

Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 (Z) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa

Obecna sytuacja wynikająca z rozprzestrzeniania się koronawirusa SARS-CoV-2 wywołującego chorobę COVID-19 może mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe za rok zakończony 31 grudnia 2019 r. i później. Jego skala będzie jednak zależała od sytuacji, w jakiej znajduje się dana spółka i od stopnia, w jakim jej działalność jest narażona na skutki pandemii. Szczególne okoliczności sprawiają, że na pierwszym planie w ocenie wpływu na sprawozdanie finansowe za 2019 r. jest ocena zdolności do kontynuacji działalności i zapewnienie odpowiednich ujawnień informacji w sprawozdaniu finansowym. Wpływ pandemii na ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności będzie różny, w zależności od branży, ale wydaje się, że jednostki z branży turystycznej, hotelarskiej, nieruchomości, usługowej, rozrywkowej, sportowej, handlu detalicznego, transportowo-logistycznej i naftowej, które od początku wybuchu epidemii notują znaczny spadek popytu i sprzedaży lub których działalność administracyjnie została zamknięta lub mocno ograniczona, bardziej odczuwają skutki pandemii niż inne jednostki. Niemniej jednak negatywny wpływ na inne jednostki i branże może się zmieniać wraz z dalszymi restrykcjami i regulacjami wprowadzanymi przez rząd.

PIBR w dniu 16 marca 2020 r. opublikowała pierwsze wskazówki, pt. „Wpływ pandemii koronawirusa SARS-Cov-2 na badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok” (opracowanie dostępne jest [tutaj](#)). Niniejsze opracowanie stanowi kontynuację i rozwinięcie wskazówek dla biegłych rewidentów w szczególności w zakresie procedur badania zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

W materiale skoncentrowaliśmy się na wymogach [KSB 570 \(Z\)](#) – Krajowego Standardu Badania 570 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 570 (zmienionego) – „Kontynuacja działalności”¹. Standard ten dotyczy obowiązków biegłego rewidenta w trakcie badania sprawozdania finansowego odnoszących się do kontynuacji działalności przez klienta. Przy ocenie, czy założenie kontynuacji działalności jest zasadne, bierze się pod uwagę zdarzenia i warunki, które nastąpiły po zakończeniu okresu sprawozdawczego i są znane na datę sporządzenia sprawozdania finansowego i datę wydania sprawozdania z badania. A zatem skutki wszystkich obecnych zdarzeń i zmiany warunków powinny zostać uwzględnione w ocenie kontynuacji działalności dla sprawozdań finansowych za rok 2019 i później, dla których nie zostały jeszcze wydane sprawozdania z badania. Jednakże zasadnicze jest uzyskanie zrozumienia ich wpływu na działalność i prognozowane przepływy pieniężne danej spółki w dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej co najmniej 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Poniższe rozważania dotyczą kontynuacji działalności przez spółkę i wpływu na jednostkowe sprawozdanie finansowe. Podobne kwestie powinny być także przeanalizowane odpowiednio z perspektywy działalności grupy kapitałowej i sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

1. OBOWIĄZEK STOSOWANIA KSB

Obecna sytuacja nie wpływa na poziom oczekiwań w stosunku do biegłych rewidentów co do wysokiej jakości badania. Praca biegłego rewidenta i sprawozdanie z badania nabiera teraz szczególnego znaczenia dla użytkowników sprawozdań finansowych. Audyty powinny być nadal w pełni zgodne

¹ Aktualne brzmienie KSB 570 (Z) zostało przejęte uchwałą nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów z późn. zm.

z przepisami prawa i wymogami wszystkich KSB. (Prosimy o zapoznanie się z treścią [Komunikatu PANA w zakresie wpływu SARS-CoV-2 na badanie sprawozdań finansowych](#)).

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.

2. ZARZĄD SPÓŁKI JEST ODPOWIEDZIALNY ZA OCENĘ ZDOLNOŚCI JEDNOSTKI DO KONTYNUACJI DZIAŁALNOŚCI

Podkreślenia wymaga, różnica pomiędzy odpowiedzialnością Zarządu i Rady Nadzorczej a odpowiedzialnością biegłego rewidenta.

Odpowiedzialność Zarządu:

zgodnie z ustawą o rachunkowości, sporządzający sprawozdanie finansowe - Zarząd spółki - jest odpowiedzialny za ocenę zdolności spółki do kontynuowania działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji kiedy Zarząd albo zamierza dokonać likwidacji spółki, albo zaniechać prowadzenia działalności albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Podsumowując, ocena zarządu powinna mieścić się w jednej z trzech kategorii:

- przyjęcie zasady kontynuacji jest słuszne i nie istnieją istotne niepewności w tym zakresie (mogą istnieć niepewności, jednak nie są istotne),
- przyjęcie zasady kontynuacji jest słuszne, jednak istnieją istotne niepewności w tym zakresie, które należy odpowiednio ujawnić w sprawozdaniu finansowym,
- przyjęcie zasady kontynuacji jest niesłuszne (gdy jednostka nie będzie kontynuować działalności) i sprawozdanie finansowe należy przygotować według specjalnych zasad.

Chcemy też przypomnieć o zapisach art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości, dotyczącego zdarzeń po dacie bilansu, zgodnie z którym, jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej.

Odpowiedzialność Rady Nadzorczej:

Rada Nadzorcza nadzoruje proces sporządzenia sprawozdania finansowego, w tym ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Zgodnie z ustawą o rachunkowości członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostkę są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności spełniały wymagania przewidziane w ustawie.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta:

Zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności spółki ani efektywności lub skuteczności prowadzenia jej spraw przez Zarząd spółki obecnie lub w przyszłości. Podczas badania zgodnego z KSB przy formułowaniu wniosku na temat zasadności zastosowania przez Zarząd spółki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości i ocenie, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność spółki do kontynuacji działalności biegły rewident stosuje profesjonalny osąd i zachowuje zawodowy sceptycyzm.

Warto podkreślić, że proces badania jest procesem ciągłym. Biegły rewident powinien przeanalizować, czy jego wstępne wnioski dokonane na etapie planowania związane z oceną co do możliwości kontynuowania działalności przez klienta lub występowaniem istotnych niepewności w tym zakresie (często dokonane przed 31 grudnia 2019 r. a więc przed wybuchem pandemii) są aktualne na zakończenie badania, czy też należy je weryfikować zgodnie z wymogami par. 31 [KSB 315 \(Z\)](#) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”.

