

Śródroczna sprawozdawczość finansowa (COVID-19)

Instytut Komitetów Audytu

Sprawne i bieżące monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej i związanych z nim kontroli wewnętrznych przez Komitet Audytu stało się dzisiaj kluczowe. Potencjalne negatywne skutki pandemii wirusa SARS-CoV-2 na wyniki i sprawozdania finansowe spółek mogą być ogromne, aczkolwiek zależą od branży w jakiej działa przedsiębiorstwo. W przypadku spółek z rokiem obrotowym odpowiadającym kalendarzowemu, pierwszym okresem sprawozdawczym, w którym skutki pandemii COVID-19 zostaną odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych jest pierwszy kwartał 2020 roku – wpłyną one na wycenę oraz ujęcie aktywów i pasywów, przychodów i kosztów.

W niniejszej publikacji przedstawiamy wybrane obszary, które jednostki powinny poddać analizie przy sporządzaniu śródrocznych sprawozdań finansowych. To, czy obszary te są istotne, zależy od konkretnych okoliczności tj. charakteru i zakresu wpływu skutków pandemii COVID-19 na sytuację finansową, wyniki i przepływy pieniężne jednostki.

Przygotowywanie śródrocznych sprawozdań finansowych w 2020 r. może wymagać więcej niż zwykłej aktualizacji od ostatniego rocznego sprawozdania finansowego a inwestorzy i inni użytkownicy mogą oczekiwać informacji wykraczających poza zwykły zakres ujawnień.

Komitety Audytu powinny rozważyć i ocenić czy kierownictwo jednostki:

- dokonało odpowiedniej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności na śródroczny dzień sprawozdawczy,
- przeanalizowało, czy informacje ujawnione w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym pozostają nadal aktualne. Jeśli nie, to czy zostały ujawnione zaktualizowane informacje,
- dokonało oceny i odzwierciedliło w odpowiedni sposób skutki pandemii COVID-19 w śródrocznych sprawozdaniach finansowych - w szczególności, czy związane z COVID-19 niepewności zostały uwzględnione we wszystkich istotnych szacunkach i osądach,
- oceniło, czy ujawnienia i wyjaśnienia zawarte w śródrocznym sprawozdaniu finansowym są wystarczające, aby użytkownicy mogli zrozumieć znaczące zdarzenia i transakcje, które miały miejsce od ostatniego dnia bilansowego,
- uwzględniło dodatkowe ujawnienia, aby umożliwić użytkownikom śródrocznych sprawozdań finansowych zrozumienie ogólnego wpływu pandemii COVID-19 na sytuację finansową i wyniki jednostki.

W sytuacji, gdy jednostka będąca emitentem papierów wartościowych skorzystała z możliwości przesunięcia terminu raportowania za pierwszy kwartał kończący się 31 marca 2020 r. dozwolonego nowelizacją przepisów, Urząd Komisji Nadzoru Finansowego (UKNF) zwrócił uwagę na konieczność przekazania do publicznej wiadomości informacji o opóźnieniach w publikacji raportów okresowych¹. Przekazywana przez emitentów informacja powinna zawierać powody opóźnienia oraz określenie przewidywanego terminu publikacji raportu okresowego. UKNF przypomniał także, że emitenci, zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 w sprawie nadużyć na rynku (MAR), również w przypadku opóźnienia publikacji raportów okresowych, powinni dokonać analizy, czy w trakcie sporządzania raportów okresowych powstają informacje poufne. Może to mieć miejsce np. w sytuacjach takich, jak konieczność ujęcia odpisów aktualizujących lub rezerw. W przypadku, gdy w trakcie okresu obrotowego emitent zauważa znaczące zmiany w osiągniętych przychodach lub ponoszonych kosztach w stosunku do poprzednich okresów również powinien dokonać oceny takich danych w kontekście powstania informacji poufnych.

¹ https://www.knf.gov.pl/o_nas/komunikaty?articleId=69374&p_id=18

Śródroczne sprawozdanie finansowe

Standard MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa* zasadniczo wymaga, aby wszystkie zdarzenia i transakcje były ujmowane i wyceniane tak, jakby okres śródroczny był odrębnym okresem - tj. zasadniczo nie ma żadnych wyjątków dotyczących ujmowania lub wyceny dla śródrocznej sprawozdawczości finansowej.

