

RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 570*

TEGEVUSE JÄTKUVUS

(Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta)

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus	1
Tegevuse jätkuvuse eeldus	2
Vastutus hinnangu osas majandusüksuse võime kohta jätkata jätkuvalt tegutsevana	3–7
Kehtima hakkamise kuupäev	8
Eesmärgid	9
Nõuded	
Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused	10–11
Juhtkonna hinnangu hindamine	12–14
Periood pärast juhtkonna hinnangut	15
Täiendavad auditiprotseduurid, kui sündmused või tingimused on kindlaks tehtud	16
Auditi kokkuvõtted ja aruandlus	17
Tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine on asjakohane, kuid eksisteerib oluline ebakindlus	18–20
Tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine ei ole asjakohane	21
Juhtkonna soovimatus teha või pikendada oma hinnangut	22
Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine	23
Märkimisväärne hilinemine finantsaruannete kinnitamisel	24
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Tegevuse jätkuvuse eeldus	A1
Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused	A2–A6
Juhtkonna hinnangu hindamine	A7–A12
Periood pärast juhtkonna hinnangut	A13–A14
Täiendavad auditiprotseduurid, kui sündmused või tingimused on välja selgitatud ..	A15–A18
Auditi kokkuvõtted ja aruandlus	A19
Tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine on asjakohane, kuid eksisteerib oluline ebakindlus	A20–A24

TEGEVUSE JÄTKUVUS

Tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine ei ole asjakohane	A25–A26
Juhtkonna soovimatus teha või pikendada oma hinnangut	A27

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 570 „Tegevuse jätkuvus” tuleks lugeda koos standardiga ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.

* Käesolevas standardis rahvusvahelisele auditeerimise, ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedikontrolli standardile, samuti nimetatud standardite eessõnale, eetikakoodeksile ning kindlustandvate teenuste raamistikule tehtud viidet, olenemata selle vormist, käsitatakse edaspidi viitamisena Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsiooni põhimõtete ja rahvusvaheliste standardite alusel koostatud ning audiitortegevuse seaduse § 46 lõike 2 kohaselt järelevalvenõukogu poolt kinnitatud vandeaudiitori kutsetegevuse standardile, sh rahvusvahelisele auditeerimise standardile (Eesti), ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedikontrolli standardile (Eesti), samuti nimetatud standardite eessõnale (Eesti), eetikakoodeksile (Eesti) ning kindlustandvate teenuste raamistikule (Eesti).

Käesolevas standardis Rahvusvahelise Arvestusekspertide Föderatsioonile või tema organile või muule töövormile tehtud viidet, olenemata selle vormist, käsitatakse edaspidi viitamisena Eesti Audiitorkogule või tema asjakohasele organile, sh audiitortegevuse järelevalve nõukogule.

Sissejuhatus

Käesoleva ISA ulatus

1. Käesolevas rahvusvahelises auditeerimise standardis (International Standard on Auditing, ISA) käsitletakse audiitori kohustusi finantsaruannete auditeerimisel seoses finantsaruannete koostamisel juhtkonna poolt tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamisega.

Tegevuse jätkuvuse eeldus

2. Tegevuse jätkuvuse eelduse kohaselt vaadeldakse majandusüksust äritegevust jätkavana ettenähtava tuleviku jooksul. Üldotstarbelised finantsaruanded koostatakse tegevuse jätkuvuse alusel, välja arvatud juhul, kui juhtkond kavatab kas majandusüksuse likvideerida või lõpetada selle tegevused või tal puudub sellele realistlik alternatiiv. Eriotstarbelisi finantsaruandeid võib koostada või mitte koostada vastavalt finantsaruandluse raamistikule, mille puhul tegevuse jätkuvuse eeldus on relevantne (näiteks pole tegevuse jätkuvuse alus relevantne mõnede teatud jurisdiktsioonides maksupõhiselt koostatud finantsaruannete puhul). Kui tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine on asjakohane, siis kajastatakse varasid ja kohustusi sellistel alustel, et majandusüksus on suuteline realiseerima oma varasid ja täitma oma kohustusi tavapärase äritegevuse käigus. (vt lõik A1);

Vastutus hinnangu osas majandusüksuse võime kohta jätkata jätkuvalt tegutsevana

3. Mõnedes finantsaruandluse raamistikes sisaldub juhtkonnale selge nõue hinnata spetsiifiliselt majandusüksuse suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana ning standardid arvessevõetavate asjaolude ja tegevuse jätkuvusega seotud avalikustatava informatsiooni kohta. Näiteks nõutakse rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga (IAS) 1, et juhtkond hindaks majandusüksuse suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana.¹ Üksikasjalikud nõuded juhtkonna kohustuse kohta hinnata majandusüksuse suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana ja selle osas finantsaruandes avaldatava informatsiooni kohta võivad olla sätestatud ka seaduses või regulatsioonis.
4. Teistes finantsaruandluse raamistikes ei pruugi sisalduda selgesõnalist nõuet juhtkonnale hinnata spetsiifiliselt majandusüksuse suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana. Kuna aga tegevuse jätkuvuse eeldus on finantsaruannete koostamisel fundamentaalne printsiip, nagu on käsitletud lõigus 2, nõuab finantsaruannete koostamine juhtkonnalt majandusüksuse suutlikkuse hindamist jätkata jätkuvalt tegutsevana ka juhul, kui finantsaruandluse raamistik ei sisalda selle tegemiseks selgesõnalist nõuet.

