

Projekt do konsultacji  
kwiecień 2023 r.

*Termin zgłaszania uwag: 24 sierpnia 2023 r.*

*Międzynarodowy Standard Badania*

---

Proponowany  
Międzynarodowy Standard  
Badania 570 (zmieniony  
202X)

Kontynuacja działalności

i

Proponowane zmiany  
dostosowawcze i wynikające  
z nowelizacji do innych MSB

***Tłumaczenie nie autoryzowane przez PIBR***

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## O IAASB

Niniejszy dokument został przygotowany i zatwierdzony przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych. Nie stanowi on autorytatywnego oświadczenia IAASB, nie zmienia, nie rozszerza ani nie uchyla Międzynarodowych Standardów Badania ani innych Międzynarodowych Standardów IAASB.

Celem IAASB jest służba w interesie publicznym poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych powiązanych standardów oraz poprzez ułatwianie harmonizacji międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a przez to polepszanie jakości i spójność praktyki na całym świecie i wzmacnianie zaufania publicznego do zawodu biegłego rewidenta i badania na świecie.

IAASB opracowuje standardy badania i usług atestacyjnych oraz wytyczne do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board (PIOB), nadzorująca działalność IAASB oraz IAASB Consultative Advisory Group zapewniająca wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowanie standardów i wytycznych. Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez Międzynarodową Fundację Etyki i Badania (ang. International Foundation for Ethics and Audit, IFEA).

Informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach można znaleźć na [stronie 172](#).

ISA.



## PROŚBA O UWAGI

Niniejszy projekt do konsultacji (ED) MSB 570 (zmieniony 202X) "*Kontynuacja działalności*" został opracowany i zatwierdzony przez IAASB.

Propozycje zawarte w niniejszym projekcie mogą zostać zmienione w świetle otrzymanych uwag przed wydaniem ich w ostatecznej formie. Uwagi należy zgłaszać **do 24 sierpnia 2023 r.**

Respondenci proszeni są o przesyłanie swoich uwag drogą elektroniczną poprzez stronę internetową IAASB, korzystając z linku "Submit a Comment". Prosimy o przesyłanie uwag zarówno w formacie PDF, jak i Word. Użytkownicy korzystający z tej funkcji po raz pierwszy muszą się zarejestrować. Wszystkie uwagi będą traktowane jako publiczne i ostatecznie zostaną opublikowane na stronie internetowej.

Niniejszą publikację można pobrać ze strony internetowej IAASB: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Zatwierdzony tekst został opublikowany w języku angielskim.

TREŚĆ PROJEKTU DO KONSULTACJI	
Uzasadnienie	Strona 5-51
Proponowany MSB 570 (zmieniony 202X), <i>Kontynuacja działalności</i>	Strona 49-106
Proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji standardu do innych MSB	Strona 111-174

# NOTATKA WYJAŚNIAJĄCA

	Strona
<b>Wprowadzenie</b> .....	<b>5</b>
Tło .....	5
Koordinacja z innymi grupami zadaniowymi, roboczymi i konsultacyjnymi IAASB oraz IESBA .....	7
<b>Sekcja 1 Przewodnik dla respondentów</b> .....	<b>8</b>
<b>Sekcja 2 Istotne Sprawy</b> .....	<b>8</b>
Sekcja 2-A - Kwestie interesu publicznego poruszone w ED-570 .....	8
Sekcja 2-B - Przegląd kluczowych zmian proponowanych w ED-570 .....	9
Sekcja 2-C – Terminologia.....	10
Sekcja 2-D – Identyfikacja i oszacowanie ryzyka .....	12
Sekcja 2-E - Okres, w którym dokonywana jest ocena kontynuacji działalności .....	14
Rozdział 2-F - Ocena osądu kierownictwa dotyczący kontynuacji działalności.....	16
Sekcja 2-G - Ocena planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań .....	18
Sekcja 2-H - Zawodowy sceptycyzm .....	18
Sekcja 2-I - Przejrzystość w zakresie obowiązków i prac biegłego rewidenta związanych z kontynuacją działalności .....	19
Sekcja 2-J - Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji .....	30
Rozdział 2-K - Inne sprawy .....	33
<b>Sekcja 3 Prośba o Uwagi</b> .....	<b>35</b>
Załącznik 1 - Mapowanie kluczowych zmian zaproponowanych w ED-570 do działań i celów w propozycji projektu, które wspierają interes publiczny .....	38
Załącznik 2 - Przebieg procesu podejmowania przez biegłego rewidenta decyzji o istnieniu istotnej niepewności .....	48
<b>Projekt do konsultacji (ED)</b>	
Proponowany Międzynarodowy Standard Badania 570 (zmieniony 202X), Kontynuacja działalności..	49
Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji .....	107

## Wprowadzenie

1. Niniejsze memorandum przedstawia tło i wyjaśnienie projektu standardu Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 570 (zmienionego 202X), *Kontynuacja działalności* (ED-570), który został zatwierdzony do publikacji przez IAASB w marcu 2023 roku.

### Tło

2. Obowiązujący MSB 570 (zmieniony) "*Kontynuacja działalności*" został ostatnio zmieniony w ramach projektu IAASB mającego na celu zmianę Standardów Sprawozdawczości Biegłych Rewidentów.<sup>1</sup> Kluczowe ulepszenia obejmowały następujące zmiany w raporcie biegłego rewidenta w odniesieniu do kontynuacji działalności:

- Opis odpowiedzialności kierownictwa i biegłego rewidenta za kontynuację działalności; oraz
- Raportowanie oddzielnej sekcji pod nagłówkiem "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności", gdy istnieje istotna niepewność i jest ona odpowiednio ujawniona.

Ponadto wprowadzono nowy wymóg dotyczący oceny adekwatności ujawnień, w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w sytuacjach, gdy zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić istotne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, ale po rozważeniu planów kierownictwa dotyczących postępowania w obliczu tych zdarzeń lub warunków, kierownictwo i biegły rewident stwierdzają, że nie występuje istotna niepewność (tj. sytuacje "bliskie").

### Czynniki napędzające projekt

3. Niepowodzenia przedsiębiorstw na całym świecie w ostatnich latach sprawiły, że temat kontynuacji działalności wysunął się na pierwszy plan i doprowadził do żądań interesariuszy dotyczących zwiększenia przejrzystości w zakresie kontynuacji działalności. Warunki, takie jak wojna i globalna pandemia, również spowodowały zwiększone ryzyko, skupiając uwagę na wyzwaniach i kwestiach związanych z obowiązkami biegłego rewidenta i pracą związaną z oceną przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności<sup>2</sup> oraz sprawozdawczością w tym zakresie. Ponadto utrzymująca się niepewność w szerszym otoczeniu gospodarczym oraz niedawne zawirowania w sektorze finansowym ponownie zwróciły uwagę na kwestię kontynuacji działalności, jeszcze bardziej podkreślając potrzebę opracowania bardziej solidnego standardu. W związku z tym wkład i terminowa reakcja interesariuszy ma kluczowe znaczenie dla zapewnienia, że proponowany MSB 570 (zmieniony 202X) pozostanie odpowiedni do celu w obecnym i przyszłym środowisku makroekonomicznym i geopolitycznym.
4. Od 2015 r. niektórzy interesariusze, w tym PIOB, nadal zachęcają IAASB do rozważenia dalszych ulepszeń i wyjaśnień standardu badania sprawozdań finansowych IAASB dotyczącego kontynuacji działalności. IAASB jest również świadoma niedawnych działań w zakresie ustanawiania standardów w niektórych jurysdykcjach, które zajęły się tematem kontynuacji działalności, a także innych bieżących inicjatyw podejmowanych na całym świecie w celu rozważenia, co jeszcze mogą zrobić biegli rewidenty w odniesieniu do kontynuacji działalności, co dodatkowo podkreśla szersze zainteresowanie opinii publicznej tym tematem.

---

<sup>1</sup> Nowe i zmienione Standardy Sprawozdawczości Biegłych Rewidentów zostały wydane w styczniu 2015 r., po zatwierdzeniu przez PIOB, i zaczęły obowiązywać w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych za okresy kończące się 15 grudnia 2016 r. lub później. Więcej informacji można znaleźć na [stronie](#) projektu dotyczącego sprawozdawczości biegłych rewidentów lub na [stronie](#) poświęconej obszarowi sprawozdawczości biegłych rewidentów.

<sup>2</sup> Zwana dalej "oceną kontynuacji działalności przez kierownictwo" lub "oceną kierownictwa".

5. Na początku 2020 r. IAASB rozpoczęła gromadzenie informacji i działania badawcze dotyczące kontynuacji działalności w badaniu sprawozdań finansowych, które obejmowały opracowanie dokumentu do dyskusji (DP), [Oszustwo i kontynuacja działalności w badaniu sprawozdania finansowego: badanie różnic pomiędzy postrzeganiem przez opinię publiczną roli biegłego rewidenta a obowiązkami biegłego rewidenta w badaniu sprawozdania finansowego](#), który został opublikowany we wrześniu 2020 r. w celu przeprowadzenia konsultacji. W szczególności w odniesieniu do kontynuacji działalności celem konsultacji było uzyskanie informacji zwrotnych na temat kwestii i wyzwań związanych ze stosowaniem obowiązującego MSB 570 (zmienionego) w świetle zmieniającego się otoczenia, zmian w jurysdykcjach i zmieniających się oczekiwań społecznych, w tym tego, czy bardziej informacyjna komunikacja na temat kontynuacji działalności z osobami sprawującymi nadzór oraz w sprawozdaniu biegłego rewidenta była odpowiednia lub potrzebna.
6. Ponadto w latach 2019-2021 IAASB przeprowadziła przegląd powdrożeniowy (ang. PIR, post-implementation review) nowych i zmienionych standardów sprawozdawczości biegłych rewidentów, aby pomóc IAASB zrozumieć, czy wprowadzone zmiany są konsekwentnie rozumiane i wdrażane, oraz aby pomóc w rozważeniu wszelkich dalszych możliwych działań.<sup>3</sup> IAASB uwzględniła informacje zwrotne z PIR w celu uzupełnienia swoich działań w zakresie gromadzenia informacji i badań dotyczących kontynuacji działalności.

#### *Projekt zmiany istniejącego standardu MSB 570 (zmienionego)*

7. W marcu 2022 r. IAASB zatwierdziła [propozycję projektu](#) dotyczącą podjęcia pewnych ukierunkowanych działań w celu zmiany istniejącego MSB 570 (zmienionego). Cele projektu, które wspierają interes publiczny, opisane w sekcji III propozycji projektu, obejmowały ulepszenie lub wyjaśnienie istniejącego MSB 570 (zmienionego) w celu:
  - Promowania spójnych praktyk i zachowań oraz ułatwianie skutecznego reagowania na zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia związanego z kontynuacją działalności;
  - Wzmocnienie dokonywanej przez biegłego rewidenta oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo, w tym wzmocnienie znaczenia, w trakcie całego badania, odpowiedniego zachowania zawodowego sceptycyzmu; oraz
  - Zwiększenie przejrzystości w odniesieniu do obowiązków biegłego rewidenta i jego pracy związanej z kontynuacją działalności, w tym wzmocnienie wymogów w zakresie komunikacji i sprawozdawczości.
8. Propozycja projektu zawiera dalsze informacje na temat zakresu projektu, w tym zidentyfikowanych kwestii związanych z obawami oraz wyjaśnienie gromadzenia informacji, ukierunkowanego zasięgu i innych działań, które stanowiły podstawę propozycji projektu.

#### *Współpraca i zaangażowanie z organami ustanawiającymi standardy rachunkowości*

9. W trakcie realizacji projektu IAASB współpracowała z innymi interesariuszami w ekosystemie sprawozdawczości finansowej, w szczególności z tymi, którzy mają bezpośredni wpływ na sprawozdawczość finansową. Zaangażowanie to obejmowało ciągły dialog z Radą

---

<sup>3</sup> Więcej informacji na temat PIR można znaleźć na [stronie](#) projektu Auditor Reporting Implementation.

Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (ang. IASB International Accounting Standards Board) i Radą Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (ang. IPSASB International Public Sector Accounting Standards Board).