Skrócone śródroczne sprawozdania finansowe (zwane dalej „śródrocznymi sprawozdaniami finansowymi”) zazwyczaj koncentrują się na zmianach, które miały miejsce od ostatniego rocznego sprawozdania finansowego. Jednostki są zobowiązane do przedstawienia wyjaśnień dotyczących zdarzeń i transakcji, które są istotne dla zrozumienia zmian ich sytuacji finansowej i wyników od ostatniego rocznego dnia bilansowego. Informacje ujawniane w związku z tymi zdarzeniami i transakcjami aktualizują odpowiednie informacje przedstawione w ostatnim rocznym raporcie finansowym.

Biorąc pod uwagę szybko zmieniające się warunki gospodarcze i warunki prowadzenia biznesu, informacje w śródrocznych sprawozdaniach finansowych w 2020 r. mogą dla wielu jednostek oznaczać więcej niż tylko zwykłą aktualizację od ostatniego rocznego sprawozdania finansowego.

Jeżeli zmiany okoliczności spowodowały, że znaczące ujawnienia w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym stały się mniej adekwatne, wówczas jednostka musi rozważyć uwzględnienie w śródrocznym sprawozdaniu finansowym dodatkowych ujawnień uzupełniających informacje zawarte w ostatnim rocznym sprawozdaniu.

Chociaż wiele ujawnień wymaganych przez MSSF nie jest obowiązkowe w śródrocznych sprawozdaniach finansowych, w obecnych okolicznościach wskazane jest, by jednostki prezentowały je w celu zapewnienia właściwych informacji użytkownikom tych sprawozdań.

Ocena założenia kontynuacji działalności

Obecna sytuacja może znacząco wpłynąć na ocenę kontynuacji działalności jednostki. Przeprowadzenie i udokumentowanie tej oceny jest obowiązkiem zarządu.

Uwagi dotyczące oceny kontynuacji działalności przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych, które przedstawiliśmy w publikacji *Pandemia COVID-19. Skutki dla sprawozdań finansowych za 2019. Perspektywa Komitetów Audytu*, dotyczą również śródrocznych sprawozdań finansowych. Oceniając niepewność związaną z założeniem kontynuacji działalności przez jednostkę, zarząd powinien wziąć pod uwagę wszystkie dostępne informacje dla okresu co najmniej 12 miesięcy od daty śródrocznego sprawozdania finansowego.

Na przykład, gdy jednostka mająca koniec roku obrotowego zgodny z kalendarzowym przygotowuje kwartalne śródroczne sprawozdanie finansowe na dzień 31 marca 2020 r., oceniając, czy założenie kontynuacji działalności jest właściwe, bierze pod uwagę dostępne informacje za okres do 31 marca 2021 r.

Jeżeli na dzień zatwierdzenia do publikacji śródrocznego sprawozdania finansowego występuje znacząca niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, niepewność ta powinna zostać ujawniona w sprawozdaniu. Wymóg ten ma zastosowanie niezależnie od tego, czy znacząca niepewność została już ujawniona w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym jednostki. Ponadto ujawnienie jest wymagane, gdy zarząd stwierdzi, że nie występuje znacząca niepewność, ale dojście do tego wniosku wymagało istotnych osądów (tzw. scenariusz „close call”).

Utrata wartości aktywów niefinansowych

Analiza przesłanek utraty wartości i wszelkie wynikające z nich testy na utratę wartości aktywów niefinansowych są przeprowadzane na śródroczny dzień sprawozdawczy, w taki sam sposób jak na koniec roku obrotowego.

Sporządzając sprawozdanie finansowe za rok obrotowy zakończony dnia 31 grudnia 2019, jednostki mogły być przetestować wartość firmy i wartości niematerialne pod kątem utraty wartości zgodnie z MSR 36 *Utrata wartości aktywów*. Biorąc jednak pod uwagę obecną sytuację, na dzień 31 marca 2020 r. mogły pojawić się przesłanki wskazujące na możliwość wystąpienia utraty wartości,



które ponownie wywołują konieczność przeprowadzenia odpowiednich testów.