¹ IAS 1 „Finantsaruannete esitamine” seisuga 1. jaanuar 2007, lõigud 25–26.

TEGEVUSE JÄTKUVUS

5. Teatud ajahetkel hõlmab juhtkonna hinnang majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana otsuse tegemist sündmuste või tingimuste olemuslikult ebakindlate edaspidiste tulemuste kohta. Selle otsuse puhul on relevantset järgmised tegurid:
 - Sündmuse või tingimuse tulemusega seotud ebakindluse määr suureneb seda rohkem, mida kaugemal tulevikus sündmus või tingimus või tulemus esineb. Enamikus finantsaruandluse raamistik, millega nõutakse juhtkonna selgesõnalist hinnangut, määratletakse sel põhjusel periood, mille puhul on juhtkond kohustatud võtma arvesse kogu saadaolevat informatsiooni.
 - Otsust sündmuste või tingimuste tulemuse kohta mõjutavad majandusüksuse suurus ja keerulisus, tema äritegevuse olemus ja seisund ning ulatus, milles see on mõjutatud välistest teguritest.
 - Iga otsus tuleviku kohta põhineb otsuse tegemise ajal saadaoleval informatsioonil. Järgnevate sündmuste tulemuseks võivad olla väljundid, mis on vastuolus nende tegemise hetkel põhjendatud otsustega.

Audiitori kohustused

6. Audiitori kohustus on hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali juhtkonna poolt finantsaruannete koostamisel kasutatud tegevuse jätkuvuse eelduse asjakohasuse kohta ning teha järeldus, kas esineb oluline ebakindlus majandusüksuse suutlikkuse suhtes jätkata jätkuvalt tegutsevana. See kohustus eksisteerib ka juhul, kui finantsaruannete koostamisel kasutatud finantsaruandluse raamistik ei sisalda juhtkonnale selgesõnalist nõuet anda spetsiifiline hinnang majandusüksuse suutlikkusele jätkatajätkuvalt tegutsevana.
7. Kuid nagu on kirjeldatud standardis ISA 200,² on olemuslike piirangute potentsiaalsed mõjud audiitori suutlikkusele avastada olulisi väärkajastamisi suuremad edaspidiste sündmuste või tingimuste puhul, mis võivad põhjustada selle, et majandusüksus lakkab jätkamast jätkuvalt tegutsevana. Audiitor ei saa ennustada selliseid edaspidiseid sündmusi või tingimusi. Seega kui audiitori aruandes puudub mis tahes viide tegevuse jätkuvuse ebakindlusele, ei saa seda vaadelda garantiina majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana.

Kehtima hakkamise kuupäev

8. Käesolev ISA kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta.

Eesmärgid

9. Audiitori eesmärkideks on:
 - (a) hankida piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali seoses juhtkonna poolt tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamise asjakohasusega finantsaruannete koostamisel;

² ISA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.

TEGEVUSE JÄTKUVUS

- (b) saadud auditi tõendusmaterjali alusel teha järeldus, kas esineb olulist ebakindlust sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana; ja
- (c) määrata kindlaks mõjud audiitori aruandele.

Nõuded

Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused

10. Riskihindamise protseduuride teostamisel vastavalt standardi ISA 315 nõuetele³ peab audiitor kaaluma, kas esineb sündmusi või tingimusi, mis võivad heita märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana. Selle tegemisel peab audiitor tegema kindlaks, kas juhtkond on juba teostanud eelhinnangu majandusüksuse suutlikkuse kohta jätkata jätkuvalt tegutsevana, ja: (vt lõigud A2–A5)
 - (a) kui selline hinnang on tehtud, peab audiitor arutama hinnangut juhtkonnaga ja selgitama välja, kas juhtkond on teinud kindlaks sündmusi või tingimusi, mis võivad eraldi või koos tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana, ja kui on, siis juhtkonna plaane nendega tegelemiseks; või
 - (b) kui sellist hinnangut ei ole veel tehtud, peab audiitor arutama juhtkonnaga tegevuse jätkuvuse eelduse kavatsetava kasutuse aluseid ning tegema juhtkonnale järelepärimise selle kohta, kas esineb sündmusi või tingimusi, mis võivad eraldi või koos tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana.
11. Audiitor peab säilitama auditi käigus valvsuse selliste sündmuste või tingimuste kohta saadud auditi tõendusmaterjalide suhtes, mis võivad heita märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana. (vt lõik A6)

Juhtkonna hinnangu hindamine

12. Audiitor peab hindama juhtkonna hinnangut majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana. (vt lõigud A7–A9; A11–A12)
13. Hinnates juhtkonna hinnangut majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana, peab audiitor katma sama perioodi, mida juhtkond kasutas oma hinnangu tegemiseks, nagu on nõutud rakendatava finantsaruandluse raamistikuga või seaduse või regulatsiooniga, kui selles sätestatakse pikem periood. Kui juhtkonna hinnang majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana katab lühemat perioodi kui kaksteist kuud alates finantsaruannete kuupäevast vastavalt standardis ISA 560⁴ määratletule, peab audiitor nõudma juhtkonnalt oma hindamisperioodi pikendamist vähemalt kaheteistkümnelt kuuni, arvates nimetatud kuupäevast. (vt lõigud A10–A12)

³ ISA 315 „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksuse ja selle keskkonna mõistmise kaudu”, lõik 5.

