

*Załącznik nr 1.24 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 570

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 570

KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 570
KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI
(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1
Założenie kontynuacji działalności	2
Odpowiedzialność za ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności	3-7
Data wejścia w życie	8
Cele	9
Wymogi	
Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności	10-11
Rozpatrzenie oceny kierownictwa	12-14
Okres nieobjęty oceną kierownictwa	15
Dodatkowe procedury badania stosowane w przypadku rozpoznania zdarzeń lub uwarunkowań	16
Wnioski i sprawozdanie z badania	17
Przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, ale zachodzi istotna niepewność	18-20
Przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne	21
Kierownictwo odmawia dokonania oceny lub poszerzenia jej zakresu	22
Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór	23
Znaczące opóźnienie daty aprobaty sprawozdań finansowych	24
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Założenie kontynuacji działalności	A1
Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności	A2-A6
Rozpatrzenie oceny kierownictwa	A7-A12
Okres nieobjęty oceną kierownictwa	A13-A14
Dodatkowe procedury stosowane w przypadku rozpoznania zdarzeń lub uwarunkowań	A15-A18
Wnioski i sprawozdanie z badania	A19
Przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, ale zachodzi istotna niepewność	A20-A24
Przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne	A25-26
Kierownictwo odmawia dokonania oceny lub poszerzenia jej zakresu	A27

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 570 „Kontynuacja działalności” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność spoczywająca na biegłym rewidencie podczas badania sprawozdań finansowych w związku z przyjętym przez kierownictwo przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych założeniem kontynuacji działalności.

Założenie kontynuacji działalności

2. Przyjęcie założenia kontynuacji działalności oznacza, że jednostka postrzegana jest jako zamierzająca kontynuować działalność gospodarczą w dającej się przewidzieć przyszłości. Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia sporządza się przy założeniu kontynuacji działalności, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownictwo zamierza albo zlikwidować jednostkę, albo zaniechać prowadzenia działalności gospodarczej, albo gdy kierownictwo nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności. Sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia mogą, ale nie muszą, być sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w przypadku których założenie kontynuacji działalności ma znaczenie (np.

zasada kontynuacji działalności nie ma znaczenia w przypadku niektórych sprawozdań finansowych sporządzanych na podstawie przepisów podatkowych w niektórych systemach prawnych). W przypadku gdy przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, aktywa i zobowiązania są wykazywane przy założeniu, że jednostka będzie mogła spieniężyć aktywa i spłacić zobowiązania w toku zwykłej działalności (zob. par. A1).

Odpowiedzialność za ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności

3. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają wyraźny wymóg, aby kierownictwo dokonało szczegółowej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, a odpowiednie standardy określają zagadnienia, jakie należy rozważyć oraz informacje, jakie należy ujawnić w związku z kontynuacją działalności. Na przykład Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) 1 nakłada na kierownictwo obowiązek oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności¹. Szczegółowe wymogi dotyczące odpowiedzialności kierownictwa w zakresie oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz odpowiednich ujawnień w sprawozdaniach finansowych mogą być również zawarte w prawie lub regulacjach.

4. Z kolei inne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą nie zawierać wyraźnego wymogu, by kierownictwo jednoznacznie sformułowało ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Tym niemniej, ze względu na to, że założenie kontynuacji działalności jest podstawową zasadą sporządzania sprawozdań finansowych, tak jak zostało to omówione w paragrafie 2, kierownictwo jest odpowiedzialne za dokonanie oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności nawet, jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie formułują jednoznacznie takiego obowiązku.

5. Dokonywana przez kierownictwo ocena zdolności jednostki do kontynuacji działalności wymaga sformułowania osądu o przyszłych skutkach zdarzeń lub uwarunkowań na określony moment, co wiąże się z nieodłączną niepewnością. Przy formułowaniu osądu następujące czynniki mają znaczenie:

- stopień niepewności wynikający ze skutków zdarzeń lub uwarunkowań jest tym większy, im bardziej oddalone w czasie są przyszłe zdarzenia lub uwarunkowania i ich skutki. Z tego względu większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które nakładają na kierownictwo wymóg dokonania jednoznacznej oceny, precyzuje okres, za jaki kierownictwo powinno uwzględnić wszystkie dostępne informacje,
- na osąd dotyczący skutków zdarzeń lub uwarunkowań wpływa też wielkość i stopień złożoności jednostki, rodzaj i warunki prowadzonej przez nią działalności oraz stopień, w jakim podlega ona zewnętrznym wpływom,
- wszelki osąd dotyczący przyszłości oparty jest na informacjach dostępnych w czasie jego formułowania. Późniejsze zdarzenia mogą podważyć osąd, który był zasadny w momencie jego formułowania.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

