

Późniejsze zdarzenia w obecnym zmieniającym się środowisku – Kwestie dotyczące uwzględniania wpływu COVID-19 w badaniu sprawozdań finansowych

Celem niniejszej publikacji jest wskazanie kluczowych obszarów, na których należy się skoncentrować wykonując procedury dotyczące późniejszych zdarzeń zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (International Standards on Auditing™ (ISA™)).

Niniejsza publikacja nie zmienia ani nie zastępuje MSB, których treść jest wiążąca. Zapoznanie się z tą publikacją nie zastępuje zapoznania się z MSB.

Publikacja ta może pomóc osobom sporządzającym sprawozdania finansowe, zarządzającym spółkami i użytkownikom sprawozdań finansowych w zrozumieniu odpowiedzialności biegłego rewidenta w odniesieniu do późniejszych zdarzeń.

Niepewność i wyzwania spowodowane pandemią COVID-19, w tym możliwość wystąpienia w każdej chwili nieplanowanych zdarzeń, niepewność co do czasu trwania obecnej sytuacji i potencjalne przesunięcia terminów mają wpływ na wiele obszarów badania. Na koniec każdego okresu sprawozdawczego jednostki przeprowadzają staranną ocenę informacji, które pojawiły się po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed udostępnieniem sprawozdania finansowego. W związku z tym biegli rewidenci będą prawdopodobnie musieli zwracać większą uwagę na zdarzenia, które wystąpiły w okresie od daty sprawozdania finansowego do daty raportu biegłego rewidenta (tj. późniejsze zdarzenia¹) oraz na ich ewentualny wpływ na sprawozdanie finansowe jednostki (aby dowiedzieć się więcej na temat kontekstu, zob. również Istotne definicje i opisy na ostatniej stronie).

Czym są późniejsze zdarzenia i jak należy je przedstawiać w sprawozdaniu finansowym?

MSB 560 *Późniejsze zdarzenia* przedstawia odpowiedzialność biegłego rewidenta związaną z późniejszymi zdarzeniami.

Późniejsze zdarzenia zasadniczo dzielą się na dwa rodzaje:

- a) Zdarzenia dostarczające dowodów o warunkach, jakie istniały *na datę* sprawozdania finansowego.
- b) Zdarzenia dostarczające dowodów o warunkach, jakie zaistniały *po dacie* sprawozdania finansowego.²

Jak opisuje MSB 560, wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określa zdarzenia, które wystąpiły po dacie sprawozdania finansowego, jako zdarzenia późniejsze. Na przykład, Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” określa sposób ujęcia

¹ MSB 560, *Późniejsze zdarzenia*, par. 5(e)

² MSB 560, par. 2

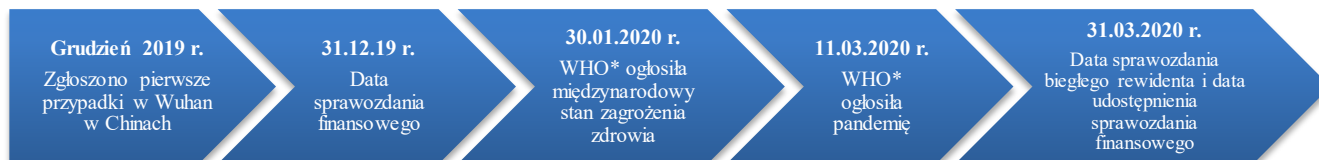
w sprawozdaniu finansowym transakcji i zdarzeń, które wystąpiły między datą sprawozdania finansowego a datą ich zaakceptowania do udostępnienia.

Kierownictwo jest odpowiedzialne za wprowadzenie korekt lub dokonanie innych odpowiednich ujawnień w sprawozdaniu finansowym w odniesieniu do późniejszych zdarzeń zgodnie z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. W MSR 10 podane są następujące definicje i wynikające z nich zasady ujmowania.³

Rodzaj późniejszego zdarzenia	Definicja i wpływ
Zdarzenia wymagające dokonania korekt	Zdarzenia, które dostarczają dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy (tj. na datę sprawozdania finansowego). Wpływ: Korekta kwot ujętych w sprawozdaniu finansowym.
Zdarzenia niewymagające dokonania korekt	Zdarzenia, które wskazują na stan zaistniały po dniu bilansowym (tj. po dacie sprawozdania finansowego). Wpływ: Ujawnienie charakteru zdarzenia i oszacowanie jego skutków finansowych lub oświadczenie, że dokonanie takiego oszacowania jest niemożliwe.

