

Sierpień 2004 r.

Pytania i odpowiedzi

Zastosowanie Międzynarodowych
Standardów Sprawozdawczości
Finansowej po raz pierwszy—
wskazówki dla biegłych rewidentów
w kwestiach dotyczących
sprawozdawczości

Przetłumaczone przez:

PIBR
Polska Izba Biegłych
Rewidentów

**CENTRUM
EDUKACJI
PIBR**

Misja International Federation of Accountants (IFAC)

Służąc interesowi publicznemu, IFAC wzmacnia ogólnoświatową profesję księgowych oraz przyczynia się do rozwoju silnych gospodarek międzynarodowych poprzez tworzenie i promowanie przestrzegania wysokiej jakości standardów zawodowych, pogłębianie międzynarodowej konwergencji tychże standardów oraz wypowiedanie się w sprawach interesu publicznego tam, gdzie najistotniejsza jest fachowa wiedza z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej.

Zastrzeżenie

Przedstawione poniżej pytania i odpowiedzi nie są autorytatywnymi ani oficjalnymi wytycznymi International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB [Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Poświadczających] ani International Federation of Accountants – IFAC [Międzynarodowej Federacji Księgowych]. Pytania i odpowiedzi te zostały przygotowane przez nieformalną grupę, w której skład weszli przedstawiciele pracowników IAASB, zawodowych organizacji księgowych, organizacji ustalających krajowe standardy oraz firm audytorskich. Mają one na celu jedynie służyć pomocą biegłym rewidentom w rozwiązywaniu problematycznych kwestii związanych ze sprawozdawczością, często pojawiających się w związku z zastosowaniem MSSF po raz pierwszy według MSSF 1. IFAC i IAASB podjęły decyzję opublikowania niniejszego przewodnika na swoich stronach internetowych aby w ten sposób szeroko udostępnić go biegłym rewidentom w tych krajach, w których wspomniane kwestie są często napotykanne. Mamy nadzieję, że niniejszy przewodnik nie przyczyni się do powstania niepotrzebnych różnorodnych wersji stosowanych w praktyce, oraz że jego wykorzystanie będzie pomocne dla biegłych rewidentów i ich klientów.

Odpowiedzi opierają się na przepisach International Standards on Auditing (ISAs) [Międzynarodowych Standardów Badania (MSB)] oraz International Auditing Practice Statements (IAPSs) [Międzynarodowych Wytycznych dot. Praktyki Rewizji Finansowej] i powinny być interpretowane w odniesieniu do nich.

Copyright © sierpień 2004 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Wykorzystano za zgodą IFAC.

Dokument został po raz pierwszy opublikowany w wersji elektronicznej w sierpniu 2004 r.
na stronie internetowej IFAC @ www.ifac.org.

ZASTOSOWANIE MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ PO RAZ PIERWSZY – WSKAZÓWKI DLA BIEGŁYCH REWIDENTÓW W KWESTIACH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy” [International Financial Reporting Standard – IFRS] został wydany w dniu 19 czerwca 2003 roku, z datą obowiązywania od dnia 1 stycznia 2004 roku. MSSF 1 powinien mieć zastosowanie zawsze wtedy, gdy dana jednostka gospodarcza przyjmuje stosowanie wymogów MSSF poprzez przedstawienie wyraźnego i jednoznacznego stwierdzenia zgodności swoich ram sprawozdawczości z wymogami MSSF. Ogólnie mówiąc, MSSF 1 stawia wymóg zgodności danej jednostki ze wszystkimi MSSF obowiązującymi w dniu, na który przygotowywane są jej pierwsze sprawozdania finansowe według MSSF. W szczególności, MSSF 1 przedstawia wymogi, oraz przypadki zwolnień z zastosowania tychże wymogów, dotyczące bilansu otwarcia jednostki według MSSF, który jest przygotowwany jako punkt wyjścia dla rachunkowości spółki według MSSF. Poza tym, nakładany jest wymóg publikowania ujawnień objaśniających, w jaki sposób przejście z poprzednio stosowanych wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej do wymogów MSSF wpłynęło na pozycję finansową sprawozdającej jednostki, jej działalność finansową i przepływy finansowe.

Zatwierdzone przez Komisję Europejską przyjęcie MSSF w krajach Unii Europejskiej począwszy od roku 2005, oraz przyjęcie MSSF w innych krajach, przyczyniło się do zaistnienia próśb kierowanych do biegłych rewidentów o przeprowadzenie badania, przeglądu lub innych podobnych usług w stosunku do różnego rodzaju danych finansowych i nie-finansowych podczas okresu przejściowego do przyjęcia wymogów MSSF jako ram sprawozdawczości finansowej jednostki. Przykładem może tutaj być sprawozdawczość dotycząca wstępnego bilansu otwarcia jednostki według MSSF.

Biegli rewidenci są zachęceni do przesyłania uwag do przedstawionych poniżej pytań i odpowiedzi, oraz innych ogólnych pytań do Alta Prinsloo pod adres mailowy altaprinsloo@ifac.org. Wszystkie nadesłane komentarze lub dodatkowe pytania będą rozpatrzone przez wspomnianą powyżej grupę i w uzasadnionych przypadkach dokonane zostaną poprawki odpowiedzi lub ich zakres zostanie rozszerzony.

**ZASTOSOWANIE MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW SPRAWOZDAWCZOŚCI
FINANSOWEJ PO RAZ PIERWSZY – WSKAZÓWKI DLA BIEGŁYCH
REWIDENTÓW W KWESTIACH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI**

SPIS TREŚCI

	Strona
Opis sytuacyjny.....	3
Spis pytań dotyczących kwestii sprawozdawczości	5
Pytania i odpowiedzi.....	7

Opis sytuacyjny

Pytania i odpowiedzi zostały opracowane w oparciu o następującą sytuację:

- XYZ jest spółką notowaną na giełdzie, która zastosuje Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) po raz pierwszy w 2005 roku, czyli tym samym zastosuje wymogi MSSF 1 „Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy”. Spółka przygotowuje sprawozdania finansowe zgodnie ze stosowanymi uprzednio przepisami krajowych ram sprawozdawczości finansowej w roku 2004.
- Biegły rewident prowadzi ze spółką XYZ ciągłą współpracę w zakresie rewizji finansowej. Biegły przeprowadził badanie sprawozdań finansowych za rok 2003, które były przygotowane zgodnie z przepisami krajowych ram sprawozdawczości finansowej.
- Spółka XYZ planuje przejście na stosowanie wymogów MSSF i rozważa różne opcje sposobu przygotowania i ujawniania informacji finansowych odnoszących się do okresu przejściowego.

Brane pod uwagę różnorodne opcje oraz ich ewentualny wpływ na sprawozdawczość spółki są opisane w przedstawionych poniżej pytaniach i odpowiedziach

Odpowiedzi do pytań przygotowane zostały w oparciu o przedstawiony powyżej opis sytuacyjny (na przykład: biegły rewident prowadzi ze spółką XYZ ciągłą współpracę w zakresie rewizji finansowej). Jeśli o przeprowadzenie określonych prac zostanie poproszony biegły rewident, który nie prowadzi ze spółką ciągłej współpracy w zakresie rewizji finansowej, konieczne jest wzięcie pod uwagę – na przykład – wymogów etycznych i zawodowych. Rozdział 13, punkt 14 Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych wydanego przez International Federation of Accountants (Kodeks IFAC) zawiera wskazówki dotyczące sytuacji, gdy klient poszukuje opinii zawodowego księgowego innego niż aktualny księgowy, dotyczącej właściwego zastosowania standardów lub zasad sprawozdawczości związanych ze specyficznymi okolicznościami lub transakcjami.

Należy również zwrócić uwagę na fakt, że nie wszystkie przypadki będą miały zastosowanie we wszystkich krajach, jako że wymogi sprawozdawczości finansowej w okresach przejściowych mogą być różne. W niektórych przypadkach, może okazać się, że informacje opisowe lub określone wartości dotyczące okresu przejściowego do MSSF muszą być włączone do sprawozdań finansowych lub do sprawozdania rocznego spółki według wymogów obowiązujących standardów lub uregulowań lub też, że muszą one być opublikowane oddzielnie. W innych przypadkach, spółka może z własnej woli przygotować i opublikować informacje opisowe lub określone wartości dotyczące okresu przejściowego do MSSF albo dla swoich własnych celów, albo jako informacje dla udziałowców.

