

Rödl & Partner

Echo



Data: 29.12.2020
Dotyczy: Rzeczpospolita

JAKI WPŁYW NA OPINIĘ Z BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO MOŻE MIEĆ KORONAWIRUS

Stan pandemii, którego doświadczamy od kilku miesięcy ma wpływ na większość sfer naszego życia. Jedną z nich jest również badanie sprawozdania finansowego oraz wydawana o nim opinii.

Rezultatem badania sprawozdania finansowego jest opinia lub odmowa jej wydania. Jeżeli biegły rewident w efekcie badania i na podstawie zebranych dowodów stwierdza, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnych zniekształceń to wydaje o sprawozdaniu opinię bez zastrzeżeń. Może również wystąpić sytuacja, w której takich dowodów biegły nie był w stanie zebrać lub wnioski wskazują na zniekształcenie, a jednostka nie poprawiła sprawozdania, biegły zmodyfikuje opinię.

RODZAJE OPINII

Biegły może wydać opinię z zastrzeżeniem, negatywną lub odmówić jej wyrażenia, a to zależy od wagi stwierdzonego zniekształcenia lub dostępności do dowodów badania. >Zależności w tym zakresie prezentuje poniższa tabela.

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

Źródło: MSB 705 (Z). Modyfikowanie opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta

Pandemia Covid-19 zmusza biegłych do zmiany podejścia do badania, w szczególności w zakresie definiowania ryzyk z nim związanych, a co za tym idzie projektowanych w odpowiedzi na te ryzyka procedur. Jeśli na to nałożymy niepewność związaną z przyszłością to możemy spodziewać się, że może to mieć wpływ na większą liczbę modyfikacji opinii przez biegłych.

PRZYKŁAD 1.

OPINIA Z ZASTRZEŻENIEM – ZNIEKSZTAŁCENIE

Spółka szyje obrusy oraz pościel. Odbiorcami są w przeważającej części sieci hoteli oraz restauracje. W wyniku pandemii w ostatnim kwartale 2020 r. zamówienia i sprzedaż istotnie się zmniejszyły. Spółka cały czas prowadzi produkcję, jednak jej wolumen został zmniejszony o 30 proc. W wolnym czasie prowadzone były dodatkowe prace konserwacyjne oraz porządkowe, pracownicy wykorzystują zaległe i bieżące urlopy. Na koniec roku spółka przeprowadziła inwentaryzację oraz wycenę wyrobów gotowych. Wycena wyrobów nie

została skorygowana o wartość niewykorzystanych mocy produkcyjnych. Zgodnie z oceną biegłego zawyżona wycena zapasów spowodowała istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego. Zarząd zdecydował nie korygować błędu, ze względu na istotne pogorszenie kowenantów kredytowych. Biegły wydał opinię z zastrzeżeniem dotyczącym wyceny zapasów.

PRZYKŁAD 2.

OPINIA Z ZASTRZEŻENIEM - ZNIEKSZTAŁCENIE

Spółka poręczyła kredyt zaciągnięty przez spółkę matkę na istotną kwotę. Podczas badania zarząd spółki oraz biegły pozyskali informację, że od kilku miesięcy spółka matka jest w złej kondycji finansowej i nie spłaca kredytu oraz istnieje duże ryzyko, że bank finansujący w najbliższym czasie podejmie kroki w celu realizacji poręczenia. Na spotkaniu zarząd poinformował biegłego, że nie dokona ujawnienia tego faktu, ponieważ nie otrzymał jeszcze żadnego wezwania do zapłaty. Biegły uznał, że brak ujawnienia istotnie zniekształca obraz sytuacji finansowej spółki – opinia zawierała zastrzeżenie dotyczące brakującego ujawnienia. W sytuacji, gdy biegły uznałby, że wpływ braku ujawnienia na sprawozdanie był istotny i rozległy mógł również wydać opinię negatywną.

PRZYKŁAD 3.

OPINIA Z ZASTRZEŻENIEM – BRAK WYSTARCZAJĄCYCH I ODPOWIEDNICH DOWODÓW

Zapasy spółki wykazane w sprawozdaniu finansowym stanowią istotną wartość (25 proc. sumy bilansowej). Magazyn spółki jest wynajmowany na terenie dużego centrum magazynowo-logistycznego. Spółka nie prowadzi ewidencji ilościowo-wartościowej, całość materiałów jest odpisywana w koszty w momencie zakupu oraz następnie korygowana o ich wartość spisaną według stanu na dzień bilansowy. Stan na dzień bilansowy ustalany jest drogą inwentaryzacji. Na etapie podpisywania umowy o badanie zapewniono możliwość udziału biegłego w obserwacji spisu. W ciągu dwóch tygodni przed planowanym spisem na terenie centrum zanotowano kilkanaście zachorowań związanych z wirusem Covid-19. Wynajmujący podjął decyzję, że na jego teren przez najbliższy miesiąc nie mogą wchodzić inne osoby poza pracującymi na stałe pracownikami najemcy na terenie centrum. Dodatkowo, zakaz ten został przedłużony na kolejne dwa miesiące. Spółka przeprowadziła spis angażując w niego swoich pracowników, będących jednocześnie osobami materialnie odpowiedzialnymi za zapasy. Biegły nie miał możliwości uczestniczenia w obserwacji spisu. Sytuacja spowodowała, że biegły nie uzyskał wystarczających i odpowiednich dowodów na istnienie zapasów na dzień bilansowy. Opinia biegłego zawierała zastrzeżenie dotyczące tego obszaru.

