



Usługi przeglądu śródrocznych informacji finansowych w zmieniającym się obecnie otoczeniu w związku z COVID-19

Niniejsza publikacja została opracowana w celu naświetlenia kluczowych obszarów, na których należy skoncentrować się w obecnym otoczeniu przy przeprowadzaniu przeglądu śródrocznych informacji finansowych zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu™ (MSUP™) 2410 „Przeгляд śródrocznych informacji finansowych przeprowadzony przez niezależnego biegłego rewidenta jednostki”.

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 standardem MSUP 2410.

Sporządzający sprawozdania finansowe, osoby sprawujące nadzór i użytkownicy sprawozdań finansowych mogą uznać tę publikację za pomocną w zrozumieniu obowiązków biegłego rewidenta w zakresie przeglądu śródrocznych informacji finansowych.

W przypadku wielu jednostek skutki finansowe pandemii COVID-19 mogą być ujawnione po raz pierwszy w 2020 r. w śródrocznych informacjach finansowych jednostki. W związku z tym zakres i złożoność aktualizacji w śródrocznych informacjach finansowych sporządzonych przez jednostkę od czasu ostatniego pełnego rocznego sprawozdania finansowego mogą być w 2020 r. szersze niż zwykle.

Przepisy prawa lub regulacje, regulacje dotyczące papierów wartościowych, zasady giełdowe lub krajowe standardy mogą wpływać na to, które ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zostaną wykorzystane do sporządzenia śródrocznych informacji finansowych, okres, za który zostaną sporządzone (na przykład, informacje kwartalne lub półroczne) oraz czy wymagane jest przeprowadzenie przeglądu lub badania śródrocznych informacji finansowych przez niezależnego biegłego rewidenta jednostki. W niektórych przypadkach jednostka może mieć wybór w kwestii tego, które ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wykorzysta i czy śródroczne informacje finansowe zostaną poddane przeglądowi, czy badaniu.

Niniejszy Alert personelu dotyczący praktyki badania naświetla kluczowe zagadnienia dla biegłych rewidentów przeprowadzających przeгляdy śródrocznych informacji finansowych zgodnie z MSUP 2410,¹ uwzględniając nietypowe wyzwania, jakie mogą pojawić się w obecnym otoczeniu.

Przeгляд śródrocznych informacji finansowych zgodnie z MSUP 2410 jest usługą dającą ograniczoną pewność, w ramach której niezależny biegły rewident jednostki formułuje wniosek, czy na podstawie przeglądu nic nie zwróciło uwagi biegłego rewidenta, co kazałoby mu sądzić, że śródroczne informacje finansowe nie zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej „wniosek ze śródrocznego przeglądu”. Niniejszy przegląd jest przeprowadzany przez biegłego rewidenta jednostki.

¹ Paragraf 3 MSUP 2410 wymaga, aby biegły rewident wyznaczony do przeprowadzenia przeglądu śródrocznych informacji finansowych, który nie jest biegłym rewidentem jednostki, przeprowadził przegląd zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym) „Przeгляд historycznych sprawozdań finansowych”. Niniejszy Alert personelu dotyczący praktyki badania skupia się na przeprowadzeniu przeglądu śródrocznych informacji finansowych zgodnie z MSUP 2410. Termin „biegły rewident” jest stosowany w niniejszej publikacji nie dlatego, że biegły rewident wykonuje czynność badania sprawozdania finansowego, ale ponieważ zakres niniejszej publikacji jest ograniczony do śródrocznych zleceń przeglądu przeprowadzanych przez niezależnego biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe jednostki.

Wczesne planowanie (lub ponowne rozważenie, o ile plan już został sporządzony) potencjalnego wpływu pandemii COVID-19 na zlecenie będzie miało kluczowe znaczenie, ponieważ biegli rewidenci mogą potrzebować dodatkowych zasobów oraz czasu na zaplanowanie i przeprowadzenie zlecenia. W przypadku zleceń dotyczących grup kapitałowych może występować potrzeba rozszerzonej współpracy i większego zaangażowania biegłych rewidentów części składowych grupy kapitałowej. Dodatkowo w obecnych warunkach biegli rewidenci mogą uznać za konieczną szerszą (i częstszą) komunikację z osobami sprawującymi nadzór, na przykład, w kwestii zastosowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej lub zmiany kontroli w zmieniającym się otoczeniu.



Odpowiedzialność kierownika jednostki za sporządzenie śródrocznych informacji finansowych

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie śródrocznych informacji finansowych oraz ustanowienie i utrzymywanie skutecznej kontroli wewnętrznej związanej ze sporządzaniem śródrocznych informacji finansowych. Kierownik jednostki sporządza śródroczne informacje finansowe zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Na przykład, Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR 34) „Śródroczna sprawozdawczość finansowa” określa wymogi dla śródrocznego raportu finansowego sporządzonego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej („MSSF”).

Śródroczne informacje finansowe zasadniczo skupiają się na aktualizacji informacji zawartych w ostatnim pełnym rocznym sprawozdaniu finansowym. Pandemia COVID-19 może skutkować zaistnieniem zdarzeń i transakcji, które znacząco zmieniają sytuację majątkową i finansową oraz wyniki działalności jednostki w stosunku do końca ostatniego rocznego okresu sprawozdawczego. W związku z pandemią kierownik jednostki może być zmuszony włożyć znacznie więcej wysiłku we właściwe zastosowanie wymogów w zakresie ujmowania, wyceny i ujawnień, zawartych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, w tym odpowiednich ujawnień w śródrocznych informacjach finansowych na temat pandemii COVID-19.

W związku ze zdarzeniami wywołanymi pandemią, może nastąpić zwiększona potrzeba dokonywania przez kierownika jednostki osądów w związku z ustalaniem, prezentowaniem i ujawnianiem szacunków księgowych. Ponadto, kierownik jednostki może być zmuszony do wdrożenia nowych kontroli lub modyfikacji istniejących w celu terminowego sporządzenia śródrocznych informacji finansowych (np. z powodu zmian personalnych i braku fizycznego dostępu), a także do odniesienia się do podwyższonych ryzyk błędu lub oszustwa. Może także zmagać się z wyzwaniem logistycznym, na przykład, mogą wystąpić trudności z uzyskaniem wycen od ekspertów lub uzyskaniem informacji od spółek zależnych, wspólnych przedsięwzięć lub jednostek stowarzyszonych, szczególnie w okolicznościach, gdy ich jurysdykcje wydłużyły terminy sprawozdawczości finansowej.

Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej

Może istnieć szereg opcji wyboru i zastosowania przez kierownika jednostki mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym między innymi możliwość zdecydowania,

„Pomimo tego, że wymogi dotyczące śródrocznych raportów nakładają obowiązek przedstawienia mniejszej ilości ujawnień niż w przypadku raportów rocznych, jednak gdy raport jest pierwszym raportem jednostki publikowanym od czasu pandemii COVID-19, stosownym będzie zawarcie w nim bardziej szczegółowych ujawnień na temat tych kwestii oraz ich istotnego wpływu na emitenta”.

Oświadczenie IOSCO w sprawie wagi ujawnień na temat COVID-19; maj 2020 r.

czy przedstawić pełne śródroczne sprawozdanie finansowe, czy skrócone śródroczne sprawozdanie finansowe.

Na przykład, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dotyczące sporządzania śródrocznych informacji finansowych w danej jurysdykcji mogą obejmować uznane standardy sprawozdawczości finansowej (takie jak MSR 34² lub inne uznane standardy sprawozdawczości finansowej) i być uzupełnione przez inne przepisy prawa lub regulacje dotyczące śródrocznej sprawozdawczości finansowej.³

Ponadto, w reakcji na pandemię COVID-19 organy odpowiedzialne za przepisy prawa lub regulacje w danym systemie prawnym, regulacje dotyczące papierów wartościowych lub organy ustanawiające standardy mogły:

- Wprowadzić zmiany do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Na przykład w maju 2020 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR, ang. IASB) wydała dokument „Zwolnienia z czynszu związane z COVID-19”, zmieniający standard MSSF 16 „Leasing”.
- Dopuszczać lub wymagać odejścia od wymogów ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przy sporządzaniu śródrocznych informacji finansowych za bieżące okresy. Na przykład, przepisy prawa lub regulacje, lub zasady giełdowe mogą pozwalać jednostkom na niewykazywanie lub nieujawnianie skutków pandemii COVID-19 w odniesieniu do niektórych aspektów śródrocznego sprawozdania finansowego.

W normalnych warunkach oczekuje się, że w ramach swojej odpowiedzialności za sporządzenie śródrocznych informacji finansowych kierownik jednostki wyraźnie wskaże mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które zostały przyjęte do sporządzenia śródrocznych informacji finansowych tak, aby użytkownicy byli odpowiednio poinformowani.

Inne informacje

W obecnych warunkach niektóre jednostki przedstawiają alternatywne wskaźniki wyników, aby wyłączyć ze sprawozdawczości skutki finansowe pandemii (np. zysk przed odsetkami, opodatkowaniem, amortyzacją i skutkami koronawirusa (EBITDAC)) lub informacje pro forma, wyłączające skutki COVID-19. Jednostka może być zmuszona zastanowić się, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ograniczają lub wykluczają prezentację dodatkowych informacji, które nie zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej w ramach śródrocznych informacji finansowych.



Przegląd śródrocznych informacji finansowych przez biegłego rewidenta zgodnie z MSUP 2410

Kluczowe zagadnienia w związku z przeprowadzaniem przeglądu śródrocznych informacji finansowych

Pandemia COVID-19 może dodatkowo rodzić wyzwania dla biegłego rewidenta w związku z przeprowadzaniem procedur przeglądu śródrocznego. Poza kwestiami dotyczącymi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz innych informacji (zobacz

² MSR 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”

³ Użytecznym punktem odniesienia w tej kwestii może być paragraf A5 MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

poprzednią sekcję), poniższe przykłady wskazują na obszary, które mogą wymagać większego nakładu pracy od kierownika jednostki i na których może skoncentrować się biegły rewident:

Zmiany szacunków księgowych (np. określenie wartości godziwej, odpis na oczekiwane straty kredytowe lub wycena zapasów) oraz potencjalnie wyższa niepewność oszacowania

Zastosowanie nowych zasad rachunkowości w wyniku nowych zdarzeń lub transakcji (np. koszty restrukturyzacji, odprawy pracownicze, pomoc rządowa lub zaniechanie działalności)

Ujęcie modyfikacji umów i kontraktów lub warunków świadczenia usług (np. zmiany w polityce zwrotów, nowe lub zmienione umowy z klientami lub dostawcami, nowe lub zmienione umowy kredytowe)

Utrata wartości aktywów niefinansowych (w tym wartości firmy)

Wpływ na relacje zabezpieczające

Kwestie podatkowe (np. odzyskiwalność aktywów z tytułu podatku odroczonego)

Potencjalne naruszenie umów kredytowych, w tym wpływ na klasyfikację zobowiązań jako krótko- lub długoterminowe

Wpływ na ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności

Rozważenie późniejszych zdarzeń, w tym tego, czy są one zdarzeniami wymagającymi korygującymi lub niekorygującymi

Nowe lub zmienione kontrole wewnętrzne mające wpływ na sporządzanie informacji finansowych

Ujawnienie wpływu COVID-19 na sytuację finansową i majątkową i wynik finansowy jednostki

Wymogi dotyczące ujawnień w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, które mają zastosowanie w związku z COVID-19 (np. ujawnienia dotyczące utraty wartości, instrumentów finansowych, działalności zaniechanej lub naruszenia umów kredytowych)

Na poziom istotności przyjęty przez kierownictwo przy ujmowaniu, wycenie, prezentacji i ujawnieniach w śródrocznych informacjach finansowych mogły mieć wpływ skutki finansowe pandemii COVID-19

Poniższe sekcje opisują potencjalny wpływ pandemii COVID-19 na procedury przeglądu śródrocznego biegłego rewidenta.

Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej⁴

W ramach zlecenia przeglądu śródrocznego biegły rewident aktualizuje swoje zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej na podstawie zrozumienia uzyskanego podczas ostatniego badania rocznego sprawozdania finansowego jednostki. Procedury obejmują zapytania do kierownictwa w celu zaktualizowania wiedzy uzyskanej podczas ostatniego badania. Poniżej przedstawiono przykłady obszarów, które biegły rewident może chcieć rozważyć w związku z pandemią COVID-19:

Zapytania do kierownictwa:	Przykłady możliwego wpływu pandemii COVID-19:
<p>Skutek zmian modelu biznesowego i działalności jednostki</p>	<p>Na przykład, mogą nastąpić zmiany dotyczące:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Strategii jednostki. • Rodzaju źródeł przychodów, produktów lub usług oraz rynków, na których jednostka prowadzi działalność, w tym zmiany warunków oferowanych przez jednostkę. • Sposobu prowadzenia działalności przez jednostkę oraz lokalizacji jej działalności. • Kluczowych klientów i ważnych dostawców towarów i usług. • Warunków umów. • Sposobu finansowania jednostki, na przykład, struktury jej zadłużenia i odnośnych warunków finansowania, a także dodatkowego finansowania w ramach pomocy rządowej.
<p>Znaczące zmiany kontroli wewnętrznej i potencjalnego wpływu tych zmian na sporządzenie śródrocznych informacji finansowych</p>	<p>Na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kontrole mogą nie funkcjonować tak, jak zostały zaprojektowane, z powodu wprowadzenia pracy zdalnej, braku odpowiedniego podziału obowiązków (np. z powodu zwolnień lub trudności ze skoordynowaniem niektórych zadań) lub niewykonywania kontroli przez osoby posiadające odpowiednią wiedzę i doświadczenie. • Mogą zostać wprowadzone nowe lub zmienione kontrole w odpowiedzi na podwyższone ryzyko błędu lub oszustwa, zmiany w działalności gospodarczej lub w celu ograniczenia skutków braku innych kontroli, które nie mogą funkcjonować tak, jak zostały zaprojektowane.

Zrozumienie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

W ramach zrozumienia jednostki i jej otoczenia biegły rewident może także potrzebować uzyskać lub zaktualizować zrozumienie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

⁴ Paragrafy 12-18 MSUP 2410

przyjętych przez kierownictwo do sporządzenia śródrocznych informacji finansowych.⁵ Czyniąc to, biegły rewident powinien starannie rozważyć, czy podstawa sporządzenia jest odpowiednia w okolicznościach zlecenia i czy nie wprowadza w błąd, szczególnie w sytuacji, gdy kierownik jednostki ma możliwość wybrania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej lub sposobu ich zastosowania. Na przykład, pandemia COVID-19 może spowodować, że kierownik jednostki wybierze ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które najlepiej odzwierciedlają sytuację majątkową i finansową i wynik finansowy jednostki, lub też kierownik jednostki może sporządzić śródroczne informacje finansowe zgodnie z wymogami MSSF w zakresie wyceny i ujmowania, z wyjątkiem niektórych postanowień MSSF, aby uniknąć wykazywania skutków pandemii COVID-19.

Ponadto biegły rewident powinien rozważyć, czy kierownictwo w jasny i przejrzysty sposób podało podstawę sporządzenia śródrocznych informacji finansowych.⁶ Może to być szczególnie ważne w przypadku, gdy przepisy prawa lub regulacje danego systemu prawnego, regulacje dotyczące papierów wartościowych, zasady giełdy lub organy ustanawiające standardy dopuszczają lub wymagają odejścia od wymogów ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przy sporządzaniu śródrocznych informacji finansowych podczas pandemii COVID-19.

Oszustwo i zawodowy sceptycyzm

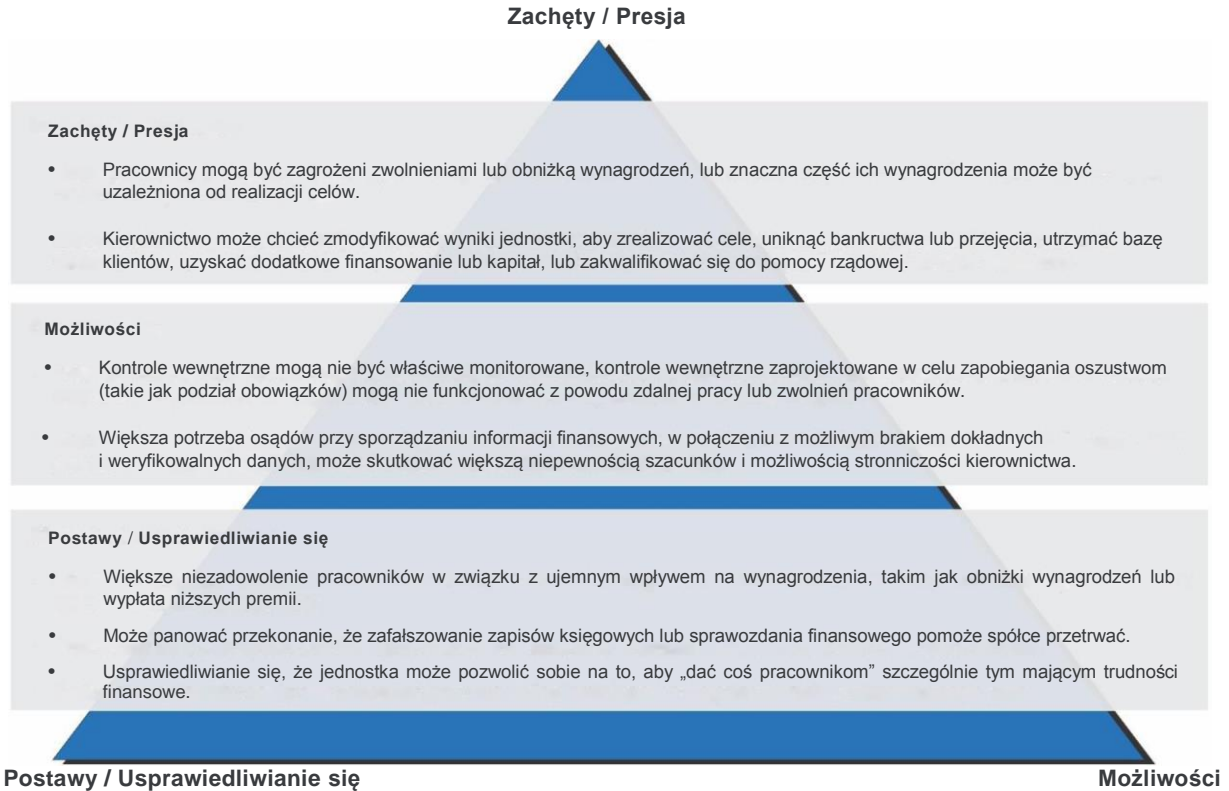
Biegły rewident powinien skoncentrować się na stosowaniu zawodowego sceptycyzmu przy wykonywaniu procedur śródrocznego przeglądu.⁷ Może to być szczególnie ważne przy zadawaniu pytań kierownikowi jednostki i innym odpowiednim osobom o ryzyko istotnego zniekształcenia śródrocznych informacji finansowych w wyniku oszustwa, a także o to, czy posiadają wiedzę na temat oszustwa lub podejrzeń oszustwa mających wpływ na jednostkę.