Okoliczności uwzględniane przez kierownictwo podczas dokonywania oceny zdarzeń następujących po dniu bilansowym

Aby zachować zgodność z obowiązującymi zasadami sprawozdawczości finansowej, kierownictwo na podstawie własnego osądu ustala wpływ wszelkich późniejszych zdarzeń związanych z pandemią COVID-19 na sprawozdanie finansowe, uwzględniając datę sprawozdania finansowego, fakty i okoliczności dotyczące jednostki oraz warunki, które występowały na tę datę lub powstały później. Przyjrzyjmy się np. następującemu przykładowemu scenariuszowi:



* Światowa Organizacja Zdrowia (WHO)

W tym scenariuszu data sprawozdania finansowego jest wcześniejsza, niż ogłoszenie przez WHO międzynarodowego stanu zagrożenia zdrowia i wynikające z tego spowolnienie gospodarcze na światowych rynkach, ale późniejsza niż pierwsze zgłoszone przypadki w Wuhan w Chinach. Przy ustalaniu, czy określone warunki występowały w dacie sprawozdania finansowego, kierownictwo bierze pod uwagę sytuację jednostki, np. lokalizację jej siedziby i miejsce prowadzenia działalności (np. czy jednostka prowadzi istotną działalność w Chinach).

³ MSR 10, par. 3, 8 i 10.

Inne rozważania wchodzą w grę, jeśli data sprawozdania finansowego przypada 31 marca 2020 r. lub 30 czerwca 2020 r. W miarę dalszego rozwoju wypadków związanych z epidemią COVID-19, ustalenie, które zdarzenia kształtowały lub kształtują sytuację istniejącą w dacie sprawozdania finansowego, a które wystąpiły po tej dacie, będzie wymagać starannej oceny.

Dalsze wskazówki dotyczące związanej z obecną sytuacją odpowiedzialności kierownictwa za kwestie późniejszych zdarzeń znaleźć można w artykule Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) pt. „*Wpływ COVID-19 na sprawozdawczość finansową*”.⁴ W niektórych jurysdykcjach opublikowano również uwzględniające specyfikę lokalną wytyczne dotyczące tego, czy zdarzenia spowodowane pandemią COVID-19 wymagają korekty, czy też nie (zdarzenia wymagające ujawnienia). Wytyczne te mogą być przydatne również dla jednostek z innych jurysdykcji.

Jaki wpływ pandemia COVID-19 ma na odpowiedzialność biegłego rewidenta związaną z uzyskaniem wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących późniejszych zdarzeń?

Biegli rewidenci zobowiązani są przeprowadzić procedury służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania na to, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły między datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta, których zaistnienie może wymagać korekty sprawozdania finansowego lub ujawnień w nim zaprezentowanych, zostały rozpoznane i właściwie ujęte w sprawozdaniu finansowym zgodnie z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (zob. MSB 560, par. 6-8).

Podczas pracy nad oceną ryzyka dotyczącego późniejszych zdarzeń, w tym związanych ze skutkami pandemii COVID-19, biegły rewident bierze pod uwagę korekty i ujawnienia dokonane przez kierownictwo, w tym terminy, na podstawie których poszczególne zdarzenia zostały uznane za wymagające bądź niewymagające dokonania korekt. Dotyczy to również wpływu zmian w środowisku jednostki na ujęcie i wycenę sald i transakcji w sprawozdaniach finansowych (jeśli wymagają korekt) bądź na inne ujawnienia (jeśli nie wymagają korekt).

Przeprowadzanie procedur do daty sprawozdania biegłego rewidenta

W niektórych jurysdykcjach przedłużono terminy składania raportów finansowych. W takich okolicznościach, nawet jeśli biegli rewidenci przeprowadzili już procedury dotyczące późniejszych zdarzeń za okres do pierwotnie planowanej daty sprawozdania biegłego rewidenta, będą musieli przeprowadzić procedury obejmujące dłuższy okres. W stale zmieniającym się środowisku ważne jest, aby uzyskane dowody badania dotyczące późniejszych zdarzeń obejmowały cały okres do daty sprawozdania biegłego rewidenta. Na przykład, w przykładowym scenariuszu przedstawionym powyżej procedury badania dotyczące późniejszych zdarzeń powinny obejmować okres do 31 marca 2020 r.