Biegli rewidentzi powinni zwrócić szczególną uwagę na zakres ujawnień związanych z założeniem kontynuacji działalności. Jeżeli występują okoliczności wskazujące na zagrożenia lub ryzyka (a do takich niewątpliwie można zaliczyć okoliczności związane z panującą pandemią) to Zarząd spółki powinien ujawnić w sprawozdaniu finansowym na podstawie jakich innych okoliczności i podjętych lub możliwych do podjęcia działań uznać, że założenie kontynuacji jest zasadne, niezależnie od tego czy ostatecznie zostanie uznane, że występuje istotna niepewność co do założenia kontynuacji działalności czy nie.

Należy pamiętać, że biegły dokonuje (patrz drzewko decyzyjne w pkt 5 w dalszej części opracowania) oceny na 3 poziomach:

1. Czy występują okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuacji działalności (np. negatywny wpływ pandemii)?
2. Czy pomimo tych zagrożeń założenie kontynuacji działalności jest zasadne (na podstawie analizy oceny przygotowanej przez zarząd i innych okoliczności)?
3. Czy pomimo zasadności założenia kontynuacji działalności występuje istotna niepewność co do założenia kontynuacji działalności (w oparciu o ocenę sytuacji i plany zarządu)?

Jeżeli biegły rewident dochodzi do wniosku, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest zwrócenie uwagi w sprawozdaniu z badania na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, zmodyfikowanie opinii. Wnioski biegłego rewidenta są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia sprawozdania z badania, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że spółka zaprzestanie kontynuacji działalności.

Potencjalny wpływ nieodłącznych ograniczeń na zdolność biegłego rewidenta do wykrycia istotnych zniekształceń jest większy w przypadku przyszłych zdarzeń lub warunków, które mogą spowodować, że jednostka przestanie kontynuować działalność. Biegły rewident nie może przewidzieć takich przyszłych zdarzeń lub warunków. **W związku z tym, brak odniesienia do istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie może być postrzegany jako gwarancja zdolności jednostki do kontynuacji działalności.**

3. OCENA ZDOLNOŚCI JEDNOSTKI DO KONTYNUACJI DZIAŁALNOŚCI ORAZ PRZYKŁADOWE OBSZARY DZIAŁALNOŚCI KLIENTA EKSPONOWANE NA RYZYKO

Ocena wpływu pandemii na zdolność jednostki do kontynuacji działalności i zapewnienie odpowiednich ujawnień w sprawozdaniu finansowym za rok 2019 jest kluczowym zadaniem. Dotyczy to oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności w dającej się przewidzieć przyszłości obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego. Ustawa o rachunkowości jak również odpowiednio MSR/MSSF wymagają, aby przy dokonywaniu oceny kontynuacji działalności jednostka uwzględniła wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego.

Mamy do czynienia z niespotykanym dotąd poziomem niepewności związanej z gospodarką i konsekwencjami dla przyszłych zysków firm nie tylko w ciągu najbliższych 12 miesięcy. Dokonując oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności zarząd powinien rozważać negatywne ale wciąż realne scenariusze dalszego rozwoju pandemii COVID-19 oraz jej wpływu na jednostkę (tzw. stres-testy). I nawet jeśli uzna, że zdolność ta jest zachowana, powinien rozważyć czy nie występuje istotna niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do tej zdolności. Z uwagi na niepewność i zmienność warunków związaną z pandemią koronawirusa, można

oczekiwać, iż w wielu przypadkach ta istotna niepewność wystąpi. Jednak w każdym przypadku należy rozważyć indywidualny zestaw okoliczności mających zastosowanie dla danej jednostki.

W przypadku wielu jednostek budżety i prognozy, wykorzystywane dotychczas przez zarząd do oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności stały się niewłaściwe/nieprzydatne ze względu na obecne wydarzenia i szybko zmieniającą się sytuację gospodarczą. W związku z tym istnieje potrzeba, by zarząd dokonał w nich istotnych zmian. W obecnej sytuacji kluczowa jest ocena wpływu epidemii na biznes i opracowanie planów awaryjnych. Opracowanie planów awaryjnych polega na przeprowadzeniu usystematyzowanej analizy wpływu epidemii na działalność operacyjną firmy, zdefiniowaniu scenariuszy kryzysowych oraz określeniu działań zaradczych, minimalizujących straty.

Ocena kontynuacji działalności jest utrudniona przez wzrost niepewności co do globalnej gospodarki i bezpośrednich perspektyw wielu firm. Ocena Zarządu dotycząca zdolności jednostki do kontynuacji działalności wymaga zastosowania osądu, przy czym należy mieć na uwadze:

- stopień niepewności związany z wynikiem zdarzeń lub warunków wzrasta znacząco w im dalszej przyszłości wystąpią zdarzenia lub warunki, lub ich wyniki,
- wielkość i stopień złożoności jednostki, rodzaj i stan prowadzonej działalności oraz stopień, w jakim zewnętrzne czynniki wpływają na ocenę dotyczącą wyniku zdarzeń lub warunków,
- każdy osąd dotyczący przyszłości jest oparty na informacjach dostępnych w momencie jego dokonywania. Późniejsze zdarzenia mogą skutkować wynikami, które są niespójne z osądami, które były uzasadnione w momencie ich dokonania.

Przy dokonywaniu oceny kontynuacji działalności ważne będzie, aby spółki oceniły, czy mają wystarczającą płynność i wypłacalność, biorąc pod uwagę dostęp do finansowania, teraz i w ciągu okresu trwającej niepewności. Odroczenie płatności lub otrzymanie dotacji na pokrycie kosztów może złagodzić wyzwania związane z płynnością. Może okazać się jednak niewystarczające, jeśli wsparcie będzie w zbyt małej kwocie lub nie będzie kontynuowane wystarczająco długo.

Ważne jest, aby analiza klienta uwzględniała wszystkie kluczowe ryzyka, we wszystkich obszarach działalności i w całym łańcuchu dostaw jednostki.

Zarządy powinny rozważyć przeprowadzenie testów odporności firmy. Test odporności finansowej to sprawdzenie odporności struktury finansowania na konsekwencje pandemii, przygotowanie ewentualnego planu awaryjnego i, jeżeli będzie taka potrzeba, renegocjacja umów z bankami.

