

Sprawozdawczość biegłego rewidenta w obecnie zmieniającym się otoczeniu w związku z COVID-19

Niniejsza publikacja została opracowana w celu naświetlenia kluczowych obszarów, na których należy skoncentrować się w obecnym otoczeniu, dotyczących sprawozdawczości biegłego rewidenta zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania™ (MSB™) oraz Międzynarodowymi Standardami Usług Przejrzystości™ (MSUP™). Niniejsza publikacja nie zmienia ani nie zastępuje standardów MSB ani MSUP, których treść jest wiążąca. Zapoznanie się z tą publikacją nie zastępuje zapoznania się ze standardami MSB i MSUP.

Niniejszy Alert personelu dotyczący praktyki badania zajmuje się wyłącznie sprawozdawczością biegłego rewidenta w związku z przeprowadzaniem przez niego badania sprawozdania finansowego jednostki zgodnie ze standardami MSB lub gdy biegły rewident podejmuje się zlecenia przeglądu śródrocznych informacji finansowych tej samej jednostki zgodnie z MSUP 2410.¹

Sporządzający sprawozdania finansowe, osoby sprawujące nadzór i użytkownicy sprawozdań finansowych mogą uznać tę publikację za pomocną w zrozumieniu potencjalnego wpływu na sprawozdania z badania i raporty z przeglądu wynikającego z kwestii, które stały się istotniejsze w obecnych okolicznościach.

Skutki pandemii COVID-19 mają znaczący globalny wpływ na gospodarki, rynki i przedsiębiorstwa, w tym w postaci zmienności i możliwej istotnej niepewności. W takich nieprzewidywalnych okolicznościach biegli rewidenci jednostek, na które wywierają one wpływ, będą musieli skoncentrować się na ich potencjalnych skutkach dla sprawozdań biegłego rewidenta i raportów z przeglądu śródrocznych informacji finansowych, które wykorzystywane są do przekazywania zamierzonym użytkownikom, odpowiednio, opinii z badania lub wniosków z przeglądu. Odpowiednie działania będą zależały od szczególnych okoliczności zlecenia.

Niniejszy Alert personelu dotyczący praktyki badania naświetla potencjalne skutki dla sprawozdań biegłego rewidenta i raportów z przeglądu śródrocznych informacji finansowych wynikające z obecnego otoczenia, obejmujące:

- Modyfikacje opinii biegłego rewidenta z powodu istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych lub niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania;
- Istotną niepewność dotyczącą kontynuacji działalności;
- Zawarcie kluczowych spraw badania i/lub akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi; oraz
- Skutki dla sprawozdawczości w przypadku zleceń przeglądów śródrocznych, gdy biegły rewident badający sprawozdanie finansowe przeprowadza także przegląd śródroczny.

¹ MSUP 2410 „Przeгляд Śródrocznych informacji finansowych przeprowadzony przez niezależnego biegłego rewidenta jednostki”



Sporządzenie sprawozdania finansowego i sprawozdania biegłego rewidenta na jego temat

Odpowiedzialność kierownika jednostki za sporządzenie sprawozdania finansowego

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Kierownik jednostki musi dokonać osądu oraz opracować szacunki dotyczące kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Dotyczy to również tego, czy zasada kontynuacji działalności pozostaje odpowiednia przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.

W obecnych okolicznościach ujawnienia mają coraz większą wagę. Użytkownicy oczekują większej przejrzystości ujawnień dotyczących istotnych skutków pandemii COVID-19. Ujawnienia te mogą dotyczyć wpływu zmienności rynków finansowych, obaw związanych z pogorszoną wiarygodnością kredytową lub płynnością, interwencji rządów (takich jak dotacje rządowe) oraz zmian wynikających między innymi z ograniczenia produkcji i restrukturyzacji.

Uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poparcie opinii biegłego rewidenta

Pandemia COVID-19 poddała próbie sposób uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów badania przez biegłych rewidentów. Powszechnymi wyzwaniami są kwestie dostępu (np. spowodowane przez ograniczenia w przemieszczaniu się i ustalenia dotyczące pracy zdalnej), a także dostępność pracowników klienta. Na przykład, biegli rewidenci mogą nie mieć możliwości uczestniczenia w spisach z natury zapasów; wyzwaniem dla biegłych rewidentów grup kapitałowych może być dostęp do dokumentacji roboczej biegłych rewidentów poszczególnych części składowych grupy; lub biegli rewidenci mogą nie mieć możliwości zrozumienia i przetestowania kontroli wewnętrznych z powodu zmian w sposobie funkcjonowania jednostek. W niektórych przypadkach biegli rewidenci mogą być w stanie przeprowadzić alternatywne procedury w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, ale w innych przypadkach może to nie być możliwe.