Przedyskutowanie przyjętej przez spółkę strategii publikowania informacji związanych z okresem przejściowym do MSSF z osobami odpowiedzialnymi za nadzór i zarządzanie w spółce XYZ może okazać się bardzo użyteczne dla biegłego rewidenta. Rozmowy te mogłyby obejmować tematy takie jak na przykład: rozważenie poziomu ryzyka i korzyści związanych

z wyborem ram czasowych i charakterem różnych opisanych poniżej sytuacji; ich wpływ na prace, które zdaniem biegłego rewidenta powinny być przeprowadzone; czy też forma i treść raportu biegłego rewidenta w każdym z rozważanych przypadków.

Spis pytań dotyczących kwestii sprawozdawczości

1. W jaki sposób biegły rewident powinien przygotować swój raport, jeśli zostanie poproszony o udzielenie porady w kwestii zasad i metod rachunkowości według MSSF? Na przykład, Dyrektor Finansowy spółki lub osoby odpowiedzialne za nadzór w spółce XYZ mogą zapytać biegłego rewidenta o jego opinię na temat tego, czy proponowane zasady i metody rachunkowości dotyczące rozpoznania przychodów w planie dotyczącym okresu przejściowego są zgodne z wymogami MSSF. (Patrz str. 7)
2. Spółka XYZ przygotowuje wstępny bilans otwarcia według MSSF na dzień 1 stycznia 2004 roku, i ma to miejsce zanim przygotowany jest pierwszy pełny zestaw sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku (data sprawozdawania według MSSF). Co powinien biegły rewident wziąć pod uwagę, jeśli zostanie poproszony o przedstawienie opinii na temat wspomnianego wstępnego bilansu otwarcia według MSSF na dzień 1 stycznia 2004 roku? (Patrz str. 10)
3. Spółka XYZ przygotowuje zestaw sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2004 roku. W jaki sposób biegły rewident powinien przygotować opinię, jeśli zostanie poproszony o zbadanie lub przeprowadzenie przeglądu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2004 roku (na przykład: w przypadku, jeśli sprawozdania finansowe przygotowane według MSSF na dzień 31 grudnia 2004 r. są opublikowane oddzielnie od sprawozdań finansowych na dzień 31 grudnia 2004 r. przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej)? (Patrz str. 17)
4. Spółka XYZ z własnej inicjatywy postanowiła włączyć informacje o charakterze opisowym dotyczące okresu przejściowego do sprawozdań finansowych na dzień 31 grudnia 2004 roku, przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej. Spółka publikuje informacje o charakterze opisowym:
 - (a) w informacjach dodatkowych do sprawozdań finansowych,
 - (b) w innych miejscach w sprawozdaniu rocznym (na przykład w przeglądzie działalności operacyjnej albo w komentarzach i analizie zarządu).

Czy informacje te powinny być traktowane jako część zakresu badania sprawozdań finansowych na dzień 31 grudnia 2004 roku przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej? Jaki jest zakres odpowiedzialności biegłego rewidenta? (Patrz str. 19)

5. Spółka XYZ przygotowuje wartościowe uzgodnienie pozycji finansowej i osiągniętych wyników przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej na dzień 31 grudnia 2004 roku z wymogami MSSF. Uzgodnienie to zostało włączone do sprawozdań finansowych spółki przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej na dzień 31 grudnia 2004 roku. Czy uzgodnienie to powinno być częścią zakresu badania wspomnianych sprawozdań finansowych? Jaki jest zakres odpowiedzialności biegłego rewidenta? (Patrz str. 22)

6. Spółka XYZ przygotowuje pełne uzgodnienie do wymogów MSSF na dzień 31 grudnia 2004 roku. Spółka nie publikuje tego uzgodnienia w ramach swoich sprawozdań finansowych na dzień 31 grudnia 2004 roku przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej, ale w zamian za to przygotowuje oddzielne ogłoszenie dla rynku na rok kalendarzowy 2005 zawierające jedynie, na przykład, uzgodnienie wyników przygotowanych zgodnie z wymogami krajowych ram sprawozdawczości finansowej do wymogów MSSF. Jaki jest zakres odpowiedzialności biegłego rewidenta w stosunku do informacji finansowych według MSSF opublikowanych oddzielnie od sprawozdań finansowych na dzień 31 grudnia 2004 roku przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej, jeśli spółka nie zwróciła się do biegłego z prośbą o zbadanie tych informacji? (Patrz str. 24)
7. Spółka XYZ proponuje przygotowanie oddzielnych półrocznych informacji finansowych według MSSF zgodnie z MSR 34 „Półroczna sprawozdawczość finansowa” za okres sześciu miesięcy kończący się 30 czerwca 2004 roku. Zarząd spółki zwraca się do biegłego rewidenta z prośbą o przeprowadzenie przeglądu tych informacji finansowych oraz o wydanie opinii z przeglądu. Czy biegły rewident może przeprowadzić przegląd półrocznych informacji finansowych według MSSF za okres sześciu miesięcy kończący się 30 czerwca 2004 roku i wydać opinię? (Patrz str. 25)
8. Spółka XYZ przygotowuje półroczne informacje finansowe za okres sześciu miesięcy kończący się 30 czerwca 2005 roku według wymogów MSR 34 „Półroczna sprawozdawczość finansowa”. Czy biegły rewident może przeprowadzić przegląd półrocznych informacji finansowych według MSSF za okres sześciu miesięcy kończący się 30 czerwca 2005 roku i wydać opinię? (Patrz str. 27)
9. Co musi wziąć pod uwagę biegły rewident w związku z badaniem pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych spółki XYZ według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku? (Patrz str. 28)

Pytania i odpowiedzi

Pytanie 1

W jaki sposób biegły rewident powinien przygotować swój raport, jeśli zostanie poproszony o udzielenie porady w kwestii zasad i metod rachunkowości według MSSF?

Na przykład, Dyrektor Finansowy spółki lub osoby odpowiedzialne za nadzór w spółce XYZ mogą zapytać biegłego rewidenta o jego opinię na temat tego, czy proponowane zasady i metody rachunkowości dotyczące rozpoznania przychodów w planie dotyczącym okresu przejściowego są zgodne z wymogami MSSF.

Odpowiedź do Pytania 1

Zarząd spółki jest odpowiedzialny za wybranie i zastosowanie zasad i metod rachunkowości zgodnych ze stosowanymi przez spółkę ramami sprawozdawczości finansowej. Przedstawiając swoje spojrzenie na to, czy wybrane zasady i metody rachunkowości są zgodne z wymogami MSSF, biegły rewident automatycznie udziela porady w oparciu o swoją znajomość wymogów MSSF oraz swoją znajomość sprawozdawczości prowadzonej przez spółkę zdobytą w okresie przeprowadzania poprzedniego badania. Udzielając tego rodzaju porady, biegły nie przedstawia wniosków wysnutych w oparciu o wyniki przeprowadzonych procedur badania lub przeglądu w celu uzyskania dowodów dotyczących zastosowania zasad i metod rachunkowości w stosunku do konkretnych rzeczywistych transakcji lub zdarzeń lub do przygotowania pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF.

Rozdział 8, punkt 165 Kodeksu IFAC stwierdza, że proces badania obejmuje szeroki dialog pomiędzy biegłym rewidentem i zarządem, oraz że w czasie trwania tego procesu zarząd zadaje odpowiednie pytania i otrzymuje odpowiednie informacje w takich kwestiach jak metody i zasady rachunkowości czy też ujawnienia w sprawozdaniach finansowych. Tego rodzaju porady techniczne udzielane osobom odpowiedzialnym za nadzór lub zarządzanie są traktowane jako część procesu przeprowadzania badania i są jednocześnie właściwymi środkami promowania rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych. Rozdział 8, punkt 165 Kodeksu IFAC zawiera wniosek mówiący, że udzielanie tego rodzaju porad w normalnych okolicznościach nie zagraża niezależności biegłego rewidenta. Jednakże, podczas udzielania tego rodzaju porad, biegły rewident musi strzec się przed udzielaniem porad księgowych czy też dokonywaniem konkretnych zapisów księgowych, jako że czynności te są według Kodeksu IFAC uważane za sprzyjające powstaniu zagrożenia niezależności biegłego rewidenta związanego z przeglądem własnej pracy.