Jeżeli jednostka ujmie znaczącą utratę wartości aktywów niefinansowych, wówczas w swoim śródrocznym sprawozdaniu finansowym powinna przedstawić wyjaśnienie i aktualizację odpowiednich informacji zawartych w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym. MSR 36 wskazuje jakie ujawnienia należy uwzględnić w tym zakresie. [MSR 34.15B (b), 15C]

Rzeczowe aktywa trwałe i wartości niematerialne

Jednostki są zobowiązane do analizy wartości końcowej (rezydualnej) i okresu użytkowania składnika aktywów przynajmniej na koniec każdego roku obrotowego. [MSR 16.51]

Biorąc pod uwagę obecną sytuację gospodarczą, jednostki powinny dokonać ponownego ustalenia tych szacunków w okresie śródrocznym, jeżeli zmieniła się strategia użytkowania lub utrzymywania tych aktywów. [MSR 16.51, 38.104]

Utrata wartości aktywów finansowych

Jednostki stosują te same kryteria przy testowaniu utraty wartości aktywów finansowych, jak te na koniec roku obrotowego.

Jeżeli jednostka ujmie znaczącą utratę wartości aktywów finansowych, wówczas w swoim śródrocznym sprawozdaniu finansowym powinna przedstawić wyjaśnienie i aktualizację odpowiednich informacji zawartych w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym. *MSSF 7 Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* określa jakie ujawnienia należy uwzględnić w tym zakresie. [MSR 34.15B (b), 15C]

Wycena w wartości godziwej

Wartość księgowa aktywów wycenianych w wartości godziwej - np. nieruchomości inwestycyjnych - ustalana jest na śródroczny dzień sprawozdawczy.

Przeprowadzenie wyceny przy użyciu znaczących nieobserwowalnych danych wejściowych staje się trudniejsze w obecnym otoczeniu, a biorąc pod uwagę obecną zmienność rynku, ekstrapolacje oparte na wartości końcowej z ostatniego dnia bilansowego mogą być niewłaściwe.

Jednostki mogą rozważyć zaangażowanie zewnętrznych ekspertów w celu ustalenia wartości godziwej aktywów, dla których ceny notowane nie są dostępne. Obejmuje to ustalenie wartości godziwej aktywów niefinansowych - np. rzeczowych aktywów trwałych i aktywów z tytułu prawa do użytkowania wycenianych według modelu wartości przeszacowanej oraz nieruchomości inwestycyjnych.

Śródroczne sprawozdanie finansowe powinno zawierać szczegółowe ujawnienia w zakresie wyceny w wartości godziwej wymagane przez MSR 34.

Zapasy

Wartość netto możliwa do uzyskania:

MSR 2 *Zapasy* wymaga od jednostki wyceny zapasów według niższej z dwóch wartości: kosztu lub możliwej do uzyskania wartości netto i aktualizacji szacunków wartości netto możliwej do uzyskania na śródroczny dzień sprawozdawczy. Pandemia COVID-19 może wpłynąć na ten szacunek. [MSR 34.IE.B25]

Odpis aktualizujący: Jeśli jednostka dokonuje odpisu zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania na dzień sporządzenia śródrocznego sprawozdania finansowego, wszelkie wynikające z tego tytułu straty należy ująć natychmiast - tj. nie można ich odroczyć jeśli oczekuje się, że zostaną one odwrócone lub zaabsorbowane w ciągu roku obrotowego.

Jednostki powinny ujawnić w śródrocznym sprawozdaniu finansowym odpis aktualizujący wartość zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania oraz jego odwrócenie. [MSR 34.15B(a)]

Podatek dochodowy

Efektywna stawka podatkowa: zgodnie z MSR 34 obciążenia podatkowe ujmowane w każdym okresie śródrocznym opierają się na najlepszym szacunku średniej ważonej rocznej stawki podatku dochodowego oczekiwanej w pełnym roku obrotowym, zastosowanej do dochodu przed opodatkowaniem w okresie śródrocznym.

