Załącznik Nr 2
do uchwały Nr [●]
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia [●] 2026 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 570 (ZMIENIONY W 2024 R.)

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 570 (ZMIENIONEGO W 2024 R.)

KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI

PROJEKT

Ostateczny dokument

Międzynarodowy Standard Badania 570 (zmieniony w 2024 r.), *Kontynuacja działalności*

W tym zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych międzynarodowych standardów badania (MSB)

KWIECIEŃ 2025 R.

IAASB™
International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

Copyright © IFAC

Potwierdzenie przez PIOB

Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 570 (zmienionego w 2024 r.), „Kontynuacja działalności" opracowanego przez IAASB

Public Interest Oversight Board (PIOB) (Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym) sprawowała nadzór nad procesem ustanawiania standardów na wszystkich etapach opracowywania przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) MSB 570 (zmienionego w 2024 r.), *Kontynuacja działalności* (dalej: „Standard").

Zalecenia oraz kwestie dotyczące interesu publicznego, które PIOB zgłaszała i przekazywała IAASB w trakcie procesu ustanawiania standardów, są dostępne na stronie internetowej PIOB.

IAASB przedstawiła pisemne oświadczenie, że Standard został opracowany zgodnie z uzgodnioną procedurą ustanawiania standardów i służy interesowi publicznemu, z uwzględnieniem koncepcji i zasad zawartych w Ramowych założeniach interesu publicznego (Public Interest Framework – PIF), które są wdrażane w procesie ustanawiania standardów i są dostępne na stronie internetowej PIOB[1].

PIOB uznaje, że Standard został opracowany zgodnie z uzgodnioną procedurą ustanawiania standardów. PIOB uznaje również, że Standard służy interesowi publicznemu, z uwzględnieniem koncepcji i zasad zawartych w PIF.

Kwiecień 2025 r.

[1] Ramowe założenia interesu publicznego

Prawa autorskie © kwiecień 2025 r. International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Niniejszą publikację można pobrać do osobistego użytku niekomercyjnego lub zakupić na stronie internetowej International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®): www.iaasb.org. Powielanie, tłumaczenie, przechowywanie lub przesyłanie niniejszego dokumentu, a także inne podobne sposoby jego wykorzystania wymagają pisemnej zgody IFAC, z wyjątkiem sytuacji, gdy dokument jest wykorzystywany wyłącznie do osobistego użytku niekomercyjnego. International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEA™) wspiera struktury i procesy umożliwiające funkcjonowanie IAASB.

Informacje dotyczące praw autorskich, znaków towarowych i zezwoleń można znaleźć na stronie Permissions lub uzyskać, kontaktując się pod adresem Permissions@ifac.org.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 570 (zmieniony w 2024 r.), *Kontynuacja działalności*, w tym zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych międzynarodowych standardów badania (MSB), uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w kwietniu 2025 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w listopadzie 2026 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants". Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 570 (zmienionego w 2024 r.), *Kontynuacja działalności*, w tym zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji do innych międzynarodowych standardów badania (MSB) w języku angielskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 570 (zmienionego w 2024 r.), *Kontynuacja działalności*, w tym zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji do innych międzynarodowych standardów badania (MSB) w języku polskim © 2026 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nie udziela się żadnych praw do wykorzystywania tego materiału w związku ze sztuczną inteligencją, uczeniem maszynowym lub podobnymi technologiami, chyba że IFAC wyraźnie na to zezwoli.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 570 (Revised 2024), *Going Concern*, Including Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards on Auditing (ISAs).

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: permissions@ifac.org.

O IAASB

Niniejszy dokument został opracowany i zatwierdzony przez International Auditing and Assurance Standards Board (Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych).

Celem IAASB jest działanie w interesie publicznym poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych powiązanych usług oraz ułatwianie konwergencji międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, co przyczynia się do podnoszenia jakości i spójności praktyki zawodowej na całym świecie oraz wzmacniania zaufania publicznego do osób zawodowo świadczących usługi badania i usługi atestacyjne w skali globalnej.

IAASB opracowuje standardy i wytyczne dotyczące badania i usług atestacyjnych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board (Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym), sprawująca nadzór nad działalnością IAASB, oraz Consultative Advisory Group (Rada Doradcza Interesariuszy), która zapewnia wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowywanie standardów i wytycznych.

SPIS TREŚCI

	Strona
MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności*	6
Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych międzynarodowych standardów badania (MSB).....	69

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA (MSB) 570 (ZMIENIONY W 2024 R.)
KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2026 r. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Zasada kontynuacji działalności	2
Odpowiedzialność za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności	3-7
Data wejścia w życie	8
Cele	9
Definicja	10
Wymogi	
Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności	11–15
Ocenianie dokonanej przez kierownictwo oceny	16–25
Ocenianie planów kierownictwa dla przyszłych działań	26–28
Informacje stają się znane po dacie sprawozdania audytora	29
Ocenianie uzyskanych dowodów badania i wnioskowanie	30–31
Adekwatność ujawnień	32–33
Wpływ na sprawozdanie audytora	34–38
Pisemne oświadczenia	39–40
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór	41–42
Zgłaszanie do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki	43
Dokumentacja	44
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Zakres niniejszego MSB	A1–A2
Zasada kontynuacji działalności	A3
Odpowiedzialność za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności	A4
Definicja	A5–A6
Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności	A7–A32
Ocenianie dokonanej przez kierownictwo oceny	A33–A58
Ocenianie planów kierownictwa dla przyszłych działań	A59–A65
Informacje stają się znane po dacie sprawozdania audytora	A66
Ocenianie uzyskanych dowodów badania i wnioskowanie	A67–A72

Adekwatność ujawnień A73–A77
Wpływ na sprawozdanie audytora A78–A96
Pisemne oświadczenia A97
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór A98–A101
Zgłaszanie do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki A102–A105
Załącznik: Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora związanych z kontynuacją działalności

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków audytora podczas badania sprawozdania finansowego odnoszących się do kontynuacji działalności oraz wpływu na sprawozdanie audytora. Pomimo, że niniejszy MSB ma zastosowanie bez względu na rozmiar i złożoność jednostki, konkretne rozważania mają zastosowanie tylko dla badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych. (Zob. par. A1–A2)

Zasada kontynuacji działalności

2. Zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, sprawozdanie finansowe jest sporządzane przy założeniu, że jednostka będzie kontynuowała działalność w dającej się przewidzieć przyszłości. Sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia jest sporządzane zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, chyba że kierownictwo albo zamierza zlikwidować jednostkę, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności. Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia może, ale nie musi być sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, dla których zasada kontynuacji działalności jest stosowna (np. zasada kontynuacji działalności nie jest stosowna dla niektórych sprawozdań finansowych sporządzanych na podstawie przepisów podatkowych w określonych systemach prawnych). Gdy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe, aktywa i zobowiązania są ujmowane przy założeniu, że jednostka będzie w stanie zrealizować swoje aktywa i wypełnić swoje zobowiązania w toku normalnej działalności gospodarczej. (Zob. par. A3)

Odpowiedzialność za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności

Odpowiedzialność kierownictwa

3. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają wyraźny wymóg, aby kierownictwo dokonało określonej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności i wskazują standardy dotyczące zagadnień, które należy rozważyć oraz ujawnień, których trzeba dokonać w związku z kontynuacją działalności. Na przykład Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) 1 wymaga od kierownictwa dokonania oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności[1]. Szczegółowe wymogi dotyczące odpowiedzialności kierownictwa za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności oraz powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym mogą być również ustalone w przepisach prawa lub regulacji. (Zob. par. A4)

4. Inne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą nie zawierać wyraźnego wymogu, aby kierownictwo dokonało określonej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Tym niemniej tam, gdzie zasada kontynuacji działalności jest fundamentalną zasadą podczas sporządzania sprawozdania finansowego, jak omówiono w paragrafie 2, sporządzenie sprawozdania finansowego wymaga od kierownictwa dokonania oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności nawet, jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie zawierają wyraźnego wymogu takiego działania.

5. Ocena zdolności jednostki do kontynuowania działalności przez kierownictwo obejmuje dokonanie osądu, w określonym momencie, dotyczącego nieodłącznie niepewnych przyszłych wyników zdarzeń lub warunków. Następujące czynniki są stosowne dla tego osądu:

[1] MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*, paragrafy 25–26.

- stopień niepewności związany z wynikiem zdarzenia lub warunku wzrasta znacząco w im dalszej przyszłości wystąpi zdarzenie lub warunek, lub ich wynik. Z tego powodu większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają od kierownictwa dokonania oceny wprost, wskazuje minimalny okres, za który wymaga się od kierownictwa wzięcia pod uwagę wszystkich dostępnych informacji,
- wielkość i złożoność jednostki, rodzaj i kondycja jej 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, w którym osąd jest dokonywany. Późniejsze zdarzenia mogą skutkować wynikami, które są niespójne z osądami, które były uzasadnione w momencie, w którym zostały dokonane.

Odpowiedzialność audytora

6. Obowiązkami audytora są uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących zasadności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego i wyciągnięcie wniosku na ten temat oraz stwierdzenie, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Obowiązki te występują nawet jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wykorzystane podczas sporządzania sprawozdania finansowego nie zawierają wprost wymogu, aby kierownictwo dokonało określonej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

7. Jednakże, jak opisano w MSB (PL) 200,[2] potencjalny wpływ nieodłącznych ograniczeń na zdolność audytora do wykrycia istotnych zniekształceń jest większy dla przyszłych zdarzeń lub warunków, które mogą spowodować, że jednostka przestanie kontynuować działalność. Audytor nie może przewidzieć takich przyszłych zdarzeń lub warunków. W związku z tym, brak jakiegokolwiek odniesienia do zidentyfikowanej istotnej niepewności dotyczącej zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności w sprawozdaniu audytora nie może być postrzegany jako gwarancja co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Data wejścia w życie

8. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2026 r. lub później.

Cele

9. Celami audytora są:

   (a) uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących zasadności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego oraz wyciągnięcie wniosku na ten temat,

   (b) stwierdzenie, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy występuje istotna niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, oraz

   (c) sprawozdawczość zgodnie z niniejszym MSB.

---

[2] MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragrafy A56–A57.

Definicja

10. Dla celów MSB następujące pojęcie ma znaczenie przypisane poniżej:

    Istotna niepewność (związana z kontynuacją działalności) – niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które pojedynczo lub łącznie mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Sformułowanie „mogą budzić znaczące wątpliwości" jest używane, aby odnieść się do okoliczności, gdzie wielkość potencjalnego wpływu i prawdopodobieństwo wystąpienia zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków są takie, że o ile plany kierownictwa dla dalszych działań nie łagodzą ich skutków, jednostka może nie być w stanie zrealizować swoich aktywów i wypełnić swoich zobowiązań w toku normalnej działalności oraz kontynuować swojej działalności w dającej się przewidzieć przyszłości. (Zob. par. A5–A6)

Wymogi

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności

11. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[3], audytor projektuje* i wykonuje procedury oszacowania ryzyka, w tym te wymagane przez paragraf 12, aby uzyskać dowody badania, które zapewniają odpowiednią podstawę dla ustalenia, czy zostały zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Identyfikacja takich zdarzeń lub warunków następuje przed rozważeniem wszelkich powiązanych czynników łagodzących zawartych w planach kierownictwa dla przyszłych działań. (Zob. par. A7–A15)

Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki

12. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[4], audytor wykonuje procedury oszacowania ryzyka, aby uzyskać zrozumienie: (zob. par. A9–A15)

    jednostki i jej otoczenia

    (a) modelu biznesowego jednostki, celów, strategii i powiązanych ryzyk biznesowych stosownych dla zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, (zob. par. A16)

    (b) warunków branżowych, w tym otoczenia konkurencyjnego, rozwoju technologicznego oraz innych zewnętrznych czynników wpływających na finansowanie jednostki,

    (c) mierników wykorzystywanych wewnętrznie lub zewnętrznie, aby ocenić wyniki finansowe jednostki, w tym prognoz, przyszłych przepływów pieniężnych i procesów budżetowania przez kierownictwo, (zob. par. A17)

    mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

---

[3] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia*, paragrafy 13-14.

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

[4] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 19-27.

(d) wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej odnoszących się do kontynuacji działalności oraz powiązanych ujawnień, których zawarcie jest wymagane w sprawozdaniu finansowym jednostki, (zob. par. A18, A20)

(e) podstawy zamierzonego przez kierownictwo użycia zasady kontynuacji działalności, (zob. par. A19–A20)

systemu kontroli wewnętrznej jednostki

(f) o ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką[5], w jaki sposób osoby sprawujące nadzór wykonują nadzór nad dokonaną przez kierownictwo oceną zdolności jednostki do kontynuowania działalności, (zob. par. A21–A22)

(g) procesu oszacowania ryzyka w jednostce, aby zidentyfikować, oszacować i zareagować na ryzyka biznesowe odnoszące się do zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności,

(h) w jaki sposób kierownictwo identyfikuje stosowną metodę, znaczące założenia i dane, które są odpowiednie podczas oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, (zob. par. A23–A24)

(i) w jaki sposób proces sprawozdawczości finansowej jednostki odnosi się do ujawnień związanych ze zdolnością jednostki do kontynuowania działalności. (Zob. par. A25)

Pozostawanie wyczulonym w trakcie całego badania na informacje o zdarzeniach lub warunkach

13. Audytor pozostaje wyczulony w trakcie całego badania na informacje o zdarzeniach lub warunkach, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. (Zob. par. A26–A29)

Zdarzenia lub warunki wcześniej niezidentyfikowane lub nieujawnione przez kierownictwo

14. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[6], audytor ustala, czy dowody badania uzyskane z procedur oszacowania ryzyka i powiązanych czynności wskazują na występowanie zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło audytorowi. (Zob. par. A30–A31)

Słabości kontroli wewnątrz systemu kontroli wewnętrznej jednostki

15. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[7], na podstawie oceny przez audytora każdego z elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki audytor ustala, czy została zidentyfikowana jedna lub więcej słabości kontroli w odniesieniu do dokonywanej przez kierownictwo oceny kontynuacji działalności. (Zob. par. A32)

Ocenianie dokonanej przez kierownictwo oceny

16. Gdy kierownictwo jeszcze nie dokonało oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, audytor występuje do kierownictwa o dokonanie swojej oceny. Jeżeli kierownictwo nie jest skłonne dokonać swojej oceny, audytor rozważa skutki dla badania. (Zob. par. A33)

---

5 MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, paragraf 13.

6 MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 35.

7 MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 27.

17. Audytor projektuje i wykonuje procedury badania, aby ocenić dokonaną przez kierownictwo ocenę dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności, w tym znaczące osądy, na których oparta jest ocena kierownictwa. (Zob. par. A34–A36)

18. Podczas projektowania i wykonywania procedur badania wymaganych przez paragraf 17, audytor dokonuje tego w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczania dowodów badania, które mogą być zaprzeczające. (Zob. par. A37)

Metoda, znaczące założenia i dane wykorzystane podczas oceny kierownictwa

19. Procedury badania wymagane przez paragraf 17 obejmują ocenianie metody, znaczących założeń i danych wykorzystanych przez kierownictwo podczas oceniania zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Podczas ustalania rodzaju i zakresu takich procedur badania audytor bierze pod uwagę wyniki wykonanych procedur oszacowania ryzyka. Takie procedury badania odnoszą się do: (zob. par. A35, A38, A46)

    (a) metody użytej przez kierownictwo, aby ocenić zdolność jednostki do kontynuowania działalności, w tym, czy: (zob. par. A39)

        (i) wybrana metoda jest odpowiednia w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i, jeżeli ma to zastosowanie, zmiany w stosunku do metody używanej w poprzednich okresach są odpowiednie, oraz (zob. par. A40)

        (ii) kalkulacje, jeżeli mają zastosowanie, są stosowane zgodnie z metodą i są matematycznie dokładne, (zob. par. A41)

    (b) czy znaczące założenia, na których oparta jest ocena kierownictwa są: (zob. par. A42)

        (i) odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i, jeżeli ma to zastosowanie, zmiany w stosunku do poprzednich okresów są odpowiednie, oraz

        (ii) spójne ze sobą i z powiązanymi założeniami wykorzystywanymi w innych obszarach działalności gospodarczej jednostki na podstawie wiedzy audytora uzyskanej podczas badania,

    (c) czy dane są:

        (i) stosowne i wiarygodne oraz (zob. par. A43–A44)

        (ii) odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i, jeżeli ma to zastosowanie, zmiany w stosunku do poprzednich okresów są odpowiednie. (Zob. par. A45)

Okres wykraczający poza ocenę kierownictwa

20. Audytor zwraca się do kierownictwa z zapytaniem o jego wiedzę dotyczącą zdarzeń lub warunków wykraczających poza okres oceny kierownictwa, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Jeżeli kierownictwo lub audytor identyfikują takie zdarzenia lub warunki, audytor występuje do kierownictwa, aby oceniło potencjalne znaczenie zdarzeń lub warunków dla jego oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności. (Zob. par. A47–A49)

Wystąpienie do kierownictwa, aby rozszerzyło ocenę

21. Jeżeli ocena przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności pokrywa mniej niż dwanaście miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego zdefiniowanej w MSB 560[8], audytor występuje do kierownictwa, aby rozszerzyło okres swojej oceny do co najmniej dwunastu miesięcy od tej daty. (Zob. par. A50–A53)

Kierownictwo nie jest skłonne, aby rozszerzyć swoją ocenę

22. Jeżeli kierownictwo nie jest skłonne rozszerzyć swojej oceny, gdy audytor wystąpił o dokonanie tego, audytor omawia sprawę z kierownictwem i, gdy to odpowiednie, osobami sprawującymi nadzór. (Zob. par. A54–A56)

23. Jeżeli po dyskusji wymaganej przez paragraf 22, według zawodowego osądu audytora, konieczne jest, aby kierownictwo rozszerzyło swoją ocenę, a kierownictwo pozostaje nadal niechętne dokonaniu tego, audytor ustala skutki dla badania. (Zob. par. A57)

Informacje wykorzystane w ocenie kierownictwa

24. Oceniając dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności audytor rozważa, czy ocena kierownictwa obejmuje wszystkie stosowne informacje, których audytor jest świadomy.

25. Jeżeli audytor identyfikuje zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło audytorowi, audytor:

    (a) omawia sprawę z kierownictwem, aby zrozumieć wpływ tych zdarzeń lub warunków na ocenę przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności i występuje do kierownictwa, aby oceniło ich potencjalne znaczenie,

    (b) ustala, czy konieczne jest, aby wystąpić do kierownictwa o weryfikację jego oceny kontynuacji działalności, aby odnieść się do wpływu tych zdarzeń lub warunków, oraz (zob. par. A58)

    (c) jeżeli ma to zastosowanie, projektuje i wykonuje dodatkowe procedury badania, aby ocenić dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z paragrafami 17-19.

Ocenianie planów kierownictwa dla przyszłych działań

26. Jeżeli zostały zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, audytor ocenia plany kierownictwa dla przyszłych działań w związku ze swoją oceną kontynuacji działalności, w tym czy: (zob. par. A59–A62)

    (a) wynik tych planów prawdopodobnie będzie wystarczający, aby złagodzić skutki zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków,

    (b) plany kierownictwa są wykonalne w danych okolicznościach oraz

    (c) kierownictwo ma zarówno zamiar, jak i zdolność przeprowadzenia konkretnych działań.

27. Jeżeli plany kierownictwa dla przyszłych działań obejmują wykorzystanie znaczących założeń lub danych, audytor wykonuje procedury badania wymagane przez paragraf 19(b)-(c).

---

[8] MSB 560 *Późniejsze zdarzenia*, paragraf 5(b).

Wsparcie finansowe przez strony trzecie lub strony powiązane, w tym zarządzającego właściciela jednostki

28. Jeżeli plany kierownictwa dla przyszłych działań obejmują wsparcie finansowe przez strony trzecie lub strony powiązane, w tym zarządzającego właściciela jednostki, audytor uzyskuje dowody badania dotyczące zamiarów i zdolności tych stron, aby utrzymywać lub zapewniać konieczne wsparcie finansowe. (Zob. par. A63–A65)

Informacje stają się znane po dacie sprawozdania audytora

29. Jeżeli audytorowi stają się znane po dacie sprawozdania audytora, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego, dodatkowe informacje, które są związane z oceną przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności, audytor wykonuje procedury zgodnie z MSB 560. (Zob. par. A66)

Ocenianie uzyskanych dowodów badania i wnioskowanie

30. Audytor ocenia, czy zostały uzyskane wystarczające odpowiednie dowody badania oraz wyciąga wniosek w odniesieniu do odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego. Dokonując tego audytor: (zob. par. A67)

    (a) ocenia, czy osądy i decyzje podjęte przez kierownictwo podczas dokonywania swojej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, nawet jeżeli pojedynczo są one racjonalne, wskazują na możliwą stronniczość kierownictwa. Gdy zostaną zidentyfikowane oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, audytor ocenia skutki dla badania, (zob. par. A68–A71)

    (b) rozważa wszystkie uzyskane dowody badania, w tym dowody badania, które są spójne lub niespójne z innymi dowodami badania, i niezależnie od tego, czy wydają się one potwierdzać, czy zaprzeczać stwierdzeniom w sprawozdaniu finansowym.

31. W oparciu o uzyskane dowody badania audytor wyciąga wniosek, czy według zawodowego osądu audytora występuje istotna niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. (Zob. par. A72)

Adekwatność ujawnień

Adekwatność ujawnień, gdy nie występuje istotna niepewność

32. Jeżeli zostały zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciąga wniosek, że nie występuje istotna niepewność, audytor ocenia, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdanie finansowe zapewnia adekwatne ujawnienia o tych zdarzeniach lub warunkach, w tym, jeżeli ma to zastosowanie, gdy znaczące osądy są dokonywane przez kierownictwo podczas wyciągania wniosku, że nie występuje istotna niepewność. (Zob. par. A73–A76)

Adekwatność ujawnień, gdy występuje istotna niepewność

33. Jeżeli audytor wyciąga wniosek, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie w danych okolicznościach, ale występuje istotna niepewność, audytor ustala, czy sprawozdanie finansowe: (zob. par. A77)

(a) adekwatnie ujawnia główne zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności oraz plany kierownictwa dla przyszłych działań, aby odnieść się do tych zdarzeń lub warunków, oraz

(b) jasno ujawnia, że występuje istotna niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczącą wątpliwość co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności i przez to, że jednostka może nie być w stanie zrealizować swoich aktywów i wypełnić swoich zobowiązań w toku normalnej działalności i kontynuować swojej działalności w dającej się przewidzieć przyszłości.

Gdy występuje istotna niepewność, adekwatne ujawnienie rodzaju i wpływu tej niepewności jest niezbędne dla:

(i) w przypadku ramowych założeń sprawozdawczości finansowej rzetelnej prezentacji – rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego, lub

(ii) w przypadku ramowych założeń zgodności – tego, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd.

Wpływ na sprawozdanie audytora

Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie – nie występuje istotna niepewność

34. Jeżeli audytor wyciąga wniosek, że zasada kontynuacji działalności jest odpowiednia i nie występuje istotna niepewność, audytor zawiera odrębną sekcję w sprawozdaniu audytora pod nagłówkiem „Kontynuacja działalności” i: (zob. par. A78–A79)

(a) stwierdza, że: (zob. par. A80–A81)

(i) w kontekście badania sprawozdania finansowego jako całości i formułując opinię audytora o nim, audytor wyciągnął wniosek, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie,

(ii) na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor nie zidentyfikował istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, oraz

(iii) wnioski audytora są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności,

(b) dla badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej, gdy znaczące osądy są dokonywane przez kierownictwo podczas wyciągania wniosku, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności: (zob. par. A82–A83, A89)

(i) zawiera odwołanie do powiązanego(-ych) ujawnienia(-eń) w sprawozdaniu finansowym, jeżeli jakiekolwiek występuje(-ą), oraz (zob. par. A73–A76)

(ii) opisuje, w jaki sposób audytor ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności. (Zob. par. A84–A88)

Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie – występuje istotna niepewność

Adekwatne ujawnienie istotnej niepewności zostało dokonane w sprawozdaniu finansowym

35. Jeżeli adekwatne ujawnienie dotyczące istotnej niepewności zostało dokonane w sprawozdaniu

finansowym, audytor wyraża opinię niezmodyfikowaną, a sprawozdanie audytora zawiera odrębną sekcję pod nagłówkiem „Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" oraz: (zob. par. A78–A79, A90–A91)

(a) zawiera odwołanie do powiązanego(-ych) ujawnienia(-eń) w sprawozdaniu finansowym, (zob. par. A73, A77)

(b) dla badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej opisuje, w jaki sposób audytor ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności, (zob. par. A84–A88)

(c) stwierdza, że te zdarzenia lub warunki wskazują, że występuje istotna niepewność, która może budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności,

(d) stwierdza, że:

(i) opinia audytora nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy,

(ii) w kontekście badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania opinii audytora o nim, audytor wyciągnął wniosek, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie, oraz

(iii) wnioski audytora są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Adekwatne ujawnienie istotnej niepewności nie zostało dokonane w sprawozdaniu finansowym

36. Jeżeli adekwatne ujawnienie dotyczące istotnej niepewności nie zostało dokonane w sprawozdaniu finansowym, audytor: (zob. par. A78–A79, A90, A92)

(a) wyraża, odpowiednio, opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, zgodnie z MSB 705 (zmienionym)[9] oraz

(b) w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)" w sprawozdaniu audytora, stwierdza, że występuje istotna niepewność, oraz, że sprawozdanie finansowe nie ujawnia adekwatnie tej sprawy,

(c) zawiera w sprawozdaniu audytora odrębną sekcję pod nagłówkiem „Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" oraz:

(i) zwraca uwagę na sekcję sprawozdania audytora „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)", która stwierdza, że występuje istotna niepewność, która nie została adekwatnie ujawniona w sprawozdaniu finansowym,

(ii) stwierdza, że:

a. w kontekście badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania opinii audytora o nim audytor wyciągnął wniosek, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie, oraz

b. wnioski audytora są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

[9] MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

Rozważania, gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym

37. Gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, o ile nie jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulację, audytor nie zawiera odrębnych sekcji dotyczących kontynuacji działalności lub istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności w sprawozdaniu audytora.[10] (Zob. par. A93–A94)

Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest nieodpowiednie

38. Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało sporządzone używając zasady kontynuacji działalności, ale według zawodowego osądu audytora zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest nieodpowiednie: (zob. par. A95–A96)

    (a) audytor wyraża opinię negatywną oraz

    (b) o ile nie jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulację, audytor nie zawiera odrębnych sekcji dotyczących kontynuacji działalności lub istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności w sprawozdaniu audytora.

Pisemne oświadczenia

39. Audytor występuje o pisemne oświadczenia kierownictwa[11] oraz, gdy to odpowiednie, osób sprawujących nadzór odnoszące się do tego: (zob. par. A97)

    (a) czy użycie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie,

    (b) czy metoda, znaczące założenia i dane wykorzystane podczas oceny przez kierownictwo kontynuacji działalności i wszelkich powiązanych ujawnień są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,

    (c) że ocena przez kierownictwo kontynuacji działalności odzwierciedla wszystkie zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, których kierownictwo jest świadome, oraz wszystkie takie zdarzenia i warunki, jeżeli jakiekolwiek występują, zostały ujawnione audytorowi, oraz

    (d) że sprawy stosowne dla kontynuacji działalności zostały adekwatnie ujawnione w sprawozdaniu finansowym, w tym, gdy ma to zastosowanie, znaczące osądy dokonane przez kierownictwo podczas wyciągania wniosku, że nie występuje istotna niepewność.

40. Jeżeli zostały zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, pisemne oświadczenia wymagane przez paragraf 39 odnoszą się również do: (zob. par. A97)

    (a) planów kierownictwa dla przyszłych działań oraz, czy takie plany łagodzą wpływ zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków,

    (b) wykonalności tych planów oraz

    (c) tego, czy kierownictwo ma zamiar przeprowadzić konkretne tryby działania i ma zdolność do dokonania tego.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

---

[10] MSB 705 (zmieniony), paragraf 29.

[11] MSB 580 *Pisemne oświadczenia*.

41. O ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką[12], audytor informuje w odpowiednim czasie osoby sprawujące nadzór o zidentyfikowanych zdarzeniach lub warunkach, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności. (Zob. par. A98–A99)

42. Jeżeli są identyfikowane zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, audytor komunikuje osobom sprawującym nadzór: (zob. par. A100)

    (a) czy zdarzenia lub warunki stanowią istotną niepewność,

    (b) czy zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie podczas sporządzania sprawozdania finansowego,

    (c) przegląd wykonanych procedur badania i podstawę wniosków audytora, w tym ocenę przez audytora planów kierownictwa dla przyszłych działań,

    (d) adekwatność powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym, w tym ujawnień, które opisują znaczące osądy dokonane przez kierownictwo i czynniki łagodzące w planach kierownictwa, które mają znaczenie dla przezwyciężenia negatywnego wpływu zdarzeń lub warunków,

    (e) gdy ma to zastosowanie, niechęć kierownictwa do dokonania lub rozszerzenia jego oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, gdy było o to proszone, oraz

    (f) wpływ na badanie lub sprawozdanie audytora. (Zob. par. A101)

Zgłaszanie do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki

43. Gdy audytor rozważa zawarcie odrębnej sekcji pod nagłówkiem „Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności” w sprawozdaniu audytora lub wydanie zmodyfikowanej opinii w odniesieniu do spraw związanych z kontynuacją działalności, audytor ustala, czy przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne: (zob. par. A102–A105)

    (a) wymagają od audytora, aby zgłosił to odpowiedniemu organowi zewnętrznemu w stosunku do jednostki,

    (b) ustanawiają obowiązki lub prawa, zgodnie z którymi zgłoszenie odpowiedniemu organowi zewnętrznemu w stosunku do jednostki może być odpowiednie w danych okolicznościach.

