

Koronawirus zagrożeniem kontynuacji działalności w badaniu sprawozdań finansowych

Małgorzata Ślebzak **RACHUNKOWOŚĆ** **KORONAWIRUS A PRAWO** **OPINIE**

Data dodania: 09.04.2020 |



Skala pandemii wywołanej wirusem SARS-COV-2 jest trudna do przewidzenia. Nie wiadomo, jaki konkretny wpływ będzie ona miała na życie społeczne, jak i gospodarcze. Nawet według optymistycznych prognoz spowolnienie gospodarcze należy uznać za przesądzone. Obawa przed upadłościami podmiotów gospodarczych stała się realna. To wszystko ma wpływ na ocenę sprawozdań finansowych – pisze Małgorzata Ślebzak, biegły rewident.

Podziel się artykułem:



W przypadku pewnej liczby przedsiębiorców pandemia niewątpliwie już teraz wywołuje jednoznaczne zagrożenie dla kontynuacji działalności. Ma to istotne znaczenie z punktu widzenia stosowania przepisów dotyczących sporządzania sprawozdań finansowych oraz ich oceny w trakcie badań prowadzonych przez biegłych rewidentów. Dotyczy w szczególności sprawozdań sporządzanych za rok bilansowy kończący się 31 grudnia 2019 r. i po tym terminie. O ile kierownik jednostki ma bowiem złożyć na datę sporządzania sprawozdania finansowego oświadczenie co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności w okresie 12 miesięcy od dnia bilansowego, to jest do 31 grudnia 2020 r. (art. 5 ust.2 ustawy o rachunkowości), o tyle biegły rewident ma dokonać oceny warunków i okoliczności, które mogą powodować, że doszło do zagrożenia kontynuacji działalności oraz złożyć w sprawozdaniu z badania stosowne oświadczenie (art. 83 ust. 3 pkt 14 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym). Stanowisko w sprawie wpływu pandemii na badanie sprawozdań finansowych zajęła również Polska Izba Biegłych Rewidentów oraz Polska Agencja Nadzoru Audytowego.

Sprawozdania finansowe i badanie w nowej rzeczywistości

Słusznie stwierdza się, że fundamentalne jest ustalenie, w jaki sposób sytuacja związana z pandemią wpływa na badane sprawozdanie finansowe i proces badania, w szczególności przygotowanie sprawozdania z badania i opinię, która ma być wydana.

Próbując zastosować obowiązujące regulacje, **istniejąca pandemia musi być w rozumieniu art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości uznana za zdarzenie po dacie bilansu, które może powodować, że założenie kontynuowania działalności nie jest uzasadnione**. Szczegółowe wytyczne dotyczące ujmowania takich zdarzeń zostały ujęte w par. 15 KSB 570 (Z) „Kontynuacja działalności” nakazującym biegłemu rewidentowi podjęcie działań w celu uzyskania dodatkowych dowodów badania, umożliwiających stosowną ocenę. O ile w typowych warunkach realizacja przedmiotowych wytycznych nie nasuwa większych trudności, o tyle aktualny stan pandemii, a w szczególności jego niewiadoma oraz skutki utrudniają (o ile nierzadko uniemożliwiają) kierownikom jednostek złożenie stosowanych oświadczeń. Z takich samych względów, trudno oczekiwać od biegłych rewidentów, aby zajmowali oni stanowisko wymagane treścią art. 83 ust. 3 pkt 14 ustawy o biegłych rewidentach. Pewną możliwość stanowią regulacje prawne przyjmowane w ramach tzw. tarczy antykryzysowej, których pierwszoplanowym celem jest zapobieganie upadłości podmiotów oraz pomoc w ich restrukturyzacji.

