

## **Wojna w Ukrainie – implikacje dla badania sprawozdań finansowych za 2021 rok**

### **Wprowadzenie**

Agresja Rosji na Ukrainę nastąpiła 24 lutego 2022 r. i rozpoczęła wojnę, której zasięgu, skutków ani terminu zakończenia dziś nikt nie jest w stanie przewidzieć. Obserwujemy dużą dynamikę zmian zarówno w działaniach wojennych, jak również w sankcjach nakładanych na Rosję i Białoruś. Kierownicy jednostek, jak również firmy audytorskie i działający w ich imieniu biegli rewidentzi powinni na bieżąco monitorować sytuację.

Przy okazji przypominamy, że w efekcie postulatów związanych z pandemią COVID-19, Ministerstwo Finansów podjęło decyzję o wydłużeniu terminów dotyczących sprawozdawczości finansowej za 2021 rok.<sup>1</sup> Księgowi i kierownicy jednostek zyskają dodatkowy czas na sporządzenie sprawozdań finansowych tam, gdzie to odpowiednie z odpowiednim uwzględnieniem skutków wojny w Ukrainie, a audytorzy na ich zbadanie.

W niniejszym opracowaniu przedstawiamy wskazówki dotyczące badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się 31 grudnia 2021 r. i później.

### **Aspekty związane z badaniem sprawozdań finansowych za 2021 rok**

Koncentrujemy się na najważniejszych zagadnieniach dla firm audytorskich i biegłych rewidentów, w tym, jak podejść do badania i sporządzenia sprawozdania z badania. Przetawiona lista kwestii do rozważenia jest listą otwartą. W miarę rozwoju sytuacji, jeżeli zajdzie taka konieczność, będziemy ją aktualizować.

Wojna w Ukrainie może mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe za rok zakończony 31 grudnia 2021 r. i później. Skala oddziaływania będzie jednak zależała od sytuacji, w jakiej znajduje się konkretna jednostka i od stopnia, w jakim jej działalność jest narażona na skutki wojny. Szczególnie narażone mogą być jednostki, jeśli:

- 1) prowadzą handel z firmami z Rosji, Białorusi lub Ukrainy,
- 2) posiadają spółki zależne lub istotne aktywa w Rosji, Białorusi lub Ukrainie, lub
- 3) są powiązani z organizacjami lub osobami objętymi sankcjami.

Wpływ ten powinien być regularnie oceniany, ponieważ nie można przewidzieć dalszego rozwoju sytuacji.

Niezbędne jest, aby biegli rewidentzi kierowali się profesjonalnym osądem i zawodowym sceptycyzmem.

### **Akceptacja lub kontynuacja zlecenia oraz procedury przeciwdziałania praniu pieniędzy (AML)**

Firmy audytorskie powinny monitorować stale aktualizowane listy sankcji nałożonych na Rosję i Białoruś i upewnić się, czy firma audytorska i jej klienci powinni przestrzegać sankcji nałożonych przez Unię Europejską, USA, Wielką Brytanię i inne kraje.

---

<sup>1</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Wydłużone terminy na sprawozdawczość za 2021 rok](#)”.

Firma audytorska oraz biegły rewident przeprowadzający badanie w jej imieniu, jeżeli planuje nawiązanie współpracy lub zamierza kontynuować dotychczasową współpracę, powinni przeanalizować powiązania klienta z podmiotami lub osobami wymienionymi w ramach środków ograniczających/sankcji, a w ślad za tym ocenić możliwość akceptacji zlecenia badania lub kontynuacji współpracy.

Przykładowe procedury:

- Przeszukuj bazę danych klientów, aby zidentyfikować wszystkich klientów z siedzibą w Rosji i Białorusi.
- Przeanalizuj struktury własnościowe klientów i zidentyfikuj bezpośrednie lub pośrednie powiązania z sankcjonowanymi podmiotami lub osobami zajmującymi eksponowane stanowiska polityczne (PEP). Jest to ważne, ponieważ można domniemywać próby ukrywania majątku rosyjskiego lub białoruskiego.
- Rozważ potencjalne ograniczenia, np. zakaz handlu (importu/eksportu).