Ważne jest:

- określenie założeń co do spodziewanego spadku obrotów, zysku operacyjnego, EBITDA przepływów środków pieniężnych w różnych wariantach – na przykład bazowym, negatywnym i pozytywnym,
- określenie mapy ryzyka przedsiębiorstwa na styku z otoczeniem: jej dostawcami i odbiorcami, poprzez ocenę dywersyfikacji, możliwości zakłócenia dostaw, presji na korzystniejsze warunki handlowe rozliczeń (np. konieczność przedpłat u dostawców, odroczenie terminu płatności przez odbiorców, ryzyko obniżenia zdolności płatniczej, zatory),
- analiza ryzyk operacyjnych (np. sposób prowadzenia działalności, bezpieczeństwo pracowników) czy administracyjnych (np. czy dana działalność nie jest zakazana w czasie pandemii),
- analiza prawdopodobieństwa wpływu skutków pandemii na parametry umów kredytowych.

Biegli rewidenci powinni krytycznie podejść do sytuacji, gdy Zarząd ocenił, że obecne okoliczności nie będą miały istotnego wpływu na jednostkę i nie istnieją żadne istotne wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Poniżej znajdują się przykłady zdarzeń lub warunków, które mogą, łącznie lub indywidualnie, podawać w wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności. Poniższe przykłady mają uniwersalny charakter ale część z nich wymaga szczególnego rozważenia w sytuacji pandemii. Lista ta nie stanowi zamkniętego katalogu.

Jeżeli Zarząd już wcześniej dokonał wstępnej oceny możliwości kontynuacji działalności i zagrożeń, z uwagi na dynamicznie zmieniającą się sytuację, zasadne jest, aby taka ocena została zaktualizowana i uwzględniała warunki, informacje i dane możliwe blisko daty sporządzenia sprawozdania finansowego. Z listy mogą skorzystać również biegli rewidenci.

Rodzaj czynnika	Ocena, czy czynnik, indywidualnie lub łącznie z innymi, może zostać uznany za krytyczny dla zdolności do kontynuacji działalności lub wskazuje na istotną niepewność
<p>Czynniki finansowe:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sytuacja, w której zobowiązania przewyższają aktywa, • zbliżający się termin wymagalności kredytów lub pożyczek o określonych terminach płatności, przy braku realnych perspektyw ich przedłużenia lub spłaty, • symptomy wskazujące na możliwość wycofania finansowego wsparcia przez wierzycieli, • ujemne przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej wykazywane w historycznych lub prognozowanych sprawozdaniach finansowych, • niekorzystne wielkości kluczowych wskaźników finansowych, • znaczące straty operacyjne lub znaczące zmniejszenie wartości aktywów generujących przepływy pieniężne, • brak zdolności terminowego regulowania zobowiązań, • brak możliwości dotrzymania warunków umów kredytowych (kovenantów bankowych), • zmiana trybu rozliczeń z dostawcami z kredytu kupieckiego na natychmiastową płatność w chwili dostawy, • spadek ilości nowych zamówień np. ze względu na ograniczenia w przemieszczaniu się, które uniemożliwiają ludziom dokonywanie zakupów w tradycyjny sposób, • spadek cen sprzedaży, • brak możliwości utrzymania planowanego wzrostu cen, jeżeli wzrosną koszty produkcji, • wzrost cen zakupu towarów i materiałów, • duża ekspozycja na wahania kursów walutowych, • ryzyko nałożenia kar umownych za niedotrzymanie terminu realizacji umów, • trudna sytuacja finansowa klientów, powodująca dodatkowe ryzyko kredytowe, wyższe niż zwykle nieściągalne należności, a nawet potencjalnie utratę wartości i odpisy, ryzyko bankructwa, • istotne ograniczenie przychodów, • istotny wzrost kosztów. 	
<p>Czynniki operacyjne:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zamiary kierownika jednostki dotyczące likwidacji jednostki lub zaniechania działalności, • utrata lub niedostępność kluczowego personelu kierowniczego, • utrata lub niedostępność podstawowego rynku zbytu, 	

Rodzaj czynnika	Ocena, czy czynnik, indywidualnie lub łącznie z innymi, może zostać uznany za krytyczny dla zdolności do kontynuacji działalności lub wskazuje na istotną niepewność
<ul style="list-style-type: none"> • utrata lub niedostępność kluczowego klienta(ów), • utrata lub niedostępność głównego dostawcy(ów), • niedobory ważnych surowców, • brak lub opóźnienia dostaw towarów, • niewystarczające zapasy materiałów oraz produktów i towarów, • wstrzymanie produkcji, • zakłócenia w łańcuchu dostaw mogące spowodować konieczność utrzymywania większych niż zwykle zapasów, • rezygnacja z planowanych bądź prowadzonych projektów, • niedostępność biura, • braki lub niedostępność personelu, • niedostępność systemów informatycznych, • niedostępność infrastruktury produkcyjnej, • niedostępność danych, • niedostępność podwykonawców. 	
<p>Inne czynniki:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nieprzestrzeganie warunków dotyczących wymogów kapitałowych lub innych wymogów ustawowych, takich jak wymogi w zakresie wypłacalności lub płynności dla instytucji finansowych, • toczące się przeciwko jednostce postępowanie sądowe lub administracyjne, które w przypadku rozstrzygnięcia niekorzystnego dla jednostki może wiązać się z powstaniem roszczeń, które prawdopodobnie nie będą mogły być przez nią zaspokojone, • zmiany w prawie lub regulacjach lub polityce rządu, które mogą mieć negatywny wpływ na jednostkę, • brak ubezpieczenia lub zbyt niskie ubezpieczenie od skutków katastrof. 	

Waga takich zdarzeń lub warunków może zostać złagodzona przez inne czynniki. Na przykład, brak zdolności jednostki do normalnego regulowania zobowiązań może zostać zrównoważony poprzez plany kierownika jednostki dotyczące zapewnienia odpowiednich wpływów środków pieniężnych z alternatywnych źródeł, jak np. sprzedaż aktywów, zmiana terminów spłaty kredytów lub pozyskanie dodatkowego kapitału. Podobnie, utrata głównego dostawcy może być złagodzona dzięki dostępności odpowiedniego alternatywnego źródła dostaw.

Dodatkowe działania, które mogą okazać się niezbędne, mogą obejmować negocjacje z kredytodawcami w celu restrukturyzacji lub zwiększenia zadłużenia, ograniczenie bieżących kosztów operacyjnych, przesunięcie planowanych lub zakontraktowanych wydatków inwestycyjnych, poszukiwanie wsparcia finansowego od akcjonariuszy/udziałowców lub możliwość skorzystania z rządowego programu pomocy.

