PATVIRTINTA
Visuotiniame Lietuvos auditorių rūmų narių susirinkime
2002 m. sausio 11 d.

23-asis nacionalinis audito standartas

VEIKLOS TĘSTINUMAS

Įžanga

1. Šio Nacionalinio audito standarto (NAS) tikslas - nustatyti standartus ir pateikti nuorodas apie auditoriaus atsakomybę už veiklos tęstinumo prielaidos tinkamumą finansinei atskaitomybei parengti.

2. Planuodamas ir atlikdamas audito procedūras bei įvertindamas jų rezultatus, auditorius turi nustatyti veiklos tęstinumo prielaidos taikymo finansinei atskaitomybei parengti tinkamumą.

3. Auditoriaus išvada didina finansinės atskaitomybės patikimumą, tačiau nėra įmonės gyvybingumo ateityje garantija.

4. Jeigu nėra prieštaraujančios informacijos, rengiant finansinę atskaitomybę daroma prielaida, kad artimiausiu laiku, paprastai ne ilgiau kaip vienerius metus finansiniams metams pasibaigus, įmonė tęs veiklą. Šiuo atveju turtas ir įsipareigojimai atvaizduojami remiantis prielaida, kad įmonė galės realizuoti savo turtą ir įvykdyti verslo įsipareigojimus įprasto verslo eigoje. Jeigu ši prielaida netaikytina, įmonė gali nepajėgti realizuoti savo turto už apskaitytą vertę, taip pat gali keistis įsipareigojimų sumos ir atsiskaitymo datos. Dėl to, gali prireikti koreguoti turto ir įsipareigojimų sumas bei klasifikavimą.

Veiklos tęstinumo prielaidos tinkamumas

5. Auditorius turėtų atsižvelgti į riziką, kad veiklos tęstinumo prielaida jau gali būti nebetinkama.

6. Iš finansinės atskaitomybės ir kitų šaltinių galima nustatyti rizikos, kad veiklos tęstinumo prielaida yra abejotina, požymius. Pateikiami požymių, į kuriuos turėtų atsižvelgti auditorius, pavyzdžiai. Šis sąrašas nėra išsamus, ir ne visuomet vieno ar kelių požymių buvimas reiškia, kad reikia abejoti veiklos tęstinumo prielaida.

Finansiniai požymiai

a) grynieji įsipareigojimai ar grynųjų trumpalaikių įsipareigojimų būklė;
b) artėja terminuotos skolos grąžinimo data, bet nėra realios perspektyvos pratęsti ar grąžinti skolą, perdėtas pasitikėjimas trumpalaikėmis skolomis ilgalaikio turto finansavimui;
c) blogi pagrindiniai finansiniai rodikliai;
d) dideli veiklos nuostoliai;
e) dividendų neišmokėjimas ar sumažinimas;
a) nesugebama laiku sumokėti įmonės kreditoriams;
b) sunkumai vykdant paskolų sutarčių sąlygas;
c) pasikeitę tiekimų sąlygos – pirkimą skolon keičia apmokėjimas grynais pinigais pristačius prekes;
d) nesugebėjimas gauti finansavimo naujų pagrindinių produktų kūrimui ar kitoms svarbioms investicijoms.

Veiklos požymiai

a) svarbūs vadovai išeina iš darbo ir nerandama kuo juos pakeisti;
b) netenkama reikšmingos rinkos dalies, frančizės teisių, licencijų ar pagrindinių tiekėjų;
c) kvalifikuotų darbuotojų ir/ar pagrindinių atsargų stoka.

Kiti požymiai

a) netenkinami kapitalo pakankamumo ir kiti įstatymų numatyti reikalavimai;
b) besitęsiančios bylos teisme, kurių nepalanki baigtis sukeltų įmonei įsipareigojimų, kurių būtų neįmanoma įvykdyti,
c) įstatymų ar valstybinės politikos pasikeitimai.

7. Šių požymių svarbą dažnai gali sumažinti kiti veiksniai. Pavyzdžiui, jeigu įmonė nepajėgia grąžinti įprastų skolų, tada vadovybė gali palaikyti atitinkamus pinigų srautus kitais alternatyviais būdais: parduodama turtą, pakeisdama skolų grąžinimo terminus, ar padidindama kapitalą. Panašiai svarbaus tiekėjo netekusi įmonė gali pasirinkti kitą tinkamą tiekimo šaltinį.

