
**WYBRANE
ZAGADNIENIA
BADANIA
SPRAWOZDAŃ
FINANSOWYCH ZA
2021 R. ZE
SZCZEGÓLNYM
UWZGLĘDNIENIEM
WPŁYWU WOJNY
W UKRAINIE**

Przy przeprowadzaniu badań w 2022 r., oprócz zazwyczaj występujących zagrożeń, należy uwzględniać także konsekwencje wojny w Ukrainie.

Bestialska i niesprowokowana napaść Federacji Rosyjskiej na Ukrainę jest najtragiczniejszym wydarzeniem naszych czasów. Cierpi i ginie ludność cywilna. W sposób bezwzględny niszczone są domy, infrastruktura miejska i komunikacyjna a także potencjał gospodarczy naszego wschodniego sąsiada. Polska Agencja Nadzoru Audytowego od początku solidaryzuje się z ofiarami bezwzględniej rosyjskiej agresji na niepodległe państwo ukraińskie.

Działania wojenne w Ukrainie bardzo poważnie oddziałują także na światową gospodarkę. Należą one do zdarzeń wpływających także na rynek audytu oraz kwestie dotyczące badania sprawozdań finansowych. W związku z tym oraz zważając na fakt, że obecnie trwają badania sprawozdań finansowych za rok 2021, Polska Agencja Nadzoru Audytowego (PANA) zwraca uwagę na wybrane zagadnienia, które mogą wpływać na przebieg badania w roku 2022.

.....

Zagadnienia, na które warto zwrócić uwagę prowadząc prace audytowe:

I. Ocena kontynuacji działalności oraz zdarzenia po dniu bilansowym

Zagadnienie oceny kontynuacji działalności oraz oceny zdarzeń jako korygujące i niekorygujące zostało szeroko opisane w [Rekomendacjach Komitetu Standardów Rachunkowości](#) bazujących w części na [Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad \(polityki\) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”](#) (ze szczególnym uwzględnieniem rozdziału 6).

Rekomendacje powstały w odpowiedzi na zdarzenia związane z pandemią COVID-19, jednakże pozostają w mocy również w odniesieniu do zdarzeń związanych z wojną w Ukrainie.

Dodatkowo, 9 marca 2022 r. ukazały się [wskazówki Accountancy Europe](#) odnoszące się bezpośrednio do tematyki ujęcia w sprawozdaniach finansowych zdarzeń związanych z wojną jak również związanych z badaniem takich sprawozdań. Podejście Accountancy Europe jest zgodne z powyżej wskazanymi Rekomendacjami Komitetu Standardów Rachunkowości. Wskazówki te są zbieżne również z publikowanymi wcześniej [skrótami komunikatów IAASB](#) dotyczącymi audytu w czasie pandemii COVID-19.

Analiza z punktu widzenia przygotowywanych sprawozdań finansowych wskazuje na przykładowe zdarzenia lub warunki, które mogą być rezultatem wojny (nie jest to katalog zamknięty):

- zawieszenie działania części regulacji prawnych w związku ze stanem wojny na terenie Ukrainy,

- zmiany w posiadanych aktywach wykorzystywanych do generowania przepływów pieniężnych (np. przez zniszczenia wojenne czy nacjonalizację),
- oddziaływanie sankcji na procesy sprzedaży, zakupu, magazynowania czy też na możliwości płatnicze kontrahentów,
- utrata dużego rynku, kluczowych klientów, zmiany w potrzebach popytowych,
- niedobory siły roboczej,
- problemy wynikające z przerwanych łańcuchów dostaw (braki surowców, konieczność wprowadzenia substytutów, innych źródeł dostaw, innych środków transportu),
- zmiany cen surowców i energii,
- kary z tytułu niedotrzymania umów,
- duże zmiany kursów walut,
- wysoka inflacja,
- zwiększona niepewność szacunków (przykładowo opartych na zmiennych stopach procentowych) spowodowana np. wzrostem stóp procentowych, inflacji, czy też wysoką zmiennością kursów walutowych),
- zwiększone koszty kredytowania oraz zwiększone ryzyko kredytowe m.in. związane z niedotrzymaniem kowenantów na skutek pogorszenia sytuacji makroekonomicznej,
- zmiany w wypłacalności badanej jednostki, zatory płatnicze.