Dokumentacja

44. Stosując MSB 230[13] audytor zawiera w dokumentacji badania znaczące zawodowe osądy dokonane w odniesieniu do:

    (a) wniosków audytora co do:

        (i) odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego oraz

        (ii) tego, czy występuje, czy nie występuje, istotna niepewność, oraz

    (b) ustalenia przez audytora adekwatności ujawnień kierownictwa związanych z kontynuacją działalności w sprawozdaniu finansowym.

***

[12] MSB 260 (zmieniony), paragraf 13.

[13] MSB 230 *Dokumentacja badania,* paragrafy 8–11, A6–A7 i załącznik.

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Zakres niniejszego MSB (Zob. par. 1)

A1. Dodatkowo do spraw, do których odnosi się niniejszy MSB, MSB 701[14] dotyczy odpowiedzialności audytora, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu audytora. Ten MSB stwierdza, że gdy zastosowanie ma MSB 701, następujące zagadnienia z natury swej są kluczowymi sprawami badania:[15]

- istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, lub
- gdy znaczące osądy zostały dokonane przez kierownictwo podczas wyciągania wniosku, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Jednakże, w takich okolicznościach, wpływ na sprawozdanie audytora jest zgodny z niniejszym MSB.

A2. Dla badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych, gdy audytor wyciąga wniosek na podstawie uzyskanych dowodów badania, że nie występuje istotna niepewność, a znaczące osądy zostały dokonane przez kierownictwo podczas wyciągania wniosku, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, niniejszy MSB wymaga, aby audytor ujawnił pod nagłówkiem „Kontynuacja działalności" w sprawozdaniu audytora, w jaki sposób ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Zasada kontynuacji działalności

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego (Zob. par. 2)

A3. Zastosowanie zasady kontynuacji działalności przez kierownictwo jest również stosowne dla jednostek sektora publicznego. Na przykład Międzynarodowy Standard Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) 1 odnosi się do kwestii zdolności jednostek sektora publicznego do kontynuowania działalności.[16] Ryzyka kontynuacji działalności mogą powstać, ale nie są ograniczone do sytuacji, gdy jednostki sektora publicznego działają na zasadzie działalności dla zysku, wtedy, gdy pomoc rządowa może zostać zmniejszona lub wycofana, lub w przypadku prywatyzacji. Zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności w sektorze publicznym mogą obejmować sytuacje, gdy jednostce sektora publicznego brakuje finansowania dla utrzymania swojego ciągłego istnienia lub, gdy zostały podjęte decyzje polityczne, które wpływają na usługi świadczone przez tę jednostkę sektora publicznego.

Odpowiedzialność za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności

Odpowiedzialność kierownictwa (Zob. par. 3)

A4. Okoliczności, w których jednostki sporządzają sprawozdania finansowe na zasadzie kontynuacji działalności mogą się różnić. Na przykład MSR 1 wyjaśnia, że te okoliczności mogłyby zostać uszeregowane od sytuacji, gdy jednostka posiada historię zyskownej działalności i łatwy dostęp do źródeł finansowania, do sytuacji, gdy kierownictwo może być zmuszone rozważyć szeroki

---

[14] MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

[15] MSB 701, paragraf 15.

[16] MSRSP 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych,* paragrafy 38–41.

zakres czynników odnoszących się do bieżącej i oczekiwanej zyskowności, harmonogramów spłat zadłużenia i potencjalnych źródeł zastąpienia finansowania, zanim będzie mogło upewnić się, że zasada kontynuacji działalności jest odpowiednia.[17]

Definicja (Zob. par. 10)

A5. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą lub nie mogą wprost używać pojęcia „istotna niepewność" opisując niepewności, których ujawnienie w sprawozdaniu finansowym jest wymagane w związku ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Na przykład pojęcie „istotna niepewność" jest używane w MSR 1 i MSRSP 1. W niektórych innych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej pojęcie „znaczącej niepewności" jest używane w podobnych okolicznościach. Paragraf 31 wymaga od audytora, aby wyciągnął wniosek, czy występuje istotna niepewność niezależnie od tego, czy lub w jaki sposób mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej definiują „istotną niepewność". Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą także nie definiować lub nie opisywać pojęcia „mogą budzić znaczące wątpliwości" lub mogą używać innych pojęć lub wyrażeń.

A6. Plany dla przyszłych działań mogą obejmować, na przykład, że kierownictwo zrealizuje aktywa wcześniej niż oryginalnie zamierzono lub uzyska alternatywne lub dodatkowe źródła płynności, aby wspierać zdolność jednostki do kontynuowania działalności (zobacz także paragrafy 26–28). W takich okolicznościach moment zdarzeń lub okoliczności powodujących powstanie niepewności również może być stosowny. Na przykład, im krótszy okres, w którym kierownictwo musi podjąć działanie, tym bardziej znacząca może być niepewność dotycząca zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności

Zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności (Zob. par. 11)

A7. Niektóre zdarzenia lub warunki mogą nie budzić znaczących wątpliwości, gdy są rozważane pojedynczo, jednakże, gdy są rozważane łącznie z innymi zdarzeniami lub warunkami, mogą one budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Przykłady:

Poniżej znajdują się przykłady zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków, które pojedynczo lub łącznie, mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Te przykłady nie obejmują wszystkiego.

Finansowe

- Pozycja zobowiązań netto lub zobowiązań krótkoterminowych netto.
- Zbliżający się termin wymagalności pożyczek o określonych terminach spłaty, bez realistycznych perspektyw ich przedłużenia lub spłaty, bądź nadmierne poleganie na krótkoterminowych pożyczkach, aby finansować długoterminowe aktywa.
- Oznaki wycofywania finansowego wsparcia przez wierzycieli.
- Powtarzające się ujemne przepływy pieniężne z działalności operacyjnej lub niezdolność

[17] MSR 1, paragraf 26.

do generowania przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej wskazywane przez historyczne lub prognozowane sprawozdania finansowe.

- Negatywne kluczowe wskaźniki finansowe.
- Znaczące straty operacyjne lub znaczące pogorszenie wartości aktywów wykorzystywanych do generowania przepływów pieniężnych.
- Zaległe wypłaty lub wstrzymanie wypłaty dywidend.
- Niezdolność do terminowych płatności wierzycielom.
- Niezgodność z warunkami lub ograniczona zdolność do spłaty zadłużenia lub spełnienia innych wymogów kowenantów dotyczących zadłużenia lub dotrzymania warunków umów pożyczkowych.
- Zmiana transakcji z dostawcami z kredytu kupieckiego na natychmiastową płatność w chwili dostawy.
- Niezdolność do uzyskania dodatkowego finansowania dłużnego lub kapitałowego, aby pozostać konkurencyjnym, w tym dla finansowania lub głównych badań i rozwoju, wydatków inwestycyjnych, rozwoju niezbędnego nowego produktu lub innych niezbędnych inwestycji.
- Narażenie na ryzyko płynności w wyniku niedopasowania zapadalności i wymagalności aktywów i zobowiązań finansowych.

Operacyjne

- Zamiary kierownictwa, aby zlikwidować jednostkę lub zaniechać działalności.
- Utrata kluczowego personelu i kierownictwa bez zastępstwa.
- Znaczące obniżenie popytu ze strony klientów.
- Utrata głównego rynku, znaczącego(-ych) klienta(-ów), franczyzy, licencji lub głównego(-ych) dostawcy(-ów).
- Trudności kadrowe.
- Niedobory ważnych surowców.
- Pojawienie się wysoce skutecznego konkurenta.

Inne

- Znaczące lub długotrwałe przerwy w działalności ze względu na cyberatak (np. odmowa dostępu do informacji lub niezdolność do świadczenia usług).
- Nieprzestrzeganie lub marginalna zdolność do spełnienia wymogów kapitałowych lub innych wymogów ustawowych lub wymogów regulacyjnych, takich jak wymogi w zakresie wypłacalności lub płynności dla instytucji finansowych lub wymogi dla spółek notowanych na giełdzie.
- Toczące się przeciwko jednostce postępowanie sądowe i zobowiązania warunkowe powstające na skutek spraw, takich jak gwarancje związane ze sprzedażą, gwarancje finansowe i zobowiązania do rekultywacji środowiska lub postępowania regulacyjne przeciwko jednostce, które mogą, jeżeli będą skuteczne, skutkować roszczeniami, których jednostka prawdopodobnie nie będzie w stanie zaspokoić.
- Zmiany w przepisach prawa lub regulacji lub polityce rządu, co do których oczekuje się,

że będą miały negatywny wpływ na jednostkę, w tym sprawy związane ze zrównoważonym rozwojem.

- Znaczny spadek ceny akcji.
- Znacząca ekspozycja na rynkach o dużej zmienności, takich jak kursów walutowych, towarowych (np. ceny ropy naftowej), akcji lub stóp procentowych.
- Katastrofy nieobjęte ubezpieczeniem lub objęte zbyt niskim ubezpieczeniem lub straty z tytułu przerw w działalności, gdy się wydarzą (np. trzęsienie ziemi).
- Zmiany w otoczeniu, takie jak wojna, niepokoje społeczne, epidemie chorób, co do których oczekuje się, że będą miały negatywny wpływ na jednostkę, lub ryzyka fizyczne związane ze zmianą klimatu (np. ekstremalne powodzie).

A8. W pewnych okolicznościach audytor może zidentyfikować czynniki ryzyka oszustwa powstające na skutek zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, które są stosowne dla zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z MSB 240 (zmienionym)[18].

Przykłady:

- Powtarzające się negatywne przepływy pieniężne z działalności operacyjnej lub niezdolność do generowania przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej może tworzyć zagrożenie upadłością, zajęciem nieruchomości lub wrogim przejęciem, które mogą wskazywać na zachętę lub naciski, aby popełnić oszustwo.
- Nieprzestrzeganie lub marginalna zdolność do spełnienia wymogów kowenantów dotyczących zadłużenia może zagrozić zdolności do prolongaty pożyczek i wskazywać na zachętę lub naciski, aby poprawić wyniki działalności lub celowo zniekształcić sprawozdanie finansowe.

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności (Zob. par. 11–12)

A9. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) zawiera wymogi i wytyczne odnoszące się do odpowiedzialności audytora, aby uzyskać zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki oraz zidentyfikować i oszacować ryzyka istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem. Wymogi i wytyczne w niniejszym MSB odwołują się do lub rozszerzają to, co jest wymagane przez MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) stosownie do identyfikowania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

A10. Procedury oszacowania ryzyka i powiązane działania pomagają audytorowi w ustaleniu, czy zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności prawdopodobnie będzie ważną kwestią i jej wpływu na planowanie badania. W szczególności, wykonując procedury oszacowania ryzyka, takie jak te wymagane przez paragrafy 11–12, audytor może zidentyfikować informacje o pewnych zdarzeniach lub warunkach, które, gdy są rozważane pojedynczo lub łącznie, wskazują, że występują zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Te procedury pozwalają również na bardziej terminowe omówienie z kierownictwem, w tym omówienie planów kierownictwa dla przyszłych działań i rozwiązanie wszelkich zidentyfikowanych kwestii dotyczących kontynuacji

[18] MSB 240 (zmieniony) *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf 27.

działalności, gdy zostały zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Audytor wykorzystuje zawodowy osąd, aby ustalić rodzaj i zakres procedur oszacowania ryzyka do wykonania, aby spełnić wymogi niniejszego MSB.

A11. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)[19] wymaga, aby audytor zaprojektował i wykonał procedury oszacowania ryzyka w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczania dowodów badania, które mogą być zaprzeczające. Projektowanie i wykonywanie procedur oszacowania ryzyka w sposób bezstronny może pomóc audytorowi w zidentyfikowaniu potencjalnie zaprzeczających informacji. Może to pomóc audytorowi w utrzymaniu zawodowego sceptycyzmu podczas identyfikowania, czy zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, powodują powstanie ryzyka stronniczości kierownictwa podczas sporządzania sprawozdania finansowego (zobacz także paragrafy A68–A71).

A12. Poniżej znajdują się przykłady procedur oszacowania ryzyka, które mogą być stosowne:

Przykłady:

Jednostka i jej otoczenie

- Zapytania kierowane do personelu zajmującego się planowaniem i analizami finansowymi związane z przepływami pieniężnymi, zyskiem i innymi stosownymi prognozami, aby zrozumieć analizę wrażliwości związaną z przyszłymi dochodami objętymi dokonaną przez kierownictwo oceną kontynuacji działalności.
- Zapytania do doradcy prawnego jednostki dotyczące występowania postępowań sądowych i roszczeń oraz racjonalności oszacowania przez kierownictwo ich wyniku i oszacowania ich skutków finansowych.
- Przegląd wcześniejszych prognoz (przegląd retrospektywny), aby uzyskać informacje odnoszące się do skuteczności procesu oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo.
- Dokonanie inspekcji warunków obligacji i umów pożyczek oraz ustalenie, czy którykolwiek został złamany.

Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej

- Przegląd ujawnień dotyczących znaczących osądów i założeń, których kierownictwo dokonuje na temat przyszłości, zawartych w ostatnim dostępnym sprawozdaniu finansowym jednostki, które mogą wskazywać na zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

System kontroli wewnętrznej jednostki

- Dokonanie inspekcji protokołów walnych zgromadzeń akcjonariuszy/udziałowców, posiedzeń osób sprawujących nadzór i stosownych komitetów pod kątem odniesień do trudności finansowych.

A13. Audytor może również wykorzystywać zautomatyzowane narzędzia i techniki podczas projektowania i wykonywania procedur oszacowania ryzyka zgodnie z wymogiem paragrafu 11.

[19] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 13.

Przykłady:

Audytor może wykorzystywać zautomatyzowane narzędzia i techniki podczas:

- wykonywania procedur analitycznych, aby zrozumieć trendy kluczowych wskaźników finansowych (np. kluczowe źródła dochodów jednostki i ich związek z generowaniem środków pieniężnych) lub zidentyfikować niespójności lub nietypowe zdarzenia,
- stosowania modeli predykcyjnych, aby ocenić kondycję finansową jednostki lub zrozumieć wpływ zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności (np. modele do przewidywania bankructwa lub niewypłacalności).

Skalowalność (Zob. par. 11–12)

A14. Rodzaj i zakres procedur oszacowania ryzyka przez audytora może się różnić w oparciu o charakterystykę i okoliczności jednostki.

Przykłady:

Jednostka i jej otoczenie

- Rodzaj i zakres procedur oszacowania ryzyka przez audytora, aby uzyskać zrozumienie wykorzystywanych wewnętrznie i zewnętrznie miar, aby ocenić wyniki finansowe jednostki, prawdopodobnie będzie bardziej rozległy dla jednostek o złożonej strukturze i działalności gospodarczej. Takie jednostki mogą mieć również złożone umowy pożyczkowe z pożyczkodawcami, dostawcami lub jednostkami z grupy. Przeciwnie, dla mniejszych lub mniej złożonych jednostek, których działalność gospodarcza jest prosta z niewieloma liniami biznesowymi oraz z nieskomplikowanymi umowami pożyczkowymi, procedury oszacowania ryzyka przez audytora prawdopodobnie będą mniej rozległe.

Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej

- Gdy na działalność gospodarczą jednostki mają wpływ w mniejszym stopniu niepewności związane ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym jednostki mogą być proste i mające zastosowanie wymogi sprawozdawczości finansowej mogą być prostsze do zastosowania. W takich okolicznościach procedury audytora, aby uzyskać zrozumienie podstawy zamierzonego użycia przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności prawdopodobnie będą mniej rozległe.

System kontroli wewnętrznej jednostki

- Rodzaj i zakres procedur oszacowania ryzyka przez audytora może również zależeć od zakresu, w jakim pewne sprawy mają zastosowanie w danych okolicznościach. Na przykład osoby sprawujące nadzór w mniejszych lub mniej złożonych jednostkach mogą nie obejmować niezależnych lub zewnętrznych członków, którzy wykonują nadzór nad oceną przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Dodatkowo proces oszacowania ryzyka przez jednostkę może być przeprowadzany poprzez bezpośrednie zaangażowanie zarządzającego właściciela.

A15. Następujące rozważania mogą być stosowne dla mniejszych lub mniej złożonych jednostek:

- rozmiar jednostki może wpływać na jej zdolność do przetrwania niekorzystnych warunków. Mniejsze jednostki mogą być zdolne, aby szybko zareagować, aby wykorzystać okazje, ale może brakować im zasobów, aby podtrzymać działalność,
- warunki szczególnie stosowne dla mniejszych jednostek obejmują ryzyko, że banki i inni pożyczkodawcy mogą zaprzestać wspierania jednostki, jak również możliwą utratę podstawowego dostawcy, głównego klienta, kluczowego pracownika lub uprawnień do prowadzenia działalności na podstawie licencji, franczyzy lub innej umowy prawnej.

Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki

Jednostka i jej otoczenie (Zob. par. 12(a), 12(c))

A16. Model biznesowy jednostki, cele, strategie i powiązane ryzyka biznesowe mogą powodować powstanie zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Niektóre ryzyka biznesowe mogą być tak znaczące, że mają wpływ na wniosek dotyczący odpowiedniości użycia przez jednostkę zasady kontynuacji działalności oraz, czy występuje istotna niepewność.

Przykłady:

- Rozwój branży, taki jak brak dostępu do odpowiedniego personelu lub wiedzy eksperckiej, aby poradzić sobie ze zmianami w branży lub utrata znaczących klientów lub udziału w rynku.
- Nowe produkty i usługi, które mogą prowadzić do zwiększonej odpowiedzialności za produkt.
- Ekspansja działalności jednostki i popyt, który nie został dokładnie oszacowany.
- Wymogi regulacyjne skutkujące zwiększonym narażeniem w obszarze prawnym lub konsekwencjami finansowymi lub ograniczenia dla działalności operacyjnej, w tym te powstające na gruncie spraw związanych ze zrównoważonym rozwojem.
- Bieżące lub przyszłe wymogi finansowania, takie jak utrata finansowania z powodu niezdolności jednostki do spełnienia pewnych z góry określonych miar przychodów.
- Zachęty i naciski na kierownictwo, które mogą skutkować stronniczością kierownictwa, a przez to wpływać na racjonalność założeń użytych podczas oceny przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

A17. Kierownictwo prawdopodobnie wykorzysta dostępne informacje na temat przyszłości, jak również historyczne informacje ze źródeł wewnętrznych i zewnętrznych, podczas identyfikowania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Uzyskanie zrozumienia używanych wewnętrznie lub zewnętrznie miar może podkreślić nieoczekiwane wyniki lub trendy, które mogą wskazywać na zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Przykłady:

- Wewnętrzne mierniki wyników działalności mogą wskazywać na nietypowe pogorszenie ilości sprzedaży w porównaniu do tej w innych jednostkach w tej samej branży, co może wskazywać na znaczący spadek udziału w rynku lub utratę klientów.

- Zewnętrzne źródła informacji, takie jak dane dotyczące cen, porównywalne dane na temat konkurentów (benchmarking) lub dane makroekonomiczne mogą wskazywać czynniki konkurencyjne, branżowe, ekonomiczne i inne, które są wykorzystywane w prognozach, przyszłych przepływach pieniężnych i procesach budżetowania jednostki.
- Analiza wyników finansowych jednostki przez strony zewnętrzne, takie jak analitycy, agencje kredytowe lub inwestorzy instytucjonalni, może podkreślać niespójności z miernikami wyników działalności kierownictwa.

Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 12(d), 12(e))

A18. Uzyskanie zrozumienia wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dostarcza audytorowi informacji na temat kryteriów ujmowania, wyceny i prezentacji w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej oraz w jaki sposób są one stosowane podczas sporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z zasadą kontynuacji działalności. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą również zawierać wymogi ujawnień na temat znaczących osądów i założeń, których kierownictwo dokonuje podczas wyciągania wniosku, czy występuje, czy nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności. Przepisy prawa lub regulacja mogą także zawierać wymogi ujawnień i inne szczegółowe wymogi podczas sporządzania sprawozdania finansowego na zasadzie kontynuacji działalności.

A19. Charakter, zakres, moment i częstotliwość oceny przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności może się różnić pomiędzy jednostkami. W niektórych jednostkach kierownictwo może dokonywać ocen zdolności jednostki do kontynuowania działalności częściej jako część bieżącego monitoringu, podczas gdy w innych jednostkach może być to dokonywane corocznie. Jeżeli taka ocena nie została jeszcze wykonana, audytor może uzyskać zrozumienie podstawy dla zamierzonego użycia zasady kontynuacji działalności poprzez omówienie z kierownictwem i skierowanie zapytań do kierownictwa, czy zostały zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego (Zob. par. 12(d), 12(e))

A20. W niektórych systemach prawnych mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą zawierać szczególne wytyczne dla jednostek sektora publicznego w związku z kontynuacją działalności, które są stosowne dla oceny przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Na przykład takie wytyczne mogą uznawać stosowność rozważania ciągłego charakteru programów rządowych dla pewnych jednostek sektora publicznego i domniemanie kontynuacji usług publicznych oraz powiązanego finansowania rządowego, aby dostarczyć te programy.

System kontroli wewnętrznej jednostki (Zob. par. 12(f), 12(h), 12(i))

A21. Uzyskanie zrozumienia nadzoru przez osoby sprawujące nadzór może być szczególnie ważne, gdy ocena zdolności jednostki do kontynuowania działalności:

- wymaga znaczącego osądu przez kierownictwo, aby ocenić, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, lub
- jest skomplikowana do wykonania, na przykład ze względu na wykorzystanie wielu źródeł

danych lub założeń o złożonych wzajemnych powiązaniach.

A22. Na skuteczność oceny przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności może wpływać nadzór wykonywany przez osoby sprawujące nadzór. Audytor może uzyskać zrozumienie tego, czy osoby sprawujące nadzór:

- posiadają umiejętności lub wiedzę, aby zrozumieć odpowiedniość metody użytej przez kierownictwo podczas oceniania zdolności jednostki do kontynuowania działalności,
- posiadają umiejętności lub wiedzę, aby zrozumieć, czy ocena przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności została dokonana zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- są niezależne od kierownictwa, posiadają informacje wymagane, aby ocenić w odpowiednim czasie, w jaki sposób kierownictwo dokonało oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności oraz uprawnienia, aby kwestionować działania kierownictwa, gdy te działania wydają się być nieadekwatne lub nieodpowiednie,
- nadzorują proces kierownictwa dla dokonywania oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

A23. Aspekty, które mogą być stosowne dla zrozumienia przez audytora w jaki sposób kierownictwo ustala stosowną metodę, znaczące założenia i dane, mogą obejmować:

- podstawę wyboru przez kierownictwo metody, założeń i danych użytych podczas oceniania zdolności jednostki do kontynuowania działalności oraz
- jeżeli alternatywna metoda, założenia lub dane były rozważane przez kierownictwo, obejmują:
  - w jaki sposób kierownictwo ustala, że założenia są stosowne i kompletne,
  - w jaki sposób kierownictwo ustala stosowność, dokładność i kompletność danych użytych podczas oceny.

A24. Jeżeli kierownictwo zmieniło swoją metodę oceniania zdolności jednostki do kontynuowania działalności od poprzedniego okresu, rozważania mogą obejmować, czy nowa metoda jest, na przykład, bardziej odpowiednia, jest sama w sobie odpowiedzią na zmiany w otoczeniu lub okolicznościach wpływających na jednostkę lub na zmiany w wymogach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej lub otoczeniu regulacyjnym, lub czy kierownictwo ma inny ważny powód. Jeżeli kierownictwo nie zmieniło swojej metody oceniania zdolności jednostki do kontynuowania działalności, rozważania mogą obejmować, czy ciągłe używanie wcześniejszej metody, znaczących założeń i danych jest odpowiednie w świetle obecnego otoczenia i okoliczności.

A25. Ujawnienia związane ze zdolnością jednostki do kontynuowania działalności mogą zawierać informacje, które są uzyskiwane z innych wspierających zapisów i informacji spoza ksiąg głównej i pomocniczych (np. informacje wytwarzane przez system zarządzania ryzykiem w jednostce na temat strategii zabezpieczeń lub analiza wrażliwości uzyskana z modeli finansowych, które wykazują, że kierownictwo rozważyło alternatywne założenia). Jako część uzyskiwania zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki audytor może rozważyć, w jaki sposób kierownictwo ustala odpowiedniość takich informacji wykorzystywanych do opracowania ujawnień związanych ze zdolnością jednostki do kontynuowania działalności.

Pozostawanie wyczulonym w trakcie badania na informacje dotyczące zdarzeń lub warunków (Zob. par. 13)

A26. Jak wyjaśniono w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)[20], uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki jest dynamicznym i iteratywnym procesem gromadzenia, aktualizowania oraz analizowania informacji i trwa w trakcie całego badania. Przez to ustalenie przez audytora, czy zostały zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, może się zmienić, jeżeli zostaną uzyskane nowe informacje.

> Przykład:
>
> Audytor może zidentyfikować ryzyko istotnego zniekształcenia powiązanego ze stwierdzeniem wyceny u pożyczkodawcy średnioterminowych pożyczek zabezpieczonych na nieruchomościach ze względu na spadek cen rynkowych nieruchomości. To samo zdarzenie w połączeniu z silnym kryzysem gospodarczym może mieć długoterminowe konsekwencje i większy wpływ na oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia, co może również wskazywać na zdarzenie lub warunek, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

A27. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga od audytora, aby zweryfikował identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez audytora, jeżeli audytor uzyskuje nowe informacje, które są niespójne z dowodami badania, na których audytor pierwotnie oparł identyfikację lub oszacowanie ryzyka. [21] Jeżeli zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, są identyfikowane po dokonaniu identyfikacji lub oszacowania ryzyka przez audytora, oprócz wykonania procedur opisanych w niniejszym MSB, konieczna może być weryfikacja identyfikacji lub oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia dokonanych przez audytora.

A28. Audytor może również dowiedzieć się o zdarzeniach lub warunkach, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności z:

- zewnętrznych źródeł informacji (np. publicznie dostępne informacje o wynikach finansowych jednostki przez strony zewnętrzne, takie jak informacje o krótkiej sprzedaży akcji, branżowe lub makroekonomiczne informacje przyszłościowe, takie jak prognozy gospodarcze lub wyników),
- innych zleceń wykonanych dla jednostki (np. zlecenia uzgodnionych procedur),
- rozważenia przez audytora innych informacji zgodnie z MSB 720 (zmienionym).[22]

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego (Zob. par. 13)

A29. W sektorze publicznym niektóre jednostki mogą mieć szersze obowiązki dotyczące publicznego raportowania wykraczające ponad sporządzenie sprawozdania finansowego, co może dostarczyć audytorowi informacji na temat zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Na przykład w pewnych systemach prawnych od jednostek sektora publicznego może być wymagane, aby raportowały na temat długoterminowej stabilności fiskalnej finansów jednostki sektora publicznego, a audytor może mieć dodatkowe obowiązki ustanowione przez przepisy prawa lub regulację w odniesieniu do takich informacji. W takich przypadkach audytor może dowiedzieć się o sprawach dotyczących

---

[20] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf A48.

[21] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37.

[22] MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji*.

długoterminowej stabilności fiskalnej, które mogą wskazywać na zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Zdarzenia lub warunki wcześniej niezidentyfikowane lub nieujawnione przez kierownictwo (Zob. par. 14)

A30. Jeżeli audytor zidentyfikuje zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności do kontynuowania działalności, których kierownictwo nie zidentyfikowało lub nie ujawniło audytorowi, może to stanowić słabość kontroli wewnętrznej. MSB 265[23] dotyczy obowiązków audytora, aby odpowiednio informować osoby sprawujące nadzór i kierownictwo o słabościach w kontroli wewnętrznej, które audytor zidentyfikował podczas badania sprawozdania finansowego.

