktować jako zdarzenie po dacie bilansu na tyle istotne, jako czynnik ryzyka wpływający na przewidywaną sytuację majątkową i finansową jednostki (w tym płynność finansową), że wymaga zarówno oceny pod kątem zasadności stosowania założenia o kontynuacji działalności przez jednostkę, jak i odpowiednich ujawnień w sprawozdaniu z działalności.
6. Skutki rosyjskiej agresji na Ukrainę mogą być bardzo rozległe i zmienne w czasie. Biorąc pod uwagę wymogi ustawy zaleca się ujawnianie w SzD tego, jakie konflikt w Ukrainie może mieć przełożenie na jednostkę i jej sytuację majątkową i finansową w dającej się przewidzieć

¹⁰ Dalej: SzD

¹¹ Dalej: SzD grupy kapitałowej

przyszłości przy założeniu różnych scenariuszy. Należy zwrócić przy tym uwagę, że dla potrzeb oceny kontynuacji działalności kierownik jednostki powinien rozważać negatywne, ale nadal realne scenariusze. Analiza powinna skupiać się na kluczowych dla jednostki obszarach działalności i kluczowych założeniach ze wskazaniem źródeł niepewności i ryzyka.

7. Po dniu bilansowym (tj. w kolejnym okresie sprawozdawczym) jednostka może pozyskiwać istotne informacje o skutkach konfliktu w Ukrainie, które nie odnoszą się do warunków istniejących na dzień bilansowy i nie mają charakteru zdarzeń korygujących, niemniej w ocenie kierownika jednostki mogą one być uznane za istotne (mogą wpływać na decyzje użytkowników sprawozdania finansowego) i zawarcie dodatkowych objaśnień w sprawozdaniu z działalności może być zasadne.
8. Możliwe skutki konfliktu w Ukrainie na otoczenie, w którym działa jednostka, jak i bezpośrednio na jednostkę, należy przedstawiać w sposób przejrzysty i umożliwiający użytkownikom tego sprawozdania całościowy ogólny osąd co do sytuacji, jej rozwoju, ryzyk dla jednostki i niepewności w tym zakresie.
9. W SzD zasadnym jest odniesienie się do ujawnionych w sprawozdaniu finansowym w dodatkowych informacjach i objaśnieniach informacji na temat ewentualnych skutków rosyjskiej agresji na Ukrainę oraz uszczegółowienie tych informacji, jeżeli jednostka uznała je za istotne dla użytkowników rocznego sprawozdania finansowego i – w ocenie kierownika jednostki – stanowią one istotne zdarzenia po dniu bilansowym wynikające z konfliktu w Ukrainie lub mających związek z tym konfliktem.
10. W szczególności w SzD rozważyć można przedstawienie podejmowanych przez jednostkę działań, będących różną formą pomocy dla Ukrainy, w tym darowizn, jak i wszelkiego rodzaju innych działań (rozdział III i IV).
11. Prezentując przewidywany rozwój i przewidywaną sytuację finansową należy rozważyć rosyjską agresję na Ukrainę zarówno jako istotny czynnik ryzyka działalności jednostki, jak i czynnik determinujący kształtowanie się wyniku finansowego, a także płynności finansowej jednostki w przyszłości. Zaleca się przy tym rozważenie w szczególności kwestii wskazanych poniżej.
12. Informacje dotyczące przewidywanego rozwoju i przewidywanej sytuacji finansowej jednostki w związku z rosyjską agresją na Ukrainę powinny być spójne z oceną kontynuacji działalności jednostki dokonaną przez kierownika jednostki, a zawartą w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego (kwestie oceny kontynuacji działalności omówiono w rozdziale II).