Poniższe przykłady ilustrują zdarzenia lub warunki, które mogą wskazywać na podwyższone ryzyko oszustwa w wyniku pandemii COVID-19.

⁵ Paragraf 22(b)(ii) Międzynarodowych ramowych założeń usług atestacyjnych („ramowe założenia atestacyjne”) wskazuje, że w ramach warunków wstępnych usługi atestacyjnej kryteria (tj. ramowe założenia sprawozdawczości finansowej), jakie powinny być zastosowane w trakcie przygotowania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (tj. o śródrocznych informacjach finansowych), są właściwe w okolicznościach zlecenia, oraz wykazują cechy opisane w paragrafie 44 ramowych założeń atestacyjnych. Paragrafy A2–A10 MSB 210 „Uzgadnianie warunków zlecenia badania” mogą dostarczyć użytecznych uwag na temat mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

⁶ Paragraf 47 ramowych założeń atestacyjnych wskazuje, że kryteria muszą być dostępne dla zamierzonych użytkowników, aby umożliwić im zrozumienie, w jaki sposób zagadnienie będące przedmiotem zlecenia zostało zmierzone lub ocenione.

⁷ Paragraf 6 MSUP 2410



Stosowanie zawodowego sceptycyzmu jest też ważne, biorąc pod uwagę skalę subiektywnych osądów dokonywanych przez kierownictwo w związku ze sporządzaniem śródrocznych informacji finansowych oraz to, jak ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą powodować konieczność dokonywania takich osądów. Na przykład, jeżeli śródroczne informacje finansowe sporządza się zgodnie z MSR 34, MSR 36 nie pozwala na odwracanie w późniejszych okresach odpisów z tytułu utraty wartości firmy;⁸ z tego względu kierownictwo może mieć motywację, aby stwierdzić, że wykazanie utraty wartości firmy nie jest konieczne w okresie śródrocznym. Biegły rewident może w takich przypadkach musieć przeprowadzić dodatkowe procedury przeglądu śródrocznego.

Podejście do zasady istotności i ocena zniekształceń

MSUP 2410 opisuje, że procedury przeprowadzane przez biegłego rewidenta w celu aktualizacji zrozumienia jednostki obejmują zazwyczaj analizę istotności w odniesieniu do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dla śródrocznych informacji finansowych.⁹ Ta analiza istotności będzie pomocna przy ustaleniu rodzaju i zakresu procedur, jakie powinny zostać przeprowadzone podczas przeglądu i oceny skutków zniekształceń.

⁸ Paragraf 124 MSR 36 „Utrata wartości aktywów”

⁹ Paragraf 15 MSUP 2410

Skutki finansowe pandemii COVID-19 mogą spowodować spadek niektórych wartości wzorców wykorzystywanych przy ustalaniu poziomu istotności (np. zysk przed opodatkowaniem, suma przychodów lub marża brutto),¹⁰ co z kolei może skutkować obniżeniem poziomu istotności w porównaniu z ostatnim badaniem rocznego sprawozdania finansowego jednostki. Może to mieć szereg konsekwencji, takich jak:

- Obniżenie progu istotności może spowodować, że nieskorygowane zniekształcenia z poprzedniego okresu, które poprzednio uznano za nieistotne, będą miały istotny wpływ na śródroczne informacje finansowe za bieżący okres. Jeżeli nie zostaną poprawione, zniekształcenia te mogą wpłynąć na wniosek z przeglądu śródrocznego. Więcej informacji na ten temat znajdziesz w punkcie „Odstępstwo od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej” w sekcji „Rozważania na temat raportowania” poniżej.
- Zmniejszenie istotności poszczególnych części składowych może wpłynąć na finansowe znaczenie tych części składowych w badaniu grupy kapitałowej.¹¹



Pandemia COVID-19 może także spowodować konieczność szerszych ujawnień w niektórych obszarach, na przykład szacunków księgowych. Ujawnienia te mają często charakter jakościowy. Rozważając adekwatność ujawnień w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i zastanawiając się, czy wymagane są korekty w śródrocznych informacjach finansowych sporządzanych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, biegły rewident może wziąć pod uwagę czynniki takie, jak sytuacja jednostki oraz waga ujawnień dla użytkowników śródrocznych informacji finansowych.

Zapytania, procedury analityczne i inne procedury przeglądu¹²

Zapytania, procedury analityczne i inne procedury przeglądu stanowią podstawę sformułowania wniosku na temat śródrocznych informacji finansowych. W związku z tym, że przegląd śródroczny jest usługą dającą ograniczoną pewność, charakter procedur nie musi dostarczać wszystkich dowodów, jakie są wymagane w przypadku badania sprawozdania finansowego. Tym niemniej, wykonywane procedury przeglądu muszą być wystarczające, aby dawać biegłemu rewidentowi podstawę do sformułowania wniosku ze przeglądu śródrocznego.

Wprawdzie MSUP 2410 stwierdza, że przegląd nie wymaga zazwyczaj badania dokumentacji księgowej drogą inspekcji, obserwacji lub potwierdzenia, jednak w obecnym otoczeniu wykonywane procedury mogą być inne (pod względem ich terminu, rodzaju i zakresu) niż te, które były przeprowadzane wcześniej podczas przeglądów śródrocznych wykonywanych na rzecz jednostki. Na przykład, biegły rewident może uznać za konieczne i właściwe, zależnie od faktów i okoliczności jednostki, aby przeprowadzić dodatkowe procedury obejmujące inspekcję, obserwację, potwierdzenie, ponowne przeliczenie lub ponowne wykonanie czynności w celu wyciągnięcia wniosku. Biegły rewident stosuje

¹⁰ Paragrafy A4-A8 MSB 320 „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania” opisują stosowanie wzorców (wartości referencyjnych) przy wyznaczaniu istotności dla sprawozdania finansowego jako całości i mogą dostarczyć pomocnych uwag.

