

Nowe komunikaty IAASB dotyczące audytu w okresie pandemii COVID-19

W ostatnim czasie na stronach Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) ukazały się trzy komunikaty dotyczące wpływu pandemii na audyt sprawozdań finansowych. Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) przygotowała komunikaty dotyczące kwestii kontynuacji działalności, odzwierciedlenia zdarzeń po dniu bilansowym w procedurach badania i sprawozdaniu finansowym oraz wpływu COVID-19 na sprawozdanie z badania.

Poniżej przedstawiamy skrót ww. komunikatów i zachęcamy do zapoznania się z pełną ich wersją.

Kontynuacji działalności w kontekście wpływu COVID-19

(treść oryginalna dostępna od 1 maja 2020 r. na stronach IFAC pod linkiem <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Going-Concern-April-2020.pdf>)

PANA zwraca uwagę biegłych rewidentów na szczególnie istotne w obecnej sytuacji opisane w alercie obowiązki związane z badaniem kwestii zdolności jednostki do kontynuacji działalności, czyli:

- a) uzyskanie odpowiednich i wystarczających dowodów, że badane sprawozdanie finansowe oparte jest o właściwe założenie (kontynuowania lub niekontynuowania działalności),
- b) zweryfikowanie, czy nie istnieje istotna niepewność, co do zdolności do kontynuowania działalności,
- c) sformułowanie na podstawie powyższych wniosków odpowiedniej opinii w sprawozdaniu z badania.

IAASB podkreślił, że zgodnie z zapisami MSB 570 (Z) par. 7: „*brak odniesienia do znaczącej niepewności związanej z kontynuacją działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie może być postrzegany, jako gwarancja zdolności jednostki do kontynuacji działalności.*” (brzmienie zgodnie z uchwałą Nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r.).

IAASB zwrócił uwagę na zmianę sposobu, w jaki kierownictwo jednostki oraz biegli rewidenty będą wypełniać swoje obowiązki dotyczące kwestii ustalenia prawidłowości założenia, co do kontynuacji działalności. Wskazano, że kierownik jednostki powinien uzupełnić sprawozdanie finansowe o dodatkowe ujawnienia związane ze zdarzeniami lub warunkami wpływającymi na ocenę kontynuacji działalności. Biegli rewidenty powinni w związku z tym przedsięwziąć dodatkowe procedury umożliwiające zbadanie tych kwestii. Wskazano jednocześnie, że w związku z tym może być potrzebne wprowadzenie do sprawozdania z badania ustępu o „Znaczącej niepewności dotyczącej kontynuacji działalności” (MSB 570 (Z)), jak również w niektórych przypadkach wydanie zmodyfikowanego sprawozdania z badania.

IAASB zwrócił uwagę na par. 10 oraz par. 12 MSB 570 (Z), które wymagają od biegłego rewidenta przeprowadzenia analizy ryzyka, czy występują zdarzenia lub warunki mogące

budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Komunikat wskazuje na przykładowe zdarzenia lub warunki, które mogą być rezultatem COVID-19, takie jak:

- a) utrata dużego rynku, kluczowych klientów, przychodów, niedobory siły roboczej,
- b) znaczne pogorszenie wartości aktywów wykorzystywanych do generowania przepływów pieniężnych,
- c) znaczne pogorszenie wartości aktywów obrotowych – zapasy,
- d) opóźnienie we wprowadzeniu nowych produktów lub usług,
- e) wahania kursów walut,
- f) szacunki, na które wpływ ma zwiększona niepewność (np. obliczenia oparte na zmiennych stopach procentowych, takich jak stopy procentowe lub kursy walut),
- g) zwiększone ryzyko kredytowe kontrahentów,
- h) wypłacalność badanej jednostki.

IAASB przypomina, że kierownik jednostki powinien ocenić zdolność do kontynuacji działalności jednostki w okresie 12 miesięcy. Jednakże oprócz tego biegły rewident, zgodnie z par. 15 MSB 570 (Z), powinien zwrócić się z zapytaniem do kierownika jednostki, czy przewiduje on zdarzenia późniejsze, które mogą mieć wpływ na założenie kontynuacji działalności.