Audito įrodymas

8. Kai kyla klausimas dėl veiklos tęstinumo prielaidos tinkamumo, auditorius turėtų gauti pakankamą ir tinkamą audito įrodymą, kad nuspręstų apie įmonės sugebėjimą tęsti veiklą artimiausiu laiku.

9. Audito metu auditorius atlieka procedūras, numatytas gauti audito įrodymui, pagrindžiančiam nuomonę, reiškiamą apie finansinę atskaitomybę. Jeigu suabejojama veiklos tęstinumo prielaida, kai kurios iš šių procedūrų gali įgauti didesnes reikšmės, taip pat gali prireikti ne tik atlikti kitas procedūras bet ir atnaujinti anksčiau gautą informaciją. Atliekamos šios procedūros:

a) pinigų srautų, pelno ir kitų atitinkamų prognozių analizė ir aptarimas su vadovybe;
b) įvykių, po balanso dienos, peržiūra, siekiant išsiaiškinti dalykus, turinčius įtakos įmonės veiklos tęstinumui;
c) paskutinės tarpinės finansinės atskaitomybės analizė ir aptarimas;
d) skolos raštų ir paskolų sutarčių peržiūra, siekiant nustatyti, ar nepažeistos sąlygos;
e) akcininkų susirinkimų, direktorių valdybos ir komitetų posėdžių protokolų skaitymas, ieškant informacijos apie finansinius sunkumus
f) įmonės teisininkų užklausa apie bylas ir pretenzijas;
g) įsitikinti susitarimų dėl susijusių ir trečiųjų šalių finansinės paramos buvimo, teisėtumo ir galiojimo, ir įvertinant ar tos šalys finansiškai pajėgios suteikti papildomų lėšų;
h) apsvarstyti įmonės požiūrį į pirkėjų užsakymų nevykdymą.

10. Analizuodamas pinigų srautų, pelno ir kitus atitinkamus biudžetus, auditorius turi įvertinti įmonės sistemos tokiai informacijai parengti patikimumą. Taip pat auditorius turi apgalvoti, ar prognozavimo prielaidos tinkamos esamomis aplinkybėmis. Be to, jis turi palyginti ankstesnių laikotarpių biudžetus su faktiniais tų laikotarpių rezultatais, bei dabartinio laikotarpio biudžetus su naujaisiais faktiniais rezultatais.

11. Auditorius turi įvertinti ir aptarti su vadovybe būsimų jos veiksmų planą, t.y. turto pardavimą, pinigų skolinimą ar skolų restruktūrizavimą, išlaidų sumažinimą ar atidėjimą, kapitalo didinimą. Kuo ilgesnis planuojamų veiksmų ir numatomų įvykių laikotarpis, tuo šie planai mažiau patikimi auditoriui. Paprastai ypatingas dėmesys skiriamas tam, kas gali turėti didelės įtakos įmonės

trumpalaikiam mokumui. Auditorius turėtų gauti pakankamą ir tinkamą audito įrodymą, kad šie planai yra realūs, kad tikėtina, jog bus įgyvendinti, ir kad jų rezultatai pagerins situaciją. Auditorius turi gauti raštišką vadovybės patvirtinimą apie tokius planus.

Audito išvados ir ataskaita

12. Po to, kai atliktos visos būtinos procedūros, surinkta visa reikalinga informacija ir išnagrinėta visų vadovybės planų ir kitų švelninančių veiksnių įtaka, auditorius turėtų nuspręsti ar klausimas dėl veiklos tęstinumo prielaidos buvo sėkmingai išspręstas.

Veiklos tęstinumo prielaida tinkama

13. Jeigu auditoriaus nuomone, buvo gautas pakankamas ir tinkamas audito įrodymas veiklos tęstinumo prielaidos tinkamumui pagrįsti, auditoriui nereikia modifikuoti išvados.
14. Jeigu, auditoriaus nuomone, veiklos tęstinumo prielaida priimtina dėl švelninančių veiksnių, kurie numatyti detaliuose vadovybės sudarytuose perspektyviniuose planuose, auditorius turi nuspręsti, ar šie planai ir kiti veiksniai turi būti atskleisti finansinėje atskaitomybėje. **Jeigu jie finansinėje atskaitomybėje nėra tinkamai atskleisti, auditorius, priklausomai nuo aplinkybių, turėtų pareikšti sąlyginę arba neigiamą nuomonę.**