A31. Gdy kierownictwo umyślnie nie zidentyfikowało lub nie ujawniło audytorowi zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, może to wzbudzić wątpliwości dotyczące ich szczerości i uczciwości, takie jak wtedy, gdy audytor podejrzewa zamiar wprowadzenia w błąd. MSB 240 (zmieniony) zapewnia dalsze wymogi i wytyczne w odniesieniu do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.[24]

Słabości kontroli w systemie kontroli wewnętrznej jednostki (Zob. par. 15)

A32. Gdy audytor identyfikuje jedną lub więcej słabości kontroli w odniesieniu do oceny przez kierownictwo kontynuacji działalności, MSB 265 wymaga, aby audytor ustalił, czy pojedynczo lub łącznie słabości w kontroli wewnętrznej stanowią znaczącą słabość. Sprawy, które audytor może rozważyć podczas ustalania, czy występuje znacząca słabość w kontroli wewnętrznej związana z oceną przez kierownictwo kontynuacji działalności mogą obejmować:

- brak procesu ustalonego przez kierownictwo, aby identyfikować, szacować i reagować na zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności,
- nieskuteczny nadzór przez osoby sprawujące nadzór nad oceną przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności,
- dowody, że kierownictwo nie zidentyfikowało lub nie ujawniło zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Ocenianie dokonanej przez kierownictwo oceny

Wystąpienie do kierownictwa o dokonanie oceny (Zob. par. 16)

A33. Gdy kierownictwo nie jest skłonne dokonać oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, nawet gdy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie zawierają wprost wymogu, aby to zrobić, audytor może uznać brak oceny przez kierownictwo jako ograniczenie dowodów badania, które audytor uzyskał. Zgodnie z MSB 705 (zmienionym), gdy możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe niezdolności do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania jest rozległy, audytor odmawia wyrażenia opinii.

Ocena przez kierownictwo i analiza pomocnicza oraz ocena przez audytora (Zob. par. 17)

---

[23] MSB 265 *Informowanie o słabościach w kontroli wewnętrznej osób sprawujących nadzór i kierownictwa.*

[24] MSB 240 (zmieniony), paragrafy 39-41.

A34. Ocena przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności jest kluczową częścią oceny audytora, czy:

- użycie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie oraz
- występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

A35. Odpowiedzialnością audytora nie jest, aby nadrabiać brak analizy przez kierownictwo. Jednakże w niektórych okolicznościach mniej rozbudowana analiza przez kierownictwo wspierająca jego ocenę, nie może uniemożliwić audytorowi wyciągnięcia wniosku, czy zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie w danych okolicznościach. Na przykład, gdy jednostka ma zyskowną działalność i nie ma obaw o płynność, a proces oszacowania ryzyka w jednostce nie zidentyfikował zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, metoda, założenia i dane wykorzystane przez kierownictwo do dokonania jego oceny mogą być mniej rozbudowane. Jednakże w sytuacjach, gdy według zawodowego osądu audytora, kierownictwo nie wykonało odpowiedniej oceny na podstawie charakterystyki i okoliczności jednostki, może to wskazywać na słabość w kontroli wewnętrznej zgodnie z MSB 265.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego (Zob. par. 17)

A36. Dla pewnych jednostek sektora publicznego, które są zdolne do czerpania z pomocy rządowej, ocena przez kierownictwo kontynuacji działalności nie zawsze musi być oparta na testach wypłacalności lub płynności i inne czynniki mogą być bardziej stosowne, gdy audytor ocenia zdolność jednostki do kontynuowania działalności. Na przykład brak zmian w polityce rządu w okresie oceny może być bardziej stosowny podczas ustalania, czy prawdopodobnie będzie zabezpieczone ciągłe finansowanie, aby umożliwić jednostce zrealizowanie swoich aktywów i wypełnienie swoich zobowiązań w normalnym toku działalności i kontynuowanie swojej działalności w dającej się przewidzieć przyszłości.

Uzyskanie dowodów badania w sposób bezstronny (Zob. par. 18)

A37. Uzyskanie dowodów badania w sposób bezstronny może obejmować uzyskanie dowodów z wielu źródeł wewnątrz i na zewnątrz jednostki. Jednakże od audytora nie jest wymagane, aby wykonał wyczerpujące przeszukanie, aby zidentyfikować wszystkie możliwe źródła informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowody badania.

Przykłady:

Zaprzeczające informacje mogą obejmować:

- wyniki procedur audytora, aby ocenić założenia użyte przez kierownictwo w prognozie przepływów pieniężnych, podkreślają niespójności z założeniami użytymi dla innych celów, takich jak prognozy wykorzystane, aby ocenić odzyskiwalność aktywów z tytułu podatku odroczonego lub utratę wartości aktywów,
- informacje o historii kredytowej ze źródeł zewnętrznych mogą wskazywać trudności finansowe znaczącego(-ych) klienta(-ów), które nie były rozważane przez kierownictwo podczas szacowania odzyskiwalności sald należności,
- wynik analizy wykonanej dla sald innych kont wskazuje na pogarszające się wyniki finansowe (np. zwiększone przestarzałe zapasy, opóźnienia w płatnościach od klientów, zmiany w bazie klientów, zwiększone kredytowanie lub opóźnienia w płatnościach do

wierzycieli), które nie są adekwatnie rozważane przez kierownictwo podczas dokonywania jego oceny kontynuacji działalności.

Potwierdzające informacje mogą obejmować:

- publicznie dostępne informacje ze źródeł zewnętrznych, takie jak oczekiwania analityków lub dane branżowe, które są spójne z prognozami i założeniami użytymi przez kierownictwo w jego ocenie kontynuacji działalności.

Metoda, znaczące założenia i dane użyte podczas oceny przez kierownictwo (Zob. par. 19)

A38. Metoda, znaczące założenia i dane użyte przez kierownictwo podczas jego oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności wspierają osądy dokonane przez kierownictwo dotyczące odpowiedniości użycia zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego oraz, czy występuje istotna niepewność.

Metoda (Zob. par. 19(a))

A39. „Metoda" odnosi się do podejścia przyjętego przez kierownictwo, aby ocenić zdolność jednostki do kontynuowania działalności. Metoda może być oparta na wykorzystaniu informacji jakościowych lub ilościowych i obejmuje zastosowanie założeń i danych oraz wzięcie pod uwagę zestawu powiązań pomiędzy nimi.

Przykłady:

- Gdy działania biznesowe jednostki są bardziej złożone lub podatne w większym stopniu na niepewności związane ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, metoda kierownictwa może wymagać danych wejściowych z wielu źródeł danych historycznych i prognostycznych. Metoda może również obejmować znaczące osądy i założenia z wieloma wzajemnymi powiązaniami pomiędzy nimi lub ze źródeł danych zewnętrznych w stosunku do jednostki. Analiza pomocnicza może obejmować wpływ negatywnych scenariuszy lub może stosować analizy wrażliwości i scenariuszowe, aby rozważyć alternatywne wyniki związane z bieżącą i oczekiwaną zyskownością jednostki, jej źródłami płynności, obowiązkami finansowymi i funduszami koniecznymi, aby utrzymać działalność jednostki w dającej się przewidzieć przyszłości. Analiza pomocnicza może również odzwierciedlać wzajemne zależności pomiędzy zmiennymi ryzyka, które wpływają na ryzyka płynności, rynkowe i kredytowe.
- Gdy działania biznesowe jednostki są proste lub na biznes w mniejszym stopniu wpływają niepewności związane ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, kierownictwo może ustalić, że najbardziej odpowiednią metodą jest sporządzić prostą prognozę przepływów pieniężnych i budżet lub inną równoważną analizę pokrywającą odpowiedni okres oceny.

A40. Sprawy, które mogą być stosowne dla oceny przez audytora, czy wybrana metoda jest odpowiednia w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i, jeżeli ma to zastosowanie, odpowiedniości zmian od wcześniejszego okresu, mogą obejmować:

- czy uzasadnienie kierownictwa dla wybranej metody jest odpowiednie,

- gdy kierownictwo ustaliło, że inne metody skutkują znacząco innymi wynikami, w jaki sposób kierownictwo prześledziło powody tych różnic, oraz
- czy zmiany są oparte na nowych okolicznościach lub nowych informacjach. Gdy tak nie jest, zmiany mogą nie być uzasadnione lub mogą wskazywać na możliwą stronniczość kierownictwa (zobacz także paragrafy A68–A71).

A41. Sprawy, które mogą być stosowne dla oceny przez audytora, czy kalkulacje są matematycznie dokładne, mogą obejmować, czy kierownictwo dostarczyło adekwatne wyjaśnienia dla zaawansowanych lub złożonych kalkulacji lub stopni przetwarzania (np. wiele formuł lub makr).

Znaczące założenia (Zob. par. 19(b))

A42. Rozważania podczas oceny przez audytora w odniesieniu do znaczących założeń, na których opiera się dokonana przez kierownictwo ocena, mogą obejmować:

- uzasadnienie kierownictwa dla wyboru założeń,
- czy wykorzystane założenia są spójne z tymi wykorzystywanymi w innych obszarach działalności gospodarczej jednostki, na przykład, perspektywach biznesowych, założeniach w dokumentach strategii i założeniach wykorzystywanych podczas dokonywania szacunków księgowych,
- czy założenia wykorzystywane przez kierownictwo we wcześniejszym okresie były uzasadnione, na przykład, poprzez porównanie założeń z poprzedniego roku do rzeczywistych wyników w bieżącym roku,
- czy kierownictwo rozważyło alternatywne założenia, aby ustalić wpływ zmian w założeniach na dane wykorzystywane podczas dokonywania oszacowania, na przykład wykonanie analizy wrażliwości zawierającej scenariusze „pesymistyczny" i „optymistyczny", oraz
- czy zmiana wyboru założenia w stosunku do wcześniejszych okresów jest oparta na nowych okolicznościach lub nowych informacjach. Gdy tak nie jest, zmiana może nie być uzasadniona lub może wskazywać na możliwą stronniczość kierownictwa (zobacz także paragrafy A68–A71).

> Przykład:
>
> Wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik może pomóc audytorowi podczas wykonywania analizy wrażliwości dokonanej przez kierownictwo oceny kontynuacji działalności, aby zrozumieć, w jaki sposób na wyniki wpływają zmiany w zmiennych wejściowych, takich jak stopa dyskontowa lub stopa wzrostu.

Dane (Zob. par. 19(c))

A43. Sprawy, które mogą być stosowne dla oceny przez audytora, czy dane są stosowne i wiarygodne, mogą obejmować, na przykład, uzasadnienie kierownictwa dla wyboru danych, w jaki sposób kierownictwo oceniło, czy dane są odpowiednie, źródło danych lub czy i w jaki sposób integralność danych została utrzymana przez wszystkie etapy przetwarzania informacji.

A44. Podczas wykorzystywania informacji wytworzonych przez jednostkę MSB 500[25] wymaga, aby audytor ocenił, czy informacje są wystarczająco wiarygodne dla celów audytora, w tym, jeżeli to konieczne w danych okolicznościach, uzyskał dowody badania dotyczące dokładności

[25] MSB 500 *Dowody badania,* paragraf 9.

i kompletności informacji oraz ocenił, czy informacje są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe dla celów audytora.

A45. Rozważania dla oceny przez audytora, czy dane są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i, jeżeli ma to zastosowanie, odpowiedniości zmian w stosunku do wcześniejszego okresu, mogą obejmować:

- czy wykorzystywane dane są spójne z danymi wykorzystywanymi gdzie indziej przez kierownictwo podczas sporządzania sprawozdania finansowego,
- czy modyfikacje dokonane w danych są odpowiednie i wspierane przez uzasadnienie kierownictwa oraz
- czy zmiana w stosunku do wcześniejszych okresów w źródłach pozycji wybranych danych opiera się na nowych okolicznościach lub nowych informacjach. Gdy tak nie jest, zmiana może nie być uzasadniona lub może wskazywać na możliwą stronniczość kierownictwa (zobacz także paragrafy A68–A71).

Skalowalność (Zob. par. 19)

A46. Rodzaj i zakres procedur audytora może się różnić zależnie od metody, znaczących założeń i danych wykorzystywanych przez kierownictwo, aby ocenić zdolność jednostki do kontynuowania działalności, jak również charakteru i okoliczności zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Przykłady:

Metoda

- Im większa złożoność metody wykorzystywanej przez kierownictwo, aby ocenić zdolność jednostki do kontynuowania działalności, tym bardziej prawdopodobne jest, że kierownictwo może być zmuszone zastosować specjalistyczne umiejętności lub wiedzę podczas dokonywania swojej oceny. Również procedury audytora, aby ocenić metodę kierownictwa, prawdopodobnie będą bardziej obszerne. W takich okolicznościach może być również odpowiednie, aby zaangażować członków zespołu wykonującego zlecenie o specjalistycznych umiejętnościach lub wiedzy do pomocy audytorowi podczas stosowania procedur badania lub oceniania wyników tych procedur.
- Przeciwnie, procedury audytora mogą być mniej obszerne, gdy metoda kierownictwa jest prostsza, tak jak wtedy, gdy wykorzystywana metoda obejmuje prosty budżet, prognozę sprzedaży lub przepływów pieniężnych oraz analizę możliwości i wymagań pożyczkowych jednostki.

Znaczące założenia

- Gdy założenia wykorzystywane przez kierownictwo nieodłącznie mają wysoki poziom subiektywizmu (np. założenia oparte na wewnętrznie opracowanych planach dla przyszłej restrukturyzacji wydziałów jednostki), procedury audytora prawdopodobnie będą bardziej obszerne i mogą obejmować rozważenie przyszłościowych założeń.
- Przeciwnie, gdy kierownictwo wykorzystuje założenia powszechnie wykorzystywane przez innych uczestników rynku, procedury audytora, aby ocenić założenia wykorzystane przez kierownictwo mogą być mniej obszerne i mogą obejmować porównanie przez audytora założeń do tych uzyskanych bezpośrednio z rynku lub od strony trzeciej.

Dane
• Gdy ocena przez kierownictwo kontynuacji działalności obejmuje duże ilości danych z wielu źródeł, może występować nieodłączna złożoność podczas oceniania wiarygodności wykorzystywanych danych i procedury audytora mogą stosować zautomatyzowane narzędzia i techniki, aby ocenić wiarygodność danych wykorzystywanych przez kierownictwo. • Przeciwnie, gdy źródło danych pochodzi z renomowanego źródła informacji zewnętrznych (np. z banku centralnego lub sprawozdań statystycznych z renomowanych miarodajnych źródeł), procedury audytora, aby rozważyć wiarygodność informacji, mogą nie być tak obszerne.

Okres wykraczający poza ocenę kierownictwa (Zob. par. 20)

A47. Audytor pozostaje wyczulony na możliwość, że mogą wystąpić znane zdarzenia, planowane lub inne, lub warunki, które zaistnieją w okresie wykraczającym poza ocenę wykorzystaną przez kierownictwo, które mogą zakwestionować odpowiedniość zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego. Stopień niepewności związanej z wynikiem zdarzenia lub warunku zwiększa się im zdarzenie lub warunek dalej wkracza w przyszłość.

A48. Audytor nie ponosi odpowiedzialności za wykonanie żadnych innych procedur badania niż skierowanie zapytania do kierownictwa w celu zidentyfikowania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności w okresie wykraczającym poza okres objęty oceną kierownictwa, który, jak omówiono w paragrafie 21, wynosiłby co najmniej dwanaście miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego.

A49. Gdy zostały zidentyfikowane zdarzenia lub warunki w okresie wykraczającym poza ocenę kierownictwa, zależnie od charakteru i okoliczności takich zdarzeń lub warunków, audytor może rozważyć wystąpienie do kierownictwa, aby zweryfikowało okres oceny, na przykład poprzez wydłużenie go poza dwanaście miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego.

Wystąpienie do kierownictwa o rozszerzenie jego oceny (Zob. par. 21)

A50. Większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wymagających wprost oceny przez kierownictwo dotyczącej kontynuacji działalności specyfikuje minimalny okres, dla którego od kierownictwa wymagane jest wzięcie pod uwagę wszystkich dostępnych informacji[26]. Paragraf 21 wymaga, aby audytor wystąpił do kierownictwa o rozszerzenie okresu jego oceny, jeżeli ten okres pokrywa mniej niż dwanaście miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Wymóg ten ma zastosowanie również, gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie specyfikują okresu, który ma zostać pokryty przez ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

A51. Data zatwierdzenia sprawozdania finansowego dla celów MSB to data, w której osoby o uznanym umocowaniu ustalają, że wszystkie stwierdzenia, które składają się na sprawozdanie finansowe, w tym powiązane noty, zostały sporządzone oraz, że osoby o uznanym umocowaniu zapewniły,

[26] Na przykład MSR 1 definiuje to jako okres, który powinien wynosić co najmniej, ale nie jest ograniczony do, dwunastu miesięcy od końca okresu sprawozdawczego, a MSRSP 1 definiuje to jako okres, który powinien wynosić co najmniej, ale nie jest ograniczony do, dwunastu miesięcy od zatwierdzenia sprawozdania finansowego.

że wzięły odpowiedzialność za to sprawozdanie finansowe[27]. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wykorzystywać inne pojęcia, aby opisać „datę zatwierdzenia sprawozdania finansowego”[28].

A52. Audytor może również życzyć sobie, aby omówić z kierownictwem na wczesnym etapie badania spodziewaną datę zatwierdzenia sprawozdania finansowego, aby pomóc audytorowi w przestrzeganiu wymogu opisanego w paragrafie 21. Aby uniknąć nieporozumień, audytor może również zawrzeć w umowie odwołanie do oczekiwania, że ocena przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności pokrywa co najmniej dwanaście miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego.[29]

A53. Pewne jednostki, na przykład jednostki sektora publicznego, które są uzależnione od ciągłego finansowania rządowego, zazwyczaj nie mają pewności finansowania wykraczającej poza roczny cykl budżetowy rządów. Przez to kierownictwo musi zrobić założenia dotyczące zabezpieczenia ciągłego finansowania, a więc ocena kierownictwa pokrywa okres co najmniej dwunastu miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego. W takich okolicznościach brak informacji o zmianie polityki rządu może być stosowny dla oceny przez audytora odpowiedniości tych założeń.

Niechęć kierownictwa do rozszerzenia jego oceny (Zob. par. 22–23)

A54. Niechęć kierownictwa do rozszerzenia jego oceny może być ograniczeniem dla dowodów badania, które stara się uzyskać audytor, dotyczących odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego. W związku z tym od audytora wymagane jest, aby omówił sprawę z kierownictwem oraz, gdy to odpowiednie, z osobami sprawującymi nadzór i skierował zapytania dotyczące powodów decyzji kierownictwa.

A55. Gdy kierownictwo wybrało nierozszerzanie okresu oceny, kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą być w stanie dostarczyć dodatkowe informacje, aby wesprzeć odpowiedniość zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego. Na przykład może tak być w przypadku, gdy jednostka ma zyskowną działalność i nie ma obaw o płynność, a kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nie zidentyfikowały żadnych zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości wykraczające poza okres oceny, który wybrały.

A56. Poziom szczegółowości i formalizacji procesu kierownictwa, aby rozszerzyć jego ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności do co najmniej dwunastu miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego może się różnić pomiędzy jednostkami. W niektórych jednostkach kierownictwo może sporządzić ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności wspieraną przez szczegółowe analizy, częściej jako część swojego ciągłego monitoringu. W innych przypadkach kierownictwo może zaktualizować swoją ocenę od daty sprawozdania finansowego do daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego poprzez mniej formalne środki. Jak wyjaśniono w paragrafie A35, mniej obszerna analiza przez kierownictwo, aby wspierać jego ocenę, nie musi powstrzymywać audytora od wyciągnięcia wniosku, czy zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie w danych okolicznościach.

---

[27] MSB 560, paragraf 5(b).

[28] Na przykład MSR 10 *Zdarzenia po okresie sprawozdawczym* używa pojęcia „data, w której sprawozdania finansowe są zatwierdzone do wydania” i wyjaśnia, że taka data będzie się różnić zależnie od struktury zarządzania, wymogów ustawowych i procedur stosowanych podczas sporządzania i finalizowania sprawozdania finansowego.

[29] MSB 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania*, paragraf A24.

A57. Jeżeli audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, które wspierają odpowiedniość zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego, w wyniku decyzji kierownictwa, aby nie rozszerzać jego oceny, audytor może stwierdzić, że odpowiednie jest, aby:

- zrewidować oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia i zmodyfikować planowane procedury badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)[30]. Na przykład, jeżeli decyzja kierownictwa jest nieracjonalna w danych okolicznościach, może to wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240 (zmienionym),
- rozważyć niechęć kierownictwa do rozszerzenia jego oceny jako ograniczenie dotyczące dowodów badania, które uzyskał audytor. Zgodnie z MSB 705 (zmienionym), gdy możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe niezdolności do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania jest rozległy, audytor odmawia wyrażenia opinii.

Informacje wykorzystane w ocenie przez kierownictwo (Zob. par. 25)

A58. Paragrafy 20, A27, A30–A31 i A66 opisują okoliczności, które są stosowne, gdy może być konieczne, aby audytor wystąpił do kierownictwa o zweryfikowanie jego oceny.

Ocenianie planów kierownictwa dla przyszłych działań (Zob. par. 26–28)

A59. Plany kierownictwa dla przyszłych działań mogą łagodzić znaczenie zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Takie plany dla przyszłych działań mogą obejmować plany likwidacji aktywów, pożyczenia pieniędzy lub zrestrukturyzowania zadłużenia, ograniczenia lub opóźnienia wydatków lub podwyższenia kapitału.

Przykłady:

- Ryzyko, że jednostka nie będzie w stanie dokonać swoich zwykłych spłat zadłużenia może być zrównoważone przez plany kierownictwa, aby utrzymywać adekwatne przepływy pieniężne poprzez alternatywne środki, takie jak poprzez zbywanie aktywów, prolongowanie spłat pożyczki lub uzyskanie dodatkowego kapitału.
- Utrata podstawowego dostawcy może zostać złagodzona przez działania kierownictwa, aby zabezpieczyć odpowiednie alternatywne źródło dostaw.

A60. Rodzaj i zakres dowodów badania, które mają zostać uzyskane, dotyczących zamierzeń i zdolności kierownictwa jest sprawą zawodowego osądu. Procedury audytora, aby ocenić plany kierownictwa dla przyszłych działań, mogą obejmować:

- kierowanie zapytań do kierownictwa na temat powodów jego poszczególnych trybów działania,
- ocenianie odpowiedzi na zapytania do kierownictwa na temat zdolności do przeprowadzenia poszczególnych trybów działania przy założeniu gospodarczych okoliczności jednostki, w tym skutków jej istniejących zobowiązań oraz prawnych, regulacyjnych i umownych ograniczeń, które mogą wpływać na wykonalność działań kierownictwa,
- ocenianie odpowiedzi na zapytania do kierownictwa lub osób sprawujących nadzór w zestawieniu z dowodami badania ze źródeł wewnątrz lub na zewnątrz jednostki,

[30] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37.

- dokonywanie inspekcji informacji na temat historii kierownictwa dotyczącej przeprowadzania jego deklarowanych zamiarów,
- dokonywanie inspekcji pisemnych planów i innej dokumentacji, w tym, gdy ma to zastosowanie, formalnie zatwierdzonych budżetów, autoryzacji lub protokołów spotkań,
- dokonywanie inspekcji zapisów i dokumentów wspierających wszelkie planowane zbycia aktywów,
- dokonywanie inspekcji sprawozdań z działań organów regulacyjnych,
- dokonywanie inspekcji korespondencji z pożyczkodawcami i dostawcami finansowania, która mogłaby wpływać na wykonalność planów kierownictwa, aby przeprowadzić dalsze działania,
- ocenianie spójności znaczących założeń w planach kierownictwa z tymi wykorzystywanymi w innych szacunkach księgowych lub z powiązanymi założeniami wykorzystywanymi w innych obszarach działalności gospodarczej jednostki,
- dokonywanie przeglądu zdarzeń mających miejsce po dacie sprawozdania finansowego i aż do daty sprawozdania audytora, aby zidentyfikować te, które albo łagodzą, zagrożenia albo w inny sposób wpływają na zdolność jednostki do kontynuowania działalności,
- potwierdzanie istnienia, legalności i egzekwowalności porozumień ze stronami trzecimi lub stronami powiązanymi, w tym zarządzającym właścicielem jednostki dotyczących zapewnienia lub utrzymania wsparcia finansowego, oraz ocenianie finansowej zdolności takich stron do dostarczenia dodatkowych funduszy,
- gdy stosowne są prospektywne informacje finansowe, wykonywanie procedur analitycznych poprzez porównywanie:
  - prospektywnych informacji finansowych dla najświeższych wcześniejszych okresów z wynikami historycznymi oraz
  - prospektywnych informacji finansowych dla bieżącego okresu z wynikami osiągniętymi do bieżącego momentu,
- gdy plany kierownictwa dla przyszłych działań są oparte na informacjach ze źródeł wewnętrznych, porównywanie z informacjami z renomowanych niezależnych źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki.

A61. W pewnych okolicznościach audytor może rozważyć wystąpienie o zewnętrzne potwierdzenie[31] istnienia i warunków linii kredytowej pomiędzy jednostką i zewnętrznymi dostawcami finansowania.

> Przykłady:
>
> Wystąpienie o zewnętrzne potwierdzenie może być odpowiednie, gdy:
>
> - linie kredytowe są prolongowane w okresie oceny,
> - dostępne dla jednostki zasoby finansowe wykraczające poza te wymagane, aby kontynuować działalność, są ograniczone,

[31] MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka,* paragraf 19.

- jednostka jest uzależniona od linii kredytowych, które wkrótce będą wymagały prolongowania, na przykład w ciągu dwunastu miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego,
- występują oznaki, że wcześniejsza prolongata linii kredytowych została uzgodniona z trudnością lub kredytodawca narzucił dodatkowe warunki jako warunek konieczny dla ciągłego finansowania,
- występuje znaczące pogorszenie w prognozowanych przepływach pieniężnych,
- wartość aktywów przyznanych jako zabezpieczenie dla kredytowania spada,
- jednostka złamała warunki kowenantów kredytowych lub występują oznaki potencjalnego złamania.

A62. Niektórzy dostawcy finansowania mogą być niechętni, aby potwierdzić na piśmie jednostce lub jej audytorowi, że linia kredytowa zostanie prolongowana. Gdy plany kierownictwa dla przyszłych działań są oparte na porozumieniach, aby utrzymać lub zabezpieczyć linie kredytowe od zewnętrznych dostawców finansowania, brak zewnętrznego potwierdzenia może być ograniczeniem dotyczącym dowodów badania, które audytor stara się uzyskać. W takich okolicznościach audytor może rozważyć kierowanie zapytań do zewnętrznych dostawców finansowania w odniesieniu do linii kredytowych, w tym informacji na temat uzasadnienia dla ich niechęci, aby potwierdzić na piśmie, że linie kredytowe zostaną prolongowane oraz, czy takie uzasadnienie jest specyficzne dla okoliczności jednostki. Audytor może również być zmuszony skierować zapytanie do kierownictwa co do tego, czy są alternatywne strategie lub źródła finansowania, które mogą łagodzić znaczenie zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Jeżeli alternatywne strategie lub źródła finansowania nie są dostępne, wtedy może występować istotna niepewność.

Wsparcie finansowe przez strony trzecie lub strony powiązane, w tym zarządzającego właściciela jednostki

Zamiar (Zob. par. 28)

A63. Gdy plany kierownictwa dla przyszłych działań obejmują wsparcie finansowe przez strony trzecie lub strony powiązane, w tym zarządzającego właściciela jednostki, niezależnie od tego, czy poprzez pożyczki podporządkowane, zobowiązania do utrzymywania lub dostarczania dodatkowego finansowania, czy gwarancje, a takie wsparcie finansowe jest ważne dla zdolności jednostki do kontynuowania działalności, audytor może być zmuszony do rozważenia wystąpienia o pisemne potwierdzenie od takich stron, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące ich zamiaru dostarczenia koniecznego wsparcia finansowego. Takie pisemne potwierdzenie może być w formie papierowej lub elektronicznej lub na innym nośniku[32] i może obejmować:

- warunki zobowiązania tych stron,
- gdy ma to zastosowanie, legalność i egzekwowalność zobowiązań,
- okres lub konkretną datę, do której strony zamierzają dostarczyć wsparcie finansowe.

Zdolność (Zob. par. 28)

[32] MSB 505 *Potwierdzenia zewnętrzne,* paragraf 6(a).

A64. Procedury audytora, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące zdolności stron trzecich lub stron powiązanych, w tym zarządzającego właściciela jednostki, aby zapewnić wsparcie finansowe, mogą obejmować:

- zapytania dotyczące uzasadnienia biznesowego dla wsparcia finansowego i podstawy, na której takie wsparcie zostało ustanowione (np. plany biznesowe lub inne prognozy jednostki),
- zapytania dotyczące zdolności do zapewnienia wsparcia finansowego dla jednostki w sposób terminowy, aby spełniła ona swoje zobowiązania,
- zapytania do innych osób, takich jak zewnętrzni i wewnętrzni doradcy prawni lub audytor sprawozdania finansowego strony powiązanej podczas zlecenia badania grupy, który może mieć stosowną wiedzę i informacje na temat zdolności stron trzecich lub stron powiązanych, w tym zarządzającego właściciela jednostki, aby zapewnić wsparcie finansowe,
- dokonywanie inspekcji zapisów przeszłego wsparcia finansowego zapewnionego przez strony, gdy takie wsparcie było potrzebne,
- dokonywanie inspekcji ostatniego dostępnego zbadanego sprawozdania finansowego lub innych informacji wspierających, aby uzyskać dowody badania dotyczące pozycji finansowej stron, które mają zapewnić jednostce potrzebne wsparcie finansowe.