Gdy biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, koniecznych do dostarczenia podstawy sformułowania opinii na temat sprawozdania finansowego, będzie on musiał rozważyć wpływ tego faktu na sprawozdanie biegłego rewidenta, w tym czy konieczna jest modyfikacja opinii.

Zgodnie ze standardami MSB, uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ma jednakowo zastosowanie do ujawnień. Ponadto, w przypadku sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, biegli rewidenci mają obowiązek rozważyć ogólną prezentację sprawozdania finansowego oraz czy sprawozdanie finansowe, w tym ujawnienia, przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób, który zapewnia rzetelną prezentację. Jeżeli ujawnienia nie opisują odpowiednio istotnych skutków pandemii COVID-19 (np. dotyczących istotnych założeń do szacunków księgowych, zarządzania ryzykiem finansowym lub znaczących osądów co do kontynuacji działalności), wymagane jest rozważenie możliwego wpływu na sprawozdanie biegłego rewidenta. Może to obejmować rozważenie, czy konieczna jest modyfikacja opinii.

Sprawozdanie biegłego rewidenta

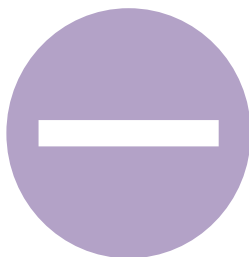
Biegły rewident planuje i przeprowadza badanie w celu uzyskania racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość, w tym ujawnienia, nie zawiera istotnego zniekształcenia. Biegły rewident wyraża opinię na temat sprawozdania finansowego w sprawozdaniu biegłego rewidenta, na podstawie uzyskanych dowodów badania.

Następujące standardy MSB są stosowne do sprawozdawczości biegłego rewidenta:

- [MSB 700 \(zmieniony\) „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”](#) określa wymogi dotyczące formułowania opinii przez biegłego rewidenta oraz treści sprawozdania biegłego rewidenta. MSB 700 (zmieniony) zawiera także przykładowe sprawozdania w przypadkach, w których nie są wymagane modyfikacje do opinii ani sprawozdania biegłego rewidenta.
- [MSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”](#) zajmuje się odpowiedzialnością biegłego rewidenta za poinformowanie o tych sprawach, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie lub innych jednostek, w przypadku których przepisy prawa lub regulacja wymagają poinformowania o kluczowych sprawach badania. W innych okolicznościach biegli rewidenci mogą także zdecydować o poinformowaniu o kluczowych sprawach badania.
- [MSB 705 \(zmieniony\) „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”](#) określa wymogi w zakresie modyfikacji opinii biegłego rewidenta, gdy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone lub gdy biegły rewident nie ma możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. MSB 705 (zmieniony) przedstawia także przykładowe sprawozdania biegłego rewidenta z modyfikacjami opinii.
- [MSB 706 \(zmieniony\) „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”](#) wyjaśnia okoliczności, w jakich akapity takie mogą być konieczne i podaje przykłady takich akapitów.

Pozostała część niniejszego Alertu pracowników wyjaśnia różne możliwe sposoby, na jakie sprawozdanie biegłego rewidenta może zostać zmodyfikowane, gdy kwestie związane ze skutkami pandemii COVID-19 mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki.

Modyfikacje opinii biegłego rewidenta



Skutki pandemii COVID-19 mogą nasilić warunki powodujące modyfikacje wynikające z okoliczności, w których biegły rewident:

- ustalił, że występują, zgodnie z MSB 450, nieskorygowane zniekształcenia, które są istotne, indywidualnie lub zbiorowo, dla sprawozdania finansowego jako całości;² lub
- stwierdził, zgodnie z MSB 330, że nie ma możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.³

² MSB 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”, paragraf 11 i MSB 705 (zmieniony), paragraf 6(a)

³ MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”, paragrafy 26-27 i MSB 705 (zmieniony), paragraf 6(b)