Osoby odpowiedzialne za nadzór lub zarządzanie mogą zwrócić się do biegłego rewidenta z prośbą o przedstawienie opinii na temat wybranych przez spółkę zasad i metod rachunkowości. Forma i treść odpowiedzi udzielonej przez biegłego rewidenta mogą być różne. Jednakże, gdy biegły jest poproszony o przedstawienie swojej opinii na piśmie, musi ona ograniczyć się jedynie do analizy faktów dotyczących zasad i metod rachunkowości wybranych przez spółkę oraz tego, czy są one zgodne z wymogami MSSF. Niezwykle ważne jest, aby wszelkie tego rodzaju informacje przygotowane przez biegłego rewidenta na piśmie unikały stwierdzeń i wyrażań, które mogłyby być mylnie potraktowane jako badanie, przegląd lub innego rodzaju usługa

poświadczająca. Na przykład: niewłaściwe byłoby, aby biegły rewident w przygotowanych na piśmie informacjach zawarł wniosek, który sugerowałby, że jest on oparty na procedurach badania lub przeglądu, lub aby znalazł się tam wniosek na temat zastosowania wybranych zasad i metod rachunkowości (biegły rewident nie posiada jeszcze w tym momencie dowodów dotyczących ich zastosowania w stosunku do rzeczywistych transakcji i zdarzeń, czy też do przygotowania pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF). W celu uniknięcia jakichkolwiek nieporozumień co do charakteru porady udzielonej przez biegłego, nie powinien on używać wyrażen takich jak „badanie”, „przeгляд”, „usługa poświadczająca”, „weryfikacja” czy też „dowody” na piśmie.

Właściwe wydaje się włączenie do pisemnej korespondencji biegłego rewidenta następujących informacji:

- Opisy wybranych zasad i metod rachunkowości stosowanych przez spółkę, odpowiednich wymogów zawartych w określonych MSSF, faktów i okoliczności dotyczących wyboru przez spółkę danych zasad i metod rachunkowości oraz – jeśli to konieczne – założeń przyjętych podczas interpretowania tychże faktów i okoliczności.
- Opinia biegłego rewidenta na temat tego, czy wybrane przez spółkę zasady i metody rachunkowości są zgodne z wymogami MSSF.
- Stwierdzenie, że zarząd spółki ponosi odpowiedzialność za wybór i zastosowanie zasad i metod rachunkowości podczas przygotowywania i prezentacji sprawozdań finansowych według MSSF.
- Stwierdzenie, że opinia biegłego rewidenta jest przedstawiona w kontekście udzielania pomocy spółce w wyborze zasad i metod rachunkowości (jako część okresu przejściowego do MSSF) oraz że – ponieważ proponowane zasady i metody nie były jeszcze zastosowane do przygotowania pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF – biegły będzie musiał ocenić wspomniane zasady i metody również w okresie późniejszym w kontekście badania tychże sprawozdań finansowych.
- Stwierdzenie, że jakiegokolwiek różnice przedstawionych faktów, okoliczności lub założeń mogą zmienić wyniki analizy i opinii wyrażone w pisemnej korespondencji.
- Data, w której zasady i metody rachunkowości były rozważane oraz potwierdzenie, że wybrane przez spółkę zasady i metody rachunkowości mogą wymagać dostosowań w momencie, kiedy będą zastosowane do pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF w celu odzwierciedlenia różnic spowodowanych:
 - zmianami w wymogach sprawozdawczości finansowej wynikającymi z nowych lub uaktualnionych standardów lub interpretacji, które pojawiły się po dacie pisemnej korespondencji biegłego rewidenta; lub
 - zmianami w działalności prowadzonej przez spółkę.
- Stwierdzenie, że żadne procedury badania lub przeglądu nie zostały przeprowadzone na omawianych transakcjach lub wartościach, czyli tym samym zlecenie nie jest usługą poświadczającą, a biegły rewident nie wyraża w niniejszym dokumencie opinii z badania ani żadnego innego wniosku, który może być utożsamiony z usługą poświadczającą.

- Stwierdzenie wyraźnie wskazujące dla kogo pisemna korespondencja została przygotowana (na przykład: jedynie jako informacja do wykorzystania przez Radę Dyrektorów lub Radę Nadzorczą lub Komitet ds. audytu lub Zarząd) oraz, że nie powinna ona być w jakimkolwiek innym celu wykorzystywana lub udostępniana stronom trzecim.

Pytanie 2

Spółka XYZ przygotowuje wstępny bilans otwarcia według MSSF na dzień 1 stycznia 2004 roku, i ma to miejsce zanim przygotowany jest pierwszy pełny zestaw sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku (data sprawozdawania według MSSF).

Co powinien biegły rewident wziąć pod uwagę, jeśli zostanie poproszony o przedstawienie opinii na temat wspomnianego wstępnego bilansu otwarcia według MSSF na dzień 1 stycznia 2004 roku?

Odpowiedź do Pytania 2

MSSF 1 nakłada wymóg, aby spółki, które po raz pierwszy stosują MSSF, przygotowały bilans otwarcia według MSSF w dniu przejścia na stosowanie wymogów MSSF (zwany dalej „bilansem otwarcia”). Jest to punkt wyjścia dla rachunkowości spółki według MSSF. Spółka nie musi przedstawiać bilansu otwarcia w swoim pierwszym pełnym zestawie sprawozdań finansowych według MSSF. Dla większości spółek przyjmujących MSSF w roku 2005, bilansem otwarcia będzie bilans na dzień 1 stycznia 2004 roku.

Według MSSF 1, spółka stosuje te same zasady i metody rachunkowości w stosunku do bilansu otwarcia, jak i do wszystkich okresów ujętych w pierwszym pełnym zestawie sprawozdań finansowych według MSSF. Te zasady i metody rachunkowości powinny być zgodne z określonymi MSSF obowiązującymi w dacie sprawozdawania pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF (tj. 31 grudnia 2005 roku).

W związku z kwestiami omówionymi poniżej, bilans otwarcia staje się ostateczny dopiero w momencie, gdy przygotowany jest pierwszy pełny zestaw sprawozdań finansowych według MSSF. W związku z tym bilans otwarcia, który został opracowany przed przygotowaniem pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF, będzie odtąd nazywany „wstępnym bilansem otwarcia”.

Prowadzenie sprawozdawczości dotyczącej wstępnego bilansu otwarcia przed datą przygotowania pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF (tj. przed 31 grudnia 2005 roku) jest trudne z wielu powodów:

- MSSF znajdują się w takim stadium, że spółka nie wie jeszcze, które z nich będzie stosowała w roku 2005. Na przykład: uaktualnienia Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 39 [International Accounting Standard (IAS) 39] nie są jeszcze zakończone; mogą pojawić się zmiany standardów lub interpretacji wprowadzone przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości [International Accounting Standards Board (IASB)]; mogą być wprowadzone zmiany w standardach, które, mimo że nie będą obowiązkowe na rok 2005, mogą być dopuszczone do przyjęcia wcześniej. Dodatkowo, materiał interpretacyjny nie został jeszcze opracowany. Tak więc spółka nie może mieć pewności, że zasady i metody rachunkowości, które stosuje w chwili obecnej do przygotowania wstępnego bilansu otwarcia będą takie same jak te, które trzeba będzie zastosować podczas przygotowywania ostatecznego bilansu otwarcia, kiedy spółka będzie

przygotowywała pierwszy pełny zestaw sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku.

- Na kontynencie europejskim, ostateczna decyzja Komisji Europejskiej na temat zatwierdzania poszczególnych standardów nie jest jeszcze znana.

W związku z wymienionymi powyżej powodami, przygotowanie wstępnego bilansu otwarcia w jakimkolwiek momencie przed 31 grudnia 2005 roku wiąże się z koniecznością przyjmowania przez zarząd założeń dotyczących tego, które standardy i interpretacje będą jego zdaniem obowiązywały oraz jakie zasady i metody rachunkowości będą przyjęte wtedy, kiedy zarząd będzie przygotowywał pierwszy pełny zestaw sprawozdań finansowych według MSSF. Mimo to, wartości przedstawione we wstępnym bilansie otwarcia mogą ulec zmianie w momencie, gdy spółka będzie przygotowywała pierwszy pełny zestaw sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku.