### Zgodność z KSB

Badanie sprawozdania finansowego za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2021 r. i później powinno być przeprowadzone zgodnie z wymogami KSB.<sup>2</sup>

Kluczową rolę w badaniu tego sprawozdania finansowego będzie miała ocena m.in.:

- ryzyk,
- charakteru późniejszych zdarzeń (po dacie bilansu),
- deklaracji kierownika jednostki co do możliwości kontynuacji działalności przez jednostkę i istotnej niepewności,
- kompletności i poprawności ujawnień w sprawozdaniu finansowym,
- a także ujawnień w sprawozdaniu z działalności (i „Innej informacji”, w szczególności opis ryzyk, ekspozycja spółki na ryzyko, przyszła sytuacja finansowa, itp.).

### Oszacowanie ryzyka

Fundamentalne jest uzyskanie przez biegłego rewidenta zrozumienia, w jaki sposób sytuacja związana z wojną w Ukrainie wpływa na badaną jednostkę, jej sprawozdanie finansowe oraz na proces badania. Kluczowe znaczenie ma [KSB 315 \(Z\)](#) - „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”.

Przykładowe procedury:

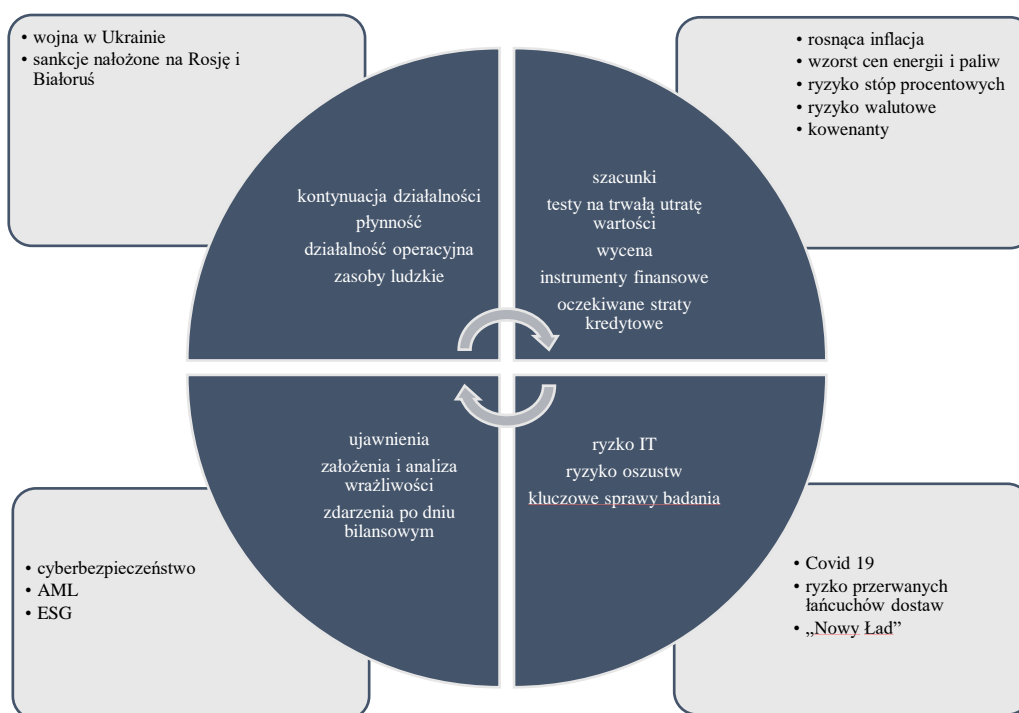
- Skontaktuj się z kierownikiem jednostki, osobami sprawującymi nadzór, komitetem audytu, aby wspólnie omówić wpływ wojny w Ukrainie na działalność klienta i jego sprawozdanie finansowe oraz, aby wypracować najbardziej efektywne rozwiązania służące zakończeniu procesu sporządzania sprawozdania finansowego, jak również jego audytu. Kluczową sprawą jest omówienie skutków wojny w Ukrainie dla działalności klienta w krótkim, średnim i długim horyzoncie czasu, a także wpływu tej sytuacji na badane sprawozdanie finansowe za rok 2021, związane z tym ryzyka, ocenę kierownika jednostki co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, ujęcie odpowiednich informacji w sprawozdaniu finansowym.
- Jeżeli już przeprowadziłeś ocenę ryzyka, np. podczas badania wstępnego wykonanego przed wybuchem wojny, w zależności od okoliczności, dokonaj ponownej weryfikacji oceny ryzyka z powodu zagrożenia nowymi znaczącymi ryzykami.
- Przeanalizuj skutki sankcji dla działalności jednostki, np. w zakresie wpływu na dostawy surowców, towarów i usług, a także uwzględnij wzrost cen towarów, zakłócenia w globalnym transporcie i handlu oraz zmienność/niepewność na rynkach finansowych.