W obecnych okolicznościach przykłady sytuacji, w których mogą pojawić się modyfikacje opinii biegłego rewidenta z powodu *istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego*, obejmują:

- **Odpowiedniość lub adekwatność ujawnień** w sprawozdaniu finansowym. Na przykład, gdy sprawozdanie finansowe nie zawiera wszystkich ujawnień wymaganych, aby odpowiednio opisać skutki obecnych okoliczności dla jednostki w związku z pandemią COVID-19, w tym wystarczającego opisu stosownych ryzyk, szacunków i osądów zastosowanych w przypadku tej jednostki.
- Właściwe **zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości jednostki**. Na przykład, niewłaściwe ujęcie i wycena aktywów i zobowiązań zgodnie z zasadami (polityką) rachunkowości jednostki.

Modyfikacje opinii biegłego rewidenta mogą również wynikać z *niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania*, w tym okoliczności wykraczających poza kontrolę jednostki lub okoliczności związanych z charakterem i terminem prac wykonywanych przez biegłego rewidenta. Na przykład, dostęp do dokumentacji księgowej jednostki lub możliwość uzyskania dowodów badania mogą być ograniczone z powodu zakazów wychodzenia z domu nałożonych przez rząd lub zakazów podróżowania podczas pandemii COVID-19 (tj. dostęp do informacji lub osób, które mogą być związane z jednostką lub jej częściami składowymi, w tym do jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć, itp.).

Rodzaje modyfikacji opinii biegłego rewidenta określa MSB 705 (zmieniony)⁴ i wyjaśnia okoliczności zastosowania każdej z nich (tj. opinii z zastrzeżeniem, opinii negatywnej i odmowy wyrażenia opinii) na podstawie osądu biegłego rewidenta w konkretnej sytuacji.

Poniższa tabela ilustruje, w jaki sposób osąd biegłego rewidenta na temat rodzaju sprawy powodującej modyfikację oraz rozległości jej wpływu lub możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe, wpływa na rodzaj wyrażanej opinii.

Rodzaj sprawy powodującej modyfikację	Osąd biegłego rewidenta na temat rozległości wpływu lub możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe	
	Istotny, ale nie rozległy	Istotny i rozległy
Sprawozdanie finansowe istotnie zniekształcone	Opinia z zastrzeżeniem	Opinia negatywna
Niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania	Opinia z zastrzeżeniem	Odmowa wyrażenia opinii

MSB 705 (zmieniony)⁵ określa poszczególne elementy wymagane w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy biegły rewident modyfikuje opinię na temat sprawozdania finansowego.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

Ogólnie rzecz biorąc, gdy biegły rewident spodziewa się modyfikacji opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta, wymaga się przedstawienia osobom sprawującym nadzór okoliczności, które doprowadziły

⁴ MSB 705 (zmieniony), paragrafy 7–10

⁵ MSB 705 (zmieniony), paragrafy 20–29

do spodziewanej modyfikacji oraz sformułowanie modyfikacji.⁶ W pewnych okolicznościach, gdy występuje modyfikacja opinii biegłego rewidenta (np. występuje istotne zniekształcenie z powodu braku ujawnienia) może być także wymagana dodatkowa komunikacja z osobami sprawującymi nadzór.⁷



Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności

Aktualne niepewne warunki finansowe, operacyjne i inne, wynikające z pandemii COVID-19, będą prawdopodobnie skutkowały zwiększonym ryzykiem. Na skutek tego może wystąpić potrzeba zgromadzenia bardziej przekonujących dowodów badania dotyczących oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności dokonywanej przez kierownika jednostki i powiązanych ujawnień, jeżeli ma to zastosowanie, w sprawozdaniu finansowym. Wnioski biegłego rewidenta dotyczące kontynuacji działalności, w świetle faktów i okoliczności jednostki, określają

potencjalny wpływ (jeżeli jakiś występuje) na sprawozdanie biegłego rewidenta.