Przykłady zdarzeń i okoliczności, które mogą być istotne w obecnej sytuacji

Poniżej podane są przykłady zdarzeń i okoliczności, na które pandemia COVID-19 może mieć wpływ lub które mogły powstać na skutek pandemii, i które mogą mieć znaczenie dla określenia przez biegłego rewidenta, czy późniejsze zdarzenia miały miejsce, a jeśli tak, czy zostały właściwie ujęte w sprawozdaniu finansowym (zob. również MSB 560, par. A7-A10).

⁴ <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19>



Nowe zobowiązania, pożyczki lub gwarancje zawarte na skutek pandemii



Ostatnio przeprowadzona bądź planowana sprzedaż lub przejęcie aktywów na skutek pandemii



Podwyższenia kapitału lub emisje instrumentów dłużnych, np. emisje nowych akcji/udziałów lub obligacji, albo zawarte bądź planowane porozumienia dotyczące fuzji lub likwidacji



Prawdopodobieństwo spełnienia warunków nabycia uprawnień wynikających z umów dotyczących płatności w formie akcji oraz odpowiednie ujęcie modyfikacji lub rozliczenia takich umów



Otrzymane od rządu płatności o charakterze pomocy lub bodźców ekonomicznych w formie pożyczek lub dotacji



Wszelkie zmiany dotyczące pozycji warunkowych (np. nowe zobowiązania warunkowe lub okoliczności mające wpływ na ocenę istniejących zobowiązań warunkowych, zdolność do realizacji uzgodnionych celów w zakresie wyników, od których uzależniona jest wypłata warunkowego wynagrodzenia w przypadku połączenia jednostek itp.)



Ewentualne nietypowe korekty księgowe, które zostały wprowadzone lub są rozważane, takie jak dodatkowe lub zmienione zapisy na kontach związane z zamknięciem okresu sprawozdawczego bądź zdarzenia wymagające niestandardowych zapisów w księgach



Ewentualne zdarzenia kwestionujące odpowiedniość zasad rachunkowości zastosowanych w sprawozdaniu finansowym (np. zdarzenia poddające w wątpliwość zasadność założenia kontynuacji działalności)



Wszelkie zdarzenia, które są istotne dla ustalenia szacunków lub rezerw ujętych w sprawozdaniu finansowym. Przykłady obejmują oceny w zakresie instrumentów pochodnych i zabezpieczających (np. gdy prognozowana transakcja nie jest już wysoce prawdopodobna), roszczenia z tytułu ubezpieczenia (np. czy otrzymanie odszkodowań z tytułu zakłóceń działalności i/lub innych odszkodowań jest praktycznie pewne oraz potencjalne ujawnienie aktywów warunkowych), uzgodnienia z klientami lub dostawcami dotyczące rabatów, wynagrodzenia zmienne, rezerwy z tytułu prowizji itp.)



Wszelkie zdarzenia mające znaczenie dla możliwości odzyskania aktywów



Modyfikacja istniejących ustaleń umownych (np. przyznane przez leasingodawcę leasingobiorcy zmniejszenie lub odroczenie płatności leasingowych, modyfikacja warunków spłaty zobowiązań itp.)



Kwestie podatkowe (np. wpływ zmniejszenia przepływu towarów i usług na uzgodnienia dotyczące cen transferowych; możliwość realizacji aktywa z tytułu podatku odroczonego)



Świadczenia pracownicze z tytułu zakończenia stosunku pracy wynikające z redukcji stanu zatrudnienia (np. w wyniku zamknięcia lub reorganizacji działalności po dniu sprawozdawczym)

Stosowanie zawodowego sceptycyzmu

Ustalenie przez kierownictwo zdarzeń wymagających i niewymagających dokonania korekt oraz sposobu ich ujęcia może okazać się trudniejsze ze względu na wpływ COVID-19. W związku z tym może się okazać, że biegły rewident będzie musiał zaprojektować i przeprowadzić zmodyfikowane lub dodatkowe procedury.