⁴ ISA 560 „Järgnevad sündmused”, lõik 5 punkt a.

TEGEVUSE JÄTKUVUS

14. Juhtkonna hinnangut hinnates peab audiitor võtma arvesse, kas juhtkonna hinnang hõlmab kogu asjakohast informatsiooni, millest audiitor on auditi tulemusena teadlik.

Periood pärast juhtkonna hinnangut

15. Audiitor peab juhtkonnalt uurima, kas neile teadaolevalt on pärast juhtkonna hinnangu perioodi esinenud sündmusi või tingimusi, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana. (vt lõigud A13–A14)

Täiendavad auditiprotseduurid, kui sündmused või tingimused on kindlaks tehtud

16. Kui on kindlaks tehtud sündmusi või tingimusi, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana, peab audiitor hankima piisavad asjakohased auditi tõendusmaterjalid, et selgitada välja, kas oluline ebakindlus eksisteerib või mitte, tehes selleks täiendavaid auditiprotseduure, kaasa arvatud leevendavate asjaolude arvestamine. Need protseduurid peavad hõlmama alljärgnevat: (vt lõik A15);
 - (a) juhtkonnalt hinnangu andmise nõudmine, kui juhtkond ei ole veel hinnanud majandusüksuse suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana.
 - (b) juhtkonna edaspidiste tegevusplaanide hindamine seoses tema tegevuse jätkuvuse hindamisega – kas nende plaanide tulemus parandaks tõenäoliselt olukorda ja kas juhtkonna plaanid on antud asjaolude puhul teostatavad. (vt lõik A16).
 - (c) kui majandusüksus on koostanud rahavoogude prognoosi ja prognoosi analüüs on märkimisväärseks teguriks sündmuste või tingimuste edaspidiste tulemuste arvessevõtmisel juhtkonna edaspidiste tegevusplaanide hindamisel: (vt lõik A17–A18)
 - (i) prognoosi koostamiseks loodud aluseks olevate andmete usaldusväärsuse hindamine; ja
 - (ii) väljaselgitamine, kas prognoosi aluseks olevatel eeldustel on adekvaatne toetus.
 - (d) arvessevõtmine, kas mis tahes täiendavad faktid või informatsioon on muutunud kättesaadavaks pärast kuupäeva, mil juhtkond tegi oma hinnangu.
 - (e) kirjalike esitiste nõudmine juhtkonnalt ja asjakohasel juhul isikutelt, kelle ülesandeks on valitsemine, nende edaspidiste tegevusplaanide ja nende plaanide teostatavuse kohta.

Auditi kokkuvõtte ja aruandlus

17. Saadud auditi tõendusmaterjali alusel peab audiitor tegema järelduse, kas audiitori otsuse kohaselt eksisteerib oluline ebakindlus sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad eraldi või koos tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana. Oluline ebakindlus eksisteerib, kui selle võimaliku mõju ulatus ja

TEGEVUSE JÄTKUVUS

esinemise tõenäosus on selline, et audiitori otsusel on vaja avalikustada asjakohast informatsiooni ebakindluse olemuse ja tagajärgede kohta:

- (a) õiglase esituse finantsaruandluse raamistiku korral finantsaruannete õiglaseks esitamiseks või
- (b) vastavuse raamistiku korral, et finantsaruanded ei oleks eksitavad. (vt lõik A19)

Tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine on asjakohane, kuid eksisteerib oluline ebakindlus

- 18. Kui audiitor järeldab, et tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine on antud asjaolude korral asjakohane, kuid eksisteerib oluline ebakindlus, peab audiitor otsustama, kas finantsaruanded:
 - (a) kirjeldavad adekvaatselt peamisi sündmusi või tingimusi, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana ja juhtkonna plaanides tegeleda selliste sündmuste või tingimustega; ja
 - (b) avalikustavad selgelt, et eksisteerib oluline ebakindlus sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana ning et seetõttu ei pruugi ta suuta realiseerida oma varasid ja täita oma kohustusi tavapärase äritegevuse käigus. (vt lõik A20)
- 19. Kui finantsaruannetes on avalikustatud adekvaatne informatsioon, peab audiitor avaldama modifitseerimata arvamuse ja kaasama asjaolu rõhutava lõigu audiitori aruandesse, et:
 - (a) tuua esile olulise ebakindluse olemasolu sündmuste või tingimuste suhtes, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana; ja
 - (b) juhtida tähelepanu finantsaruannetes toodud lisale, mis avalikustab lõigus 18 toodud asjaolud.⁵ (vt lõigud A21–A22)
- 20. Kui finantsaruannetes ei ole avalikustatud adekvaatset informatsiooni, peab audiitor avaldama märkus(t)ega arvamuse või vastupidise arvamuse, olenevalt sellest, kumb on asjakohane vastavalt standardile ISA 705.⁶ Audiitor peab avaldama audiitori aruandes, et eksisteerib oluline ebakindlus, mis võib tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana. (vt lõigud A23–A24)

Tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine ei ole asjakohane

- 21. Kui finantsaruanded on koostatud tegevuse jätkuvuse alusel, kuid audiitori otsuse kohaselt ei ole juhtkonnapoolne tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine finantsaruannetes asjakohane, peab audiitor avaldama vastupidise arvamuse. (vt lõigud A25–A26)

⁵ ISA 706 „Asjaolu rõhutavad lõigud ja muu asjaolu lõigud sõltumatu audiitori aruandes”.