[MSB 570 \(zmieniony\) „Kontynuacja działalności”](#) określa obowiązki biegłego rewidenta w odniesieniu do kontynuacji działalności oraz skutki dla sprawozdania biegłego rewidenta. Załącznik do MSB 570 (zmienionego) przedstawia przykładowe sprawozdania biegłego rewidenta dotyczące kontynuacji działalności

MSB 570 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta dokonania oceny, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące zasadności zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.⁸ Nakład pracy w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poparcie wniosku biegłego rewidenta oraz w celu stwierdzenia, czy zastosowanie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jest właściwe zgodnie z MSB 570 (zmienionym), wyjaśniono bardziej szczegółowo w [Alertcie pracowników IAASB dotyczącym praktyki badania „Kontynuacja działalności w obecnie zmieniającym się środowisku—Rozważania dotyczące badania w zakresie wpływu COVID-19”](#). Pomimo tego, że powyższy Alert personelu zawiera sekcję poświęconą potencjalnemu wpływowi na sprawozdanie biegłego rewidenta, niniejszy Alert pracowników omawia bardziej szczegółowo i rozszerza sytuacje, w których opinia biegłego rewidenta zostaje zmodyfikowana (tj. opinie z zastrzeżeniem, opinie negatywne lub odmowy wyrażenia opinii).

Kiedy konieczne są zmiany w raporcie biegłego rewidenta dotyczące kontynuacji działalności

Gdy biegły rewident stwierdza, że zastosowanie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jest właściwe, ale występuje znacząca niepewność, biegły rewident określa, czy sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia główne zdarzenia i warunki, plany kierownika jednostki dotyczące porady sobie z tymi zdarzeniami lub warunków oraz, czy w tych warunkach jednostka może nie być w stanie zrealizować swoich aktywów i uregulować zobowiązań w toku zwykłej działalności.

Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta podsumowuje poniższa tabela:

⁶ MSB 705 (zmieniony), paragraf 30

⁷ MSB 705 (zmieniony), paragraf 23(a)

⁸ MSB 570 (zmieniony), paragrafy 17–20

Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta ⁹		
Wniosek biegłego rewidenta	Wpływ na sprawozdanie	Okoliczność skutkująca modyfikacją
Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest niewłaściwe	Opinia negatywna	Gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki przy zastosowaniu zasady kontynuacji działalności, ale według osądu biegłego rewidenta, zasada ta nie jest już właściwa.
Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe, ALE występuje znacząca niepewność	Opinia niezmodyfikowana + Odrębny akapit z nagłówkiem „Istotna niepewność”¹⁰	Gdy sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienie dotyczące istotnej niepewności, sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera odrębną sekcję pod nagłówkiem „Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności”, aby: <ul style="list-style-type: none"> • Zwrócić uwagę na stosowne ujawnienie w sprawozdaniu finansowym. • Stwierdzić, że te zdarzenia lub warunki wskazują, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz, że opinia biegłego rewidenta nie jest zmodyfikowana z tego powodu.
	Opinia z zastrzeżeniem lub opinia negatywna	Gdy sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia dotyczącego istotnej niepewności, biegły rewident: <ul style="list-style-type: none"> • Wyraża, odpowiednio, opinię z zastrzeżeniem lub negatywną, zgodnie z MSB 705 (zmienionym); oraz • W sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej) w sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdza, że występuje istotna niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz, że sprawozdanie finansowe nie ujawnia odpowiednio tej sprawy.
	Odmowa wyrażenia opinii	Może być zastosowana, gdy występuje sytuacja (są to niezwykle rzadkie przypadki) związana z wieloma

⁹ MSB 570 (zmieniony), paragrafy 21–24

¹⁰ MSB 570 (zmieniony), paragraf 22

Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta ⁹		
Wniosek biegłego rewidenta	Wpływ na sprawozdanie	Okoliczność skutkująca modyfikacją
		istotnymi niepewnościami, które są znaczące dla sprawozdania finansowego jako całości. ¹¹
Niemożliwość wyciągnięcia wniosku, ponieważ kierownik jednostki odmawia dokonania lub rozszerzenia oceny	Opinia z zastrzeżeniem lub odmowa wyrażenia opinii	Gdy kierownik jednostki odmawia dokonania lub rozszerzenia swojej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, pomimo żądania biegłego rewidenta, biegły rewident rozważa wpływ tego faktu na sprawozdanie biegłego rewidenta, ¹² ponieważ biegły rewident może nie być w stanie wyciągnąć wniosku na temat zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności. Zgodnie z MSB 705 (zmienionym), jeżeli potencjalny wpływ takiego ograniczenia zakresu badania na sprawozdanie finansowe jest istotny, właściwa może być opinia z zastrzeżeniem lub odmowa wyrażenia opinii.
Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest niewłaściwe i sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z inną dopuszczalną podstawą sporządzenia	Opinia niezmodyfikowana	Gdy zasada kontynuacji działalności jest niewłaściwa i kierownik jednostki sporządza sprawozdanie finansowe na innej podstawie (np. na podstawie likwidacyjnej), i: <ul style="list-style-type: none"> • Biegły rewident ustala, że inna podstawa sporządzenia jest uzasadniona w danych okolicznościach; i • Zamieszczono odpowiednie ujawnienie na temat zasad rachunkowości, na podstawie których sprawozdanie finansowe zostało sporządzone. <p>W takich okolicznościach biegły rewident wydaje opinię bez zastrzeżeń, ale może uznać za właściwe lub konieczne zamieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi, zgodnie z MSB 706 (zmienionym), aby zwrócić uwagę użytkowników na alternatywne zasady rachunkowości i przyczyny ich zastosowania.¹³</p>