OSTATNIO DODANE

- Koronawirus zagrożeniem kontynuacji działalności w badaniu sprawozdań finansowych** 11:00
- Główny Geodeta Kraju zaskarży zakaz udostępniania numerów ksiąg wieczystych** 10:50
- Listy z urzędów czekają, ale nie na podatników** 10:30
- ZUS: Pierwsze przelewy ze świadczeniem postojowym pójść do firm 15 kwietnia** 09:05
- Szumowski: Będziemy poluzowywać restrykcje w gospodarce, ale ograniczenia na święta zostaną** 08:45
- Już blisko 0,5 mln wniosków o pomoc z tarczy antykryzysowej** 08:20

Newsletter - Prawo.pl

Dołącz swój adres e-mail



NAJNOWSZE AKTY PRAWNE

Dziennik Ustaw z 2020 r.

pozycja: 630, 629, 628, 627, 626, 625, 624, 623, 622, 621, 620, 619, 618, 617, 616, 615,

Monitor Polski z 2020 r.

pozycja: 340, 339, 338, 337, 336, 335, 334, 333, 332, 331, 330, 329, 328, 327, 326, 325,

BAZA INSTYTUCJI

Sprawdź darmowy dostęp do pełnej bazy m.in. sądów i urzędów

Spełnienia warunków przez jednostkę w zakresie ubiegania się o pomoc państwa, oddala w pewien sposób widmo zaprzestania kontynuacji w dającej się przewidzieć przyszłość. Można byłoby więc przyjmować, że działalność może być kontynuowana (pod warunkiem skorzystania ze stosownej pomocy państwa). W konkretnym przypadku wymagałaby to jednak wnikliwej oceny.

Kontynuacja działalności gospodarczej firm pod znakiem zapytania

Skutkiem trudności w ocenie wpływu pandemii na przyjmowane przez kierowników jednostek założenia o kontynuowaniu działalności są również istotne problemy w formułowaniu przez biegłych rewidentów opinii z badania. Co do zasady kwestie związane z oceną zasadności przez biegłego rewidenta przyjęcia zasady kontynuacji działania normuje również KSB 570 (Z), uzależniając rodzaj opinii od istnienia określonych ujawnień w sprawozdaniu finansowych dokonanych przez kierownika jednostki. **W ocenie biegłego rewidenta, przyjęcie przez kierownika zasady kontynuacji działalności może być właściwe zarówno w przypadku, gdy w sprawozdaniu finansowym zostaną ujawnione zdarzenia lub okoliczności (warunki) dotyczące znaczącej niepewności, mającej znaczenie dla przyjęcia założenia kontynuacji działalności (par. 22 KSB 570 (Z)).** Zgodnie z par. 22 KSB 570 (Z) jeżeli sprawozdanie finansowe przygotowane przez kierownika jednostki zawiera odpowiednie ujawnienie dotyczące znacznej niepewności (tj. zdarzeń lub okoliczności, które mogą wywoływać poważne wątpliwości co do możliwości kontynuacji działalności w kontekście koronawirusa) niemniej w ocenie biegłego przyjęcie kontynuacji działalności jest zasadne, to biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną. Jeżeli natomiast sprawozdanie finansowe przygotowane przez kierownika jednostki nie zawiera odpowiednich ujawnień dotyczących zdarzeń lub okoliczności (warunki), które mogą wywoływać poważne wątpliwości co do możliwości kontynuacji działalności i mimo tego zasadne jest przyjęcie zasady kontynuacji działalności (par. 23 KSB 570 (Z)), to biegły rewident ma on obowiązek wyrazić opinię z zastrzeżeniem albo opinię negatywną, przy czym rodzaj rozstrzygnięcia co do opinii musi być przeprowadzony zgodnie z KSB 705 (Z).