6. Biegły rewident jest odpowiedzialny za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat zasadności przyjętego przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych oraz za stwierdzenie, czy istnieje istotna niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Odpowiedzialność ta istnieje nawet wtedy, gdy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej stosowane do sporządzania sprawozdań finansowych nie zawierają wyraźnego wymogu jednoznacznego sformułowania przez kierownictwo oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

7. Jednakże zgodnie z MSB 200², ewentualny wpływ nieuniknionych ograniczeń na zdolność biegłego rewidenta do wykrycia istotnych zniekształceń jest większy w przypadku przyszłych zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą spowodować zaprzestanie działalności przez jednostkę. Biegły rewident nie może przewidzieć takich zdarzeń lub uwarunkowań. Dlatego brak wskazania na niepewność związaną z kontynuacją działalności przez jednostkę w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie może być postrzegany jako gwarancja zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Data wejścia w życie

8. Niniejszy standard stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cele

9. Celem biegłego rewidenta jest:

(a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wskazujących na zasadność przyjęcia przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych,

¹ MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” na dzień 1 stycznia 2009 r., paragrafy 25-26.

² MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

(b) rozważenie, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istnieje istotna niepewność dotycząca zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz

(c) określenie wpływu na sprawozdanie biegłego rewidenta.

Wymogi

Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności

10. Przy przeprowadzaniu procedur oceny ryzyka zgodnie z MSB 315 (zmienionym)³ biegły rewident rozważa*, czy występują zdarzenia lub uwarunkowania mogące budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Biegły rewident ustala wówczas, czy kierownictwo przeprowadziło już wstępną ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz (zob. par. A2-A5)

(a) w przypadku, gdy ocena taka została przeprowadzona, biegły rewident omawia ją z kierownictwem i ustala, czy rozpoznało ono zdarzenia lub uwarunkowania, które, pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, a jeżeli tak, jakie są plany kierownictwa w odpowiedzi na tę ocenę lub

(b) jeżeli ocena taka nie została dokonana, biegły rewident omawia z kierownictwem, jakie są podstawy do rozważenia założenia kontynuacji działalności i kieruje zapytanie do kierownictwa, czy istnieją zdarzenia lub uwarunkowania, które, pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

11. Podczas całego badania biegły rewident pozostaje wyczulony na dowody dotyczące występowania zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (zob. par. A6).

Rozpatrzenie oceny kierownictwa

12. Biegły rewident rozpatruje dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności (zob. par. A7-A9, A11-A12).

13. Przy analizie oceny kierownictwa co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności biegły rewident bierze pod uwagę ten sam okres, którego dotyczy ocena kierownictwa przeprowadzona zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub też z przepisami prawa i regulacjami, jeśli określają one dłuższy okres. Jeżeli ocena kierownictwa dotycząca zdolności jednostki do kontynuacji działalności obejmuje okres krótszy niż dwanaście miesięcy od daty sprawozdań finansowych, zgodnie z definicją zawartą w MSB 560⁴, biegły rewident zwraca się do kierownictwa o wydłużenie okresu, którego dotyczy ocena, do dwunastu miesięcy od tej daty (zob. par. A10-A12).

14. Rozpatrując ocenę dokonaną przez kierownictwo, biegły rewident rozważa, czy ocena ta uwzględnia wszystkie stosowne informacje, które zostały przez niego uzyskane w wyniku przeprowadzenia badania.

Okres nieobjęty oceną kierownictwa

15. Biegły rewident zwraca się do kierownictwa z zapytaniem, czy znane mu są zdarzenia lub uwarunkowania dotyczące okresu nieobjętego oceną kierownictwa, które mogłyby budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (zob. par. A13-A14).

Dodatkowe procedury badania stosowane w przypadku rozpoznania zdarzeń lub uwarunkowań

16. W przypadku rozpoznania zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania celem ustalenia, czy istnieje istotna niepewność. Przeprowadza on w tym celu dodatkowe procedury badania uwzględniające czynniki łączące. Procedury te obejmują (zob. par. A15):

(a) w przypadku braku oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności dokonanej przez kierownictwo, zwrócenie się z prośbą do kierownictwa o jej przeprowadzenie;

³ MSB 315 (zmieniony), „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”, paragraf 5.

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przywidziany w danym MSB.

⁴ MSB 560 „Późniejsze zdarzenia”, paragraf 5 (a).