13. W SzD należy przedstawić w sposób obiektywny i wyważony możliwe negatywne konsekwencje, tj. ryzyko związane z dalszym przebiegiem konfliktu w Ukrainie i opis jego możliwych rozległych skutków pod kątem wpływu na przewidywaną przyszłą sytuację finansową, majątkową i płynność jednostki oraz jej przewidywany rozwój, w tym także realizację celów i działań strategicznych oraz działalność operacyjną. Rozważając i szacując możliwy wpływ tego konfliktu na działalność jednostki zaleca się wziąć pod uwagę (patrz rozdział V) w szczególności:

- zniszczenia lub ograniczenie dostępu do składników majątku jednostki, w tym jej zagranicznych oddziałów lub podmiotów zależnych;
- problemy kontrahentów, które wpływają na możliwość regulowania przez nich zobowiązań;
- posiadanie istotnych aktywów w Ukrainie, Federacji Rosyjskiej lub Republice Białorusi o charakterze niematerialnym (np. wartość firmy);
- utrudnienia w dostawach materiałów (w tym surowców) i towarów;
- utrudnienia lub brak możliwości prowadzenia działalności, w tym ze względu na ograniczony dostęp pracowników, energii i innych mediów, jak również infrastruktury (w tym infrastruktury IT);
- outsourcing określonych usług do podmiotów z Ukrainy, Federacji Rosyjskiej lub Republiki Białorusi (np. usług IT), istotnych z punktu widzenia jednostki;
- załamanie lokalnego rynku zbytu powodujące zmniejszenie lub utratę przychodów,
- powiązanie jednostki z podmiotami, na które nałożone zostały sankcje np. :
 - sankcje nałożone na kontrahentów jednostki, które mogą uniemożliwić dalszą współpracę z jednostkami i osobami objętymi restrykcjami, które są kontrahentami jednostki, co może istotnie ograniczyć zdolność jednostki do sprzedaży towarów lub usług, jak i ściąganie należności handlowych,
 - sankcje nałożone na dostawców jednostki, które mogą powodować przejściowe lub długotrwałe trudności w nabywaniu lub wzrost cen surowców, towarów czy usług;
 - sankcje nałożone na kredytodawców/pożyczkodawców, które mogą powodować trudności jednostki, jak i jej kontrahentów w uzyskaniu finansowania zapewniającego pokrycie kosztów działalności;
- ograniczenia niektórych banków w dostępie do systemu SWIFT, które mogą powodować trudności w otrzymaniu (opóźnienia lub brak) spłaty należności;

- ograniczenia dewizowe dotyczące wymiany rubla rosyjskiego lub hrywny na inne waluty;
 - osłabienie waluty polskiej, ukraińskiej i rosyjskiej wpływające w szczególności na wysokość ponoszonych kosztów oraz wysokość generowanych przychodów;
 - wzrost cen surowców (np. ropy naftowej, gazu ziemnego, węgla), co może być szczególnie dotkliwe w przypadku braku alternatywnych rozwiązań dla zachowania ciągłości produkcji/ świadczenia usług;
 - ograniczenie lub załamanie niektórych rynków zbytu powodujące zmniejszenie lub utratę przychodów;
 - zmienność cen instrumentów finansowych i kursów walutowych;
 - kształtowanie się stóp procentowych i inflacji, aktualne i prognozowane;
 - dostępność i koszt kredytu/finansowania;
 - zmiany na rynku pracy;
 - zmiany prawno-legislacyjne oraz
 - inne czynniki, które w ocenie kierownika jednostki mogą mieć wpływ na poziom przychodów i dalszą działalność jednostki oraz perspektywy jej rozwoju, np. zmiany nastroju i preferencji kontrahentów i konsumentów mogące skutkować zmianami w popycie na określone produkty i towary niekoniecznie prowadzące działalność na terytorium Ukrainy, Federacji Rosyjskiej, czy Republiki Białorusi.
14. Efekt finansowy możliwych skutków rosyjskiej agresji na Ukrainę dla sprawozdawczości finansowej może być trudny do oszacowania, niemniej istotny dla użytkowników sprawozdań finansowych. Właściwym jest wskazanie w SzD oraz SzD grupy kapitałowej konsekwencji, jakie ten konflikt i powiązane z nim działania mogą mieć dla strategii działalności jednostki (także grupy kapitałowej) oraz zdolności do kontynuowania działalności.
15. Na ile to możliwe i zasadne, a także przydatne dla użytkowników SzD oraz SzD grupy kapitałowej, zaleca się uwzględnić wpływ konfliktu na realizację strategii działalności jednostki poprzez pryzmat prognozowanych wyników finansowych i kluczowych wskaźników operacyjnych lub parametrów płynności/wypłacalności w sposób scenariuszowy, wskazując na oczywiste ograniczenia wpływające z nieodłącznej niepewności w tym zakresie.
16. Niepewność spowodowana konfliktem w Ukrainie może prowadzić do niepewności związanej z oceną zdolności jednostki do kontynuowania działalności, przy czym niektóre z tych niepewności mogą być istotne i wymagać ujawnienia, pomimo osądu kierownika jednostki co

