

Warszawa, dnia 17 listopada 2023 r.

Poz. 105

KOMUNIKAT
MINISTRA FINANSÓW¹⁾

z dnia 23 października 2023 r.

w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat

Ogłasza się uchwałę nr 12/2023 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 29 sierpnia 2023 r. w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat, stanowiącą załącznik do komunikatu.

Minister Finansów: *M. Rzeczkowska*

¹⁾ Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 kwietnia 2022 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 939).

Załącznik do komunikatu Ministra Finansów
z dnia 23 października 2023 r.
(Dz. Urz. Min. Fin. poz. 105)

Uchwała nr 12/2023
Komitetu Standardów Rachunkowości
z dnia 29 sierpnia 2023 r.

w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat

Na podstawie § 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 1566) oraz § 5 ust. 14 wewnętrznego regulaminu działania Komitetu Standardów Rachunkowości, uchwala się, co następuje:

§ 1.

1. Komitet przyjmuje Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat, stanowiący załącznik do niniejszej uchwały.
2. Stanowisko, o którym mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2024 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

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

Załącznik do uchwały nr 12/2023
Komitetu Standardów Rachunkowości
z dnia 29 sierpnia 2023 r.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat

1. Przedmiot, cel i zakres stanowiska

- 1.1. Stanowisko dotyczy wykazywania i ujawniania w sprawozdaniu finansowym działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej. W art. 47 ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j.: Dz. U. z 2023 r., poz. 120), zwanej dalej Ustawą, stwierdza się, iż „w przypadku gdy jednostka przewiduje zaprzestanie określonego zakresu działalności mającego wpływ na przychody i koszty przyszłych okresów sprawozdawczych, przy zachowaniu zasady kontynuacji – odpowiednie przychody i koszty z tym związane należy wykazać odrębnie od przychodów i kosztów działalności kontynuowanej”. Z kolei Załącznik nr 1 do Ustawy w części dotyczącej dodatkowych informacji i objaśnień, a konkretnie w ust. 2 pkt. 5, stanowi się, że jednostka ujawnia „informacje o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym”. Niniejsze stanowisko wyjaśnia znaczenie tych przepisów i określa zasady ich zastosowania przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, przede wszystkim definiując działalność przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną oraz uszczegółowiając obowiązki w zakresie wykazywania przychodów i kosztów (w rachunku zysków i strat) z nią związanych i ujawniania informacji na jej temat (w dodatkowych informacjach i objaśnieniach). Stanowisko dotyczy także wszystkich przepisów wykonawczych do Ustawy, które wymagają ujawniania informacji o działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej (albo działalności przewidzianej do zaniechania lub zaniechanej). Szczegółowe uzasadnienie konieczności opracowania stanowiska znajduje się w załączniku 1 (do stanowiska).
- 1.2. Jednostka powinna prezentować i ujawnić informacje, które umożliwią użytkownikom sprawozdań finansowych ocenę wpływu zaprzestania określonego zakresu działalności (które już się dokonało lub które dokona się wkrótce) na jej wynik finansowy i sytuację finansową. Informacje na temat działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej, a zwłaszcza na temat jej wyniku finansowego mają dużą wartość prognostyczną (ułatwiają przewidywanie przyszłych wyników działalności jednostki, w tym w wymiarze kasowym, o ile jednostka sporządza sprawozdanie z przepływów pieniężnych).
- 1.3. Stanowisko uwzględnia przepisy Ustawy i jest zgodne z nimi. Jest neutralne dla finansów publicznych i opodatkowania jednostek.
- 1.4. Stanowisko dotyczy jednostek prowadzących księgi rachunkowe i sporządzających sprawozdania finansowe, innych, niż określone w przepisach art. 2 ust. 3 Ustawy (tj. innych niż te, które sporządzają sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR), które na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego zakładają kontynuowanie działalności (zgodnie z art. 5 ust. 2 Ustawy). Do rachunkowości jednostek, w tym sprawozdawczości finansowej przy braku kontynuacji działalności odnosi się Krajowy Standard Rachunkowości nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności”.

1.5. Stanowisko dotyczy sprawozdań finansowych jednostek, o których mowa w rozdziale 5 Ustawy. Nie obejmuje zagadnień związanych ze sporządzaniem skonsolidowanych sprawozdań finansowych, o których mowa w rozdziale 6 Ustawy, w tym w szczególności nie podejmuje problematyki prezentacji działalności jednostek podporządkowanych wyłączanych z konsolidacji ich danych finansowych wobec utraty lub ograniczenia kontroli (współkontroli lub znaczącego wpływu) nad nimi.

2. Pojęcie działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej

2.1. Art. 47 ust. 3 Ustawy odnosi się o działalności przewidzianej do zaprzestania. Natomiast w Załączniku nr 1 do Ustawy, w ust. 2 pkt. 5 jest mowa o „działalności zaniechanej lub przewidzianej do zaniechania”. Określenie „działalność zaniechana” występuje również w aktach wykonawczych do Ustawy: w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 1 października 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości banków, w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 12 kwietnia 2016 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2009 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości domów maklerskich. Nie ma wątpliwości, że w każdym z tych przypadków chodzi o tę samą kwestię. W niniejszym stanowisku, zgodnie z literą Ustawy, zastosowano czasownik „zaprzestać” i w związku z tym przyjęto określenie „działalność przewidziana do zaprzestania lub zaprzestana”. Na potrzeby stanowiska uznano, że określenie to jest tożsame z występującymi w Załączniku nr 1 do Ustawy oraz we wskazanych wyżej rozporządzeniach określeniami: „działalność zaniechana”, „działalność przewidziana do zaniechania”.

2.2. Działalnością przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną jest część działalności jednostki:

- a) która została zaprzestana w bieżącym okresie sprawozdawczym lub która w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego jest przewidziana do zaprzestania przez organ jednostki władny podjąć taką decyzję,
- b) której przedmiot lub geograficzny obszar działalności jest odrębny od reszty działalności jednostki,
- c) która jest wydzielona w jednostce dla celów zarządczych (sprawozdawczości wewnętrznej) lub której wydzielenie w tych celach jest zasadne i praktycznie możliwe ze względu na wielkość i zróżnicowanie działalności jednostki, a pominięcie takiego wydzielenia w sprawozdaniu finansowym spowodowałoby niespełnienie zasady rzetelnego i jasnego obrazu, o której mowa w art. 4 ust. 1 i 1b Ustawy, oraz
- d) która jest istotna.

2.3. Poprzez „zaprzestanie” należy rozumieć nie tylko zdarzenia gospodarcze polegające na wygaszeniu działalności gospodarczej, ale także wszystkie inne zdarzenia, które powodują, że jednostka przestaje prowadzić dany rodzaj działalności, m.in. sprzedaż działalności, wydzielenie jej do osobnej jednostki, czy też przekazanie jej w formie aportu rzeczowego itp.

2.4. W art. 47 ust. 3 Ustawy jest mowa o wyodrębnieniu przychodów i kosztów „określonego zakresu działalności”. Słowo „zakres” według słowników oznacza m.in. dziedzinę lub sferę czegoś (zjawiska, działania) odgranicozoną od innych sfer. Przymiotnik „określony” oznacza natomiast m.in. sprecyzowany, specyficzny. „Określony zakres działalności” na potrzeby tego stanowiska należy zatem rozumieć jako obszar działalności jednostki odgraniczony i odmienny od innych. Ta odmienność może mieć charakter przedmiotowy (odmienne wyroby, towary lub usługi)

lub geograficzny (odmienne terytorium działania: wytwarzania, świadczenia usług lub ich zbywania). W uzasadnionych przypadkach może to być także odmienność ze względu na klientów, gdy różne grupy klientów otrzymujące od jednostki ten sam wyrób, towar lub usługę są przez nią obsługiwane w zupełnie inny sposób (np. klienci hurtowi i detaliczni w niektórych jednostkach lub klienci biznesowi i detaliczni w innych przypadkach, czy klienci krajowi i zagraniczni).