¹¹ Paragrafy 9(d), 9(m), 21, A5-A6 i A42-A46 MSB 600 „Szczególne rozważania – badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy), wyjaśniają istotność części składowych i znaczące części składowe, oraz mogą dostarczyć użytecznych uwag.

¹² Paragrafy 19-25 MSUP 2410

zawodowy osąd i zawodowy sceptycyzm przy ustalaniu, czy dowody uzyskane na podstawie procedur przeglądu są wystarczające i odpowiednie jako podstawa sformułowania wniosku z przeglądu śródrocznego.

Poniższe przykłady prezentują, w jaki sposób pandemia COVID-19 może wpłynąć na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur przeglądu śródrocznego, które opisane są konkretnie w MSUP 2410,¹³ na co wpływ mogą mieć dodatkowo względy istotności, jak opisano powyżej.

Procedura przeglądu:	Przykłady możliwego wpływu pandemii COVID-19:
<p>Badania sprawozdań finansowych grupy kapitałowej – Komunikacja z innymi biegłymi rewidentami przeprowadzającymi przegląd śródrocznych informacji finansowych znaczących części składowych</p>	<ul style="list-style-type: none"> • COVID-19 może mieć różny wpływ na poszczególne jednostki grupy kapitałowej, szczególnie jeżeli grupa prowadzi działalność w różnych sektorach lub w kilku krajach. W związku z tym może występować potrzeba intensywniejszej komunikacji z innymi biegłymi rewidentami przeprowadzającymi procedury śródrocznego przeglądu w jednostkach składowych grupy, oraz większego ukierunkowania, nadzoru i przeglądu wykonywanych przez nich prac na potrzeby usługi przeglądu. • Jednostka składowa grupy, którą określono jako nieistotną składową przy ostatnim badaniu rocznego sprawozdania finansowego, może stać się istotna z powodu obniżenia poziomu istotności bądź też dlatego, że obecnie występują w niej znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy ze względu na jej specyficzny charakter lub okoliczności. • Projekt lub wykonywanie kontroli w skali całej grupy mogły ulec zmianie (na przykład, kontroli nad procesem konsolidacji). W związku z tym może być potrzebna komunikacja z biegłymi rewidentami części składowych grupy w sprawie wpływu tych zmian na śródroczne informacje finansowe.

¹³ Paragraf 21 MSUP 2410

Procedura przeglądu:	Przykłady możliwego wpływu pandemii COVID-19:
<p>Zapytania do członków kierownictwa odpowiedzialnych za sprawy finansowe, księgowo i inne</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Zapytania do kierownictwa będą musiały również dotyczyć wpływu COVID-19 na sporządzenie śródrocznych informacji finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Przykłady obszarów, które mogą wymagać uwagi podczas rozmów z kierownictwem, przedstawiono już w niniejszej publikacji pod nagłówkiem „Kluczowe zagadnienia w związku z przeprowadzeniem przeglądu śródrocznych informacji finansowych”. • Zważywszy na większą potrzebę stosowania subiektywnego osądu przez kierownictwo przy ustalaniu szacunków w obecnym otoczeniu, zapytania powinny obejmować następujące kwestie: <ul style="list-style-type: none"> ○ Metody dokonywania szacunków, założenia i dane wejściowe wykorzystywane przez kierownictwo przy sporządzaniu śródrocznych informacji finansowych. ○ Informacje wykorzystywane jako podstawa dokonywania szacunków księgowych oraz sposób oceny wiarygodności takich informacji przez kierownictwo w obecnym otoczeniu gospodarczym. ○ Zamiar i możliwość przeprowadzenia przez kierownictwo konkretnych działań w imieniu jednostki.
<p>Zastosowanie procedur analitycznych do śródrocznych informacji finansowych, zaprojektowanych w taki sposób, aby wychwytywały one powiązania i poszczególne pozycje wyglądające na nietypowe i mogące wskazywać na istotne zniekształcenie śródrocznych informacji finansowych.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Procedury analityczne stanowiące porównanie do poprzedniego okresu, które są potencjalnie mniej skuteczne w związku z brakiem porównywalności informacji finansowych, mogą nadal być użyteczne. Jeżeli na przykład przewiduje się, że pandemia COVID-19 miała znaczący wpływ na wyniki działalności jednostki, biegły rewident może zakwestionować informacje finansowe wskazujące na to, że nie nastąpiły znaczące zmiany w stosunku do ubiegłego okresu. • Biegły rewident może wykorzystać procedury analityczne, jeżeli możliwe jest opracowanie oczekiwań co do informacji finansowych, uwzględniających czynnik pandemii COVID-19 oraz inne czynniki oddziałujące na jednostkę. Na przykład, oczekiwania mogą być sformułowane przy wykorzystaniu informacji i trendów branżowych.

Kontynuacja działalności

Obowiązki kierownika jednostki

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Wymogi ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące oceny przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności na koniec śródrocznego okresu będą prawdopodobnie takie same, jak wymogi ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące rocznego sprawozdania finansowego.¹⁴ W związku z pogorszeniem się sytuacji w otoczeniu gospodarczym w wyniku pandemii COVID-19 jednostki mogą, na przykład, osiągać niższe przychody i przepływy pieniężne, co może mieć znaczący wpływ na ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności przez kierownictwo.

Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają ustalenia dotyczące okresów, dla których należy przeprowadzać analizę zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Na przykład, MSR 1 opisuje, że jednostka obejmuje oceną zdolności do kontynuowania działalności okres dwunastu miesięcy od daty bilansowej.¹⁵ W niektórych systemach prawnych okres ten może być wydłużony przez lokalne wymogi regulacyjne.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta¹⁶

W związku z wpływem pandemii COVID-19 na przeprowadzaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności biegły rewident będzie musiał:

- Przeprowadzić dodatkowe lub rozszerzone procedury. W normalnych warunkach nie jest konieczne analizowanie śródrocznych informacji finansowych w celu sprawdzenia wykonalności planów kierownictwa oraz tego, czy wynik tych planów poprawi sytuację jednostki, jednak przy ustalaniu rodzaju i zakresu procedur niezbędnych jako podstawa do wyciągnięcia wniosku ze śródrocznego przeglądu biegły rewident powinien stosować zawodowy osąd i zawodowy sceptycyzm. Na przykład, biegły rewident może uznać za właściwą rekalkulację przyszłych przepływów pieniężnych lub inspekcję kluczowych umów.
- Sprawozdawczość na temat kontynuacji działalności w śródrocznym raporcie z przeglądu (zobacz drzewo decyzyjne poniżej).