W związku z powyższym zarząd musi bardzo uważnie przeanalizować korzyści i słabe strony wynikające z opublikowania wstępnego bilansu otwarcia przed momentem opublikowania pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku. Im wcześniej jest on przygotowany, tym większe ryzyko tego, że konieczne może być dokonanie zmian zawartych w nim danych.

Biegli rewidenci będą także musieli podjąć decyzję dotyczącą tego, czy przyjąć zlecenie wydania opinii na temat wstępnego bilansu otwarcia przed przeprowadzeniem badania pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku, oraz decyzję dotyczącą tego, czy ograniczyć wykorzystanie tejże opinii tylko dla członków Rady Dyrektorów, Rady Nadzorczej, Komitetu ds. audytu lub Zarządu. W niektórych przypadkach biegli rewidenci mogą czuć się 'bezpiecznie' wydając opinię na temat wstępnego bilansu otwarcia dla osób odpowiedzialnych za nadzór lub zarządzanie, ponieważ wiedzą, że osoby te rozumieją nieodłączne ograniczenia informacji zawartych we wstępnym bilansie otwarcia. Biegli rewidenci mogą czuć się mniej 'bezpiecznie' wydając taką opinię, jeśli wiedzą, że osoby odpowiedzialne za nadzór lub zarządzanie mają zamiar publicznie ujawnić wstępny bilans otwarcia i towarzyszącą mu opinię przygotowaną przez biegłego. Z tychże powodów biegli rewidenci mogą podjąć decyzję przyjęcia zlecenia zbadania wstępnego bilansu otwarcia przed przeprowadzeniem badania pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku jedynie wtedy, gdy opinia biegłego będzie wyraźnie ograniczona do wykorzystania przez osoby odpowiedzialne za nadzór lub zarządzanie.

Poniżej przedstawione zostały czynniki, które są również bardzo istotne podczas podejmowania decyzji dotyczącej tego, czy przyjąć zlecenie przygotowania opinii na temat wstępnego bilansu otwarcia, ponieważ mogą one wpłynąć na to, czy biegły rewident będzie mógł uzyskać wystarczające dowody dotyczące wartości przedstawionych we wstępnym bilansie otwarcia:

- Czy biegły zakończył prace rewizyjne na podstawie danych według krajowych ram sprawozdawczości finansowej oraz danych według MSSF.
- Czy przygotowania zarządu do przejścia do stosowania MSSF wydają się być stabilne i adekwatne.

- Czy zarząd podjął i udokumentował wszystkie istotne decyzje i wybory, które muszą być dokonane w związku z wyborem zasad i metod rachunkowości według MSSF, łącznie z tymi odnoszącymi się do rachunku wyników.
- Czy wstępny bilans otwarcia zawiera obszerne informacje dodatkowe dotyczące zasad i metod rachunkowości, łącznie z ujawnieniami istotnymi dla bilansu i określonymi istotnymi informacjami uzgadniającymi w stosunku do wymogów MSSF (jak tego wymaga MSSF 1).
- Czy z jakichkolwiek innych powodów prawdopodobne jest, że wartości przedstawione we wstępnym bilansie otwarcia będą się różnić od wartości przedstawionych w ostatecznym bilansie otwarcia przygotowanym w momencie, gdy spółka będzie publikowała pierwszy pełny zestaw sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku. Uaktualnienia lub zmiany standardów lub interpretacji IASB, lub wskazówek dotyczących zastosowania MSSF w konkretnej gałęzi przemysłu mogą przyczynić się do zaistnienia takich różnic.

Zlecenie przeprowadzenia badania

Według MSRF 800, „Raport biegłego rewidenta na temat badania o specjalnym celu” możliwe jest przyjęcie przez biegłego rewidenta specjalnego zlecenia, jeśli uważa on, że będzie w stanie uzyskać wystarczające dowody badania dotyczące wartości przedstawionych we wstępnym bilansie otwarcia. Jak to zostanie szczegółowo objaśnione poniżej, biegły rewident musi wziąć pod uwagę wpływ, jaki wywrze na badanie nieodłączna niepewność związana z zasadami i metodami rachunkowości, które zostaną ostatecznie zastosowane według MSSF 1 dla pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku.

Opinia biegłego rewidenta dotycząca wstępnego bilansu otwarcia według MSSF nie odnosi się do faktu czy przedstawia on prawdziwy i rzetelny obraz, ani do tego, czy jest on rzetelnie przedstawiony we wszystkich istotnych aspektach według MSSF. Spowodowane jest to faktem, że wstępny bilans otwarcia jest punktem wyjścia dla rachunkowości spółki według MSSF i aż do dnia 31 grudnia 2005 roku spółka nie może mieć pewności, że zastosowane zasady i metody rachunkowości są właściwe w kontekście ostatecznego bilansu otwarcia.

Z tego powodu, właściwsze jest, aby opinia biegłego rewidenta stwierdzała, czy wstępny bilans otwarcia został przygotowany we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z opisanymi założeniami przyjętymi przez zarząd co do tego, które standardy i interpretacje jego zdaniem będą obowiązywały oraz jakie zasady i metody rachunkowości będą przyjęte w momencie przygotowywania pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku. Założenia te będą bardziej szczegółowo objaśnione w informacjach dodatkowych do bilansu otwarcia, dlatego też konieczne jest odniesienie się do tychże informacji dodatkowych. Bardzo obszerne informacje dodatkowe dotyczące podstaw przygotowywania, będą zawierały szczegółowy opis dostosowania zbadanych sprawozdań finansowych na dzień 31 grudnia 2005 roku przygotowanych zgodnie z wymogami krajowych ram sprawozdawczości finansowej do wymogów MSSF. Informacje te będą też zawierały opis wszystkich zasad i metod związanych z rachunkiem wyników, ponieważ wpłyną one na późniejsze ujawnienia aktywów i zobowiązań.

Poniżej przedstawione zostały sformułowania, które są odpowiednie do wykorzystania w opinii biegłego rewidenta na temat wstępnego bilansu otwarcia:

- Od samego początku (tytułu) jasno stwierdzić, że nie jest to opinia na temat pełnego zestawu sprawozdań finansowych, na przykład „specjalny raport biegłego rewidenta na temat wstępnego bilansu otwarcia według MSSF”.
- Zidentyfikować przedstawione informacje finansowe (wstępny bilans otwarcia i towarzyszące mu informacje dodatkowe) i wskazać cel, w jakim zostały one przygotowane przez zarząd.
- Dołączyć wyraźne stwierdzenie faktu, że zasady i metody rachunkowości według MSSF zastosowane podczas przygotowania wstępnego bilansu otwarcia mogą się zmienić.
- Dołączyć również wyraźne stwierdzenie faktu, że według MSSF jedynie pełny zestaw sprawozdań finansowych składający się z bilansu, rachunku wyników, sprawozdania

ze zmian w kapitale, rachunku przepływów finansowych wraz z finansowymi danymi porównywalnymi oraz informacjami objaśniającymi, może przedstawić rzetelny obraz pozycji finansowej spółki, wyników prowadzonej przez nią działalności oraz przepływów finansowych zgodnie z MSSF.

- Jeśli biegły rewident nie wyraził pisemnej zgody na to, aby przygotowana przez niego opinia mogła być opublikowana, wyraźnie stwierdzić, że opinia jest przeznaczona jedynie do użytku Rady Dyrektorów albo Rady Nadzorczej albo Komitetu ds. audytu albo Zarządu i nie powinna być udostępniana stronom trzecim.

Poniżej przedstawiony jest przykład opinii biegłego rewidenta wykorzystujący opisanego powyżej zwroty.

Specjalny raport biegłego rewidenta na temat wstępnego bilansu otwarcia według MSSF przygotowany dla [Rady Dyrektorów lub Rady Nadzorczej lub Komitetu ds. audytu lub Zarządu] spółki XYZ

Przeprowadziliśmy badanie załączonego wstępnego bilansu otwarcia według MSSF oraz towarzyszących mu informacji dodatkowych spółki XYZ na dzień 1 stycznia 2004 roku (dalej zwany „bilansem otwarcia”). Niniejszy bilans otwarcia leży w zakresie odpowiedzialności [Dyrektorów lub Zarządu] spółki. Został on przygotowany jako część procesu przechodzenia spółki do stosowania wymogów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Zadaniem biegłego rewidenta jest wyrażenie opinii na temat niniejszego bilansu otwarcia w oparciu o przeprowadzone badanie.