W zależności od faktów i okoliczności dotyczących jednostki, niepewność i wyzwania związane z COVID-19 powodują, że kierownictwo musi w istotnym zakresie stosować osąd, przez co biegły rewident również musi stosować osąd i przy ocenie późniejszych zdarzeń – zawodowy sceptycyzm. Stosowanie zawodowego sceptycyzmu w takiej sytuacji oznacza kwestionowanie dowodów badania oraz analizowanie tego, czy są one wystarczające i odpowiednie, aby stwierdzić, że wszystkie istotne późniejsze zdarzenia (tj. zdarzenia wymagające korekt lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym)

zostały zidentyfikowane i odpowiednio przedstawione w sprawozdaniu finansowym w świetle okoliczności.

Pisemne oświadczenia

Zgodnie z MSB 560, par. 9, biegły rewident zobowiązany jest zażądać pisemnego oświadczenia, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego, a w związku z którymi mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nakazują korekty lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.

Daty pisemnych oświadczeń muszą być jak najbliższe dacie sprawozdania biegłego rewidenta, jednak nie mogą być od niej późniejsze.⁵ Pandemia COVID-19 może mieć wpływ na opóźnienie zatwierdzenia sprawozdań finansowych (jak wcześniej wspomniano, w niektórych jurysdykcjach przyznano dodatkowy czas lub wydłużono terminy składania raportów finansowych). W takich przypadkach należy zapewnić, aby pisemne oświadczenia obejmowały dodatkowy okres do daty raportu biegłego rewidenta (lub możliwie najbardziej zbliżony do tego okresu) i uwzględniały wszystkie dalsze zmiany, które muszą zostać wprowadzone.

Ponadto, jeśli kierownictwo wykonało pracę związaną z identyfikacją i ujęciem zdarzeń wymagających i niewymagających dokonania korekt za okres kończący się wcześniej niż okres wydłużony, biegły rewident może zażądać od kierownictwa analizy uwzględniającej również zmiany, które zaszły w tym wydłużonym okresie.

Znaczenie komunikacji z osobami sprawującymi nadzór

W związku z pandemią COVID-19 pojawiły się różne trudne i złożone obszary sprawozdawczości finansowej. Obowiązki osób sprawujących nadzór za sprawozdawczość finansową i inne procesy w jednostce będą prawdopodobnie coraz ważniejsze. Na przykład, może zająć potrzeba zapewnienia, że jednostka zaprojektowała i utrzymuje odpowiednie mechanizmy kontrolne zapewniające rzetelność sprawozdawczości finansowej, skuteczność i efektywność działalności oraz zgodność z obowiązującym prawem i regulacjami.

Bieżąca i regularna komunikacja biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór, zwłaszcza w okresie po dacie sprawozdania finansowego, może pomóc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu zmian wprowadzanych w odpowiedzi na zmienność środowiska, a także w ocenie, jakie procedury musi przeprowadzić, aby zebrać wystarczające i odpowiednie dowody,

Czy wymagane są procedury badania, jeśli biegły rewident dowiedział się o zdarzeniach dotyczących pandemii COVID-19 po dacie sprawozdania biegłego rewidenta?

Biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzenia żadnych procedur badania dotyczących sprawozdania finansowego po dacie sprawozdania biegłego rewidenta (przed lub po dacie udostępnienia sprawozdania finansowego), chyba że biegły rewident dowie się o fakcie, który mógłby spowodować zmianę sprawozdania biegłego rewidenta, gdyby był znany w dniu jego sporządzenia.

Na przykład, w scenariuszu przedstawionym powyżej, jeśli 8 kwietnia 2020 r. biegły rewident poznałby istotne zdarzenia związane z COVID-19, które mogłyby spowodować zmianę sprawozdania biegłego

⁵ MSB 580, *Pisemne oświadczenia*, par. 14

rewidenta, gdyby były mu znane 31 marca 2020 r. (czyli w dacie sprawozdania biegłego rewidenta), mogłoby być wymagane przeprowadzenie dodatkowych procedur.

W MSB 560, par. 10-17, omówione zostały obowiązki biegłego rewidenta dotyczące faktów, o których biegły rewident dowiadyuje się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta

Jaki wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta mają wyniki przeprowadzonych przez biegłego rewidenta procedur dotyczących późniejszych zdarzeń?