⁶ ISA 705 „Arvamuse modifikatsioonid sõltumatu audiitori aruandes”.

Juhtkonna soovimatus teha või pikendada oma hinnangut

22. Kui juhtkond ei soovi audiitori palvest hoolimata anda või pikendada oma hinnangut, peab audiitor kaaluma selle mõjusid audiitori aruandele. (vt lõik A27)

Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine

23. Audiitor peab vahetama infot isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, kindlakstehtud sündmustest või tingimustest, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana, välja arvatud juhul, kui isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, on kaasatud majandusüksuse juhtimisse.⁷ Selline infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine, peab hõlmama alljärgnevat:
- (a) kas sündmused või tingimused moodustavad olulise ebakindluse;
 - (b) kas tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine on finantsaruannete koostamisel asjakohane; ja
 - (c) sellega seoses finantsaruannetes avalikustatava informatsiooni adekvaatus.

Märkimisväärne hiline mine finantsaruannete kinnitamisel

24. Kui juhtkond või isikud, kelle ülesandeks on valitsemine, hilinevad märkimisväärselt finantsaruannete kinnitamisega pärast finantsaruannete kuupäeva, peab audiitor uurima hiline mine põhjuseid. Kui audiitori arvates võiks hiline mine olla tingitud tegevuse jätkuvuse eeldusega seotud sündmustest või tingimustest, peab audiitor läbi viima need vajalikud täiendavad auditiprotseduurid, mida on kirjeldatud lõigus 16, samuti võtma arvesse mõju audiitori kokkuvõttele olulise ebakindluse olemasolu kohta, nagu on kirjeldatud lõigus 17.

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Tegevuse jätkuvuse eeldus (vt: lõik 2)

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud

- A1. Juhtkonna poolt tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine on avaliku sektori majandusüksuste puhul samuti relevantne. Näiteks rahvusvaheline avaliku sektori raamatupidamisstandard (IPSAS) 1 käsitleb küsimust avaliku sektori majandusüksuste suutlikkusest jätkata jätkuvalt tegutsevana.⁸ Tegevuse jätkuvuse riskid võivad tuleneda olukordadest, kus avaliku sektori majandusüksused tegutsevad kasumlikkuse alusel, kus valitsuse toetust võidakse vähendada või see ära võtta või erastamise korral, kuid ei ole nende olukordadega piiratud. Sündmused või tingimused, mis võivad tekitada

⁷ ISA 260 „Infovahetus isikutega, kelle ülesandeks on valitsemine”, lõik 13.

⁸ IPSAS 1 „Finantsaruannete esitamine” seisuga 1. jaanuar 2009, lõigud 38–41.

TEGEVUSE JÄTKUVUS

märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana võivad avalikus sektoris hõlmata olukordi, kus avaliku sektori majandusüksusel puudub finantseerimine oma jätkuvaks eksisteerimiseks või kui tehakse poliitilisi otsuseid, mis mõjutavad avaliku sektori majandusüksuse osutatavaid teenuseid.

Riskihindamise protseduurid ja seotud tegevused

Sündmused või tingimused, mis võivad tekitada kahtlust tegevuse jätkuvuse eelduses (vt lõik 10)

A2. Allpool on toodud näiteid sündmustest või tingimustest, mis võivad eraldi või koos tekitada märkimisväärset kahtlust tegevuse jätkuvuse eelduses. See loetelu ei ole ammendav ja ühe või enama asjaolu esinemine ei anna alati märku olulise ebakindluse olemasolust.

Finantsilised

- Netokohustise või lühiajalise netokohustise positsioon.
- Tähtajaline laen, mille tähtaeg läheneb ilma realistlike pikendamise või tagasimaksmise väljavaadeteta; või liigne toetumine lühiajalistele laenudele pikaajaliste varade finantseerimiseks.
- Viited finantstoetuse äravõtmisele võlausaldajate poolt.
- Möödunud perioodide või tulevikku suunatud finantsaruannetes näidatud negatiivsed rahavood äritegevusest.
- Ebasoodsad peamised finantsuhtarvud.
- Suured kahjumid äritegevusest või rahavoogude tekitamiseks kasutatavate varade väärtuse märkimisväärne kahanemine.
- Mahajäämus või katkestus dividendide osas.
- Suutmatus tasuda võlausaldajale tähtaegselt.
- Suutmatus vastata laenulepingute tingimustele.
- Tehingute puhul tarnijatega üleminek krediiditehingutelt kaup raha vastu tehingutele.
- Suutmatus saada finantseerimist olulise tähtsusega uute toodete väljatöötamisele või muudele olulise tähtsusega investeeringutele.