10. Opracowując ED-570, IAASB pamiętała, że pewne kwestie nie leżą wyłącznie w kompetencjach IAASB, a także, że konieczne jest, aby proponowane zmiany w ED-570 pozostały zgodne z uznanymi ramami sprawozdawczości finansowej, takimi jak MSSF, Standardy Rachunkowości IASB i standardy IPSASB. Aby spełnić oczekiwania interesariuszy w tym zakresie, podczas opracowywania propozycji dotyczących ED-570 IAASB uwzględniła wymogi zawarte w MSR<sup>4</sup> i MSRSP<sup>5</sup> (zob. paragrafy 20, 39, 71 i 110) oraz wykorzystała materiały edukacyjne i inne materiały programowe IASB (zob. paragrafy 23-24 i 83).

3

### **Koordinacja z innymi grupami zadaniowymi, grupami roboczymi i konsultacyjnymi IAASB oraz IESBA**

*Grupy zadaniowe, grupy robocze i grupy konsultacyjne IAASB*

11. Opracowując ED-570, IAASB stosowała się do Zasad i Wytycznych opracowywania projektów dotyczących złożoności, zrozumiałości, skalowalności i proporcjonalności (CUSP).<sup>6</sup> Od momentu zatwierdzenia propozycji projektu działania koordynacyjne z innymi grupami zadaniowymi, roboczymi i konsultacyjnymi IAASB obejmowały:
- Grupa konsultacyjna ds. sprawozdawczości biegłych rewidentów: Informowanie o podejściu przy opracowywaniu propozycji aktualizacji ilustracyjnych sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta w załączniku do ED-570.
  - Grupa konsultacyjna ds. profesjonalnego sceptycyzmu: Dyskusje koncentrowały się na przyjętym podejściu i zmianach zaproponowanych w celu uwzględnienia profesjonalnego sceptycyzmu w ED-570.
  - Grupa konsultacyjna ds. technologii: Proponowane ulepszenia materiałów aplikacyjnych w celu włączenia przykładów zautomatyzowanych narzędzi i technik oraz podkreślenia wpływu technologii na pracę biegłego rewidenta związaną z kontynuacją działalności.
  - Grupa zadaniowa ds. badania mniej złożonych jednostek: Dyskusje na temat podejścia zastosowanego w celu uwzględnienia skalowalności w materiale aplikacyjnym ED-570 oraz przykładów istotnych dla mniejszych lub mniej złożonych jednostek.
  - Grupa robocza ds. współpracy IAASB-IASB: Wsparcie w ciągłym dialogu i zaangażowaniu z IASB w kwestiach będących przedmiotem wspólnego zainteresowania związanych z kontynuacją działalności.
12. Ponadto, opracowując ED-570, wzięto pod uwagę następujące kwestie, które są rozważane w innych trwających projektach IAASB:

---

<sup>4</sup> Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) 1, *Prezentacja sprawozdań finansowych*

<sup>5</sup> Międzynarodowy Standard Rachunkowości Sektora Publicznego (ang. IPSAS) 1, *Prezentacja sprawozdań finansowych*

<sup>6</sup> Zob. [zasady i wytyczne dotyczące sporządzania dokumentów w ramach programu CUSP](#).

- Projekt dotyczący dowodów badania: IAASB rozważyła proponowany MSB 500 (Zmieniony), *Dowody badania*, który został opublikowany w październiku 2022 roku. Wszelkie dalsze zmiany dostosowawcze, które mogą być konieczne w przypadku niektórych propozycji w ED-570 w wyniku proponowanego MSB 500 (zmienionego), zostaną rozważone po zatwierdzeniu ostatecznego zmienionego standardu dotyczącego dowodów badania.
- Projekt dotyczący oszustw: Biorąc pod uwagę, że projekt dotyczący oszustw rozważa również możliwe zmiany, wśród innych proponowanych działań, w celu zwiększenia przejrzystości sprawozdania biegłego rewidenta, IAASB jest świadoma wpływu, jaki zbiorowe zmiany miałyby na sprawozdanie biegłego rewidenta. IAASB ma również na uwadze koordynację możliwej daty wejścia w życie ED-570 i zmienionego standardu dotyczącego oszustw.
- Projekt dotyczący jednostek notowanych na giełdzie i jednostek interesu publicznego: Projekt dotyczy zmian o wąskim zakresie wynikających z niedawno zakończonego równoważnego projektu Rady Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA)<sup>7</sup> poprzez działania mające na celu opracowanie celu dla ustanowienie zróżnicowanych wymogów dla niektórych jednostek w MSZJ<sup>8</sup> i MSB oraz rozważenie zastąpienia definicji jednostki notowanej na giełdzie definicją IESBA "jednostki notowanej na giełdzie" i wprowadzenie definicji "jednostki zainteresowania publicznego". IAASB uznaje, że dalsze zmiany dostosowawcze mogą być konieczne w przypadku niektórych propozycji związanych ze zwiększeniem przejrzystości sprawozdania biegłego rewidenta w ED-570, które mają zastosowanie do jednostek notowanych na giełdzie. Kwestie te będą przedmiotem dalszych rozważań po zakończeniu prac IAASB nad projektem dotyczącym jednostek notowanych na giełdzie i jednostek zainteresowania publicznego.

#### IESBA

13. Grupa Zadaniowa ds. kontynuacji działalności współpracowała z pracownikami IESBA w celu zapewnienia, że ED-570 jest zgodny z *Międzynarodowym Kodeksem Etyki Zawodowych Księgowych IESBA (w tym Międzynarodowymi Standardami Niezależności)* (Kodeks IESBA). Omawiane kwestie obejmowały proponowany wymóg raportowania do odpowiedniego organu spoza jednostki, gdy prawo, regulacje lub odpowiednie wymogi etyczne wymagają tego od biegłego rewidenta lub ustanawiają obowiązki, zgodnie z którymi raportowanie do odpowiedniego organu spoza jednostki może być odpowiednie w danych okolicznościach (zob. paragrafy 65-67).

## Sekcja 1 Przewodnik dla respondentów

IAASB z zadowoleniem przyjmuje komentarze dotyczące wszystkich kwestii poruszonych w dokumencie ED-570, a w szczególności tych wskazanych w sekcji "Prośba o komentarz". Komentarze są najbardziej pomocne, gdy odnoszą się do konkretnych paragrafów, zawierają uzasadnienie uwag i zawierają konkretne sugestie dotyczące wszelkich proponowanych zmian w sformułowaniach. Gdy respondent zgadza się z propozycjami zawartymi w ED-570, pomocne będzie poinformowanie IAASB o tym poglądzie, ponieważ nie zawsze można wywnioskować poparcie dla propozycji IAASB, jeśli nie zostało ono wyrażone.

Respondenci mogą również odpowiedzieć tylko na pytania, które ich dotyczą (tj. respondenci mogą odpowiedzieć na wszystkie pytania lub tylko na te pytania, w których mają konkretne uwagi).

<sup>7</sup> W kwietniu 2022 r. wydano [ostateczne orzeczenie](#) w ramach projektu IESBA "Zmiany definicji jednostki notowanej na giełdzie i jednostki interesu publicznego w kodeksie".

<sup>8</sup> Międzynarodowe standardy zarządzania jakością



## Sekcja 2 Istotne kwestie

### Sekcja 2-A - Kwestie interesu publicznego poruszane w ED-570

14. Opracowując ED-570, IAASB wzięła pod uwagę jakościowe cechy standardu określone w paragrafie 36 propozycji projektu oraz te zawarte w Załozeniach Konceptyjnych Interesu Publicznego (PIF)<sup>9</sup> jako kryteria oceny, czy proponowany standard odpowiada interesowi publicznemu.
15. **Załącznik 1** do niniejszego uzasadnienia zawiera tabelę, która przedstawia proponowane zmiany mające na celu ulepszenie lub wyjaśnienie proponowanego MSB 570 (zmienionego 202X) do działań w zakresie ustanawiania standardów zawartych w propozycji projektu, ponieważ działania te są bezpośrednio związane z celami projektu, które wspierają interes publiczny. W **Załączniku 1** do niniejszego Uzasadnienia podkreślono również, jakie jakościowe cechy ustalania standardów były najważniejsze lub najbardziej istotne przy określaniu, w jaki sposób odnieść się do każdego proponowanego działania. Te jakościowe cechy wyznaczające standardy zostały podsumowane w poniższej ramce.

#### Rozważane cechy jakościowe ustalania standardów

- ▶ *Skalowalność* - dotyczy zarówno mniej, jak i bardziej złożonych okoliczności, współmiernych do charakteru i okoliczności podmiotu (np. poprzez przykłady skalowalności przedstawione w materiałach aplikacyjnych).
- ▶ *Proporcjonalność* - odnosi się do kwestii w sposób proporcjonalny, biorąc pod uwagę względny wpływ, jaki propozycje mogą mieć na różnych użytkowników (np. biorąc pod uwagę różne potrzeby lub zwiększone oczekiwania zamierzonych użytkowników, aby odpowiednio zidentyfikować te wymogi, które są szczególnie istotne dla badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie).
- ▶ *Adekwatność* - koncentruje się na reagowaniu na pojawiające się kwestie, ewoluujące potrzeby i postrzeganie interesariuszy oraz zmiany w środowisku biznesowym i technologii (np. poprzez solidne odniesienie się do identyfikacji przez biegłego rewidenta zdarzeń lub warunków związanych z kontynuacją działalności, wpływu zdarzeń lub warunków następujących po okresie oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo oraz ulepszonych materiałów aplikacyjnego dotyczącego wykorzystania zautomatyzowanych narzędzi i technik).
- ▶ *Jasność i zwięzłość*, w tym ogólna *rozumiałość* - dotyczy zminimalizowania prawdopodobieństwa rozbieżnych interpretacji (np. w odniesieniu do proponowanej definicji istotnej niepewności (związanej z kontynuacją działalności) i innych proponowanych wyjaśnień związanych z terminologią, a także zapewnienia jasnych i ostatecznych wskazówek dotyczących kluczowych kwestii, takich jak harmonogram oceny kontynuacji działalności, ocena oceny kierownictwa przez biegłego rewidenta oraz wymogi dotyczące komunikacji i sprawozdawczości biegłego rewidenta).
- ▶ *Wdrażalność i zdolność do spójnego stosowania i globalnej operacyjności* - koncentruje się na poprawie porównywalności i spójności raportów biegłego rewidenta na całym świecie na temat obowiązków i pracy biegłego rewidenta związanych z kontynuacją działalności (np. poprzez zgłaszanie kwestii dotyczących kontynuacji działalności w raporcie biegłego rewidenta w sekcji dotyczącej kontynuacji działalności lub istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności oraz poprzez wzmocnienie korzyści dla użytkowników oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo, która zawiera bardziej aktualne informacje).
- ▶ *Spójność* - z ogólnym zbiorem MSB (np. poprzez odpowiednie oparcie się na podstawowych wymogach MSB 315 (Zmienionego 2019)<sup>10</sup> i odpowiednie wyartykułowanie pojęć wprowadzonych z MSB 540 (Zmienionego)<sup>11</sup>, takich jak w odniesieniu do przeprowadzonej przez biegłego rewidenta oceny metody, założeń i danych kierownictwa).

<sup>9</sup>Zob. raport grupy monitorującej "[Wzmocnienie międzynarodowego systemu ustanawiania standardów audytu i etyki](#)" (s. 22-23 sekcji "Jakie cechy jakościowe powinny posiadać standardy?").

<sup>10</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia*

<sup>11</sup> MSB 540 (zmieniony), *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*

## Sekcja 2-B - Przegląd kluczowych zmian proponowanych w ED-570

16. **Załącznik 2** do niniejszego Memorandum Wyjaśniającego zawiera wykres przedstawiający kluczowe elementy rozszerzonej lub doprecyzowanej wersji standardu ED-570. Wykres przedstawia proces podejmowania decyzji przez biegłego rewidenta w odniesieniu do tego, czy istnieje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności (przedstawiona w ciemnoszarych polach), uznając iteracyjny charakter badania.
17. Odniesienia do paragrafów w schemacie odnoszą się do paragrafów ED-570. Ponadto, opracowując schemat, IAASB odniosła się do obowiązków kierownictwa w zakresie oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z wymogami Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1 "*Prezentacja sprawozdań finansowych*", wykorzystując w tym celu [materiały edukacyjne](#) wydane przez Fundację MSSF w styczniu 2021 r.