¹¹ MSB 570 (zmieniony), paragraf A33

¹² MSB 570 (zmieniony), paragraf 24

¹³ MSB 570 (zmieniony), paragraf A27

Nawet jeżeli nie występuje istotna niepewność, MSB 570 (zmieniony)¹⁴ wymaga, aby biegły rewident ocenił, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdanie finansowe zapewnia odpowiednie ujawnienia o zdarzeniach lub warunkach, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Dodatkowo, gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, kierownik jednostki może przedstawić dodatkowe ujawnienia wykraczające poza te wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (lub biegły rewident może ustalić, że takie dodatkowe ujawnienia są konieczne) w celu zapewnienia rzetelnej prezentacji.

W takich okolicznościach, oraz tam, gdzie biegły rewident nie informuje o tej(-ych) sprawie(-ach) jako o kluczowej sprawie badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 701, biegły rewident może uznać za właściwe zamieszczenie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 706 (zmienionym) w celu zwrócenia uwagi użytkowników na to(-e) ujawnienie(-a).

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

MSB 570 (zmieniony)¹⁵ określa wymogi w zakresie komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór gdy zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Kluczowe sprawy badania



Gdy zastosowanie ma [MSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”](#), może być wymagane dodatkowe skupienie się ustaleniu kluczowych spraw badania przedstawianych w sprawozdaniu biegłego rewidenta z powodu zmieniających się okoliczności i trudności wynikających z pandemii COVID-19. Na przykład, wpływ skutków COVID-19 na sytuację finansową i wyniki działalności jednostki mógłby znacząco zmieniać przeprowadzane procedury badania, szczególnie gdy kierownik jednostki dokonywał znaczących osądów.

W obecnym otoczeniu ustalenie przez biegłego rewidenta spraw wymagających znaczącej uwagi biegłego rewidenta może zależeć, między innymi, od następujących czynników:

- **Trudności w uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania**—warunki związane z COVID-19 mogą powodować trudności w stosowaniu procedur badania, ocenie wyników tych procedur i uzyskiwaniu odpowiednich i wiarygodnych dowodów, na których może opierać się opinia biegłego rewidenta, takich jak wycena instrumentów finansowych czy obliczenie innych wartości godziwych.
- **Szczególne zdarzenia lub transakcje**—mające znaczący wpływ na sprawozdanie finansowe (tj. zdarzenia wpływające w inny sposób na pozycje sprawozdania finansowego, nowe pozycje lub transakcje, lub nietypowe lub jednorazowe transakcje (np. nowa utrata wartości aktywów niefinansowych lub finansowych lub możliwość realizacji aktywów z tytułu podatku odroczonego)).

¹⁴ MSB 570 (zmieniony), paragraf 20

¹⁵ MSB 570 (zmieniony), paragraf 25

Ustalając kluczowe sprawy badania, biegły rewident rozważa takie sprawy zgodnie z MSB 701¹⁶.

Po ustaleniu, że istnieje(-ą) kluczowa(-e) sprawa(-y) badania, o której(-ych) należy poinformować w sprawozdaniu biegłego rewidenta, biegły rewident czyni to w odrębnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta pod nagłówkiem „Kluczowe sprawy badania.”¹⁷ Opis każdej kluczowej sprawy badania:

- Zawiera odwołanie do powiązanego(-ych) ujawnienia(-ń) w sprawozdaniu finansowym, jeżeli takie występują; oraz
- Odnosi się do następujących aspektów związanych z zawodowym osądem biegłego rewidenta odnośnie tej sprawy:
 - Dlaczego sprawa została uznana za jedną ze spraw o największym znaczeniu podczas badania bieżącego okresu i w związku z tym określono ją jako kluczową sprawę badania; oraz
 - Jak do tej sprawy odniesiono się podczas badania.