(b) rozpatrzenie planów kierownictwa co do przyszłych działań w związku z oceną kontynuacji działalności; czy rezultat wdrożenia tych planów może poprawić sytuację i czy plany kierownictwa są wykonalne w danych okolicznościach (zob. par. A16);

(c) w przypadku, gdy jednostka przygotowała prognozę przepływów środków pieniężnych, a analiza prognozy jest znaczącym czynnikiem przy rozważaniu przyszłych skutków zdarzeń lub uwarunkowań podczas oceny planów kierownictwa co do przyszłych działań (zob. par. A17-A18):

(i) ocenę wiarygodności danych ujętych dla celów przygotowania prognozy oraz

(ii) ustalenie, czy istnieje odpowiednie uzasadnienie dla założeń będących u podstaw sporządzenia tej prognozy;

(d) rozważenie, czy po dniu dokonania oceny przez kierownictwo pojawiły się jakieś dodatkowe fakty lub informacje;

(e) zwrócenie się z prośbą o pisemne oświadczenia kierownictwa lub, gdy jest to uzasadnione, osób sprawujących nadzór na temat planów przyszłych działań oraz możliwości ich wykonania.

Wnioski i sprawozdanie z badania

17. Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident rozważa, czy zgodnie z jego osądem, zachodzi istotna niepewność spowodowana zdarzeniami lub uwarunkowaniami, które, pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Istotna niepewność zachodzi, gdy waga jej potencjalnego wpływu i prawdopodobieństwo wystąpienia są takie, że – w osądzie biegłego rewidenta – jednoznaczne ujawnienie rodzaju i skutków tej niepewności jest konieczne w celu (zob. par. A19):

(a) rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych – w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji lub

(b) niewprowadzania w błąd przez sprawozdania finansowe – w przypadku ramowych założeń zgodności.

Przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, ale zachodzi istotna niepewność

18. Jeśli przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne w danych okolicznościach, ale zachodzi istotna niepewność, biegły rewident ustala, czy sprawozdania finansowe:

(a) właściwie opisują główne zdarzenia lub uwarunkowania, które budzą poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz plany kierownictwa dotyczące tych zdarzeń lub uwarunkowań oraz

(b) zawierają jednoznaczne ujawnienie, że zachodzi istotna niepewność spowodowana zdarzeniami lub uwarunkowaniami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i z tego względu jednostka może nie móc spieniężać aktywów i spłacać zobowiązań w toku zwykłej działalności (zob. par. A20).

19. Jeśli sprawozdania finansowe zawierają odpowiednie ujawnienie, biegły rewident wyraża opinię bez zastrzeżeń i uzupełnia sprawozdanie biegłego rewidenta o paragraf objaśniający w celu:

(a) podkreślenia, że zachodzi istotna niepewność spowodowana zdarzeniem lub uwarunkowaniem, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz

(b) zwrócenia uwagi na zawartą w sprawozdaniach finansowych informację dodatkową ujawniającą zagadnienia opisane w paragrafie 18 (zob. MSB 706⁵) (zob. par. A21-A22).

20. Jeżeli w sprawozdaniach finansowych nie zostało zamieszczone odpowiednie ujawnienie, biegły rewident stosownie do sytuacji wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, zgodnie z MSB 705⁶. W sprawozdaniu biegłego rewidenta biegły rewident stwierdza, że występuje istotna niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (zob. par. A23-A24).

Przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne

21. W przypadku gdy sprawozdania finansowe zostały sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, a według osądu biegłego rewidenta przyjęcie przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdań finansowych założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne, wyraża on opinię negatywną (zob. par. A25-A26).

Kierownictwo odmawia dokonania oceny lub poszerzenia jej zakresu

22. W przypadku, gdy kierownictwo odmawia dokonania oceny lub poszerzenia jej zakresu, pomimo prośby biegłego rewidenta, biegły rewident rozważa wpływ takiego działania na sprawozdanie biegłego rewidenta (zob. par. A27).

⁵ MSB 706 „Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

⁶ MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

23. Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór, o ile nie wszystkie te osoby uczestniczą w zarządzaniu jednostką⁷, o rozpoznanych zdarzeniach i uwarunkowaniach, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Komunikowanie się z osobami sprawującym nadzór obejmuje następujące zagadnienia:

- (a) czy zdarzenia lub uwarunkowania stanowią istotną niepewność,
- (b) czy przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych,
- (c) adekwatność powiązanych ujawnień w sprawozdaniach finansowych.

Znaczące opóźnienie daty aprobaty sprawozdania finansowego

24. Jeśli występuje znaczące opóźnienie aprobaty sprawozdań finansowych przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór w stosunku do daty sprawozdań finansowych, biegły rewident zwraca się z zapytaniem o przyczyny tego opóźnienia. Jeżeli biegły rewident przypuszcza, że opóźnienie może wiązać się ze zdarzeniami lub uwarunkowaniami dotyczącymi oceny kontynuacji działalności, przeprowadza dodatkowe procedury badania zgodnie z paragrafem 16, jak też uwzględnia wpływ opóźnienia na wnioski biegłego rewidenta dotyczące istnienia istotnej niepewności, zgodnie z paragrafem 17.