W przypadku rozpoznania przez biegłego rewidenta zdarzeń lub warunków wskazujących na wątpliwości, co do kontynuacji działalności zgodnie z par. 16 (oraz par. A16) MSB 570 (Z), biegły rewident powinien wykonać w ramach procedur dodatkowe czynności, takie jak:

- a) analizę i omówienie z kierownikiem jednostki przepływów pieniężnych, zysków i innych stosownych prognoz,
- b) analizę i omówienie z kierownikiem jednostki najbardziej aktualnych dostępnych śródrocznych sprawozdań finansowych jednostki,
- c) zapoznanie się z warunkami instrumentów dłużnych i umów kredytowych oraz ustalenie, czy ich warunki nie zostały naruszone,
- d) potwierdzenie istnienia, legalności i wykonalności porozumień w celu zapewnienia lub utrzymania wsparcia finansowego z podmiotami powiązаныmi i osobami trzecimi oraz ocena zdolności finansowej takich stron do zapewnienia dodatkowych funduszy.

Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident powinien zgodnie z par. 17 i 18 MSB 570 (Z) rozważyć, czy jednostka ma zdolność do kontynuacji działalności.

IAASB podkreśla, że sam wpływ COVID-19 nie oznacza, że modyfikacja opinii biegłego rewidenta jest w każdym przypadku wymagana. Zgodnie z par. 19 i 20 MSB 570 (Z) biegły rewident powinien rozważyć, czy w przypadku zaistnienia istotnych zdarzeń mających wpływ na niepewność kontynuacji działalności, w sprawozdaniu finansowym jednostki znalazły się odpowiednie ujawnienia informacji o zidentyfikowanych zdarzeniach lub warunkach związanych z kontynuacją działalności oraz, w stosownych przypadkach, o planach kierownictwa w tym zakresie.

Komunikat przypomina o zasadach ustalania sposobu modyfikacji sprawozdania z badania w związku oceną zagadnienia kontynuacji działalności, wymienionych w par. 21, 22 oraz 23 MSB 570 (Z). Jednocześnie IAASB przypomina o konieczności komunikacji z osobami sprawującymi nadzór, zgodnie z MSB 570 (Z) par. 25 (w kontekście MSB 701 par. 15).

W przypadku wystąpienia znaczących opóźnień w zatwierdzeniu sprawozdania finansowego biegły rewident powinien, zgodnie z par. 26 MSB 570 (Z), zwrócić się do kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór z pytaniem, czy opóźnienia nie są spowodowane nowymi faktami związanymi z problematyką kontynuacji działalności i jeśli zaistnieje potrzeba, przeprowadzić ponownie procedury oceny tej kwestii.

Zgodnie z treścią komunikatu, PANA pragnie zwrócić uwagę biegłych rewidentów, że udokumentowanie procedur związanych z rozważeniem kontynuacji działalności powinno nastąpić w zgodzie z par. 8 MSB 230.

Odzwierciedlenie zdarzeń po dniu bilansowym w procedurach badania oraz w sprawozdaniu finansowym w kontekście wpływu COVID-19

(treść oryginalna dostępna od 15 maja 2020 r. na stronach IFAC pod linkiem https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Subsequent-Events-in-the-Current-Evolving-Environment-Audit-Considerations-for-the-Impact-of-COVID-19_0.pdf)

PANA zwraca uwagę na komunikat przypominający o konieczności rozważenia przez biegłych rewidentów - zdarzeń późniejszych w badaniu sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 560.

Par. 2 MSB 560 wskazuje, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zazwyczaj identyfikują dwa rodzaje zdarzeń późniejszych:

- a) te, które dostarczają dowodów o warunkach, jakie istniały w dacie sprawozdania finansowego oraz
- b) te, które dostarczają dowodów o warunkach, jakie pojawiły się po dacie sprawozdania finansowego.

Zazwyczaj wpływ takich zdarzeń opisywany jest w ramowych zasadach sprawozdawczości finansowej zgodnie z tabelą przedstawioną w alercie:

Typ zdarzenia późniejszego	Definicja i wpływ
Zdarzenia korygujące	Zdarzenia, które dostarczają dowodów na warunki istniejące na koniec okresu sprawozdawczego (tj. na dzień sprawozdania finansowego). Wpływ: Skorygowanie kwot ujętych w sprawozdaniu finansowym.
Zdarzenia niekorygujące	Zdarzenia wskazujące na warunki, które powstały po okresie sprawozdawczym (tj. po dacie sprawozdania finansowego). Wpływ: Ujawnienie charakteru zdarzenia i oszacowanie jego skutków finansowych lub oświadczenie, że takiego oszacowania nie można dokonać.