Wielkość jednostki może wpływać na jej zdolność do przetrwania niekorzystnych warunków. Małe jednostki mogą być zdolne do szybkiej reakcji na pojawiające się możliwości, ale może brakować im zasobów niezbędnych do podtrzymania działalności. Warunki o szczególnym znaczeniu dla małych jednostek obejmują ryzyko zaprzestania finansowania przez banki lub innych wierzycieli, ryzyko utraty głównego dostawcy, klienta lub kluczowego pracownika.

Stałe wsparcie finansowe ze strony właścicieli jest często ważne dla możliwości kontynuacji działalności przez mniejsze jednostki. Jeżeli mała jednostka jest w znacznym stopniu finansowana z pożyczki udzielonej przez właściciela, może być ważne, aby środki te nie zostały wycofane. Na przykład, przetrwanie jednostki w trudnej sytuacji finansowej może zależeć od zgody właściciela 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 zastaw majątku właściciela.

W zakresie, w jakim zidentyfikowano zdarzenia i okoliczności, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, ujawnienie informacji w sprawozdaniu finansowym jest wymagane, jeśli zdarzenia te stanowią istotną niepewność lub wnioski zarządu w tym zakresie związane są z istotnymi osądami.

Niezwykle ważną rzeczą staje się adekwatność ujawnień przedstawianych przez Zarząd w sprawozdaniu finansowym na temat wpływu COVID-19 na spółkę, tak aby użytkownicy sprawozdań finansowych byli odpowiednio poinformowani. Audytor powinien jasno określić oczekiwania dotyczące ujawnień w rocznym sprawozdaniu. Biegły rewident powinien upewnić się, że w sprawozdaniu finansowym zarząd umieścił, i zrobił to w sposób wystarczający, opis istotnych założeń przyjętych do oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, na przykład w odniesieniu do długości trwania i ewentualnych skutków pandemii, w tym negatywnego wpływu na działalność jednostki, aby w zmiennym otoczeniu inwestor/użytkownik sprawozdania mógł ocenić, czy można te założenia nadal uznać za racjonalne.

Biegły rewident powinien zwrócić szczególną uwagę na sprawozdania finansowe, w których zarząd stwierdza, że obecna sytuacja (pandemia) wywiera istotnie negatywny wpływ na sytuację majątkową i finansową oraz wyniki finansowe jednostki ale jednocześnie nie przeprowadził żadnych testów (stres-testów czy testów odporności), argumentując to niemożnością precyzyjnego oszacowania wpływu pandemii na jednostkę, a także w sytuacji gdy Zarząd nie wskazał w sprawozdaniu finansowym, iż występuje istotna niepewność, która może budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności w dającej się przewidzieć przyszłości.

Jeżeli zarząd uzna, że konsekwencje wybuchu pandemii oraz pogorszenie prognoz gospodarczych i warunków prowadzenia działalności doprowadziły lub mogą doprowadzić do pogorszenia wyników operacyjnych lub sytuacji finansowej po dniu sprawozdawczym, które jest tak poważne, że przyjęcie założenia kontynuacji działalności jako podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego nie może być już uznane za właściwe, wówczas sprawozdanie finansowe na dzień i za rok zakończony 31 grudnia 2019 r. powinno zostać sporządzone zgodnie z art. 29 ustawy o rachunkowości lub odpowiednio MSR 1.25.

4. PODSUMOWANIE WYMOGÓW, W TYM KSB 570 (Z)

Zgodnie z KSB 570 (Z) **cele biegłego rewidenta** to:

- ⇒ uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących i potwierdzających zasadność przyjęcia przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego,
- ⇒ stwierdzenie, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istnieje znacząca niepewność² dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz
- ⇒ opracowanie sprawozdania z badania.

² W ustawie o biegłych rewidentach jest użyte określenie „istotna niepewność”.

Prace związane z badaniem sprawozdania finansowego za 2019 rok mogą być w różnym stopniu zaawansowane (jeszcze nie rozpoczęte, w trakcie realizacji, finalizowane). W trakcie całego badania biegły rewident powinien pozostawać wyczulony na dowody badania dotyczące zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Ocena zdolności jednostki do kontynuacji działalności dokonana przez kierownika jednostki stanowi kluczową część rozważań biegłego rewidenta. W przypadku braku przeprowadzenia przez Zarząd takiej oceny biegły rewident nie ma obowiązku jej przeprowadzenia.

W przypadku rozpoznania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu określenia, czy istnieje lub też, czy nie istnieje znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności w drodze przeprowadzenia dodatkowych procedur badania uwzględniających rozpatrzenie czynników łagodzących.

Procedury badania obejmują:

- a) w przypadku braku dokonania przez kierownika jednostki oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, zwrócenie się z prośbą do kierownika jednostki o jej dokonanie,
- b) przy ocenie planów kierownika jednostki co do przyszłych działań w związku z jego oceną kontynuacji działalności, ocenę czy realizacja tych planów może poprawić sytuację i czy plany kierownika jednostki są wykonalne w danych okolicznościach,
- c) w przypadku, gdy jednostka przygotowała prognozę przepływów środków pieniężnych, a analiza prognozy jest istotnym czynnikiem przy rozpatrywaniu przyszłego wyniku zdarzeń lub warunków przy ocenie planów kierownika jednostki co do przyszłych działań:
 - (i) ocenę wiarygodności podstawowych danych wykorzystanych w przygotowanych prognozach oraz
 - (ii) określenie, czy istnieje odpowiednie uzasadnienie dla założeń stanowiących podstawę prognoz,
- d) rozpatrzenie, czy od daty dokonania oceny przez kierownika jednostki pojawiły się jakieś dodatkowe fakty lub informacje,
- e) uzyskanie pisemnych oświadczeń kierownika jednostki i tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, dotyczących ich planów co do przyszłych działań oraz możliwości wykonania tych planów.

Walidacja (weryfikacja odpowiedności) oceny kierownika jednostki dotyczącej zdolności jednostki do kontynuacji działalności może obejmować walidację:

- procesu dokonania oceny przez kierownika jednostki,
- założeń na których oparta jest ocena,
- planów przyszłych działań kierownika jednostki oraz
- możliwości wykonania planów kierownika jednostki w danych okolicznościach.