## Sekcja 2-C - Terminologia

18. Respondenci poparli zapewnienie jasności kluczowych pojęć i terminologii związanych z kontynuacją działalności, takich jak opis lub definicja "istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności" i "istotnych wątpliwości". Respondenci zauważyli, że terminy te nie są spójnie rozumiane i w związku z tym mogą być różnie interpretowane, a także że niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą opisywać lub definiować te terminy w różny sposób.

### *Definiowanie istotnej niepewności (związanej z kontynuacją działalności)*

19. W ED-570 IAASB zawarła nową definicję pojęcia "Istotna niepewność (związana z kontynuacją działalności)" poprzez przeniesienie i zmianę przeznaczenia istotnego materiału zawartego w paragrafie 18 obowiązującego MSB 570 (zmienionego). Biorąc pod uwagę powszechne stosowanie tego pojęcia w wymogach standardu, IAASB uważa, że włączenie definicji do ED-570 zapewnia *jasność i zwięzłość*, zwiększając *zrozumiałość* standardu i ułatwiając *spójność* w praktyce poprzez zminimalizowanie prawdopodobieństwa wystąpienia różnych interpretacji.
20. IAASB uważa, że proponowana definicja:
  - Nie powoduje niezgodności z uznanymi ramami sprawozdawczości finansowej, biorąc pod uwagę, że na przykład termin "istotna niepewność" pozostaje niezdefiniowany w MSSF<sup>12</sup>.
  - Pozostaje spójny z celem biegłego rewidenta określonym w paragrafie 9(b) ED-570 i paragrafie 9(b) obowiązującego MSB 570 (Zmieniony), które nakładają na biegłego rewidenta obowiązek stwierdzenia (niezależnie od wniosków kierownictwa), czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności.

<sup>12</sup> RMSR rozważyła wcześniej wprowadzenie wąskich poprawek do MSR 1 (zob. [punkt AP3A porządku obrad](#) omówiony przez RMSR w marcu 2013 r.) w celu wyjaśnienia pewnych aspektów standardu, jednak takie propozycje nie zostały ostatecznie przyjęte przez RMSR. Propozycje te obejmowały czynniki istotne dla osądów kierownictwa przy określaniu, czy niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności jest istotna (takie jak charakter niepewności, skala potencjalnego wpływu na jednostkę w przypadku wystąpienia zdarzenia lub warunku powodującego niepewność, prawdopodobieństwo wystąpienia tego zdarzenia lub warunku oraz prawdopodobny moment wystąpienia zdarzenia lub warunku powodującego niepewność).

Paragraf A4 ED-570 uznaje, że różne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą stosować ten sam lub inny równoważny termin. Niezależnie od tego, czy lub w jaki sposób mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej definiują "istotną niepewność", zgodnie z paragrafem 18 obowiązującego MSB 570 (zmienionego) biegły rewident jest zobowiązany przez ED-570 do stwierdzenia, czy taka istotna niepewność istnieje.

21. Opracowując proponowaną definicję, MSB rozważyła, czy zdefiniowany termin powinien brzmieć "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności", ponieważ byłoby to zgodne z nagłówkiem sekcji w sprawozdaniu biegłego rewidenta wymaganym na mocy paragrafów 34-35 ED-570. Jednakże IAASB zdecydowała się umieścić wyrażenie "związane z kontynuacją działalności" w nawiasie, ponieważ:

- Termin "istotna niepewność" jest spójny i zgodny z kluczowymi pojęciami i terminologią stosowane w MSSF.
- Podejście to pozwala uniknąć niepotrzebnych znaczących zmian polegających na ujednoczeniu terminologii stosowanej w całym proponowanym standardzie, w tym w odniesieniu do celu określonego w paragrafie 9(b) ED-570, jak również innych zmian dostosowawczych i zmian wynikających z innych MSB.
- Włączenie frazy wyjaśniającej w nawiasach jest spójne z podejściem przyjętym dla innych definicji w MSB, w szczególności w MSB 500<sup>13</sup> dla zdefiniowania terminów "Odpowiedniość (dowodów badania)" i "Wystarczalność (dowodów badania)".

22. IAASB rozważyła i wprowadziła zmiany dostosowawcze do ED-570 w celu zapewnienia spójności terminologii z definicją istotnej niepewności (związanej z kontynuacją działalności). W niektórych przypadkach, gdy kontekst był odpowiedni, obejmowało to uproszczenia polegające na zastąpieniu "długiej formy" wyrażenia (tj. "istotna niepewność, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności") "krótką formą" (tj. "istotna niepewność"). Jednakże, rozważając zmiany dostosowawcze w zakresie terminologii, RMSR uznała również, że nadal właściwe jest zachowanie "długiej formy" w niektórych przypadkach, na przykład podczas przedstawiania wyraźnych stwierdzeń w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zob. paragrafy 75-78). Uznano to za konieczne, aby zachować zgodność sformułowań z sekcją sprawozdania biegłego rewidenta dotyczącą odpowiedzialności biegłego rewidenta, zgodnie z wymogami MSB 700 (zmienionego).<sup>14</sup>

*Wyjaśnienie wyrażenia "może budzić istotne wątpliwości"*

23. IAASB włączyła nowy materiał aplikacyjny do paragrafu A5 dokumentu ED-570 w celu wyjaśnienia wyrażenia "może budzić istotne wątpliwości" użytego w definicji Istotnej niepewności (związanej z kontynuacją działalności). RMSR uważa, że jest to właściwe, ponieważ:

- Odzwierciedla "próg", przy którym indywidualna lub zbiorowa skala zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków jest taka, że jednostka nie będzie w stanie wywiązać się ze swoich zobowiązań i kontynuować działalności w dającej się przewidzieć przyszłości, chyba że kierownictwo podejmie działania naprawcze.
- Lepsze dostosowanie do użycia wyrażenia w MSR 1 i definicji Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (FASB) dla "Istotnych wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności"<sup>15</sup> (np. gdy stosowany jest próg "prawdopodobne").

<sup>13</sup> MSB 500, Dowody badania

<sup>14</sup> MSB 700 (zmieniony), Formułowanie opinii i raportowanie na temat sprawozdań finansowych, paragraf 39(b)(iv)

<sup>15</sup> Zob. glosariusz FASB do Aktualizacji Standardów Rachunkowości Podtemat 205-40, Prezentacja sprawozdań finansowych - kontynuacja działalności.

24. Zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, takimi jak MSSF (zob. MSR 1 i inne materiały IASB<sup>16</sup>) oraz US GAAP<sup>17</sup>, materiał aplikacyjny podkreśla, że kierownictwo jest zobowiązane do rozważenia wpływu zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, zarówno przed, jak i po uwzględnieniu wpływu czynników łagodzących:

- *Przed* czynnikami łagodzącymi odnoszącymi się do zdarzeń lub warunków, które mogą spowodować, że jednostka zlikwiduje się lub zaprzestanie prowadzenia działalności (zgodnie z MSR 1) lub nie będzie w stanie wywiązać się ze swoich zobowiązań, które staną się wymagalne w ciągu jednego roku od daty sporządzenia sprawozdania finansowego (zgodnie z US GAAP).
- Po wdrożeniu przez kierownictwo działań naprawczych, poza normalnym tokiem działalności, w celu złagodzenia negatywnych skutków zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

## Sekcja 2D – Identyfikacja i oszacowanie ryzyka

### *Podejście do proponowanych zmian w zakresie identyfikacji i oszacowania ryzyka*

25. Respondenci DP poparli wyraźniejsze powiązanie między wymogami MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) a obowiązującym MSB 570 (zmienionym). Biorąc pod uwagę *spójność* całego zbioru standardów, opracowując swoje podejście do ulepszenia ED-570 w zakresie identyfikacji i oceny ryzyka, IAASB miała następujące cele:

- Wzmocnienie standardu przy jednoczesnym unikaniu powtarzania materiału już zawartego w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), w zakresie, w jakim nie powoduje to utraty zrozumiałości. Obejmowało to dodanie dodatkowych wymogów i materiałów aplikacyjnych istotnych dla kontynuacji działalności, które uzupełniają szersze wymogi MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).
- Włączenie kluczowych koncepcji, jak również elementów strukturalnych z MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) związanych z przeprowadzaniem procedur oceny ryzyka w celu poprawy relacji i integracji pomiędzy MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) a obowiązującym MSB 570 (zmienionym)

### *Procedury oceny ryzyka i powiązane działania*

26. Procedury oceny ryzyka określone w obowiązującym MSB 570 (zmienionym) koncentrują się na badaniu i dyskusji jako podstawie do ustalenia, czy kierownictwo zidentyfikowało zdarzenia lub warunki, które pojedynczo lub łącznie mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

27. W informacjach zwrotnych do DP wyrażono poparcie dla wymogu, aby biegły rewident przeprowadzał określone procedury oceny ryzyka w odniesieniu do kontynuacji działalności, które wykraczają poza dociekania i dyskusje, ponieważ byłoby to możliwe:

- Umożliwiają biegłemu rewidentowi identyfikację zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności na wcześniejszym etapie badania.

<sup>16</sup> Zob. [punkt AP12 porządku](#) obrad posiedzenia RMSR w dniach 13-14 listopada 2012 r. oraz [punkt 8B porządku](#) obrad posiedzenia RMSR w listopadzie 2013 r.

<sup>17</sup> Kodyfikacja Standardów Rachunkowości FASB jest źródłem autorytatywnych, pozarządowych amerykańskich ogólnie przyjętych zasad rachunkowości (GAAP).

- Wspieranie identyfikacji przez biegłego rewidenta zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, a które nie zostały zidentyfikowane przez kierownictwo.
28. Biorąc pod uwagę poparcie respondentów, IAASB proponuje podniesienie istniejących wymogów z "zapytania i dyskusji" do bardziej solidnego podejścia, co zostało odzwierciedlone w paragrafie 11 ED-570. Biegły rewident jest obecnie zobowiązany do zaprojektowania i przeprowadzenia procedur oceny ryzyka w celu uzyskania dowodów badania, które stanowią odpowiednią podstawę do identyfikacji zdarzeń lub warunków istotnych dla wniosków biegłego rewidenta określonych w paragrafie 30 ED-570.
29. Paragrafy A8-A9 standardu ED-570 podkreślają związek z szerszymi wymogami MSB 315 (zmienionego w 2019 r.), wyjaśniają, dlaczego procedury oceny ryzyka i powiązane z nimi działania dotyczące spraw związanych z kontynuacją działalności są istotne oraz podkreślają, że biegły rewident stosuje zawodowy osąd w celu określenia charakteru i zakresu procedur oceny ryzyka, które należy przeprowadzić, aby spełnić wymogi standardu.
30. Niektóre przykłady procedur badania uprzednio zawarte w paragrafie A16 obowiązującego MSB 570 (zmienionego) zostały przeniesione do materiałów aplikacyjnych dla procedur oceny ryzyka i powiązanych procedur badania w paragrafie A11 dokumentu ED-570, ponieważ zawierają one przykłady procedur, które mogą być istotne dla identyfikacji zdarzeń lub warunków. Niniejszy paragraf ma również na celu:
- Zwiększenie solidności i terminowości przeprowadzanych procedur oceny ryzyka.
  - Dostosowanie charakteru procedur do procedur określonych w paragrafie 14 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).
  - Powiązanie z aspektami jednostki i jej otoczenia, mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz systemem kontroli wewnętrznej jednostki, w odniesieniu do których biegły rewident ma obowiązek uzyskać zrozumienie zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).