---

<sup>2</sup> Ilekroć jest mowa o KSB, należy przez to rozumieć Krajowe Standardy Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjęte przez KRBR do stosowania [uchwałą nr 3430/52a/2019](#) z późn. zm.

- Zaplanuj procedury, lub odpowiednio zaktualizuj wcześniej zaplanowane, dotyczące badania kontynuacji działalności oraz wszystkich obszarów, które podlegają osądowi i niepewności szacunków, w tym: wycena w wartości godziwej, utrata wartości aktywów, oczekiwane straty kredytowe, rachunkowość zabezpieczeń, wpływ naruszeń postanowień umownych, jak również wymogi dotyczące ujawnień w sprawozdaniu finansowym.
- W przypadku stwierdzenia naruszenia prawa i regulacji, takich jak warunki sankcji, rozważ konsekwencje dla jednostki, które mogą obejmować kary, potencjalną utratę koncesji, uszczerbek na reputacji, utrudnienia w dostępie do kapitału, a nawet kontynuację działalności.
- Obecna sytuacja jest bardzo dynamiczna, dlatego stale weryfikuj ocenę ryzyka, aż do zakończenia badania.

Poniższy schemat prezentuje przykładowe ryzyka, które mogą wymagać uwzględnienia podczas badania za 2021 r.



### Bezpieczeństwo cybernetyczne

Bezpieczeństwo cybernetyczne może być szczególnie ważne w przypadku jednostek, które mają kluczowe znaczenie dla polityki, infrastruktury i które w związku z tym mogą być narażone na zwiększone ryzyko ataku, m.in. podmioty z sektora energetycznego, transportowego, bankowego, usług finansowych, obronności kraju. Ale także inni klienci, zwłaszcza małe i średnie jednostki, powinny być świadome realnych zagrożeń cybernetycznych oraz ataków hakerskich i podejmować niezbędne środki ostrożności.

Wykonując procedury oceny ryzyka, zespoły realizujące badanie uzyskują zrozumienie systemów informatycznych jednostki istotnych dla sprawozdawczości finansowej i powiązanych działań kontrolnych, zarówno kontroli aplikacji, jak i ogólnych kontroli IT, które je wspierają, w tym w zakresie zagrożeń i podejmowanych działań w zakresie cyberbezpieczeństwa.

Przykładowe procedury:

- Omów z kierownictwem, czy zaszły jakiegokolwiek zmiany w ich ocenie ryzyka incydentów cybernetycznych, w tym w odniesieniu do sprawozdawczości finansowej oraz, czy kierownictwo planuje wprowadzić zmiany w ustalonych procesach, strukturach i zabezpieczeniach w celu złagodzenia wszelkich dodatkowych ryzyk.
- Rozważ zaangażowanie specjalistów audytu IT.
- Uzyskaj zrozumienie incydentu/-ów i oceń jego/ich wpływ na podejście do badania oraz omów te zagadnienia z kierownikiem jednostki.
- Powiadom osoby sprawujące nadzór o zidentyfikowanych znaczących naruszeniach lub słabościach w kontroli wewnętrznej.