Odwołanie do wszelkich powiązanych ujawnień umożliwia zamierzonym użytkownikom lepsze zrozumienie, w jaki sposób kierownik jednostki odniósł się do sprawy podczas sporządzania sprawozdania finansowego. Dodatkowo, biegły rewident może zwrócić uwagę na kluczowe aspekty takiego(-ch) ujawnienia(-ń), co może pomóc zamierzonym użytkownikom w zrozumieniu, dlaczego dana sprawa jest kluczową sprawą badania.

Sprawy, które nie są przedstawiane jako kluczowe sprawy badania

MSB 701¹⁸ określa, że sprawa powodująca zmodyfikowaną opinię zgodnie z MSB 705 (zmienionym) lub istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym), są z natury swych kluczowymi sprawami badania. Jednakże w takich okolicznościach sprawy te nie są opisywane w sekcji sprawozdania biegłego rewidenta „Kluczowe sprawy badania”. Biegły rewident raczej zawiera odwołanie do sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)” lub „Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności” w sekcji „Kluczowe sprawy badania”.

Materiały objaśniające dotyczące zastosowania MSB 701¹⁹ podają przykład, gdy biegły rewident nie ma żadnych innych kluczowych spraw badania do przedstawienia w takich sytuacjach.

Kluczowe sprawy badania

[Z wyjątkiem sprawy opisanej w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)” lub sekcji „Istotna niepewność odnosząca się do kontynuacji działalności”] Ustaliśmy, że nie występują żadne [inne] kluczowe sprawy badania do przedstawienia w naszym sprawozdaniu.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

MSB 701²⁰ wymaga, aby biegły rewident przedstawił osobom sprawującym nadzór te sprawy, które biegły rewident ustalił jako kluczowe sprawy badania lub, jeżeli ma to zastosowanie, ustalenie przez biegłego

¹⁶ MSB 701, paragrafy 9–10

¹⁷ MSB 701, paragraf 13

¹⁸ MSB 701, paragraf 15

¹⁹ MSB 701, paragraf A58

²⁰ MSB 701, paragraf 17

rewidenta, że nie ma żadnych kluczowych spraw badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta.



Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi

Biegły rewident może uznać za konieczne, aby zwrócić uwagę użytkowników na sprawę odpowiednio zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniu finansowym, która według osądu biegłego rewidenta jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników. W tych okolicznościach MSB 706 (zmieniony) wymaga, aby biegły rewident zamieścił akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi w oddzielnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta pod odpowiednim nagłówkiem.

Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi zawiera jasne odwołanie do objaśnianej sprawy, gdzie w sprawozdaniu finansowym można znaleźć stosowne ujawnienia w pełni opisujące tę sprawę; oraz wskazuje, że opinia biegłego rewidenta nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do objaśnianej sprawy.

Jak wspomiano wcześniej, odpowiednie i solidne ujawnienia w sprawozdaniu finansowym nabierają coraz większego znaczenia w związku ze skutkami pandemii COVID-19. Mimo, że biegli rewidenci mogą korzystać z akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi, aby podkreślić pewne ujawnienia, powinni pamiętać o tym, że nadmierne używanie akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi może zmniejszać skuteczność informowania przez biegłego rewidenta o takich sprawach.²¹

Kiedy nie należy stosować MSB 706 (zmienionego)

Zgodnie z MSB 706 (zmienionym),²² zamieszczenie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie byłoby właściwe, gdy:

- Zastosowanie ma MSB 701 i sprawa została uznana za kluczową sprawę badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta (tj. sprawa taka została zawarta w oddzielnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta „Kluczowe sprawy badania”).
- Sprawa skutkuje modyfikacją opinii przez biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym) (tj. jeżeli biegły rewident ustali, że w okolicznościach konkretnego zlecenia badania odpowiednia będzie opinia z zastrzeżeniem, negatywna lub odmowa wyrażenia opinii).