#### *Przykłady zdarzeń lub warunków*

31. Zgodnie z sugestiami respondentów DP, IAASB ulepszyła i zmodernizowała przykłady zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności w paragrafie A6 ED-570. Ponadto IAASB:
- Dodała wyjaśnienie w celu zwrócenia uwagi, że zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, są identyfikowane przez biegłego rewidenta przed rozważeniem wszelkich powiązanych czynników łagodzących zawartych w planach kierownictwa dotyczących przyszłych działań (tj. na zasadzie "brutto").
  - Podkreśliła, że zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, są rozpatrywane indywidualnie lub łącznie.
  - Dostosowano opis zdarzeń lub warunków do tych określonych w załącznikach do MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) i MSB 240<sup>18</sup> tj. tam, gdzie opisywane zdarzenie lub warunek są takie same, ale sformułowania użyte w opisie są różne. Dostosowanie ma na celu

<sup>18</sup>MSB 240, *Odpowiedzialność biegłego rewidenta w zakresie oszustw podczas badania sprawozdań finansowych*

poprawę *rozumiałości* i wsparcie biegłego rewidenta w powiązaniu rozumienia zdarzeń lub warunków w MSB 315 (Zmienionym z 2019 r.) i MSB 240 ze zrozumieniem w ED-570.

32. Ponadto IAASB zawarła nowy materiał aplikacyjny w paragrafie A7 ED-570, aby zwrócić uwagę na okoliczności, w których zidentyfikowane zdarzenie lub warunek może również stanowić czynnik ryzyka oszustwa, który należy dodatkowo rozważyć i uwzględnić zgodnie z MSB 240. Materiał aplikacyjny ma na celu poprawę powiązań między standardami i wsparcie biegłego rewidenta w utrzymaniu profesjonalnego sceptycyzmu przy stosowaniu ED-570.

*Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki.*

33. Nowe wymogi i powiązane materiały aplikacyjne zostały zawarte w paragrafach 12 i A15-A22 standardu ED-570 podczas przeprowadzania procedur oceny ryzyka, koncentrując się na konkretnych kwestiach związanych z kontynuacją działalności poprzez rozszerzenie podstawowych wymogów w paragrafach 19-26 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).
34. Struktura nowych wymogów jest spójna z podejściem przyjętym w MSB 540 (zmienionym)<sup>19</sup> i MSB 600 (zmienionym)<sup>20</sup> w celu poprawy powiązań między zrozumieniem uzyskanym zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) a pracą biegłego rewidenta w odniesieniu do kontynuacji działalności dotyczy:
- Stosowanie oddzielnych nagłówków, tj. dla jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki.
  - W takiej samej kolejności jak paragrafy 19-26 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).
35. Biorąc pod uwagę chęć uniknięcia powtórzeń i zachowania *spójności* z ogólnym zbiorem standardów, IAASB zastanawiała się, czy właściwe jest uwzględnienie w ED-570 materiałów aplikacyjnych, które są również uwzględnione w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), takich jak materiały aplikacyjne dotyczące ryzyka biznesowego (zob. paragraf A15 ED-570). Podsumowując, IAASB sformułowała pogląd, że ważne byłoby odniesienie się do wytycznych w materiale aplikacyjnym ED-570, a nie odesłanie do MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) lub poprzez dostarczenie oddzielnego załącznika do standardu, ponieważ:
- Materiał aplikacyjny jest odpowiedni ze względu na jego istotność dla konkretnych kwestii dotyczących kontynuacji działalności, których dotyczą wymogi (tj. "soczewka" kontynuacji działalności) oraz dlatego, że takie wytyczne wspierałyby właściwe i *spójne* stosowanie wymogów standardu.
  - Takie podejście może być bardziej pomocne dla firm, które włączają wymogi i materiały aplikacyjne do swoich metodologii badania, a zatem może również ułatwić bardziej skuteczne *wdrożenie* standardu.

*Inne proponowane ulepszenia w zakresie identyfikacji i oceny ryzyka*

36. Aby odnieść się do procedur biegłego rewidenta istotnych dla kontynuacji działalności przy stosowaniu MSB 315 (zmienionego w 2019 r.), w paragrafach 14-15 ED-570 zawarto

<sup>19</sup> MSB 540 (zmieniony), paragraf 13

<sup>20</sup> MSB 600 (Zmieniony), *Uwagi szczególne - Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)*, paragraf 30

nowe wymogi w odniesieniu do zdarzeń lub warunków, które nie zostały wcześniej zidentyfikowane lub ujawnione przez kierownictwo oraz w odniesieniu do niedostatków kontroli w ramach systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Udoskonalenia związane z niedoskonałościami kontroli opierają się w szczególności na paragrafie 27 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).

## Sekcja 2-E - Okres, w którym dokonywana jest ocena kontynuacji działalności

### Okres oceny zarządu

37. Respondenci DP wyrazili mieszane opinie na temat wydłużenia minimalnego okresu oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo powyżej dwunastu miesięcy. Pojawiły się komentarze, że wraz z wydłużaniem się okresu oceny kontynuacji działalności, ocena ta staje się mniej znacząca ze względu na wyższy poziom niepewności i trudności w uzyskaniu przez biegłego rewidenta wystarczających odpowiednich dowodów badania. Jednakże respondenci poparli rozważenie zmiany daty rozpoczęcia dwunastomiesięcznego okresu oceny kierownictwa, który jest wykorzystywany jako podstawa oceny biegłego rewidenta. Paragraf 13 obowiązującego MSB 570 (zmienionego) wykorzystuje datę sprawozdań finansowych określoną w MSB 560.<sup>21</sup>
38. IAASB jest również świadoma, że niektóre jurysdykcje, takie jak Australia, Nowa Zelandia, Wielka Brytania i Stany Zjednoczone, zmieniły swoje krajowe odpowiedniki standardów kontynuacji działalności, aby wymagać, aby datą rozpoczęcia dwunastomiesięcznego okresu oceny kierownictwa była data wydania lub zatwierdzenia sprawozdania finansowego lub data podpisania sprawozdania biegłego rewidenta.
39. W swoich rozważaniach na temat ED-570, IAASB wzięła pod uwagę wsparcie ze strony respondentów DP, rozwój jurysdykcji oraz [materiały edukacyjne](#) wydane przez Fundację MSSF<sup>22</sup> i doszła do wniosku, że dążenie do innej daty rozpoczęcia dwunastomiesięcznego okresu oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo nie byłoby niezgodne z wymogami uznanych ram sprawozdawczości finansowej. Ramy te ustanawiają minimalny ("co najmniej, ale nie ograniczony do") dwunastomiesięczny okres, a nie limit, tj. podkreślając, że perspektywa nie jest ograniczona do dwunastu miesięcy<sup>23</sup> IAASB uważa, że *istotne jest* zatem, aby ED-570 potwierdzał, że uznane ramy sprawozdawczości finansowej określają minimalny okres, w którym kierownictwo jest zobowiązane do uwzględnienia wszystkich dostępnych informacji, ponieważ potwierdzałoby to, że można rozważyć dłuższe ramy czasowe niż okres minimalny.
40. IAASB uważa, że przyjęcie w ED-570 innej daty rozpoczęcia dwunastomiesięcznego okresu oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo:
  - Umożliwia większą *porównywalność* i *spójność* między jurysdykcjami na całym świecie, biorąc pod uwagę, że niektóre jurysdykcje przyjęły już inną datę rozpoczęcia okresu oceny biegłego rewidenta w swoich krajowych równoważnych standardach rewizji finansowej.

<sup>21</sup> MSB 560, *Zdarzenia następujące po dniu bilansowym*

<sup>22</sup> W materiałach edukacyjnych Fundacja MSSF wyjaśniła, że rozważanie okresów dłuższych niż dwanaście miesięcy nie jest niezgodne z wymogami MSR 1, który ustanawia minimalny okres, a nie limit, jak również, że wymaganie rozważania kontynuacji działalności przez dwanaście miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji, zgodnie z wymogami niektórych przepisów krajowych, nie jest niezgodne z MSR 1.

<sup>23</sup> MSR 1, MSSF dla MSP oraz IPSAS 1 wymagają daty, która wynosi co najmniej, ale nie jest ograniczona do, odpowiednio, dwunastu miesięcy od końca okresu sprawozdawczego, dnia sprawozdawczego lub zatwierdzenia sprawozdania finansowego.



- Dostosowuje się do zmieniającej się praktyki, zgodnie z którą często stosuje się inną datę rozpoczęcia okresu oceny biegłego rewidenta, chociaż nie jest to wymagane przez obowiązujący MSB 570 (Zmieniony).
  - Zwiększa korzyści dla użytkowników wynikające z oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo, która zawiera bardziej aktualne informacje, ponieważ data rozpoczęcia oceny zostałaby przedłużona.
41. Rozważając, która data powinna być użyta w ED-570 jako data rozpoczęcia dwunastomiesięcznego okresu oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo, IAASB rozważyła kilka możliwych dat zgodnie z definicją zawartą w MSB 560, w tym datę zatwierdzenia sprawozdania finansowego, datę raportu sprawozdania finansowego, datę raportu biegłego rewidenta oraz datę wydania sprawozdania finansowego. IAASB postanowiła odnieść się do co najmniej dwunastu miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdań finansowych, ponieważ w większości jurysdykcji data ta jest jurysdykcyjną datą ta jest powszechnie uznawaną datą, która może być określona w wymogach ustawowych, kiedy kierownictwo, osoby sprawujące nadzór lub osoby o uznanym autorytecie potwierdzają, że wzięły na siebie odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe.

*Zarząd niechętny do dokonania lub rozszerzenia oceny*

42. Obowiązujący MSB 570 (Zmieniony) wymaga, aby biegły rewident rozważył konsekwencje dla sprawozdania biegłego rewidenta, jeżeli kierownictwo nie chce dokonać lub rozszerzyć swojej oceny na prośbę biegłego rewidenta, IAASB uznała, że w konsekwencji proponowanej zmiany omówionej w paragrafie 41 powyżej, właściwe jest zapewnienie pewnej elastyczności w ED-570, aby umożliwić biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania i wydanie niezmodyfikowanej opinii, gdy okoliczności są takie, że kierownictwo jest w stanie dostarczyć dodatkowych informacji na poparcie stosowności stosowania przez nie zasady kontynuacji działalności, nawet gdy okres wykorzystany w ich ocenie nie jest wystarczający. jest krótszy niż dwanaście miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Czyniąc to, IAASB pamiętała, aby nie osłabiać istniejących wymogów.
43. IAASB:
- Dodała nowy wymóg i materiał aplikacyjny w paragrafach 22 i A43-A44 w ED-570, aby biegły rewident omówił z kierownictwem lub, tam gdzie to stosowne, z osobami sprawującymi nadzór, jeżeli kierownictwo nie chce dokonać lub rozszerzyć swojej oceny na prośbę biegłego rewidenta, co zapewnia elastyczność opisaną w paragrafie 42. Umożliwia to biegłemu rewidentowi odpowiednie odniesienie się do sytuacji, w której na przykład ocena kierownictwa nie obejmuje okresu co najmniej dwunastu miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego, jednak jednostka prowadzi rentowną działalność i nie ma obaw o płynność, a kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nie zidentyfikowali żadnych zdarzeń ani warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności po upływie wybranego okresu oceny.
  - Wzmocniła wymóg zawarty w paragrafie 23 ED-570 poprzez szersze określenie jego zakresu, tj. określenie przez biegłego rewidenta implikacji dla badania, zamiast rozważania implikacji wyłącznie dla sprawozdania biegłego rewidenta.
44. Aby podkreślić związek z nadrzędnymi wymogami dotyczącymi dokumentacji, zgodnie z którymi biegły rewident musi udokumentować dokonane znaczące profesjonalne osądy<sup>24</sup>, które mogą

<sup>24</sup>MSB 230, Dokumentacja badania, paragraf 8



również obejmować odpowiedniość okresu wykorzystanego przez kierownictwo w ocenie kontynuacji działalności, MSB zaproponowała konsekwentną zmianę paragrafu A10 MSB 230. Obejmowało to dodanie przykładu, że podstawa wniosku biegłego rewidenta na temat racjonalności obszarów subiektywnych osądów dokonanych przez kierownictwo może obejmować osądy kierownictwa w odniesieniu do zasady kontynuacji działalności.