- 2.5. Za działalność przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną nie uznaje się sytuacji, gdy jednostka przewiduje spadek (nawet duży) skali swojej działalności (czyli spadek wielkości sprzedaży swoich wyrobów, towarów lub usług) z jakichkolwiek przyczyn innych niż zamknięcie lub wstrzymanie w dłuższym czasie istotnej linii produktów (wyrobów lub usług) albo miejsca prowadzenia działalności. Taka sytuacja świadczy jednak o wystąpieniu przesłanek utraty wartości, co oznacza konieczność przeprowadzenia przez jednostkę testu na utratę wartości zgodnie z wytycznymi Krajowego Standardy Rachunkowości Nr 4 „Utrata wartości aktywów”. Sytuację tę ilustruje przykład 2.1.

Przykład 2.1. Jednostka posiadająca osiem dużych hurtowni artykułów budowlanych zlokalizowanych w różnych częściach kraju przewiduje, że w przyszłym okresie sprawozdawczym nastąpi drastyczny spadek sprzedaży w całej sieci. Ma to związek z przewidywanym pogorszeniem koniunktury na krajowym rynku nieruchomości. Kierownictwo jednostki¹⁾ nie planuje ani nie przewiduje zamknięcia żadnej z ośmiu hurtowni, mimo iż zakłada, że przychody spadną w nich średnio o 20–25% i że taka pogorszona koniunktura utrzyma się przez co najmniej dwa lata (nie stanowi to jednak zagrożenia kontynuacji działalności całej jednostki). W związku z tym przygotowało stosowne plany i podjęło odpowiednie decyzje (np. systematycznej redukcji części zatrudnienia od początku przyszłego roku).

Wskazane w przykładzie okoliczności w sytuacji jednostki nie powinny prowadzić do uznania, że ograniczenie jej działalności kwalifikuje się do wykazania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej, ponieważ nie nastąpi zaprzestanie określonego zakresu działalności (wystąpiłoby ono, gdyby przewidziano zaprzestanie działalności którejś z hurtowni). Tak samo będzie w podobnej sytuacji w jednostkach o jednym zakresie działalności, np. w cegielni wytwarzającej jeden rodzaj cegieł lub w fabryce maszyn górniczych jednego asortymentu. Przewidywane zmniejszenie skali ich działalności (nawet bardzo duże) nie stanowi przypadku uznania jej za działalność przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną.

Jednakże, gdyby kierownictwo jednostki podjęło decyzję o zamknięciu jednej z hurtowni, która jako jedyna obsługuje określony region kraju, to wówczas – przyjmując, że spełnione jest kryterium istotności (pkt. 2.2 lit. d) stanowiska) oraz kryterium odrębności ekonomicznej (pkt. 2.2 lit. c) stanowiska) – działalność tej hurtowni powinna zostać uznana za przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną.

- 2.6. Warunek zasadności i praktycznej możliwości wydzielenia dla celów zarządczych części działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej, o którym mowa w pkt. 2.2 litera c), ma zapewnić, aby wykazywanie przychodów i kosztów działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej nie powodowało ponoszenia przez jednostki dodatkowych, nadmiernych kosztów związanych z funkcjonowaniem systemu rachunkowości (kosztów uszczegółowienia ewidencji księgowej lub rachunku kosztów). Działalnością przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną jest zatem część działalności jednostki, która już jest lub która bez

¹⁾ Ilekroć w tym i w innych przykładach jest mowa o kierownictwie jednostki oznacza to osoby posiadające uprawnienia i odpowiedzialność za planowanie, sterowanie i kontrolowanie czynności jednostki w sposób bezpośredni lub pośredni. Co do zasady jest to kierownik jednostki w rozumieniu Ustawy, ale także – w zależności od struktury organizacyjnej jednostki – inne osoby podejmujące decyzje o jej kluczowych działaniach (w tym: o zaprzestaniu działalności).

nadmiernych trudności może zostać obszarem (zakresem) wyodrębnionym w jej rachunkowości zarządczej, tzn. ośrodkiem odpowiedzialności za zysk (lub inne miary rentowności) lub odrębnym obiektem w wieloblokowym i wielostopniowym rachunku kosztów itp. Może, ale nie musi wiązać się to z odrębnością organizacyjną tego zakresu działalności jednostki. Ze względu na warunek zasadności i praktycznej możliwości wydzielenia dla celów zarządczych zalecenia zawarte w stanowisku na ogół nie będą dotyczyły jednostek małych i mikro.

- 2.7. Istotność, o której mowa w pkt. 2.2 litera d) może wynikać ze skali działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej, albo z jej charakteru.
- 2.8. Istotność ze względu na skalę działalności występuje wtedy, gdy w całym okresie sprawozdawczym, w którym jakaś działalność jednostki została przewidziana do zaprzestania lub zaprzestana, kwota przychodów netto ze sprzedaży produktów (w tym usług), towarów i materiałów lub kwota kosztów działalności operacyjnej tej działalności jest znacząca. Na potrzeby tego stanowiska przyjmuje się, że kwota przychodów netto ze sprzedaży produktów (w tym usług), towarów i materiałów działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej jest znacząca wtedy, gdy stanowi ona co najmniej 10% łącznych przychodów netto jednostki ze sprzedaży produktów (w tym usług), towarów i materiałów. Podobnie, kwotę kosztów operacyjnych działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej uznaje się za znaczącą wtedy, gdy stanowi ona co najmniej 10% łącznych kosztów operacyjnych jednostki. W przypadku jednostek działających w branżach innych niż działalność produkcyjna, handlowa lub usługowa, tj. sporządzających sprawozdania finansowe na podstawie innych załączników do ustawy niż Załącznik nr 1, ustalenie istotności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej działalności w stosunku do całości działalności jednostki odbywa się przy uwzględnieniu specyfiki działalności jednostki. Np. w przypadku zakładów ubezpieczeń odpowiednikiem przychodu netto ze sprzedaży produktów (w tym usług) byłyby składki przypisane brutto z umów ubezpieczenia, które zakład zaprzestał zawierać lub przewiduje zaprzestać w relacji do składek przypisanych brutto ogółem. Z kolei dla kosztów byłaby to relacja sumy kosztów działalności ubezpieczeniowej, odszkodowań i świadczeń oraz pozostałych kosztów technicznych związanych z zaprzestaniem zawierania umów ubezpieczenia w danej grupie lub grupach ubezpieczeń do ogółu kosztów działalności ubezpieczeniowej, odszkodowań i świadczeń oraz pozostałych kosztów technicznych. W ubezpieczeniach na życie właściwą miarą istotności działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej jest zazwyczaj udział rezerw techniczno-ubezpieczeniowych brutto z zaniechanej działalności do stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych brutto ogółem.
- 2.9. Istotność ze względu na charakter działalności części jednostki występuje wtedy, gdy można racjonalnie sądzić, iż wiedza na temat zaprzestania tej części działalności będzie miała wpływ na oceny lub decyzje użytkowników sprawozdań finansowych jednostki nawet przy nieznaczących kwotach przychodów lub kosztów. Istotność ze względu na charakter działalności ilustruje przykład 2.2.

Przykład 2.2. Jednostka produkuje tradycyjne detergenty. Produkcja ta spełnia istniejące w kraju normy środowiskowe. Kilka lat temu jednostka rozpoczęła dodatkowo produkcję detergentów całkowicie neutralnych dla środowiska, złożonych wyłącznie z ekstraktów roślinnych. Prowadziła wówczas zakrojoną na szeroką skalę kampanię reklamową przekonującą odbiorców, że przedstawia się na produkcję zupełnie nieszkodliwą dla środowiska. Przychody ze sprzedaży linii naturalnych detergentów w szczytowym momencie stanowiły 5% łącznych przychodów ze sprzedaży produktów jednostki. W tym roku kierownictwo jednostki podjęło ostateczną decyzję, aby zupełnie odstąpić od produkcji detergentów całkowicie naturalnych, gdyż nie jest to i nie

będzie przez najbliższe lata tak opłacalne jak produkcja tradycyjna (przychody z tych produktów są niewiele wyższe niż koszty). W tej sytuacji informacja o postanowionym zaprzestaniu tej części działalności będzie istotna dla użytkowników sprawozdań finansowych jednostki, mimo niewielkiej względnej wartości przychodów i kosztów z tej części działalności.