Jeśli na podstawie przeprowadzonych procedur badania biegły rewident ustali, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone, lub jeśli nie jest w stanie uzyskać wystarczających dowodów badania, aby ustalić, czy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone, zgodnie z MSB 705 (Z) wymagana jest modyfikacja opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta.⁶

Jeśli biegły rewident jest w stanie uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania wymagane na podstawie MSB 560, może, ale nie musi, uznać za właściwe przedstawienie tego późniejszego zdarzenia jako kluczowej sprawy badania zgodnie z MSB 701⁷, oraz może (ale nie musi) uznać za niezbędne zwrócenie uwagi użytkowników na to późniejsze zdarzenie poprzez dodanie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inne sprawy zgodnie z MSB 706.⁸ Sprawozdanie biegłego rewidenta jest omówione bardziej ogólnie w odrębnym Alercie pracowników dotyczącym praktyki badania: *Sprawozdania biegłego rewidenta w obecnym zmieniającym się środowisku – Kwestie dotyczące uwzględnienia wpływu COVID-19 w badaniu sprawozdań finansowych*.⁹

Istotne definicje i opisy¹⁰

W niniejszej publikacji mowa jest o różnych datach. Definicje i opisy podające kontekst podane są poniżej:

- ***Data sprawozdania finansowego*** – Data zakończenia najpóźniejszego okresu objętego sprawozdaniem finansowym.
- ***Data aprobaty sprawozdania finansowego*** – Data, na którą zostały sporządzone wszystkie sprawozdania wchodzące w skład sprawozdania finansowego, w tym powiązane informacje dodatkowe, a osoby do tego uprawnione stwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za to sprawozdanie finansowe.
- ***Data sprawozdania biegłego rewidenta*** – Data, którą biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu na temat sprawozdania finansowego. Data ta informuje użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta, że biegły rewident rozważył skutki zdarzeń i transakcji, o których się dowiedział, a które nastąpiły przed tą datą.¹¹
- ***Data udostępnienia sprawozdania finansowego*** – Data udostępnienia sprawozdania biegłego rewidenta i zbadanego sprawozdania finansowego stronom trzecim.

⁶ MSB 705 (Z) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*, par. 6

⁷ MSB 701 *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*, par. 9-10

⁸ MSB 706 (Z) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*, par. 8-11

⁹ Publikacja przewidziana w maju 2020 r.

¹⁰ MSB 560, par. 5(a)-(d)

¹¹ MSB 700 (Z) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*, par. A66

Struktury i procesy, którymi IAASB kieruje się w swoich działaniach, są opracowywane przez International Federation of Accountants® – IFAC®.

IAASB i IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które podjęły działanie lub wstrzymały się od działania w oparciu o materiał zawarty w tej publikacji, niezależnie od tego, czy strata wynika z zaniedbania, czy z innego powodu.

Międzynarodowe Standardy Badania, Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych, Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu, Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych, Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości, Międzynarodowe wskazówki dotyczące praktyki badania, dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) i inne publikacje IAASB publikowane są przez IFAC, która posiada do nich prawa autorskie.

Copyright © maj 2020 r., IFAC. Wszystkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony www.iaasb.org. Tłumaczenie, przedruk, przechowywanie bądź przesyłanie oraz inne podobne sposoby wykorzystania tego dokumentu wymagają pisemnego pozwolenia.

'Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych' ('International Auditing and Assurance Standards Board'), 'Międzynarodowe Standardy Badania' ('International Standards on Auditing'), 'Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych' ('International Standards on Assurance Engagements'), 'Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu' ('International Standards on Review Engagements'), 'Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych' ('International Standards on Related Services'), 'Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości' ('International Standards on Quality Control'), 'Międzynarodowe wskazówki dotyczące praktyki badania' ('International Auditing Practice Notes'), 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', oraz logo IAASB są znakami towarowymi IFAC, lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA i w innych krajach.

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń znaleźć można na permissions lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Alert przetłumaczony przez:



Niniejszy dokument *Późniejsze zdarzenia w obecnym zmieniającym się środowisku – Kwestie dotyczące uwzględniania wpływu COVID-19 w badaniu sprawozdań finansowych* opracowany przez IAASB i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w maju 2020 r., został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w maju 2020 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Późniejsze zdarzenia w obecnym zmieniającym się środowisku – Kwestie dotyczące uwzględniania wpływu COVID-19 w badaniu sprawozdań finansowych* w języku angielskim © 2020 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Późniejsze zdarzenia w obecnym zmieniającym się środowisku – Kwestie dotyczące uwzględniania wpływu COVID-19 w badaniu sprawozdań finansowych* w języku polskim © 2020 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Subsequent Events in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19*.

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z permissions@ifac.org.