Alert pracowników IAASB dotyczący praktyki badania „Kontynuacja działalności w obecnie zmieniającym się środowisku—Rozważania dotyczące badania w zakresie wpływu COVID-19” może pomóc kierownikowi jednostki w ocenie zdolności jednostki do kontynuowania działalności na potrzeby śródrocznych informacji finansowych. Omówiono w nim przykłady procedur badania i obszarów wymagających uwagi w związku z oceną zdolności jednostki do kontynuowania działalności, które mogą być użyteczne podczas analizy rodzaju i zakresu procedur, jakie powinny być wykonane podczas przeglądu śródrocznych informacji finansowych.

¹⁴ Zobacz na przykład paragraf 4 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”

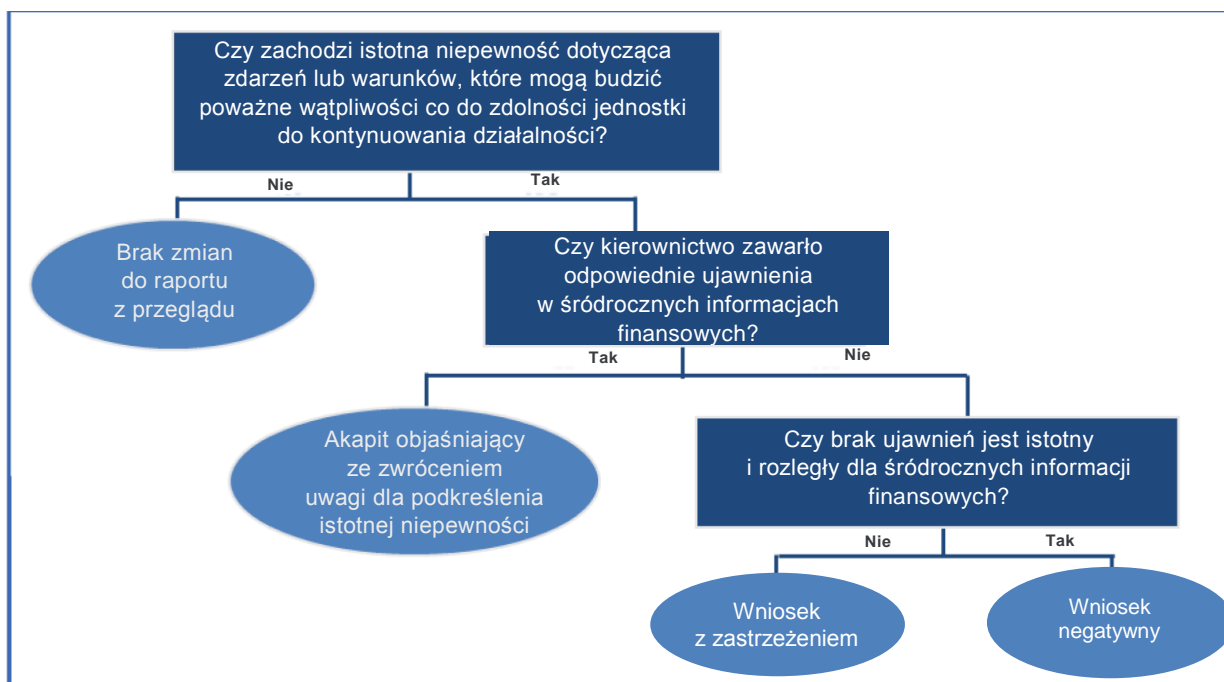
¹⁵ Paragraf 26 MSR 1

¹⁶ Paragrafy 27-28 i 56-59 MSUP 2410

Jak wskazano wyżej, okres, dla którego kierownictwo ma obowiązek ocenić zdolność jednostki do kontynuowania działalności, jest czasem określony w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej bądź też w przepisach prawa lub regulacjach. MSUP 2410 nie precyzuje okresu, jaki powinien brać pod uwagę biegły rewident. W obecnym otoczeniu użyteczne może być rozważenie odnośnych wymogów MSB 570 (zmienionego) „Kontynuacja działalności”, tzn. biegły rewident może przyjąć ten sam okres, który został przyjęty przez kierownictwo, chyba że jest on krótszy niż 12 miesięcy, w którym to przypadku biegły rewident może poprosić kierownictwo o wydłużenie go do 12 miesięcy od daty sprawozdania finansowego¹⁷ (w tym przypadku – od daty śródrocznych informacji finansowych, czyli od ostatniego dnia śródrocznego okresu objętego śródrocznymi informacjami finansowymi).

International Federation of Accountants planuje w lipcu 2020 r. publikację informacji szerzej wyjaśniających różnice w sprawozdawczości na temat kontynuacji działalności pomiędzy śródrocznym raportem z przeglądu sporządzonym zgodnie z MSUP 2410 a sprawozdaniem biegłego rewidenta sporządzonym zgodnie z MSB.

Jeżeli w oparciu o przeprowadzone procedury przeglądu i biorąc pod uwagę fakty i okoliczności jednostki zostanie ustalone, że występuje znacząca niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, będzie to miało wpływ na śródroczny raport z przeglądu. Wymogi w zakresie sprawozdawczości na temat kontynuacji działalności są różne w odniesieniu do śródrocznego raportu z przeglądu sporządzonego zgodnie z MSUP 2410 i sprawozdania biegłego rewidenta sporządzonego zgodnie z MSB.¹⁸ Poniższy diagram wyjaśnia, jakie kwestie należy rozważyć w odniesieniu do kontynuacji działalności na potrzeby śródrocznego raportu z przeglądu:



¹⁷ Paragraf 13 MSB 570 (zmienionego)

¹⁸ Więcej ogólnych informacji na temat sprawozdawczości biegłego rewidenta zgodnie z MSB można znaleźć w Alercie pracowników IAASB dotyczącym praktyki badania, zatytułowanym [„Sprawozdawczość biegłego rewidenta w obecnie zmieniającym się otoczeniu w związku z COVID-19.”](#)

MSUP 2410 nie odnosi się do okoliczności, w jakich zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest niewłaściwe. W takich przypadkach biegły rewident może odwołać się do paragrafu 21 MSB 570 (zmienionego).