## **Sekcja 2-F - Ocena oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo**

### *Ocena kontynuacji działalności dokonana przez kierownictwo*

45. Obowiązujący MSB 570 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta dokonania oceny kontynuacji działalności dokonanej przez kierownictwo. Jednakże biegły rewident jest zobowiązany do przeprowadzenia pewnych dodatkowych procedur badania oceny kontynuacji działalności dokonanej przez kierownictwo tylko w okolicznościach, gdy zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności.<sup>25</sup>
46. Paragrafy 3-4 obowiązującego MSB 570 (zmienionego) opisują odpowiedzialność kierownictwa za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności, w tym, że ocena kierownictwa ma fundamentalne znaczenie dla wsparcia stwierdzenia kierownictwa (które może być wyraźne lub dorozumiane), że właściwe jest sporządzenie sprawozdania finansowego przy założeniu kontynuowania działalności. Dokonana przez kierownictwo ocena kontynuacji działalności opiera się na założeniach i osądach związanych ze zdarzeniami lub warunkami, w tym w odniesieniu do ustalenia przez kierownictwo, czy takie zdarzenia lub warunki mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności oraz czy istnieje istotna niepewność.
47. Respondenci DP podkreślali potrzebę wzmocnienia standardu poprzez zapewnienie bardziej rygorystycznych procedur w celu odpowiedniego zakwestionowania założeń i osądów kierownictwa leżących u podstaw oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
48. W związku z tym IAASB zaproponowała w paragrafie 17 standardu ED-570, aby biegły rewident "zaprojektował i przeprowadził procedury badania" w celu oceny dokonanej przez kierownictwo oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Ponadto w paragrafie 16 ED-570 wymaga się od biegłego rewidenta, aby zwrócił się do kierownictwa o dokonanie oceny kontynuacji działalności, jeżeli taka ocena nie została jeszcze przeprowadzona. Zmiany te umożliwiają bardziej solidne podejście w ED-570, ponieważ biegły rewident jest zobowiązany do przeprowadzenia procedur badania oceny kierownictwa we wszystkich okolicznościach, uznając, że założenia i osądy kierownictwa leżące u podstaw jego oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności obejmują ustalenie przez kierownictwo, czy istnieją zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności.
49. IAASB wyjaśniła również w paragrafie A29 dokumentu ED-570, że ocena przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności jest kluczową częścią oceny dokonywanej przez biegłego rewidenta:
  - Zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych jest właściwe; oraz

<sup>25</sup>Zob. paragrafy 12 i 16 obowiązującego MSB 570 (zmienionego).

- Istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

IAASB podkreśliła dwa komponenty zawarte w ocenie kontynuacji działalności przez kierownictwo, biorąc pod uwagę cele określone w paragrafie 9 ED-570 oraz wnioski biegłego rewidenta wymagane przez paragrafy 29-30 ED-570. W materiale aplikacyjnym uznano również, że w sytuacjach, gdy zgodnie z profesjonalnym osądem biegłego rewidenta kierownictwo nie przeprowadziło odpowiedniej analizy na poparcie swojej oceny, może to być wskaźnikiem niedoskonałości kontroli wewnętrznej zgodnie z MSB 265.<sup>26</sup>

#### *Metoda, założenia i dane wykorzystane w ocenie Zarządu*

50. Respondenci DP poparli stosowanie koncepcji wprowadzonych w MSB 540 (zmienionym), gdy biegły rewident ocenia ocenę kierownictwa dotyczącą kontynuacji działalności.
51. IAASB zaproponowała w ED-570:
  - Nowy wymóg w paragrafie 19 dotyczący oceny metody, założeń i danych wykorzystanych przez kierownictwo do oceny kontynuacji działalności. Czyniąc to, IAASB wykorzystwała paragrafy 23-25 MSB 540 (zmienionego).
  - Materiały aplikacyjne w paragrafach A34-A37, które ułatwiają biegłemu rewidentowi bardziej odpowiednie zakwestionowanie metody, założeń i danych wykorzystanych przez kierownictwo do przeprowadzenia oceny, w tym rozważenie ryzyka stroniczości kierownictwa. Wspiera to biegłego rewidenta w zachowaniu zawodowego sceptycyzmu przy stosowaniu ED-570.

#### *Informacje wykorzystane w ocenie kierownictwa*

52. Wymóg zawarty w obowiązującym MSB 570 (zmienionym), aby biegły rewident rozważył, czy ocena kierownictwa zawiera wszystkie istotne informacje, o których biegły rewident dowiedział się w wyniku badania, został utrzymany (zob. paragraf 24 ED-570). Ponadto IAASB wzmocnił tę sekcję, wprowadzając nowy wymóg dotyczący sytuacji, gdy zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą mieć wpływ na opinię biegłego rewidenta. znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi (zob. paragraf 25 ED-570).

### **Sekcja 2-G - Ocena planów zarządu dotyczących przyszłych działań**

53. W odniesieniu do dokonywanej przez biegłego rewidenta oceny planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań, respondenci DP opowiedzieli się za dalszą jasnością związaną z tym, kiedy pisemne dowody zapewniające wsparcie finansowe są uzyskiwane od strony trzeciej oraz czy i w jakich okolicznościach stanowią one wystarczające odpowiednie dowody badania. Poparto również koncepcję uzyskiwania dowodów badania dotyczących "intencji" i "zdolności" kierownictwa w odniesieniu do jego planów przyszłych działań.
54. Biorąc pod uwagę to wsparcie, IAASB:
  - Wzmocniła wymogi dotyczące oceny przez biegłego rewidenta planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań, aby uwzględnić również to, czy kierownictwo ma zamiar i zdolność do realizacji określonych kierunków działań (zob. paragraf 26 ED-570).

---

<sup>26</sup> MSB 265, *Informowanie kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie o niedoskonałościach kontroli wewnętrznej*

- Dodała nowy wymóg, aby biegły rewident ocenił zamiar i zdolność stron trzecich lub stron powiązanych, w tym właściciela-zarządzającego jednostką, do utrzymania lub zapewnienia niezbędnego wsparcia finansowego (zob. paragraf 27 ED-570).
55. Opracowano również nowe materiały aplikacyjne, które między innymi (zob. paragrafy A47-A54 dokumentu ED-570):
- Zawiera przykłady procedur audytora, które mogą być istotne przy ocenie planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań.
  - Podkreśla, że w przypadku zidentyfikowania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, wniosek biegłego rewidenta co do istnienia istotnej niepewności zależy od oceny przez biegłego rewidenta planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań.
  - Zawiera wytyczne dotyczące okoliczności, w których biegły rewident może rozważyć zażądanie zewnętrznego potwierdzenia istnienia i warunków instrumentów pożyczkowych z zewnętrznymi dostawcami finansowania lub rozważyć zażądanie pisemnego potwierdzenia od stron trzecich lub stron powiązanych, w tym właściciela-menedżera jednostki, o ich zamiarze zapewnienia niezbędnego wsparcia finansowego.
56. IAASB dostosowała również wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń w odniesieniu do zmian, o których mowa w paragrafie 54 i dodała przykład w materiałach aplikacyjnych, aby podkreślić, że biegły rewident może nadal żądać od kierownictwa pisemnego oświadczenia co do ważności powiązanych warunków w pisemnym potwierdzeniu uzyskanym od podmiotu powiązanego, w tym właściciela - kierownika jednostki.

## **Sekcja 2-H - Profesjonalny sceptycyzm**

57. IAASB uwzględniła koncepcję zawodowego sceptycyzmu w kilku częściach ED-570, w tym w odniesieniu do procedur oceny ryzyka i powiązanych działań, przy ocenie kontynuacji działalności przez kierownictwo oraz przy ocenie, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania.
58. Paragraf A10 standardu ED-570 zwraca uwagę na podstawowy wymóg zawarty w paragrafie 13 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.), który wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia procedur oceny ryzyka w następujący sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczenia dowodów badania, które mogą być sprzeczne. Biorąc pod uwagę, że MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) określa nadrzędne wymogi, które mają również zastosowanie do ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z kontynuacją działalności, RMSR uważa, że nie jest konieczne powtarzanie tego wymogu w ED-570 w celu zachowania *spójności* jej standardów.
59. Paragraf 18 ED-570 wykorzystuje paragraf 18 MSB 540 (Zmienionego) i wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia procedur badania w celu oceny kontynuacji przez kierownictwo kontynuacji działalności w sposób bezstronny. IAASB uważa, że *istotne jest* włączenie podobnego wymogu do ED-570, biorąc pod uwagę, że MSB 540 (Zmieniony) nie jest podstawowym standardem, który określa nadrzędne wymogi mające zastosowanie do procedur badania związanych z kontynuacją działalności. Nowy materiał aplikacyjny został przedstawiony w paragrafie A32 ED-570 z przykładami sprzecznych i potwierdzających informacji przy ocenie kontynuacji działalności przez kierownictwo.
60. Paragraf 29 standardu ED-570 wymaga, aby biegły rewident ocenił, czy osądy i decyzje podjęte

przez kierownictwo przy dokonywaniu oceny kontynuacji działalności, nawet jeśli są indywidualnie uzasadnione, są wskaźnikami możliwej stronniczości kierownictwa, a jeśli tak, aby ocenił konsekwencje dla badania (materiał aplikacyjny w paragrafach A57-A60 standardu ED-570 wspiera właściwe stosowanie tego wymogu). Ponadto biegły rewident jest zobowiązany do "wycofania się" i rozważenia wszystkich uzyskanych dowodów badania, w tym dowodów badania, które są spójne lub niespójne z innymi dowodami badania, niezależnie od tego, czy wydają się potwierdzać lub zaprzeczać twierdzeniom zawartym w sprawozdaniach finansowych.

61. IAASB uważa, że włączenie tych wymogów do standardu ED-570 pomoże w utrzymaniu zawodowego sceptycyzmu i dodatkowo uzupełni udoskonalenia już zaproponowane w standardzie ED-570, które wspierają stosowanie przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu, omówione w paragrafach 32 i 51 powyżej.

### **Sekcja 2-I - Przejrzystość w zakresie obowiązków biegłego rewidenta i prac związanych z kontynuacją działalności**

62. Respondenci DP poparli większą przejrzystość pracy audytorów w odniesieniu do kontynuacji działalności i wyrazili różne sposoby, w jakie można to osiągnąć<sup>27</sup>.

#### *Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór*

63. Respondenci DP podkreślili, że obowiązujący MSB 570 (zmieniony) powinien zostać ulepszony, aby zachęcić do wczesnego przejrzystego dialogu między biegłym rewidentem, kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór oraz aby usprawnić dwustronną komunikację z osobami sprawującymi nadzór w kwestiach związanych z kontynuacją działalności.
64. Aby zapewnić solidność i terminowość komunikacji z osobami sprawującymi nadzór, IAASB:
- Dodała nowy wymóg w paragrafie 12(f) ED-570, aby biegły rewident uzyskał zrozumienie sposobu, w jaki osoby sprawujące nadzór sprawują nadzór nad dokonaną przez kierownictwo oceną kontynuacji działalności. Wymóg ten ma na celu promowanie dwukierunkowej komunikacji z osobami sprawującymi nadzór na temat tego, co uważają oni za zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i wspierają identyfikację przez biegłego rewidenta obszarów potencjalnego zainteresowania w odniesieniu do oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo na etapie planowania badania.
  - Wzmocniono wymogi w paragrafie 39 ED-570 dotyczące komunikacji z osobami sprawującymi nadzór w przypadku zidentyfikowania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Wymóg ten obejmuje obecnie komunikację dotyczącą szerszych kwestii, w tym adekwatności ujawnień opisujących znaczące osądy dokonane przez kierownictwo i czynniki łagodzące w planach kierownictwa, podstawy wniosków biegłego rewidenta i przegląd przeprowadzonych procedur badania oraz, w stosownych przypadkach, niechęć kierownictwa do dokonania lub rozszerzenia oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

<sup>27</sup> Wśród respondentów popierających to pytanie znaleźli się respondenci, którzy należeli do następujących kategorii: (i) popierający zwiększoną przejrzystość zarówno z TCWG, jak i w raporcie biegłego rewidenta, (ii) popierający zwiększoną przejrzystość z TCWG, ale nie w raporcie biegłego rewidenta, (iii) popierający zwiększoną przejrzystość w raporcie biegłego rewidenta, ale nie z TCWG oraz (iv) popierający zwiększoną przejrzystość w innych obszarach (np. z organami regulacyjnymi).

