

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 570

Kontynuacja działalności

WAŻNE ZMIANY

Cyklem ALERTÓW Komisja ds. Standaryzacji Usług Świadczonych Przez Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić Państwa uwagę na **zmiany** w Krajowych Standardach Rewizji Finansowej.

Zmiany polegają na zaimplementowaniu jako standardów krajowych, szeregu międzynarodowych standardów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (tekst jednolity Dz. U. 2016, poz. 1000), biegły rewident świadcząc usługi rewizji finansowej jest zobowiązany między innymi przestrzegać standardów rewizji finansowej. Przez standardy rewizji finansowej rozumie się krajowe standardy ustanowione przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Dostosowując prawo krajowe do Dyrektywy Unii Europejskiej obligującej Kraje Członkowskie do implementacji międzynarodowych standardów rewizji finansowej, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr [2783/52/2015](#) z dnia 10 lutego 2015 r. wprowadziła **jako krajowe standardy rewizji finansowej**:

- Międzynarodowe Standardy Badania (MSB),
- Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP),
- Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji (MSUA),

wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. International Federation of Accountants, IFAC).

1 kwietnia 2015 r. Komisja Nadzoru Audytowego **zatwierdziła** powyższą uchwałę.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 570

OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują najpóźniej do badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się:

- 31 grudnia 2016 r. i później – jeśli podmiot uprawniony świadczy usługi jednostkom zainteresowania publicznego,
- 31 grudnia 2017 r. i później – jeśli podmiot uprawniony nie świadczy usług jednostkom zainteresowania publicznego.

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują również w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych, których wykonywanie zostało rozpoczęte dnia 1 stycznia 2017 r. i później.

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

- równoczesnego stosowania uchwały Nr [2784/52/2015](#) KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych (tj. o [Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1](#) – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, MSKJ 1), oraz
- po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia wcześniejszego stosowania nowych standardów.

Warunkiem niezbędnym do stwierdzenia o stosowaniu Krajowych Standardów Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania jest wdrożenie i stosowanie [MSKJ 1](#).

CZEGO STANDARD DOTYCZY?

[KSRF 570](#) dotyczy **odpowiedzialności biegłego rewidenta** związanej z przyjętym przez kierownictwo, przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego, **założeniem kontynuacji działalności**.

Wskazuje się, że: standard należy odczytywać w powiązaniu z [MSB 200](#) „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 570

JAKIE
DEFINICJE
WPROWADZA
STANDARD?

Standard nie definiuje nowych pojęć.

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?

Standard podkreśla, że **założenie kontynuacji działalności jest podstawową zasadą sporządzania sprawozdania finansowego**, dlatego kierownictwo jest odpowiedzialne za dokonanie **oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności**, nawet jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie formułują jednoznacznie takiego obowiązku. Standard jednocześnie przypomina, że niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają wyraźny wymóg, aby kierownictwo dokonało szczegółowej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności i określają zagadnienia, jakie należy rozważyć oraz informacje, jakie należy ujawnić.

Biegły rewident jest odpowiedzialny za:

- **uzyskanie** wystarczających i odpowiednich **dowodów badania** na temat **zasadności** przyjętego przez kierownictwo **założenia kontynuacji działalności** przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego oraz
- stwierdzenie, **czy istnieje istotna niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.**

Standard jednoznacznie określa, że brak wskazania na niepewność związaną z kontynuacją działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie może być postrzegany jako gwarancja zdolności do kontynuacji działalności.

Zgodnie z wymogami standardu, **przy przeprowadzaniu procedur oceny ryzyka** biegły rewident **rozważa**, czy występują zdarzenia lub uwarunkowania mogące budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (standard przykładowo wskazuje objawy finansowe, operacyjne i pozostałe). Biegły rewident ustala, **czy kierownictwo przeprowadziło wstępną ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności.** W przypadku, gdy ocena taka została przeprowadzona, biegły rewident omawia ją z kierownictwem i ustala, jakie są plany kierownictwa w odpowiedzi na tę ocenę. Jeżeli ocena taka nie została dokonana, biegły rewident omawia z kierownictwem uzasadnienie założenia kontynuacji działalności i kieruje zapytanie do kierownictwa dotyczące zdarzeń lub uwarunkowań, które, pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Jeżeli **ocena kierownictwa** dotycząca zdolności jednostki do kontynuacji działalności **obejmuje okres krótszy niż dwanaście miesięcy** od daty sprawozdania finansowego, zgodnie z definicją zawartą w [MSB 560](#) (porównaj [ALERT nr 23](#)), biegły rewident zwraca się do kierownictwa **o wydłużenie okresu, którego**

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 570

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?

dotyczy ocena, do dwunastu miesięcy od tej daty. Biegły rewident zwraca się ponadto do kierownictwa z zapytaniem, czy znane są mu zdarzenia lub uwarunkowania dotyczące okresu nieobjętego oceną kierownictwa, które mogłyby budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Biegły rewident **nie ma obowiązku** przeprowadzenia innych procedur niż skierowanie zapytań 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 powinien wynosić co najmniej dwanaście miesięcy od daty sprawozdania finansowego.