Badanie zostało przeprowadzone zgodnie z wymogami Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej. Standardy te nakładają wymóg, aby badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone w taki sposób, aby uzyskać odpowiedni poziom pewności tego, czy bilans otwarcia nie zawiera istotnych błędów. Badanie obejmuje sprawdzenie (na zasadach testowych) dowodów potwierdzających wartości zawarte w bilansie otwarcia. Badanie obejmuje także przeprowadzenie oceny wykorzystanych zasad i metod rachunkowości oraz istotnych szacunków dokonanych przez zarząd, jak również przeprowadzenie oceny ogólnej formy bilansu otwarcia. Naszym zdaniem przeprowadzone przez nas badanie może być podstawą do sformułowania wyrażonej poniżej opinii.

Naszym zdaniem bilans otwarcia na dzień 1 stycznia 2004 roku został przygotowany – we wszystkich istotnych aspektach – zgodnie z podstawami wyszczególnionymi w Informacji Dodatkowej 1, która opisuje, w jaki sposób wymogi MSSF zostały zastosowane według MSSF 1, łącznie z założeniami, jakich dokonał zarząd odnośnie standardów i interpretacji, które jego zdaniem będą obowiązywały w momencie, gdy zarząd będzie przygotowywał pierwszy pełny zestaw sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku oraz odnośnie zasad i metod, które jego zdaniem będą wtedy przyjęte.

Bez zastrzeżenia naszej opinii, zwracamy uwagę na fakt, że Informacja Dodatkowa 1 wyjaśnia, dlaczego istnieje ewentualność konieczności dostosowania bilansu otwarcia przed zatwierdzeniem ostatecznego bilansu według MSSF. Co więcej, zwracamy uwagę na fakt, że według MSSF jedynie pełny zestaw sprawozdań finansowych obejmujący bilans, rachunek wyników, sprawozdanie ze zmian w kapitale oraz rachunek przepływów finansowych wraz z porównywalnymi informacjami finansowymi i informacjami objaśniającymi, może przedstawić rzetelny obraz pozycji finansowej spółki, wyników prowadzonej przez nią działalności oraz przepływów finansowych zgodnie z MSSF.

Niniejszy raport jest przeznaczony jedynie do informacji i użytku [Rady Dyrektorów lub Rady Nadzorczej lub Komitetu ds. audytu lub Zarządu] spółki w związku z procesem zmiany podstaw, według których przygotowywane są sprawozdania finansowe spółki na podstawy według wymogów MSSF. Nie powinien on być wykorzystywany w żadnych innych celach ani udostępniany stronom trzecim.

BIEGŁY REWIDENT

Data

Adres

Zlecenie wykonania przeglądu

Już sam charakter zlecenia wykonania przeglądu oznacza, że prawdopodobnie nie będzie on wystarczający do uzyskania dowodów dotyczących tego, że zarząd właściwie wybrał i zastosował zasady i metody rachunkowości według MSSF podczas przygotowywania wstępnego bilansu otwarcia. W momencie wykonywania przeglądu nie istnieje zbadany pełny zestaw sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2003 roku lub zestaw danych porównywalnych z poprzedniego okresu obrachunkowego, jako że jest to pierwszy okres obrachunkowy, dla którego przygotowane są dane według MSSF.

W momencie przeprowadzania takiego zlecenia, spółka wciąż jeszcze będzie w początkowym stadium przygotowywania pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku. Może okazać się, że w miarę zdobywania doświadczenia podczas przygotowywania pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku, spółka będzie musiała ulepszyć lub zmodyfikować swoje procedury przechodzenia do stosowania wymogów MSSF lub, że będzie musiała uaktualnić zasady i metody rachunkowości według MSSF, które wybrała i obecnie stosuje. Co więcej, z perspektywy biegłego rewidenta, ograniczone procedury zastosowane podczas przeprowadzania przeglądu mogą nie być właściwe dla zidentyfikowania kwestii dotyczących wyboru i zastosowania zasad i metod rachunkowości według MSSF lub dla zidentyfikowania form ryzyka pojawienia się istotnego błędu w okresie przejściowym od stosowania wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej do stosowania wymogów MSSF. Tak więc istnieje możliwość, że biegły rewident może zidentyfikować błędy we wstępnym bilansie otwarcia podczas późniejszego przeprowadzania procedur badania porównywalnych informacji finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2004 roku, opublikowanych jako część pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku.

Z opisanych powyżej powodów, uzyskanie przez biegłego rewidenta umiarkowanego poziomu pewności, oczekiwanego według wymogów Międzynarodowego Standardu Usług Przeglądu (MSUP) [International Standard on Review Engagements (ISRE)] 2400, "Zlecenie wykonania przeglądu sprawozdań finansowych" potwierdzającego, że wstępny bilans otwarcia nie zawiera istotnych błędów, może okazać się niemożliwe. Wynika z tego, że aby uzyskać wystarczające dowody konieczne może być przeprowadzenie niektórych procedur badania na wartościach przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej oraz na ich dostosowaniach do MSSF.

Zlecenie wykonania uzgodnionych wcześniej procedur

Biegły rewident może także przeprowadzić uzgodnione wcześniej procedury w odniesieniu do zmian w określonych transakcjach lub stanach kont. Jednakże, przeprowadzenie uzgodnionych wcześniej procedur nie będzie właściwe w przypadku, gdy konieczne jest przeprowadzenie badania lub określonego rodzaju usługi poświadczającej, ponieważ tego rodzaju procedury byłyby przeprowadzane według wymogów Międzynarodowych Standardów Badania, Międzynarodowych Standardów Usług Przeglądu lub Międzynarodowych Standardów Usług Poświadczających [International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)], w zależności od istniejących okoliczności. Jak to zostało opisane w Międzynarodowym Standardzie Usług Pokrewnych (MSUPo) [International Standard on Related Services (ISRS)] 4400, “Zlecenie wykonania uzgodnionych wcześniej procedur odnośnie informacji finansowych”, dzięki przeprowadzeniu uzgodnionych wcześniej procedur, przygotowany zostaje raport na temat rzeczywistych otrzymanych wyników prac przeprowadzonych przez biegłego rewidenta. Raport ten zawiera wyraźne stwierdzenie, że przeprowadzone procedury nie są ani badaniem, ani przeglądem, ani żadną inną usługą poświadczającą, jak również stwierdzenie, że gdyby biegły rewident przeprowadził dodatkowe procedury badania lub przeglądu, na światło dzienne mogłyby wyjść inne kwestie, które wtedy byłyby ujęte w treści raportu. Dlatego też przeprowadzenie uzgodnionych wcześniej procedur nie może prowadzić do przygotowania opinii lub sformułowania wniosku na temat tego, czy określone transakcje lub stany kont zostały przygotowane według określonych MSSF i czy są z nimi zgodne.

Pytanie 3

Spółka XYZ przygotowuje zestaw sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2004 roku.

W jaki sposób biegły rewident powinien przygotować opinię, jeśli zostanie poproszony o zbadanie lub przeprowadzenie przeglądu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2004 roku (na przykład: w przypadku, jeśli sprawozdania finansowe przygotowane według MSSF na dzień 31 grudnia 2004 są opublikowane oddzielnie od sprawozdań finansowych na dzień 31 grudnia 2004 przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej)?

Odpowiedź do Pytania 3

Przeprowadzanie badania lub przeglądu sprawozdań finansowych spółki według MSSF na dzień 31 grudnia 2004 roku jest obszarem niezmiernie trudnym z powodów bardzo podobnych do tych przedstawionych w związku ze sprawozdawczością wstępnego bilansu otwarcia w Pytaniu 2 powyżej. Spółka wciąż jeszcze nie może mieć pewności co do tego, czy zasady i metody rachunkowości zastosowane do sprawozdań finansowych na dzień 31 grudnia 2004 roku (jak również informacje opisowe lub wartości dotyczące uzgodnień z wymogami MSSF) będą takie same, jak zasady i metody, które będą zastosowane w momencie przygotowywania pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku. Niepewność związana z tym, które MSSF będą obowiązywały w dniu 31 grudnia 2005 roku zacznie słabnąć w miarę zbliżania się tejże daty. Najprawdopodobniej przygotowania do przejścia do stosowania wymogów MSSF będą w spółce bardziej zaawansowane, jak również solidne zasady i metody oraz procedury związane z przekształcaniem transakcji i stan kont do wymogów MSSF będą już na zaawansowanym etapie wprowadzania w życie.