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Założenie kontynuacji działalności (zob. par. 2)

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A1. Przyjęcie przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności może również dotyczyć jednostek sektora publicznego. Na przykład Międzynarodowy Standard Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) 1 porusza kwestię zdolności jednostek sektora publicznego do kontynuacji działalności⁸. Ryzyko związane z kontynuacją działalności może powstać, choć ogranicza się do sytuacji, w których jednostki sektora publicznego działają na zasadzie non-profit, gdzie pomoc rządowa może zostać zmniejszona lub wycofana również w przypadku prywatyzacji. Zdarzenia lub uwarunkowania mogące budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności w sektorze publicznym mogą obejmować sytuacje, w których jednostka sektora publicznego nie ma wystarczających środków do kontynuacji działalności lub gdy zostały podjęte decyzje polityczne wpływające na usługi świadczone przez tę jednostkę.

Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności

Zdarzenia lub uwarunkowania, które mogą budzić wątpliwości co do zasadności kontynuacji działalności (zob. par. 10)

A2. Poniżej przedstawione są przykłady zdarzeń lub uwarunkowań, które, pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Lista ta nie zawiera wszystkich przykładów, a wystąpienie jednej lub większej liczby pozycji nie zawsze wskazuje, że zachodzi istotna niepewność.

Objawy finansowe

- Zobowiązania netto i krótkoterminowe zobowiązania netto.
- Zbliżający się termin wymagalności pożyczek terminowych, przy braku realistycznych perspektyw przedłużenia terminu lub możliwości ich spłaty, bądź nadmierne uzależnienie od pożyczek krótkoterminowych wykorzystywanych w celu finansowania aktywów długoterminowych.
- Zdarzenia lub uwarunkowania wskazujące na wycofanie finansowego wsparcia wierzycieli.
- Ujemne przepływy środków pieniężnych wykazywane w sprawozdaniach finansowych za okresy przeszłe lub przyszłe.
- Niekorzystne kształtowanie się kluczowych wskaźników finansowych.
- Istotne straty operacyjne lub znacząca utrata wartości aktywów generujących przepływy pieniężne.
- Opóźnienie lub wstrzymanie wypłaty dywidend.
- Niemożność terminowego regulowania zobowiązań.

⁷ MSB 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 13.

⁸ MSRSP 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” na dzień 1 stycznia 2009 r., paragrafy 38-41.

- Niemożność dotrzymania warunków umowy kredytowej.
- Zmiana trybu rozliczeń z dostawcami z kredytu kupieckiego na natychmiastową płatność w momencie dostawy.
- Niezdolność zapewnienia finansowania niezbędnych prac rozwojowych nad nowym produktem lub niezbędnymi inwestycjami.

Objawy operacyjne

- Zamiary kierownictwa dotyczące likwidacji jednostki lub zaniechania działalności.
- Odejście kluczowego personelu kierowniczego i brak następców.
- Utrata podstawowego rynku, kluczowego klienta(ów), umowy franchisingowej, licencji lub głównego dostawcy.
- Trudności związane z siłą roboczą.
- Niedobór ważnych surowców.
- Zagrożenie ze strony poważnego konkurenta.

Pozostałe objawy

- Nieprzebrnięcie wymogów dotyczących kapitałów lub innych wymogów ustawowych.
- Toczące się przeciwko jednostce postępowanie sądowe lub administracyjne, które w przypadku rozstrzygnięcia niekorzystnego dla jednostki wiązałyby się z powstaniem roszczeń, które prawdopodobnie nie mogłyby być przez nią zaspokojone.
- Zmiany w prawie lub polityce rządu, które mogą mieć negatywny wpływ na jednostkę.
- Brak ubezpieczenia lub nienależyte ubezpieczenie od skutków katastrof.

Znaczenie takich zdarzeń lub uwarunkowań może często zostać złagodzone przez inne czynniki. Na przykład, skutki niezdolności jednostki do normalnego regulowania zobowiązań mogą zostać złagodzone poprzez plany kierownictwa zmierzające do zapewnienia odpowiednich wpływów środków pieniężnych innymi sposobami, takimi jak sprzedaż aktywów, zmiana terminów spłaty kredytów lub pozyskanie dodatkowego kapitału. Analogicznie, skutki utraty głównego dostawcy mogą zostać złagodzone dzięki dostępności alternatywnego źródła dostaw.