Veiklos tęstinumo prielaida netinkama

15. Jeigu, auditoriaus nuomone, veiklos tęstinumo klausimas nėra pakankamai išspręstas, auditorius turėtų nuspręsti, ar finansinėje atskaitomybėje:

a) tinkamai aprašytos pagrindines sąlygos, keliančios rimtų abejonių dėl įmonės galimybės tęsti veiklą artimiausiu laiku;
b) parodyta, kad yra rimtų abejonių dėl įmonės veiklos tęstinumo ir todėl gali būti neįmanoma parduoti turto ar įvykdyti įsipareigojimų įprastoje verslo eigoje;
c) yra atskleista, kad nebuvo atlikta jokių turto ir įsipareigojimų sumų ar klasifikavimo koregavimų, kurie būtų reikalingi tuo atveju, jeigu įmonė nebegalėtų tęsti veiklos.

Jei auditorius nusprendžia, kad veiklos tęstinumo prielaida atskleista pakankamai, jis neturėtų pareikšti sąlyginės ar neigiamos nuomonės.

16. Jeigu finansinėje atskaitomybėje tinkamai atskleista veiklos tęstinumo prielaida, auditorius turi pareikšti besąlyginę nuomonę ir modifikuoti auditoriaus išvadą, pridėdamas dalyko pabrėžimo pastraipą, kuri išryškintų veiklos tęstinumo problemą ir atkreiptų dėmesį į finansinės atskaitomybės paaiškinamąjį raštą, kuris paaiškina 15 straipsnyje pateiktus dalykus. Tokios pastraipos pavyzdys:
„Nesąlygodami nuomonės atkreipiame dėmesį į finansinės atskaitomybės paaiškinamojo rašto X pastabą. 2XXX metais įmonė patyrė grynojo nuostolio XXX Lt. 2XXX gruodžio 31 d. įmonės trumpalaikiai įsipareigojimai didesni už trumpalaikį turtą XXX Lt, o bendra įsipareigojimų suma didesnė už bendrą turto sumą XXX Lt. Šie veiksniai, kartu su kitais, aprašytais paaiškinamojo rašto pastabose, kelia rimtų abejonių dėl įmonės galimybių tęsti savo veiklą."

Auditorius gali ir atsisakyti pareikšti nuomonę, remdamasis abejonėmis dėl įmonės veiklos tęstinumo.

17. **Jeigu abejonės dėl veiklos tęstinumo tinkamai neatskleistos finansinėje atskaitomybėje, auditorius, priklausomai nuo aplinkybių, turėtų pareikšti sąlyginę arba neigiamą nuomonę.** Toliau pateikiamas sąlyginės nuomonės pavyzdys- nuomonės pastraipa:

„Įmonė neįstengė susitarti su bankais dėl paskolų pertvarkymo. Kyla rimtų abejonių, kad be šios finansinės pagalbos įmonė galėtų tęsti veiklą, todėl reikėtų koreguoti apskaityto turto vertę bei įsipareigojimų klasifikavimą. Finansinė atskaitomybė (ir jos paaiškinamasis raštas) neatskleidžia šito fakto.

Mūsų nuomone, išskyrus ankstesnėje pastraipoje išdėstytų dalykų poveikį, finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais teisingai atspindi įmonės finansinę padėtį 2XXX metų gruodžio 31 d.. veiklos rezultatus bei piniginius srautus ir parengta pagal finansinės atskaitomybės parengimą Lietuvos Respublikoje reglamentuojančius teisės aktus."

Veiklos tęstinumo prielaida netinkama

18. Jeigu, remdamasis informacija gauta atlikus papildomas procedūras, ir atsižvelgęs į švelninančių aplinkybių įtaką, auditorius mano, kad įmonė artimiausiu metu negalės tęsti veiklos, jis turėtų daryti išvadą, kad veiklos tęstinumo prielaida finansinei atskaitomybei parengti netinka. **Jeigu netinkamos prielaidos taikymo rezultatas yra toks reikšmingas, kad finansinė atskaitomybė yra klaidinga, auditorius turi pareikšti neigiamą nuomonę.**

Santykis su Tarptautiniais audito standartais

19. Šio Standarto pagrindiniai principai ir nuorodos visais reikšmingais atžvilgiais atitinka 570-ąjį Tarptautinį audito standartą „Veiklos tęstinumas”.