Biegli rewidenci są zobowiązani do przeprowadzenia procedur mających na celu uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że wszystkie zdarzenia wymagające korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, występujące między datą sprawozdania finansowego a sprawozdaniem biegłego rewidenta, zostały zidentyfikowane i odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, na podstawie par. 6 – 8 MSB 560.

IAASB wskazał w alercie na przykłady zdarzeń i warunków, które mogą mieć wpływ na sprawozdanie w czasie COVID-19:

- a) nowe zobowiązania, pożyczki lub gwarancje, które zostały zawarte w wyniku pandemii,

- b) ostatnia lub planowana sprzedaż lub nabycie aktywów w wyniku pandemii,
- c) podwyższenie kapitału lub emisja instrumentów dłużnych, takich jak emisja nowych akcji lub skryptów dłużnych, lub porozumienie w sprawie połączenia lub likwidacji, które zostało dokonane lub jest planowane,
- d) prawdopodobieństwo spełnienia warunków nabycia uprawnień w umowach płatności w formie akcji i odpowiedniego ujęcia księgowego modyfikacji lub rozliczeń takich umów,
- e) ulgi lub korzyści ekonomiczne udzielane przez rząd w formie pożyczek lub dotacji,
- f) wszelkie zmiany dotyczące aktywów lub zobowiązań warunkowych (np.: nowopowstałe zobowiązania warunkowe lub okoliczności wpływające na ocenę istniejących zobowiązań warunkowych, na możliwość spełnienia ustalonych wymogów w ramach umów połączeń jednostek gospodarczych zawierających płatności warunkowe, itd.),
- g) wszelkie nietypowe korekty księgowe, które zostały wprowadzone lub są rozważane, takie jak dodatkowe lub poprawione zapisy zamknięcia (końcowe) lub zdarzenia, które wymagają niestandardowych zapisów księgowych,
- h) wszelkie zdarzenia, które należy rozważyć oceniając przyjęte w sprawozdaniu finansowym zasady rachunkowości (np. zdarzenia podważające zasadność założenia kontynuacji działalności),
- i) wszelkie zdarzenia, które są istotne dla wyceny szacunków lub rezerw zawartych w sprawozdaniu finansowym. Przykłady mogą obejmować instrumenty pochodne, jak również transakcje hedgingowe, roszczenia ubezpieczeniowe, ustalenia dotyczące rabatów w stosunku do dostawców oraz odbiorców i inne,
- j) wszelkie zdarzenia istotne dla możliwości odzyskania aktywów,
- k) modyfikacja istniejących ustaleń umownych (np. zmniejszenie lub odroczenie opłat leasingowych udzielonych przez leasingobiorcę leasingobiorcy, zmiany warunków zadłużenia itp.);
- l) względy podatkowe (np. wpływ ograniczonego przepływu towarów i usług na umowy dotyczące cen transferowych, możliwość odzyskania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego),
- m) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy wynikające z redukcji siły roboczej (np. w wyniku zamknięcia poszczególnych działów lub ich reorganizacji, które miały miejsce po dacie sprawozdania finansowego).

Ze względu na możliwe manipulacje ze strony kierownictwa jednostki w odniesieniu do określania wpływu zdarzeń późniejszych na sprawozdanie finansowe biegły rewident może być zmuszony do zaprojektowania dodatkowych procedur badania zdarzeń późniejszych. Ocena wpływu zdarzeń późniejszych na sprawozdanie finansowe wymaga od biegłego rewidenta szczególnego sceptycyzmu. Zgodnie z komunikatem IAASB stosowanie zawodowego sceptycyzmu oznacza rozważenie dostateczności i odpowiedniości dowodów, że wszystkie istotne późniejsze zdarzenia zostały zidentyfikowane oraz właściwie odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym w świetle omawianych okoliczności.

IAASB przypomina, że zgodnie z par. 9 MSB 560 biegły rewident powinien uzyskać oświadczenie od badanej jednostki informujące, że wszystkie ujawnienia zostały

zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym. Oświadczenie powinno być datowane możliwie najbliżej daty sprawozdania z badania.