- W paragrafach A87-A89 dokumentu ED-570 dodano nowy materiał aplikacyjny w celu przedstawienia przykładów charakteru, czasu i zakresu oczekiwanej komunikacji, podkreślając jej ciągły charakter.

#### *Komunikacja z odpowiednimi podmiotami zewnętrznymi*

65. Respondenci DP uznali zwiększone oczekiwania interesariuszy dotyczące roli biegłego rewidenta w interesie publicznym i poparli wymóg zawarty w ED-570 dotyczący raportowania do odpowiedniego organu zewnętrznego, gdy biegły rewident stwierdzi, że konieczne jest włączenie do sprawozdania biegłego rewidenta sekcji dotyczącej istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności lub wydanie zmodyfikowanej opinii w odniesieniu do kontynuacji działalności. Wykracza to poza materiał aplikacyjny zawarty w paragrafie A34 obowiązującego MSB 570 (zmienionego), który uznaje, że gdy biegły rewident jednostki regulowanej uzna, że konieczne może być zawarcie w sprawozdaniu biegłego rewidenta odniesienia do kwestii związanych z kontynuacją działalności, biegły rewident może mieć obowiązek poinformowania odpowiednich organów regulacyjnych, wykonawczych lub nadzorczych.
66. IAASB jest również świadoma zmian zachodzących w niektórych systemach prawnych<sup>28</sup>, w których krajowe standardy lub regulacje wymagają już, aby biegły rewident komunikował się z organami nadzoru, organami regulacyjnymi i organami egzekwowania prawa w okolicznościach opisanych w paragrafie 65.
67. W odpowiedzi na te zmiany i biorąc pod uwagę poparcie respondentów, IAASB zgodziła się włączyć do paragrafu 40 ED-570 wymóg komunikowania się z odpowiednimi stronami zewnętrznymi, gdy prawo, regulacje lub odpowiednie wymogi etyczne wymagają lub ustanawiają obowiązki pozwalające biegłemu rewidentowi na składanie sprawozdań odpowiednim organom spoza jednostki, oraz zasięgnięć opinii interesariuszy, czy taki wymóg byłby przydatny w tych jurysdykcjach.

#### *Przejrzystość w zakresie kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta*

##### Kontekst

68. Respondenci DP przedstawili różne sugestie dotyczące tego, jakie dodatkowe informacje są potrzebne w sprawozdaniu biegłego rewidenta w celu zwiększenia przejrzystości pracy biegłego rewidenta i jego odpowiedzialności za kontynuację działalności. Respondenci przestrzegali przed dodawaniem do sprawozdania biegłego rewidenta większej liczby standardowych stwierdzeń, długości i złożoności i poparli, że IAASB powinna to rozważyć:
- Wymóg bardziej jednoznacznych stwierdzeń dotyczących kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta.
  - Wymóg ujawniania w sprawozdaniu biegłego rewidenta informacji na temat oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo, które mają mniej binarny charakter, na przykład poprzez dostarczanie większej ilości informacji w sprawozdaniach biegłego rewidenta na temat tego, kiedy status kontynuacji działalności jednostki znajduje się na etapie "braku istotnej niepewności".

<sup>28</sup> Na przykład w Wielkiej Brytanii i Unii Europejskiej.

- Wymóg przedstawienia przez biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta

informacji na temat charakteru, harmonogramu i zakresu prac lub procedur biegłego rewidenta dotyczących kontynuacji działalności, a także wyników i wszelkich znaczących ustaleń.

- Uwzględnienie większej ilości informacji w sekcji "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności", tak aby dostosować ją do zakresu komunikowania wymaganego dla kluczowych zagadnień badania. Respondenci skomentowali, że może być postrzegane jako nieproporcjonalne, że sekcja "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" dostarcza mniej informacji w stosunku do przekazywania kluczowych zagadnień badania, a zatem może być postrzegana przez użytkowników jako mająca mniejsze względne znaczenie.

69. Istniała również spójność w informacjach zwrotnych przekazanych przez zainteresowane strony w ramach działań związanych z gromadzeniem informacji i kluczowych ustaleń z PIR, które wskazywały, że następujące aspekty związane ze sprawozdawczością w kwestiach dotyczących kontynuacji działalności stanowiły wyzwanie:<sup>29</sup>

- Brak jasności w odniesieniu do kluczowych spraw badania, Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności i Podkreślenie istoty sprawy (EOM) w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Respondenci stwierdzili, że interakcje pomiędzy wymogami i wytycznymi zawartymi w różnych MSB (np. MSB 701,<sup>30</sup> MSB 706 (Zmieniony)<sup>31</sup> i obowiązującym MSB 570 (Zmieniony)) oraz wzajemne powiązania i różnice w stosowaniu KAM, istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności i EOM nie zawsze są oczywiste i proste<sup>32</sup>.
- Komunikacja na temat kontynuacji działalności w sytuacjach "bliskich". Informacje zwrotne od interesariuszy wskazywały na brak jasności co do tych sytuacji, jak również co do związanych z nimi wymogów sprawozdawczych biegłego rewidenta zawartych w standardach.

70. IAASB jest również świadoma, że niektóre jurysdykcje<sup>33</sup> wdrożyły już zmiany w swoich krajowych standardach kontynuacji działalności w celu poprawy przejrzystości w zakresie kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta, a także, że inne jurysdykcje<sup>34</sup> również badają potrzebę i możliwości dodatkowych ujawnień w sprawozdaniu biegłego rewidenta, które obejmują kwestie związane z kontynuacją działalności.

Nadrzędne rozważania

71. Opracowując proponowane zmiany do ED 570 w celu zwiększenia przejrzystości sprawozdania biegłego rewidenta, IAASB wzięła pod uwagę następujące nadrzędne zasady:

<sup>29</sup> Zob. [punkt 3 porządku](#) obrad, który zawiera informacje zwrotne z [ankiety przeprowadzonej wśród interesariuszy](#) i innych działań związanych z gromadzeniem informacji w odniesieniu do PIR przedstawionych IAASB na posiedzeniu w połowie kwartału w lutym 2021 r. oraz [oświadczenie zwrotne](#) dotyczące PIR w zakresie sprawozdawczości biegłych rewidentów.

<sup>30</sup> MSB 701, *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>31</sup> MSB 706 (zmieniony), *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>32</sup> W sierpniu 2022 r. IAASB opublikowała nieautorytatywną publikację z [często zadawanymi pytaniami](#), aby odpowiedzieć na niektóre z typowych pytań związanych z raportowaniem kwestii dotyczących kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

<sup>33</sup> Na przykład w Wielkiej Brytanii Rada ds. Sprawozdawczości Finansowej (FRC) opublikowała we wrześniu 2019 r. zmieniony [Międzynarodowy Standard Badania \(UK\) 570 Going Concern](#), a w Holandii Rada Królewskiej Niderlandzkiej Organizacji Księgowych (NBA) zatwierdziła zmiany w [holenderskim równoważnym standardzie rewizji finansowej ISA 700 \(zmienionym\)](#), który wymaga raportowania oszustw i kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

<sup>34</sup> Na przykład w czerwcu 2021 r. Niezależna Rada Regulacyjna ds. Audytorów (IRBA) opublikowała dokument konsultacyjny ["Poprawa ujawniania informacji w sprawozdaniach biegłych rewidentów w Republice Południowej Afryki: Wychodzenie naprzeciw potrzebom użytkowników sprawozdań finansowych"](#)

- Skupienie się na ulepszeniach, które byłyby najbardziej *istotne* dla użytkowników zbadanych sprawozdań finansowych, zwiększając przejrzystość w kwestiach dotyczących kontynuacji działalności w *zwięzły i zrozumiały* sposób.
- Zaproponowanie zmian, które byłyby zgodne z wymogami odpowiednich ram sprawozdawczości finansowej w zakresie ujawnień kierownictwa dotyczących kontynuacji działalności.
- Należy odnieść się do tych kwestii w sposób *proporcjonalny*, biorąc pod uwagę względny wpływ, jaki propozycje mogą mieć na różnych użytkowników.
- Rozważenie ulepszeń, które promowałyby globalną *porównywalność i spójność* sprawozdań biegłego rewidenta na temat jego obowiązków i pracy związanej z kontynuacją działalności.

Przegląd propozycji IAASB w przypadku, gdy opinia biegłego rewidenta nie jest modyfikowana w odniesieniu do kontynuacji działalności

72. Zamiarem IAASB jest, aby wszystkie sprawy, o których należy poinformować w sprawozdaniu biegłego rewidenta, dotyczące wniosków biegłego rewidenta na temat kontynuacji działalności oraz pracy związanej z kontynuacją działalności, zostały omówione w ED-570, w odrębnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta dotyczącej takiej informacji. Oddzielna sekcja ma albo nagłówek "Kontynuacja działalności", gdy ma zastosowanie paragraf 33 ED-570, albo nagłówek "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności", gdy mają zastosowanie paragrafy 34-35 ED-570. Paragraf A1 ED-570 wyjaśnia, że niniejszy standard (a nie MSB 701) odnosi się do skutków dla sprawozdania biegłego rewidenta, gdy istnieje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności lub gdy, w przypadku badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie, zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdza, że istotna niepewność nie istnieje. Ponadto proponowana dostosowawcza i konsekwentna zmiana paragrafu 4 MSB 701 wyjaśnia, że informowanie o KAM w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie zastępuje raportowania zgodnie z ED-570. Odpowiednie wymogi zostały dodatkowo podkreślone w paragrafach 75-86 poniżej.
73. Ponadto IAASB zastanawiała się nad osądami istotnymi dla *proporcjonalności, porównywalności i spójności* odzwierciedlonymi w jej propozycjach ustanawiania standardów. Poniższa ramka wyjaśnia uzasadnienie IAASB w tym zakresie.

#### Proporcjonalność

- ▶ Propozycje przedstawione w tabeli w paragrafie 74 poniżej odzwierciedlają poglądy IAASB, że w interesie publicznym leży zwiększenie przejrzystości sprawozdania biegłego rewidenta na temat kontynuacji działalności we *wszystkich przypadkach* (tj. w odniesieniu do badań wszystkich jednostek). IAASB uważa, że proponowane podejście jest właściwą odpowiedzią na opinie interesariuszy, biorąc pod uwagę, że kwestie dotyczące kontynuacji działalności są istotne dla badań wszystkich jednostek, niezależnie od ich wielkości i złożoności. Jednakże IAASB uważa, że niektóre aspekty jej propozycji powinny mieć zastosowanie wyłącznie do badań jednostek notowanych na giełdzie.
- ▶ Formułując swój pogląd, IAASB rozważyła uzasadnienie, w ramach swojego projektu zmiany Standardów Sprawozdawczości Biegłego Rewidenta, dla ustanowienia możliwości stosowania MSB 701 i wymogu przekazywania KAM w przypadku badań jednostek notowanych na giełdzie (lub gdy jest to wymagane przez prawo lub regulację, przy czym dobrowolne stosowanie jest dozwolone w przypadku jednostek innych niż notowane na giełdzie). IAASB uznała wówczas, że potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników sprawozdań biegłego rewidenta jednostek mogą się różnić, przy czym różni się tych zamierzonych użytkowników, którzy mają dostęp do dalszych informacji i spostrzeżeń na temat pracy biegłego rewidenta wykraczających poza sprawozdania finansowe i sprawozdania biegłego rewidenta i te, które tego nie robią. IAASB zauważyła, że docelowi użytkownicy jednostek notowanych na giełdzie

zazwyczaj nie mają bezpośredniego dostępu do komunikacji biegłego rewidenta z kierownictwem na temat jego pracy, w tym kwestii, które zostały zidentyfikowane i rozwiązane w trakcie badania. Dla takich użytkowników istnieje wyraźna korzyść w interesie publicznym, równoważna z wymogiem przekazywania KAM, polegająca na dostarczeniu większej ilości informacji na temat pracy biegłego rewidenta i włączeniu dodatkowego komentarza na temat kontynuacji działalności do sprawozdania biegłego rewidenta.