Tegevusega seotud

- Juhtkonna kavatsused likvideerida majandusüksus või lõpetada tegevused.
- Juhtkonna võtmeisikute kaotamine ilma neid asendamata.
- Peamise turu, võtmekliendi(-klientide), frantsiisi, litsentsi või peamis(t)e tarnija(te) kaotamine.
- Tööjõuga seotud probleemid.
- Oluliste tarnete puudujääk.
- Väga eduka konkurendi ilmumine.

TEGEVUSE JÄTKUVUS

Muud

- Mittevastavus kapitali- või muudele seadusest tulenevatele nõuetele.
- Pooleliolevad õigus- või regulatiivmenetlused majandusüksuse vastu, mis edukuse korral võivad tuua kaasa nõudeid, mida majandusüksus ei suuda tõenäoliselt rahuldada.
- Seaduse või regulatsiooni või valitsuse poliitika muudatused, mis eeldatavasti mõjutavad majandusüksust ebasoodsalt.
- Kindlustamata või alakindlustatud katastroofid nende esinemise korral.

Selliste sündmuste või tingimuste märkimisväärsust saab sageli leevendada muude teguritega. Näiteks majandusüksuse poolt tavapärase võla tagasimaksete tegemise suutmatuse mõju saab tasakaalustada juhtkonna plaanidega säilitada adekvaatsed rahavood alternatiivsete vahenditega, nagu näiteks varade müük, laenumaksete graafiku ümbertegemine või täiendava kapitali hankimine. Samuti võib peamise tarnija kaotust leevendada sobiva alternatiivse tarneallika kättesaadavus.

- A3. Lõiguga 10 nõutavad riskihindamise protseduurid aitavad audiitoril selgitada välja, kas juhtkonna poolt tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine on tõenäoliselt tähtis asjaolu, ja hinnata selle mõju auditi planeerimisele. Need protseduurid võimaldavad pidada ka õigeaegsemaid arutelusid juhtkonnaga, kaasa arvatud arutelu juhtkonna plaanide üle ja tegevuse jätkuvusega seotud mis tahes kindlakstehtud asjaolude lahendamise üle.

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud

- A4. Majandusüksuse suurus võib mõjutada tema suutlikkust taluda ebasoodsaid tingimusi. Väikesed majandusüksused võivad olla suutelised kiiresti reageerima soodsatele võimalustele, kuid neil võivad puududa reservid tegevuste käigushoidmiseks.
- A5. Väikeste majandusüksuste puhul eriti relevantsete tingimused hõlmavad riski, et pangad ja muud laenuandjad võivad lõpetada majandusüksuse toetamise, samuti riski kaotada peamine tarnija, peamine klient, võtmetöötaja või kaotada õigus tegutseda litsentsi, frantsiisi või muu juriidilise lepingu kohaselt.

Auditi käigus valvsuse säilitamine nende auditi tõendusmaterjalide suhtes, mis puudutavad sündmusi või tingimusi (vt lõik 11)

- A6. Standardis ISA 315 nõutakse, et audiitor vaataks läbi audiitori riskihinnangu, ja kui auditi käigus on omandatud audiitori riskihinnangut mõjutavaid täiendavaid auditi tõendusmaterjale, muudaks vastavalt edaspidi planeeritud auditiprotseduure.⁹ Kui sündmused või tingimused, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana, tehakse kindlaks pärast audiitori riskihinnangut lisaks lõigus 16 toodud protseduuridele, võib osutada vajalikuks vaadata läbi audiitori hinnang olulise väärkajastamise riskide kohta. Selliste sündmuste või tingimuste olemasolu võib samuti mõjutada audiitori nende edaspidiste protseduuride olemust, ajastust ja ulatust,

⁹ ISA 315, lõik 31.

TEGEVUSE JÄTKUVUS

mis on vastuseks hinnatud riskidele. Standardis ISA 330¹⁰ kehtestatakse nõuded ja sätestatakse juhised selle küsimuse kohta.

Juhtkonna hinnangu hindamine

Juhtkonna hinnang ja toetav analüüs ning audiitoripoolne hindamine (vt lõik 12)

- A7. Juhtkonna hinnang majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana moodustab põhilise osa audiitori kaalutlusest juhtkonna poolt tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamise kohta.
- A8. Audiitori kohustuseks ei ole parandada juhtkonnapoolse analüüsi puudumist. Teatud juhtudel ei pruugi juhtkonnapoolse üksikasjaliku analüüsi puudumine toetamaks tema hinnangut siiski takistada audiitorit tegemast järeldust, kas tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine juhtkonna poolt on antud olukorras asjakohane. Näiteks kui varasem tegevus on olnud kasumlik ja on olemas juurdepääs rahalistele ressurssidele, võib juhtkond anda oma hinnangu ilma üksikasjaliku analüüsita. Sellisel juhul võib audiitor hinnata juhtkonna hinnangu asjakohasust ilma üksikasjalikke hindamisprotseduure teostamata, kui audiitori muud auditiprotseduurid on piisavad, et võimaldada audiitoril teha järeldus, kas tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine juhtkonna poolt finantsaruannete koostamisel on antud olukorras asjakohane.
- A9. Muudes olukordades võib juhtkonnapoolse hinnangu hindamisel majandusüksuse suutlikkuse kohta jätkata jätkuvalt tegutsevana, nagu nõutakse lõigus 12, hinnata ka protsessi, mida juhtkond järgis oma hinnangu andmisel, hinnangu aluseks olevaid eeldusi ja juhtkonna plaane edaspidiseks tegevuseks ning kas juhtkonna plaanid on antud olukorras teostatavad.