a) Ocena kontynuacji działalności

PANA zwraca uwagę biegłych rewidentów na obowiązki związane z badaniem kwestii zdolności jednostki do kontynuacji działalności, czyli:

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

Kierownik jednostki powinien uzupełnić sprawozdanie finansowe o dodatkowe ujawnienia związane ze zdarzeniami lub warunkami wpływającymi na ocenę kontynuacji działalności jednostki w okresie 12 miesięcy. Biegli rewidenci powinni wykonać dodatkowe procedury umożliwiające zbadanie tych kwestii. W związku z tym, może być potrzebne wprowadzenie do sprawozdania z badania ustępu o „Znaczącej niepewności dotyczącej kontynuacji działalności” (par. 22 i 23 KSB 570 (Z)), jak również w niektórych przypadkach wydanie zmodyfikowanego sprawozdania z badania.

Par. 10 oraz par. 12 KSB 570 (Z) wymagają od biegłego rewidenta przeprowadzenia analizy ryzyka, czy występują zdarzenia lub warunki mogące

budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Kierownik jednostki powinien ocenić zdolność do kontynuacji działalności jednostki w okresie 12 miesięcy. Biegły rewident, zgodnie z par. 15 KSB 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) KSB 570 (Z), biegły rewident powinien wykonać w ramach procedur dodatkowe czynności, takie jak:

- analizę i omówienie z kierownikiem jednostki prognoz i analiz scenariuszowych związanych ze zidentyfikowanymi ryzykami,
- analizę i omówienie z kierownikiem jednostki najbardziej aktualnych dostępnych danych finansowych jednostki oraz informacji rynkowych odpowiednich dla danej jednostki,
- zapoznanie się z warunkami instrumentów dłużnych (w tym umów kredytowych) oraz ustalenie, czy ich warunki nie zostały naruszone.

Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident powinien, zgodnie z par. 17 i 18 KSB 570 (Z), rozważyć, czy jednostka ma zdolność do kontynuacji działalności a następnie zgodnie z par. 19 i 20 KSB 570 (Z) 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.

b) Ocena zdarzeń po dniu bilansowym

PANA, w związku ze wskazanymi zapisami KSR 7 (rozdział 6), zwraca uwagę biegłym rewidentów na konieczne rozróżnienie zdarzeń po dniu bilansowym.

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

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

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 KSB 560.

Zgodnie z par. 9 KSB 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.

Zgodnie z par. 10 KSB 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 KSB 560.

II. Ocena prawidłowości prowadzenia ksiąg rachunkowych – zagadnienia szczególne: bezpieczeństwo informatyczne

PANA zwraca uwagę, że w okresie wojny prowadzonej również na płaszczyźnie informatycznej konieczne jest zwrócenie szczególnej uwagi na zabezpieczenie ksiąg rachunkowych. Jednym z warunków uznania prowadzenia ksiąg za

prawidłowe jest również brak manipulacji w danych i oprogramowaniu służącym do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz stały dostęp do nich. W związku z tym biegły rewident powinien zebrać i ocenić bezpieczeństwo serwera, zabezpieczenia infrastruktury IT, prawidłowość procesów związanych z wykonywaniem kopii bezpieczeństwa, zabezpieczenia antywirusowe i chroniące przed cyberatakami. Biegły powinien uzyskać również wiedzę na temat ewentualnych incydentów, jakie miały miejsce w zakresie naruszenia zabezpieczeń infrastruktury IT.