do zasadności przyjęcia założenia o kontynuacji działalności. W tej sytuacji w SzD oraz SzD grupy kapitałowej dodatkowe informacje o charakterze objaśniającym co do przyszłej sytuacji majątkowej finansowej i płynnościowej powinny koncentrować się na tym aspekcie oraz w sposób wyważony i spójny uzasadniać przyjęte założenie o kontynuacji działalności pomimo istnienia istotnych niepewności.

17. W przypadku sporządzania SzD grupy kapitałowej, przedstawiając wpływ rosyjskiej agresji na Ukrainę na przewidywaną sytuację majątkową i finansową grupy kapitałowej oraz ryzyka działalności, rozważenia i stosownego przedstawienia wymagają w szczególności kwestie dotyczące sprawowania kontroli, współkontroli jak i wywierania znaczącego wpływu, omówione w rozdziale V, jako uzupełnienie informacji zawartych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Brak kontynuacji działalności

18. Skutki konfliktu w Ukrainie mogą okazać się na tyle znaczące, że kierownik jednostki stwierdzi, iż zamierza zlikwidować jednostkę lub zaprzestać prowadzenia działalności gospodarczej, lub że nie ma innej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaprzestania działalności, w którym to przypadku sprawozdanie finansowe nie jest sporządzane przy założeniu kontynuacji działalności.
19. W przypadku gdy istnieje powiązanie pomiędzy wartościami wykazanymi w rocznym sprawozdaniu finansowym, skonsolidowanym sprawdzaniu finansowym a informacjami prezentowanymi w SzD oraz SzD grupy kapitałowej należy, przedstawiając sytuację majątkową i finansową jednostki, zawrzeć dodatkowe informacje i wyjaśnienia co do wartości (kwot) wykazanych w tych sprawozdaniach (art. 49 ust. 3a oraz 55 ust. 2a ustawy).

Dzień bilansowy przypada po 24 lutego 2022 r.

20. Ocena skali wpływu rosyjskiej agresji na Ukrainę jest zapewne trudna, o ile w ogóle możliwa, do oszacowania. Pomimo tego ograniczenia, omawiając aktualną sytuację majątkową i finansową jednostki za rok obrotowy kończący się 24 lutego 2022 r., zaleca się w sposób wyważony i obiektywny przedstawić obszary działalności, na które agresja miała przełożenie oraz ich skutki finansowe zarówno dla bieżącego roku obrotowego, jak i prognozowane dla kolejnych lat obrotowych.
21. W przypadku gdy istnieje powiązanie pomiędzy wartościami wykazanymi w rocznym sprawozdaniu finansowym, skonsolidowanym sprawdzaniu finansowym a informacjami prezentowanymi w SzD oraz SzD grupy kapitałowej ma zastosowanie pkt 19.