Podczas podejmowania decyzji o tym, czy przyjąć zlecenie przygotowania raportu na temat sprawozdań finansowych spółki według MSSF na dzień 31 grudnia 2004 roku, biegły rewident może dojść do wniosku, że określone warunki, które uprzednio mogły przyczynić się do niemożności uzyskania wystarczających dowodów badania dotyczących wstępnego bilansu otwarcia spółki przestały istnieć. Niemniej jednak wciąż istnieje niepewność związana z zasadami i metodami rachunkowości, które będą stosowane w dacie sprawozdawania spółki (31 grudnia 2005 roku) i dlatego też należy wziąć pod uwagę rozważania przedstawione w związku z Pytaniem 2.

MSSF 1 nakłada wymóg, aby pierwszy pełny zestaw sprawozdań finansowych według MSSF zawierał porównywalne informacje finansowe przygotowane według MSSF przynajmniej za ostatni rok (choć spółka może zdecydować się na przedstawienie porównywalnych informacji finansowych zgodnych z MSSF również z dodatkowych poprzednich okresów obrachunkowych). O ile spółka nie zdecydowała się (lub nie jest do tego zobligowana na mocy uregulowań) na przygotowywanie porównywalnych informacji finansowych za dodatkowe okresy obrachunkowe, nie będzie ona posiadać danych porównywalnych dla sprawozdań finansowych na dzień 31 grudnia 2004 roku, które są wymagane według MSSF. Poza tym, zasady i metody rachunkowości według MSSF wciąż będą oparte na założeniach zarządu dotyczących tego, które MSSF spółka będzie stosowała w dniu daty sprawozdawania spółki

według MSSF (31 grudnia 2005 roku). Z tych powodów wskazówki przedstawione w związku z Pytaniem 2 dotyczące elementów raportu biegłego rewidenta są istotne także w omawianych okolicznościach. Opinia biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2004 roku odnosi się do tego, czy sprawozdania finansowe zostały przygotowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z opisanymi podstawami założeń, jakich dokonał zarząd w związku ze standardami i interpretacjami, które jego zdaniem będą obowiązywały oraz w związku z zasadami i metodami, które jego zdaniem będą przyjęte w momencie przygotowywania pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku.

Pytanie 4

Spółka XYZ z własnej inicjatywy postanowiła włączyć informacje o charakterze opisowym dotyczące okresu przejściowego do sprawozdań finansowych na dzień 31 grudnia 2004 roku, przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej. Spółka publikuje informacje o charakterze opisowym:

- (a) *w informacjach dodatkowych do sprawozdań finansowych;*
- (b) *w innych miejscach w sprawozdaniu rocznym (na przykład w przeglądzie działalności operacyjnej albo w komentarzach i analizie zarządu).*

Czy informacje te powinny być traktowane jako część zakresu badania sprawozdań finansowych na dzień 31 grudnia 2004 roku przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej? Jaki jest zakres odpowiedzialności biegłego rewidenta?

Odpowiedź do Pytania 4(a)

Spółka może (na mocy uregulowania lub z własnej woli) publicznie ujawniać informacje dotyczące okresu przejściowego do MSSF w związku ze sprawozdaniami finansowymi na dzień 31 grudnia 2004 roku oraz w związku z półrocznymi informacjami finansowymi za okres sześciu miesięcy kończący się 30 czerwca 2005 roku. Na przykład na kontynencie europejskim, zalecenia Komisji Regulatorów Europejskich Giełd [Committee of European Securities Regulators (CESR)] zachęcają do publikowania ujawnień w związku z przechodzeniem do stosowania MSSF jak najwcześniej w roku 2005.

Nawet w przypadkach, gdy tego rodzaju informacje opisowe dotyczące okresu przejściowego do MSSF nie są wymagane według krajowych ram sprawozdawczości finansowej, jeśli zostaną one przedstawione w informacjach dodatkowych do sprawozdań finansowych, prawdopodobnie będą przez użytkowników potraktowane jako nieodłączna część sprawozdań finansowych spółki. Omawiana sytuacja może być porównana do ujawnienia zakresu zgodności z wymogami MSSF opisanymi w Międzynarodowej Wytycznej dot. Praktyki Rewizji Finansowej [IAPS] 1014, "Raport biegłego rewidenta na temat zgodności z wymogami MSSF." IAPS 1014 wyjaśnia, że informacje dodatkowe do sprawozdań finansowych zawierające ujawnienia dotyczące zgodności z wymogami MSSF są traktowane dokładnie tak samo, jak wszystkie inne informacje dodatkowe do sprawozdań finansowych. Wszystkie tego rodzaju informacje dodatkowe zawierają zapewnienia ze strony zarządu, i biegły rewident uzyskuje w ten sposób wystarczające dowody badania dotyczące tychże zapewnień. Tym samym informacje opisowe zostają zbadane i omówione w raporcie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych. Niekonieczne jest przytaczanie osobnego odnośnika dotyczącego informacji opisowych w raporcie biegłego rewidenta.

IAPS 1014 wyjaśnia również, że w stosunku do wspomnianych powyżej uzupełniających informacji ujawnionych w informacjach dodatkowych do sprawozdań finansowych, biegły rewident rozważa, czy przedstawione zapewnienia są dokładne i nie wprowadzają użytkowników w błąd. Jeśli biegły rewident stwierdzi, że informacje opisowe są niedokładne lub niekompletne do takiego stopnia, że mogłyby wprowadzić użytkowników w błąd, oraz że zarząd nie dokonuje poprawek tychże informacji, biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniami lub

opinię negatywną. IAPS 1014 stwierdza również, że nawet jeśli informacje opisowe nie wprowadzają użytkownika w błąd, biegły rewident może podjąć decyzję o zmodyfikowaniu swojego raportu dodając paragraf zwracający uwagę na określone fakty. Należy zauważyć, że dodanie paragrafu zwracającego uwagę na określone fakty nie może zastąpić wydania opinii z zastrzeżeniami lub opinii negatywnej co do zgodności z wymogami krajowych ram sprawozdawczości finansowej, gdy wspomniane ujawnienia mogą wprowadzać użytkownika w błąd.

Odpowiedź do Pytania 4(b)

Opisowe informacje dotyczące okresu przejściowego do stosowania wymogów MSSF, które nie są włączone do sprawozdań finansowych, ale są przedstawione w innym miejscu w sprawozdaniu rocznym (na przykład w przeglądzie działalności operacyjnej lub w komentarzach i analizie zarządu) nie są omówione w raporcie biegłego jako takim. Będą one uważane raczej jako “informacje w dokumentacji zawierającej zbadane sprawozdania finansowe”, jak to zostało opisane w MSB 720, „Pozostałe informacje w dokumentacji zawierającej zbadane sprawozdania finansowe.”

MSB 720 ogranicza zakres odpowiedzialności biegłego rewidenta do zapoznania się z treścią pozostałych informacji zawartych w sprawozdaniu rocznym w celu zidentyfikowania wszelkich braków zgodności/ciągłości z badanymi sprawozdaniami finansowymi oraz istnienia jakichkolwiek nieścisłości.

W omawianych okolicznościach jednakże właściwe jest, aby biegły rewident przeprowadził dalsze procedury, ponieważ informacje opisowe są bardzo blisko związane ze sprawozdaniami finansowymi spółki. Poza tym, biegły rewident może udzielić porady lub przeprowadzić dodatkowe procedury w związku z wyborem i zastosowaniem przez spółkę zasad i metod rachunkowości według MSSF oraz w związku z zasadami i metodami stosowanymi przez spółkę w okresie przejściowym do MSSF. Co więcej, biegły rewident będzie w przyszłości przeprowadzał badanie sprawozdań finansowych spółki według MSSF. Z tych powodów, jak również z powodu samego charakteru informacji opisowych, właściwe byłoby, aby biegły rewident przeprowadził dodatkowe procedury wykraczające poza zwykłe zapoznanie się z treścią informacji, nawet jeśli nie jest to wymagane przez MSB.