- 2.10. Jeśli w pewnym okresie sprawozdawczym część działalności jednostki zaczęła spełniać warunki definicji (zaliczenia jej do) działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej (w tym warunek istotności) i w związku z tym w sprawozdaniu finansowym za ten okres przychody i koszty tej działalności (określone dalej w stanowisku) jednostka wykazywała odrębnie od działalności kontynuowanej, to w sprawozdaniach finansowych za kolejne okresy jednostka dalej wykazuje je odrębnie, nawet wtedy gdy przychody netto ze sprzedaży produktów (w tym usług), towarów i materiałów działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz jej koszty operacyjne spadną poniżej ilościowego progu istotności ze względu na skalę działalności, określonego w pkt. 2.8. Odrębną prezentację jednostka stosuje dopóty, dopóki przestanie osiągać jakiegokolwiek przychody netto ze sprzedaży produktów (w tym usług), towarów i materiałów z tej działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej albo przestanie ponosić jakiegokolwiek związane z nią koszty operacyjne (bądź też nie będą występować w jednostce inne wielkości przyjęte do określenia istotności działalności zaprzestanej i uwzględniające specyfikę działalności jednostki, o których mowa w pkt. 2.8.).
- 2.11. Słowo „przewidzieć”, którym posłużył się ustawodawca w art. 47 ust. 3 Ustawy należy na potrzeby niniejszego stanowiska rozumieć zgodnie ze słownikiem języka polskiego jako „oznaczyć coś z góry”, czyli przesądzić. Odrębne wykazanie przychodów i kosztów (wskazanych i omówionych w pkt. 3.1–3.11 stanowiska jest zatem obowiązkowe wtedy, gdy decyzję o zaprzestaniu danego obszaru działalności podjął władny do tego organ jednostki, np. zarząd lub prezes zarządu albo walne zgromadzenie akcjonariuszy (udziałowców lub wspólników) spółki (odpowiednio: innej jednostki). Wykazywanie działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej w sprawozdaniu finansowym nie jest natomiast zasadne wtedy, gdy to zaprzestanie jest jedynie pomysłem, planem lub zamiarem, których realizacja zostanie dopiero przesądzona stosowną, wiążącą decyzją. Jednostka zawsze może ujawnić takie plany lub zamiary w dodatkowych informacjach i objaśnieniach (wraz z podaniem ich oczekiwanych skutków, w tym finansowych). Jeśli natomiast taka informacja (o planach lub zamiarach zaprzestania przez jednostkę jakiegoś obszaru działalności) mogłaby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, to jednostka obowiązkowo zamieszcza ją w dodatkowych informacjach i objaśnieniach zgodnie z ust. 10 Załącznika nr 1 do Ustawy (w części dotyczącej dodatkowych informacji i objaśnień) lub odpowiednio według innych wiążących jednostkę przepisów dotyczących sprawozdawczości finansowej.²⁾
- 2.12. W niniejszym stanowisku uznano, że obowiązek wykazania przychodów i kosztów (wskazanych i omówionych w pkt. 3.1–3.11 stanowiska) działalności przewidzianej do zaprzestania odrębnie od przychodów i kosztów działalności kontynuowanej oraz ujawniania informacji na jej temat dotyczy także sytuacji, gdy działalność przewidziana w okresie sprawozdawczym do zaprzestania nie jest już w ogóle realizowana na dzień kończący okres sprawozdawczy, czyli na ten dzień nie jest już literalnie działalnością przewidzianą do zaprzestania, lecz działalnością zaprzestaną. Z tego względu w stanowisku jest mowa o „działalności przewidzianej do zaprzestania lub

²⁾ Np. zakład ubezpieczeń, sporządzający sprawozdania finansowe zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 kwietnia 2016 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji, czyni takie ujawnienie na mocy pkt. II.18 Załącznika nr 4 do tego rozporządzenia.

zaprzestanej”. Obowiązek odrębnego wykazywania przychodów i kosztów oraz ujawniania informacji o działalności, która na dzień kończący okres sprawozdawczy już jest zaprzestana (a nie jedynie przewidziana do zaprzestania) istnieje tylko wtedy, gdy spełnione są pozostałe kryteria definicji działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej (określone w pkt. 2.2, litery b), c) i d). Przypadek, gdy na dzień kończący okres sprawozdawczy działalność jest już zaprzestana, ilustruje przykład 2.3.

Przykład 2.3. Jednostka sporządza sprawozdanie finansowe za rok obrotowy (kalendarzowy) 20X2. W pierwszym kwartale 20X2 r. podjęto w jednostce decyzję o zaprzestaniu istotnego zakresu działalności określonego jako segment B, którego obszar przedmiotowy był odrębny od reszty działalności jednostki i który był wydzielony dla celów zarządczych. Na początku trzeciego kwartału 20X2 r. nastąpiło całkowite zaprzestanie działalności w segmencie B (od tej pory nie były realizowane już żadne przychody i ponoszone koszty w tym segmencie). W dniu bilansowym 31.12.20X2 działalność segmentu B już nie jest tylko przewidziana do zaprzestania, lecz została zupełnie zaprzestana. Mimo tego, jednostka ma obowiązek wykazania przychodów i kosztów segmentu B, które wystąpiły w 20X2 odrębnie od przychodów i kosztów działalności kontynuowanej w sposób zgodny z wytycznymi stanowiska (określonymi w jego dalszej części) oraz ujawnienia innych informacji określonych w stanowisku (w jego dalszej części).

- 2.13. W art. 47 ust. 3 Ustawy jest mowa o zakresie działalności mającym „wpływ na przychody i koszty przyszłych okresów sprawozdawczych”. Oznacza to, że wykazywanie działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej jest wymagane tylko wtedy, gdy zaprzestanie działalności istotnie wpłynie na wynik jednostki w przyszłym okresie sprawozdawczym lub w przyszłych okresach sprawozdawczych (z zasad nadrzędnych Ustawy, w tym w szczególności określonych w art. 4 ust. 4a, wynika bowiem, że ustawodawca stanowi właśnie o istotnym wpływie, a nie o jakimkolwiek wpływie, nawet znikomym). Wyjątkiem jest sytuacja opisana w pkt. 2.9, gdy sam fakt, że jakaś działalność jest przewidziana do zaprzestania lub została zaprzestana w okresie sprawozdawczym (niezależnie od wielkości jej przychodów i kosztów) jest istotny dla użytkowników sprawozdań finansowych. Poza takimi przypadkami jednostka nie ma obowiązku wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej wtedy, gdy kwoty przychodów i kosztów tej działalności nie są istotne (co dodatkowo wynika z definicji działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej zawartej w pkt. 2.2, a konkretnie z lit. d) z uwzględnieniem wyjaśnienia podanego w pkt. 2.8). Wykazywanie działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej nie jest wymagane także wtedy, gdy zamiast przewidzianego do zaprzestania lub zaprzestanego zakresu działalności będzie prowadzona działalność w innym zakresie, a wynik tego innego zakresu nie będzie istotnie różnił się od wyniku działalności zaprzestanej (kierownictwo jednostki może jednak podjąć decyzję o ujawnieniu w dodatkowych informacjach i objaśnieniach stosownych informacji o takiej działalności). Sytuacje takie ilustrują przykłady 2.4 i 2.5.