### **Zdarzenia po dacie bilansu**

Za ocenę i ujawnienie zdarzeń po dacie bilansu odpowiedzialny jest kierownik jednostki.

Mamy do czynienia z dwoma rodzajami zdarzeń:

- a) zdarzeniami korygującymi - tymi, które dostarczają dowodów o warunkach, jakie istniały w dacie sprawozdania finansowego (czyli w dniu 31.12.2021 r.) oraz
- b) zdarzeniami niekorygującymi - tymi, które dostarczają dowodów o warunkach, jakie pojawiły się po dacie sprawozdania finansowego (czyli po dniu 31.12.2021 r.).

Zasadniczo można oczekiwać, że skutki wojny w Ukrainie, która wybuchła już po dniu bilansowym (24 lutego 2021 r.) będą ujmowane w sprawozdaniach finansowych sporządzonych na dzień 31 grudnia 2021 r. jako zdarzenia niekorygujące (z wyjątkiem kontynuacji działalności – zob. poniżej). Jeśli zdarzenia związane z wojną na Ukrainie i jej skutkami dla danej badanej jednostki będą zdarzeniami niekorygującymi, wystarczające będzie zamieszczenie odpowiednich ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Inaczej będzie wyglądała kwestia ujęcia wpływu tych zdarzeń przy sporządzeniu sprawozdań finansowych, jeżeli dzień bilansowy przypada po 31 grudnia 2021 r., np. 31.03.2022 r., a także w kolejnych sprawozdaniach finansowych (np. śródrocznym na dzień 30.06.2022 r.). W takich przypadkach zdarzenia te będą już raczej zdarzeniami korygującymi, tj. takimi, które mają wpływ na wycenę aktywów i zobowiązań.

Kluczowe znaczenie ma [KSB 560](#) – „Późniejsze zdarzenia”, który dotyczy obowiązków biegłego rewidenta odnoszących się do późniejszych zdarzeń w badaniu sprawozdania finansowego.

Przykładowe procedury:

- Uzyskaj wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy zdarzenia następujące pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania z badania, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, są odpowiednio odzwierciedlone w tym sprawozdaniu finansowym, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (odpowiednio ustawą o rachunkowości lub MSR/MSSF).
- Oceń, czy w sprawozdaniu finansowym zawarto odpowiednie ujawnienia dotyczące charakteru zdarzenia i oszacowania jego skutków finansowych.

### **Zdolność jednostki do kontynuowania działalności**

Za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności oraz za związane w tym odpowiednie ujawnienia w sprawozdaniu finansowym odpowiedzialny jest kierownik jednostki.

Ponieważ zdarzenia, które wystąpiły po dniu bilansowym (wybuch wojny oraz nałożone sankcje), mogły spowodować znaczące pogorszenie warunków ekonomicznych dla niektórych jednostek i/lub wzrost niepewności w skali mikro i makro dla innych, kierownictwo powinno dokonać oceny, czy te zdarzenia lub warunki, indywidualnie lub łącznie, powodują, że istnieją poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania i czy założenie kontynuacji działalności jest odpowiednie jako podstawa do sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki. Zgodnie z załącznikami do ustawy

o rachunkowości we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego należy wskazać, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności gospodarczej przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości oraz, czy istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności. Jeśli takie okoliczności istnieją, należy je opisać.

Kontynuacja działalności będzie niewątpliwie jednym z kluczowych elementów bieżącego, jak i przyszłych badań. Zwłaszcza że niepewność co do europejskiej i światowej gospodarki wzrosła w przypadku wielu jednostek z bezpośrednimi lub pośrednimi relacjami z Ukrainą lub Rosją oraz Białorusią. Wymogi w tym zakresie zawiera [KSB 570 \(Z\)](#) – „Kontynuacja działalności”, który dotyczy obowiązków biegłego rewidenta w trakcie badania sprawozdania finansowego odnoszących się do kontynuacji działalności oraz wpływu na sprawozdanie z badania.