Skalowalność (Zob. par. 28)

A65. Wsparcie finansowe przez zarządzającego właściciela jednostki jest często ważne dla zdolności mniejszych lub mniej złożonych jednostek do kontynuowania działalności. Gdy mniejsza lub mniej złożona jednostka jest w dużej mierze finansowana przez pożyczkę od zarządzającego właściciela, może być ważne, aby te fundusze nie zostały wycofane.

> Przykład:
>
> Kontynuowanie działalności przez mniejszą lub mniej złożoną jednostkę będącą w trudnościach finansowych może być zależne od pożyczki podporządkowanej udzielonej jednostce przez zarządzającego właściciela na rzecz banków lub innych wierzycieli, lub wsparcia do pożyczki dla jednostki przez zarządzającego właściciela poprzez udzielenie gwarancji z wykorzystaniem osobistego majątku zarządzającego właściciela jako zabezpieczenia. W takich okolicznościach audytor może uzyskać odpowiednie dowody w postaci dokumentów podporządkowania pożyczki zarządzającego właściciela lub gwarancji. Gdy jednostka jest uzależniona od dodatkowego wsparcia od zarządzającego właściciela, audytor ocenia zdolność zarządzającego właściciela do spełnienia obowiązku zgodnie z porozumieniem o wsparciu. Dodatkowo audytor może wystąpić o pisemne potwierdzenie warunków dołączonych do takiego wsparcia i zamiarów lub zrozumienia zarządzającego właściciela.

Informacje stają się znane po dacie sprawozdania audytora (Zob. par. 29)

A66. MSB 560 wymaga, aby audytor odpowiedział odpowiednio na fakty, które stają się znane audytorowi po dacie sprawozdania audytora, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego, które, gdyby były znane audytorowi w dacie sprawozdania audytora, mogłyby

spowodować, że audytor zmieniłby sprawozdanie audytora.[33] Na przykład może tak być w przypadku, gdy audytor jest świadomy znaczącego opóźnienia pomiędzy datą sprawozdania audytora i datą, gdy zostanie udostępnione sprawozdanie finansowe, a audytor ustala, że takie opóźnienie jest związane ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Ocenianie uzyskanych dowodów badania i wnioskowanie (Zob. par. 30–31)

A67. Jeżeli audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego, zgodnie z MSB 705 (zmienionym) od audytora wymagane jest, aby rozważył skutki dla badania.

Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa (Zob. par. 30(a))

A68. Podatność na stronniczość kierownictwa, niezależnie od tego, czy jest ona zamierzona, czy niezamierzona, może zwiększać się wraz ze stopniem niepewności szacunku, złożonością i subiektywizmem oceny przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

A69. Gdy audytor zidentyfikuje oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, audytor może potrzebować dalszego omówienia z kierownictwem i może być zmuszony do ponownego rozważenia, czy zostały uzyskane wystarczające odpowiednie dowody badania, że metoda, założenia i dane wykorzystane przez kierownictwo, aby dokonać jego oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, były odpowiednie.

Przykłady:

- Kierownictwo może mieć tendencję do ignorowania możliwych do zaobserwowania założeń lub danych rynkowych i zamiast nich wykorzystywać swoje własne wewnętrznie opracowane założenia lub wybierać dane, które dają bardziej korzystny wynik.
- Mogą następować zmiany w metodzie, założeniach lub danych z okresu na okres bez jasnego i odpowiedniego powodu dla dokonania tego. Przeciwnie, kierownictwo mogło nie dokonywać zmian w metodzie, założeniach lub danych z okresu na okres pomimo znaczących zmian w warunkach gospodarczych lub, gdy inne okoliczności wskazują, że zmiana może być konieczna.
- Może występować znaczący wpływ zarządzającego właściciela lub strony powiązanej na ustalanie źródła informacji wykorzystywanych podczas oceny przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
- Kierownictwo może być nadmiernie optymistyczne lub nie rozważać trendów i wzorców w informacjach historycznych podczas oceniania przyszłych wyników dotyczących zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

A70. Gdy takie oznaki są identyfikowane, może to również wpływać na wniosek audytora co do tego, czy oszacowanie ryzyka przez audytora i powiązane reakcje pozostają odpowiednie. Audytor może również być zmuszony rozważyć skutki dla innych aspektów badania[34], w tym potrzebę dalszego kwestionowania odpowiedniości osądów kierownictwa podczas dokonywania jego oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Ponadto, oznaki możliwej

[33] MSB 560, paragrafy 10-13.

[34] MSB 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień,* paragrafy A133-A136.

stronniczości kierownictwa mogą wpływać na wniosek audytora co do tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, jak omówiono w MSB 700 (zmienionym).[35]

A71. Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa mogą być także czynnikami ryzyka oszustwa i mogą powodować, że audytor ponownie oceni, czy oszacowanie ryzyka przez audytora, w szczególności oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem i powiązanych reakcji pozostaje odpowiednie[36]. Gdy występuje zamiar wprowadzenia w błąd, stronniczość kierownictwa jest z natury swej oszukańcza i audytor może być zmuszony rozważyć, czy stronniczość może przedstawiać istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.

Wyciąganie wniosku, czy występuje istotna niepewność (Zob. par. 31)

A72. Gdy zidentyfikowane są zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, wniosek audytora wymagany przez paragraf 31 jest zależny od oceny przez audytora planów kierownictwa dla przyszłych działań zgodnie z paragrafami 26–28. Na przykład istotna niepewność występuje, gdy na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciąga wniosek, że:

- wynik tych planów prawdopodobnie nie będzie wystarczający, aby złagodzić wpływ zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków,
- plany kierownictwa mogą nie być wykonalne w danych okolicznościach,
- kierownictwo może nie mieć zamiaru lub zdolności, aby przeprowadzić konkretne tryby działania,
- strony trzecie lub strony powiązane, w tym zarządzający właściciel jednostki, mogą nie mieć zamiaru lub zdolności, aby zapewnić konieczne wsparcie finansowe.

Gdy występuje istotna niepewność, od audytora wymagane jest, aby ustalił, czy sprawozdanie finansowe zapewnia ujawnienia wymagane przez paragraf 33.

Adekwatność ujawnień

Adekwatność ujawnień, gdy nie występuje istotna niepewność (Zob. par. 32, 34(b)(i))

A73. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą odnosić się do ujawnień dotyczących:

- głównych zdarzeń lub warunków,
- oceny przez kierownictwo znaczenia tych zdarzeń lub warunków w odniesieniu do zdolności jednostki do spełnienia jej obowiązków,
- planów kierownictwa, które łagodzą wpływ tych zdarzeń lub warunków,
- założeń, których kierownictwo dokonuje na temat przyszłości, oraz innych źródeł niepewności szacunku, lub
- znaczących osądów dokonanych przez kierownictwo jako część jego oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

---

[35] MSB 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego,* paragraf 11.

[36] MSB 240 (zmieniony), paragraf 38.

Przykład:

Oceniając zdolność jednostki do kontynuowania działalności kierownictwo rozważa wszystkie stosowne informacje na temat zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Po rozważeniu wszystkich stosownych informacji, w tym wykonalności i skuteczności wszelkich działań naprawczych, aby złagodzić wpływ tych zdarzeń lub warunków, kierownictwo może wyciągnąć wniosek, że nie występuje istotna niepewność. Na przykład w odpowiedzi na spadający popyt ze strony klientów i stanięcia w obliczu niepewności w szerszym otoczeniu gospodarczym kierownictwo mogło rozpocząć realizowanie strategii naprawczej, to jest wykazywania jakiegoś dowodu sukcesu (np. obniżania kosztów, optymalizowania przepływów pieniężnych i utrzymywania płynności, aby wspierać zdolność jednostki do realizacji jej aktywów i wypełnienia jej zobowiązań w normalnym toku działalności oraz kontynuowania jej działalności w dającej się przewidzieć przyszłości). Jednakże dojście do wniosku, że nie występuje istotna niepewność, obejmowało znaczący osąd przez kierownictwo podczas szacowania wpływu i czasu przyszłych przepływów pieniężnych.

A74. Gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, ocena przez audytora co do tego, czy sprawozdanie finansowe osiąga rzetelną prezentację, obejmuje rozważenie całościowej prezentacji, struktury i zawartości sprawozdania finansowego oraz, czy sprawozdanie finansowe, w tym powiązane noty, przedstawia bazowe transakcje i zdarzenia w sposób, który osiąga rzetelną prezentację.[37]

A75. Gdy znaczące osądy są dokonywane przez kierownictwo podczas wyciągania wniosku, że nie występuje istotna niepewność, stosując paragraf 32 audytor może ustalić, zależnie od faktów i okoliczności, że dodatkowe ujawnienia są konieczne, odpowiednio, aby sprawozdanie finansowe osiągnęło rzetelną prezentację (dla ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd (dla ramowych założeń zgodności). Dodatkowe ujawnienia mogą być konieczne, na przykład, gdy żadne ujawnienia nie są wprost wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej w odniesieniu do tych okoliczności.

A76. Zgodnie z MSB 705 (zmienionym)[38] od audytora wymagane jest, aby wyraził opinię zmodyfikowaną w sprawozdaniu audytora, gdy sprawozdanie finansowe nie zapewnia dodatkowych ujawnień koniecznych, aby osiągnąć rzetelną prezentację wykraczającą ponad ujawnienia specyficznie wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

Adekwatność ujawnienia, gdy występuje istotna niepewność (Zob. par. 33, 35(a))

A77. Paragraf 33 wymaga, aby audytor ustalił, czy ujawnienia w sprawozdaniu finansowym odnoszą się do spraw przedstawionych w tym paragrafie. To ustalenie jest dodatkowe do ustalenia przez audytora, czy ujawnienia na temat istotnej niepewności, wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, są adekwatne. Ujawnienia wymagane przez niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które są dodatkowe do spraw przedstawionych w paragrafie 33, mogą obejmować ujawnienia na temat:

- oceny przez kierownictwo znaczenia zdarzeń lub warunków odnoszących się do zdolności jednostki do spełnienia swoich obowiązków i planów kierownictwa dla przyszłych działań,

[37] MSB 700 (zmieniony), paragraf 14.

[38] MSB 705 (zmieniony), paragrafy 6 i A7.

aby odnieść się do tych zdarzeń lub warunków, lub

- znaczących osądów dokonanych przez kierownictwo jako część jego oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą zapewniać dodatkowe wytyczne w odniesieniu do rozważenia przez kierownictwo ujawnień na temat wielkości potencjalnego wpływu głównych zdarzeń i warunków oraz prawdopodobieństwa i czasu ich wystąpienia.

Wpływ na sprawozdanie audytora (Zob. par. 34–38)

A78. Załącznik do niniejszego MSB dostarcza przykłady ilustrujące stwierdzeń, których zawarcie jest wymagane w sprawozdaniu audytora o sprawozdaniu finansowym, gdy Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) są mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Jeżeli używane są inne niż MSSF mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, przykłady ilustrujące stwierdzeń zaprezentowane w załączniku do niniejszego MSB mogą wymagać dostosowania, aby odzwierciedlały zastosowanie innych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w danych okolicznościach.

A79. Stwierdzenia wymagane przez paragrafy 34–36 przedstawiają minimalne informacje, które mają zostać zaprezentowane w sprawozdaniu audytora w każdej z opisanych okoliczności. Audytor może dostarczyć dodatkowe informacje, aby uzupełnić wymagane stwierdzenia, na przykład odwołanie do miejsca, gdzie odpowiednia odpowiedzialność osób odpowiedzialnych za sprawozdanie finansowe i audytora w odniesieniu do kontynuacji działalności jest opisana. Załącznik do MSB 700 (zmienionego)[39] zawiera przykłady ilustrujące sformułowań, które mają być zawarte w sprawozdaniu audytora w odniesieniu do kontynuacji działalności, aby opisać odnośną odpowiedzialność osób odpowiedzialnych za sprawozdanie finansowe i audytora.

Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie – nie występuje istotna niepewność (Zob. par. 34)

A80. Audytor może dostarczyć dodatkowe informacje w sprawozdaniu audytora, które mogłyby uzupełniać stwierdzenia wymagane przez paragraf 34(a) (np. dostarczać odwołanie do stosownych polityk rachunkowości lub not w sprawozdaniu finansowym).

A81. Przykład ilustrujący 1 w załączniku do niniejszego MSB jest przykładem sprawozdania audytora jednostki innej niż jednostka notowana, gdy audytor uzyskał wystarczające odpowiednie dowody badania w odniesieniu do odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności i wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność.

A82. Dla badania sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać, aby audytor dostarczył informacje wymagane przez paragraf 34(b). Audytor może również zdecydować, że dostarczenie informacji wymaganych przez paragraf 34(b) dla jednostki innej niż jednostka notowana byłoby odpowiednie, aby ulepszyć przejrzystość sprawozdania audytora dla zamierzonych użytkowników sprawozdania finansowego. Na przykład audytor może zdecydować, aby to zrobić dla innych jednostek, w tym tych, które mogą być przedmiotem znaczącego zainteresowania publicznego, na przykład, ponieważ mają dużą liczbę i szeroki zakres interesariuszy oraz biorąc pod uwagę charakterystykę i rozmiar działalności gospodarczej. Takie jednostki mogą obejmować instytucje finansowe (takie jak banki, firmy ubezpieczeniowe i fundusze emerytalne) oraz inne jednostki, takie jak fundacje.

[39] MSB 700 (zmieniony), paragrafy 34 i 39.

A83. Mogą wystąpić okoliczności, gdy według zawodowego osądu audytora ujawnienia osądów kierownictwa związanych ze zdarzeniami lub warunkami , które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności są fundamentalne dla zrozumienia przez zamierzonych użytkowników sprawozdania finansowego. Mogą być również okoliczności, gdy audytor oprócz zawarcia odwołania do ujawnienia(-eń) w sprawozdaniu finansowym uznałby za odpowiednie, aby zwrócić uwagę na ich kluczowe aspekty. W takich okolicznościach informacje wymagane przez paragraf 34(b) mogą być uzupełnione, aby zawierały aspekty zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków ujawnionych w sprawozdaniu finansowym, takich jak znaczne straty operacyjne, dostępne linie kredytowe i możliwe refinansowanie zadłużenia lub niezgodność z umowami pożyczek oraz powiązane czynniki łagodzące, aby zwrócić uwagę na aspekty ujawnień osądów kierownictwa.

Opis, w jaki sposób audytor ocenił ocenę przez kierownictwo kontynuacji działalności (Zob. par. 34(b)(ii), 35(b))

A84. Audytor może opisać jeden lub więcej spośród następujących elementów przedstawiając opis, w jaki sposób audytor ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności:

- zwięzły przegląd wykonanych procedur,
- wskazanie wyniku procedur audytora,
- aspekty reakcji lub podejścia audytora, które były najbardziej stosowne do zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, w tym ocenę planów kierownictwa dla przyszłych działań, lub
- kluczowe obserwacje w odniesieniu do zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

A85. Ilość szczegółów, którą należy zapewnić w sprawozdaniu audytora, aby opisać, w jaki sposób audytor ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności, jest sprawą zawodowego osądu. Rozważając ilość szczegółów, którą należy zapewnić w sprawozdaniu audytora, audytor może rozważyć następujące czynniki:

- rodzaj i zakres procedur badania wykonanych, aby ocenić dokonaną przez kierownictwo ocenę, aby wyciągnąć wniosek, że nie występuje istotna niepewność,
- poziom subiektywizmu, złożoności i niepewności szacunku zawartych w ocenie kierownictwa.

A86. W celu zrozumienia przez zamierzonych użytkowników znaczenia opisu w kontekście badania sprawozdania finansowego jako całości, potrzebna może być staranność, aby język używany w opisie, w jaki sposób audytor ocenił ocenę przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności:

- wiązał opis bezpośrednio z konkretnymi okolicznościami jednostki, jednocześnie unikając ogólnego lub wystandaryzowanego języka,
- wziął pod uwagę, w jaki sposób do zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, odnosi(-szą) się powiązane ujawnienie(-a) w sprawozdaniu finansowym,
- nie zawierał lub nie sugerował odrębnych opinii dotyczących odrębnych elementów sprawozdania finansowego,
- gdy ma to zastosowanie, nie zaciemniał, że występuje istotna niepewność.

A87. Charakter i zakres informacji dostarczanych przez audytora w zamierzeniu ma być zrównoważony w kontekście odpowiedzialności odnośnych stron (tj. aby audytor dostarczył użytecznych informacji w zwięzłej i zrozumiałej formie, jednocześnie nie będąc nieodpowiednio dostarczycielem oryginalnych informacji o jednostce). Oryginalne informacje są wszelkimi informacjami na temat jednostki, które nie zostały w inny sposób upublicznione przez jednostkę (np. nie zostały zawarte w sprawozdaniu finansowym lub innych informacjach dostępnych na datę sprawozdania audytora lub, do których kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nie odniosły się w innej ustnej lub pisemnej komunikacji, takiej jak wstępne ogłoszenie informacji finansowych lub briefing dla inwestorów). Takie informacje są odpowiedzialnością kierownictwa i osób sprawujących nadzór nad jednostką.

A88. Odpowiednim jest, aby audytor starał się unikać nieodpowiedniego dostarczania oryginalnych informacji na temat jednostki w opisie, w jaki sposób audytor ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Opis, w jaki sposób audytor ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności, zazwyczaj sam w sobie nie jest oryginalną informacją na temat jednostki, ponieważ opisuje sprawę w kontekście badania. Jednakże audytor może uznać za konieczne, aby zawrzeć dodatkowe informacje, aby wyjaśnić aspekty zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, aby zwiększyć zrozumienie przez użytkowników. Gdy takie informacje są uznane jako konieczne przez audytora, audytor może raczej zachęcić kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór, aby ujawniły dodatkowe informacje, niż aby audytor dostarczył oryginalne informacje w sprawozdaniu audytora. Kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór mogą podjąć decyzję, aby zawrzeć nowe lub zwiększone ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub gdzieś indziej w raporcie rocznym w odniesieniu do zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności w świetle faktu, że audytor poinformuje, w jaki sposób odniesiono się do nich w sprawozdaniu audytora.

A89. Przykład ilustrujący 2 w załączniku do niniejszego MSB jest przykładem sprawozdania audytora jednostki notowanej, gdy:

- audytor uzyskał wystarczające odpowiednie dowody badania odnośnie do odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności,
- audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność, oraz
- sprawozdanie finansowe adekwatnie ujawnia znaczące osądy dokonane przez kierownictwo podczas wyciągania wniosku, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić istotne wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie – występuje istotna niepewność (Zob. par. 35–36)

A90. Identyfikacja istotnej niepewności jest sprawą, która jest ważna dla zrozumienia przez zamierzonych użytkowników sprawozdania finansowego. Użycie odrębnej sekcji z nagłówkiem, który zawiera odwołanie do faktu, że występuje istotna niepewność, ostrzega zamierzonych użytkowników o tej okoliczności.

Adekwatne ujawnienie w sprawozdaniu finansowym istotnej niepewności zostało dokonane (Zob. par. 35)

A91. Przykłady ilustrujące 3 i 4 w załączniku do niniejszego MSB są przykładami sprawozdania audytora, odpowiednio, jednostki innej niż jednostka notowana i jednostki notowanej, gdy

audytor uzyskał wystarczające odpowiednie dowody badania odnośnie do odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności, ale występuje istotna niepewność, a ujawnienie w sprawozdaniu finansowym jest adekwatne.

Adekwatne ujawnienie w sprawozdaniu finansowym istotnej niepewności nie zostało dokonane (Zob. par. 36)

A92. Przykłady ilustrujące 5 i 6 w załączniku do niniejszego MSB są przykładami sprawozdań audytora dla, odpowiednio, jednostki notowanej i jednostki innej niż jednostka notowana zawierających opinie z zastrzeżeniem i negatywną, gdy audytor uzyskał wystarczające odpowiednie dowody badania odnośnie do odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności, ale adekwatne ujawnienie w sprawozdaniu finansowym istotnej niepewności nie zostało dokonane.

Rozważania, gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym (Zob. par. 37)

A93. W sytuacji obejmującej wiele niepewności, które są znaczące dla sprawozdania finansowego jako całości, audytor może uznać za właściwe w niezwykle rzadkich przypadkach, aby odmówić wyrażenia opinii. MSB 705 (zmieniony) dostarcza wytyczne dotyczące tej kwestii.[40]

A94. Paragraf 37 zabrania zawierania odrębnych sekcji dotyczących kontynuacji działalności lub istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności w sprawozdaniu audytora, gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, chyba że z innego powodu od audytora jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulację, ponieważ byłoby to niespójne z odmową wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym jako całości i mogłoby sugerować, że sprawozdanie finansowe jako całość jest bardziej wiarygodne w odniesieniu do tych spraw. Gdy audytor odmawia wyrażenia opinii, MSB 705 (zmieniony)[41] wymaga od audytora, aby stwierdził w sekcji sprawozdania audytora „Podstawa odmowy wyrażenia opinii", że audytor nie jest w stanie wyciągnąć wniosku dotyczącego odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego oraz, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które budzą znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Dostarczenie takiego stwierdzenia w sekcji sprawozdania audytora „Podstawa odmowy wyrażenia opinii" dostarcza użytkownikom użytecznych informacji, które mogą chronić przed nieodpowiednim poleganiem na sprawozdaniu finansowym.

Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest niewłaściwe (Zob. par. 38)

A95. Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało sporządzone z zastosowaniem zasady kontynuacji działalności, ale według zawodowego osądu audytora zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest niewłaściwe, zastosowanie ma wymóg opisany w paragrafie 38, aby audytor wyraził opinię negatywną bez względu na to, czy sprawozdanie finansowe zawiera, czy też nie zawiera ujawnienia dotyczącego niewłaściwości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności.

A96. Gdy zastosowanie zasady kontynuacji działalności nie jest właściwe w danych okolicznościach, od kierownictwa może być wymagane lub może ono wybrać, aby sporządzić sprawozdanie finansowe na innej podstawie (np. na podstawie wyceny likwidacyjnej). Audytor może być w stanie wykonać badanie tego sprawozdania finansowego pod warunkiem, że audytor ustali, że inna podstawa sporządzenia jest akceptowalna w danych okolicznościach. Audytor może być

[40] MSB 705 (zmieniony), paragraf 10.

[41] MSB 705 (zmieniony), paragraf 19.

w stanie wyrazić opinię bez zastrzeżeń o tym sprawozdaniu finansowym pod warunkiem, że znajduje się w nim adekwatne ujawnienie dotyczące podstawy sporządzenia, na której sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, ale może uznać za właściwe lub konieczne, aby zawrzeć w sprawozdaniu audytora akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi zgodnie z MSB 706 (zmienionym)[42], aby zwrócić uwagę zamierzonych użytkowników na alternatywną podstawę sporządzenia oraz przyczyny dla jej zastosowania.

Pisemne oświadczenia (Zob. par. 39–40)

A97. Audytor może uznać za właściwe, aby uzyskać specyficzne pisemne oświadczenia oprócz tych wymaganych w paragrafach 39 i 40. Na przykład, jeżeli audytor uzyskuje pisemne potwierdzenie opisane w paragrafie A63 od strony powiązanej, w tym od zarządzającego właściciela jednostki, audytor nadal może wystąpić o pisemne oświadczenia od kierownictwa co do ważności pisemnego potwierdzenia.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór (Zob. par. 41–42)

A98. MSB 260 (zmieniony)[43] wyjaśnia, że terminowa komunikacja w trakcie całego badania przyczynia się do osiągnięcia solidnego dwustronnego dialogu pomiędzy osobami sprawującymi nadzór i audytorem. Odpowiedni czas dla komunikacji będzie się różnił wraz z okolicznościami zlecenia, w tym znaczeniem i charakterem sprawy oraz działaniem, którego podjęcie jest oczekiwane od osób sprawujących nadzór.

> Przykład:
>
> Gdy zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, niezwłoczna komunikacja z osobami sprawującymi nadzór może zapewnić im okazję, aby dostarczyć dalsze objaśnienia, gdy są konieczne. Umożliwia to również osobom sprawującym nadzór rozważenie, czy nowe lub rozszerzone ujawnienia mogą być konieczne (np. w odniesieniu do czynników łagodzących w planach kierownictwa dla przyszłych działań, które są znaczące dla przezwyciężenia negatywnego wpływu zdarzeń lub warunków).

A99. Zrozumienie przez audytora, w jaki sposób osoby sprawujące nadzór wykonują nadzór nad oceną przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności wymaganą przez paragraf 12(f), może również zapewnić użyteczną podstawę, aby promować skuteczną dwustronną komunikację pomiędzy audytorem i osobami sprawującymi nadzór.

A100. Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór na temat oceny przez audytora dokonanej przez kierownictwo oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności zapewnia okazję dla osób sprawujących nadzór, aby zrozumieć pracę audytora, która stanowi podstawę dla wniosków audytora i, gdy ma to zastosowanie, skutków dla sprawozdania audytora. Przykłady spraw, które audytor może komunikować osobom sprawującym nadzór, obejmują:

---

[42] MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

[43] MSB 260 (zmieniony), paragraf A49.

Przykłady:

- Poglądy audytora na temat odpowiedniości ujawnień w sprawozdaniu finansowym w świetle wymogów dotyczących ujmowania, wyceny i prezentacji wynikających z mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Czy kierownictwo zastosowało odpowiednie specjalistyczne umiejętności lub wiedzę lub zaangażowało odpowiednich ekspertów podczas dokonywania swojej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
- Czy metoda wykorzystana przez kierownictwo, aby ocenić zdolność jednostki do kontynuowania działalności jest odpowiednia w kontekście charakterystyki, warunków i okoliczności jednostki lub wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Poglądy audytora na temat racjonalności założeń, na których oparta jest ocena kierownictwa, i stopnia subiektywizmu zaangażowanego w opracowanie założeń.
- Czy założenia są spójne z tymi wykorzystywanymi dla innych obszarów działalności gospodarczej jednostki oraz, czy kierownictwo rozważyło alternatywne założenia.
- Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa w osądach kierownictwa i założeniach wykorzystanych w jego ocenie zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
- Znaczące słabości w kontroli wewnętrznej związane z oceną przez kierownictwo kontynuacji działalności (patrz także paragrafy A30, A32 i A35).

A101. W przypadku jednostki innej niż jednostka notowana, oprócz wymaganych stwierdzeń, które mają zostać zapewnione w sprawozdaniu audytora, gdy jest to odpowiednie, audytor może również zakomunikować osobom sprawującym nadzór dodatkowe sprawy, na przykład opisanie, w jaki sposób audytor ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Zgłaszanie do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki (Zob. par. 43)

A102. Gdy audytor rozważa zawarcie odrębnej sekcji z nagłówkiem „Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności” w sprawozdaniu audytora lub wydanie opinii zmodyfikowanej w odniesieniu do spraw dotyczących kontynuacji działalności, od audytora może być wymagane przez przepisy prawa, regulację lub stosowne wymogi etyczne, aby zakomunikował te sprawy. Zgłoszenie może być do mającego zastosowanie organu regulacyjnego, egzekucyjnego, nadzorczego lub innego właściwego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki. Dodatkowo, od audytora może być wymagane przez przepisy prawa, regulację lub stosowne wymogi etyczne, aby rozważył moment takiego zgłoszenia przed wydaniem sprawozdania audytora.

Przykład:

W niektórych systemach prawnych istnieją wymogi ustawowe, które zapewniają procedury wczesnego ostrzegania, aby audytor zgłosił do organu nadzorczego, gdy występuje istotna niepewność, aby umożliwić odpowiedniemu organowi zewnętrznemu w stosunku do jednostki przeprowadzenie dochodzenia w tej sprawie i podjęcie działań. Procedury wczesnego ostrzegania mogą obejmować zgłaszanie do organu nadzorczego w momencie, gdy audytor zidentyfikował istotną niepewność związaną ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

A103. Przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne mogą nie obejmować wymogów dla audytora, aby zgłosił do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki, jak opisano w paragrafie A102. Niemniej jednak przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne[44] mogą zapewnić audytorowi prawo do zgłaszania sprawy do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki, chyba że ujawnienie informacji jest wykluczone przez obowiązek poufności audytora zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub stosownymi wymogami etycznymi. W takich okolicznościach audytor może także podjąć decyzję, aby omówić sprawę z osobami sprawującymi nadzór.

Przykłady:

- Podczas badania sprawozdania finansowego instytucji finansowej audytor może mieć prawo zgodnie z przepisami prawa lub regulacją, aby omówić z organem nadzorczym, gdy występuje istotna niepewność.
- Stosowne wymogi etyczne mogą wymagać, aby audytor rozważył, czy dalsze działanie jest potrzebne w interesie publicznym. Takie działania mogą obejmować zgłoszenie sprawy do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki nawet, gdy nie ma żadnego prawnego lub regulacyjnego wymogu, aby to zrobić.[45]

A104. Czynniki, które audytor może rozważyć podczas ustalania, czy jest to właściwe, aby zgłosić sprawę do właściwego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki, mogą obejmować:

- wszelkie poglądy wyrażone przez organ regulacyjny, egzekucyjny, nadzorczy lub inny właściwy organ zewnętrzny w stosunku do jednostki,
- czy zgłoszenie sprawy byłoby w interesie publicznym,
- adekwatność i aktualność działań przez kierownictwo oraz, gdy to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór, aby zareagować lub złagodzić sytuację.