Przykład 2.4. Jednostka produkuje maszyny i urządzenia. Jednym z asortymentów produkcji są maszyny górnicze. Ze względu na spodziewany drastyczny spadek popytu na te maszyny wynikający z odchodzenia w gospodarce od wydobycia węgla, kierownictwo jednostki podjęło w okresie sprawozdawczym decyzję o zaprzestaniu produkcji maszyn górniczych. Zakład, w którym są jeszcze produkowane te maszyny nie zostanie jednak zamknięty lub zbyty. Z wykorzystaniem części dotychczasowych aktywów (a część zostanie sprzedana i zastąpiona innymi) w zakładzie stopniowo zaczną być wytwarzane inne maszyny i urządzenia, a przychody i koszty z ich sprzedaży w kolejnym okresie sprawozdawczym i w następnych okresach – według przewidywań kierownictwa jednostki – będą zbliżone do obecnych przychodów i kosztów z produkcji i sprzedaży maszyn górniczych. W tej sytuacji zaprzestanie określonego zakresu

działalności nie będzie miało istotnego wpływu na przychody i koszty jednostki, przez co jednostka nie jest zobowiązana do wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania. Sam fakt zmiany zakresu działalności może być jednak istotny dla użytkowników jej sprawozdań finansowych, ale to będzie wymagało jedynie ujawnienia stosowanych informacji w dodatkowych informacjach i objaśnieniach (na podobieństwo informacji określonych w pkt. 4.5 stanowiska).

Przykład 2.5. Jednostka prowadzi działalność wielobranżową. Jej kierownictwo podjęło decyzję w okresie sprawozdawczym o zaprzestaniu działalności jednego z zakładów produkcyjnych będących określonym i istotnym zakresem działalności. Aktywa zakładu zostaną wkrótce sprzedane, a za środki pieniężne uzyskane z tej sprzedaży zostanie nabyty hotel (do tej pory jednostka nie prowadziła działalności hotelarskiej). Przychody i koszty z prowadzenia hotelu będą – według przewidywań kierownictwa jednostki – zbliżone w najbliższej przyszłości do tych, jakie aktualnie generuje zakład przewidziany do zaprzestania. W tej sytuacji zaprzestanie określonego zakresu działalności nie będzie miało istotnego wpływu na przychody i koszty przyszłych okresów sprawozdawczych, przez co jednostka nie jest zobowiązana do wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania. Sam fakt zmiany zakresu działalności może być jednak istotny dla użytkowników sprawozdań finansowych, ale to będzie wymagało jedynie ujawnienia stosownych informacji w dodatkowych informacjach i objaśnieniach (na podobieństwo informacji określonych w pkt. 4.5 stanowiska).

3. Wykazywanie i ujawnianie przychodów i kosztów działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej

- 3.1. W rachunku zysków i strat jednostka wykazuje przychody netto ze sprzedaży produktów (w tym usług), towarów i materiałów działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz jej koszty operacyjne. Jednostka ma dowolność w wyborze metody (formy lub sposobu) prezentacji działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej (w tym m.in. przychodów i kosztów operacyjnych), przy czym wybór taki powinien być elementem przyjętych i stosowanych zasad (polityki) rachunkowości. Jedną z możliwych metod jest wykazywanie poszczególnych pozycji przychodów i kosztów jednostki z podziałem na te z działalności kontynuowanej i te z działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej. Inną metodą jest całkowicie odrębne (tj. w odrębnych sekcjach) prezentowanie działalności kontynuowanej i działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej. Te metody ilustrują przykłady 3.1–3.3.³⁾

Przykład 3.1. Wykazywanie przychodów i kosztów operacyjnych działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej w rachunku zysków i strat, gdy jednostka nie ma przychodów od jednostek powiązanych:

Rachunek zysków i strat (wariant kalkulacyjny):

A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	200.000
w tym:	
– z działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej	30.000

³⁾ Sprawozdania finansowe jednostek sporządza się w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie Ministerstwa Finansów (tzw. schemy), a w formacie ESEF sporządzane są sprawozdania finansowe emitentów, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym lub są sporządzane zgodnie z MSR. Zgodnie z art. 50 Ustawy informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki. W przypadku przykładu 3.1. i 3.2 schemy umożliwiają dodawanie pozycji uszczegóławiających. Natomiast w przypadku przykładu 3.3. proponowane rozwiązanie może zostać zamieszczone w informacji dodatkowej jako ujawnienie wykazane w ust. 2 pkt 5 dodatkowych informacji i objaśnień.

B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	160.000
w tym:	
– działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej	20.000

Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy):

A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi,	200.000
w tym:	
– z działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej	30.000
I. Przychody netto ze sprzedaży produktów	200.000
II. Zmiana stanu produktów	0
B. Koszty działalności operacyjnej	160.000
w tym:	
– z działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej	20.000
I. Amortyzacja ⁴⁾	XXX
II. Zużycie materiałów i energii	XXX
III. Usługi obce	XXX
IV. Podatki i opłaty	XXX
V. Wynagrodzenia	XXX
VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	XXX
VII. Pozostałe koszty rodzajowe	XXX
VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	XXX

Przykład 3.2. Jeżeli jednostka jednocześnie wykazuje odrębnie przychody netto ze sprzedaży produktów (w tym usług), towarów i materiałów jednostkom powiązanim (i odpowiadające im koszty), to prezentacja działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej może być następująca:

A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, 300.000	
w tym:	
– z działalności kontynuowanej, w tym:	250.000
– od jednostek powiązanych	10.000
– z działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej, w tym:	50.000
– od jednostek powiązanych	2.000

Przykład 3.3. Jeżeli jednostka zdecyduje się na wykazywanie w odrębnych sekcjach rachunku zysków i strat efektów działalności kontynuowanej i działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej, to prezentacja działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej w obszarze działalności operacyjnej może być następująca:

DZIAŁALNOŚĆ KONTYNUOWANA

A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	300.000
B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	160.000
(...)	

DZIAŁALNOŚĆ PRZEWIDZIANA DO ZAPRZESTANIA LUB ZAPRZESTANA

A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	180.000
B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	120.000
(...)	

⁴⁾ Poszczególne składniki kosztów rodzajowych dotyczące działalności przewidzianej do zaprzestania jednostka podaje w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

- 3.2. W rachunku zysków i strat jednostka wykazuje kwotę zysku (straty) brutto przypadającą na działalność przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną. Ta kwota powinna uwzględniać nie tylko przychody ze sprzedaży produktów (w tym usług), towarów i materiałów oraz koszty operacyjne tej działalności, ale także inne przychody i koszty z nią związane, np. odpisy aktualizujące wartość jej aktywów nie ujęte w kosztach działalności operacyjnej, przychody ze sprzedaży środków trwałych i odpowiadające im koszty, rezerwy restrukturyzacyjne i inne rezerwy odnoszące się do tej działalności, koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania tej działalności itd. Te inne przychody i koszty działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej jednostka ujawnia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach (zaleca się tu szczegółowość, jaka jest określona w prezentacji rachunku zysków i strat w Załączniku nr 1 do Ustawy w przypadku jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z tym załącznikiem). Jeżeli jednak jakaś pojedyncza pozycja tych innych przychodów lub kosztów działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej jest istotna w ocenie rentowności jednostki, to jednostka wykazuje ją odrębnie w rachunku zysków i strat z adnotacją, że dotyczą one działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej. Zysk lub strata z tytułu zaprzestania działalności, np. zyski z jej zbycia, są uwzględniane w ramach działalności przewidzianej do zaprzestania. Ten zysk lub strata obejmuje przychody i koszty ze zbycia aktywów i rozliczenia zobowiązań przypisanych do działalności przewidzianej do zaprzestania.
- 3.3. Dla realizacji celu prezentacji działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej należy w wyniku tej działalności (o którym mowa w pkt. 3.2) uwzględnić wszystkie koszty z nią związane, czyli koszty, które ta działalność generuje i które nie będą już ponoszone po jej zaprzestaniu. Są to zarówno koszty, które można przypisać do niej wprost, jak i przypadające na tę działalność koszty wspólne (dla tej działalności i dla innych zakresów działalności jednostki, w tym kontynuowanych), których przypisanie do tej działalności wymaga przyjęcia określonych podstaw rozliczania. Co do zasady należy zatem w wyniku działalności zaprzestanej lub przewidzianej do zaprzestania uwzględnić te koszty, co do których oczekuje się ich uniknięcia w związku z zaprzestaniem działalności.
- 3.4. Przypisywanie kosztów wspólnych jednostki do działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej powinno odbywać się na racjonalnych podstawach. Oznacza to, że podstawy alokacji tych kosztów do działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej powinny odzwierciedlać związek przyczynowo-skutkowy między tą działalnością a kosztami. Do działalności zaniechanej nie należy przypisywać tej części kosztów wspólnych jednostki, które będą ponoszone pomimo zaprzestania działalności. Przyjęta metoda przypisywania kosztów wspólnych powinna być stosowana w sposób ciągły w kolejnych okresach sprawozdawczych, chyba że jej zmiana jest uzasadniona zmianą okoliczności.
- 3.5. Kwoty kosztów działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej wykazywane w rachunku zysków i strat mogą pochodzić wprost z rachunkowości zarządczej jednostki, o ile są w niej stosowane racjonalne podstawy przypisywania kosztów do działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej.
- 3.6. W zakresie rozliczania kosztów wspólnych jednostki na działalność przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną i inne zakresy działalności jednostka może stosować uproszczenia, chyba że powodowałyby to nie spełnienie zasady rzetelnego i jasnego obrazu, o której mowa w art. 4 ust. 1 i 1b Ustawy.