Juhtkonna hinnangu periood (vt lõik 13)

- A10. Enamikus juhtkonna selgesõnalist hinnangut nõudvates finantsaruandluse raamistikes määratletakse periood, mille puhul on juhtkond kohustatud võtma arvesse kogu saadaolevat informatsiooni.¹¹

Väiksemate majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud (vt lõigud 12–13)

- A11. Paljudel juhtudel ei pruugi väiksemate majandusüksuste juhtkond olla koostanud üksikasjalikku hinnangut majandusüksuse suutlikkuse kohta jätkata jätkuvalt tegutsevana, vaid võib selle asemel tugineda põhjalikele teadmistele ärist ja eeldatavatest tuleviku väljavaadetest. Sellele vaatamata peab audiitor kooskõlas käesoleva ISA nõuetega hindama juhtkonna hinnangut majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana. Väiksemate majandusüksuste puhul võib olla asjakohane arutada juhtkonnaga majandusüksuse keskmise ja pikaajalise tähtajaga finantseerimist tingimusel, et juhtkonna väiteid saab kinnitada piisavate dokumentaalsete tõendusmaterjalidega ja

¹⁰ ISA 330 „Audiitori vastused hinnatud riskidele”.

¹¹ Näiteks IAS 1 määratleb selle kui perioodi, mis peaks olema vähemalt – kuid ei ole sellega piiratud –, kaksteist kuud alates bilansipäevast.

TEGEVUSE JÄTKUVUS

need ei ole vastuolus audiitori arusaamisega majandusüksusest. Seega võib lõigus 13 toodud nõude audiitorile nõuda juhtkonnalt oma hinnangu pikendamist täita näiteks toetavate dokumentide, nagu edaspidiste tarnete tellimuste arutamise, uurimise ja inspekteerimisega, hinnates nende teostatavust või muud põhjendatust.

- A12. Väiksemate majandusüksuste suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana on sageli tähtis omanik-juhtide poolne pidev toetus. Kui väike majandusüksus on suures osas finantseeritud omanik-juhi antud laenuga, võib olla tähtis, et neid rahalisi vahendeid ei võeta välja. Näiteks finantsraskustes väikese majandusüksuse tegevuse jätkuvus võib sõltuda majandusüksusele antava laenu allutamise omanik-juhi poolt pankade või teiste võlausaldajate kasuks või omanik-juhi toetusest majandusüksusele antavale laenule, andes garantii oma isiklike varade tagatisel. Sellisel juhul võib audiitor hankida asjakohaseid dokumentaalseid tõendusmaterjale omanik-juhi laenu allutamise või garantii kohta. Kui majandusüksus sõltub omanik-juhi täiendavast toetusest, võib audiitor hinnata omanik-juhi suutlikkust täita toetamiskokkuleppe kohast kohustust. Lisaks võib audiitor nõuda kirjalikku kinnitust sellise toetusega seotud tähtaegade ja tingimuste ning omanik-juhi kavatsuse või arusaamise kohta.

Periood pärast juhtkonna hinnangut (vt lõik 15)

- A13. Nagu on nõutud lõigus 11, säilitab audiitor valvsuse võimaluse suhtes, et võib olla teada pärast juhtkonna poolt kasutatud hindamisperioodi esinevaid plaanitud või plaaniväliseid sündmusi või tingimusi, mis võivad seada küsimuse alla juhtkonna poolt tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamise asjakohasuse finantsaruannete koostamisel. Kuna sündmuse või tingimuse tulemusega seotud ebakindluse määr suureneb seda rohkem, mida kaugemal tulevikus sündmus või tingimus esineb, peavad kaugemal tulevikus esinevate sündmuste või tingimuste arvessevõtmisel olema tegevuse jätkuvuse probleemide tundemärgid märkimisväärsed, enne kui audiitoril tekib vajadus kaaluda täiendavate sammude astumist. Selliste sündmuste või tingimuste kindlakstegemise korral võib audiitoril olla vajadus nõuda, et juhtkond hindaks sündmuse või tingimuse potentsiaalset märkimisväärsust oma hinnangule majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana. Sel juhul rakendatakse lõigus 16 toodud protseduure.
- A14. Peale juhtkonnale järelepärimise esitamise ei ole audiitoril kohustust teostada muid auditiprotseduure selliste sündmuste või tingimuste kindlakstegemiseks, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana pärast juhtkonna hinnatud perioodi, mis vastavalt lõigus 13 käsitletu kohaselt oleks vähemalt kaksteist kuud, arvates finantsaruannete kuupäevast.