22. W SzD oraz SzD grupy kapitałowej należy również zawrzeć informację na temat zdarzeń związanych z konfliktem w Ukrainie istotnie wpływających na działalność jednostki, które wystąpiły w trakcie roku obrotowego, a także po jego zakończeniu, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Przedstawiając skutki rosyjskiej agresji rozważyć można:

- a) zmiany w otoczeniu zewnętrznym takie jak kształtowanie się głównych wskaźników makroekonomicznych oraz ich wpływ zarówno na rynek/rynk/segmenty rynku, na których jednostka/grupa kapitałowa prowadzi działalność, jak i na jej sytuację majątkową i finansową (np. wycenę aktywów i zobowiązań, rentowność i wyniki finansowe);
- b) skomentowanie wyników z działalności operacyjnej i wyniku finansowego, ze wskazaniem wpływu jednorazowych transakcji lub operacji, oraz przedstawienie (wraz z komentarzem) wskaźników finansowych wyliczonych na bazie danych zawartych w sprawozdaniu finansowym oraz skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, jako uzupełnienie informacji zawartych w dodatkowych informacjach i objaśnieniach tych sprawozdań; przykładowo wpływ z tytułu:
 - utworzenia odpisów z tytułu utraty wartości aktywów – finansowe skutki konfliktu w Ukrainie mogą doprowadzić do ujęcia znaczących odpisów z tytułu utraty wartości opisane w rozdziale V;
 - obniżenia wolumenów lub zmiany struktury przychodów ze sprzedaży, obniżenia marży zysku z wyjaśnieniem przyczyn, np. spadku czy załamania popytu lub wzrostu kosztów – ze związanym objaśnieniem podjętych działań i ich skutków finansowych dla jednostki lub grupy kapitałowej;
 - zaniechania działalności w określonych segmentach rynku lub rynkach, w tym rynkach zagranicznych (jeśli dotyczy jednostki), np. na wynik finansowy;
 - udzielenia pomocy Ukrainie, wraz z opisem form wsparcia i wpływu na wyniki z działalności;
 - innych skutków, które kierownik jednostki uzna za istotne (np. wycofanie się z działalności na określonych rynkach, restrukturyzacja, poszukiwanie nowych kontrahentów);
- c) wpływ na płynność i/lub wypłacalność jednostki – zaleca się skomentowanie sytuacji w zakresie płynności lub wypłacalności, gdy płynność jednostki była lub jest zagrożona, z podaniem wskaźników płynności lub wypłacalności na bazie danych zawartych w sprawozdaniu finansowym wraz z opisem źródeł ryzyka utraty płynności. Zaleca się również opisanie podjętych decyzji przez jednostkę oraz działań zarządczych w reakcji na ryzyko pogorszenia płynności/utraty wypłacalności oraz wskazanie celów i skutków tych działań;

- d) ocenę sytuacji na rynku/segmentach rynku, na którym jednostka/grupa kapitałowa działa lub zamierza działać lub z jakiego się wycofała lub jest w trakcie wycofywania w związku z rosyjską agresją i brakiem realnych możliwości przeciwdziałania jej negatywnym skutkom;
- e) wskazanie zaniechania działalności lub istotnego jej ograniczenia w przyszłości;
- f) wpływ rosyjskiej agresji, jako czynnika ryzyka i niepewności, na wycenę aktywów i zobowiązań na dzień bilansowy – pożądane jest zwrócenie uwagi na skutki tego konfliktu, jako czynnika ryzyka istniejącego na dzień bilansowy, oraz na zwiększone ryzyko wiarygodności wszelkich wielkości szacunkowych, tj. wymagających zastosowania osądu i przyjęcia założeń na potrzeby wyceny bilansowej (szczególnie istotne przy ustalaniu utraty wartości, jak i wartości godziwej aktywów);
- g) ocenę ryzyka rynkowego: czy wystąpił wzrost ekspozycji na ryzyko rynkowe, tj. ryzyko zmian cen czy kursów walutowych, ryzyko kredytowe, ze wskazaniem niepewności wyceny i wrażliwości na ryzyko, a także ocenę ryzyka utraty płynności;
- h) podjęte działania w celu ograniczenia negatywnego wpływu rosyjskiej agresji na sytuację finansową (w tym płynność) i majątkową jednostki – przedstawienie podjętych działań jednostki, np. działań w zakresie ciągłości działania, działań restrukturyzacyjnych.