- 3.7. W rachunku zysków i strat jednostka wykazuje kwotę podatku dochodowego odnoszącego się do działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej.
- 3.8. W rachunku zysków i strat jednostka wykazuje kwotę zysku netto odnoszącego się do działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej. Przykład 3.4 ilustruje wykazywanie wyniku brutto, podatku dochodowego i wyniku netto odnoszących się do działalności przewidzianej do zaprzestania.

Przykład 3.4.*Rachunek zysków i strat*

...	
Wynik brutto	200.000
w tym:	
– działalność przewidziana do zaprzestania lub zaprzestana	30.000
Podatek dochodowy (–)	37.000
w tym:	
– działalność przewidziana do zaprzestania zaprzestana (–)	6.000
Wynik netto	163.000
w tym:	
– działalność przewidziana do zaprzestania zaprzestana	24.000

- 3.9. Mogą występować sytuacje, w których działalność kontynuowana jest zyskowa, a działalność zaniechana przynosi straty. Mogą również występować sytuacje odwrotne, tj. działalność kontynuowana przynosi straty, a działalność zaniechana jest zyskowa. W tej sytuacji należy przypisać podatek w oparciu o wkład danej działalności w ogólne obciążenie podatkiem dochodowym. Przykład 3.5 ilustruje sposób alokacji podatku w sytuacji, kiedy działalność kontynuowana jest zyskowa, a działalność zaniechana przynosi stratę.

Przykład 3.5*Rachunek zysków i strat*

...	
Wynik brutto	200.000
w tym:	
– działalność przewidziana do zaprzestania lub zaprzestana	(–) 30.000
Podatek dochodowy (–)	37.000
w tym:	
– działalność przewidziana do zaprzestania lub zaprzestana (korzyść podatkowa)	(–) 6.000
Wynik netto	163.000
w tym:	
– działalność przewidziana do zaprzestania lub zaprzestana (strata)	(–) 24.000

- 3.10. Jeśli w okresie sprawozdawczym jednostka prowadziła więcej niż jedną działalność przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną (wyodrębnioną rodzajowo – asortymentowo lub geograficznie), to kwoty, o których mowa w pkt. 3.1–3.3 jednostka wykazuje łącznie dla tych wszystkich działalności, natomiast kwoty dla każdej z tych działalności odrębnie ujawnia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.
- 3.11. Jeśli jednostka przeprowadziła reorganizację swej działalności w taki sposób, że część tej działalności będąca przed tą reorganizacją działalnością przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną (i w związku z tym wyodrębnianą w sprawozdaniu finansowym) została włączona do kontynuowanej działalności jednostki (do całości tej działalności lub do jakiegokolwiek jej części wydzielonej dla celów zarządczych), to nie wykazuje już odrębnie ani nie ujawnia

w sprawozdaniu finansowym jakichkolwiek przychodów i kosztów wynikających z działalności tej części. Sytuację tę ilustruje przykład 3.6. Analogicznie postępuje się w sytuacji, gdy podjęto decyzję o wycofaniu się z zaprzestania działalności.

Przykład 3.6. W 20X1 r. w jednostce podjęto decyzję o zaprzestaniu części działalności zwanej „Alfa”. Spełniała ona wszystkie warunki definicji działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej, więc określone jej przychody i koszty (zgodnie z wymogami stanowiska) były w sprawozdaniu finansowym za 20X1 r. wykazywane odrębnie i ujawniane. Podobnie było w sprawozdaniu finansowym za 20X2 r. (w 20X2 r. „Alfa” wciąż generowała pewne przychody i koszty). W maju 20X3 r. dokonano reorganizacji działalności jednostki polegającej na włączeniu wszystkich zasobów „Alfy” do jednego z obszarów działalności kontynuowanej (w 20X3 r. zarówno przed reorganizacją, jak i po niej „Alfa” generowała pewne przychody i koszty). W tej sytuacji w sprawozdaniu finansowym za 20X3 r. jednostka nie wykazuje już ani nie ujawnia działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej.

4. Ujawnienie innych informacji o działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej

- 4.1. O ile informacje takie są łatwo dostępne, zaleca się, aby jednostka ujawniała w dodatkowych informacjach i objaśnieniach pozycje aktywów i pasywów odnoszące się do każdej działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej odrębnie ze szczegółowością umożliwiającą ocenę sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. Zaleca się tu przyjęcie szczegółowości, jaka jest określona w prezentacji bilansu przez jednostki małe, tj. wskazane w Załączniku nr 5 do Ustawy. Łatwa dostępność w tym przypadku oznacza, że główne pozycje aktywów i pasywów działalności przeznaczonej do zaprzestania lub zaprzestanej są przedmiotem sprawozdawczości dla celów zarządzania jednostką. Aktywa i zobowiązania są prezentowane oddzielnie (bez ich kompensowania).
- 4.2. W razie, gdy jednostka zamierza zbyć (lub już realizuje zbycie w danym okresie sprawozdawczym) te składniki aktywów, które są powiązane z działalnością przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną oraz rozliczyć powiązane z nią zobowiązania lub inne rozliczenia międzyokresowe (np. ujemną wartość firmy), to wówczas przynajmniej w dodatkowych informacjach i objaśnieniach pozycje aktywów i zobowiązań (rozliczeń międzyokresowych i rezerw), które spełniają kryteria aktywów obrotowych lub zobowiązań krótkoterminowych określone w art. 3 pkt. 18 i 22 Ustawy są zaliczane do obrotowych (krótkoterminowych), np. jeżeli jednostka zamierza zbyć środki trwałe działalności zaprzestanej w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego, to wówczas zalicza je do aktywów obrotowych.
- 4.3. O ile informacje takie są łatwo dostępne, zaleca się, aby jednostka ujawniała w dodatkowych informacjach i objaśnieniach główne pozycje przepływów pieniężnych odnoszące się do każdej działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej odrębnie. Łatwa dostępność w tym przypadku oznacza, że główne pozycje przepływów pieniężnych działalności przeznaczonej do zaprzestania lub zaprzestanej są przedmiotem sprawozdawczości dla celów zarządzania jednostką. Główne pozycje przepływów pieniężnych są to co najmniej przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej, przepływy pieniężne netto z działalności inwestycyjnej i przepływy pieniężne netto z działalności finansowej. Ujawnianie przepływów pieniężnych z działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej na poziomie najbardziej zagregowanym ilustruje przykład 4.1.