Zalecane dodatkowe procedury badania obejmują:

- sprawdzenie, czy jeżeli Zarząd znacznie wcześniej dokonał oceny kontynuacji działalności (np. w lutym 2020 r.) to nastąpiła jej aktualizacja w celu uwzględnienia wszystkich istotnych informacji dostępnych do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego (**w tych szczególnych okolicznościach dzień sporządzenia sprawozdania finansowego powinien być możliwie bliski dacie sprawozdania z badania**),
- analizę i omówienie z kierownikiem jednostki przepływów pieniężnych, zysków i innych stosownych prognoz,
- analizę i omówienie z kierownikiem jednostki najbardziej aktualnych dostępnych śródrocznych sprawozdań finansowych jednostki,

- zapoznanie się z warunkami instrumentów dłużnych i umów kredytowych oraz ustalenie, czy ich warunki nie zostały naruszone,
- przeanalizowanie protokołów ze zebrań wspólników/akcjonariuszy, osób sprawujących nadzór i odpowiednich komitetów w poszukiwaniu odniesienia do trudności finansowania,
- wystosowanie zapytania do prawnika jednostki o istnienie sporów prawnych i roszczeń oraz rozpatrzenie racjonalności oceny kierownika jednostki odnośnie ich rozstrzygnięć i szacunków ich konsekwencji finansowych,
- potwierdzenie istnienia, mocy prawnej i dostępności umów zapewniających lub podtrzymujących wsparcie finansowe od podmiotów powiązanych i stron trzecich oraz ocena możliwości zapewnienia dodatkowych funduszy przez te podmioty,
- ocena planów jednostki dotyczących niezrealizowanych zamówień klientów,
- potwierdzenie istnienia, warunków i adekwatności instrumentów dłużnych,
- uzyskanie i przegląd raportów dotyczących działań organów regulacyjnych,
- określenie zasadności poparcia planowanego zbycia aktywów,
- tam, gdzie jednostki zakładają stałe wsparcie stron trzecich czy to w formie podporządkowanych pożyczek, zobowiązania do utrzymywania lub pozyskiwania dodatkowych funduszy lub gwarancji, i wsparcie takie ma znaczenie dla zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident może uznać za konieczne uzyskanie pisemnych potwierdzeń (obejmujących zasady i warunki) od tych stron trzecich oraz uzyskanie dowodów potwierdzających ich zdolność do zapewnienia takiego wsparcia.

Szczególnie rekomendujemy, aby biegli rewidentzi, jeżeli uznają to za konieczne, uzyskali specyficzne pisemne oświadczenie Zarządu w celu poparcia uzyskanych dowodów badania dotyczących planów Zarządu co do przyszłych działań dotyczących zdolności do kontynuacji działalności oraz możliwości wykonania tych planów.

Procedury badania dotyczące ujawnień w sprawozdaniu finansowym obejmują:

- jeśli zostały zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które budzą poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciąga wniosek, że nie występuje znacząca niepewność, biegły rewident ocenia, czy sprawozdanie finansowe zapewnia odpowiednie ujawnienia o tych zdarzeniach lub warunkach,
- ocenę, czy ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są adekwatne, w szczególności, czy informacje związane z oceną zdolności jednostki do kontynuacji działalności są kompletne i obejmują informacje niezbędne do osiągnięcia rzetelności i jasności sprawozdania finansowego,
- upewnienie się, że ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są dostosowane i odpowiednie do sytuacji i okoliczności a także są dla użytkowników zrozumiałe i wystarczające do oceny sytuacji majątkowej i finansowej jednostki.

Ocena sprawozdania z działalności:

przy uwzględnieniu kryteriów wskazanych w art. 49 ustawy o rachunkowości oraz w innych mających zastosowanie przepisach prawa, należy pamiętać o:

- przeprowadzeniu procedur związanych z obowiązkami wynikającymi bezpośrednio z ustawy o biegłych rewidentach, w wyniku realizacji których biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu z badania:

- opinię, czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz czy jest zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym (art. 83 ust. 3 pkt 10),
- oświadczenie o tym, czy w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania stwierdzono istotne zniekształcenia w sprawozdaniu z działalności, oraz wskazanie, na czym polega każde takie istotne zniekształcenie (art. 83 ust. 3 pkt 11);
- ocenie ujawnień w sprawozdaniu z działalności (i „Innej informacji” zgodnie z [KSB 720](#) – „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”), w szczególności opisu ryzyk, ekspozycji spółki na ryzyko i przyszłej sytuacji.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór:

Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór (Radę Nadzorczą i Komitet Audytu) o zidentyfikowanych zdarzeniach i warunkach, które mogą podawać w wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności. Informowanie obejmuje następujące zagadnienia:

- (a) czy te zdarzenia lub warunki wskazują, że występuje znacząca niepewność,
- (b) czy przyjęcie przez kierownika jednostki przy sporządzaniu sprawozdania finansowego zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie,
- (c) wystarczalność powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym i
- (d) tam, gdzie ma to zastosowanie, wpływ na sprawozdanie z badania.

Kontroler jakości wykonania zlecenia (tzw. weryfikator):

Kluczowy biegły rewident, naszym zdaniem, powinien rozważyć potrzebę konsultacji i/lub przeglądu pracy przez innego biegłego rewidenta (kontrolera jakości), jeśli istnieje prawdopodobieństwo wydania sprawozdania z badania zawierającego zapisy odnoszące się do kontynuacji działalności.

5. WPLYW WNIOSKÓW BIEGŁEGO REWIDENTA NA SPRAWOZDANIE Z BADANIA

Biegły rewident ocenia, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania oraz wyciąga wniosek dotyczący zasadności zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.

W przypadku, gdy kierownik jednostki odmawia dokonania oceny biegły rewident rozpatruje wpływ tego faktu na sprawozdanie z badania. Taka sytuacja może prowadzić do braku wystarczających i odpowiednich dowodów badania. W związku z tym biegły rewident, w zależności od okoliczności i zgodnie ze swoim zawodowym osądem oraz wymogami [KSB 705 \(Z\)](#) – „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, wyraża opinię zmodyfikowaną – z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia opinii.

Jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienia dotyczące wpływu pandemii koronawirusa na jednostkę i nie występuje istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności sprawozdanie z badania nie zawiera modyfikacji opinii.

Poniższy diagram prezentuje wpływ różnych wniosków biegłego rewidenta na sprawozdanie z badania.