Täiendavad auditiprotseduurid sündmuste või tingimuste kindlakstegemise korral (vt lõik 16)

- A15. Lõigus 16 toodud nõude suhtes relevantset auditiprotseduure võivad sisaldada järgmist:
- rahavoogude, kasumi ja muude relevantsete prognooside analüüsimine ja arutamine juhtkonnaga.

TEGEVUSE JÄTKUVUS

- majandusüksuse viimaste olemasolevate vahefinantsaruannete analüüsimine ja arutamine.
- võlakirjade ja laenulepingute tingimuste lugemine ja väljaselgitamine, kas mõnda neist on rikutud.
- aktsionäride, isikute, kelle ülesandeks on valitsemine, ja relevantsete komiteede koosolekute protokollide lugemine finantsraskuste kohta viidete saamiseks .
- majandusüksuse õigusnõustajale järelepärimise esitamine kohtumenetluste ja hagide kohta ning juhtkonna poolt nende tulemustele antud hinnangute põhjendatuse kohta ja hinnangu kohta nende finantsmõjudele.
- finantstoetuse osutamiseks või säilitamiseks seotud või kolmandate isikutega sõlmitud kokkulepete olemasolu, seaduslikkuse ja täitmisele pööratavuse kinnitamine ning selliste isikute finantssuutlikkuse hindamine täiendavate vahendite andmiseks.
- hindamine, kuidas majandusüksus plaanib käsitleda täitmata klienditellimusi.
- bilansipäevajärgsete sündmuste auditiprotseduuride teostamine, et jõuda arusaamisele, kas need parandavad või mõjutavad muul viisil ettevõtte suutlikkust jätkata jätkuvalt tegutsevana.
- laenuvahendite olemasolu, tingimuste ja adekvaatsuse kinnitamine.
- aruannete hankimine regulatiivsete sammude kohta ja nende ülevaatamine.
- iga plaanitava varade realiseerimise puhul toetuse adekvaatsuse väljaselgitamine.

Juhtkonna edaspidiste tegevusplaanide hindamine (vt lõigu 16 punkt b)

A16. Juhtkonna edaspidiste tegevusplaanide hindamine võib hõlmata järelepärimisi juhtkonnale tema edaspidiste tegevusplaanide kohta, kaasa arvatud näiteks plaanide kohta, mis puudutavad varade likvideerimist, raha laenamist või võla restruktureerimist, kulude vähendamist või edasilükkamist või kapitali suurendamist.

Juhtkonna hinnangu periood (vt lõigu 16 punkt c)

A17. Lisaks lõigu 16 punktis c nõutud protseduuridele võib audiitor võrrelda:

- hiljutiste eelnevate perioodide kohta tulevikku suunatud finantsinformatsiooni varasemate tulemustega; ja
- käesoleva perioodi kohta tulevikku suunatud finantsinformatsiooni praeguseks saavutatud tulemustega.

A18. Kui juhtkonna eeldused hõlmavad kolmandate isikute pidevat toetust, kas laenude allutamise või kohustuste võtmisega säilitada või anda täiendavat finantseerimist või garantiisid ning selline toetus on tähtis majandusüksuse suutlikkusele jätkata jätkuvalt tegutsevana, võib audiitoril olla vajalik kaaluda kirjaliku kinnituse (mis sisaldab tähtaegu ja tingimusi) nõudmist nendelt kolmandatelt isikutelt ja hankida tõendusmaterjale nende suutlikkuse kohta anda sellist toetust.

Auditi kokkuvõtted ja aruandlus (vt lõik 17)

- A19. Väljendit „oluline ebakindlus“ kasutatakse standardis IAS 1 selliste ebakindlate asjaolude käsitlemisel, mis on seotud sündmuste või tingimustega, mis võivad tekitada märkimisväärset kahtlust majandusüksuse suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana ja mis tuleks finantsaruannetes avalikustada. Mõnedes muudes finantsaruandluse raamistikes kasutatakse sarnastes olukordades väljendit „märkimisväärne ebakindlus“.

Tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine on asjakohane, kuid eksisteerib oluline ebakindlus

Olulise ebakindluse avalikustamise adekvaatsus (vt lõik 18)

- A20. Finantsaruandes avalikustatud informatsiooni adekvaatsuse kindlaksmääramine võib hõlmata selle väljaselgitamist, kas informatsioon juhib lugeja tähelepanu selgesõnaliselt võimalusele, et majandusüksus ei pruugi suuta jätkata oma varade realiseerimist ja oma kohustiste täitmist tavapärase äritegevuse käigus.

Auditi aruanne, kui olulise ebakindluse avalikustamine on adekvaatne (vt lõik 19)

- A21. Alljärgnev on illustratsioon asjaolu rõhutavast lõigust, kui audiitor on rahul avalikustava lisa adekvaatsusega:

Asjaolu rõhutamine

Tegemata märkust meie arvamuses, juhime tähelepanu finantsaruannete lisale X, millest nähtub, et kompaniil oli 31. detsembril 20X1 lõppenud aastal netokahjum summas ZZZ ja nimetatud kuupäeva seisuga ületavad kompanii lühiajalised kohustised tema varade kogusummat YYY võrra. Need tingimused koos lisas X toodud muude asjaoludega annavad märku olulise ebakindluse esinemisest, mis võib tekitada märkimisväärset kahtlust kompanii suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana.