III. Pozyskiwanie dowodów badania

Jednym z istotniejszych zagadnień związanych z wojną w Ukrainie jest możliwość pozyskania dowodów badania związanych z aktywami będącymi na terenie Ukrainy, Rosji i Białorusi lub dotyczących tych podmiotów. Procesy inwentaryzacji zapasów odbyły się jeszcze w okresie nie objętym wojną. Jednakże ze względu na konieczne dokładne ujawnienia w sprawozdaniach finansowych, sprawozdaniach skonsolidowanych czy też rozważania dotyczące kontynuacji działalności PANA zwraca uwagę na konieczność jak najszerzej próby uzyskania dowodów badania zarówno metodą bezpośrednią jak również metodami alternatywnymi w zakresie zdarzeń po dniu bilansowym.

Szczególne problemy badania mogą dotyczyć sprawozdań skonsolidowanych, jeśli podmioty zależne znajdują się na obszarze Ukrainy, Rosji i Białorusi. Każdy przypadek powinien być odrębnie wnikliwie rozważony i prowadzić do dostosowania procedur badania do sytuacji. Biegły rewident powinien podjąć próbę pozyskania jak najbardziej wiarygodnych dowodów badania bazując na wskazaniach KSB 500.

IV. Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym

PANA zwraca uwagę wszystkim podmiotom, których sprawozdania finansowe podlegają badaniu przez biegłego rewidenta, że w związku z koniecznością zaprezentowania oddziaływania zdarzeń związanych z wojną, kierownik jednostki powinien szczególnie dokładnie opisać te zdarzenia w ujawnieniach sprawozdania finansowego.

PANA zwraca uwagę, że biegły rewident powinien, zgodnie z par. 24 KSB 330, tak zaprojektować procedury badania aby ocenić, czy sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w sposób odpowiednio uwzględniający klasyfikację i opis informacji finansowych oraz związanych z nimi transakcji, zdarzeń i warunków oraz prezentację, strukturę i treść sprawozdania finansowego.

Zgodnie z par. 18 KSB 330 biegły rewident powinien przeprowadzić odpowiednie procedury wiarygodności również w odniesieniu do ujawnień. Biegły rewident powinien kierować się istotnością konkretnego ujawnienia zgodnie z zapisami par. 2 KSB 320. Należy tutaj mieć na względzie fakt, że istotność ujawnienia definiowana jest nie tylko przez kwotę, ale również przez rodzaj ujawnianej informacji tak, jak na to wskazuje definicja par. 2 KSB 320

„zniekształcenia, w tym pominięcia, uznaje się za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie, wpłyną na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdania finansowego”.

Ocena zniekształcenia powinna być więc prowadzona poprzez pryzmat wskazania par. 11 KSB 450 „*biegły rewident rozważa (...) wielkość i **rodzaj zniekształceń**, zarówno w stosunku do poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jak i sprawozdania finansowego jako całości, a także szczególne okoliczności ich wystąpienia*”.

PANA zwraca uwagę biegłych rewidentów na fakt, 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.

V. Ujawnienia w sprawozdaniu z działalności

W przypadku sporządzania sprawozdania z działalności bazującego na art. 49 UoR kierownik jednostki powinien szczególnie dokładnie odnieść się do zagadnień związanych z wojną w kontekście opisu czynników ryzyka i opisu zagrożeń szczególnie w odniesieniu do:

- zdarzeń istotnie wpływających na działalność jednostki, jakie nastąpiły po zakończeniu roku obrotowego, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego,
- przewidywanego rozwoju jednostki,
- aktualnej i przewidywanej sytuacji finansowej,
- instrumentów finansowych w zakresie ryzyka zmiany cen, kredytowego, istotnych zakłóceń przepływów środków pieniężnych oraz utraty płynności finansowej, na jakie narażona jest jednostka oraz przyjętych przez jednostkę celach i metodach zarządzania ryzykiem finansowym.

PANA zwraca uwagę, że biegły rewident powinien upewnić się, że ujawnienia w sprawozdaniu z działalności odpowiednio i zgodnie ze sprawozdaniem finansowym opisują perspektywy firmy i wpływ, jaki może to mieć na użytkowników sprawozdania finansowego. Biegły rewident powinien w tym zakresie kierować się wskazaniem KSB 720.