A3. Procedury oceny ryzyka wymagane zgodnie z paragrafem 10 pomagają biegłemu rewidentowi w ustaleniu, czy przyjęcie przez kierownictwo założenie kontynuacji działalności może być istotnym zagadnieniem oraz jego wpływu na planowanie badania. Procedury te pozwalają również na przeprowadzenie w odpowiednim czasie rozmów z kierownictwem, w tym na temat planów kierownictwa i sposobów rozwiązania wszelkich rozpoznanych zagadnień dotyczących kontynuacji działalności.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A4. Wielkość jednostki może wpływać na jej zdolność do przetrwania w niesprzyjających warunkach. Małe jednostki mogą być zdolne do szybkiej reakcji na pojawiające się możliwości, ale może brakować im rezerwy dla podtrzymania działalności.

A5. Uwarunkowania szczególnie istotne dla małych jednostek obejmują ryzyko zaprzestania finansowania przez banki lub wierzycieli, ryzyko utraty głównego dostawcy, klienta lub kluczowego pracownika oraz ryzyko utraty uprawnień do prowadzenia działalności na podstawie licencji, franszyzy lub innej umowy prawnej.

Wyczulenie podczas badania na dowody badania dotyczące zdarzeń lub uwarunkowań (zob. par. 11)

A6. MSB 315 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta weryfikacji oceny ryzyka i odpowiedniej modyfikacji zaplanowanych procedur badania, jeśli w toku badania zostały uzyskane dodatkowe dowody badania, które wpływają na ocenę ryzyka⁹. W przypadku, gdy zdarzenia lub uwarunkowania budzące poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zostały rozpoznane po przeprowadzeniu oceny ryzyka, wówczas, oprócz przeprowadzenia procedur zgodnie z paragrafem 16, konieczne może okazać się dokonanie weryfikacji oceny ryzyka istotnego zniekształcenia. Istnienie takich zdarzeń lub uwarunkowań może mieć również wpływ na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres dalszych procedur badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko. MSB 330¹⁰ określa wymogi i zawiera wytyczne dotyczące tego zagadnienia.

Rozpatrzenie oceny kierownictwa

Ocena kierownictwa i analiza wspierająca oraz ocena biegłego rewidenta (zob. par. 12)

A7. Dokonana przez kierownictwo ocena zdolności jednostki do kontynuacji działalności stanowi kluczową część rozważań biegłego rewidenta na temat przyjętego przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności.

⁹ MSB 315 (zmieniony), paragraf 31.

¹⁰ MSB 330 „Dostosowanie postępowania biegłego rewidenta do oceny ryzyka”.

A8. Biegły rewident nie jest odpowiedzialny za zrównoważenie braku przeprowadzenia analizy przez kierownictwo. W pewnych okolicznościach jednak brak szczegółowej analizy dokonanej przez kierownictwo dla potwierdzenia jego oceny nie stanowi dla biegłego rewidenta przeszkody, by stwierdzić, czy przyjęcie przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności w danych okolicznościach jest zasadne. Jeżeli np. działalność jednostki była dotychczas rentowna, zaś jednostka posiadała łatwy dostęp do środków finansowych, kierownictwo może dokonać oceny bez przeprowadzania szczegółowej analizy. W takim przypadku biegły rewident może rozpatrzyć stosowność oceny kierownictwa bez przeprowadzania szczegółowych procedur oceny, jeżeli inne procedury badania są wystarczające, aby biegły rewident mógł stwierdzić, czy przyjęte przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdań finansowych założenie kontynuacji działalności jest w danych okolicznościach zasadne.

A9. W innych przypadkach rozpatrzenie dokonanej przez kierownictwo oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, zgodnie z paragrafem 12, może obejmować analizę procesu zastosowanego przez kierownictwo, aby dokonać oceny, jak też założeń, na których oparta jest ocena oraz tego, czy plany kierownictwa są wykonalne w danych okolicznościach.

Okres objęty oceną kierownictwa (zob. par. 13)

A10. Większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które nakładają na kierownictwo wymóg dokonania jednoznacznej oceny, precyzuje okres, za jaki kierownictwo powinno uwzględnić wszystkie dostępne informacje¹¹.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek (zob. par. 12-13)