Ponadto akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi nie zastępuje odpowiednich ujawnień w sprawozdaniu finansowym, których od kierownika jednostki wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub które są wymagane na innej podstawie w celu zapewnienia rzetelnej prezentacji. Nie jest on także

W celu zwrócenia uwagi na prezentowaną lub ujawnianą sprawę

Nie stosuje się, gdy:
- Sprawa została już przedstawiona jako kluczowa sprawa badania
- Opinia została zmodyfikowana

²¹ MSB 706 (zmieniony), paragraf A6. Dodatkowo paragrafy od A1 do A5 zawierają materiały objaśniające dotyczące zastosowania, które zajmują się związkami pomiędzy akapitami objaśniającymi ze zwróceniem uwagi, a kluczowymi sprawami badania, i opisują okoliczności, w których akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być potrzebny.

²² MSB 706 (zmieniony), paragraf 8

alternatywą dla sprawozdawczości zgodnie z MSB 570 (zmienionym), gdy biegły rewident stwierdził, że występuje istotna niepewność co do możliwości kontynuacji działalności.



Śródroczne raporty z przeglądu

Kierownik jednostki będzie również musiał rozważyć skutki pandemii COVID-19 przy sporządzaniu i publikacji śródrocznych informacji finansowych. Biegły rewident jednostki powinien także rozważyć oddziaływanie tych skutków, dokonując przeglądu śródrocznych informacji finansowych jednostki zgodnie z [MSUP 2410 „Przeгляд śródrocznych informacji finansowych przeprowadzony przez niezależnego biegłego rewidenta jednostki”](#).

Konsekwencje dla sprawozdawczości biegłego rewidenta są inne, ponieważ w przypadku zleceń śródrocznych przeglądów biegły rewident wyraża wniosek z przeglądu zgodnie z MSUP 2410. W przeciwieństwie do badania, przegląd nie jest zaprojektowany w taki sposób, aby uzyskać racjonalną pewność, że śródroczne informacje finansowe nie zawierają istotnego zniekształcenia (tj. na podstawie przeprowadzonych procedur biegły rewident uzyskuje jedynie ograniczoną pewność).

Alert pracowników IAASB dotyczący praktyki badania „*Usługi przeglądu śródrocznej sprawozdawczości finansowej w obecnie zmieniającym się środowisku w związku z COVID-19*”,²³ zajmuje się procedurami biegłego rewidenta dla przeglądów śródrocznych informacji finansowych zgodnie z MSUP 2410, w tym wyciąganiem wniosków na podstawie uzyskanych dowodów badania. Poniżej zaznaczono rozważania dotyczące sprawozdawczości związane z kontynuacją działalności i innymi modyfikacjami do raportu biegłego rewidenta z przeglądu.

Kontynuacja działalności

MSUP 2410²⁴ określa wymogi oraz materiały objaśniające, gdy biegły rewident dowie się o istotnej niepewności związanej ze zdarzeniem lub warunkiem, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Pod takimi warunkami MSUP 2410 wymaga, aby biegły rewident:

- Zawarł w raporcie z przeglądu akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, gdy śródroczne informacje finansowe zawierają odpowiednie ujawnienie; lub
- Wyraził, odpowiednio, wniosek z zastrzeżeniem lub negatywny, gdy istotna niepewność nie została odpowiednio ujawniona w śródrocznej informacji finansowej, (zależnie od istotności i rozległości wpływu na śródroczne informacje finansowe).

Inne modyfikacje do raportu z przeglądu

MSUP 2410 zajmuje się także sytuacjami, gdzie modyfikacja do raportu z przeglądu może być odpowiednia na podstawie uzyskanych dowodów lub ze względu na ograniczenie zakresu przeglądu – takie modyfikacje prezentuje się zazwyczaj poprzez zamieszczenie w raporcie z przeglądu akapitu objaśniającego i odpowiednią modyfikację wniosku:

²³ Publikacja Alertu pracowników jest planowana na początek czerwca 2020 r.