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.

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** w drodze przeprowadzenia procedur wskazanych szczegółowo w standardzie.

Na podstawie uzyskanych dowodów badania **biegły rewident rozważa, czy** zgodnie z jego osądem, **zachodzi istotna niepewność** 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 rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego - w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji lub niewprowadzania w błąd przez sprawozdanie finansowe - w przypadku ramowych założeń zgodności.

Jeśli **przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, ale zachodzi istotna niepewność**, biegły rewident ustala, czy sprawozdanie finansowe:

- a) właściwie opisuje główne zdarzenia lub uwarunkowania, oraz plany kierownictwa oraz
- b) zawiera jednoznaczne ujawnienie istotnej niepewności.

Jeśli **sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienie**, biegły rewident wyraża opinię bez zastrzeżeń i uzupełnia sprawozdanie biegłego rewidenta o paragraf objaśniający w celu podkreślenia, że zachodzi istotna niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz zwrócenia uwagi na zawartą w sprawozdaniu finansowym informację dodatkową ujawniającą zagadnienia istotnej niepewności. Jeżeli w sprawozdaniu finansowym **nie zostało zamieszczone odpowiednie ujawnienie**, biegły rewident stosownie do sytuacji wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, zgodnie z [MSB 705](#). W sprawozdaniu biegłego rewidenta biegły rewident stwierdza, że występuje istotna niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 570

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Gdy **sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności**, a według osądu biegłego rewidenta **przyjęcie założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne**, wyraża on opinię negatywną.

Biegły rewident **informuje osoby sprawujące nadzór** (o ile nie wszystkie te osoby uczestniczą w zarządzaniu jednostką) o rozpoznanych zdarzeniach i uwarunkowaniach, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Jeśli występuje **znaczące opóźnienie aprobaty sprawozdania finansowego** w stosunku do daty sprawozdania finansowego, 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 jak też uwzględnia wpływ opóźnienia na swoje wnioski dotyczące istotnej niepewności.

Standard zawiera szczególne regulacje dotyczące jednostek sektora publicznego oraz mniejszych jednostek, mając na uwadze specyfikę tych podmiotów. Na końcu standardu zamieszczono przykłady sformułowań, jakie mogą zostać ujęte w sprawozdaniu biegłego rewidenta w odniesieniu do kwestii omawianych w standardzie.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 570

GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

Pełna aktualna treść standardu dostępna jest na stronie internetowej KIBR pod adresem:

http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala_2783-52-2015_KSRF_570.pdf

CO BYŁO POPZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas uregulowana w paragrafie 49 [Krajowego Standardu Rewizji Finansowej nr 1](#).

W świetle wymogów KSRF 1, biegły rewident przeprowadzający badanie sprawozdania finansowego jednostki, której kontynuacja działalności nie jest ustawowo zapewniona, ma obowiązek ocenić wiarygodność deklaracji kierownika jednostki – zawartej we wprowadzeniu do tego sprawozdania – o zdolności kontynuowania przez jednostkę działalności w niezmnieszonej istotnie zakresie w dającej się przewidzieć przyszłości, tj. w okresie przynajmniej 12 miesięcy od dnia bilansowego. Biegły rewident powinien zapewnić wykonanie tego obowiązku odpowiednio planując i przeprowadzając badanie, w tym także zdarzeń, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, celem zebrania odpowiednich i wystarczających dowodów badania, przemawiających za tym, że według stanu na dzień zakończenia badania zasadne jest przyjęte przez kierownika jednostki założenie kontynuacji działalności.

Zakres regulacji wskazanych w KSRF 1 był węższy niż w omawianym standardzie.

UWAGI KOŃCOWE

Niniejszy alert sygnalizuje wybrane aspekty nowych standardów. Alert nie może być traktowany jako substytut zapoznania się z mającymi zastosowanie standardami i regulacjami prawnymi wiążącymi biegłego rewidenta oraz podmiot uprawniony do badania.