- ▶ W przypadku innych jednostek, IAASB uważa, że docelowi użytkownicy sprawozdań finansowych jednostek innych niż jednostki notowane na giełdzie mogą mieć dostęp do tego typu informacji poprzez bezpośrednią interakcję z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór, co eliminuje potrzebę dodatkowego komentarza. Na przykład jednostki zarządzane przez właścicieli mają bezpośredni dostęp do biegłych rewidentów i rozumieją ich pracę. Mogą zaistnieć okoliczności, w których zamierzonymi użytkownikami zbadanych sprawozdań finansowych jednostek innych niż jednostki notowane na giełdzie mogą być pożyczkodawcy i inni wierzyciele, którzy mogą nie mieć dostępu do informacji na temat badania, poza sprawozdaniami finansowymi i raportem biegłego rewidenta. Jednakże IAASB jest zdania, że w takich okolicznościach, podobnych do komunikowania KAM, biegły rewident nie byłby pozbawiony możliwości dobrowolnego włączenia dodatkowego komentarza do swojego sprawozdania biegłego rewidenta.

#### **Porównywalność i spójność**

- ▶ Propozycje przedstawione w tabeli w paragrafie 74 poniżej odzwierciedlają poglądy IAASB że wszelkie komentarze związane z kontynuacją działalności powinny być zawarte w oddzielnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta z nagłówkiem "Kontynuacja działalności" (gdy nie występuje istotna niepewność) lub nagłówkiem "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" (gdy występuje istotna niepewność). Miałoby to zastosowanie we wszystkich przypadkach (tj. w przypadku badania wszystkich jednostek).
- ▶ IAASB uważa, że ujednoczenie komentarzy dotyczących kontynuacji działalności w proponowanych sekcjach odpowiednio odzwierciedla interes publiczny, ponieważ umożliwia większą spójność sprawozdań biegłego rewidenta i zwiększa porównywalność sprawozdawczości biegłego rewidenta na całym świecie. RMSR uważa również, że nie leży w interesie publicznym, aby użytkownicy musieli poruszać się po różnych sekcjach sprawozdania biegłego rewidenta w celu uzyskania dostępu do odpowiednich komentarzy dotyczących spraw związanych z kontynuacją działalności, jak podkreślono w paragrafie 69.

74. Poniższa tabela zawiera przegląd kluczowych zmian zaproponowanych w ED-570 w celu zwiększenia przejrzystości w zakresie kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy biegły rewident wydaje opinię niezmodyfikowaną.

PROJEKT MSB



<b>Zasada kontynuacji działalności jest właściwa - opinia biegłego rewidenta nie została zmodyfikowana w odniesieniu do kontynuacji działalności</b>		
<b>Zastosowanie</b>	<b>Sekcja dotycząca kontynuacji działalności</b>	<b>Sekcja dotycząca istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności</b>
<b>Wszystkie podmioty</b>	<p>Stwierdzić, że audytor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Stwierdzono, że stosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest właściwe.</li> <li>▶ Na podstawie uzyskanych dowodów kontroli nie zidentyfikowano istotnej niepewności.</li> </ul> <p>Zob. pkt 75-78.</p>	<p>Oświadczam, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Audytor stwierdził, że stosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest właściwe.</li> <li>▶ Istnieje istotna niepewność.</li> <li>▶ Opinia biegłego rewidenta nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej kwestii.</li> </ul> <p>Obejmują:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Odniesienie do powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym.</li> </ul> <p>Zob. pkt 84-86.</p>
<b>Podmioty notowane na giełdzie</b>	<p>Ponadto, jeśli zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, <b>ale nie występuje istotna niepewność</b>, należy uwzględnić:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Odniesienie do powiązanych ujawnień w sprawozdaniach finansowych, jeśli takie istnieją.</li> <li>▶ Opis sposobu, w jaki biegły rewident ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności.</li> </ul> <p>Zob. pkt 79-83.</p>	<p>Ponadto, jeśli zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności <b>i istnieje istotna niepewność</b>, należy uwzględnić:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Opis sposobu, w jaki biegły rewident ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności.</li> </ul> <p>Zob. pkt 84-86.</p>

Wyraźne stwierdzenia dotyczące kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta

75. Włączenie wyraźnych stwierdzeń dotyczących kontynuacji działalności do sprawozdania biegłego rewidenta zostało początkowo zaproponowane w [Zaproszeniu do zgłaszania uwag: Ulepszenie sprawozdania biegłego rewidenta](#) i obejmowało wymóg, aby biegli rewidenci przedstawiali w swoich sprawozdaniach z badania dwa stwierdzenia odnoszące się do obowiązków biegłego rewidenta zgodnie z obowiązującym MSB 570 (zmienionym), aby:
- Ocenic, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody kontroli i wyciągnąć wnioski, adekwatność zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych; oraz
  - Na podstawie uzyskanych dowodów badania stwierdza, czy w osądzie biegłego rewidenta istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które pojedynczo lub łącznie mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności.

Chociaż w trakcie projektu zmiany Standardów Sprawozdawczości Finansowej proponowane wymogi były przedmiotem szeroko zakrojonych konsultacji i rozważań IAASB, ostatecznie zdecydowano się nie włączać ich do obowiązującego MSB 570 (zmienionego)<sup>35</sup>.

76. Jednakże informacje zwrotne otrzymane w ramach DP wskazywały, że niektórzy respondenci nadal popierają wyraźne określenie we wszystkich sprawozdaniach biegłego rewidenta odpowiedzialności i pracy biegłego rewidenta w zakresie kontynuacji działalności. W związku z tym IAASB uznała, że warto dalej badać możliwość zamieszczenia wyraźnych stwierdzeń dotyczących kontynuacji działalności.
77. W związku z tym nowy wymóg w paragrafie 33(a) ED-570 proponuje włączenie dwóch wyraźnych stwierdzeń (zilustrowanych w ramce). Wymóg ten ma zastosowanie do badań wszystkich jednostek (tj. do badań zarówno jednostek notowanych na giełdzie, jak i innych niż notowane na giełdzie), w przypadku których wnioski biegłego rewidenta dotyczące kontynuacji działalności są wyraźnie komunikowane w oddzielnej sekcji dotyczącej kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

#### **Kontynuacja działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuowania działalności.

*\* Wyciąg ze sprawozdania biegłego rewidenta w Ilustracji 1 w Załączniku do ED-570.*

78. IAASB uważa, że proponowany wymóg:
- (a) Zapewniłoby to użytkownikom przejrzystość, że biegły rewident wypełnił swoje obowiązki określone w paragrafach 29-30 ED-570 i paragrafach 17-18 obowiązującego MSB 570 (zmienionego), które obejmują wszystkie badania:
- Ocena, czy uzyskano wystarczające dowody badania dotyczące stosowności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz wyciągnięcie wniosków na ten temat.
  - Na podstawie uzyskanych dowodów badania stwierdzenie, czy w osądzie biegłego rewidenta istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności.

<sup>35</sup>Patrz [Podstawa wnioskowania: Sprawozdawczość dotycząca zbadanych sprawozdań finansowych - Nowe i zmienione standardy sprawozdawczości finansowej biegłych rewidentów oraz związane z nimi zmiany dostosowujące](#).

- (b) Jest spójny z opisem zawartym w sekcji Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych sprawozdania biegłego rewidenta zgodnie z wymogami MSB 700 (zmienionego). Wymóg ten rozciąga się na wszystkie badania i obejmuje opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za wyciągnięcie wniosków:
- Stosowność stosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności.
  - Na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności.

Ulepszona komunikacja w raporcie biegłego rewidenta, gdy zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, ale nie występuje istotna niepewność

79. Obowiązujący MSB 570 (zmieniony) nie zawierał wymogów dotyczących sprawozdania biegłego rewidenta w sytuacji, gdy występują zdarzenia lub warunki, które zostały zidentyfikowane i które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdza, że nie występuje istotna niepewność.
80. Brak wymogów dotyczących sprawozdawczości biegłego rewidenta w obowiązującym MSB 570 (zmienionym) nie uniemożliwia biegłemu rewidentowi zapewnienia dalszej przejrzystości w sprawozdaniu biegłego rewidenta w sytuacji "bliskiego kontaktu". W takiej sytuacji komunikacja w sprawozdaniu biegłego rewidenta jest rozważana w następujący sposób:
- (a) MSB 701. Biegły rewident może poinformować o KAM pod warunkiem, że zgodnie z profesjonalnym osądem biegłego rewidenta sprawa ta była najbardziej znacząca w badaniu sprawozdań finansowych za bieżący okres i dlatego została uznana za KAM. W takim przypadku stosuje się wymogi MSB 701. Paragraf A41 MSB 701 zauważa w szczególności, że biegły rewident może stwierdzić, że jedna lub więcej spraw odnoszących się do wniosku, że nie istnieje istotna niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, są kluczowymi sprawami badania.
- (b) MSB 706 (Zmieniony). W przypadku, gdy MSB 701 nie ma zastosowania<sup>36</sup> lub gdy MSB 701 ma zastosowanie, ale biegły rewident ustalił, że dana kwestia nie jest KAM, biegły rewident może włączyć paragraf EOM w celu zwrócenia uwagi na ujawnienia dotyczące kontynuacji działalności w sprawozdaniach finansowych, jeżeli na podstawie profesjonalnego osądu biegłego rewidenta takie ujawnienia mają fundamentalne znaczenie dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników.
81. W paragrafie 33(b) ED-570 zaproponowano natomiast zmienione podejście do badania jednostek notowanych na giełdzie, zgodnie z którym biegły rewident powinien zapewnić przejrzystość co do tego, w jaki sposób ocenił ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności w przypadku zidentyfikowania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. W tym celu wykorzystuje się oddzielną sekcję dotyczącą kontynuacji działalności w raporcie biegłego rewidenta, w tym zwrócenie uwagi na powiązane ujawnienia, jeśli takie istnieją, w sprawozdaniach finansowych (zilustrowane w ramce). IAASB jest zdania, że to nowe

<sup>36</sup> MSB 701 nie ma zastosowania do badania sprawozdań finansowych jednostek innych niż jednostki notowane na giełdzie, chyba że jest to wymagane przez prawo lub regulacje lub biegły rewident dobrowolnie zastosuje MSB 701 do takiego badania.

podejście mające na celu zwiększenie przejrzystości sprawozdania biegłego rewidenta będzie wspierać *spójność* i *porównywalność* sprawozdań biegłego rewidenta na całym świecie, przy czym kwestie związane z kontynuacją działalności będą konsekwentnie omawiane w jednej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta. Ponadto, proponowane podejście odnosi się do uwag respondentów, którzy domagali się większej jasności i przejrzystości w odniesieniu do sytuacji, w której jednostka nie ma istotnej niepewności co do kontynuacji działalności w świetle zwiększonych wyzwań i kwestii związanych z różnymi bieżącymi niepewnościami w szerszym otoczeniu biznesowym.

### Kontynuacja działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuowania działalności.

Zwracamy uwagę na notę X w sprawozdaniu finansowym, w której opisano niepewność polityczną i gospodarczą, z którą boryka się Spółka, oraz zakres działań łagodzących, które zostały wdrożone w celu ograniczenia wpływu na działalność biznesową Spółki.