A105. Zgłoszenie spraw dotyczących kontynuacji działalności do odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki może obejmować złożone rozważania i zawodowe osądy. W tych okolicznościach audytor może rozważyć wewnętrzne konsultacje (np. wewnątrz firmy lub firmy sieciowej) lub na zasadzie poufności z regulatorem lub organem zawodowym (chyba że dokonanie tego jest zabronione przez przepisy prawa lub regulację lub złamałoby obowiązek poufności). Audytor może również rozważyć uzyskanie porady prawnej, aby zrozumieć opcje audytora i zawodowe lub prawne skutki podjęcia każdego konkretnego trybu działania.

---

[44] Na przykład, paragraf R114.3(a) *Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* wydanego przez *Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych* (Kodeks IESBA) może zezwalać na ujawnienie informacji poufnych, gdy istnieje prawny lub zawodowy obowiązek lub prawo do ujawnienia. Paragraf 114.3 A1(b)(iv) Kodeksu IESBA wyjaśnia, że istnieje zawodowy obowiązek lub prawo, aby ujawnić takie informacje, aby przestrzegać standardów technicznych i zawodowych.

[45] Zobacz, na przykład, paragrafy R360.19-R360.26 Kodeksu IESBA.

Załącznik

(Zob. par. A78, A81, A89, A91–A92)

Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora związanych z kontynuacją działalności

- Przykład ilustrujący 1: Sprawozdanie audytora dotyczące jednostki innej niż jednostka notowana, zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy audytor stwierdził, że nie występuje istotna niepewność.
- Przykład ilustrujący 2: Sprawozdanie audytora dotyczące jednostki notowanej, zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy audytor stwierdził, że nie występuje istotna niepewność, a ujawnienie w sprawozdaniu finansowym na temat znaczących osądów dokonanych przez kierownictwo podczas dochodzenia do wniosku, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, jest adekwatne.
- Przykład ilustrujący 3: Sprawozdanie audytora dotyczące jednostki innej niż jednostka notowana, zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy audytor stwierdził, że występuje istotna niepewność, a ujawnienie w sprawozdaniu finansowym jest adekwatne.
- Przykład ilustrujący 4: Sprawozdanie audytora dotyczące jednostki notowanej, zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy audytor stwierdził, że występuje istotna niepewność, a ujawnienie w sprawozdaniu finansowym jest adekwatne.
- Przykład ilustrujący 5: Sprawozdanie audytora dotyczące jednostki notowanej, zawierające opinię z zastrzeżeniem, gdy audytor stwierdził, że występuje istotna niepewność oraz, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone ze względu na nieadekwatne ujawnienie.
- Przykład ilustrujący 6: Sprawozdanie audytora dotyczące jednostki innej niż notowana, zawierające opinię negatywną, gdy audytor stwierdził, że występuje istotna niepewność, a wymagane ujawnienia odnoszące się do istotnej niepewności zostały pominięte w sprawozdaniu finansowym.

Przykład ilustrujący 1 – Sprawozdanie audytora dotyczące jednostki innej niż jednostka notowana, zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy nie występuje istotna niepewność

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. standard MSB 600 (zmieniony)[46] nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie ze standardami rachunkowości MSSF wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe określonej w MSB 210.**
- **Audytor wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta") opinia jest odpowiednia w oparciu o uzyskane dowody badania.**
- **Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania, to te obowiązujące w danym systemie prawnym.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność.**
- **Od audytora nie jest wymagane i nie zdecydował się on z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.**
- **Audytor uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania audytora i do tej pory nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.**
- **Oprócz badania sprawozdania finansowego audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez lokalne przepisy prawa.**

[46] MSB 600 (zmieniony*) Szczególne rozważania - badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy).*

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[47]

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC („Spółka"), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym informacje o istotnych zasadach (politykach) rachunkowości.

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz*) sytuację finansową Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie ze standardami rachunkowości MSSF wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Podstawa opinii

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego*. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania sprawozdania finansowego w [*system prawny*], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii.

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności[48]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie audytora o nim"]

[Sprawozdawczość zgodnie z wymogami sprawozdawczymi opisanymi w MSB 720 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego).]

---

[47] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

[48] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe[49]

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).[50]]

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko audytora lub oba, odpowiednio dla danego systemu prawnego]

[Adres audytora]

[Data]

[49] W całych niniejszych przykładowych sprawozdaniach audytora pojęcia kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia przez inne pojęcie, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

[50] Paragrafy 34 i 39 w MSB 700 (zmienionym) wymagają zamieszczenia sformułowań w sprawozdaniu audytora dla wszystkich jednostek w odniesieniu do kontynuacji działalności, aby opisać odpowiednie obowiązki osób odpowiedzialnych za sprawozdania finansowe i audytora w odniesieniu do kontynuacji działalności.

Przykład ilustrujący 2 – Sprawozdanie audytora dotyczące jednostki notowanej, zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy nie występuje istotna niepewność, a ujawnienie w sprawozdaniu finansowym na temat znaczących osądów dokonanych przez kierownictwo podczas dochodzenia do wniosku, że nie występuje istotna niepewność jest adekwatne

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. standard MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie ze standardami rachunkowości MSSF wydanymi przez RMSR (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe określonej w MSB 210.**
- **Audytor wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta") opinia jest odpowiednia w oparciu o uzyskane dowody badania.**
- **Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania, to te obowiązujące w danym systemie prawnym.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność.**
- **Kierownictwo ujawniło informacje na temat znaczących osądów dokonanych podczas dochodzenia do wniosku, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności i ujawnienia są adekwatne.**
- **Audytor wybrał, aby uzupełnić wymagane stwierdzenia zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.) poprzez odwołanie do sekcji opisujących odnośną odpowiedzialność kierownictwa i audytora w odniesieniu do kontynuacji działalności.**
- **Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.**
- **Audytor uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania audytora i do tej pory nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.**
- **Oprócz badania sprawozdania finansowego audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez lokalne przepisy prawa.**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[51]

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC („Spółka"), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym informacje o istotnych zasadach (politykach) rachunkowości.

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz*) sytuację finansową Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie ze standardami rachunkowości MSSF wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Podstawa opinii

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego*. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania sprawozdania finansowego w [*system prawny*], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii.

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności[52]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie.

Zwracamy uwagę na Notę X w sprawozdaniu finansowym, która opisuje niepewności, w obliczu których staje Spółka, znaczące osądy dokonane przez kierownictwo podczas dokonywania oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności oraz zakres działań łagodzących, które zostały wdrożone, aby zareagować na ich wpływ na działalność gospodarczą Spółki.

[Opis, w jaki sposób audytor ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).]

Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

---

[51] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

[52] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności. Nasza odpowiedzialność i odpowiedzialność kierownictwa w odniesieniu do kontynuacji działalności zostały opisane w stosownych sekcjach niniejszego sprawozdania.

Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania to te sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz podczas formułowania naszej opinii o nim i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw. Poza znaczącymi osądami dokonanymi przez kierownictwo podczas wyciągania wniosku, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności, opisanymi w sekcji *Kontynuacja działalności* ustaliliśmy, że sprawy opisane poniżej są kluczowymi sprawami badania, o których informujemy w naszym sprawozdaniu.

[Opis każdej kluczowej sprawy badania zgodnie z MSB 701.]

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie audytora o nim”]

[Sprawozdawczość zgodnie z wymogami sprawozdawczymi opisanymi w MSB 720 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego).]

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe[53]

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).[54]]

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Partnerem odpowiedzialnym za zlecenie badania, którego wynikiem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego audytora, jest [*imię i nazwisko*].

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko audytora lub oba, odpowiednio dla danego systemu prawnego]

[Adres audytora]

[Data]

---

[53] Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

[54] Paragrafy 34 i 39 w MSB 700 (zmienionym) wymagają zamieszczenia sformułowań w sprawozdaniu audytora dla wszystkich jednostek w odniesieniu do kontynuacji działalności, aby opisać odpowiednie obowiązki osób odpowiedzialnych za sprawozdanie finansowe i audytora w odniesieniu do kontynuacji działalności.

Przykład ilustrujący 3 – Sprawozdanie audytora dotyczące jednostki innej niż jednostka notowana, zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy występuje istotna niepewność, a ujawnienie w sprawozdaniu finansowym jest adekwatne

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. standard MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie ze standardami rachunkowości MSSF wydanymi przez RMSR (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe określonej w MSB 210.**
- **Audytor wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta") opinia jest odpowiednia w oparciu o uzyskane dowody badania.**
- **Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania, to te obowiązujące w danym systemie prawnym.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że występuje istotna niepewność. Ujawnienie istotnej niepewności w sprawozdaniu finansowym jest adekwatne.**
- **Od audytora nie jest wymagane i nie zdecydował się on z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.**
- **Audytor uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania audytora i do tej pory nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.**
- **Oprócz badania sprawozdania finansowego audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez lokalne przepisy prawa.**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[55]

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC („Spółka"), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym informacje o istotnych zasadach (politykach) rachunkowości.

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz*) sytuację finansową Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie ze standardami rachunkowości MSSF wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Podstawa opinii

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego*. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania sprawozdania finansowego w [*system prawny*], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii.

Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności

Zwracamy uwagę na Notę X w sprawozdaniu finansowym, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ w trakcie roku zakończonego w dniu 31 grudnia 20X1 oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższały jej łączne aktywa o YYY. Jak wskazano w Nocie X, te zdarzenia lub warunki wraz z innymi sprawami przedstawionymi w Nocie X, wskazują, że występuje istotna niepewność, która może budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasza opinia nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie audytora o nim"]

[Sprawozdawczość zgodnie z wymogami sprawozdawczymi opisanymi w MSB 720 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego).]

---

[55] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe[56]

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).[57]]

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko audytora lub oba, odpowiednio dla danego systemu prawnego]

[Adres audytora]

[Data]

---

[56] Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

[57] Paragrafy 34 i 39 w MSB 700 (zmienionym) wymagają zamieszczenia sformułowań w sprawozdaniu audytora dla wszystkich jednostek w odniesieniu do kontynuacji działalności, aby opisać odpowiednie obowiązki osób odpowiedzialnych za sprawozdania finansowe i audytora w odniesieniu do kontynuacji działalności.

Przykład ilustrujący 4 – Sprawozdanie audytora dotyczące jednostki notowanej, zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy występuje istotna niepewność, a ujawnienie w sprawozdaniu finansowym jest adekwatne

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. standard MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie ze standardami rachunkowości MSSF wydanymi przez RMSR (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe określonej w MSB 210.**
- **Audytor wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta") opinia jest odpowiednia w oparciu o uzyskane dowody badania.**
- **Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania, to te obowiązujące w danym systemie prawnym.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że występuje istotna niepewność. Ujawnienie istotnej niepewności w sprawozdaniu finansowym jest adekwatne.**
- **Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.**
- **Audytor uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania audytora i do tej pory nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.**
- **Oprócz badania sprawozdania finansowego audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez lokalne przepisy prawa.**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[58]

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC („Spółka"), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym informacje o istotnych zasadach (politykach) rachunkowości.

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz*) sytuację finansową Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie ze standardami rachunkowości MSSF wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Podstawa opinii

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego*. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania sprawozdania finansowego w [*system prawny*], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii.

Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności

Zwracamy uwagę na Notę X w sprawozdaniu finansowym, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ w trakcie roku zakończonego w dniu 31 grudnia 20X1 oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższały jej łączne aktywa o YYY.

[Opis, w jaki sposób audytor ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).]

Jak wskazano w Nocie X, te zdarzenia lub warunki wraz z innymi sprawami przedstawionymi w Nocie X, wskazują, że występuje istotna niepewność, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasza opinia nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

---

[58] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania to te sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz podczas formułowania naszej opinii o nim i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw. Poza sprawą opisaną w sekcji *Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności* ustaliliśmy, że sprawy opisane poniżej są kluczowymi sprawami badania, o których informujemy w naszym sprawozdaniu.

[Opis każdej kluczowej sprawy badania zgodnie z MSB 701.]

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie audytora o nim”]

[Sprawozdawczość zgodnie z wymogami sprawozdawczymi opisanymi w MSB 720 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego).]

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe[59]

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).[60]]

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Partnerem odpowiedzialnym za zlecenie badania, którego wynikiem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego audytora, jest [*imię i nazwisko*].

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko audytora lub oba, odpowiednio dla danego systemu prawnego]

[Adres audytora]

[Data]

---

[59] Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

[60] Paragrafy 34 i 39 w MSB 700 (zmienionym) wymagają zamieszczenia sformułowań w sprawozdaniu audytora dla wszystkich jednostek w odniesieniu do kontynuacji działalności, aby opisać odpowiednie obowiązki osób odpowiedzialnych za sprawozdanie finansowe i audytora w odniesieniu do kontynuacji działalności.

Przykład ilustrujący 5 – Sprawozdanie audytora dotyczące jednostki notowanej, zawierające opinię z zastrzeżeniem, gdy występuje istotna niepewność, a sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone ze względu na nieadekwatne ujawnienie

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. standard MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie ze standardami rachunkowości MSSF wydanymi przez RMSR (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe określonej w MSB 210.**
- **Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania, to te obowiązujące w danym systemie prawnym.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że występuje istotna niepewność. Nota Y sprawozdania finansowego omawia wielkość umów dotyczących finansowania, ich wygaśnięcia oraz łącznej wartości umów finansowania. Jednakże sprawozdanie finansowe nie zawiera omówienia wpływu lub dostępności refinansowania lub charakteryzuje tę sytuację jako istotną niepewność.**
- **Sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone ze względu na nieadekwatne ujawnienie dotyczące istotnej niepewności. Wyrażana jest opinia z zastrzeżeniem, ponieważ audytor wyciągnął wniosek, że wpływ na sprawozdanie finansowe tego nieadekwatnego ujawnienia jest istotny, ale nie rozległy dla sprawozdania finansowego.**
- **Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.**
- **Audytor uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania audytora, a sprawa powodująca powstanie opinii z zastrzeżeniem o sprawozdaniu finansowym wpływa również na inne informacje.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.**
- **Oprócz badania sprawozdania finansowego audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez lokalne przepisy prawa.**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[61]

Opinia z zastrzeżeniem

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC („Spółka"), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym informacje o istotnych zasadach (politykach) rachunkowości.

Naszym zdaniem, z wyjątkiem niekompletnego ujawnienia dotyczącego informacji, do których odnosi się sekcja naszego sprawozdania *Podstawa opinii z zastrzeżeniem*, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz*) sytuację finansową Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie ze standardami rachunkowości MSSF wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

Jak omówiono w Nocie Y, umowy dotyczące finansowania Spółki wygasają, a kwoty pozostałe do spłaty są wymagalne dnia 19 marca 20X2 r. Spółka nie była w stanie zakończyć renegocjacji lub uzyskać zastępczego finansowania. Sytuacja ta wskazuje, że występuje istotna niepewność, która może budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności. Sprawozdanie finansowe nie ujawnia adekwatnie tej sprawy.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego*. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania sprawozdania finansowego w [*system prawny*], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii z zastrzeżeniem.

Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności

Jak wskazano w sekcji naszego sprawozdania *Podstawa opinii z zastrzeżeniem*, występuje istotna niepewność, która nie została adekwatnie ujawniona w sprawozdaniu finansowym.

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie audytora o nim"]

---

[61] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

[Sprawozdawczość zgodnie z wymogami sprawozdawczości opisanymi w MSB 720 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 6 w załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego). Ostatni akapit sekcji innych informacji w przykładzie ilustrującym 6 zostałby dostosowany, aby opisywał poszczególne sprawy powodujące powstanie opinii z zastrzeżeniem, które dotyczą również innych informacji.]

Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania to te sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz podczas formułowania naszej opinii o nim i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw. Poza sprawą opisaną w sekcji *Podstawa opinii z zastrzeżeniem* i w sekcji *Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności* ustaliliśmy, że sprawy opisane poniżej są kluczowymi sprawami badania, o których informujemy w naszym sprawozdaniu.

[Opis każdej kluczowej sprawy badania zgodnie z MSB 701.]

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe[62]

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).[63]]

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Partnerem odpowiedzialnym za zlecenie badania, którego wynikiem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego audytora, jest [*imię i nazwisko*].

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko audytora lub oba, odpowiednio dla danego systemu prawnego]

[Adres audytora]

[Data]

---

[62] Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

[63] Paragrafy 34 i 39 w MSB 700 (zmienionym) wymagają zamieszczenia sformułowań w sprawozdaniu audytora dla wszystkich jednostek w odniesieniu do kontynuacji działalności, aby opisać odpowiednie obowiązki osób odpowiedzialnych za sprawozdanie finansowe i audytora w odniesieniu do kontynuacji działalności.

Przykład ilustrujący 6 – Sprawozdanie audytora dotyczące jednostki innej niż notowana, zawierające opinię negatywną, gdy występuje istotna niepewność i nie została ujawniona w sprawozdaniu finansowym

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. standard MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie ze standardami rachunkowości MSSF wydanymi przez RMSR (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe określonej w MSB 210.**
- **Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania, to te obowiązujące w danym systemie prawnym.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że występuje istotna niepewność. Sprawozdanie finansowe pomija wymagane ujawnienia dotyczące istotnej niepewności. Wyrażana jest opinia negatywna, ponieważ wpływ takiego pominięcia na sprawozdanie finansowe jest istotny i rozległy.**
- **Od audytora nie jest wymagane i nie zdecydował się on z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.**
- **Audytor uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania audytora, a sprawa powodująca powstanie opinii negatywnej o sprawozdaniu finansowym wpływa również na inne informacje.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.**
- **Oprócz badania sprawozdania finansowego audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez lokalne przepisy prawa.**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[64]

Opinia negatywna

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC („Spółka"), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym informacje o istotnych zasadach (politykach) rachunkowości.

Naszym zdaniem, ze względu na pominięcie informacji wskazane w sekcji naszego sprawozdania *Podstawa opinii negatywnej*, załączone sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie (lub *nie przekazuje prawdziwego i rzetelnego obrazu*) sytuacji finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie ze standardami rachunkowości MSSF wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Podstawa opinii negatywnej

Umowy dotyczące finansowania Spółki wygasły, a kwoty pozostałe do spłaty stały się wymagalne dnia 31 grudnia 20X1 r. Spółka nie była w stanie zakończyć renegocjacji lub uzyskać zastępczego finansowania. Ta sytuacja wskazuje, że występuje istotna niepewność, która może budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności. Sprawozdanie finansowe nie ujawnia adekwatnie tego faktu.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego*. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania sprawozdania finansowego w [*system prawny*], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej negatywnej opinii.

Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności

Jak opisano w sekcji naszego sprawozdania *Podstawa opinii negatywnej*, występuje istotna niepewność, która nie została ujawniona w sprawozdaniu finansowym.

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie audytora o nim"]

[64] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

[Sprawozdawczość zgodnie z wymogami sprawozdawczości opisanymi w MSB 720 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 7 w załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego). Ostatni akapit sekcji innych informacji w przykładzie ilustrującym 7 zostałby dostosowany, aby opisywał poszczególne sprawy powodujące powstanie opinii negatywnej, które dotyczą również innych informacji.]

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe[65]

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).[66]]

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko audytora lub oba, odpowiednio dla danego systemu prawnego]

[Adres audytora]

[Data]

[65] Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

[66] Paragrafy 34 i 39 w MSB 700 (zmienionym) wymagają zamieszczenia sformułowań w sprawozdaniu audytora dla wszystkich jednostek w odniesieniu do kontynuacji działalności, aby opisać odpowiednie obowiązki osób odpowiedzialnych za sprawozdania finansowe i audytora w odniesieniu do kontynuacji działalności.

ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI MSB 570 (ZMIENIONEGO W 2024 R.)

Uwaga: Poniżej znajdują się zmiany dostosowawcze do innych Międzynarodowych Standardów Badania („MSB") na skutek zatwierdzenia MSB 570 (zmienionego w 2024 r.). Te zmiany wejdą w życie w tym samym czasie, w którym MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) i zostały pokazane z zaznaczonymi zmianami od ostatnich zatwierdzonych wersji MSB, które zostały zmienione. Numery przypisów dolnych w tych zmianach nie uzgadniają się do MSB, które są zmieniane i powinny zostać zrobione odwołania do tych MSB.

MSB 200, OGÓLNE CELE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA ORAZ PRZEPROWADZANIE BADANIA ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI BADANIA

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Wystarczające odpowiednie dowody badania i ryzyko badania (Zob. par. 5 i 17)

…

Nieodłączne ograniczenia badania

…

Inne sprawy wpływające na nieodłączne ograniczenia badania

A56. W przypadku pewnych stwierdzeń lub zagadnień będących przedmiotem zlecenia potencjalny wpływ nieodłącznych ograniczeń na zdolność audytora do wykrycia istotnych zniekształceń jest szczególnie znaczący. Takie stwierdzenia lub zagadnienia będące przedmiotem zlecenia obejmują:

- oszustwo, szczególnie oszustwo, w które zaangażowane jest kierownictwo wyższego szczebla, lub zmowę. Zobacz MSB 240 dla dalszego omówienia,
- istnienie i kompletność powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. Zobacz MSB 550[1] dla dalszego omówienia,
- wystąpienie niezgodności z przepisami prawa i regulacjami. Zobacz MSB 250 (zmieniony)[2] dla dalszego omówienia,
- przyszłe zdarzenia lub warunki, które mogą spowodować, że jednostka zaprzestanie kontynuowania działalności. Zobacz MSB 570 (zmieniony w 2024 r.)[3] dla dalszego omówienia.

Stosowne MSB identyfikują szczegółowe procedury badania, aby pomóc w łagodzeniu wpływu nieodłącznych ograniczeń.

…

MSB 210, UZGADNIANIE WARUNKÓW ZLECEŃ BADANIA

---

1 MSB 550 *Strony powiązane.*

2 MSB 250 (zmieniony) *Rozważanie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego.*

3 MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności.*

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Porozumienie dotyczące warunków zlecenia badania

…

Umowa o badanie lub inna forma pisemnego porozumienia[4] (Zob. par. 10–11)

…

Forma i zawartość umowy o badanie

A24. Forma i zawartość umowy o badanie mogą się różnić dla każdej jednostki. Informacje zawarte w umowie o badanie dotyczące obowiązków audytora mogą być oparte na MSB (PL) 200[5]. Paragrafy 6(b) i 12 niniejszego MSB dotyczą opisu odpowiedzialności kierownictwa. Poza zawarciem spraw wymaganych przez paragraf 10, umowa o badanie może odwoływać się na przykład do:

- omówienia zakresu badania, w tym odwołania do mającego zastosowanie ustawodawstwa, regulacji, MSB oraz etycznych lub innych publikacji organizacji zawodowych, do których należy audytor,
- formy wszelkiej innej komunikacji dotyczącej wyników zlecenia badania,
- ~~wymogu komunikowania przez audytora kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB 701,~~[6]
- faktu, że ze względu na nieodłączne ograniczenia badania, łącznie z nieodłącznymi ograniczeniami kontroli wewnętrznej występuje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia mogą nie zostać wykryte, pomimo że badanie zostało poprawnie zaplanowane i wykonane zgodnie z MSB,
- ustaleń dotyczących planowania i wykonywania badania, w tym składu zespołu wykonującego zlecenie,
- oczekiwania, że kierownictwo dostarczy pisemne oświadczenia, (zobacz także paragraf A13),
- oczekiwania, że kierownictwo zapewni dostęp do wszystkich informacji, których kierownictwo jest świadome, a które są stosowne dla sporządzenia sprawozdania finansowego, w tym oczekiwania, że kierownictwo zapewni dostęp do informacji stosownych dla ujawnień,
- uzgodnienia z kierownictwem, że udostępni audytorowi roboczą wersję sprawozdania finansowego, w tym wszystkie informacje stosowne dla jego przygotowania, niezależnie od tego, czy uzyskano je z, czy spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych (w tym wszelkie informacje stosowne dla sporządzenia ujawnień) i inne informacje[7], jeżeli jakiekolwiek

---

[4] W poniższych paragrafach wszelkie odwołania do umowy o badanie należy traktować jako odwołania do umowy o badanie lub innej odpowiedniej formy pisemnego porozumienia.

[5] MSB 200, paragrafy 3–9.

[6] ~~MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora.*~~

[7] Według definicji w MSB 720 (zmienionym) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji.*

występują, w czasie umożliwiającym audytorowi zakończenie badania zgodnie z zaproponowanym harmonogramem,

- uzgodnienia z kierownictwem, że poinformuje audytora o faktach, które mogą wpływać na sprawozdanie finansowe, a których kierownictwo może się dowiedzieć w okresie od daty sprawozdania audytora do daty wydania sprawozdania finansowego,
- podstawy, od której wyliczane jest wynagrodzenie, oraz wszelkich uzgodnień dotyczących fakturowania,
- żądania od kierownictwa, aby potwierdziło otrzymanie umowy o badanie i, aby zgodziło się na warunki zlecenia w niej wyszczególnione,
- oczekiwania, że kierownictwo dostarczy ocenę kontynuacji działalności, która pokrywa okres co najmniej dwunastu miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego[8],
- wymogów, aby audytor opisał w sprawozdaniu audytora, w jaki sposób audytor ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.)[9],
- wymogu, aby audytor zakomunikował kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB 701[10].

…

Załącznik 1

(Zob. par. A24–A26)

Przykładowa umowa o badanie

…

[Odpowiedzialność audytora]

Nasze badanie przeprowadzimy zgodnie z MSB. Standardy te wymagają, abyśmy przestrzegali wymogów etycznych. Jako część badania zgodnie z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm podczas całego badania. A ponadto:

…

- wyciągamy wnioski i raportujemy na temat prawidłowości wykorzystania przez kierownictwo zasady rachunkowości dotyczącej kontynuacji działalności oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do możliwości kontynuowania działalności przez Spółkę. Jeżeli stwierdzamy, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu audytora na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikacja naszej opinii. Nasze wnioski oparte są na dowodach badania uzyskanych do daty sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka przestanie kontynuować działalność,

…

[8] Zobacz MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności,* paragraf 21.

[9] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.), paragrafy 34(b)(ii) i 35(b).

[10] MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

Nasze badanie zostanie przeprowadzone na podstawie tego, że [kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór] [11] potwierdzają i rozumieją, że ponoszą odpowiedzialność:

(a) …

(b) …

(c) za zapewnienie nam: [12]

(i) dostępu do wszystkich informacji, których [kierownictwo] jest świadome, a które są stosowne dla sporządzania sprawozdania finansowego, takich jak zapisy księgowe, dokumentacja i inne sprawy,

(ii) dodatkowych informacji, o które możemy prosić [kierownika jednostki] dla celów badania, takich jak ocena kontynuacji działalności, która pokrywa okres co najmniej dwunastu miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego, oraz

(iii) nieograniczonego dostępu do osób wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznamy za konieczne.

Jako część naszego procesu badania zwrócimy się z prośbą do [kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór] o pisemne potwierdzenie dotyczące oświadczeń złożonych nam w związku z badaniem.

…

MSB 220 (ZMIENIONY), ZARZĄDZANIE JAKOŚCIĄ DLA BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Wykonywanie zlecenia

…

Kierowanie, nadzór i przegląd (Zob. par. 30)

…

Przegląd przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie (Zob. par. 30-34)

…

A92. Partner odpowiedzialny za zlecenie stosuje zawodowy osąd identyfikując obszary znaczącego osądu dokonanego przez zespół wykonujący zlecenie. Polityki lub procedury firmy mogą wskazywać pewne sprawy, co do których powszechnie oczekuje się, że będą znaczącymi osądami. Znaczące osądy w odniesieniu do zlecenia badania mogą obejmować sprawy związane z ogólną strategią badania i planem badania dla przyjęcia zlecenia, wykonywania zlecenia oraz całościowych wniosków wyciągniętych przez zespół wykonujący zlecenie, na przykład:

- sprawy związane z planowaniem zlecenia, takie jak sprawy związane z ustalaniem istotności,

---

[11] Użyj terminologii odpowiedniej w danych okolicznościach.

[12] Zobacz paragraf A24 dla przykładów innych spraw związanych z odpowiedzialnością kierownictwa, które mogą być ujęte.