A11. W wielu przypadkach kierownictwo mniejszych jednostek może nie sporządzać szczegółowej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, a w jej miejsce opierać się na pogłębionej wiedzy na temat jednostki i przewidywanych perspektyw na przyszłość. Niemniej jednak, zgodnie z wymogami zawartymi w niniejszym standardzie, zadaniem biegłego rewidenta jest rozważenie oceny kierownictwa co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. W przypadku mniejszych jednostek zasadne może być omówienie z kierownictwem zagadnienia średnioterminowego i długoterminowego finansowania jednostki pod warunkiem, że stwierdzenia kierownictwa mogą być poparte odpowiednimi dowodami w postaci dokumentów i nie stoją w sprzeczności z wiedzą biegłego rewidenta na temat jednostki. A zatem wymóg zawarty w paragrafie 13, mówiący o zwróceniu się biegłego rewidenta do kierownictwa z prośbą o poszerzenie zakresu oceny, może być na przykład spełniony poprzez dyskusję, zapytanie lub inspekcję dokumentacji uzupełniającej, takiej jak zamówienia na przyszłe dostawy ocenione pod kątem możliwości ich realizacji lub uzasadnione w inny sposób.

A12. Stałe wsparcie ze strony właścicieli-kierowników jest często ważne dla umożliwienia kontynuacji działalności mniejszym jednostkom. Jeżeli działalność małej jednostki jest w znacznym stopniu finansowana z pożyczki udzielonej przez właściciela-kierownika, ważne jest, aby fundusze te nie zostały wycofane. Na przykład, kontynuowanie działalności przez jednostkę w trudnej sytuacji finansowej może zależeć od zgody właściciela-kierownika na zaspokojenie jego należności z tytułu udzielonej pożyczki dopiero po uprzedniej spłacie przez jednostkę zobowiązań wobec banków lub innych instytucji finansowych lub też od poręczenia spłaty pożyczki przez jednostkę poprzez zastaw własnych środków właściciela jako gwarancji. W takich okolicznościach biegły rewident może uzyskać odpowiednie dowody w postaci dokumentacji dotyczącej zgody na podporządkowanie pożyczki lub poręczenia pożyczki przez właściciela-kierownika. Jeżeli jednostka jest uzależniona od dodatkowej pomocy finansowej ze strony właściciela-kierownika, biegły rewident może ocenić jego zdolność do sprostania zobowiązaniom wynikającym z umowy o udzielenie dodatkowego wsparcia. Dodatkowo biegły rewident może zwrócić się z prośbą o pisemne potwierdzenie zasad i warunków związanych z udzieleniem takiego wsparcia oraz intencji właściciela-kierownika lub jego rozumienia warunków umowy.

Okres nieobjęty oceną kierownictwa (zob. par. 15)

A13. Zgodnie z paragrafem 11 biegły rewident jest wyczulony na możliwość wystąpienia, już po okresie objętym oceną kierownictwa, zdarzeń bądź uwarunkowań, które mogą podważyć zasadność założenia kontynuacji działalności przyjętego przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Biorąc pod uwagę, że stopień niepewności co do skutków zdarzeń lub uwarunkowań jest tym większy, im odleglejsza jest przyszłość, w której te zdarzenia lub uwarunkowania mogą nastąpić, przesłanki wskazujące na wystąpienie zdarzeń lub uwarunkowań związanych z kontynuacją działalności muszą być znaczące, aby biegły rewident mógł rozważać podjęcie dalszych czynności. Jeżeli biegły rewident rozpozna takie zdarzenia lub uwarunkowania, może zająć potrzeba zwrócenia się do kierownictwa z prośbą o dokonanie oceny potencjalnego wpływu zdarzenia lub uwarunkowania na jego własną ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności. W takim przypadku mają zastosowanie procedury określone w paragrafie 16.

¹¹ Na przykład MSR 1 definiuje, że okres ten powinien obejmować co najmniej dwanaście miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego, ale nie musi się do nich ograniczać.

A14. Biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzenia innych procedur niż skierowanie zapytania do kierownictwa w celu ustalenia, czy istnieją zdarzenia lub uwarunkowania mogące budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności w okresie wybiegającym poza okres objęty oceną kierownictwa, który, zgodnie z paragrafem 13, powinien wynosić co najmniej dwanaście miesięcy od daty sprawozdań finansowych.

Dodatkowe procedury badania stosowane w przypadku rozpoznania zdarzeń lub uwarunkowań (zob. par. 16)

A15. Procedury badania odpowiednie dla wymogów zawartych w paragrafie 16 mogą obejmować następujące czynności:

- analizę i omówienie z kierownictwem przepływów pieniężnych, zysków i innych stosownych prognoz,
- analizę i omówienie najbardziej aktualnych śródrocznych sprawozdań finansowych jednostki,
- zapoznanie się z warunkami skryptów dłużnych i umów kredytowych oraz ustalenie, czy nie zostały one naruszone,
- przesłедzenie protokołów ze zgrupadzeń udziałowców/akcjonariuszy, posiedzeń osób sprawujących nadzór i odpowiednich komisji w poszukiwaniu zapisów wskazujących na trudności finansowe,
- zwrócenie się do prawnika jednostki z zapytaniem o spory prawne i roszczenia oraz o ocenę racjonalności poglądu kierownictwa odnośnie do ich rozstrzygnięć i szacunków wynikających z nich konsekwencji finansowych,
- potwierdzenie istnienia, mocy prawnej i możliwości wyegzekwowania ustaleń dotyczących uzyskania lub utrzymania pomocy finansowej od podmiotów powiązanych i stron trzecich oraz ocena możliwości tych podmiotów odnośnie do dostarczenia dodatkowych środków,
- analizę zamierzeń jednostki dotyczących niezrealizowanych zamówień klientów,
- przeprowadzenie procedur badania w odniesieniu do zdarzeń, jakie zaszły po zakończeniu okresu w celu ustalenia, które z nich osłabiają lub w inny sposób wpływają na zdolność jednostki do kontynuacji działalności,
- potwierdzenie istnienia, warunków i adekwatności oferty kredytowej,
- uzyskanie i przegląd raportów dotyczących działań organów regulacyjnych,
- ustalenie stosowności potwierdzenia wszelkiego planowanego zbycia aktywów.

Ocena planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań (zob. par. 16 (b))

A16. Proces oceny planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań może obejmować skierowanie zapytania do kierownictwa o jego plany dotyczące przyszłych działań, np. planów zbycia aktywów, zaciągnięcia pożyczek lub restrukturyzacji zadłużenia, zredukowania lub opóźnienia wydatków bądź też podwyższenia kapitału.

Okres objęty oceną kierownictwa (zob. par. 16 (c))

A17. Oprócz procedur wymaganych zgodnie z paragrafem 16 (c) biegły rewident może porównać:

- prognozowane informacje finansowe dotyczące poprzednich okresów z danymi rzeczywistymi za te okresy oraz
- prognozowane informacje finansowe za bieżący okres z rzeczywistym wykonaniem na określonej dacie.

A18. W przypadku gdy założenia kierownictwa obejmują stałe wsparcie stron trzecich czy to w formie podporządkowanych pożyczek, zobowiązania do utrzymywania lub pozyskiwania dodatkowych funduszy lub gwarancji, i wsparcie takie jest istotne dla zdolności jednostki do kontynuacji działalności, konieczne może okazać się skierowanie przez biegłego rewidenta prośby do stron trzecich o pisemne potwierdzenie (obejmujące zasady i warunki umowy) oraz uzyskanie dowodów potwierdzających zdolność stron trzecich do udzielenia takiego wsparcia.

Wnioski i sprawozdanie z badania (zob. par. 17)

A19. Zwrot „istotna niepewność” zastosowany jest w MSR1 przy omawianiu niepewności związanych ze zdarzeniami lub uwarunkowaniami mogącymi budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, która to niepewność powinna zostać ujawniona w sprawozdaniach finansowych. W niektórych innych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej zwrot „istotna niepewność” zastosowany jest w podobnych okolicznościach.

Przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, ale zachodzi istotna niepewność

Stosowność ujawnienia istotnej niepewności (zob. par. 18)

A20. Określenie stosowności ujawnienia w sprawozdaniu finansowym może obejmować ustalenie, czy informacja w sposób jednoznaczny zwraca uwagę czytelnika na ewentualną niezdolność jednostki do spieniężenia aktywów i spłaty zobowiązań w toku zwykłej działalności gospodarczej.

Sprawozdanie z badania w przypadku, gdy ujawnienie istotnej niepewności jest stosowne (zob. par. 19)

A21. Poniżej znajduje się przykład paragrafu objaśniającego zamieszczanego w przypadku, gdy biegły rewident uzna ujawnienie zamieszczone w informacji dodatkowej za stosowne:

Objaśnienie

„Nie zgłaszając zastrzeżeń do wyrażanej opinii, zwracamy uwagę na punkt X informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych, który wskazuje, że spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ w roku zakończonym w dniu 31 grudnia 20X1 oraz że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe spółki przewyższały sumę bilansową o YYY. Uwarunkowania te, wraz z innymi zagadnieniami przedstawionymi w punkcie X informacji dodatkowej, wskazują, że zachodzi istotna niepewność mogąca budzić poważne wątpliwości co do zdolności spółki do kontynuacji działalności”.

A22. Gdy pojawia się wiele istotnych niepewności znaczących dla sprawozdań finansowych jako całości, biegły rewident może uznać, że właściwa jest odmowa wyrażenia opinii a nie dodawanie paragrafu objaśniającego. MSB 705 zawiera wytyczne w tym zakresie.