D1
Kierownik jednostki sporządził sprawozdanie finansowe zgodnie z zasadami mającymi zastosowanie w sytuacji kontynuacji działalności
(np. zasadami wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego wskazanymi w art. 28 ustawy o rachunkowości)

D2
Ocena biegłego rewidenta:
W kontekście kontynuacji działalności kierownik jednostki zastosował właściwą podstawę rachunkowości do sporządzenia sprawozdania finansowego

D2A
Ocena biegłego rewidenta:
Występuje istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności przez badaną jednostkę, ale sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienia dotyczące tej istotnej niepewności

D2B
Ocena biegłego rewidenta:
Występuje istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności przez badaną jednostkę, a sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiednich ujawnień dotyczących tej istotnej niepewności

D3
Ocena biegłego rewidenta:
W kontekście kontynuacji działalności kierownik jednostki zastosował niewłaściwą podstawę rachunkowości do sporządzenia sprawozdania finansowego
Rekomendacja biegłego rewidenta:
Do sporządzenia sprawozdania finansowego powinna zostać zastosowana podstawa rachunkowości odpowiednia dla jednostek niekontynuujących działalności (np. zasady wyceny aktywów i pasywów wskazane w art. 29 ustawy o rachunkowości) - *wniosek do kierownika jednostki o zmianę sprawozdania finansowego*

P1
Biegły rewident wydaje sprawozdanie z badania zawierające **opinię bez zastrzeżeń**; dodatkowo w sprawozdaniu biegłego rewidenta zamieszczana jest sekcja "*Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności*" - zwrócenie uwagi na notę w sprawozdaniu finansowym opisującą istotną niepewność oraz stwierdzenie, że opinia nie jest zmodyfikowana z powodu istotnej niepewności (par. 22, A28-A31, A34 KSB 570 (Z))

P2
Ocena biegłego rewidenta: występuje wiele istotnych niepewności, które są istotne dla sprawozdania finansowego jako całości
Biegły rewident wydaje sprawozdanie z badania zawierające **odmowę wydania opinii** (A33 KSB 570 (Z), par. 10 KSB 705 (Z)) A33.
Biegły rewident wyciąga wnioski, że pomimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie każdej poszczególniej niepewności z uwagi na wystąpienie wielu istotnych niepewności, które są znaczące dla sprawozdania finansowego jako całości nie jest w stanie sformułować opinii z badania ze względu na potencjalne wzajemne oddziaływanie niepewności i ich możliwy skumulowany wpływ na sprawozdanie finansowe.

P3
Biegły rewident wydaje sprawozdanie z badania zawierające **opinię z zastrzeżeniem**; w sekcji „*Podstawa opinii z zastrzeżeniem*” zamieszczana jest informacja o istotnej niepewności i o tym, że sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia tej sprawy (par. 23, A32-A34 KSB 570 (Z))

P4
Biegły rewident wydaje sprawozdanie z badania zawierające **opinię negatywną**; w sekcji „*Podstawa opinii negatywnej*” zamieszczana jest informacja o istotnej niepewności i o tym, że sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia tej sprawy (par. 23, A32-A34 KSB 570 (Z))

P5
Kierownik jednostki odmówił sporządzenia sprawozdania finansowego według zasad właściwych dla jednostek niekontynuujących działalności. Biegły rewident wydaje sprawozdanie z badania zawierające **opinię negatywną** (par. 21, A26-A27 KSB 570 (Z))

P6
Kierownik jednostki sporządził poprawione sprawozdanie finansowe według zasad właściwych dla jednostek niekontynuujących działalności, sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienie tego faktu. Biegły rewident wydaje sprawozdanie z badania zawierające **opinię bez zastrzeżeń**
Możliwe jest zamieszczenie **akapitu objaśniającego** wskazującego na szczególne zasady zastosowane przy sporządzeniu sprawozdania finansowego - standardy pozostawiają to do zawodowego osądu biegłego rewidenta (A27 KSB 570 (Z), KSB 706(Z))

Decyzja	Wskazówki	Przykłady okoliczności
D1	Czy okoliczności jednoznacznie wskazują na to, że jednostka nie będzie kontynuowała działalności? NIE D2 / TAK D3	TAK <ul style="list-style-type: none"> • podjęcie decyzji o likwidacji, • ogłoszenie upadłości, • podjęcie innych działań zmierzających do zakończenia działalności, • utrata licencji uprawniającej do prowadzenia podstawowej działalności klienta.
D2	Czy wszystkie okoliczności, ryzyka i niepewności związane z założeniem kontynuacji działalności są odpowiednio ujawnione, wraz z przesłankami, na podstawie których zarząd uznał, że sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z założeniem kontynuacji działalności jest zasadne? TAK D2A / NIE D2B	NIE <ul style="list-style-type: none"> • pomimo istnienia okoliczności Zarząd nie ujawnił niepewności związanej z kontynuacją działalności i nie przedstawił tego, np. spółka jest w złej sytuacji finansowej, upłynął okres wymagalności kredytu a ten fakt nie został ujawniony w sprawozdaniu finansowym; • Zarząd nie ujawnił ryzyka i niepewności związanej z wystąpieniem pandemii ani swojej oceny z tym związanej (patrz tabela z czynnikami ryzyka zawarta we wcześniejszej części opracowania).
D2A	Czy plan przygotowany przez zarząd zawiera <ul style="list-style-type: none"> a) założenie dotyczące kontynuacji działalności obarczone istotną niepewnością nie wpływającą na możliwość oceny zasadności założenia kontynuacji działalności? - P1 b) wiele istotnych niepewności, które są znaczące dla sprawozdania finansowego jako całości ze względu na ich potencjalne wzajemne oddziaływanie i ich możliwy skumulowany wpływ? TAK - P2 	<ul style="list-style-type: none"> a) 5 miesięcy po dniu bilansowym przypada odnowienie linii kredytowych, bez których Spółka nie będzie mogła prowadzić działalności, rozpoczęły się negocjacje z bankiem w tym zakresie. Sytuacja finansowa spółki wskazuje na ryzyko braku przedłużenia kredytu. b) Biegły rewident odmawia wyrażenia opinii w nierzwykłe rzadkich okolicznościach dotyczących wielu niepewności. Poniżej przedstawiono przykłady okoliczności, które mogą wskazywać na rozważenie odmowy wyrażenia opinii. Jednocześnie wystąpił splot współistniejących okoliczności: toczy się postępowanie, które może zakończyć się odebraniem jednostce licencji na prowadzoną podstawową działalność; trwają negocjacje z bankami ze względu na konieczność odnowienia linii kredytowych, bez których Spółka nie będzie mogła kontynuować działalności; zarząd zakłada wzmocnienie kapitałowe ale proces negocjacji jeszcze się nie rozpoczął; 3 z 4 głównych dostawców poinformowało o wstrzymaniu dostaw na kredyt i realizacji zamówień wyłącznie na podstawie przedpłaty.