- A22. Olukordades, millega kaasnevad mitmed olulised, finantsaruannete kui terviku suhtes tähtsad ebakindlad asjaolud, võib audiitor äärmiselt harvadel juhtudel pidada asjakohaseks teatud asjaolu rõhutava lõigu lisamise asemel loobuda arvamuse avaldamisest. Selle küsimuse kohta annab juhiseid ISA 705.

Auditi aruanne, kui olulise ebakindluse avalikustamine on ebaadekvaatne (vt lõik 20)

- A23. Alljärgnev on illustratsioon relevantsetest lõikudest, kui tuleb avaldada märkus(t)ega arvamus:

Märkus(t)ega arvamuse avaldamise alus

Kompanii finantseerimise kokkulepped lõpevad ja võlguolevad summad kuuluvad tagasimaksmisele 19. märtsil 20X1. Kompanii ei ole suutnud uuesti läbi rääkida ega hankida asendusfinantseerimist. See olukord annab märku olulise ebakindluse olemasolust, mis võib tekitada märkimisväärset kahtlust ettevõtte suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana ja seega ei pruugi ettevõtte olla

TEGEVUSE JÄTKUVUS

suuteline realiseerima oma varasid ja täitma oma kohustisi tavapärase äritegevuse käigus. Finantsaruanded (ja nende lisad) ei avalikusta seda fakti täielikult.

Märkus(t)ega arvamus

Meie arvates – välja arvatud lõigus „Märkus(t)ega arvamuse avaldamise alus” viidatud informatsiooni mittetäielik avaldamine – kajastavad finantsaruanded õiglaselt kõikides olulistest aspektides (või „annavad õige ja õiglase ülevaate“) kompanii finantsseisundit seisuga 31. detsember 20X0 ning selle finantstulemust ja rahavooge siis lõppenud majandusaastal kooskõlas ...

- A24. Alljärgnev on illustratsioon relevantsetest lõikudest, kui tuleb avaldada vastupidine arvamus:

Vastupidise arvamuse avaldamise alus

Kompanii finantseerimise kokkulepped lõppesid ja võlgnetav summa kuulus maksmisele 31. detsembril 20X0. Ettevõtte ei ole suutnud uuesti läbi rääkida ega hankida asendusfinantseerimist ning kaalub pankrotiavalduse esitamist. Need sündmused annavad märku olulisest ebakindlusest, mis võib tekitada märkimisväärset kahtlust ettevõtte suutlikkuses jätkata jätkuvalt tegutsevana ja seega ei pruugi kompanii olla suuteline realiseerima oma varasid ja täitma oma kohustisi tavapärase äritegevuse käigus. Finantsaruanded (ja nende lisad) seda fakti ei avalikusta.

Vastupidine arvamus

Meie arvates, tulenevalt lõigus „Vastupidise arvamuse avaldamise alus” mainitud informatsiooni väljajätmisest, ei kajasta finantsaruanded õiglaselt (või „ei anna õiget ja õiglast ülevaadet“) kompanii finantsseisundit seisuga 31. detsember 20X0 ning selle finantstulemust ja rahavooge siis lõppenud majandusaastal kooskõlas ...

Tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine ei ole asjakohane (vt lõik 21)

- A25. Kui finantsaruanded on koostatud tegevuse jätkuvuse eelduse alusel, kuid audiitori otsuse kohaselt ei ole tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine finantsaruannetes juhtkonna poolt asjakohane, rakendatakse lõigus 21 toodud nõuet audiitorile avaldada vastupidist arvamust, olenemata sellest, kas finantsaruannetes on või ei ole avalikustatud juhtkonna poolt tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamise mitteasjakohasus.
- A26. Kui majandusüksuse juhtkond on kohustatud koostama või otsustab koostada finantsaruandeid olukorras, kus tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamine ei ole asjakohane, on finantsaruanded koostatud alternatiivsel alusel (näiteks likvideerimise alusel). Audiitor võib olla suuteline teostama nende finantsaruannete auditit tingimusel, et audiitor selgitab välja, kas alternatiivne alus on antud olukorras aktsepteeritav finantsaruandluse raamistik. Audiitor võib olla suuteline avaldama modifitseerimata arvamust nende finantsaruannete kohta tingimusel, et neis on avalikustatud adekvaatne informatsioon, kuid võib pidada asjakohaseks või vajalikuks lisada audiitori aruandesse teatud asjaolu rõhutav lõik, et juhtida kasutaja tähelepanu sellele alternatiivsele alusele ja selle kasutamise põhjustele.

Juhtkonna soovimatus teha või laiendada oma hinnangut (vt lõik 22)

A27. Teatud olukorras võib audiitor pidada vajalikuks nõuda juhtkonnalt hinnangu tegemist või selle pikendamist. Kui juhtkond ei soovi seda teha, võib osutada asjakohaseks märkus(t)ega arvamus või arvamusest loobumine audiitori aruandes, sest audiitoril ei pruugi olla võimalik hankida piisavaid asjakohaseid auditi tõendusmaterjale tegevuse jätkuvuse eelduse kasutamise kohta finantsaruannete koostamisel, nagu näiteks auditi tõendusmaterjale juhtkonna plaanide või muude leevendavate asjaolude olemasolu kohta.