Sprawozdanie z badania w przypadku, gdy ujawnienie istotnej niepewności nie jest stosowne (zob. par. 20)

A23. Poniżej zamieszczono przykład paragrafu dodawanego w przypadku wyrażenia opinii z zastrzeżeniem:

Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem

„Umowy zapewniające finansowanie spółki wygasają, a zaległe kwoty są wymagalne dnia 19 marca 20X1 r. Spółce nie udało się renegotjować umów ani uzyskać zastępczego źródła finansowania. Stan ten powoduje, że zachodzi istotna niepewność co do zdolności spółki do kontynuacji działalności. Z tego względu spółka może nie być zdolna do spieniężenia aktywów i spłaty zobowiązań w toku zwykłej działalności. Sprawozdania finansowe (ani załączona informacja dodatkowa) nie ujawniają w pełni tego faktu”.

Opinia z zastrzeżeniem

„Naszym zdaniem, z wyjątkiem niepełnego ujawnienia informacji, o których mowa w uzasadnieniu opinii z zastrzeżeniem, sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przekazują rzetelny i jasny obraz*) sytuację finansową spółki na dzień 31 grudnia 20X0 r., a także wyniki finansowe i przepływy środków pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z...”.

A24. Poniżej zamieszczono przykład paragrafu dodawanego w przypadku wyrażenia opinii negatywnej:

Uzasadnienie opinii negatywnej

„Umowy zapewniające finansowanie spółki wygasają, a zaległe kwoty są wymagalne dnia 19 marca 20X1 r. Spółce nie udało się renegotjować umów ani uzyskać zastępczego źródła finansowania i rozważa ona możliwość złożenia wniosku o postawienie w stan upadłości. Fakty te wskazują, że zachodzi istotna niepewność co do zdolności spółki do kontynuacji działalności. Z tego względu spółka może nie być zdolna do spieniężenia aktywów i spłaty zobowiązań w toku zwykłej działalności. Sprawozdania finansowe (ani załączona informacja dodatkowa) nie ujawniają tego faktu”.

Opinia negatywna

„Naszym zdaniem, ze względu na pominięcie informacji wskazanych w uzasadnieniu opinii negatywnej, sprawozdania finansowe nie przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub „nie przekazują rzetelnego i jasnego obrazu”), sytuacji finansowej spółki na dzień 31 grudnia 20X0 r, ani wyników finansowych działalności i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z...”.

Przyjęcie zasady kontynuacji działalności nie jest zasadne (zob. par. 21)

A25. Jeżeli sprawozdania finansowe zostały sporządzone w oparciu o zasadę kontynuacji działalności, a według osądu biegłego rewidenta przyjęcie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych nie jest zasadne, zastosowanie mają wymogi paragrafu 21 dotyczące wyrażenia przez biegłego rewidenta opinii negatywnej niezależnie od tego, czy sprawozdania finansowe zawierają, czy też nie zawierają ujawnienia braku zasadności przyjęcia przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności.

A26. Gdy kierownictwo jednostki ma obowiązek lub gdy dobrowolnie decyduje się na sporządzanie sprawozdań finansowych w przypadku, gdy w danych okolicznościach przyjęcie zasady kontynuacji działalności nie jest zasadne, sprawozdania finansowe sporządza się w oparciu o alternatywną podstawę (np. w przypadku likwidacji). Biegły rewident może być w stanie przeprowadzić badanie takich sprawozdań finansowych pod warunkiem, że stwierdzi, iż zastosowana alternatywna podstawa ich sporządzenia stanowi w danych okolicznościach możliwe do zaakceptowania ramowe założenie sprawozdawczości finansowej. Biegły rewident może być w stanie sformułować o tych sprawozdaniach finansowych opinię bez zastrzeżeń pod warunkiem, że

zawierają one odpowiednie ujawnienia; w takiej sytuacji odpowiednie lub niezbędne może jednak okazać się dodanie do sprawozdania biegłego rewidenta paragrafu objaśniającego celem zwrócenia uwagi użytkownika na tę alternatywną podstawę i przyczyny jej zastosowania.

Kierownictwo odmawia dokonania oceny lub poszerzenia jej zakresu (zob. par. 22)

A27. W pewnych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne zwrócenie się do kierownictwa z prośbą o dokonanie oceny lub poszerzenie jej zakresu. Gdy kierownictwo odmawia, odpowiednie może być wydanie opinii z zastrzeżeniem lub odmowa wyrażenia opinii, ponieważ w takiej sytuacji biegły rewident może nie być w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących zasadności przyjęcia przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, takich jak dowody badania dotyczące istnienia planów, które kierownictwo wdrożyło lub występowania innych czynników łagodzących.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 570
opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”.
Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 570* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 570* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.