IAASB wskazuje, że zgodnie z par. 10 MSB 560 biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur badania dotyczących sprawozdania finansowego po dacie sporządzenia sprawozdania z badania, chyba że pojawią się fakty, które, gdyby były znane w dniu sporządzenia sprawozdania z badania, mogłyby spowodować zmianę sprawozdania przez biegłego rewidenta. Sposób zachowania się biegłego rewidenta w takim przypadku opisują par. 10 – 17 MSB 560.

PANA zwraca uwagę biegłych rewidentów, że ze względu na dynamiczne zmiany otoczenia, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego przez organ nadzorujący, wskazane jest zwrócenie uwagi na informacje dotyczące jednostek, dla których już wydano sprawozdania z badania. W przypadku uzyskania informacji o nowych istotnych faktach PANA zaleca powtórne rozważenie, w porozumieniu z kierownikiem jednostki, wpływu tych faktów na sprawozdanie finansowe jednostki, a co za tym idzie sprawozdanie z badania.

Sprawozdanie z badania w kontekście wpływu COVID-19

(treść oryginalna dostępna od 22 maja 2020 r. na stronach IFAC pod linkiem <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff-Alert-Auditor-Reporting-Final.pdf>)

PANA przypomina biegłym rewidentom o konieczności zachowania szczególnej rozwagi przy doborze rodzaju opinii oraz starannego rozważenia uzyskanych dowodów z badania w sytuacji pandemii. W związku z tym PANA zachęca biegłych rewidentów do szczegółowego zapoznania się z komunikatem dotyczącym formułowania sprawozdania z badania.

W alercie IAASB zwraca uwagę, że pandemia COVID-19 zmieniła sposób, w jaki biegli rewidenci uzyskują wystarczające i odpowiednie dowody badania. Problemy z dostępem do badanej jednostki (np. spowodowane ograniczeniami podróży i pracą zdalną) oraz dostępnością personelu klienta są powszechnymi wyzwaniami. Na przykład biegli rewidenci mogą nie być w stanie uczestniczyć w inwentaryzacji fizycznej; biegli rewidenci grup mogą mieć problemy z dostępem do prac biegłych rewidentów nad sprawozdaniami jednostkowymi lub z przeprowadzaniem testów zmian kontroli wewnętrznych, które nastąpiły ze względu na wpływ pandemii COVID-19 na sposób działania podmiotów. W niektórych przypadkach biegli rewidenci mogą być w stanie podjąć alternatywne procedury w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów kontroli, ale w innych przypadkach może to nie być możliwe.

W związku z tym IAASB przypomina zasady dotyczące przygotowania sprawozdania z badania wskazane w standardach (nazwy standardów podane poniżej zgodnie z brzmieniem KSB na stronie PIBR):

- a) MSB 700 (Z) – Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego;
- b) MSB 701 – Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta;
- c) MSB 705 (Z) – Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta;
- d) MSB 706 (Z) – Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta.

IAASB przypomina, że zgodnie z par. 30 MSB 705 w przypadku spodziewanej modyfikacji sprawozdania biegły rewident prowadzi komunikację z osobami sprawującymi nadzór i przedstawia sformułowanie modyfikacji sprawozdania z badania.

Komunikat wskazuje, że jedną z ważniejszych kwestii w związku z COVID-19, mających wpływ na sprawozdanie z badania, będzie zagadnienie kontynuacji działalności opisane w MSB 570 (Z). W związku z tym IAASB opracowało skróconą tabelę pomocniczą:

Wniosek biegłego rewidenta	Typ sprawozdania	Okoliczność, która powoduje modyfikację
<p>Korzystanie z zasady kontynuacji działalności jest niewłaściwe</p>	<p>Opinia negatywna</p>	<p>Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo z wykorzystaniem zasady kontynuacji działalności, ale w ocenie biegłego rewidenta podstawa ta nie jest już właściwa.</p>
<p>Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe, ale istnieje istotna niepewność</p>	<p>Opinia niezamodyfikowana + Akapit o „Znaczącej niepewności dotyczącej kontynuacji działalności”</p>	<p>W przypadku odpowiedniego ujawnienia istotnych informacji na temat istotnej niepewności, sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera oddzielną sekcję pod nagłówkiem „Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności” w celu: zwrócenia uwagi na istotne informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym, stwierdzenia, że te zdarzenia lub warunki wskazują, że istnieje istotna niepewność, która może podważyć zdolność jednostki do kontynuacji działalności oraz że opinia biegłego rewidenta nie ulega zmianie w odniesieniu do tej kwestii.</p>
	<p>Opinia z zastrzeżeniem lub opinia negatywna</p>	<p>Jeżeli w sprawozdaniu finansowym nie ma odpowiedniego ujawnienia istotnych informacji na temat istotnej niepewności, biegły rewident: wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną, stosownie do przypadku, zgodnie z MSB 705 (Z), w sekcji "Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)" stwierdza się, że istnieje istotna niepewność, która może w znacznym stopniu podważyć zdolność jednostki do kontynuowania działalności, oraz że w sprawozdaniu finansowym nie jest ona ujawniona w sposób odpowiedni.</p>
	<p>Odmowa wyrażenia opinii</p>	<p>Może być stosowana w przypadku sytuacji (w bardzo rzadkich przypadkach) obejmującej wiele niepewności, które są istotne dla sprawozdania finansowego jako całości. (par. A33 MSB 570 (Z))</p>