Bezprecedensowe okoliczności i wyzwania wywołane pandemią COVID-19 mogą spowodować, że jednostki uznają, że nie są w stanie wiarygodnie oszacować efektywnej rocznej stawki podatkowej. W takim przypadku rzeczywista efektywna stawka, oparta na rzeczywistym wyliczeniu podatku dochodowego za bieżący okres sprawozdawczy, może stanowić najlepszy szacunek rocznej efektywnej stawki podatkowej. [MSR 34.30 (c)]

Ulgi podatkowe: W odpowiedzi na pandemię COVID-19 rząd polski, podobnie jak rządy innych krajów, wprowadził wiele narzędzi pomocowych, w tym m.in. ułatwienia w możliwości skorzystania z ulg podatkowych, dłuższy okres wykorzystania strat podatkowych, czy też subwencje udzielane przez Polski Fundusz Rozwoju (PFR), które mogą zostać – pod warunkiem spełnienia określonych kryteriów – częściowo umorzone.

Jednostki ujmują ulgi podatkowe związane z jednorazowym zdarzeniem w okresie śródrocznym, w którym zdarzenie miało miejsce, zamiast odzwierciedlać je w swoich szacunkach rocznej efektywnej stawki podatkowej. Z drugiej strony, zmianę stawki podatkowej

wprowadzoną w okresie śródrocznym można uznać za zdarzenie jednorazowe lub rozłożyć na pozostałą część rocznego okresu sprawozdawczego poprzez korektę szacowanej rocznej efektywnej stawki podatkowej. [MSR 34.IE.B19]

Analizując ujęcie wsparcia ze strony rządu lub innych instytucji publicznych (np. PFR), jednostka powinna uwzględnić zasady ujmowania i prezentacji zawarte w MSR 20 *Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*, ponieważ publiczne programy wsparcia, stanowią w ujęciu tego standardu tzw. pomoc publiczną, definiowaną jako „działalność podjęta przez rząd, która ma na celu dostarczenie określonej pomocy jednostce gospodarczej lub szeregowi jednostek spełniających pewne kryteria” (tu: poniesienie negatywnych skutków pandemii w określonych obszarach działalności, np. spadku przychodów o określoną wartość).

Odzyskiwalność aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego: Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się w odniesieniu do ujemnych różnic przejściowych i niewykorzystanych strat podatkowych oraz ulg podatkowych w zakresie, w jakim jest prawdopodobne, że dostępne będą przyszłe zyski podatkowe. Pandemia COVID-19 może wpłynąć na prognozy jednostki dotyczące prawdopodobieństwa osiągnięcia przyszłych zysków podatkowych, co z kolei może wpłynąć na rozpoznanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na śródroczny dzień sprawozdawczy.

Ponadto w nawiązaniu do niepewności i osądów, o których mowa powyżej, należy zwrócić uwagę na niedoprecyzowany jeszcze (wg komunikatu PFR z 19 maja 2020 r.) status podatkowy umorzenia subwencji i kwestię możliwości jej uznania za przychód podlegający opodatkowaniu.

Późniejsze zdarzenia

Data zatwierdzenia: w obecnych warunkach rynkowych jednostki powinny rozważyć podanie do publicznej wiadomości daty, w której śródroczne sprawozdanie finansowe jest zatwierdzone do publikacji i kto dokonał tego zatwierdzenia. Mimo, że nie jest to wymagane przez MSR 34, ujawnienie to może pomóc użytkownikom w zrozumieniu, że wszelkie zdarzenia, które wystąpią po tej dacie, nie zostały ujawnione ani skorygowane w śródrocznych sprawozdaniach finansowych. [MSR 10.17–18]

Zdarzenia korygujące versus niekorygujące: jednostka ujawnia zdarzenia, które miały miejsce po śródrocznym dniu sprawozdawczym, ale nie są odzwierciedlone w śródrocznym sprawozdaniu finansowym. Ustalenie, które z późniejszych zdarzeń są korygujące a które nie, może wymagać osądu. [MSR 34.16A (h)]

Nietypowe zdarzenia

Jednostka ujawnia charakter i kwotę pozycji wpływających na aktywa, zobowiązania, kapitał własny, wynik finansowy netto lub przepływy pieniężne, które są nietypowe ze względu na ich charakter, wielkość lub częstotliwość. [MSR 34.16A (c)]

Klasyfikacja krótko / długoterminowe

Jednostki powinny rozważyć klasyfikację aktywów i zobowiązań jako krótko- lub długoterminowe lub długoterminowe na śródroczny dzień sprawozdawczy. Na przykład umowa kredytu, której warunki są naruszone na koniec śródrocznego okresu sprawozdawczego, tak że zobowiązanie staje się wymagalne na żądanie, należy zaklasyfikować jako zobowiązanie krótkoterminowe, chyba że jednostka uzyskała zgodę na odstąpienie od warunków od wierzyciela (tzw. *waiver*) przed śródrocznym dniem sprawozdawczym.