Przykład 4.1. Jednostka w okresie sprawozdawczym prowadziła jedną działalność przewidzianą do zaprzestania lub zaprzestaną. W dodatkowych informacjach i objaśnieniach ujawniła w odniesieniu do niej (w tys. zł):

<i>Przepływy pieniężne netto ogółem, w tym:</i>	<i>14.000</i>
<i>– z działalności operacyjnej</i>	<i>11.000</i>
<i>– z działalności inwestycyjnej</i>	<i>5.000</i>
<i>– z działalności finansowej</i>	<i>-2.000</i>

- 4.4. Jeśli w okresie sprawozdawczym w jednostce była prowadzona więcej niż jedna działalność przewidziana do zaprzestania lub zaprzestana (wyodrębnione rodzajowo – asortymentowo lub geograficznie), to kwoty, o których mowa w pkt. 4.1 i 4.3 – z uwzględnieniem zastrzeżenia określonego na wstępie pkt. 4.1 i 4.3 – ujawnia się w dodatkowych informacjach i objaśnieniach odrębnie dla każdej z tych działalności. Ujawnianie przepływów pieniężnych z działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej, w sytuacji gdy jednostka prowadziła więcej niż jedną taką działalność ilustruje przykład 4.2.

Przykład 4.2. W jednostce w okresie sprawozdawczym były prowadzone dwie działalności przewidziane do zaprzestania lub zaprzestane. W dodatkowych informacjach i objaśnieniach jednostka ujawniła w odniesieniu do nich (w tys. zł):

<i>Działalność przewidziana do zaprzestania lub zaprzestana</i>	<i>Segment geograficzny A</i>	<i>Segment produktów Alfa</i>	<i>Razem</i>
<i>Przepływy pieniężne netto ogółem, w tym:</i>	<i>14.000</i>	<i>7.000</i>	<i>21.000</i>
<i>– z działalności operacyjnej</i>	<i>11.000</i>	<i>6.000</i>	<i>17.000</i>
<i>– z działalności inwestycyjnej</i>	<i>5.000</i>	<i>1.500</i>	<i>6.500</i>
<i>– z działalności finansowej</i>	<i>(-) 2.000</i>	<i>(-) 500</i>	<i>(-) 2.500</i>

- 4.5. Jednostka przedstawia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w odniesieniu do każdej działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej odrębnie:
- ogólny opis charakteru tej działalności (tuż przed decyzją o jej zaprzestaniu i obecnie, o ile uległ istotnej zmianie);
 - jej obecny status i stan (to czy jest dopiero przewidziana do zaprzestania czy już została zaprzestana; jeżeli jeszcze nie została zaprzestana, to kiedy to nastąpi; jakie są plany w odniesieniu do jej istotnych aktywów);
 - informację o tym, kto i kiedy podjął decyzję o jej zaprzestaniu;
 - ogólne przyczyny jej zaprzestania;
 - sposób przypisania poszczególnych przychodów i kosztów do działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej, w tym podstawy rozliczania najbardziej istotnych kosztów wspólnych (dla działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej i innych zakresów działalności) wraz z kwotami wynikającymi z tego rozliczenia, a także informację o uproszczeniach w tym przypisaniu oraz o zmianach jego zasad (w tym podstaw rozliczania kosztów wspólnych) i przyczynach tych zmian.
- 4.6. Nie jest wymagane ujawnienie informacji, które stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa (np. elementów strategii jednostki, która przesądziła o zaprzestaniu danego zakresu działalności, wrażliwych szczegółów dotyczących modelu rachunku kosztów, na podstawie którego w jednostce ustalono wynik działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej).
- 4.7. W odniesieniu do danej działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej jednostka ujawnia informacje, o których mowa w pkt. 4.1, 4.3 i 4.5 dopóty, dopóki w sprawozdaniu

finansowym wykazuje (w rachunku zysków i strat) lub ujawnia (w dodatkowych informacjach i objaśnieniach) jakiegokolwiek przychody lub koszty tej działalności.

5. Informacje porównawcze

- 5.1. Jeżeli w sprawozdaniu finansowym bieżącego okresu sprawozdawczego jednostka po raz pierwszy wykazuje przychody lub koszty danej działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej, to nie ma obowiązku przekształcenia danych dotyczących poprzedniego okresu sprawozdawczego. Powinna jednak w dodatkowych informacjach i objaśnieniach ujawnić, że takiego przekształcenia nie dokonała.

6. Podjęcie decyzji o zaprzestaniu działalności po dniu bilansowym

- 6.1. Jeżeli decyzja o zaprzestaniu działalności została podjęta przez odpowiedni organ jednostki (zgodnie z wyjaśnieniem w pkt. 2.11 stanowiska) po dniu bilansowym, ale przed dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego, to zastosowanie ma Krajowy Standard Rachunkowości Nr 7 "Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja". Oznacza to, że:

- a) jeżeli decyzja o zaprzestaniu działalności podjęta po dniu bilansowym jest tylko formalnym i ostatecznym potwierdzeniem tego, że na dzień bilansowy zaprzestanie działalności było już de facto przesądzone, to jednostka prezentuje działalność przewidzianą do zaprzestania w rachunku zysków i strat według wytycznych zawartych w pkt. 3.1–3.11 oraz ujawnia informacje w dodatkowych informacjach i objaśnieniach według wytycznych zawartych w pkt. 4.1–4.7;
- b) jeżeli decyzja o zaprzestaniu działalności podjęta po dniu bilansowym wskazuje na stan zaistniały po dniu bilansowym, czyli na dzień bilansowy zaprzestanie działalności ani nie było de facto przesądzone, ani nawet prawdopodobne, to jedynie w dodatkowych informacjach i objaśnieniach ujawnia fakt podjęcia decyzji o zaprzestaniu działalności wraz z podaniem szacunkowej kwoty jej skutków finansowych (czyli szacunkowych przychodów i kosztów tej działalności, określonych zgodnie z pkt. 3).

7. Działalność przewidziana do zaprzestania w sprawozdaniach łącznych

- 7.1. Jeśli jednostka sporządza łączne sprawozdania finansowe w myśl art. 50 Ustawy, a podstawą do ich sporządzania są dane finansowe jednostek samodzielnie sporządzających sprawozdania finansowe, które prowadzą działalność przewidzianą do zaprzestania, to wówczas w łącznym sprawozdaniu finansowym wykazuje się i ujawnia taką działalność zgodnie z postanowieniami poprzednich punktów stanowiska.
- 7.2. Założenie kontynuacji działalności, o którym mowa w art. 5 ust. 2 Ustawy, jest rozpatrywane z punktu widzenia jednostki sporządzającej łączne sprawozdanie finansowe, tj. jednostki macierzystej jako całości. Zatem wewnętrzne jednostki organizacyjne sporządzające samodzielne sprawozdania finansowe przyjmują takie same założenie dotyczące kontynuacji działalności jak jednostka macierzysta. Jednocześnie, w przypadku gdy wewnętrzna jednostka organizacyjna sporządzająca samodzielne sprawozdanie finansowe zaprzestaje prowadzenia swojej działalności (gdyż ulega likwidacji lub sprzedaży w całości lub części) wówczas jednostka macierzysta prezentuje w swoim łącznym sprawozdaniu finansowym działalność tego oddziału zgodnie z postanowieniami poprzednich punktów stanowiska. W przypadku gdy, działalność

kontynuowana i działalność zaniechana lub przewidziana do zaprzestania dokonywały wzajemnych, wewnętrznych transakcji, to eliminacja tych transakcji odbywa się w taki sposób, aby jak najlepiej odzwierciedlić zmniejszenie przychodów i kosztów, które będzie miało miejsce po zaprzestaniu tej działalności. Ilustruje to przykład 7.1.