Decyzja	Wskazówki	Przykłady okoliczności
D2B	<p>Czy wpływ nieujawnionej w sprawozdaniu finansowym niepewności jest</p> <p>a) istotny? - P3</p> <p>b) istotny i rozległy? - P4</p>	<p>a) wpływ istotny Spółka nie ujawniła, że umowy zapewniające finansowanie Spółki wygasają, a kwoty pozostałe do spłacenia są wymagalne w I kwartale po dniu bilansowym - w 2020 r. Spółce nie udało się renegotjować umów ani uzyskać innego źródła finansowania. Sytuacja ta powoduje, że występuje istotna niepewność co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Sprawozdanie finansowe nie ujawnia odpowiednio tej sprawy.</p> <p>b) wpływ istotny i rozległy: równocześnie Spółka nie ujawniła, że umowy finansowe wygasły, a kwoty pozostałe do spłacenia stały się wymagalne dnia 31 grudnia 2019 r. Spółce nie udało się renegotjować umów ani uzyskać innego źródła finansowania i rozpatruje możliwość złożenia wniosku o postawienie w stan upadłości. Ta sytuacja wskazuje, że zachodzi znacząca niepewność co do zdolności spółki do kontynuacji działalności. Sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiednich ujawnień w tym zakresie.</p>
D3	<p>W oparciu o analizę okoliczności założenie kontynuacji działalności nie jest zasadne</p> <p>a) a pomimo tego zarząd sporządził sprawozdanie finansowe według tej podstawy - P5</p> <p>b) zarząd sporządził sprawozdanie finansowe przy braku założenia kontynuacji działalności – P6</p>	<p>a) Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności. Umowy zapewniające finansowanie spółki wygasły, a kwoty pozostałe do spłacenia stały się wymagalne dnia 31 grudnia 2019 r. Spółce nie udało się renegotjować umów ani uzyskać innego źródła finansowania. W związku z brakiem możliwości regulowania zobowiązań kierownik jednostki złożył wnioski o upadłość. W tej sytuacji naszym zdaniem zastosowanie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne i Spółka powinna sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z zasadami określonymi w art. 29 ustawy o rachunkowości.</p> <p>b) Spółka jest w procesie likwidacji i zarząd sporządził sprawozdanie finansowe przy założeniu braku kontynuacji działalności.</p>

W sytuacji, gdy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe, ale występuje znacząca niepewność i sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienia dotyczące znaczącej niepewności biegły rewident może zamieścić w sprawozdaniu z badania dodatkowe informacje na przykład w celu wyjaśnienia, że istnienie znaczącej niepewności jest fundamentalne dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników. Dalsze wytyczne w tym zakresie znajdują się w par. A.2 [KSB 706 \(Z\)](#) (patrz par. A.30 KSB 570 (Z)). Standard 706(Z).A2 mówi, że sprawy, które zostały uznane za kluczowe sprawy badania zgodnie z [KSB 701](#) – „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” mogą być także, według osądu biegłego rewidenta, fundamentalne dla zrozumienia przez użytkowników sprawozdania finansowego. W takich przypadkach, przedstawiając sprawę jako kluczową sprawę badania zgodnie z KSB 701, biegły rewident może chcieć podkreślić lub zwrócić dalszą uwagę na jej względną ważność. Biegły rewident może dokonać tego poprzez zaprezentowanie sprawy w bardziej widocznym miejscu niż inne sprawy w sekcji „Kluczowe sprawy badania” (np. jako pierwsza sprawa) lub poprzez zawarcie dodatkowych informacji w opisie kluczowej sprawy badania, w celu wskazania ważności sprawy dla zrozumienia przez użytkowników sprawozdania finansowego.

W sytuacji, gdy nie występuje zagrożenie kontynuacji działalności ani związana z tym istotna niepewność biegły rewident może rozważyć dodanie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi na umieszczone przez zarząd w sprawozdaniu finansowym ujawnienia - zgodnie z wymogami KSB 706 (Z). Zwrócenie uwagi następuje wtedy, gdy biegły rewident ocenia, że sprawę, która pomimo, że została odpowiednio zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym, jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników.

6. SPRAWOZDANIE Z BADANIA

Praktyczne przykłady całej treści sprawozdania z badania znajdują się w załączniku nr 3 w opracowaniu [„Alert specjalny – badanie za 2019 rok”](#) oraz w [„Wyszukiwarce standardów”](#), po wybraniu okresu „31.12.2019 r.”.

Szczególne wymogi dotyczące sporządzenia sprawozdania z badania w odniesieniu do wniosków dotyczących kontynuacji działalności zawarte są w KSB 570 (Z). Ponadto, zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach w sprawozdaniu z badania powinno się znaleźć, o ile ma to zastosowanie w okolicznościach danego badania, oświadczenie biegłego rewidenta o przypadkach istotnej niepewności w odniesieniu do zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą rodzić zasadnicze wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności (art. 83 ust. 3 pkt 14).

Poniżej zaprezentowane zostały przykłady ilustrujące sprawozdanie z badania tylko w odniesieniu do kontynuacji działalności. Pochodzą one głównie z KSB 570 (Z) i wymagają indywidualnego dostosowania przez biegłego rewidenta do okoliczności badania.

Zaznaczamy, że nie ma uniwersalnych rozwiązań. Każdy klient (jego działalność gospodarcza) może być w różnym stopniu narażony na wpływ pandemii koronawirusa oraz różna może być „skłonność” do odpowiedniego poinformowania w sprawozdaniu finansowym o wpływie obecnej sytuacji na działalność jednostki.

Nr przykładu	Przykład sprawozdania z badania
P1	<ul style="list-style-type: none">Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident stwierdził, że istnieje istotna niepewność i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są odpowiednie <p>Opinia (...)</p> <p>Podstawa opinii (...)</p>