Jednostki powinny ujawnić wszelkie przypadki niespłacenia lub naruszenia postanowień umowy kredytowej, które nie zostały naprawione do lub na śródroczny dzień sprawozdawczy. [MSR 34.15B (i)]

Dodatkowe pozycje w sprawozdaniu

Śródroczne sprawozdania finansowe zazwyczaj zawierają nagłówki i sumy częściowe, które zostały uwzględnione w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym. Biorąc jednak pod uwagę obecne okoliczności, jednostki mogą rozważyć przedstawienie dodatkowych elementów, jeśli uznają je za przydatne dla użytkowników - np. prezentacja dotacji rządowych. [MSR 34.10]

Ujawnienia

W obecnych warunkach rynkowych jednostki powinny zapewnić, aby minimalne wymogi w zakresie ujawnień informacji zawarte w MSR 34 zostały uzupełnione dodatkowymi ujawnieniami, jeżeli są one istotne dla zrozumienia śródrocznych wyników, sytuacji finansowej i przepływów pieniężnych, w tym:

- zmiany znaczących osądów i założeń przyjętych przez zarząd, a także obszary niepewności dotyczące szacunków wymagane przez MSR 1,
- całościowe ujawnienia dotyczące wpływu pandemii COVID-19 na śródroczną sytuację finansową, wyniki i przepływy pieniężne. [MSR 34.15, 15B (d), 15C, MSR 1.17 (b) - (c), 122, 125]

MSR 34 zawiera dalsze szczegółowe wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat aktywów finansowych i / lub zobowiązań finansowych. [MSR 34.15B (h), (k), (l), 16A (j)]

Biorąc pod uwagę skalę obecnych zmian gospodarczych, jednostki powinny zadbać, by ujawnienia w śródrocznych sprawozdaniach finansowych były wystarczające dla zrozumienia przez inwestorów wszystkich znaczących zdarzeń i transakcji, które miały miejsce od daty ostatniego rocznego sprawozdania finansowego. [MSR 34.15B, 16A]

Jednostki muszą ocenić, czy ich śródroczne sprawozdania finansowe za 2020 r. zawierają wystarczające ujawnienia, gdyż inwestorzy i inni użytkownicy mogą oczekiwać informacji wykraczających poza to, co zwykle jest ujawniane. Dokonane ujawnienia lub pominięcie ujawnień przy założeniu, że użytkownicy mają dostęp do ostatniego rocznego sprawozdania finansowego, może już nie być odpowiednie - tj. informacje ujawnione w rocznym sprawozdaniu finansowym za 2019 mogą być mniej adekwatne w obecnych okolicznościach.

Komisja Nadzoru Finansowego, w ślad za ESMA², w komunikacie z dnia 20 maja 2020 r.³ podkreśla potrzebę przedstawienia przez emitentów zaktualizowanych informacji odzwierciedlających obecny i oczekiwany wpływ COVID-19 na sytuację finansową, wyniki finansowe i przepływy pieniężne oraz identyfikację głównych czynników ryzyka i niepewności. ESMA zwraca również szczególną uwagę na zawartość sprawozdania zarządu w raportach półrocznych, w którym powinny zostać ujawnione szczegółowe i specyficzne dla jednostki informacje związane z wpływem pandemii COVID-19.

² Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych (ang. ESMA)
https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-972_public_statement_on_half-yearly_financial_reports_in_relation_to_covid-19.pdf