²⁴ MSUP 2410, paragrafy 56–59

- **Odstępstwo od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej**—Jeżeli uwagę biegłego rewidenta zwróciła kwestia, która powoduje u niego przekonanie, że na śródroczne informacje finansowe ma lub może mieć istotny wpływ odstępstwo od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (tj. albo niepoprawne śródroczne informacje finansowe, albo nieodpowiednie ujawnienia), a kierownik jednostki nie wprowadził korekty do śródrocznych informacji finansowych lub nie dodał koniecznych ujawnień, biegły rewident modyfikuje raport z przeglądu.
 - Biegły rewident wyraża wniosek z zastrzeżeniem i dodaje akapit objaśniający do raportu z przeglądu (tj. wyjaśniający podstawę raportu z przeglądu z zastrzeżeniem). Przykładowe raporty z przeglądu zawierające wniosek z zastrzeżeniem przedstawiono w Załączniku 5 do MSUP 2410.
 - Wniosek negatywny wyraża się, gdy skutek odstępstwa jest dla śródrocznych informacji finansowych tak istotny i rozległy, że biegły rewident uznaje, że wniosek z zastrzeżeniem nie jest odpowiedni, aby ujawnić wprowadzający w błąd lub niekompletny charakter śródrocznych informacji finansowych.²⁵ Przykładowe raporty z przeglądu zawierające wniosek negatywny przedstawiono w Załączniku 7 do MSUP 2410.
- **Ograniczenie zakresu**—Jeżeli nastąpiło ograniczenie zakresu przeglądu (tj. ograniczenie zakresu zazwyczaj nie pozwala biegłemu rewidentowi zakończyć przeglądu), biegły rewident informuje na piśmie kierownictwo odpowiedniego szczebla oraz osoby sprawujące nadzór o przyczynie, z powodu której przegląd nie może być zakończony. Biegły rewident rozważa także, czy właściwe jest wydanie raportu, a jeżeli raport ma być wydany, jaki będzie wpływ na wniosek biegłego rewidenta. Zależnie od faktów i okoliczności poszczególnych jednostek, bardziej można spodziewać się ograniczenia zakresu w obecnym otoczeniu pandemii COVID-19, i może wynikać z:
 - Ograniczenia zakresu narzuconego przez kierownika jednostki.
 - Innych okoliczności.MSUP 2410²⁶ podaje dalsze szczegóły dotyczące odmowy wydania wniosku lub wyrażenia wniosku z zastrzeżeniem przez biegłego rewidenta z powodu ograniczenia zakresu.
- **Inne modyfikacje**—Biegły rewident jest obowiązany rozważyć modyfikację raportu z przeglądu poprzez dodanie akapitu w celu podkreślenia istotnej niepewności (innej niż dotycząca kontynuacji działalności), która zwróciła uwagę biegłego rewidenta, a której rozwiązanie jest zależne od przyszłych zdarzeń i które może wpłynąć na śródroczne informacje finansowe.²⁷

²⁵ MSUP 2410, paragrafy 45–47

²⁶ MSUP 2410, paragrafy 48–54

²⁷ MSUP 2410, paragraf 60

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są udostępniane przez International Federation of Accountants® lub IFAC®.

IAASB i IFAC nie będą ponosić odpowiedzialności za straty poniesione przez jakiegokolwiek osoby działające bądź powstrzymujące się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy strata taka wynika z zaniedbania, czy też z innych przyczyn.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (International Standards on Quality Control, ISQC), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers), oraz inne publikacje IAASB publikowane są przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © maj 2020 r., IFAC. Wszystkie prawa zastrzeżone. Niniejsza publikacja może być pobierana na osobisty niekomercyjny użytek (np. na potrzeby zawodowe lub naukowe) ze strony www.iaasb.org. W celu tłumaczenia, reprodukcji, przechowywania, nadawania bądź innego podobnego zastosowania niniejszego dokumentu konieczne jest uzyskanie pisemnej zgody.

Nazwy 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN' oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i znakami usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i innych krajach.

W celu uzyskania informacji na temat praw autorskich, znaków towarowych i zgód proszę wejść do [permissions](#) lub skontaktować się z permissions@ifac.org.

Alert przetłumaczony przez:



Niniejszy dokument *Sprawozdawczość biegłego rewidenta w obecnie zmieniającym się otoczeniu w związku z COVID-19* 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 czerwcu 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 *Sprawozdawczość biegłego rewidenta w obecnie zmieniającym się otoczeniu w związku z COVID-19* w języku angielskim © 2020 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Sprawozdawczość biegłego rewidenta w obecnie zmieniającym się otoczeniu w związku z COVID-19* w języku polskim © 2020 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to 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.