MSB 720 dotyczy identyfikowania wszelkich braków zgodności/ciągłości oraz istnienia nieścisłości:

- Jeśli w wyniku zapoznania się z treścią informacji opisowych lub przeprowadzonych procedur, biegły rewident dochodzi do wniosku, że konieczne jest dokonanie poprawki w informacjach opisowych w celu korekty istotnego braku zgodności/ciągłości, biegły rewident powinien powiadomić o tym zarząd spółki i zwrócić się do przedstawicieli zarządu z prośbą o dokonanie określonych poprawek w tychże informacjach. Jeśli spółka odmówi dokonania poprawki, biegły rewident powinien rozważyć dołączenie do swojego raportu dodatkowego paragrafu zwracającego uwagę na określone fakty (w którym zostałby opisany istotny brak zgodności/ciągłości) lub powinien rozważyć podjęcie innych działań, takich jak wstrzymanie wydania raportu biegłego rewidenta lub nawet wycofanie

się z wykonywania zlecenia (w zależności od konkretnych okoliczności i od charakteru oraz znaczenia wykrytych niezgodności).

- W mało prawdopodobnym przypadku, gdy biegły rewident będzie uważał, że sprawozdania finansowe wymagają poprawek w związku ze zidentyfikowaniem istotnych niezgodności, biegły powinien powiadomić o tym członków zarządu. Jeśli spółka odmówi dokonania poprawek, biegły powinien zmodyfikować swój raport i wydać opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną.
- Jeśli biegły rewident uważa, że informacje opisowe zawierają istotne nieścisłości, powinien on przeprowadzić rozmowy na ten temat z członkami zarządu posiadającymi odpowiedni zakres zarządzania w celu ustalenia, czy istnieją istotne różnice zdań w omawianej kwestii. Jeśli po przeprowadzeniu takich rozmów biegły nadal twierdzi, że istnieje istotna nieścisłość, powinien on zwrócić się do członków zarządu z prośbą o przeprowadzenie konsultacji z wykwalifikowaną stroną trzecią (na przykład z radcą prawnym spółki) i o rozważenie otrzymanej porady. Jeśli zarząd w dalszym ciągu nie zgadza się na poprawienie nieścisłości, biegłemu rewidentowi doradza się podjęcie dalszych kroków takich, jak pisemne powiadomienie osób odpowiedzialnych za nadzór lub zwrócenie się o poradę prawną.

Pytanie 5

Spółka XYZ przygotowuje wartościowe uzgodnienie pozycji finansowej i osiągniętych wyników przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej na dzień 31 grudnia 2004 roku z wymogami MSSF. Uzgodnienie to zostało włączone do sprawozdań finansowych spółki przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej na dzień 31 grudnia 2004.

Czy uzgodnienie to powinno być częścią zakresu badania wspomnianych sprawozdań finansowych? Jaki jest zakres odpowiedzialności biegłego rewidenta?

Odpowiedź do Pytania 5

To czy informacje uzgadniające powinny być uważane za część zakresu badania sprawozdań finansowych zależy od okoliczności i od osądu biegłego rewidenta. W niektórych krajach uregulowania dotyczące okresu przejściowego do stosowania MSSF mogą nakładać wymóg, aby tego rodzaju informacje były badane bez względu na to, gdzie są one publikowane. Jednakże w wielu innych krajach uregulowania nie będą aż tak konkretne.

Niektóre informacje uzupełniające ze względu na swój charakter oraz ze względu na to, w jaki sposób są prezentowane będą uważane przez użytkowników za blisko związane z badanymi sprawozdaniami finansowymi i dlatego też będą ujęte w raporcie biegłego rewidenta. Biegły rewident musi rozważyć, czy w danych przypadkach tak właśnie potraktować informacje uzupełniające.

Informacje uzupełniające ukazujące wartościowe uzgodnienie zbadanych sprawozdań finansowych przygotowanych zgodnie z wymogami krajowych ram sprawozdawczości finansowej do wymogów MSSF 1, są z definicji blisko związane z tymi sprawozdaniami finansowymi. W związku z tym istnieje duże prawdopodobieństwo tego, że użytkownicy będą uważali tego rodzaju informacje uzgadniające za blisko związane z badanymi sprawozdaniami finansowymi. Jeśli biegły rewident nie ma zamiaru ująć informacji uzgadniających w swoim raporcie, musi on upewnić się, że sposób prezentacji informacji uzgadniających wyraźnie odróżnia je od zbadanych sprawozdań finansowych.

Jeśli wspomniane informacje uzgadniające są częścią informacji dodatkowych do sprawozdań finansowych, niezmiernie trudno będzie odróżnić je od zbadanych sprawozdań finansowych i dlatego też należy je ująć w raporcie biegłego rewidenta. W związku z tym, biegły rewident będzie musiał uzyskać wystarczające dowody badania w celu przeprowadzenia oceny zapewnień zarządu dotyczących tychże informacji. Zaleca się dołączenie do raportu biegłego rewidenta dodatkowego paragrafu wyraźnie stwierdzającego, że zasady i metody rachunkowości według MSSF zastosowane podczas przygotowania informacji uzgadniających mogą się zmienić (tak jak dołączenie dodatkowego paragrafu zwracającego uwagę na określone fakty w przykładowym raporcie przedstawionym w Odpowiedzi do Pytania 2). Jeśli biegły rewident stwierdzi, że informacje uzgadniające są mylące, powinien on zastosować wskazówki zawarte w IAPS 1014.

Jeśli członkowie zarządu i biegły rewident zgadzają się co do tego, że informacje uzgadniające powinny być przedstawione w sprawozdaniu rocznym (ale nie jako nieodłączna część

sprawozdań finansowych), biegły rewident będzie musiał stwierdzić, czy sposób ich prezentacji wystarczająco odróżnia je od zbadanych sprawozdań finansowych. Na przykład, jeśli informacje uzgadniające są przedstawione na stronach sąsiadujących bezpośrednio ze sprawozdaniami finansowymi i nie posiadają wyraźnego tytułu odróżniającego je od sprawozdań finansowych, lub jeśli łączą się z informacjami dodatkowymi do zbadanych sprawozdań finansowych poprzez określone odnośniki, użytkownik mógłby założyć, że są one nieodłączną częścią badanych sprawozdań finansowych. W takim przypadku, konieczne jest rozważenie tego, gdzie możnaby przenieść informacje uzgadniające i jaki tytuł należałoby im nadać, aby były one wystarczająco wyraźnie odmienne od badanych sprawozdań finansowych. Mimo, że MSB 720 ogranicza zakres odpowiedzialności biegłego rewidenta jedynie do zapoznania się z treścią informacji uzgadniających w dokumentacji zawierającej sprawozdania finansowe (jak to omówiono w Odpowiedzi do Pytania 4(b) w stosunku do opisowych informacji dotyczących okresu przejściowego) zaleca się, aby biegły rewident przeprowadził dalsze procedury w stosunku do tych informacji, ponieważ są one blisko związane ze sprawozdaniami finansowymi spółki.

Wpływ omawianych kwestii na raport biegłego rewidenta jest podobny do tego opisanego w Odpowiedzi do Pytania 4. Jeśli biegły rewident stwierdzi, że informacje uzgadniające są mylące, powinien on zastosować się do wskazówek zawartych w IAPS 1014.

Pytanie 6

Spółka XYZ przygotowuje pełne uzgodnienie do wymogów MSSF na dzień 31 grudnia 2004 roku. Spółka nie publikuje tego uzgodnienia w ramach swoich sprawozdań finansowych na dzień 31 grudnia 2004 roku przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej, ale w zamian przygotowuje oddzielne ogłoszenie dla rynku na rok kalendarzowy 2005 zawierające tylko, na przykład, uzgodnienie wyników przygotowanych zgodnie z wymogami krajowych ram sprawozdawczości finansowej do wymogów MSSF.

Jaki jest zakres odpowiedzialności biegłego rewidenta w stosunku do informacji finansowych według MSSF opublikowanych oddzielnie od sprawozdań finansowych na dzień 31 grudnia 2004 roku przygotowanych według wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej, jeśli spółka nie zwróciła się do biegłego z prośbą o zbadanie tych informacji?