Kluczową kwestią jest ocena przez biegłego rewidenta zasadności przyjęcia przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego. W świetle wybuchu wojny na Ukrainie szczególnie ważna będzie także ocena przez biegłego rewidenta ujawnień w sprawozdaniu finansowym dotyczących ryzyka związanego z założeniem kontynuacji działalności.

Pomocne dla biegłych rewidentów mogą być także wcześniejsze wskazówki PIBR pt. [„Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 \(Z\) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa”](#).

Przykładowe procedury:

- Uzyskaj od kierownika jednostki pisemne dowody na to, że dokonał oceny kontynuacji działalności lub odpowiednio zaktualizował wcześniejszą ocenę przeprowadzoną przed wybuchem wojny w celu uwzględnienia wszystkich istotnych informacji dostępnych do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego. W przypadku, gdy nie zostało to zrobione, poproś kierownika jednostki o dokonanie tego tak szybko, jak to możliwe. Jeżeli kierownictwo nie aktualizuje odpowiednio swojej oceny, poinformuj o tym osoby sprawujące nadzór i rozważ konsekwencje dla sprawozdania z badania.
- Zweryfikuj ocenę kierownika jednostki i wykonalność jego planów dotyczących przyszłych działań w zakresie kontynuacji działalności. Kluczowe kwestie to:
  - ✓ analiza planów i znaczących założeń kierownictwa w celu uzyskania dowodów, że kompleksowo i realistycznie uwzględniono skutki zdarzeń i warunków oddziałujących na jednostkę,
  - ✓ ocena, czy założenia są realistyczne i osiągalne oraz czy są spójne z ogólnym środowiskiem gospodarczym i Twoim rozumieniem jednostki (w tym, czy kierownik jednostki odpowiednio rozważył także prawdopodobne niekorzystne scenariusze),
  - ✓ jeżeli plany są zależne od zewnętrznych źródeł finansowania, takich jak pożyczki czy kredyty, uzyskanie dowodów badania, że druga strona ma zamiar i zdolność na odnowienie lub restrukturyzację linii kredytowych,
  - ✓ zachowanie zawodowego sceptycyzmu i udokumentowanie oceny oświadczenia kierownika jednostki oraz nie poleganie wyłącznie na oświadczeniu kierownika jednostki, ale uzyskanie obiektywnych dowodów potwierdzających lub kwestionujących to oświadczenie.
- Uzyskaj wystarczające i odpowiednie dowody badania potwierdzające zasadność przyjęcia przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.
- Oceń, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istnieje znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.
- Oceń adekwatność ujawnień, w tym, czy informacje związane z oceną kontynuacji działalności są kompletne i zawierają informacje niezbędne do osiągnięcia rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego jako całości.

## Inne informacje

Sprawozdanie z działalności i inne informacje towarzyszące sprawozdaniu finansowemu, np. w ramach raportu rocznego emitentów, mogą zawierać dodatkowe omówienie ryzyk związanych z wojną na Ukrainie i/lub szerzej obecnej perspektywy gospodarczej. Kierownik jednostki powinien rozważyć, czy wyjaśnienie zdarzeń istotnych dla zrozumienia wpływu na jednostkę jest zgodne z wymogami prawnymi i odpowiada oczekiwaniom regulatorów i użytkowników.

Przykładowe procedury:

- Rozważ, czy istnieje istotna niespójność między tymi innymi informacjami a sprawozdaniem finansowym lub Twoją wiedzą uzyskaną podczas badania.

## Wystarczające i odpowiednie dowody badania

Konieczne może być zapewnienie dodatkowego czasu na zebranie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, analizę i ocenę dostarczonych przez jednostkę dodatkowych materiałów, informacji i wyjaśnień w zakresie wpływu obecnej sytuacji na działalność spółki i jej sprawozdanie finansowe i sformułowanie ostatecznych wniosków co do wyników badania, w tym tych mających wpływ na opinię.