POLECAMY

Cena
dla Ciebie:
165,00zł

**Ustawa o biegłych rewidentach,
firmach audytorskich oraz
nadzorze publicznym. Komentarz**
Krzysztof Ślęzak,
Małgorzata Ślęzak

Sprawdź →

Wydanie opinii negatywnej przez biegłego może być konieczne

Biegły może również dojść do wniosku, że wobec pandemii koronawirusa przyjęcie przez kierownika zasady kontynuacji działalności nie jest właściwe. **Wówczas jest on zobowiązany do wydania opinii negatywnej** (par. 21 KSB 570 (Z)). W tym

przypadku nie ma znaczenia kwestia ujawnień zdarzeń lub okoliczności dokonanych w sprawozdaniu finansowym przez kierownika jednostki. Przyjmuje się bowiem, że przyjęcie zasady kontynuacji działalności – w wyniku analizy pozyskanych dowodów badania – prowadzi do zniekształcenia sprawozdania finansowego w sposób istotny i rozległy (par. 8 KSB 705 (Z)).

Zebrane dowody przesądzą o wyniku badania

Stosowanie powyższych procedur opierają się jednak na założeniu, że w trakcie badania biegły rewident uzyskał odpowiednie dowody badania, pozwalające na ustosunkowanie się do poczynionych ujawnień, umożliwiających ocenę oświadczenia kierownika jednostki co do kontynuacji działalności w okresie kolejnych 12 miesięcy od dnia bilansowego. Tymczasem w przypadku aktualnie istniejącej pandemii, sytuacja może przedstawiać się również w ten sposób, że pozyskanie dowodów badania na okoliczność istnienia istotnej niepewności zagrażającej kontynuacji działalności, jak i ocena złożonego oświadczenia przez kierownika jednostki nie będzie możliwa ze względu na obiektywny brak wiedzy kierownika jednostki co do przyszłych skutków pandemii oraz ich wpływu na kontynuację działalności badanej jednostki. W takim przypadku wydaje się, że zastosowanie znajdowałby par. 9 KSB 705 (Z), który pozwala na odmowę wyrażenia opinii, co potwierdza także par. 24 KSB 570 (Z) i wyjaśnienia do niego zawarte w pkt A 35. **Z regulacji tych wynika, że biegły rewident odmawia wyrażenia opinii, gdy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania,** które stanowiłyby podstawę opinii, a wyciąga wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mógłby być zarówno istotny jak i rozległy. Z taką właśnie sytuacją biegły rewident może mieć do czynienia w przypadkach, kiedy obiektywna ocena oraz jej wpływ na badaną jednostkę nie będzie możliwa, wynika wprost z pkt A8 KSB 705 (Z), który stanowi, że brak możliwości uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania (określany także jako ograniczenie zakresu badania) może powstawać z powodu okoliczności znajdujących się poza kontrolą jednostki.

Koronawirus i jego skutki największym wyzwaniem

Nie ulega najmniejszej wątpliwości, że problem związany ze skutkami pandemii oraz jej wpływu na ocenę możliwości kontynuacji działalności należy do jednych z najbardziej aktualnych w badaniu sprawozdań finansowych za rok obrotowy kończący się 31 grudnia 2019 r. lub później. Obowiązujące prawo, jak również standardy badania nie zostały opracowane na sytuacje wyjątkowe, których zarówno skala, jak i dynamika nie poddaje się zawsze jednoznacznej ocenie. **Dlatego w wielu przypadkach nie będzie możliwe w dającej się przewidzieć przyszłości (do czego zobowiązuje art. 5 ust. 2 ustawy o rachunkowości) przeprowadzenie jednoznacznej oceny skutków oraz zagrożeń, jakie związane są z pandemią.** Nie bez powodu, władze państw dotkniętych tym zjawiskiem wprowadzają stany nadzwyczajne oraz regulacje szczególne mające na celu uwzględnienie okoliczności dotychczas prawnie nienormowanych. Przykładem mogą być chociażby Niemcy, w których uchwalono już ustawę zawieszającą – ze względu na pandemię – obowiązek złożenia w określonym terminie wniosku o upadłość. Ustawowo przesunięto termin do 30 września 2020 r., z jednoczesną możliwością przedłużenia do 31 marca 2021 r. Warto też zwrócić uwagę, że niemiecki Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. na bieżąco monitoruje sytuację opracowując określone stanowiska oraz wskazówki dla biegłych rewidentów.