VI. Sprawozdanie z badania

PANA przypomina biegłym rewidentom o konieczności zachowania szczególnej rozwagi przy doborze rodzaju opinii oraz starannego rozważenia uzyskanych dowodów z badania.

Wniosek biegłego rewidenta

Typ sprawozdania

Okoliczność, która powoduje modyfikację

Korzystanie z zasady kontynuacji działalności jest niewłaściwe

Opinia negatywna

Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo z wykorzystaniem zasady kontynuacji działalności, ale w ocenie biegłego rewidenta podstawa ta nie jest już właściwa.

Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe, ale istnieje istotna niepewność

Opinia niezamodyfikowana + Akapit o „Znaczącej niepewności dotyczącej kontynuacji działalności”

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.

Opinia z zastrzeżeniem lub opinia negatywna

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 KSB 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.

Odmowa wyrażenia opinii

Może być stosowana w przypadku sytuacji (w bardzo rzadkich przypadkach) obejmującej wiele niepewności, które są istotne dla sprawozdania finansowego jako całości. (par. A33 KSB 570 (Z))

Wniosek biegłego rewidenta	Typ sprawozdania	Okoliczność, która powoduje modyfikację
<p>Nie można dojść do wniosku, ponieważ kierownictwo nie chce przeprowadzać lub rozszerzać swojej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności</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 KSB 570 (Z)). Biegły rewident może nie być w stanie stwierdzić poprawności założenia kontynuacji działalności. Zgodnie z KSB 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 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 KSB 706 (Z), w celu zwrócenia uwagi użytkownika na alternatywną podstawę sporządzenia sprawozdania i powody jej wykorzystania (par. A27 KSB 570 (Z)).</p>

W przypadku stosowania przez biegłego rewidenta standardu KSB 701 i prezentacji kluczowych spraw badania, można w kluczowych sprawach badaniach podać na przykład:

- trudności w uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania – warunki związane z wojną 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,

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

W przypadku wątpliwości, co do kontynuacji działalności biegły rewident zgodnie z par. 15 KSB 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.

.....

Ze względu na niezwykle odpowiedzialność ciążącą w tym trudnym okresie na biegłych rewidentach a wynikającą z odpowiedzialności społecznej za jakość wyrażonej przez biegłego rewidenta opinii PANA zachęca do jak najczęstszych konsultacji pomiędzy biegłymi rewidentami po to, aby móc wszechstronnie rozważyć ryzyka badania i w efekcie zaprojektować odpowiednie procedury badania. Ponadto, PANA pragnie zasugerować biegłym rewidentom zastosowanie procedur badania sprawdzających, w możliwie jak najszerszy oraz kompletny sposób, ujawnienia badanego sprawozdania finansowego tak, aby jego użytkownicy mieli jak najpełniejszą wiedzę o istotnych zdarzeniach wpływających na to sprawozdanie. Stąd też prawidłowe ujawnienia w sprawozdaniach finansowych są niezwykle starannie analizowane podczas kontroli Agencji.

PANA przypomina, że celem badania jest wyrażenie racjonalnej opinii o wysokim poziomie pewności, czy zbadane sprawozdania finansowe są wolne od istotnych zniekształceń – niezależnie od tego, czy wynika to z oszustw, czy też błędów.

Agencja zachęca ponadto do zapoznania się z opracowaniami dotyczącymi badania za rok 2020, gdyż pozostają one w dalszym ciągu aktualne również podczas badania za rok 2021.

Linki do dostępnych opracowań znajdują się poniżej:

- [Zagadnienie kontynuacji działalności](#)
- [Zagadnienie badania zdarzeń po dniu bilansowym](#)
- [Zagadnienie dotyczące inwentaryzacji](#)
- [Zagadnienie dotyczące testów kontroli](#)
- [Zagadnienie dotyczące oszustwa](#)
- [Zagadnienie sprawozdania z badania w kontekście COVID-19](#)
- [Przygotowanie do badania za rok 2021](#)