Przykład 7.1. Spółka Nowoczesne Napoje jest producentem i sprzedawcą puszek aluminiowych do napojów. Sprzedaż puszek odbywa się do podmiotów będących producentami napojów, ale wyprodukowane puszki są też częściowo wykorzystywane przez samą spółkę, gdyż jest ona także producentem napoju Smak. Produkcją puszek zajmuje się Zakład 1, natomiast rozlewaniem napojów Smak – Zakład 2. Produkcja i sprzedaż napoju Smak jest zorganizowana w taki sposób, że Zakład 2 nie posiada zapasów puszek lub napojów, gdyż całość przekazywanych puszek jest natychmiast napełniania napojami i sprzedawana. Zakład 1 i Zakład 2 są wewnętrznymi jednostkami organizacyjnymi sporządzającymi sprawozdania finansowe. Puszki przekazywane z Zakładu 1 do Zakładu 2 stanowią obroty wewnętrzne (wycenione w koszcie wytworzenia), które są wykazywane w sprawozdaniach samobilansujących zakładów, ale podlegają one eliminacji przy sporządzeniu łącznego sprawozdania finansowego spółki Nowoczesne Napoje.

Poniższe dane prezentują operacje w roku 200X (fragment danych dotyczący wyłącznie przychodów ze sprzedaży, kosztów sprzedanych produktów i zysku brutto ze sprzedaży):

Dane za 12 m-cy roku 200X	Zakład 1	Zakład 2	Korekty eliminacyjne	Nowoczesne Napoje
	<i>(produkcja puszek i sprzedaż puszek dla zewnętrznych kontrahentów)</i>	<i>(produkcja napoju SMAK i sprzedaż napoju na rzecz zewnętrznych kontrahentów)</i>		<i>(sprawozdanie łączne)</i>
<i>A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym:</i>				
	1 500	420	(-) 230	1 690
<i>– obroty wewnętrzne</i>	230		(-) 230	0
<i>B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym:</i>				
	850	330	(-) 230	950
<i>– obroty wewnętrzne</i>		230	(-) 230	0
<i>C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży</i>	650	90	0	740

31 grudnia 200X Spółka Nowoczesne Napoje zbyła Zakład 2 na rzecz podmiotu trzeciego (w tym linie produkcyjne, znak towarowy Smak, zapasy komponentów do sprzedaży napojów (bez puszek), salda należności i zobowiązań związane z produkcją napojów (za wyjątkiem sald wewnętrznych). Spółka Nowoczesne Napoje w ramach umowy zbycia uzgodniła z kupującym, że koncentrują swoją działalność na produkcji puszek i nie będą prowadziły sprzedaży napojów konkurencyjnych przez okres co najmniej 5 lat.

Spółka Nowoczesne Napoje rozważa, w jaki sposób powinna zaprezentować podział przychodów i kosztów pomiędzy działalność zaniechaną i działalność kontynuowaną, biorąc pod uwagę występowanie transakcji wewnętrznych.

Zgodnie z treścią punktu 6.2, Spółka Nowoczesne Napoje powinna przedstawić dane dotyczące działalności zaprzestanej w oparciu o przewidywania dotyczące przyszłości, aby jak najlepiej odzwierciedlić zmniejszenie przychodów i kosztów, które będzie miało miejsce po zaprzestaniu działalności dotyczącej rozlewania napojów. Dla dokonania prawidłowej eliminacji transakcji

wewnętrznych z przychodów i kosztów konieczne jest zatem ustalenie czy kupujący będzie korzystał w przyszłości z puszek produkowanych przez Spółkę Nowoczesne Napoje. Można wyobrazić sobie dwa scenariusze:

Scenariusz 1 - Istnieje rozsądne oczekiwanie, że kupujący będzie korzystał z innego dostawcy puszek lub nie można rozsądnie założyć, że będzie dokonywał zakupów od Spółki Nowoczesne Napoje. W powyższej sytuacji zbycie Zakładu 2 ma wpływ na Zakład 1, gdyż straci on jednego ze swoich odbiorców, a zatem kwoty przychodów i kosztów dotyczących działalności zaprzestanej obejmują pełne przychody i koszty generowane przez Zakład 2 (wynikających z jego sprawozdań) co oznacza, że eliminacji transakcji wewnętrznych dokonuje się w korespondencji z saldami działalności kontynuowanej.

Scenariusz 2 - Istnieje rozsądne oczekiwanie, że kupujący będzie w przyszłości zaopatrywał się w puszki w Spółce Nowoczesne Napoje (np. kupujący dodatkowo zawarł umowę ze Spółką Nowoczesne Napoje o dostawy puszek). W powyższej sytuacji oczekuje się, że na działalność Zakładu 1 nie wpłynie zbycie Zakładu 2. W takiej sytuacji przychody i koszty wykazane jako dotyczące działalności zaprzestanej to krańcowe przychody generowane przez Zakład 2, a zatem kwoty dotyczące transakcji wewnętrznych są eliminowane z działalności zaprzestanej. W opisanej sytuacji nie zaleca się jednak korygowania działalności zaniechanej o dodatkowe koszty wynikające z założenia, że sprzedaż przez Spółkę Nowoczesne Napoje puszek do kupującego będzie po cenach wyższych niż koszt wytworzenia (potencjalna marża zysku na sprzedaży puszek), za wyjątkiem sytuacji, gdy taka korekta była w przeszłości uwzględniana w ujawnieniach danych segmentowych lub przy ustalaniu wartości odzyskiwalnej poszczególnych ośrodków wypracowujących korzyści ekonomiczne (w rozumieniu Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 4 „Utrata wartości aktywów”).

Tabela poniżej przedstawia wyliczenia kwot do zaprezentowania jako działalność zaprzestana dla powyższych scenariuszy (fragment danych dotyczący wyłącznie przychodów ze sprzedaży, kosztów sprzedanych produktów i zysku brutto ze sprzedaży):

Dane za 12 m-cy roku 200X	Zakład 1	Zakład 2	Korekty eliminacyjne	Nowoczesne Napoje (decyzja o sprzedaży Zakładu 2)	
				Scenariusz 1	Scenariusz 2
A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym:					
	1 500	420	(-) 230	1 690	1 690
– obroty wewnętrzne	230		(-) 230	0	0
– z działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej				420	190
B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym:					
	850	330	(-) 230	950	950
– obroty wewnętrzne		230	(-) 230	0	0
– działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej				330	100
C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży	650	90	0	740	740

Przy prezentacji danych dotyczących działalności zaprzestanej zaleca się ujawnienie założeń dotyczących eliminacji transakcji przeprowadzanych wewnątrz jednostki (między wyodrębnionymi sprawozdawczo jej oddziałami lub oddziałami i jednostką macierzystą).

8. Określenia słowne stosowane w sprawozdaniu finansowym jednostki

- 8.1. Zaleca się, aby dla większej zrozumiałości sprawozdania finansowego jednostki, działalność przewidziana do zaprzestania lub zaprzestana była określana w sprawozdaniu finansowym jednostki stosownie do jej statusu na dzień bilansowy. Zaleca się zatem, aby działalność, która na dzień bilansowy już została zaprzestana była określana w całym sprawozdaniu finansowym mianem działalności zaprzestanej, a działalność, która na dzień bilansowy jest dopiero przewidziana do zaprzestania – działalnością przewidzianą do zaprzestania.

Załącznik nr 1

Uzasadnienie konieczności opracowania stanowiska dotyczącego działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej

W art. 47 ust. 3 Ustawy stwierdza się, iż w przypadku gdy jednostka *przewiduje zaprzestanie określonego zakresu działalności mającego wpływ na przychody i koszty przyszłych okresów sprawozdawczych, przy zachowaniu zasady kontynuacji – odpowiednie przychody i koszty z tym związane należy wykazać odrębnie od przychodów i kosztów działalności kontynuowanej.*

Niestety, polskie przepisy prawne o rachunkowości (Ustawa oraz wydane na jej podstawie akty wykonawcze w postaci rozporządzeń ministra właściwego ds. właściwego ds. budżetu państwa, finansów publicznych oraz instytucji finansowych) nie definiują, ani nie wyjaśniają znaczenia i zakresu pojęcia **działalności przewidzianej do zaprzestania**.

W razie prowadzenia przez jednostkę działalności przewidzianej do zaprzestania, polskie przepisy o rachunkowości, głównie ustawa, obliguje do prezentacji w sprawozdaniach finansowych informacji o tejże działalności, ograniczając je (wymogi informacyjne) zasadniczo do odrębnej prezentacji osiągniętych z niej przychodów i ponoszonych (lub przypisywanych do niej) kosztów w rachunkach zysków i strat jednostek oraz w informacji dodatkowej.