Zobacz również: [Przy okazji koronawirusa zaskakująca zmiana w przepisach o biegłych rewidentach >>](#)

[Koronawirus utrudni biegłym weryfikację sprawozdań finansowych >>](#)

Działań niemożliwych do zrealizowania nie da się podjąć

W tym świetle można postawić pytanie, czy utrzymywanie w obrocie prawnym obowiązków nie dających się z obiektywnych i niezależnych od poszczególnych jednostek zrealizować, wydaje się uprawnione. Racjonalne i uczciwe stosowanie norm prawnych powinno liczyć się zasadą *impossibilium nulla obligatio est*. W warunkach szalejącej pandemii trudno domagać się, aby kierownicy jednostek, a później biegli rewidentzi oceniający ich oświadczenia co do kontynuacji działalności podejmowali działania niemożliwe do spełnienia. Są one nieosiągalne i niemierzalne ludzkim działaniem, gdyż związane z istnieniem pandemii, która sama w sobie prowadzi do zawieszenia aktywności ludzkiej, w tym – w często nieprzewidywalnym wymiarze – prowadzenia działalności gospodarczej. Tymczasem biegli rewidentzi jako przedstawiciele zawodu zaufania publicznego działają przede wszystkim w interesie publicznym i mają chronić bezpieczeństwo obrotu gospodarczego. **Zasadne wydawałoby się więc, zawieszenie na czas oficjalnego trwania pandemii obowiązków wynikających z art. 5 ust. 2 ustawy o rachunkowości oraz art. 83 ust. 3 pkt 14 ustawy o biegłych w zakresie wpływu trwającej pandemii jako zdarzenia, jakie wystąpiło po dacie bilansowej na zdolność jednostki do kontynuacji działalności.** Natomiast w wyniku przyjęcia tzw. tarczy antykryzysowej doszło do wydania rozporządzenia, normującego przesunięcie terminu na sporządzenie sprawozdań finansowych, tyle że powinno do tego dojść na mocy ustawy. Niewątpliwie było to działanie bardzo oczekiwane postulowane przez PIBR oraz Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Wydaje się jednak, że w odniesieniu do omawianej kwestii odsuwa problem w czasie, ponieważ nadal trzeba będzie rozwiązać zagadnienie związane z wpływem pandemii na ocenę sytuacji finansowej podmiotów gospodarczych. Dlatego już teraz należałoby się zacząć zastanawiać, w jaki sposób powinni postępować kierownicy jednostek oraz biegli rewidentzi badający sprawozdania finansowe w chwili, kiedy terminy te staną się wymagalne.

Małgorzata Ślebzak, biegły rewident, Professional Auditing Services, biegły sądowy z dziedziny rachunkowości i finansów przy Sądzie Okręgowym w Poznaniu

POLECAMY

Cena dla Ciebie: 165,00zł

Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz

Krzysztof Ślebzak, Małgorzata Ślebzak

Sprawdź →

Linki w tekście artykułu mogą odsyłać bezpośrednio do odpowiednich dokumentów w [programie LEX](#). Aby móc przeglądać te dokumenty, konieczne jest [zalogowanie się do programu](#). Dostęp do treści dokumentów w programie LEX jest zależny od posiadanych licencji.



Podziel się artykułem:



Czytaj także

Koronawirus nie ochroni przemocowca przed eksmisją

WYMIAR SPRAWIEDLIWOŚCI

Posłowie podczas prac nad nowelizacją tzw. tarczy antykryzysowej I wprowadzili poprawkę, zgodnie z którą zakaz eksmisji podczas epidemii nie dotyczy sprawców przemocy. Prawnicy i organizacje pozarządowe od początku alarmowali, że rząd nie zapewnił w tym czasie wystarczającej ochrony osobom pokrzywdzonym przemocą.

Patrycja Rojek-Socha 09.04.2020

W czwartek będą nowe rządowe zalecenia na święta w związku z koronawirusem

KORONAWIRUS