Odpowiedź do Pytania 6

Jeśli spółka dokonuje oddzielnego ogłoszenia informacji i informacje te nie są zawarte w dokumentacji zawierającej zbadane sprawozdania finansowe, biegły rewident nie odpowiada za znalezienie takich informacji.

Jednakże w przypadku, gdy biegły rewident staje się świadomy istnienia istotnych nieścisłości lub istotnych niezgodności z poprzednio opublikowanymi zbadanymi informacjami finansowymi, powinien on przeprowadzić rozmowę na ten temat z osobami odpowiedzialnymi za nadzór i zarządzanie. Jeśli w wyniku przeprowadzonych rozmów żadne poprawki nie zostaną dokonane, biegłemu rewidentowi doradza się zwrócić się z prośbą o poradę prawną.

Jeśli spółka zwraca się z prośbą do biegłego rewidenta o udzielenie poświadczenia wspomnianych (oddzielnie ogłaszanych) informacji finansowych, biegły powinien odnieść się do punktów przedstawionych w Odpowiedzi do Pytania 2.

Pytanie 7

Spółka XYZ proponuje przygotowanie oddzielnych półrocznych informacji finansowych według MSSF zgodnie z MSR 34 „Półroczna sprawozdawczość finansowa” za okres sześciu miesięcy kończący się 30 czerwca 2004 roku. Zarząd spółki zwraca się do biegłego rewidenta z prośbą o przeprowadzenie przeglądu tych informacji finansowych oraz o wydanie opinii z przeglądu.

Czy biegły rewident może przeprowadzić przegląd półrocznych informacji finansowych według MSSF za okres sześciu miesięcy kończący się 30 czerwca 2004 roku i wydać opinię?

Odpowiedź do Pytania 7

Przygotowanie opinii z przeglądu półrocznych informacji finansowych według MSSF za okres sześciu miesięcy kończący się 31 czerwca 2004 roku nie jest doradzane (i może okazać się niemożliwe).

W omawianym okresie, spółka wciąż jeszcze jest na wstępnym etapie przygotowywania pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku. W miarę zdobywania doświadczenia podczas przygotowywania sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2004 roku, konieczne może okazać się ulepszenie lub zmodyfikowanie procedur dotyczących okresu przejściowego lub poprawienie zasad i metod rachunkowości według MSSF, które zostały wybrane i są stosowane.

W omawianym okresie nie będzie istniał zbadany pełny zestaw sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2003 roku, ani informacje porównywalne z poprzedniego półrocznego okresu, jako że mamy do czynienia z pierwszym okresem, za który przygotowywane są dane według MSSF.

Co więcej, z perspektywy biegłego rewidenta, ograniczone procedury przeprowadzane podczas przeglądu mogą nie być odpowiednie dla zidentyfikowania kwestii dotyczących wyboru i zastosowania zasad i metod rachunkowości według MSSF lub w celu zidentyfikowania ryzyka pojawienia się istotnych błędów podczas okresu przejściowego ze stosowania wymogów krajowych ram sprawozdawczości finansowej do stosowania wymogów MSSF. Istnieje więc możliwość, że biegły rewident może zidentyfikować błędy w półrocznych informacjach finansowych według MSSF w momencie późniejszego przeprowadzania procedur badania na porównywalnych informacjach finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2004 roku, opublikowanych jako część pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku.

W związku z wymienionymi powyżej faktami, uzyskanie przez biegłego rewidenta umiarkowanego poziomu pewności (oczekiwanego według Międzynarodowego Standardu Usługi Przeglądu 2400) potwierdzającego, że półroczne informacje finansowe według MSSF nie zawierają istotnych błędów, może okazać się niemożliwe. Aby uzyskać wystarczające dowody dla sformułowania uzasadnionego wniosku w omawianej kwestii, biegły prawdopodobnie będzie musiał przeprowadzić niektóre procedury badania na wartościach przygotowanych według krajowych ram sprawozdawczości finansowej oraz na ich dostosowaniach do wymogów MSSF.

Jeśli chodzi o zakres odpowiedzialności biegłego rewidenta w przypadku, gdy spółka XYZ ujawnia półroczne informacje finansowe według MSSF za okres sześciu miesięcy kończący się 30 czerwca 2004 roku wraz z półrocznymi informacjami finansowymi za ten sam okres, przygotowanymi zgodnie z wymogami krajowych ram sprawozdawczości finansowej – patrz Pytanie 5.

Pytanie 8

Spółka XYZ przygotowuje półroczne informacje finansowe za okres sześciu miesięcy kończący się 30 czerwca 2005 roku według wymogów MSR 34 „Półroczna sprawozdawczość finansowa”.

Czy biegły rewident może przeprowadzić przegląd półrocznych informacji finansowych według MSSF za okres kończący się 30 czerwca 2005 roku i wydać opinię?

Odpowiedź do Pytania 8

Biegły rewident powinien być w stanie przygotować raport na temat półrocznych informacji finansowych według MSSF za okres sześciu miesięcy kończący się 30 czerwca 2005 roku, przygotowanych zgodnie z wymogami MSR 34.

Poziom niepewności związanej z zasadami i metodami rachunkowości według MSSF powinien się znacznie zmniejszyć do dnia 30 czerwca 2005 roku, kiedy to wymagany będzie półroczny przegląd, zwłaszcza w tych spółkach, które przygotowują półroczne informacje finansowe (jak to jest wymagane w większości krajów w Europie). Co więcej, przygotowane mogą być porównywalne półroczne informacje finansowe według MSSF za okres sześciu miesięcy kończący się 30 czerwca 2004 roku (jak to jest wymagane według MSSF).

Aby poznać właściwe podstawy do przeprowadzenia przeglądu półrocznych informacji finansowych według MSSF za okres kończący się 30 czerwca 2005 roku (i tym samym móc przeprowadzić przegląd półrocznych informacji finansowych według MSSF), biegły najpierw będzie musiał zbadać bilans otwarcia oraz dostosowania sprawozdań finansowych na dzień 31 grudnia 2004 roku do wymogów MSSF.

Pytanie 9

Co musi wziąć pod uwagę biegły rewident w związku z badaniem pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych spółki XYZ według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku?

Odpowiedź do Pytania 9

W momencie, gdy spółka będzie przygotowywała pierwszy pełny zestaw sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku, niepewność dotycząca zasad i metod rachunkowości stosowanych w dniu sprawozdawania przestanie istnieć i biegły rewident będzie mógł przygotować raport na temat tych sprawozdań zgodnie z MSB 700, "Raport biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych".

MSSF 1 nakłada wymóg, aby określone uzgodnienia były włączone do pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF. Tak więc informacje dotyczące uzgodnienia sprawozdań finansowych przygotowanych zgodnie z wymogami krajowych ram sprawozdawczości finansowej ze sprawozdaniami przygotowanymi według MSSF będą włączone w zakres badania i będą omówione w raporcie biegłego na temat pierwszego pełnego zestawu sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku.

MSSF nakładają wymóg, aby porównywalne dane finansowe były włączone do sprawozdań finansowych. Według MSB 710, „Dane porównywalne”, zakres odpowiedzialności biegłego rewidenta w stosunku do porównywalnych danych finansowych zależy od tego, czy omawiane dane porównywalne są uważane za odpowiadające sobie wielkości (w takim przypadku raport biegłego rewidenta odniesie się jedynie do sprawozdań finansowych za bieżący okres), czy za porównywalne sprawozdania finansowe (w takim przypadku raport biegłego rewidenta odniesie się do wszystkich okresów, za które przedstawiane są sprawozdania finansowe). Omówione podejścia wpływają na ilość prac przeprowadzonych przez biegłego rewidenta w stosunku do wielkości z poprzednich okresów (zakres procedur badania przeprowadzanych na odpowiadających sobie wielkościach jest znacznie mniejszy).

Bez względu na zastosowane podejście, mało prawdopodobne jest, aby biegły rewident był w stanie uzyskać wystarczające dowody badania dotyczące stanów kont sprawozdań finansowych według MSSF na dzień 31 grudnia 2005 roku, jeśli nie uzyskał on wystarczających dowodów badania dotyczących bilansu otwarcia na dzień 31 grudnia 2004 roku. Dlatego też, prace przeprowadzone przez biegłego rewidenta w związku z porównywalnymi informacjami finansowymi uważanymi za odpowiadające sobie wielkości będą się w tych okolicznościach znacznie różnić od prac opisanych w MSB 710.