Pkt 2.5 Załącznika nr 1 do Ustawy wskazuje na konieczność podania w informacji dodatkowej informacji *o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym.*

Załączniki 2 (banki) i 3 (ubezpięczyciele) nie określają zakresu informacji dodatkowej, jednakże odsyłają do przepisów wykonawczych do Ustawy, a te w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia:

- 1) 1 października 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości banków obligują w Załączniku w pkt. 41.11 do podania informacji *o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w następnym okresie sprawozdawczym, wraz z wyjaśnieniami przyczyn zaniechania;*
- 2) 12 kwietnia 2016 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji w Załączniku nr 4, pkt. II.18 stanowią, iż *w przypadku gdy wielkości i kwoty są istotne (znaczące liczby lub konsekwencje dla zakładu ubezpieczeń albo zakładu reasekuracji), należy podać informacje o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaprzestania w roku następnym;*
- 3) 28 grudnia 2009 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości domów maklerskich Załączniku nr 1 w pkt. 4.3 obligują do podania informacji *o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w okresie sprawozdawczym lub przewidywanej do zaniechania w następnym okresie.*

Załączniki nr 4 (jednostki mikro) i 5 (jednostki małe) do ustawy nie wskazują na konieczność ujawniania dodatkowych informacji o działalności zaniechanej, podobnie jak rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych.

Załącznik nr 6 (jednostki nienastawione na zysk) do ustawy nie wskazuje na konieczność ujawniania dodatkowych informacji o działalności zaniechanej, ale w pkt. 8 załącznika wskazuje się na ujawnienia *innych informacji niż wymienione w pkt. 1–7, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji*

majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki, w tym dodatkowe informacje i objaśnienia wymienione w załączniku nr 1 do ustawy, o ile mają zastosowanie do jednostki.

W każdym jednak załączniku do ustawy (poza Załącznikiem nr 4 – jednostki mikro) wykaz informacji niezbędnych do ujawnienia stanowi jedynie listę spraw do ujawnienia na minimalnym poziomie, a których celem tych innych ujawnień jest zwiększenie użyteczności sprawozdań finansowych. Ocena koniecznego ujawnienia takich uzupełniających informacji przeprowadza kierownik jednostki, a ta ocena może być przedmiotem analizy zasadności ich prezentacji (lub pominięcia w sprawozdaniu finansowym) przez biegłego rewidenta podczas wykonywanych przez niego czynności rewizyjnych, związanych ze sprawozdaniami finansowymi.

Przepisy Ustawy mają swe źródło m.in. w przepisach unijnych, zawartych w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG. Przedmiotowa dyrektywa nie odnosi się wprost do obowiązku odrębnej prezentacji działalności zaniechanej w statutowych sprawozdaniach finansowych jednostek sprawozdawczych (objętych jej postanowieniami). Nie stanowią o tym ani przepisy główne, ani wzory rachunków zysków i strat, zawarte w załącznikach V i VI. Sprawia to, że określone w unijnych i polskich przepisach prawnych o rachunkowości, w tym o sprawozdawczości finansowej, nie dają wystarczających podstaw do jednolitej i spójnej prezentacji w sprawozdaniach finansowych efektów działalności zaniechanej przez jednostki, zobowiązane do ich stosowania, stosując różne rozwiązania. Zakłóca to realizację założenia o porównywalności sprawozdań finansowych, które jest kluczowe w implementacji przepisów o sprawozdawczości finansowej. Taka sytuacja stanowiła podstawę i uzasadnia podjęcie prac przez Komitet Standardów Rachunkowości i wydanie przez Komitet właściwego stanowiska, którego postanowienia mogłyby przyczynić się do zapewnienia porównywalności prezentowanych informacji w przedmiotowym zakresie, dzięki „skodyfikowanym” postanowieniom Komitetu.

Analiza przepisów prawnych w zakresie prezentacji efektów działalności przewidzianej do zaprzestania w sprawozdaniach finansowych jednostek sprawozdawczych pozwala na zidentyfikowanie kilku problemów, które z tych przepisów wynikają.

- 1) Polskie przepisy prawne o rachunkowości określają wymóg prezentacji w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych niektórych pozycji, charakteryzujących skutki i efekty wynikowe działalności przewidzianej do zaprzestania przez jednostkę sprawozdawczą.
- 2) Przepisy nie definiują i nie określają pojęcia i zakresu działalności przewidzianej do zaprzestania, zarówno na poziomie sprawozdań finansowych jednostki, jak i grup kapitałowych.
- 3) Przepisy powielają miejsca prezentacji efektów działalności przewidzianej do zaprzestania w sprawozdaniach finansowych: rachunek zysków i strat i informacja dodatkowa.
- 4) Przepisy nie wskazują na obowiązek powiązania efektów działalności przewidzianej do zaprzestania (przychody, koszty) z aktywami i zobowiązaniami, jakimi przedmiotowe efekty działania jednostek sprawozdawczych są realizowane oraz ich kasowego wymiaru, jaki jest prezentowany w rachunkach przepływów pieniężnych tych jednostek, które takie sprawozdania sporządzają.

- 5) Przepisy niejednoznacznie odnoszą się do obowiązku (lub jego braku) powiązania przychodów i kosztów, wykazywanych w rachunku zysków i strat z podatkiem dochodowym im towarzyszącym.
- 6) Przepisy zawarte w art. 47 ust. 1 ustawy wskazują na konieczność prezentacji pozycji rachunków zysków i strat za bieżący i poprzedni rok obrotowy. Jeśli rachunek zysków i strat sporządzany jest zgodnie z wymogami art. 47 ust. 2 (na inny dzień bilansowy niż kończący rok obrotowy), to ten powinien prezentować dane za *bieżący okres sprawozdawczy oraz analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego*. Kwestią zasadną do rozstrzygnięcia jest zatem konieczność (lub brak konieczności) zachowania porównywalności danych dotyczących przychodów i kosztów działalności przewidzianej do zaprzestania w bieżącym roku obrotowym (okresie sprawozdawczym) z danymi roku (okresu) porównawczego. Innymi słowy, chodzi o to, czy rozpoczęcie działalności zaprzestanej w bieżącym roku (okresie) wymusza przeliczenie (przekształcenie) danych roku (okresu) poprzedniego.
- 7) W par. 34 MSSF 5, który mógłby stanowić podstawę do przyjęcia krajowych rozwiązań, stwierdza się, że *jednostka przekształca informacje ujawniane zgodnie z paragrafem 33 dla poprzednich okresów obrotowych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym w taki sposób, aby ujawnienia te odnosiły się do wszystkich działalności, które zostały zaniechane przed dniem bilansowym ostatniego prezentowanego okresu*. Przepisy nie wskazują, czy w razie sporządzania łącznych sprawozdań finansowych jednostek wielozakładowych działalność przewidziana do zaprzestania przez cały zakład lub większą ich liczbę, szczególnie tych, które utraciły zdolność do kontynuacji działania, powinna być prezentowana także z zyskami lub stratami, wynikającymi z korekt wartości aktywów tych zakładów (art. 29 ustawy), przy tym, czy takie łączne sprawozdanie finansowe powinno być sporządzane na podstawie przepisów o zdolności jednostki do kontynuowania działalności oraz utraty zdolności do kontynuacji działalności (np. jak w takich przypadkach stosować przepisy zawarte w art. 36 ust. 3 ustawy (konieczność łączenia pozycji kapitału (funduszu) własnego w jeden kapitał (fundusz) likwidacyjny).

Problemy te są przedmiotem rozstrzygnięć zawartych w tym stanowisku Komitetu.

Uwaga: dla potrzeb prac nad projektem stanowiska uznaje się, że stosowane w przywoływanych aktach prawnych różne określenia, takie jak „działalność przewidziana do zaprzestania” („działalność zaprzestana”), „działalność przewidziana do zaniechania” („działalność zaniechana”) są tożsame.