<p>Nie można dojść do wniosku, ponieważ kierownictwo nie chce przeprowadzać lub rozszerzać swojej oceny</p>	<p>Opinia z zastrzeżeniem lub odmowa wyrażenia opinii</p>	<p>Jeżeli kierownictwo nie chce dokonać lub rozszerzyć swojej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności na wniosek biegłego rewidenta, wtedy biegły rewident bierze pod uwagę konsekwencje tego faktu dla sprawozdania z badania (par. 24 MSB 570 (Z)). Biegły rewident może nie być w stanie stwierdzić poprawności założenia kontynuacji działalności. Zgodnie z MSB 705 (Z), jeżeli możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe takiego ograniczenia badania jest istotny, to właściwą opinią może być opinia z zastrzeżeniem lub odmowa wyrażenia opinii.</p>
<p>Założenie o kontynuacji działalności nie znajduje zastosowania, a sprawozdania finansowe sporządzane są na innej akceptowalnej podstawie</p>	<p>Opinia niezmodyfikowana</p>	<p>Jeżeli założenie o kontynuacji działalności nie znajduje zastosowania, a kierownictwo sporządza sprawozdanie finansowe na innej podstawie (np. na podstawie likwidacji) oraz:</p> <p>biegły rewident stwierdza, że druga podstawa rachunkowości jest dopuszczalna w danych okolicznościach; oraz</p> <p>istnieją odpowiednie ujawnienia na temat podstawy rachunkowości, w oparciu o którą sporządzane jest sprawozdanie finansowe;</p> <p>biegły rewident wydaje opinię niezmodyfikowaną, ale może uznać za stosowne lub konieczne włączenie do sprawozdania biegłego rewidenta paragrafu objaśniającego, zgodnie z MSB 706 (Z), w celu zwrócenia uwagi użytkownika na alternatywną podstawę sporządzenia sprawozdania i powody jej wykorzystania (par. A27 MSB 570 (Z)).</p>

W przypadku stosowania przez biegłego rewidenta standardu MSB 701 i prezentacji kluczowych spraw badania, IAASB jako przykłady takich kluczowych spraw podaje:

- a) trudności w uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania – warunki związane z covid-19 mogą powodować trudności w stosowaniu procedur badania, znacznie utrudnić ocenę wyników tych procedur, a przez to uzyskanie odpowiednich i wiarygodnych dowodów, na których można oprzeć opinię biegłego rewidenta, takich jak wycena instrumentów finansowych lub szacowanie innych wartości godziwych,

- b) określone zdarzenia lub transakcje, które mają znaczący wpływ na sprawozdania finansowe.

W przypadku wątpliwości, co do kontynuacji działalności biegły rewident zgodnie z par. 15 MSB 701 umieszcza taką informację w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)” lub „Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności” i nie umieszcza jej w kluczowych sprawach badania.

Komunikat IAASB wskazuje również na zagadnienia dotyczące sprawozdań z badania w odniesieniu do przeglądów wykonywanych na podstawie MSUP 2410 (Przegląd śródrocznych informacji finansowych przeprowadzony przez niezależnego biegłego rewidenta jednostki).

PANA zwraca uwagę biegłych rewidentów na zapisy umieszczone w MSB 701 dotyczące sposobu prezentacji informacji o wątpliwościach dotyczących kontynuacji działalności. Zgodnie z par. 15 MSB 701 formułowanie opinii w kontekście zagadnienia kontynuacji działalności powinno odbywać się tak jak to zostało opisane w alercie, czyli w oparciu o standard 570.