- skład zespołu wykonującego zlecenie, w tym:
  - personel wykorzystujący wiedzę ekspercką w specyficznym obszarze rachunkowości lub badania,
  - wykorzystanie personelu z centrów świadczenia usług,
- decyzję, aby zaangażować eksperta audytora, w tym decyzję, aby zaangażować zewnętrznego eksperta,
- rozważania zespołu wykonującego zlecenie dotyczące informacji uzyskanych podczas procesu akceptacji i kontynuacji oraz proponowanych reakcji na te informacje,
- proces oszacowania ryzyka przez zespół wykonujący zlecenie, w tym sytuacje, gdy rozważenie czynników ryzyka nieodłącznego oraz oszacowanie ryzyka nieodłącznego wymaga znaczącego osądu od zespołu wykonującego zlecenie,
- rozważenie przez zespół wykonujący zlecenie powiązań i transakcji oraz ujawnień dotyczących stron powiązanych,
- wyniki procedur wykonanych przez zespół wykonujący zlecenie w znaczących obszarach zlecenia, na przykład wnioski w odniesieniu do pewnych szacunków księgowych, zasad (polityk) rachunkowości lub rozważań dotyczących kontynuacji działalności,
- ocenę pracy wykonanej przez ekspertów oraz wniosków wyciągniętych na jej podstawie, dokonaną przez zespół wykonujący zlecenie,
- w sytuacjach badania grupy:
  - proponowaną ogólną strategię badania grupy oraz plan badania grupy,
  - decyzje dotyczące zaangażowania audytorów części składowych grupy, w tym sposobu kierowania i nadzoru nad nimi oraz przeglądu ich pracy, oraz
  - ocenę pracy wykonanej przez audytorów części składowych grupy oraz wniosków wyciągniętych na jej podstawie,
- jak uwzględnione zostały sprawy mające wpływ na ogólną strategię badania i plan badania,
- znaczenie oraz dyspozycja skorygowanymi i nieskorygowanymi zniekształceniami zidentyfikowanymi podczas zlecenia,
- zaproponowaną opinię z badania oraz sprawy, które mają zostać zakomunikowane w sprawozdaniu audytora, na przykład kluczowe sprawy badania lub sprawy związane z kontynuacją działalności. ~~paragraf „Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności”.~~

…

MSB 230, DOKUMENTACJA BADANIA

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Dokumentowanie wykonanych procedur badania i uzyskanych dowodów badania

…

Dokumentacja znaczących spraw i powiązanych znaczących zawodowych osądów (Zob. par. 8(c))

…

A10. Niektóre przykłady okoliczności, w których zgodnie z paragrafem 8 odpowiednie jest, aby sporządzić dokumentację badania związaną z wykorzystaniem zawodowego osądu, gdzie sprawy i osądy są znaczące:

- uzasadnienie wniosku audytora, gdy wymóg przewiduje, że audytor „rozważa" pewne informacje lub czynniki, a rozważanie to jest znaczące w kontekście konkretnego zlecenia,
- podstawa wniosku audytora co do racjonalności obszarów subiektywnych osądów dokonanych przez kierownictwo, na przykład osądów kierownictwa w odniesieniu do zasady kontynuacji działalności[13],
- podstawa dla oceny przez audytora czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, lub czy są zniekształcone,
- podstawa wniosków audytora co do autentyczności dokumentu, gdy podejmowane jest dalsze dochodzenie (takie jak odpowiednie wykorzystanie eksperta lub procedur potwierdzających), jako reakcja na warunki zidentyfikowane podczas badania, które spowodowały, że audytor uważa, iż dokument może nie być autentyczny,
- gdy ma zastosowanie MSB 701,[14] ustalenie przez audytora kluczowych spraw badania lub ustalenie, że nie ma kluczowych spraw badania, które mają zostać zakomunikowane.

…

Załącznik

(Zob. par. 1)

Szczególne wymogi dotyczące dokumentacji badania w innych MSB

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w innych MSB, które zawierają szczególne wymogi dotyczące dokumentacji. Lista ta nie jest substytutem dla rozważenia wymogów i powiązanego zastosowania oraz pozostałego materiału objaśniającego zawartego w MSB.

- MSB 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania* – paragrafy 10-12.
- MSB 220 (zmieniony) *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego* – paragraf 41.
- MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* – paragrafy 45–48.
- MSB 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego* – paragraf 30.
- MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór* – paragraf 24.
- MSB 300 *Planowanie badania sprawozdania finansowego* – paragraf 12.
- MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia* – paragraf 38.
- MSB 320 *Istotność w planowaniu i wykonywaniu badania* – paragraf 14.
- MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka* – paragrafy 28-30.

[13] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności.*

[14] MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

- MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania* – paragraf 15.
- MSB 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* – paragraf 39.
- MSB 550 *Strony powiązane* – paragraf 28.
- MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności* – paragraf 44.
- MSB 600 (zmieniony) *Specjalne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)* – paragraf 59.
- MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych* – paragraf 36–37.
- MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji* – paragraf 25.

MSB 250 (ZMIENIONY), ROZWAŻENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI PODCZAS BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

…

Wymogi

…

Informowanie i raportowanie o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności

…

Informowanie odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności

29. Jeżeli audytor zidentyfikował lub podejrzewa niezgodność z przepisami prawa i regulacjami, audytor ustala czy przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne: (zob. par. A28-A34)
    (a) wymagają, aby audytor poinformował odpowiedni organ zewnętrzny w stosunku do jednostki,
    (b) ustanawiają obowiązki lub prawa, zgodnie z którymi poinformowanie odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki może być właściwe w danych okolicznościach.

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Rozważenie przez audytora zgodności z przepisami prawa i regulacjami

…

Procedury, aby zidentyfikować przypadki niezgodności – inne przepisy prawa i regulacje (Zob. par. 6 i 15)

A13. Pewne inne przepisy prawa i regulacje mogą wymagać szczególnej uwagi audytora, ponieważ mają zasadniczy wpływ na działalność jednostki (jak opisano w paragrafie 6(b)). Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami, która ma zasadniczy wpływ na działalność jednostki może spowodować, że jednostka zaprzestanie działalności lub zakwestionować zdolność jednostki do

~~kontynuację~~ kontynuowania działalności ~~przez jednostkę~~.[15] Na przykład niezgodność z wymogami licencji jednostki lub innego zezwolenia na prowadzenie działalności mogłoby mieć taki wpływ (np. dla banku niezgodność z wymogami kapitałowymi lub inwestycyjnymi). Występuje również wiele przepisów prawa i regulacji odnoszących się głównie do operacyjnych aspektów jednostki, które z reguły nie wpływają na sprawozdanie finansowe i nie są wychwytywane przez systemy informacyjne jednostki stosowne dla sprawozdawczości finansowej.

…

Informowanie i raportowanie o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności

…

Informowanie odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności (Zob. par. 29)

A28. Informowanie odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami może być wymagane lub właściwe w danych okolicznościach, ponieważ:

(a) przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne wymagają od audytora, aby poinformował (patrz paragraf A29),

(b) audytor uznał, że poinformowanie jest właściwym działaniem, aby zareagować na zidentyfikowaną lub podejrzewaną niezgodność, zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi (patrz paragraf A30), lub

(c) przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne zapewniają audytorowi prawo, aby tego dokonać (patrz paragraf A31).

…

A31. Nawet, jeżeli przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne nie obejmują wymogów, które odnoszą się do informowania o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności, mogą zapewniać audytorowi uprawnienie, aby informować właściwy organ zewnętrzny w stosunku do jednostki o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności. Na przykład, w trakcie badania sprawozdania finansowego instytucji finansowych, audytor może być uprawniony w świetle przepisów prawa lub regulacji, do omówienia z organem nadzorującym spraw takich jak zidentyfikowana lub podejrzewana niezgodność z przepisami prawa i regulacjami.

…

MSB 260 (ZMIENIONY), KOMUNIKOWANIE SIĘ Z OSOBAMI SPRAWUJĄCYMI NADZÓR

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Sprawy, które należy zakomunikować

…

[15] Patrz MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności*.

Znaczące ustalenia z badania (Zob. par. 16)

…

Znaczące trudności napotkane podczas badania (zob. par. 16(b))

A21. Znaczące trudności napotkane podczas badania mogą obejmować takie sprawy, jak:

- znaczące opóźnienia po stronie kierownictwa, niedostępność personelu jednostki lub niechęć kierownictwa do dostarczenia informacji niezbędnych audytorowi do wykonania procedur audytora,
- nieracjonalnie krótki czas, w którym badanie ma zostać zakończone,
- duży niespodziewany wysiłek wymagany, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania,
- niedostępność oczekiwanych informacji,
- ograniczenia nałożone przez kierownictwo na audytora,
- niechęć kierownictwa do dokonania lub rozszerzenia swojej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, gdy jest o to proszone.[16]

W niektórych okolicznościach trudności takie mogą stanowić ograniczenie zakresu, które prowadzi do modyfikacji opinii audytora. [17]

…

Okoliczności, które wpływają na formę i treść sprawozdania audytora (zob.par.16(d))

…

A24. Okoliczności, w których od audytora wymaga się, lub może on z innego powodu uznać za konieczne zawarcie dodatkowych informacji w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB, i dla których komunikacja z osobami sprawującymi nadzór jest wymagana, obejmują sytuacje, gdy na przykład:

- audytor spodziewa się modyfikacji opinii w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB 705 (zmienionym),[18]
- istotna niepewność związana z kontynuacją działalności jest raportowana zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.),[19]
- przedstawiane są kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701,[20]
- audytor uważa za konieczne zawarcie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inne sprawy zgodnie z MSB 706 (zmienionym)[21] lub wymagają tego od niego inne MSB,
- audytor stwierdził, że występuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji

---

16 Zobacz MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności,* paragraf 42(e).

17 MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

18 MSB 705 (zmieniony), paragraf 30.

19 MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) ~~*Kontynuacja działalności*~~, paragraf 42(f) ~~25(d)~~.

20 MSB 701, paragraf 17.

21 MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora*, paragraf 12.

zgodnie z MSB 720 (zmienionym).[22]

W takich okolicznościach audytor może uznać za przydatne dostarczenie osobom sprawującym nadzór projektu sprawozdania audytora, aby ułatwić dyskusję na temat sposobu, w jaki sprawy te zostaną ujęte w sprawozdaniu audytora.

…

Załącznik 1

(Zob. par. 3)

Specyficzne wymogi w MSZJ 1 i innych MSB, które odnoszą się do komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w MSZJ 1[23] oraz innych MSB, które wymagają przedstawiania specyficznych spraw osobom sprawującym nadzór. Lista nie zastępuje rozważenia wymogów i powiązanych z nimi zastosowania i innego materiału objaśniającego w MSB.

- MSZJ 1 *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych* − paragraf 34(e)
- MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdań finansowych dotyczące oszustw* − paragrafy 22, 39(c)(i) i 41-43
- MSB 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych* − paragrafy 15, 20 i 23–25
- MSB 265 *Informowanie o słabościach w kontroli wewnętrznej osób sprawujących nadzór i kierownictwa* − paragraf 9
- MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania* − paragrafy 12–13
- MSB 505 *Potwierdzenia zewnętrzne* − paragraf 9
- MSB 510 *Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe* − paragraf 7
- MSB 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* - paragraf 38
- MSB 550 *Strony powiązane* − paragraf 27
- MSB 560 *Późniejsze zdarzenia* − paragrafy 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) i 17
- MSB 570 (zmieniony w 2024 r.), *Kontynuacja działalności* − paragrafy 41–42 ~~25~~
- MSB 600 (zmieniony) *Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy) − uwagi szczególne* − paragraf 57
- MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych* - paragrafy 20 i 31
- MSB 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego* – paragraf 46
- MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora* – paragraf 17

---

[22] MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora odnoszące się do innych informacji,* paragraf 18(a).

[23] MSZJ 1 *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych.*

- MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora* − paragrafy 12, 14, 23 i 30
- MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora* − paragraf 12
- MSB 710 *Informacje porównawcze − dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe* − paragraf 18
- MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora odnoszące się do innych informacji* − paragrafy 17–19

…

MSB 315 (ZMIENIONY W 2019 R.), IDENTYFIKACJA I OSZACOWANIE RYZYK ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Procedury oszacowania ryzyka i związane z tym czynności (Zob. par. 13–18)

A11. Ryzyka istotnego zniekształcenia, które należy zidentyfikować i oszacować, obejmują zarówno te wynikające z oszustwa, jak i te wynikające z błędu, i oba są objęte niniejszym MSB. Jednakże, znaczenie oszustwa jest takie, że w MSB 240 zawarte zostały dalsze wymogi i wytyczne dotyczące procedur oszacowania ryzyka i związanych z nimi działań mających na celu uzyskanie informacji, które są wykorzystywane w celu identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem[24]. Ponadto, poniższe MSB dostarczają dalszych wymogów i wytycznych dotyczących identyfikowania i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w odniesieniu do poszczególnych spraw lub okoliczności:

- MSB 540 (zmieniony)[25] w odniesieniu do szacunków księgowych,
- MSB 550 w odniesieniu do powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi,
- MSB 570 (zmieniony <u>w 2024 r.</u>)[26] w odniesieniu do kontynuacji działalności oraz
- MSB 600 (zmieniony)[27] w odniesieniu do sprawozdania finansowego grupy.

…

Dokonywanie oceny środowiska kontroli (Zob. par. 21(b))

…

Informacje uzyskane spoza ksiąg głównej i pomocniczych

A138. Sprawozdanie finansowe może zawierać informacje, które zostały uzyskane spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych. Przykłady takich informacji, które audytor może rozważyć, obejmują:

---

[24] MSB 240, paragrafy 12–27.

[25] MSB 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień.*

[26] MSB 570 (zmieniony <u>w 2024 r.</u>) *Kontynuacja działalności.*

[27] MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy).*

- informacje uzyskane z umów leasingu stosowne dla ujawnień w sprawozdaniu finansowym,
- informacje ujawniane w sprawozdaniu finansowym, które są sporządzane przez system zarządzania ryzykiem jednostki,
- informacje o wartości godziwej sporządzone przez ekspertów kierownictwa i ujawnione w sprawozdaniu finansowym,
- informacje ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które zostały uzyskane z modeli lub z innych obliczeń wykorzystywanych, aby opracować szacunki księgowe ujęte lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, w tym informacje dotyczące danych bazowych i założeń wykorzystanych w tych modelach, takie jak:
  - założenia opracowane wewnętrznie, które mogą mieć wpływ na okres użyteczności składnika aktywów, lub
  - dane takie jak stopy procentowe, na które wpływ mają czynniki znajdujące się poza kontrolą jednostki,
- informacje ujawnione w sprawozdaniu finansowym dotyczące analiz wrażliwości wynikających z modeli finansowych, które pokazują, że kierownictwo rozważyło alternatywne założenia,
- informacje ujęte lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które zostały uzyskane z deklaracji i ewidencji podatkowych jednostki,
- informacje ujawniane w sprawozdaniu finansowym, które zostały uzyskane z analiz sporządzonych w celu wsparcia oceny kierownictwa odnośnie do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, takie jak ujawnienia, jeżeli jakiekolwiek występują, dotyczące zdarzeń lub warunków, które zostały zidentyfikowane, a które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności[28].

…

Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego

A195. Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego odnoszą się do ryzyk, które w sposób rozległy wiążą się ze sprawozdaniem finansowym jako całością i potencjalnie wpływają na wiele stwierdzeń. Ryzyka tego rodzaju niekoniecznie są ryzykami identyfikowalnymi z poszczególnymi stwierdzeniami na poziomie grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia (np. ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo). Raczej przedstawiają one okoliczności, które mogą w sposób rozległy zwiększyć ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Ocena przez audytora, czy zidentyfikowane ryzyka wiążą się w rozlegle ze sprawozdaniem finansowym, wspiera oszacowanie przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. W innych przypadkach można również zidentyfikować szereg stwierdzeń jako podatnych na ryzyko, a zatem może mieć wpływ na identyfikację ryzyka przez audytora i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

Przykład:

Jednostka jest narażona na straty operacyjne i problemy z płynnością i jest uzależniona od finansowania, które nie zostało jeszcze zabezpieczone. W takich okolicznościach audytor może

[28] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.), paragraf~~y~~ A25 ~~19-20~~.

~~ustalić~~wyciągnąć wniosek, że zastosowanie przez kierownictwo zasady~~a~~ kontynuacji działalności powoduje powstanie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. W tej sytuacji konieczne może być zastosowanie ramowych założeń rachunkowości wykorzystujących zasady likwidacyjne, co prawdopodobnie wpłynęłoby rozlegle na wszystkie stwierdzenia.

…

Załącznik 1

(Zob. par. A61-A67)

Rozważania dotyczące zrozumienia jednostki i jej modelu biznesowego

…

Cele i zakres modelu biznesowego jednostki

…

4. Ryzyko gospodarcze może mieć bezpośrednie konsekwencje dla ryzyka istotnego zniekształcenia dla grup transakcji, sald kont oraz ujawnień na poziomie stwierdzeń lub na poziomie sprawozdania finansowego. Na przykład, ryzyko gospodarcze powstające na skutek znaczącego spadku wartości rynkowej nieruchomości może zwiększyć ryzyko istotnego zniekształcenia związane ze stwierdzeniem dotyczącym wyceny dla udzielającego średnioterminowych kredytów zabezpieczonych na nieruchomościach. Jednakże, to samo ryzyko, szczególnie w połączeniu z poważnym spowolnieniem koniunktury gospodarczej, które jednocześnie zwiększa na jego kredytach bazowe ryzyko strat kredytowych w całym okresie kredytowania, może mieć również skutki długoterminowe. Wynikające z tego narażenie netto na straty kredytowe może wskazywać na zdarzenie lub warunek, który może budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Jeżeli taka sytuacja ma miejsce, może to mieć konsekwencje dla wniosku kierownictwa i audytora co do odpowiedniości zastosowania przez jednostkę zasady kontynuacji działalności oraz ~~ustalenia~~wniosku, czy występuje istotna niepewność. Czy ryzyko gospodarcze może skutkować ryzykiem istotnego zniekształcenia, rozważa się zatem w świetle okoliczności jednostki. Przykłady zdarzeń i uwarunkowań, które mogą powodować występowanie ryzyk istotnego zniekształcenia wskazano w **Załączniku 2.**

…

MSB 450, OCENA ZNIEKSZTAŁCEŃ ZIDENTYFIKOWANYCH PODCZAS BADANIA

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Ocena wpływu nieskorygowanych zniekształceń (Zob. par. 10-11)

…

A17. Dodatkowo, każde jednostkowe zniekształcenie ujawnienia jakościowego jest rozważane, aby ocenić jego wpływ na stosowne ujawnienie(-a), a także jego ogólny wpływ na sprawozdanie finansowe jako całość. Ustalenie, czy zniekształcenie(-a) w ujawnieniu jakościowym jest istotne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz specyficznych okoliczności jednostki jest zagadnieniem, które obejmuje zastosowanie

zawodowego osądu. Przykłady, w których takie zniekształcenia mogą być istotne, obejmują:

- niedokładne lub niekompletne opisy informacji dotyczących celów, polityk i procesów dotyczących zarządzania kapitałem dla jednostek prowadzących działalność ubezpieczeniową i bankową,
- pominięcie informacji o zdarzeniach lub okolicznościach, które doprowadziły do straty z tytułu utraty wartości (np. znaczący długotrwały spadek popytu na dany metal lub towar) w jednostce prowadzącej działalność wydobywczą,
- nieadekwatne ujawnienia na temat zdolności jednostki do kontynuowania działalności[29],
- nieprawidłowy opis zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do znaczącej pozycji w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z całkowitych dochodów, zestawieniu zmian w kapitale własnym lub sprawozdaniu z przepływów pieniężnych,
- nieadekwatny opis wrażliwości kursu wymiany walut w jednostce, która prowadzi międzynarodową działalność handlową.

…

MSB 500, DOWODY BADANIA

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) wyjaśnia, co stanowi dowody badania w badaniu sprawozdania finansowego, oraz dotyczy odpowiedzialności audytora za zaprojektowanie i wykonanie procedur badania w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby był w stanie wyciągnąć racjonalne wnioski, na podstawie których oparta będzie opinia audytora.
2. Niniejszy MSB ma zastosowanie do wszystkich dowodów badania uzyskanych w trakcie badania. Inne MSB dotyczą szczególnych aspektów badania (na przykład MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) [30]), dowodów badania, które należy uzyskać w związku z konkretnym zagadnieniem (na przykład MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) [31]), szczególnych procedur, w celu uzyskania dowodów badania (na przykład MSB 520[32]), oraz oceny, czy wystarczające odpowiednie dowody badania zostały uzyskane (MSB (PL) 200[33] i MSB 330[34]).

…

MSB 510, ZLECENIA BADANIA PO RAZ PIERWSZY – STANY POCZĄTKOWE

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

---

[29] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności*, paragrafy 32-33.

[30] MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia.*

[31] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności.*

[32] MSB 520 *Procedury analityczne.*

[33] MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania.*

[34] MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka*.

Załącznik

(Zob. par. A8)

Przykłady sprawozdań audytora z opiniami zmodyfikowanymi

Przykład 1:

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż notowana stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony)[35] nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).[36]**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[37]

Opinia z zastrzeżeniem

…

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [38]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

---

35 MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy).*

36 MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności.*

37 Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

38 Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Inna sprawa

…

Przykład 2:

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż notowana, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. standard MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego [39]

Opinie

…

Podstawa opinii, w tym podstawa opinii z zastrzeżeniem o finansowych wynikach działalności oraz przepływach pieniężnych

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [40]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

[39] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

[40] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

…

Inna sprawa

…

MSB 540 (ZMIENIONY), BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH I POWIĄZANYCH UJAWNIEŃ

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia (Zob. par. 4, 16)

…

Niepewność szacunku (Zob. par. 16(a))

…

A75. W niektórych przypadkach niepewność szacunku dotycząca szacunku księgowego może wpływać na zawodowy osąd audytora co do tego, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności~~ć~~ jednostki do kontynuowania działalności. MSB 570 (zmieniony w 2024 r.)[41] ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych w takich okolicznościach.

…

Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa (Zob. par. 32)

…

A135. Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa mogą wpływać na wniosek audytora co do tego, czy oszacowanie ryzyka przez audytora i powiązane reakcje pozostają odpowiednie. Audytor może również potrzebować, aby rozważyć skutki dla innych aspektów badania,[42] w tym potrzeby, aby dalej podważać odpowiedniość osądów kierownictwa podczas dokonywania szacunków księgowych. Ponadto, oznaki możliwej stronniczości kierownictwa mogą wpływać na wniosek audytora co do tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, jak omówiono to w MSB 700 (zmienionym).[43]

…

MSB 560, PÓŹNIEJSZE ZDARZENIA

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

---

41 MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności.*

42 MSB 570 (zmieniony w 2024 r.), paragrafy A68-A71.

43 MSB 700 (zmieniony), paragraf 11.

…

Zdarzenia następujące pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania audytora (Zob. par. 6-9)

…

Zapytanie (Zob. par. 7(b))

A9. Kierując zapytania do kierownictwa i tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór co do tego, czy nastąpiły jakiekolwiek późniejsze zdarzenia, które mogłyby wpłynąć na sprawozdanie finansowe, audytor może zapytać o obecny stan pozycji, które zostały ujęte na podstawie wstępnych lub nierozstrzygających danych oraz może skierować specyficzne zapytania dotyczące następujących spraw:

- czy zostały zaciągnięte nowe zobowiązania, pożyczki lub udzielono nowych gwarancji,
- czy nastąpiła sprzedaż lub nabycia aktywów lub czy są one planowane,
- czy nastąpiły podwyższenia kapitału lub emisja instrumentów dłużnych, takie jak emisja nowych udziałów/akcji lub obligacji, lub zostało zawarte porozumienie, aby dokonać połączenia lub likwidacji, lub są one planowane,
- czy jakiekolwiek aktywa zostały wywłaszczone przez rząd lub zniszczone, na przykład w wyniku pożaru lub powodzi,
- czy nastąpiły jakiekolwiek zmiany dotyczące zobowiązań warunkowych,
- czy dokonano lub jest rozważane dokonanie jakichkolwiek nietypowych korekt księgowych,
- czy miały miejsce lub jest prawdopodobne, że będą miały miejsce jakiekolwiek zdarzenia, które podważą odpowiedniość zasad (polityk) rachunkowości wykorzystanych w sprawozdaniu finansowym, co wystąpiłoby w przypadku, na przykład, gdyby takie zdarzenia podważały odpowiedniość zastosowania przez kierownictwo ~~zasadność założenia~~ zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego.
- czy wydarzyły się jakiekolwiek zdarzenia, które są stosowne dla pomiaru szacunków lub rezerw dokonanych w sprawozdaniu finansowym,
- czy wydarzyły się jakiekolwiek zdarzenia, które są stosowne dla odzyskiwalności aktywów.

…

MSB 580 PISEMNE OŚWIADCZENIA

…

Załącznik 1

(Zob. par. 2)

Wykaz MSB zawierających wymogi dla pisemnych oświadczeń

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w innych MSB, które wymagają pisemnych oświadczeń dotyczących szczególnych przedmiotowych spraw. Ta lista nie jest substytutem dla rozważenia wymogów oraz powiązanych zastosowań i innych materiałów objaśniających w MSB.

- MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* – paragraf 40
- MSB 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego* – paragraf 17
- MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania* – paragraf 14
- MSB 501 *Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji* – paragraf 12
- MSB 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* – paragraf 37
- MSB 550 *Strony powiązane* – paragraf 26
- MSB 560 *Późniejsze zdarzenia* – paragraf 9
- MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności* – paragrafy 39–40 ~~16(c)~~
- MSB 710 *Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe* – paragraf 9
- MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji* – paragraf 13(c)

…

Załącznik 2

(Zob. par. A21)

Przykład listu z oświadczeniami

Poniższy przykładowy list zawiera pisemne oświadczenia, które są wymagane przez niniejszy i inne MSB. W przykładzie tym przyjęto założenie, że mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej; wymóg MSB 570 (zmienionego w 2024 r.)[44], aby uzyskać pisemne oświadczenie nie jest stosowny; oraz, że nie występują żadne odstępstwa od żądanych pisemnych oświadczeń. Jeżeli występowałyby odstępstwa, oświadczenia wymagałyby modyfikacji, aby odzwierciedlić te odstępstwa.

…

MSB 600 (ZMIENIONY), SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH GRUPY (W TYM PRACA AUDYTORÓW CZĘŚCI SKŁADOWYCH GRUPY)

…

Wymogi

…

Zrozumienie grupy i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej grupy

…

Rozważania, gdy zaangażowani są audytorzy części składowych grupy

[44] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności.*

31. Audytor grupy komunikuje audytorom części składowych grupy w sposób terminowy: (zob. par. A106)

    (a) sprawy, które audytor grupy ustala, że są stosowne dla audytora części składowej grupy do zaprojektowania lub wykonania procedur oszacowania ryzyka dla celów badania grupy,

    (b) stosując MSB 550[45], powiązania lub transakcje z jednostkami powiązanymi zidentyfikowane przez kierownictwo grupy i wszelkie inne powiązane strony, których audytor grupy jest świadomy, które są stosowne dla pracy audytora części składowej grupy, oraz (zob. par. A107)

    (c) stosując MSB 570 (zmieniony w 2024 r.)[46], zdarzenia lub warunki zidentyfikowane przez kierownictwo grupy lub audytora grupy, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności grupy do kontynuowania działalności, które są stosowne dla pracy audytora części składowej grupy.

…

Załącznik 1

(Zob. par. A45)

Przykład sprawozdania niezależnego audytora, gdy audytor grupy nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię z badania grupy

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupy jednostki z jednostkami zależnymi (tj. MSB 600 (zmieniony) ma zastosowanie).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje znacząca niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**
- **Od audytora nie jest wymagane i nie zdecydował się on z innego powodu przedstawić kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.[47]**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

[45] MSB 550 *Strony powiązane,* paragraf 17.

[46] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności.*

[47] MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego[48]

Opinia z zastrzeżeniem

…

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [49]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Grupy do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie audytora o nim”]

…

MSB 610, WYKORZYSTANIE PRACY AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Ustalenie rodzaju i zakresu pracy funkcji audytu wewnętrznego, która może zostać wykorzystana

Czynniki wpływające na ustalenie rodzaju i zakresu pracy funkcji audytu wewnętrznego, która może zostać wykorzystana (Zob. par. 17-19)

…

Osądy podczas planowania i wykonywania procedur badania oraz dokonywania oceny wyników (Zob. par. 18(a), 30(a))

…

[48] Podtytuł „Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

[49] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności”.

A19. Ponieważ audytor zewnętrzny ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania, audytor zewnętrzny musi dokonywać znaczących osądów podczas zlecenia badania zgodnie z paragrafem 18. Znaczące osądy obejmują następujące:

- oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia,
- ocenę wystarczalności wykonanych testów,
- ocenę odpowiedniości wykorzystania przez kierownictwo ~~założenia~~ zasady kontynuacji działalności,
- ocenę znaczących szacunków księgowych oraz
- ocenę adekwatności ujawnień w sprawozdaniu finansowym oraz innych spraw wpływających na sprawozdanie audytora.

…

MSB 700 (ZMIENIONY), FORMUŁOWANIE OPINII ORAZ SPRAWOZDAWCZOŚĆ NA TEMAT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

…

Wymogi

…

Sprawozdanie audytora

…

Sprawozdanie audytora dla badań przeprowadzanych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania

…

Kontynuacja działalności

29. ~~Tam, gdzie ma to zastosowanie, a~~Audytor sporządza sprawozdanie zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).[50]

…

Odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe

…

34. Ta sekcja sprawozdania audytora opisuje odpowiedzialność kierownictwa za: (zob. par. A46–A49)

    (a) sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo uznaje za niezbędną, aby umożliwiła sporządzenie sprawozdania finansowego, które nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz

[50] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności,* paragrafy 34-38 ~~21–23~~.