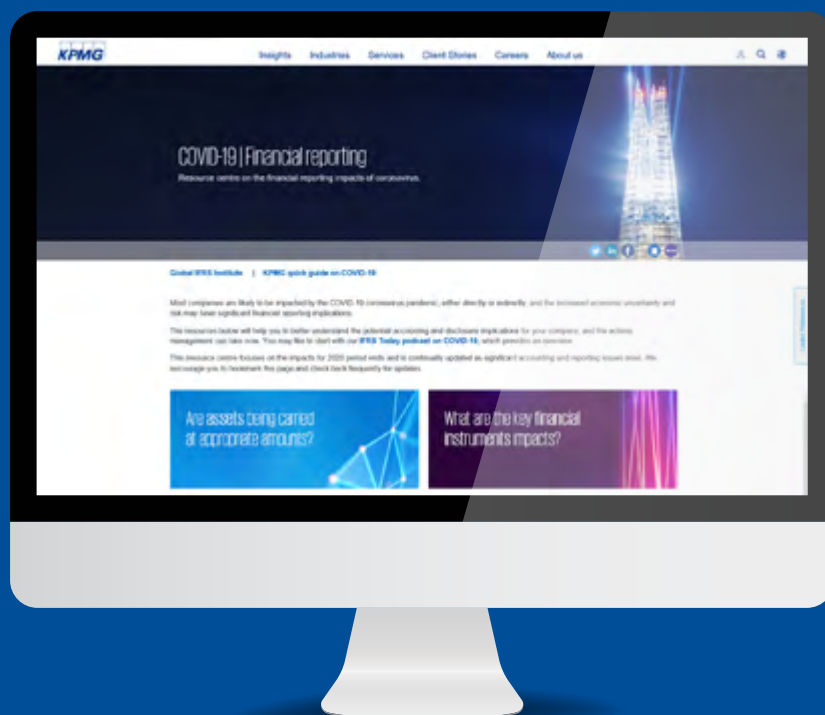
³ https://www.knf.gov.pl/aktualnosci?articleId=69812&p_id=18

Nasze

centrum zasobów sprawozdawczości finansowej COVID-19

zawiera wytyczne dotyczące szerokiego zakresu tematów obejmujących wpływ epidemii COVID-19 na sprawozdawczość finansową, zarówno dla rocznych, jak i śródrocznych sprawozdań finansowych.

Zachęcamy do lektury.



O Instytucie Komitetów Audytu KPMG:

Instytut Komitetów Audytu dostarcza członkom Komitetów Audytu i rad nadzorczych praktycznych wskazówek, spostrzeżeń oraz możliwości wymiany poglądów w zakresie zwiększenia efektywności nadzoru nad sprawozdawczością finansową i jakością badania sprawozdania finansowego oraz w zakresie zagadnień, które w dzisiejszym świecie stanowią największe wyzwania dla organów nadzorujących w spółkach, począwszy od nadzorowania ryzyk i nowych technologii po strategię i zgodność działania z prawem i regulacjami.

Kontakt

ul. Inflancka 4A
00-189 Warszawa
T: +48 22 528 11 00
F: +48 22 528 10 09
E: kpmg@kpmg.pl

Stacy Ligas
Senior Partner, CEO
E: StacyLigas@kpmg.pl

Marek Gajdziński
Head of Audit
Partner
T: +48 22 528 11 10
E: mgajdzinski@kpmg.pl

Biura KPMG w Polsce

Warszawa

ul. Inflancka 4A
00-189 Warszawa
T: +48 22 528 11 00
F: +48 22 528 10 09
E: kpmg@kpmg.pl

Kraków

ul. Opolska 114
31-323 Kraków
T: +48 12 424 94 00
F: +48 12 424 94 01
E: krakow@kpmg.pl

Poznań

ul. Roosevelta 22
60-829 Poznań
T: +48 61 845 46 00
F: +48 61 845 46 01
E: poznan@kpmg.pl

Wrocław

ul. Szczytnicka 11
50-382 Wrocław
T: +48 71 370 49 00
F: +48 71 370 49 01
E: wroclaw@kpmg.pl

Gdańsk

al. Zwycięstwa 13a
80-219 Gdańsk
T: +48 58 772 95 00
F: +48 58 772 95 01
E: gdansk@kpmg.pl

Katowice

ul. Francuska 36
40-028 Katowice
T: +48 32 778 88 00
F: +48 32 778 88 10
E: katowice@kpmg.pl

Łódź

ul. Składowa 35
90-127 Łódź
T: +48 42 232 77 00
F: +48 42 232 77 01
E: lodz@kpmg.pl

mampytanie@kpmg.pl

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy. Ze względu na szybkość zmian zachodzących w polskim prawodawstwie prosimy o upewnienie się w dniu zapoznania się z niniejszą publikacją, czy informacje w niej zawarte są wciąż aktualne. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy skonsultowanie ich z naszymi doradcami.



KPMG Poland

[kpmg.pl](https://www.kpmg.pl)