PRZYKŁAD 4.

OPINIA NEGATYWNA

Podczas badania wstępnego biegły rewident zwrócił uwagę, że w spółce nie są przestrzegane zalecenia dotyczące dystansu związane z pandemią. Pracownicy nie używali maseczek, siedzieli bardzo blisko siebie, często prowadzone były spotkania wielu osób zarówno z organizacji, jak i z zewnątrz w małych salkach konferencyjnych. Zarząd zlekceważył przedstawiony problem. Tydzień przed planowanym badaniem u głównej księgowej wykryto obecność wirusa Covid-19. Ona podobnie jak większość osób z zespołu księgowości w krótkim czasie trafili na zwolnienie lekarskie.

Zarząd chcąc wywiązać się z terminów narzuconych przez udziałowca, polecił sporządzenie sprawozdania finansowego asystentce działu księgowości nieposiadającej odpowiednich kwalifikacji i doświadczenia. Sprawozdanie przedstawione biegłemu do badania zawierało istotne oraz liczne błędy (brak testów na utratę wartości aktywów, brak rozliczenia inwentaryzacji, brak naliczenia rezerw, brak rozliczenia kontraktów długoterminowych), było również niekompletne (brak cash flow, niekompletna informacja dodatkowa). Zarząd zatwierdził sprawozdanie bez wprowadzenia korekt. Ze względu na istotność oraz rozległość błędów biegły wydał opinię negatywną o sprawozdaniu.

PRZYKŁAD 5.

ODMOWA WYRAŻANIA OPINII

Biegły został zaangażowany do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Jednostki podlegające konsolidacji to spółki produkcyjne zlokalizowane poza granicami Polski. W umowie o badanie zawarto zapewnienie, że sprawozdania spółek konsolidowanych zostaną zbadane, a biegły uzyska dostęp do wniosków oraz dokumentacji z badań lokalnych. Ze względu na pandemię Covid-19 sprawozdania nie zostały poddane badaniu, a dostęp do danych dotyczących tych podmiotów był praktycznie niemożliwy. W związku z tym, że brak dostępności do wystarczających i odpowiednich dowodów był istotny i rozległy oraz nie było możliwości przesunięcia terminu badania, biegły odmówił wyrażenia opinii.

KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI

Szczególnym obszarem, na który wpływ może mieć pandemia Covid-19 jest ocena kontynuacji działalności dokonywana przez kierownika jednostki. Mogą się pojawić również modyfikacje opinii w tym obszarze. Na podstawie oceny dokonanej przez kierownika jednostki oraz zebranych dowodów, biegły wyciąga wniosek czy w jego ocenie występuje znacząca niepewność, co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Możemy mieć do czynienia z następującymi sytuacjami:

- sprawozdanie finansowe sporządzono przy założeniu kontynuacji działalności, a w ocenie biegłego to założenie jest niewłaściwe – opinia negatywna,
- sprawozdanie finansowe sporządzono przy założeniu kontynuacji działalności, w ocenie biegłego to założenie jest właściwe, jednak istnieje istotna niepewność w tym zakresie a sprawozdanie:
 - zawiera odpowiednie i wystarczające ujawnienia w tej sprawie – opinia bez zastrzeżeń z objaśnieniem zwracającym uwagę na ten fakt,
 - zawiera ujawnienia w tej sprawie jednak zdaniem biegłego nie są one odpowiednie i wystarczające – opinia z zastrzeżeniem,
 - nie zawiera ujawnień w tej sprawie – opinia negatywna.

w sytuacji, gdy istnieje wiele istotnych niepewności, biegły może odmówić wyrażenia opinii.

ZDANIEM AUTORKI

Joanna Biguszevska, Associate Partner, audit knowledge & quality officer w [Rödl & Partner](#)

Jak widać na powyższych przykładach opinia o sprawozdaniu finansowym może być różna w zależności od warunków. Oczywiście nie dotyczy to tylko sytuacji związanych z pandemią Covid-19, jednak szczególny czas i różnorodność warunków z jakimi przychodzi się mierzyć jednostkom może powodować, że opinii bez zastrzeżeń będzie więcej. Ponadto, niekiedy sytuacja powodująca modyfikację opinii może być poza wpływem jednostki.