(b) ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności[51] oraz tego, czy użycie zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie, a także ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw dotyczących kontynuacji działalności. Wyjaśnienie odpowiedzialności kierownictwa jednostki za tę ocenę obejmuje opis tego, kiedy użycie zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie. (Zob. par. A49)

…

Sprawozdanie audytora nakazane przez przepisy prawa lub regulację

50. Jeżeli przepisy prawa lub regulacja konkretnego systemu prawnego wymagają od audytora użycia specyficznego wzoru lub sformułowań sprawozdania audytora, sprawozdanie audytora odnosi się do Międzynarodowych Standardów Badania tylko wtedy, jeżeli sprawozdanie audytora zawiera co najmniej każdy z następujących elementów: (zob. par. A71–A72)

(a) tytuł,

(b) adresata, zgodnie z wymogami okoliczności zlecenia,

(c) sekcję „Opinia" zawierającą wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym oraz odwołanie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych do sporządzenia sprawozdania finansowego (w tym identyfikacja systemu prawnego pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które nie są Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego, zobacz paragraf 27),

(d) identyfikację sprawozdania finansowego jednostki, które zostało zbadane,

(e) stwierdzenie, że audytor jest niezależny od jednostki zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi odnoszącymi się do badania i wypełnił inne obowiązki etyczne audytora zgodnie z tymi wymogami.

(i) Stwierdzenie identyfikuje system prawny pochodzenia stosownych wymogów etycznych lub odnosi się do Kodeksu IESBA,

(ii) jeżeli stosowne wymogi etyczne wymagają od audytora, aby publicznie ujawnił, gdy audytor zastosował wymogi niezależności specyficzne dla badań sprawozdań finansowych pewnych jednostek, stwierdzenie wskazuje, że audytor jest niezależny od jednostki zgodnie z wymogami niezależności mającymi zastosowanie dla badań tych jednostek,

(f) ~~tam, gdzie ma to zastosowanie,~~ sekcję poświęconą wymogom sprawozdawczym opisanym w paragrafach~~ie~~ 34–35 i 36(c) ~~22~~ w MSB 570 (zmienionym w 2024 r.), która nie jest z nimi niezgodna,

(g) tam, gdzie ma to zastosowanie, sekcję „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (~~lub~~ negatywnej)", która odnosi się do wymogów sprawozdawczych opisanych w paragrafie 35(b)~~23~~ w MSB 570 (zmienionym w 2024 r.) i która nie jest z nimi niespójna,

(h) tam, gdzie ma to zastosowanie, sekcję, która zawiera informacje wymagane przez MSB 701 lub dodatkowe informacje na temat badania, które są określone przez przepisy prawa lub

[51] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.), paragraf 2.

regulację i które odnoszą się do wymogów sprawozdawczych opisanych w niniejszym MSB oraz które nie są z nimi niespójne,[52] (zob. par. A73–A76)

(i) tam, gdzie ma to zastosowanie, sekcję, która odnosi się do wymogów sprawozdawczych opisanych w paragrafie 24 w MSB 720 (zmienionym),

(j) opis odpowiedzialności kierownictwa za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz identyfikację osób odpowiedzialnych za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej, które odnoszą się do wymogów opisanych w paragrafach 33-36 i które nie są z nimi niespójne,

(k) odwołanie do Międzynarodowych Standardów Badania i przepisów prawa lub regulacji oraz opis odpowiedzialności audytora za badanie sprawozdania finansowego, które odnoszą się do wymogów opisanych w paragrafach 37-40 i które nie są z nimi niespójne, (zob. par. A51-A54)

(l) dla badań pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych, nazwisko partnera odpowiedzialnego za zlecenie, chyba że w rzadko występujących okolicznościach, racjonalnie oczekuje się, że takie ujawnienie doprowadzi do znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego,

(m) podpis audytora,

(n) adres audytora,

(o) data sprawozdania audytora.

…

Załącznik

(Zob. par. A19)

Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora o sprawozdaniu finansowym

…

<u>Przykład ilustrujący 1 – Sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym jednostki notowanej sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji</u>

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym <u>w 2024 r.</u>).**
- **Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.**

…

[52] MSB 701, paragrafy 11-16.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[53]

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [54]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Kluczowe sprawy badania

…

Przykład ilustrujący 2 – Sprawozdanie audytora o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki notowanej sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupy jednostki z jednostkami zależnymi (tj. MSB 600 (zmieniony) ma zastosowanie).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**
- **Kluczowe sprawy badania zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.**

---

[53] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

[54] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego[55]

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności[56]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Grupy do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Kluczowe sprawy badania

…

Przykład ilustrujący 3 – Sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana używającej ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**

[55] Podtytuł „Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

[56] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

- **Od audytora nie jest wymagane ani audytor nie zdecydował z innego powodu, aby przedstawiać kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności[57]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie audytora na ich temat”]

…

Przykład ilustrujący 4 – Sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami zgodności ogólnego przeznaczenia

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana, wymaganego przez przepisy prawa lub regulację. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może~~**

[57] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności”.

~~budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).

- **Od audytora nie jest wymagane ani audytor nie zdecydował z innego powodu, aby przedstawić kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

[Odpowiedni adresat]

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [58]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie audytora na ich temat”]

…

MSB 701, KOMUNIKOWANIE KLUCZOWYCH SPRAW BADANIA W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

…

[58] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności”.

4. Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora ma miejsce w kontekście sformułowania przez audytora opinii o sprawozdaniu finansowym jako całości. Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora nie jest:

   (a) substytutem dla ujawnień w sprawozdaniu finansowym, których dokonania wymagają od kierownictwa mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub, które z innego powodu są niezbędne, aby osiągnąć rzetelną prezentację,

   (b) substytutem dla wyrażenia przez audytora opinii zmodyfikowanej, gdy jest to wymagane przez okoliczności konkretnego zlecenia badania zgodnie z MSB 705 (zmienionym),[59]

   (c) substytutem dla sprawozdawczości zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.),[60] ~~gdy występuje istotna niepewność odnosząca się do zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności, lub~~

   (d) odrębną opinią na temat poszczególnych spraw. (Zob. par. A5–A8)

…

Wymogi

…

Komunikowanie kluczowych spraw badania

…

Wzajemne oddziaływanie pomiędzy opisami kluczowych spraw badania i innymi elementami wymaganymi do zawarcia w sprawozdaniu audytora

15. Kluczowymi sprawami badania z natury swej są następujące: ~~S~~sprawa powodująca powstanie zmodyfikowanej opinii zgodnie z MSB 705 (zmienionym) lub, zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.),~~lub~~ istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności lub, gdy znaczące osądy zostały dokonane przez kierownictwo podczas wyciągania wniosku, że nie występuje istotna niepewność.~~zgodnie z MSB 570 (zmienionym), są z natury swej kluczowymi sprawami badania.~~ Jednakże, w takich okolicznościach, sprawy te nie są opisywane w sekcji sprawozdania audytora „Kluczowe sprawy badania", a wymogi opisane w paragrafach 13-14 nie mają zastosowania. Audytor raczej:

   (a) raportuje na temat tych(tej) spraw(-y) zgodnie z mającym(-i) zastosowanie MSB oraz

   (b) zawiera odwołanie do sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)", lub sekcji „Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" lub „Kontynuacja działalności" w sekcji „Kluczowe sprawy badania". (Zob. par. A6–A7)

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Zakres niniejszego MSB (Zob. par. 2)

…

[59] MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

[60] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności*, paragrafy 34-38 ~~22-23~~.

A6. Gdy audytor wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną zgodnie z MSB 705 (zmienionym), przedstawienie opisu sprawy powodującej powstanie zmodyfikowanej opinii w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)" pomaga promować zrozumienie przez zamierzonych użytkowników oraz identyfikować takie okoliczności, gdy one występują. Oddzielenie komunikowania tej sprawy od innych kluczowych spraw badania opisanych w sekcji „Kluczowe sprawy badania" nadaje jej zatem właściwe znaczenie w sprawozdaniu audytora (zobacz paragraf 15). Załącznik w MSB 705 (zmienionym) zawiera przykłady ilustrujące w jaki sposób na sformułowania wprowadzające w sekcji „Kluczowe sprawy badania" wpływa to, gdy audytor wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną, a inne kluczowe sprawy badania są komunikowane w sprawozdaniu audytora. Paragraf A58 niniejszego MSB ilustruje, w jaki sposób jest przedstawiana sekcja „Kluczowe sprawy badania", gdy audytor ustalił, że nie występują żadne inne kluczowe sprawy badania, które miałyby zostać przedstawione w sprawozdaniu audytora, wykraczające poza sprawy, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)" lub sekcja „Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności".

…

Komunikowanie kluczowych spraw badania

…

Odwołanie do miejsca, gdzie sprawa jest ujawniona w sprawozdaniu finansowym (Zob. par. 13)

…

A41. Dodatkowo do odwołania do powiązanego(-ych) ujawnienia(-ń), audytor może zwrócić uwagę na ich kluczowe aspekty. Zakres ujawnień przez kierownictwo na temat specyficznych aspektów lub czynników w odniesieniu do tego, w jaki sposób konkretna sprawa wpływa na sprawozdanie finansowe za bieżący okres może pomóc audytorowi we wskazaniu poszczególnych aspektów tego, w jaki sposób odniesiono się do sprawy podczas badania tak, aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć, dlaczego sprawa jest kluczową sprawą badania. Na przykład~~:~~, gdy jednostka zawiera rozbudowane ujawnienie na temat szacunków księgowych, audytor może zwrócić uwagę na ujawnienie kluczowych założeń, ujawnienie zakresu możliwych wyników oraz inne jakościowe i ilościowe ujawnienia odnoszące się do kluczowych źródeł niepewności szacunku lub krytycznych szacunków księgowych, jako część odniesienia się do tego, dlaczego sprawa była jedną z najbardziej znaczących podczas badania oraz w jaki sposób odniesiono się do sprawy podczas badania.

- ~~gdy audytor wyciąga wniosek zgodnie z MSB 570 (zmienionym), że nie występuje żadna istotna niepewność odnosząca się do zdarzeń lub warunków, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności, audytor może mimo wszystko ustalić, że jedna lub więcej spraw odnoszących się do tego wniosku, powstająca z wysiłku pracy audytora według MSB 570 (zmienionego) jest kluczową sprawą badania. W takich okolicznościach opis audytora takich kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora mógłby zawierać aspekty zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków ujawnionych w sprawozdaniu finansowym, takich jak znaczne straty operacyjne, dostępne linie kredytowe oraz możliwe refinansowanie zadłużenia, lub niezgodność z umowami pożyczek oraz powiązane czynniki łagodzące.~~[61]

~~…~~

[61] ~~Zobacz paragraf A3 w MSB 570 (zmienionym).~~

W jaki sposób odniesiono się do sprawy podczas badania (Zob. par. 13(b))

…

Forma i zawartość sekcji „Kluczowe sprawy badania" w innych okolicznościach (Zob. par. 16)

…

A58. Następujące sformułowanie ilustruje prezentację w sprawozdaniu audytora, jeżeli audytor ustalił, że nie występują żadne kluczowe sprawy badania do przedstawienia:

Kluczowe sprawy badania

[Z wyjątkiem sprawy opisanej w sekcji *Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)* lub sekcji *Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności*] Ustaliliśmy, że nie występują żadne [inne] kluczowe sprawy badania do zakomunikowania w naszym sprawozdaniu.

…

MSB 705 (ZMIENIONY), MODYFIKACJE OPINII W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

…

Wymogi

…

Forma i zawartość sprawozdania audytora, gdy opinia jest zmodyfikowana

Opinia audytora

…

Odmowa wyrażenia opinii

19. Gdy audytor odmawia wyrażenia opinii ze względu na niezdolność do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, audytor:

(a) stwierdza, że audytor nie wyraża opinii o załączonym sprawozdaniu finansowym,

(b) stwierdza, że z powodu znaczenia spraw(-y) opisanych(-ej) w sekcji „Podstawa odmowy wyrażenia opinii", audytor nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby zapewniły podstawę dla opinii z badania o sprawozdaniu finansowym,

(c) zmienia stwierdzenie wymagane przez paragraf 24(b) w MSB 700 (zmienionym), które wskazuje, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane, na stwierdzenie, że audytor został zaangażowany do badania sprawozdania finansowego~~.~~,

(d) stwierdza w sekcji „Podstawa odmowy wyrażenia opinii", że audytor nie jest w stanie wyciągnąć wniosku dotyczącego odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego oraz, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

…

Rozważania, gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym

29. O ile nie jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulację, ~~G~~gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, sprawozdanie audytora nie zawiera sekcji:

    (a) „Kluczowe sprawy badania" zgodnie z MSB 701,[62]

    (b) „Kontynuacja działalności" zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.),[63]

    (c) „Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.)[64] oraz

    (d) ~~lub sekcji~~ „Inne informacje" zgodnie z MSB 720 (zmienionym)~~,~~.[~~65~~66] ~~chyba że jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulację.~~ (Zob. par. A26)

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Forma i zawartość sprawozdania audytora, gdy opinia jest zmodyfikowana

Przykłady ilustrujące sprawozdania audytora (Zob. par. 16)

A17. Przykłady ilustrujące 1 i 2 w załączniku zawierają sprawozdania audytora z opiniami, odpowiednio, z zastrzeżeniem i negatywną, ponieważ sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone.

A18. Przykład ilustrujący 3 w załączniku zawiera sprawozdanie audytora z opinią z zastrzeżeniem, ponieważ audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania. Przykład ilustrujący 4 zawiera odmowę wyrażenia opinii ze względu na niezdolność do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania na temat pojedynczego elementu sprawozdania finansowego. Przykład ilustrujący 5 zawiera odmowę wyrażenia opinii ze względu na niezdolność do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania na temat wielu elementów sprawozdania finansowego. W każdym z dwóch ostatnich przypadków możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe niezdolności jest zarówno istotny, jak i rozległy. Załączniki do innych MSB, które zawierają wymogi sprawozdawcze, w tym MSB 570 (zmieniony w 2024 r.)[67], także zawierają przykłady ilustrujące sprawozdań audytora z opiniami zmodyfikowanymi.

…

Rozważania, gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym (Zob. par. 29)

A26. Dostarczenie powodów niezdolności do uzyskania przez audytora wystarczających i odpowiednich dowodów badania w sekcji sprawozdania audytora „Podstawa odmowy wyrażenia opinii" dostarcza użytkownikom informacji przydatnych w zrozumieniu, dlaczego audytor odmówił wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym i może dalej zabezpieczać przed nieodpowiednim poleganiem na nim. Jednakże komunikacja wszelkich kluczowych spraw

---

[62] MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora*, paragrafy 11–13.

[63] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności*, paragraf 34.

[64] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.), paragrafy 35–36.

[65] ~~MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora*, paragrafy 11–13.~~

[66] MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji*, paragraf A54.

[67] ~~MSB 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności.*~~

badania innych niż sprawa(-y) powodująca(-e) powstanie odmowy wyrażenia opinii może sugerować, że sprawozdanie finansowe jako całość jest bardziej wiarygodne w odniesieniu do tych spraw, niż byłoby odpowiednie w danych okolicznościach i komunikacja taka byłaby niespójna z odmową wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym jako całości. Podobnie, nie byłoby odpowiednie, aby zawrzeć sekcję „Inne informacje" zgodnie z MSB 720 (zmienionym), odnoszącą się do rozważenia przez audytora spójności innych informacji ze sprawozdaniem finansowym. Odpowiednio, paragraf 29 niniejszego MSB zabrania zawierania pewnych sekcji ~~„Kluczowe sprawy badania" lub sekcji „Inne informacje"~~ w sprawozdaniu audytora, gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, chyba że od audytora w inny sposób wymagane jest przez przepisy prawa lub regulację zakomunikowanie kluczowych spraw badania lub raportowanie dotyczące innych informacji.

…

Załącznik

(Zob. par. A17-A18, A25)

Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora z modyfikacjami opinii

…

Przykład ilustrujący 1 – Opinia z zastrzeżeniem ze względu na istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony)[68] nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**
- **Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[69]

---

[68] MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy).*

[69] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

Opinia z zastrzeżeniem

…

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [70]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie audytora o nim”]

…

Kluczowe sprawy badania

…

Przykład ilustrujący 2 – Opinia negatywna ze względu na istotne zniekształcenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupy jednostki z jednostkami zależnymi (tj. MSB 600 (zmieniony) ma zastosowanie).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**
- **MSB 701 ma zastosowanie, jednakże audytor ustalił, że nie występują żadne kluczowe sprawy badania inne niż sprawa opisana w sekcji „Podstawa opinii negatywnej”.**

…

[70] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności”.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego[71]

Opinia negatywna

…

Podstawa opinii negatywnej

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [72]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Grupy do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie audytora o nim”]

…

Kluczowe sprawy badania

…

Przykład ilustrujący 3 – Opinia z zastrzeżeniem ze względu na niezdolność do uzyskania przez audytora wystarczających dowodów badania w odniesieniu do zagranicznej jednostki stowarzyszonej

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupy jednostki z jednostkami zależnymi (tj. MSB 600 (zmieniony) ma zastosowanie).**

…

[71] Podtytuł „Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

[72] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności”.

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**
- **Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego[73]

Opinia z zastrzeżeniem

…

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [74]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Grupy do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie audytora o nim”]

…

Kluczowe sprawy badania

…

Przykład ilustrujący 4 – Odmowa wyrażenia opinii ze względu na niezdolność do uzyskania przez audytora wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących pojedynczego elementu skonsolidowanego sprawozdania finansowego

[73] Podtytuł „Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

[74] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności”.

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupy jednostki z jednostkami zależnymi (tj. MSB 600 (zmieniony) ma zastosowanie).**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego[75]

Odmowa wyrażenia opinii

…

Podstawa odmowy wyrażenia opinii

Inwestycja Grupy w jej wspólne przedsięwzięcie, spółkę XYZ, jest ujęta w kwocie xxx w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej Grupy, co stanowi ponad 90% aktywów netto Grupy na dzień 31 grudnia 20X1 r. Nie zezwolono nam na dostęp do kierownictwa i audytorów spółki XYZ, w tym do dokumentacji audytora z badania spółki XYZ. W wyniku tego nie byliśmy w stanie ustalić, czy jakiekolwiek korekty byłyby konieczne w odniesieniu do proporcjonalnego udziału Grupy w aktywach spółki XYZ, które wspólnie kontroluje, jej proporcjonalnego udziału w zobowiązaniach spółki XYZ, za które jest wspólnie odpowiedzialna, jej proporcjonalnego udziału w przychodach i kosztach spółki XYZ za rok, oraz elementów tworzących skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym oraz skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych.

Nie jesteśmy w stanie wyciągnąć wniosku dotyczącego odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Grupy do kontynuowania działalności.

…

Przykład ilustrujący 5 – Odmowa wyrażenia opinii ze względu na niezdolność do uzyskania przez audytora wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących wielu elementów sprawozdania finansowego

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**

…

[75] Podtytuł „Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[76]

Odmowa wyrażenia opinii

…

Podstawa odmowy wyrażenia opinii

Nie zostaliśmy powołani na audytorów Spółki przed dniem 31 grudnia 20X1 r., a przez to nie obserwowaliśmy spisu z natury zapasów na początek i koniec roku. Nie byliśmy w stanie upewnić się poprzez alternatywne środki odnoszące się do posiadanej ilości zapasów na 31 grudnia 20X0 r. i 20X1 r., które są ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w kwotach, odpowiednio, xxx i xxx. Dodatkowo wprowadzenie nowego skomputeryzowanego systemu dla należności we wrześniu 20X1 r. skutkowało wieloma błędami w należnościach. Na dzień naszego sprawozdania kierownictwo było nadal w trakcie korygowania słabości systemu i korygowania błędów. Nie byliśmy w stanie potwierdzić lub zweryfikować poprzez alternatywne środki należności zawartych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w łącznej kwocie xxx na dzień 31 grudnia 20X1 r. W wyniku tych spraw nie byliśmy w stanie ustalić, czy jakiekolwiek korekty można byłoby uznać za konieczne w odniesieniu do zarejestrowanych i niezarejestrowanych zapasów i należności oraz elementów składających się na sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdanie z przepływów pieniężnych.

Nie jesteśmy w stanie wyciągnąć wniosku dotyczącego odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego oraz, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

MSB 706 (ZMIENIONY), AKAPITY OBJAŚNIAJĄCE ZE ZWRÓCENIEM UWAGI ORAZ AKAPITY ZAWIERAJĄCE INNE SPRAWY W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

…

3. MSB 570 (zmieniony w 2024 r.)[77] i MSB 720 (zmieniony)[78] ustanawiają wymogi i dostarczają wytyczne na temat, odpowiednio, komunikacji w sprawozdaniu audytora odnośnie do kontynuacji działalności i innych informacji.

…

[76] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

[77] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności.*

[78] MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji.*

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Okoliczności, w których akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być konieczny (Zob. par. 4, 8)

…

A5. Przykładami okoliczności, gdy audytor może uznać za niezbędne, aby zawrzeć akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, są:

- niepewność odnosząca się do przyszłego wyniku wyjątkowego sporu sądowego lub działania regulacyjnego, które nie jest zdarzeniem lub warunkiem, który może budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności,
- znaczące późniejsze zdarzenie, które wydarzyło się pomiędzy datą sprawozdania finansowego, a datą sprawozdania audytora,[79]
- wcześniejsze zastosowanie (tam, gdzie to dozwolone) nowego standardu rachunkowości, który ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe,
- poważna katastrofa, która miała lub nadal ma znaczący wpływ na sytuację finansową jednostki.

…

Zawarcie w sprawozdaniu audytora akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi (Zob. par. 9)

…

A7. Zawarcie w sprawozdaniu audytora akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi nie wpływa na opinię audytora. Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi nie jest substytutem dla:

(a) opinii zmodyfikowanej zgodnie z MSB 705 (zmienionym), gdy jest ona wymagana przez okoliczności konkretnego zlecenia badania,

(b) ujawnień w sprawozdaniu finansowym, których dokonania wymagają od kierownictwa mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, lub które są z innych powodów konieczne, aby osiągnąć rzetelną prezentację, lub

(c) sprawozdawczości zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).[80] ~~, gdy występuje istotna niepewność odnosząca się do zdarzeń lub okoliczności, która może budzić poważną wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności.~~

…

Umiejscowienie akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi i akapitów zawierających inne sprawy w sprawozdaniu audytora (Zob. par. 9, 11)

A16. Umiejscowienie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inne sprawy w sprawozdaniu audytora jest uzależnione od rodzaju informacji do zakomunikowania oraz od osądu audytora co do względnego znaczenia takich informacji dla zamierzonych użytkowników w porównaniu do innych elementów wymaganych do zaraportowania zgodnie z MSB 700 (zmienionym). Na przykład:

---

[79] MSB 560, paragraf 6.

[80] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.), paragrafy 34-38 ~~22-23~~.

Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi

- Gdy akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi odnosi się do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym okoliczności, gdzie audytor ustala, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez przepisy prawa lub regulację byłyby w innym wypadku nieakceptowalne[81], audytor może uznać za konieczne, aby zamieścić akapit bezpośrednio po sekcji ~~„Podstawa opinii”~~"Kontynuacja działalności" lub „Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności", aby dostarczyć odpowiedniego kontekstu dla opinii audytora.
- Gdy sekcja „Kluczowe sprawy badania" jest prezentowana w sprawozdaniu audytora, akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być prezentowany albo bezpośrednio przed albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania" na podstawie osądu audytora co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi. Audytor może także dodać dalszy kontekst do nagłówka „Objaśnienie ze zwróceniem uwagi", taki jak „Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie późniejsze", aby odróżnić akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi od poszczególnych spraw opisanych w sekcji „Kluczowe sprawy badania".

Akapity zawierające inne sprawy

…

Załącznik 3

(Zob. par. A17)

Przykład ilustrujący sprawozdania niezależnego audytora, które zawiera sekcję „Kluczowe sprawy badania", akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi oraz akapit zawierający inne sprawy

Dla celów tego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony)[82] nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**

…

- **Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

---

[81] Na przykład, zgodnie z wymaganiami MSB 210 *Uzgadnianie warunków zlecenia badania*, paragraf 19 oraz MSB 800 (zmienionego) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia*, paragraf 14.

[82] MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy).*

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[83]

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [84]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi[85]

…

Kluczowe sprawy badania

…

Inna sprawa

…

Załącznik 4

(Zob. par. A8)

Przykład ilustrujący sprawozdania niezależnego audytora zawierającego opinię z zastrzeżeniem ze względu na odstąpienie od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, które zawiera akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi

Dla celów tego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

---

83 Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

84 Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

85 Jak zauważono w paragrafie A16, akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być zaprezentowany albo bezpośrednio przed, albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania" na podstawie osądu audytora co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi.

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[86]

Opinia z zastrzeżeniem

…

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności[87]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – skutki pożaru

…

MSB 710, INFORMACJE PORÓWNAWCZE – DANE KORESPONDUJĄCE I PORÓWNAWCZE SPRAWOZDANIA FINANSOWE

…

[86] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

[87] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

Załącznik

(Zob. par. A5, A7, A10)

Przykłady sprawozdań niezależnego audytora

Przykład 1 – Dane korespondujące

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony)[88] nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).[89]**
- **Od audytora nie jest wymagane ani audytor nie zdecydował z innego powodu, aby przedstawiać kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[90]

Opinia z zastrzeżeniem

…

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności[91]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub

[88] MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy).*

[89] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności.*

[90] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

[91] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Odpowiedzialność kierownictwa i osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe[92]

…

Przykład 2 – Dane korespondujące

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**
- **Od audytora nie jest wymagane ani audytor nie zdecydował z innego powodu, aby przedstawiać kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[93]

Opinia z zastrzeżeniem

…

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności[94]

[92] Wszędzie w tych przykładowych sprawozdaniach audytora pojęcia kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

[93] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

[94] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Odpowiedzialność kierownictwa i osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe[95]

…

Przykład 3 – Dane korespondujące

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**
- **Od audytora nie jest wymagane ani audytor nie zdecydował z innego powodu, aby przedstawiać kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[96]

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Kontynuacja działalności

[95] Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

[96] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności[97]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Inna sprawa

…

Przykład 4 – Porównawcze sprawozdanie finansowe

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**
- **Od audytora nie jest wymagane ani audytor nie zdecydował z innego powodu, aby przedstawiać kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[98]

Opinia z zastrzeżeniem

…

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

…

Kontynuacja działalności

[97] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

[98] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności[99]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe[100]

…

MSB 720 (ZMIENIONY), OBOWIĄZKI AUDYTORA DOTYCZĄCE INNYCH INFORMACJI

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Czytanie i rozważanie innych informacji (Zob. par. 14–15)

…

Rozważanie, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i wiedzą audytora uzyskaną podczas badania (Zob. par. 14(b))

…

A32. Wiedza audytora uzyskana podczas badania może także obejmować zagadnienia, które mają charakter prospektywny. Takie zagadnienia mogą obejmować, na przykład, perspektywy biznesowe i przyszłe przepływy pieniężne, które audytor rozważał podczas dokonywania oceny założeń wykorzystanych przez kierownictwo podczas wykonywania testów na utratę wartości dotyczących wartości niematerialnych, takich jak wartość firmy lub podczas oceniania dokonanej przez kierownictwo oceny dotyczącej zdolności jednostki do kontynuowania działalności.[101]

…

Załącznik 2

(Zob. par. 21-22, A53)

Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora związane z innymi informacjami

…

[99] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

[100] Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

[101] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności.*

Przykład ilustrujący 1 – Sprawozdanie audytora jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną, czy inną jednostką niż notowana, zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy audytor uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania audytora i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną, czy inną jednostką niż notowana, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony)[102] nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).[103]**
- **Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.[104]**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[105]

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności[106]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub

---

[102] MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy).*

[103] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) ~~*Kontynuacja działalności*~~.

[104] MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora.* Sekcja „Kluczowe sprawy badania" jest wymagana tylko dla jednostek notowanych.

[105] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

[106] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Kluczowe sprawy badania[107]

…

Przykład ilustrujący 2: Sprawozdanie audytora jednostki notowanej zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy audytor uzyskał część spośród innych informacji przed datą sprawozdania audytora, nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji i oczekuje uzyskania innych informacji po dacie sprawozdania audytora.

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**
- **Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[108]

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [109]

[107] Sekcja „Kluczowe sprawy badania" jest wymagana tylko dla jednostek notowanych.

[108] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

[109] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Kluczowe sprawy badania

…

Przykład ilustrujący 3: Sprawozdanie audytora jednostki innej niż jednostka notowana zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy audytor uzyskał część spośród innych informacji przed datą sprawozdania audytora, nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji i oczekuje uzyskania innych informacji po dacie sprawozdania audytora.