	<p>Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności</p> <p><i>Zwracamy uwagę na Notę 6 informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ. w roku zakończonym w dniu 31 grudnia 2019 r. oraz że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe spółki przewyższały sumę aktywów o YYY. Jak wskazano w Nocie 6 te warunki wraz z innymi sprawami przedstawionymi w Nocie 6, wskazują, że występuje istotna niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera modyfikacji w związku z tą sprawą.</i></p>
<p>P2</p>	<p>• Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające odmowę wyrażenia opinii</p> <p>Odmowa wyrażenia opinii</p> <p><i>Zostaliśmy zaangażowani do przeprowadzenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego spółki ABC i jej jednostek zależnych (“Grupa”), które zawiera skonsolidowane sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 2019 r. oraz skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów, skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości. Nie wyrażamy opinii na temat załączonego skonsolidowanego sprawozdania finansowego Grupy.</i></p> <p><i>Ze względu na znaczenie spraw opisanych w sekcji „Podstawa odmowy wyrażenia opinii” nie jest możliwe sformułowanie opinii z badania na temat tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.</i></p> <p>Podstawa odmowy wyrażenia opinii</p> <p><i>Jak opisano w Nocie xx informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, na dzień bilansowy zobowiązania krótkoterminowe przewyższają majątek obrotowy o kwotę xxxx a kapitał własny jest ujemny. Zarząd jednostki dominującej przygotował budżet i prognozę przepływów środków pieniężnych na okres 12 miesięcy po dniu bilansowym, a także plan działań mających na celu zapewnienie płynności jednostki dominującej, jednakże jego powodzenie nie jest pewne. Ponadto Oprócz tego Grupa Pomimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie każdej z powyższych niepewności, nie jest możliwe sformułowanie opinii na temat tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego ze względu na potencjalne wzajemne oddziaływanie niepewności i ich możliwy skumulowany wpływ na to skonsolidowane sprawozdanie finansowe. Gdyby skonsolidowane sprawozdanie finansowe było sporządzone przy założeniu braku kontynuacji działania, ujęcie i wycena poszczególnych pozycji aktywów, zobowiązań i wyniku mogłyby być inne i nie jesteśmy w stanie ocenić wpływu zmiany zasad wyceny i ujęcia na prezentowane skonsolidowane sprawozdanie finansowe.</i></p>
<p>P3</p>	<p>• Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię z zastrzeżeniem, gdy biegły rewident stwierdził, że istnieje znacząca niepewność i sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone na skutek braku odpowiednich ujawnień</p> <p>Opinia z zastrzeżeniem</p> <p>(...)</p> <p><i>Naszym zdaniem, za wyjątkiem niekompletnych ujawnień dotyczących informacji opisanych w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, naszego sprawozdania, załączone sprawozdanie finansowe:</i></p> <p>(...)</p>

	<p>Podstawa opinii z zastrzeżeniem</p> <p><i>Jak wskazano w Nocie yy, umowy zapewniające finansowanie Spółki wygasają, a kwoty pozostałe do spłacenia są wymagalne dnia 19 marca 2020 r. Spółce nie udało się renegotjować umów ani uzyskać innego źródła finansowania. Sytuacja ta wskazuje, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Sprawozdanie finansowe nie ujawnia odpowiednio tej sprawy.</i></p> <p>(...)</p>
<p>P4</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię negatywną, gdy biegły rewident stwierdził, że istnieje znacząca niepewność i sprawozdanie finansowe pomija wymagane ujawnienia w odniesieniu do istotnej niepewności <p>Opinia negatywna</p> <p>(...)</p> <p><i>Naszym zdaniem, mając na uwadze pominięcie informacji wskazanej w sekcji „Podstawa opinii negatywnej”, załączone sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 2019 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu (...).</i></p> <p>Podstawa opinii negatywnej</p> <p><i>Umowy zapewniające finansowanie spółki wygasły, a kwoty pozostałe do spłacenia stały się wymagalne dnia 31 grudnia 2019 r. Spółce nie udało się renegotjować umów ani uzyskać innego źródła finansowania i rozpatruje możliwość złożenia wniosku o postawienie w stan upadłości. Ta sytuacja wskazuje, że zachodzi istotna niepewność co do zdolności spółki do kontynuacji działalności. Sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiednich ujawnień w tym zakresie.</i></p>
<p>P5</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię negatywną, gdy biegły rewident stwierdził, że zastosowanie przez Spółkę podstawy sporządzenia sprawozdania finansowego dla jednostek kontynuujących jest nieprawidłowe <p>Opinia negatywna</p> <p>(...)</p> <p><i>Naszym zdaniem, mając na uwadze brak zasadności zastosowania założenia kontynuacji działalności do sporządzenia sprawozdania finansowego, o czym mowa w sekcji „Podstawa opinii negatywnej”, załączone sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 2019 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu (...).</i></p> <p>Podstawa opinii negatywnej</p> <p><i>Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności. Umowy zapewniające finansowanie spółki wygasły, a kwoty pozostałe do spłacenia stały się wymagalne dnia 31 grudnia 2019 r. Spółce nie udało się renegotjować umów ani uzyskać innego źródła finansowania. W związku z brakiem możliwości regulowania zobowiązań kierownik jednostki złożył wniosek o upadłość. W tej sytuacji naszym zdaniem zastosowanie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne i Spółka powinna sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z zasadami określonymi w art. 29 ustawy o rachunkowości.</i></p>

P6	<ul style="list-style-type: none">Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu braku kontynuacji działalności <p>Opinia (...)</p> <p>Podstawa opinii (...)</p> <p>Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi</p> <p><i>Zwracamy uwagę na Notę 6 informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka została postawiona w stan upadłości i w związku z tym sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu braku kontynuacji działalności, zgodnie z zasadami określonymi w art. 29 ustawy o rachunkowości. Nasza opinia nie zawiera modyfikacji w związku z tą sprawą.</i></p>
-----------	--

7. DODATKOWE OBOWIĄZKI FIRMY AUDYTORSKIEJ/BIEGŁEGO REWIDENTA BADAJĄCEGO SPRAWOZDANIE FINANSOWE JZP

W przypadku przeprowadzania badania ustawowego jednostki zainteresowania publicznego zwracamy uwagę na dodatkowe obowiązki firmy audytorskiej i biegłego rewidenta dotyczące niezwłocznego przekazania:

- Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego – informacji o modyfikacji opinii, czyli odmowie wydania opinii z badania lub o wydaniu negatywnej opinii bądź opinii z zastrzeżeniami (art. 138 [ustawy o biegłych rewidentach](#)),
- Komisji Nadzoru Finansowego – informacji, które mogą spowodować następujące skutki - istotne zagrożenie lub wątpliwości dotyczące kontynuacji funkcjonowania jednostki interesu publicznego i/lub modyfikację opinii (art. 12 ust. 1 akapit pierwszy lit. b i c [rozporządzenia nr 537/2014](#)). Biegli rewidenci lub firmy audytorskie mają również obowiązek zgłaszania wszelkich informacji, o których mowa w akapicie pierwszym lit. a), b) lub c) art. 12, uzyskanych w trakcie przeprowadzania badania ustawowego przedsiębiorstwa mającego bliskie powiązania z jednostką interesu publicznego, dla której również przeprowadzają oni badanie ustawowe.