W niektórych przypadkach biegli rewidenci mogą uznać, że niezbędna jest zmiana podejścia do audytu i opracowanie alternatywnych procedur badania. Może tak być w szczególności w przypadku badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych z jednostkami zależnymi, do których dostęp lub do ich danych finansowych jest ograniczony, i może skutkować potencjalnym ograniczeniem zakresu badania.

Sprawozdanie z badania jest datowane nie wcześniej niż w dniu, w którym biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których może oprzeć swoją opinię z badania. Biorąc pod uwagę szybko zmieniające się środowisko, niezwykle ważne jest, aby data zakończenia wszystkich prac audytowych, w tym badanie późniejszych zdarzeń i ocena kontynuacji działalności, zostało zaktualizowane jak najbliżej daty sprawozdania z badania. Ważne jest również, aby data oświadczenia kierownika jednostki była możliwie najbliższa daty sprawozdania z badania, ale nie późniejsza.

## Sprawozdanie z badania

Do sporządzenia sprawozdania z badania zastosowanie ma [KSB 700 \(Z\)](#) – „*Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*” oraz, jeżeli to odpowiednie, [KSB 705 \(Z\)](#) – „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*” i/lub [KSB 706 \(Z\)](#) – „*Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”, a także [KSB 701](#) – „*Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

Wojna w Ukrainie i związane z nią skutki, a także niepewność potencjalnie mogą wpłynąć na sprawozdanie z badania. Konsekwencje dla sprawozdania biegłego rewidenta mogą obejmować:

- umieszczenie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi na ujawnienia w sprawozdaniu finansowym na temat zdarzeń po dacie bilansowej lub w związku z istnieniem istotnych niepewności (patrz [KSB 706 \(Z\)](#)),
- umieszczenie akapitu na temat istotnej niepewności w odniesieniu do możliwości kontynuowania działalności przez jednostkę (patrz [KSB 570 \(Z\)](#)),
- opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną w związku z niewystarczającymi ujawnieniami w sprawozdaniu finansowym lub nierealistycznymi założeniami dotyczącymi kontynuacji działalności (patrz [KSB 570 \(Z\)](#) i [KSB 705 \(Z\)](#)),
- opinię z zastrzeżeniem lub odmowę wyrażenia opinii w wyniku ograniczenia zakresu badania w sytuacji braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania (patrz [KSB 705 \(Z\)](#)),

- umieszczenie odpowiedniej informacji w sekcji na temat *Innej Informacji*, jeśli biegły rewident dojdzie do wniosku, że występują istotne nieskorygowane zniekształcenia w Innej informacji (patrz [KSB 720 \(Z\)](#)),
- zaprezentowanie kwestii jako kluczowej sprawy badania, w sprawozdaniach z badania emitentów<sup>3</sup>, w sposób zgodny z [KSB 701](#) – „*Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

Biegły rewident rozważając wpływ na sprawozdanie z badania powinien pamiętać, że umieszczenie kluczowej sprawy badania, akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inne sprawy nie zastępuje zmodyfikowanej opinii (opinii z zastrzeżeniem, negatywnej lub odstąpienia od wyrażenia opinii), gdy wymagają tego okoliczności konkretnego badania.

### **Badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego**

Oprócz wyżej omówionych zagadnień, kluczowym jest zrozumienie wpływu wojny w Ukrainie na poszczególne jednostki grupy kapitałowej oraz na przygotowanie niezbędnych informacji. Biegły rewident grupy powinien przedyskutować z kierownictwem jednostki dominującej, w jaki sposób wojna i sankcje wpłynęła na działalność grupy kapitałowej oraz w jaki sposób kierownictwo zamierza uzyskać informacje potrzebne do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

---

<sup>3</sup> Do badania sprawozdań finansowych jednostek, których papiery wartościowe notowane są na rynkach NewConnect i Catalyst także ma zastosowanie KSB 701. Więcej informacji na ten temat można znaleźć w aktualności pt. „[Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701](#)”.