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**
- **Od audytora nie jest wymagane i nie zdecydował on z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [110]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie audytora o nim”]

…

Przykład ilustrujący 4: Sprawozdanie audytora jednostki notowanej zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy audytor nie uzyskał żadnych innych informacji przed datą sprawozdania audytora, ale oczekuje uzyskania innych informacji po dacie sprawozdania audytora.

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**
- **Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego[111]

Opinia

…

[110] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności”.

[111] Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

Podstawa opinii

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [112]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Kluczowe sprawy badania

…

Przykład 5: Sprawozdanie audytora jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną, czy inną jednostką niż notowana, zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy audytor uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania audytora i wyciągnął wniosek, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji.

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną, czy inną jednostką niż notowana, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**
- **Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

…

[112] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [113]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie audytora o nim”]

…

Przykład ilustrujący 6: Sprawozdanie audytora jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną, czy inną jednostką niż notowana, zawierające opinię z zastrzeżeniem, gdy audytor uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania audytora i występuje ograniczenie zakresu w odniesieniu do istotnej pozycji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, które wpływa także na inne informacje.

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną, czy inną jednostką niż notowana, stosującą ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) ma zastosowanie).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**
- **Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.**

…

[113] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności”.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

…

Opinia z zastrzeżeniem

…

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [114]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Grupy do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie audytora o nim”]

…

Przykład ilustrujący 7: Sprawozdanie audytora jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną, czy inną jednostką niż notowana, zawierające opinię negatywną, gdy audytor uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania audytora, a opinia negatywna o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wpływa także na inne informacje.

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną, czy inną jednostką niż notowana, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) ma zastosowanie).**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**

[114] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności”.

- **Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Opinia negatywna

…

Podstawa opinii negatywnej

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [115]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Grupy do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

…

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie audytora o nim”]

…

MSB 800 (ZMIENIONY), SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH SPORZĄDZONYCH ZGODNIE Z RAMOWYMI ZAŁOŻENIAMI SPECJALNEGO PRZEZNACZENIA

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Formułowanie opinii i rozważania dotyczące sprawozdawczości (Zob. par. 11)

A13. Załącznik do niniejszego MSB zawiera przykłady sprawozdań niezależnego audytora o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia. Inne przykłady sprawozdań audytora mogą być stosowne dla sprawozdawczości o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia (zobacz na przykład załączniki do MSB 700 (zmienionego), MSB 705

[115] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności”.

(zmienionego),[116] MSB 570 (zmienionego w 2024 r.),[117] MSB 720 (zmienionego),[118] i MSB 706 (zmienionego)).[119]

Zastosowanie MSB 700 (zmienionego) podczas sprawozdawczości o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia

…

Kontynuacja działalności

A15. Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia może, ale nie musi, być sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, dla których stosowna jest zasada kontynuacji działalności (np. zasada kontynuacji działalności nie jest stosowna dla niektórych sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z zasadami ujęcia podatkowego w konkretnych systemach prawnych).[120] W zależności od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, opis w sprawozdaniu audytora obowiązków kierownictwa[121] odnoszący się do kontynuacji działalności może wymagać dostosowania w razie konieczności. Opis w sprawozdaniu audytora dotyczący odpowiedzialności audytora[122] może również wymagać dostosowania, w razie konieczności, w zależności od tego, w jaki sposób MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) ma zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia.

…

Załącznik

(Zob. par. A14)

Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia

…

Przykład ilustrujący 1 – Sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana, sporządzonym zgodnie z postanowieniami umowy dotyczącymi sprawozdawczości finansowej (dla potrzeb niniejszego przykładu ilustrującego – ramowe założenia zgodności).

Dla celów niniejszego przykładowego sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z postanowieniami umownymi dotyczącymi sprawozdawczości finansowej (to jest**

[116] MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

[117] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności.*

[118] MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji.*

[119] MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

[120] MSB 570 (zmieniony w 2024 r.), paragraf 2.

[121] Zobacz MSB 700 (zmieniony), paragrafy 34(b) i A48.

[122] Zobacz MSB 700 (zmieniony), paragraf 39(b)(iv).

ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia). Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**

…

- **Od audytora nie jest wymagane ani audytor nie zdecydował z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

[Odpowiedni adresat]

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [123]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – podstawa rachunkowości oraz ograniczenie udostępniania i wykorzystania

Zwracamy uwagę na notę X sprawozdania finansowego, która opisuje podstawę rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, aby pomóc Spółce w przestrzeganiu postanowień dotyczących sprawozdawczości finansowej określonych w Umowie, o której mowa powyżej. Na skutek tego, sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie dla innego celu. Nasze sprawozdanie jest przeznaczone wyłącznie dla Spółki oraz Spółki DEF i nie powinno być przekazywane innym stronom lub wykorzystywane przez strony inne niż Spółka lub Spółka DEF. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

[123] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności".

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe[124]

…

Przykład ilustrujący 2 – Sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana sporządzonym zgodnie z podatkową podstawą rachunkowości w systemie prawnym X (dla celów niniejszego przykładu ilustrującego – ramowe założenia zgodności).

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego, które zostało sporządzone przez kierownictwo spółki partnerskiej, zgodnie z podatkową podstawą rachunkowości w systemie prawnym X (to jest ramowe założenia specjalnego przeznaczenia), aby pomóc partnerom w sporządzeniu ich indywidualnych deklaracji podatku dochodowego. Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).**

…

- **Od audytora nie jest wymagane ani audytor nie zdecydował z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

[Odpowiedni adresat]

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Kontynuacja działalności

Nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności [125]

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub

[124] Wszędzie w tych przykładach ilustrujących sprawozdań audytora, pojęcia kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

[125] Ten dodatkowy podtytuł może być użyteczny, aby zwiększyć zrozumienie przez zamierzonych użytkowników charakteru spraw, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Kontynuacja działalności”.

warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – podstawa rachunkowości oraz ograniczenie udostępniania

Zwracamy uwagę na Notę X do sprawozdania finansowego, która opisuje podstawę rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, aby pomóc partnerom Spółki partnerskiej w sporządzeniu ich indywidualnych deklaracji dotyczących podatku dochodowego. Na skutek tego sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie dla innego celu. Nasze sprawozdanie jest przeznaczone wyłącznie dla Spółki partnerskiej oraz jej partnerów i nie powinno być udostępniane stronom innym niż Spółka partnerska i jej partnerzy. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe[126]

…

Przykład ilustrujący 3 – Sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki notowanej sporządzonym zgodnie z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez regulatora (dla celów niniejszego przykładu ilustrującego – ramowe założenia rzetelnej prezentacji).

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej, które zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez regulatora (to jest ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia), aby spełnić wymogi tego regulatora. Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.). Ujawnienie istotnej niepewności w sprawozdaniu finansowym jest adekwatne.**

…

- **Regulator wymaga od audytora zakomunikowania kluczowych spraw badania zgodnie z MSB 701.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Opinia

…

[126] Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

Podstawa opinii

…

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – podstawa rachunkowości

Zwracamy uwagę na notę Y~~X~~ do sprawozdania finansowego, która opisuje podstawę rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, aby pomóc Spółce spełnić wymogi Regulatora DEF. Na skutek tego, sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie dla innego celu. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności

Zwracamy uwagę na Notę ~~6~~X w sprawozdaniu finansowym, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ za rok zakończony dnia 31 grudnia 20X1 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższały sumę jej aktywów o YYY. ~~Jak wskazano w Nocie 6, te zdarzenia lub warunki, wraz z innymi sprawami przestawionymi w Nocie nr 6, wskazują, że występuje istotna niepewność, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności Spółki do kontynuacji działalności.~~

[Opis, w jaki sposób audytor ocenił ocenę przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).]

Jak wskazano w Nocie ~~6~~X, te zdarzenia lub warunki wraz z innymi sprawami przedstawionymi w Nocie X, wskazują, że występuje istotna niepewność, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania to te sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz podczas formułowania naszej opinii o nim i nie dostarczamy osobnej opinii na temat tych spraw. Dodatkowo oprócz sprawy opisanej w sekcji „Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" powyżej, ustaliliśmy, że sprawy opisane poniżej będące kluczowymi sprawami badania, zostaną zakomunikowane w naszym sprawozdaniu.

[Opis każdej kluczowej sprawy badania zgodnie z MSB 701 zastosowanym do tego badania.]

Inna sprawa

…

MSB 805 (ZMIENIONY), SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA POJEDYNCZYCH SKŁADNIKÓW SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO ORAZ OKREŚLONYCH ELEMENTÓW, KONT LUB POZYCJI SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

…

Wymogi

…

Formułowanie opinii i rozważania dotyczące sprawozdawczości

…

Sprawozdawczość na temat pełnego sprawozdania finansowego oraz pojedynczego składnika sprawozdania finansowego jednostki lub określonego elementu tego sprawozdania finansowego

…

14. Jeżeli sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki zawiera:

    (a) zmodyfikowaną opinię zgodnie z MSB 705 (zmienionym);[127]

    (b) akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy zgodnie z MSB 706 (zmienionym); [128]

    (c) sekcję istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.); [129]

    (d) przedstawienie kluczowych spraw badania zgodnie z MSB 701; [130] lub

    (e) oświadczenie, które opisuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji zgodnie z MSB 720 (zmienionym); [131]

    audytor rozważa skutki, jeżeli jakiekolwiek występują, jakie te sprawy mają dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego oraz dla sprawozdania audytora o nich. (Zob. par. A23-A27)

…

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

…

Rozważania podczas akceptacji zlecenia

Zastosowanie MSB (Zob. par. 7)

…

A6. Zgodność z wymogami MSB stosownymi dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego może nie być wykonalna, gdy audytor nie jest również zaangażowany do badania pełnego sprawozdania finansowego jednostki. W takich przypadkach audytor często nie posiada takiego samego zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej, jak audytor, który przeprowadza również badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki. Audytor nie posiada także dowodów badania dotyczących ogólnej jakości ksiąg rachunkowych lub innych informacji księgowych, które

---

127 MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

128 MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

129 MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) *Kontynuacja działalności*, paragrafy 35-36 ~~22~~.

130 MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora*, paragraf 13.

131 MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji,* paragraf 22(e)(ii).

uzyskałby w trakcie badania pełnego sprawozdania finansowego jednostki. W związku z tym audytor może potrzebować dalszych dowodów, aby potwierdzić dowody badania pozyskane z ksiąg rachunkowych. W przypadku badania określonego elementu sprawozdania finansowego pewne MSB wymagają prac rewizyjnych, które mogą być niewspółmierne do elementu objętego badaniem. Na przykład, pomimo że wymogi MSB 570 (zmienionego w 2024 r.) prawdopodobnie będą stosowne w okolicznościach badania zestawienia należności, przestrzeganie tych wymogów może nie być wykonalne ze względu na wymagany wysiłek badania. Jeżeli audytor wyciąga wniosek, że badanie pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego zgodnie z MSB może nie być wykonalne, audytor może omówić z kierownictwem, czy inny rodzaj zlecenia mógłby być bardziej wykonalny.

…

Rozważania podczas planowania i wykonywania badania (Zob. par. 10)

A10. Stosowność każdego z MSB wymaga starannego rozważenia. Nawet, gdy tylko określony element sprawozdania finansowego podlega badaniu, MSB takie jak MSB 240,[132] MSB 550[133] i MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) są, co do zasady, stosowne. Jest tak dlatego, że element mógłby być zniekształcony na skutek oszustwa, jako skutek transakcji ze stronami powiązanymi lub nieprawidłowego zastosowania zasady kontynuacji działalności zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Formułowanie opinii i rozważania dotyczące sprawozdawczości (Zob. par. 11)

…

A17. Załącznik 2 zawiera przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego oraz o określonym elemencie sprawozdania finansowego. Inne przykłady ilustrujące sprawozdań audytora mogą być stosowne dla sprawozdawczości o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub o określonym elemencie sprawozdania finansowego (zobacz, na przykład, załączniki do MSB 700 (zmienionego), MSB 705 (zmienionego), MSB 570 (zmienionego w 2024 r.), MSB 720 (zmienionego) oraz MSB 706 (zmienionego)).

Zastosowanie MSB 700 (zmienionego) podczas sprawozdawczości na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub na temat określonego elementu sprawozdania finansowego

…

Kontynuacja działalności

A19. W zależności od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych podczas sporządzania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, opis obowiązków kierownictwa w sprawozdaniu audytora[134] odnoszący się do kontynuacji działalności może wymagać dostosowania, w razie konieczności. Opis obowiązków audytora w sprawozdaniu audytora[135] może również wymagać dostosowania, w razie konieczności, w zależności od tego, jak MSB 570 (zmieniony w 2024 r.) ma zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia.

---

[132] MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw.*

[133] MSB 550 *Strony powiązane.*

[134] Zobacz MSB 700 (zmieniony), paragrafy 34(b) i A48.

[135] Zobacz MSB 700 (zmieniony), paragraf 39(b)(iv).

…

Załącznik 2

(Zob. par. A17)

Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego oraz określonym elemencie sprawozdania finansowego

…

Przykład ilustrujący 1 – Sprawozdanie audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia (dla celów tego przykładu ilustrującego, ramowe założenia rzetelnej prezentacji).

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- **Badanie bilansu (to jest pojedynczego składnika sprawozdania finansowego) jednostki innej niż jednostka notowana.**

…

- **Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji zaprojektowanymi tak, aby zaspokoić powszechne potrzeby w zakresie informacji finansowych szerokiego zakresu użytkowników.**

…

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że występuje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.). Ujawnienie istotnej niepewności w pojedynczym składniku sprawozdania finansowego jest adekwatne.**
- **Od audytora nie jest wymagane ani nie zdecydował się on z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701 w kontekście badania bilansu.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

[Odpowiedni adresat]

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności

Zwracamy uwagę na Notę ~~6~~X w sprawozdaniu finansowym, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ w roku zakończonym dnia 31 grudnia 20X1 roku, oraz że na ten dzień

zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższały jej sumę aktywów o YYY. Jak wskazano w Nocie ~~6~~X, te zdarzenia lub warunki wraz z innymi sprawami przedstawionymi Nocie ~~6~~X, wskazują, że występuje istotna niepewność, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

W kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości i podczas formułowania naszej opinii o nim stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności podczas sporządzania sprawozdania finansowego jest odpowiednie.

Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora i nie są gwarancją co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe[136]

…

Przykład ilustrujący 2 – Sprawozdanie audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana, sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- **Badanie sprawozdania z wpływów i wydatków gotówkowych (tj. pojedynczego składnika sprawozdania finansowego) jednostki innej niż jednostka notowana.**

…

- **Mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są ramowe założenia rzetelnej prezentacji zaprojektowane, aby zaspokoić potrzeby w zakresie informacji finansowych konkretnych użytkowników.[137]**

…

- **Zasada kontynuacji działalności nie jest stosowna podczas sporządzania sprawozdania z wpływów i wydatków gotówkowych.~~Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).~~**
- **Od audytora nie jest wymagane i nie zdecydował on z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701 w kontekście badania sprawozdania z wpływów i wydatków gotówkowych.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

[Odpowiedni adresat]

---

[136] Wszędzie w tych przykładach ilustrujących sprawozdań audytora pojęcia kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

[137] MSB 800 (zmieniony) zawiera wymogi i wytyczne dotyczące formy i treści sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – podstawa rachunkowości

Zwracamy uwagę na Notę X do sprawozdania finansowego, która opisuje podstawę rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, aby dostarczyć informacji wierzycielowi XYZ. W rezultacie, sprawozdanie to może nie być odpowiednie dla innego celu. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe [138]

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z kasową podstawą rachunkowości ujęcia wpływów i wydatków opisaną w Nocie X; obejmuje to ustalenie, że kasowa podstawa rachunkowości ujęcia wpływów i wydatków jest akceptowalną podstawą dla sporządzenia sprawozdania finansowego w danych okolicznościach, oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego, które nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

~~Sporządzając sprawozdanie finansowe kierownictwo jest odpowiedzialne za dokonanie oceny zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw odnoszących się do kontynuacji działalności oraz za zastosowanie zasady kontynuacji działalności, chyba że kierownictwo albo zamierza dokonać likwidacji Spółki lub zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.~~

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenia. Zniekształcenia mogą powstać na skutek oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

Paragraf 41(b) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że zacieniony materiał poniżej może być umieszczony w załączniku do sprawozdania audytora. Paragraf 41(c) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, można raczej odwołać się do strony internetowej odpowiedniej instytucji rządowej, która zawiera opis obowiązków audytora, niż zawierać ten materiał w sprawozdaniu audytora pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do opisu obowiązków audytora poniżej i nie jest z nim niespójny.

Jako część badania zgodnego z MSB dokonujemy zawodowego osądu i zachowujemy zawodowy sceptycyzm w trakcie całego badania. Także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy

[138] Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może angażować zmowę, fałszerstwo, celowe pominięcia, fałszywe oświadczenia lub obejście kontroli wewnętrznej,

- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki[139],
- ~~wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że występuje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu audytora na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, zmodyfikowanie naszej opinii. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności,~~
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości oraz racjonalność szacunków księgowych, jeżeli jakiekolwiek występują, oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo,
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące jego podstawą transakcje i zdarzenia w sposób, który osiąga rzetelną prezentację.

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór w odniesieniu do, między innymi planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, w tym wszelkich znaczących słabości kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

…

Przykład ilustrujący 3 – Sprawozdanie audytora o określonym elemencie sprawozdania finansowego jednostki notowanej sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- **Badanie zestawienia należności (to jest elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego).**

…

- **Mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są ramowe założenia zgodności zaprojektowane, aby zaspokoić potrzeby w zakresie informacji finansowych konkretnych użytkowników[140]**.

[139] To zdanie zostałoby zmodyfikowane, jeżeli to odpowiednie, w okolicznościach, gdy audytor ponosi również odpowiedzialność za wydanie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

[140] MSB 800 (zmieniony) zawiera wymogi i wytyczne dotyczące formy i zawartości sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

…

- **Zasada kontynuacji działalności nie jest stosowna podczas sporządzania zestawienia należności.~~Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).~~**
- **Od audytora nie jest wymagane i nie zdecydował się on z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701 w kontekście badania zestawienia należności.**

…

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Opinia

…

Podstawa opinii

…

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – podstawa rachunkowości oraz ograniczenie rozpowszechniania

Zwracamy uwagę na Notę X do zestawienia należności, która opisuje podstawę rachunkowości. Zestawienie zostało sporządzone, aby pomóc Spółce spełnić wymogi regulatora DEF. W rezultacie, zestawienie może nie być odpowiednie dla innego celu. Nasze sprawozdanie jest przeznaczone wyłącznie dla Spółki oraz regulatora DEF i nie powinno być rozpowszechniane do stron innych niż Spółka lub regulator DEF. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za zestawienie[141]

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie zestawienia zgodnie z [opis przepisów dotyczących sprawozdawczości finansowej ustanowionych przez regulatora] oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie zestawienia niezawierającego istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem.

~~Sporządzając zestawienie kierownictwo jest odpowiedzialne za dokonanie oceny zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za zastosowanie zasady kontynuacji działalności, chyba że kierownictwo albo zamierza dokonać likwidacji Spółki albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.~~

Osoby sprawujące nadzór są odpowiedzialne za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej Spółki.

Odpowiedzialność audytora za badanie zestawienia

[141] Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy zestawienie nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego zestawienia.

Paragraf 41(b) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że zacieniony materiał poniżej może być umieszczony w załączniku do sprawozdania audytora. Paragraf 41(c) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, można raczej odwołać się do strony internetowej odpowiedniej instytucji, która zawiera opis obowiązków audytora, niż zamieszczać ten materiał w sprawozdaniu audytora, pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do opisu obowiązków audytora poniżej i nie jest z nim niespójny.

Jako część badania zgodnego z MSB dokonujemy zawodowego osądu i zachowujemy zawodowy sceptycyzm w trakcie całego badania. Także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia zestawienia, niezależnie od tego, czy zostały one spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może angażować zmowę, fałszerstwo, celowe pominięcia, fałszywe oświadczenia lub obejścia kontroli wewnętrznej,
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki[142],
- ~~wyciągamy wniosek dotyczący odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że występuje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu audytora na powiązane ujawnienia w zestawieniu lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, zmodyfikowanie naszej opinii. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności,~~
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości i racjonalność szacunków księgowych, jeżeli jakiekolwiek występują, oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo.

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór w odniesieniu do, między innymi planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, w tym wszelkich znaczących słabości kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

Ponadto dostarczamy osobom sprawującym nadzór oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności, oraz że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla

[142] To zdanie zostałoby zmodyfikowane, jeżeli to odpowiednie, w okolicznościach, gdy audytor ponosi również odpowiedzialność za wydanie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem zestawienia.

naszej niezależności, a wtedy, gdy ma to zastosowanie, o podjętych działaniach, aby wyeliminować zagrożenia lub zastosowanych zabezpieczeniach.

…

MSB 810 (ZMIENIONY), ZLECENIA RAPORTOWANIA O STRESZCZONYM SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

…

Wymogi

…

Sprawozdanie audytora o streszczonym sprawozdaniu finansowym

…

Odwołanie do sprawozdania audytora o zbadanym sprawozdaniu finansowym (Zob. par. A23)

19. Gdy sprawozdanie audytora o zbadanym sprawozdaniu finansowym zawiera:

    (a) opinię z zastrzeżeniem zgodnie z MSB 705 (zmienionym),[143]

    (b) akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy zgodnie z MSB 706 (zmienionym),[144]

    (c) sekcję *Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności* zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.),[145]

    (d) sekcję *Kontynuacja działalności* zgodnie z MSB 570 (zmienionym w 2024 r.), gdy zostały dokonane przez kierownictwo znaczące osądy podczas wyciągania wniosku, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności jednostki do kontynuowania działalności,[146]

    (e) przedstawienie kluczowych spraw badania zgodnie z MSB 701[147] lub

    (f) oświadczenie, które opisuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji zgodnie z MSB 720 (zmienionym)[148]

    i audytor jest przekonany, że streszczone sprawozdanie finansowe jest spójne, we wszystkich istotnych aspektach, ze zbadanym sprawozdaniem finansowym lub jest jego rzetelnym streszczeniem, zgodnie z zastosowanymi kryteriami, sprawozdanie audytora o streszczonym sprawozdaniu finansowym, poza elementami opisanymi w paragrafie 16:

    (i) stwierdza, że sprawozdanie audytora o zbadanym sprawozdaniu finansowym zawiera opinię z zastrzeżeniem, akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, akapit zawierający inne

---

143 MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

144 MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

145 MSB 570 (zmieniony w 2024 r.), ~~*Kontynuacja działalności,*~~ paragrafy 35-36 ~~22~~.

146 MSB 570 (zmieniony w 2024 r.), paragraf 34(b).

147 MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

148 MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji.*

sprawy, sekcję *Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności* lub sekcję *Kontynuacja działalności*, która odwołuje się do znaczących osądów dokonanych przez kierownictwo podczas wyciągania wniosku, że nie występuje istotna niepewność, przedstawienie kluczowych spraw badania lub oświadczenie, które opisuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji, oraz (zob. par. A21)

(ii) opisuje: (zob. par. A22)

a. podstawę opinii z zastrzeżeniem o zbadanym sprawozdaniu finansowym oraz jej wpływ, jeżeli jakikolwiek występuje, na streszczone sprawozdanie finansowe,

b. sprawę, do której odnosi się akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, akapit zawierający inne sprawy, ~~lub~~ sekcja *Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności* lub sekcja *Kontynuacja działalności*, która odwołuje się do znaczących osądów dokonanych przez kierownictwo podczas wyciągania wniosku, że nie występuje istotna niepewność, w sprawozdaniu audytora o zbadanym sprawozdaniu finansowym oraz jej wpływ, jeżeli jakikolwiek występuje, na streszczone sprawozdanie finansowe, lub

c. nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji oraz jego wpływ, jeżeli jakikolwiek występuje, na informacje zawarte w dokumencie zawierającym streszczone sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie audytora o nim. (Zob. par. A15)

…

Załącznik

(Zob. par. A23)

Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora o streszczonym sprawozdaniu finansowym

- Przykład ilustrujący 1: Sprawozdanie audytora o streszczonym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z ustanowionymi kryteriami. Została wyrażona opinia niezmodyfikowana o zbadanym sprawozdaniu finansowym. Sprawozdanie audytora o streszczonym sprawozdaniu finansowym jest datowane później niż data sprawozdania audytora o sprawozdaniu finansowym, na podstawie którego zostało sporządzone streszczone sprawozdanie finansowe. Sprawozdanie audytora o zbadanym sprawozdaniu finansowym zawiera sekcję *Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności* oraz przedstawienie innych kluczowych spraw badania.

…

Przykład ilustrujący 1:

Okoliczności obejmują następujące:

- **Została wyrażona niezmodyfikowana opinia o zbadanym sprawozdaniu finansowym jednostki notowanej.**
- **…**
- **Sprawozdanie audytora o zbadanym sprawozdaniu finansowym zawiera sekcję *Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności*.**

- **Sprawozdanie audytora o zbadanym sprawozdaniu finansowym zawiera przedstawienie innych kluczowych spraw badania.[149]**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA O STRESZCZONYM SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

[Odpowiedni adresat]

Opinia

…

Streszczone sprawozdanie finansowe

…

Zbadane sprawozdanie finansowe i nasze sprawozdanie o nim

Wyraziliśmy niezmodyfikowaną opinię z badania o zbadanym sprawozdaniu finansowym w naszym sprawozdaniu datowanym 15 lutego 20X2 r. Sprawozdanie to zawiera również:

- Sekcję *Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności*, która zwraca uwagę na Notę ~~6~~X w zbadanym sprawozdaniu finansowym. Nota ~~6~~X zbadanego sprawozdania finansowego wskazuje, że Spółka ABC poniosła stratę netto w kwocie ZZZ za rok zakończony w dniu 31 grudnia 20X1 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki ABC przewyższały sumę jej aktywów o YYY. Te zdarzenia lub warunki, wraz z innymi sprawami przedstawionymi w Nocie ~~6~~X zbadanego sprawozdania finansowego, wskazują, że występuje istotna niepewność, która może budzić znaczące wątpliwości dotyczące zdolności Spółki ABC do kontynuowania działalności. Sprawy te zostały zaadresowane w Nocie ~~5~~Y streszczonego sprawozdania finansowego.[150]
- Przedstawienie innych[151] kluczowych spraw badania. [Kluczowymi sprawami badania są te sprawy, które według naszego zawodowego osądu miały największe znaczenie w trakcie naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres][152].

…

MWPB 1000, SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA PODCZAS BADANIA INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH

…

Załącznik

(Zob. par. A14)

---

[149] Jak wyjaśniono w paragrafie 15 w MSB 701, istotna niepewność związana z kontynuacją działalności jest z natury swej kluczową sprawą badania, ale wymagane jest, aby została zamieszczona w odrębnej sekcji sprawozdania audytora zgodnie z paragrafami~~em~~ 35-36 ~~22~~ w MSB 570 (zmienionym w 2024 r.).

[150] Audytor może zawrzeć dodatkowy opis na temat tego, w jaki sposób audytor ocenił ocenę przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności, zgodnie z paragrafem 35(b) w MSB 570 (zmienionym w 2024 r.)

[151] W okolicznościach, gdzie nie występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności, zawarcie słowa „innych" w oświadczeniu dla komunikowania kluczowych spraw badania nie byłoby potrzebne.

[152] Audytor może zawrzeć dodatkowe wyjaśnienie dotyczące kluczowych spraw badania, uważane za pomocne użytkownikom sprawozdania audytora o streszczonym sprawozdaniu finansowym.

Przykłady kontroli powiązanych z instrumentami finansowymi

…

17. Instrumenty finansowe mogą mieć powiązane ryzyko, że strata może przekroczyć kwotę, jeżeli jakakolwiek jest, wartości instrumentu finansowego rozpoznanego w bilansie. Na przykład nagły spadek ceny rynkowej towaru może zmusić jednostkę do zrealizowania strat, aby zamknąć pozycję kontraktu forward na ten towar ze względu na wymogi zabezpieczenia lub rezerwy. W niektórych przypadkach potencjalne straty mogą ~~być wystarczające, aby~~ wskazywać na zdarzenie lub warunek, który może budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Jednostka może przeprowadzić analizy wrażliwości lub analizy wartości narażonej na ryzyko, aby ocenić przyszłe hipotetyczne skutki dla instrumentów finansowych, będących podmiotem ryzyk rynkowych. Jednakże analiza wartości narażonej na ryzyko nie w pełni odzwierciedla zakres ryzyk, które mogą dotyczyć jednostki. Analizy wrażliwości i scenariuszowe mogą być także przedmiotem ograniczeń.

…

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (International Standards on Sustainability Assurance, ISSA), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEA™), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Nazwy: „International Auditing and Assurance Standards Board", „International Standards on Auditing", „International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities", „International Standards on Review Engagements", „International Standards on Sustainability Assurance", „International Standards on Assurance Engagements", „International Standards on Related Services", „International Standards on Quality Management'", „International Auditing Practice Notes", „IAASB", „ISA", „ISA for LCE", „ISRE", „ISSA", „ISAE", „ISRS", „ISQM", „IAPN" oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit" i „IFEA" są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i innych krajach.



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board

AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International Federation of Accountants®