Późniejsze zdarzenia

Obowiązki kierownika jednostki

W obecnym otoczeniu identyfikacja i sposób ujęcia zdarzeń, jakie nastąpiły po zakończeniu okresu śródrocznego, wymagających lub niewymagających korekty lub ujawnienia w śródrocznych informacjach finansowych, mogą być trudniejsze i wymagać więcej subiektywnego osądu.

*Obowiązki biegłego rewidenta*¹⁹

Niepewności i wyzwania związane z pandemią COVID-19 mogą skutkować zwiększoną potrzebą dokonywania osądu przez kierownictwa jednostki w odniesieniu do późniejszych zdarzeń i mogą wpływać na osądy biegłego rewidenta podczas wykonywania procedur przeglądu. Może pojawić się potrzeba dodatkowych zapytań lub innych procedur związanych z późniejszymi zdarzeniami, takich jak inspekcja informacji leżących u podstaw osądów dokonywanych przez kierownika jednostki.

Oświadczenia kierownika jednostki²⁰

Oprócz kwestii, w których MSUP 2410 wymaga od biegłego rewidenta uzyskania oświadczeń kierownictwa, biegły rewident może także uzyskać dodatkowe oświadczenia dotyczące kwestii specyficznych dla działalności jednostki lub branży. Na przykład, biegły rewident może uzyskać oświadczenia kierownika jednostki dotyczące kontynuacji działalności w obecnym otoczeniu. Może poprosić o oświadczenia w tym zakresie podobne do oświadczeń z paragrafu 16(e) MSB 570 (Z), na przykład, dotyczące planów kierownictwa co do przyszłych działań i wykonalności tych planów.

Komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór²¹

Regularne i skuteczne komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór ma zasadnicze znaczenie w obecnym otoczeniu ze względu na szybkie tempo zdarzeń i zmian oraz ich potencjalny wpływ na śródroczne informacje finansowe.

Rozważania na temat raportowania

*Odstępstwo od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej*²²

Na podstawie wyników przeprowadzonych procedur przeglądu biegły rewident może wyodrębnić kwestie wymagające istotnej korekty śródrocznych informacji finansowych. Skutki pandemii COVID-19 mogą nasilić warunki powodujące pewne istotne korekty (np. niewystarczające ujawnienia lub niewłaściwe

Alert pracowników IAASB dotyczący praktyki badania, „Późniejsze zdarzenia w obecnym zmieniającym się środowisku – Kwestie dotyczące uwzględnienia wpływu COVID-19 w badaniu sprawozdań finansowych”: wyjaśnia obowiązki kierownika jednostki w zakresie późniejszych zdarzeń i podaje przykłady zdarzeń lub warunków, na które może wywrzeć wpływ pandemia COVID-19, lub które mogą wystąpić w jej wyniku.

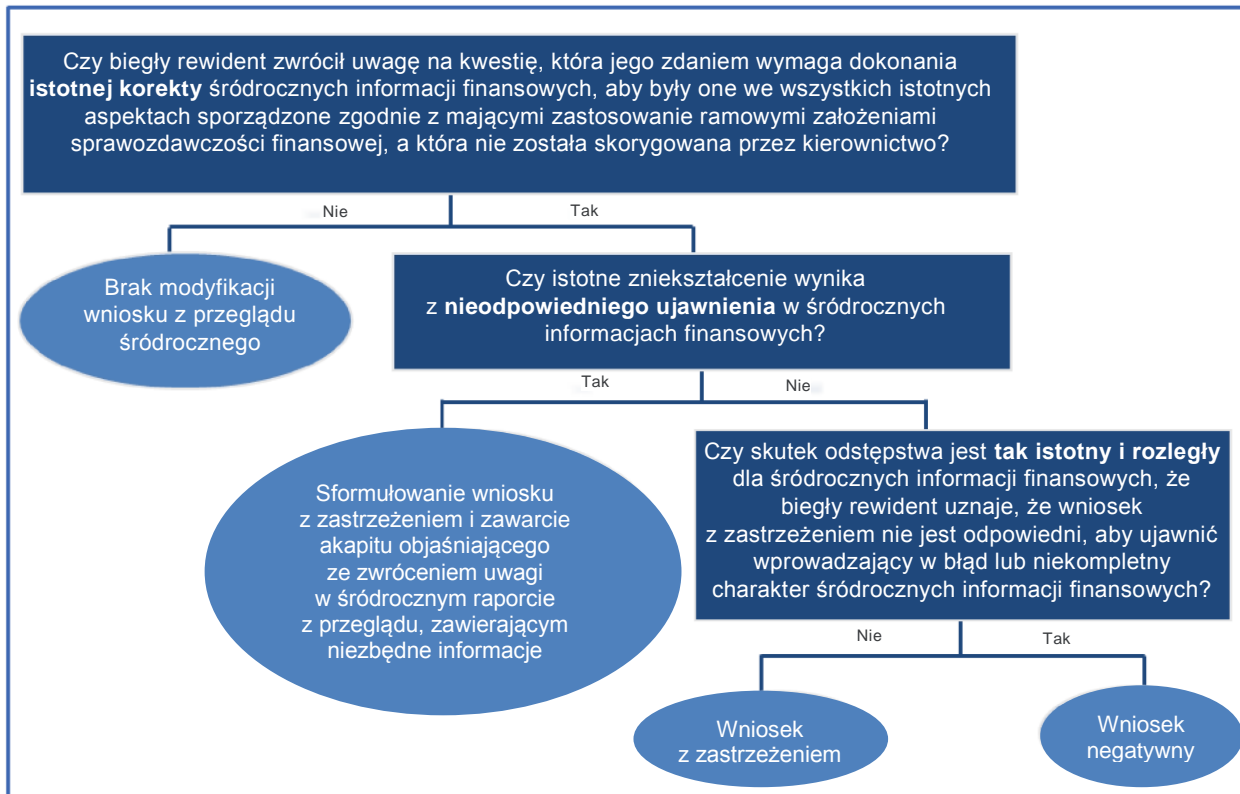
¹⁹ Paragraf 26 MSUP 2410

²⁰ Paragrafy 34-35 MSUP 2410

²¹ Paragrafy 38-42 MSUP 2410

²² Paragrafy 45-47 MSUP 2410

zastosowanie zasad rachunkowości). Poniższy diagram przedstawia wpływ odstępstwa od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej na śródroczny raport z przeglądu.



Odstępstwo od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dozwolone lub wymagane przez przepisy prawa lub regulacje danego systemu prawnego, regulacje w zakresie papierów wartościowych, zasady giełdy papierów wartościowych lub organy ustanawiające standardy.

Wpływ na wniosek z przeglądu śródrocznego może wystąpić w przypadku, gdy przepisy prawa lub regulacje danego systemu prawnego, regulacje w zakresie papierów wartościowych, zasady giełdy papierów wartościowych lub organy ustanawiające standardy zezwalają na odstępstwo (lub wymagają odstępstwa) od wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przy sporządzaniu śródrocznych informacji finansowych w bieżącym okresie (zobacz omówienie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej powyżej).

Biegły rewident analizuje fakty i okoliczności dotyczące jednostki w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (tj., co one obejmują) oraz przeprowadzone procedury przeglądu (np. jak stosowane są mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej i czy ewentualne odstępstwo od nich sprawia, że biegły rewident stwierdza konieczność dokonania istotnej korekty śródrocznych informacji finansowych) w celu ustalenia, czy miały one wpływ na wniosek z przeglądu śródrocznego. Na przykład, właściwy organ w danym systemie prawnym mógł wydać dyrektywę zezwalającą jednostkom na nieujmowanie w śródrocznych informacjach finansowych

niektórych przypadków utraty wartości aktywów, które nastąpiły w wyniku pandemii COVID-19 i zalecającą jednostkom przedstawienie dodatkowych ujawnień dotyczących szacunków księgowych, na które zdarzenia te miały wpływ. W takiej sytuacji nieujęcie utraty wartości składnika aktywów nieobjętego dyrektywą regulatora byłoby odstępstwem od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i biegły rewident mógłby być zmuszony do wydania wniosku z zastrzeżeniem lub wniosku negatywnego (zobacz poprzednią sekcję, „*Odstępstwo od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej*”).

*Ograniczenie zakresu*²³

W obecnym otoczeniu może występować więcej okoliczności, w których ograniczenie zakresu uniemożliwia zakończenie przeglądu. Na przykład, biegły rewident może nie mieć możliwości zgłoszenia zapytań lub uzyskania informacji od kierownictwa w odpowiednim terminie, gdy praca jest wykonywana wyłącznie w systemie zdalnym. W związku z tym może wystąpić więcej okoliczności uniemożliwiających biegłemu rewidentowi wydanie raportu, bądź jeżeli biegły rewident musi wydać raport, może on:

- Sformułować wniosek z zastrzeżeniem, jeżeli ograniczenie zakresu dotyczy tylko jednej lub kilku konkretnych kwestii, które nie mają rozległego znaczenia dla śródrocznych informacji finansowych; lub
- Odstąpić od sformułowania wniosku.

*Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi*²⁴

MSUP 2410 nie wyklucza możliwości zawarcia przez biegłego rewidenta innych kwestii w śródrocznym raporcie z przeglądu. W szczególności biegły rewident może uznać za konieczne i właściwe dodanie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi w celu podkreślenia innych kwestii rodzących znaczącą niepewność w związku z COVID-19, które zostały odpowiednio ujawnione w śródrocznych informacjach finansowych. Na przykład, biegły rewident może uznać za właściwe podkreślenie następujących ujawnień kierownictwa:

- W jaki sposób pandemia COVID-19 wpłynęła na zmianę sytuacji finansowej i majątkowej oraz wyników działalności jednostki od końca ostatniego rocznego okresu sprawozdawczego.
- Niektórych szacunków księgowych (np. oczekiwanych strat kredytowych), dla których niepewność oszacowania znacząco wzrosła.

Kwestie podkreślone w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi w śródrocznym raporcie z przeglądu mogą później zostać uznane za sprawy, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta przy ustalaniu „kluczowych spraw badania” podczas badania rocznego sprawozdania finansowego jednostki. Zobacz Alert pracowników dotyczący praktyki badania [„Sprawozdawczość biegłego rewidenta w obecnie zmieniającym się otoczeniu w związku z COVID-19”](#), aby uzyskać więcej informacji.

Inne informacje

Paragrafy 36-37 MSUP 2410 opisują odpowiedzialność biegłego rewidenta za inne informacje dołączone do śródrocznych informacji finansowych (np. w obecnym otoczeniu będzie to obejmowało alternatywne

²³ Paragrafy 48-54 MSUP 2410

²⁴ Paragrafy 55 i 60 MSUP 2410

wskaźniki wyników lub informacje proforma wyłączające skutki finansowe pandemii COVID-19). W szczególności paragraf 36 opisuje rozważania biegłego rewidenta w sytuacji, gdy kierownictwo przedstawi inne informacje, które przedstawiają finansowe wyniki działalności w bardziej pozytywnym świetle i tego rodzaju informacjom nadaje się nadmierne znaczenie, nie są one wyraźnie zdefiniowane ani jasno uzgodnione ze śródrocznymi informacjami finansowymi. Biegły rewident może też być zmuszony zastanowić się, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ograniczają lub wykluczają prezentację dodatkowych informacji, które nie zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w ramach śródrocznych informacji finansowych.

Zapoznając się z innymi informacjami w celu wyodrębnienia istotnych niespójności, biegły rewident powinien stosować zawodowy sceptycyzm, będąc na przykład świadomym tego, że korekty do informacji finansowych mające na celu wyłączenie skutków pandemii COVID-19 mogą obejmować korekty niezwiązane z pandemią COVID-19.

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 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 © lipiec 2020 r., IFAC. Wszelkie 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 *Usługi przeglądu śródrocznych informacji finansowych w zmieniającym się obecnie otoczeniu w związku z COVID-19* opracowany przez IAASB i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w czerwcu 2020 r., został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lipcu 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 *Usługi przeglądu śródrocznych informacji finansowych w zmieniającym się obecnie otoczeniu w związku z COVID-19* w języku angielskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Usługi przeglądu śródrocznych informacji finansowych w zmieniającym się obecnie otoczeniu w związku z COVID-19* w języku polskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Review Engagements on Interim Financial Information 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.