*[Opis sposobu, w jaki biegły rewident ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X)].*

82. Formułując swoją opinię na temat stosowalności tego wymogu, MSB uważa, że dla zamierzonych użytkowników zbadanych sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie istnieje wyraźna korzyść w interesie publicznym polegająca na dostarczeniu większej ilości informacji na temat pracy biegłego rewidenta i włączeniu dodatkowego komentarza na temat kontynuacji działalności do sprawozdania biegłego rewidenta. W związku z tym IAASB zaproponowała, aby wymóg zawarty w paragrafie 33(b) standardu ED-570 miał zastosowanie do badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie. Paragraf A71 standardu ED-570 wyjaśnia, że prawo lub regulacja mogą wymagać od biegłego rewidenta dostarczenia informacji wymaganych przez paragraf 33(b) standardu ED-570 w przypadku badania sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie lub biegły rewident może zdecydować się na to dobrowolnie.
83. Aby wesprzeć stosowanie nowego wymogu w paragrafie 33(b) ED-570, IAASB włączyła nowe wytyczne dotyczące stosowania:
- Wyjaśnić, kiedy biegły rewident oczekiwałby ujawnień w sprawozdaniach finansowych na temat zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Nowy materiał aplikacyjny został dodany w paragrafie A62 standardu ED-570 w celu wyjaśnienia, że w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej "znaczący osąd kierownictwa" jest odpowiednim progiem do zastosowania przy ustalaniu, czy należy ujawnić informacje o zdarzeniach i warunkach, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.<sup>37</sup>

<sup>37</sup>Przy opracowywaniu materiałów aplikacyjnych IAASB wzięła pod uwagę decyzję Komitetu ds. Interpretacji MSSF (zob. [IFRIC-Update-July-2014.pdf \(ifrs.org\)](#)) oraz [materiały edukacyjne](#) Fundacji MSSF, które wyjaśniają i odnoszą się do wymogów MSR 1 w zakresie ujawniania informacji dotyczących kontynuacji działalności.

- Dostarczają wskazówek na temat tego, co należy uwzględnić w opisie dotyczącym sposobu, w jaki biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności, czynników, które mogą wpływać na ilość szczegółów, które należy przedstawić, oraz dbałości o używanie języka, który, między innymi, odnosi opis bezpośrednio do konkretnych okoliczności jednostki i który nie zawiera ani nie sugeruje odrębnych opinii na temat oddzielnych elementów sprawozdań finansowych (zob. paragrafy A73-A75 ED-570).
- Zwrócenie uwagi, że jest właściwe, aby biegły rewident starał się unikać dostarczania oryginalnych informacji o jednostce w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy opisuje, w jaki sposób biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa dotyczącą kontynuacji działalności (zob. paragrafy A76-A77 w ED-570). Czyniąc to, IAASB wykorzystwała istniejące wytyczne zawarte w MSB 701. Ponadto, aby zmniejszyć ryzyko dostarczenia przez biegłego rewidenta oryginalnych informacji o zdarzeniach lub warunkach, które mogą mieć znaczący wpływ na ocenę kontynuacji działalności przez kierownictwo, których ujawnienie nie jest wymagane przez określone ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, RMSR skoncentrowała wymóg na opisie sposobu, w jaki biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa. W ten sposób wymóg pozostaje skoncentrowany na dostarczeniu opisu spraw w kontekście badania.

Ulepszona treść informacyjna dla sekcji dotyczącej istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności w dokumencie Raport biegłego rewidenta

84. W ramach projektu MSB dotyczącego zmiany Standardów sprawozdawczości biegłych rewidentów uzgodniono, że w przypadku istnienia istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności, implikacje dla sprawozdania biegłego rewidenta są zgodne z obowiązującym MSB 570 (zmienionym), a w sekcji KAM sprawozdania biegłego rewidenta zamieszcza się stwierdzenie, że KAM są kwestiami dodatkowymi w stosunku do kwestii opisanej w sekcji istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności. RMSR uważa, że podejście to pozostaje odpowiednie w kontekście ED-570.<sup>38</sup>
85. IAASB jest również zdania, że ważne jest utrzymanie widoczności sekcji "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" w raporcie biegłego rewidenta, ponieważ w interesie publicznym nie byłoby zacieranie granicy między komentarzem dotyczącym kontynuacji działalności, gdy nie występuje istotna niepewność, a stwierdzeniem biegłego rewidenta, że istnieje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności. IAASB uważa również, że ważne jest, aby sekcja dotycząca istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności nadal wyraźnie stwierdzała, że istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, a nie podważała takiego ujawnienia (np. poprzez nadmierne wymienianie procedur biegłego rewidenta, które mogą nieumyślnie stworzyć wrażenie pozytywnego rozwiązania sprawy).
86. Biorąc pod uwagę poparcie ze strony respondentów DP dla zwiększenia zawartości informacyjnej sekcji "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" w sprawozdaniu biegłego rewidenta, IAASB uważa, że jest to właściwe dla badań wszystkich jednostek. W związku z tym RMSR zaproponowała nowe wymogi w paragrafie 34 dokumentu ED-570 w następujący sposób (zilustrowany w ramce):

<sup>38</sup> Paragraf 15 MSB 701 i paragraf A1 ED-570 nadal uznają, że istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, jest z natury KAM, ale jest raportowana zgodnie z ED-570.

- *W przypadku wszystkich jednostek* - należy podać oświadczenie, że biegły rewident stwierdził, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych jest odpowiednie i istnieje istotna niepewność. Biegły rewident jest również zobowiązany do stwierdzenia, że opinia biegłego rewidenta nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej kwestii. Podano odniesienie do powiązanych ujawnień w sprawozdaniach finansowych, które odpowiednio ujawniają tę kwestię.
- *W przypadku jednostek notowanych na giełdzie* - podać opis, w jaki sposób biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa dotyczącą kontynuacji działalności. Podobnie do propozycji omówionych w paragrafie 82, MSB uważa, że dla zamierzonych użytkowników zbadanych sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie istnieje wyraźna korzyść w interesie publicznym polegająca na dostarczeniu większej ilości informacji na temat pracy biegłego rewidenta i włączeniu dodatkowego komentarza na temat kontynuacji działalności do sprawozdania biegłego rewidenta.

#### **Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Zwracamy jednak uwagę na Notę X w sprawozdaniu finansowym, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w wysokości ZZZ w roku zakończonym 31 grudnia 20X1 r., a na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższały jej aktywa ogółem o YYY. Jak stwierdzono w Nocie X, te zdarzenia lub warunki, wraz z innymi kwestiami opisanymi w Nocie X, wskazują, że istnieje istotna niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

*[Tylko dla jednostek notowanych na giełdzie: Opis sposobu, w jaki biegły rewident ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (Zmieniony 202X)].*

Nasza opinia nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej kwestii.

*\* Wyciąg ze sprawozdania biegłego rewidenta na ilustracjach 3 i 4 w załączniku do ED-570.*

Modyfikacje raportu biegłego rewidenta

87. W wyniku propozycji stwierdzenia (w sekcji "Kontynuacja działalności" lub w sekcji "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" we wszystkich sprawozdaniach biegłego rewidenta), że biegły rewident doszedł do wniosku, że stosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie, wymóg zawarty w paragrafie 35 ED-570, gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną z powodu nieadekwatnego ujawnienia istotnej niepewności, został dostosowany (zilustrowany w ramce).

#### **Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Jednakże, jak opisano w sekcji *Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)* w naszym raporcie, istnieje istotna niepewność, która nie została odpowiednio ujawniona w sprawozdaniu finansowym.

*\* Wyciąg ze sprawozdania biegłego rewidenta na ilustracjach 5 i 6 w załączniku do ED-570.*



88. IAASB rozważyła również, czy konieczne są jakiegokolwiek zmiany w przypadku, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii. W przypadku odmowy wyrażenia opinii, paragraf 29 MSB 705 (Zmienionego)<sup>39</sup> zabrania włączania sekcji dotyczącej KIM zgodnie z MSB 701 lub sekcji dotyczącej Innych informacji zgodnie z MSB 720 (Zmienionym)<sup>40</sup>, chyba że wymaga tego prawo lub regulacja. Podczas projektu IAASB mającego na celu zmianę Standardów Sprawozdawczości Finansowej, IAASB zgodziła się, że taki zakaz jest odpowiedni, ponieważ wszelkie dyskusje na temat KAM niezwiązane z odmową wyrażenia opinii mogą sugerować, że sprawozdania finansowe są bardziej wiarygodne w odniesieniu do tych kwestii niż byłoby to właściwe w danych okolicznościach i przyćmiłyby odmowę wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych jako całości.
89. IAASB jest zdania, że podobne podejście powinno zostać przyjęte w ED-570, zgodnie z którym w przypadku udzielenia odmowy wyrażenia opinii biegły rewident nie powinien dostarczać dalszych informacji na temat kontynuacji działalności. Niepokój lub istotna niepewność związana z kontynuacją działalności w oddzielnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta (zob. paragraf 36 ED-570).
90. Jednakże, w konsekwencji propozycji przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta wyraźnych stwierdzeń dotyczących wniosków biegłego rewidenta na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz tego, czy istnieje istotna niepewność, IAASB zaproponowała zmianę paragrafu 19 MSB 705 (zmienionego) (zob. paragraf 96 poniżej, a także zilustrowany w ramce), która obejmuje przedstawienie w Podstawie odmowy wyrażenia opinii stwierdzenia, że biegły rewident nie jest w stanie wyciągnąć wniosków na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz tego, czy istnieje istotna niepewność.

#### Podstawa zastrzeżenia opinii

...

Nie jesteśmy w stanie wypowiedzieć się na temat stosowności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Grupy do kontynuacji działalności.

*\* Zob. Zmiany dostosowawcze i zmiany wynikające z ED-570; wyciąg ze sprawozdania biegłego rewidenta w ilustracjach 4 i 5 MSB 705 (zmienionego).*

91. Nowy materiał aplikacyjny został włączony do paragrafu A83 ED-570, który wyjaśnia, że nie jest właściwe włączanie oddzielnej sekcji dotyczącej kontynuacji działalności lub istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności do sprawozdania biegłego rewidenta, gdy wydano odmowę wyrażenia opinii, ponieważ w takich okolicznościach biegły rewident nie byłby w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania na poparcie swoich wniosków. Ponadto materiał aplikacyjny zwraca uwagę na wynikającą z tego zmianę paragrafu 19 MSB 705 (zmienionego).

<sup>39</sup>MSB 705 (zmieniony), *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>40</sup>MSB 720 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta związane z innymi informacjami*

## Przykładowe sprawozdania biegłego rewidenta

92. IAASB zaktualizowała i opracowała nowe ilustracyjne raporty biegłego rewidenta w Załączniku do ED-570, aby zademonstrować stwierdzenia i opisy, które muszą być zawarte w raporcie biegłego rewidenta zarówno dla jednostek notowanych na giełdzie, jak i innych niż notowane, gdy MSSF są mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
93. Aktualizując ilustracje, IAASB starała się sformułować sekcje dotyczące kontynuacji działalności i istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności w sposób jak najbardziej bezpośredni i jasny. Ponadto IAASB zachowała wyraźne stwierdzenia dotyczące kontynuacji działalności razem, biorąc pod uwagę potrzebę spójności ilustracji przedstawionych w Załączniku do ED-570.

**Sekcja 2-J - Zgodne i wynikające z tego zmiany**

94. IAASB proponuje szereg zmian dostosowujących i wynikających z ED-570. Proponowane zmiany zostały przedstawione w zaznaczonym tekście odpowiednich paragrafów różnych standardów. Podano tylko te paragrafy, które proponuje się zmienić lub które są potrzebne do zapewnienia kontekstu dla proponowanych zmian.
95. W wielu przypadkach zmiany dotyczą dostosowania terminologii i sformułowań do ED-570 lub odpowiedniego odniesienia do tytułu zmienionego standardu. Wprowadzono również zmiany dostosowawcze do przykładowych sprawozdań biegłego rewidenta zawartych w załącznikach do MSB 510,<sup>41</sup> oraz MSB serii 700 i 800.

*Związek z MSB serii 700*

96. Zaproponowano bardziej znaczące zmiany mające na celu wyjaśnienie związku między ED-570 oraz MSB 700 (zmieniony), MSB 701, MSB 705 (zmieniony) i MSB 706 (zmieniony). IAASB uznała to za konieczne, aby nie powodować niejasności co do tego, które wymogi standardu mają zastosowanie przy raportowaniu kwestii związanych z kontynuacją działalności. Obejmowało to:
  - Usunięcie wyrażenia "tam, gdzie ma to zastosowanie" w paragrafach 29 i 50(f) MSB 700 (Zmieniony), ponieważ sprawozdanie biegłego rewidenta zawierałoby odrębną sekcję dotyczącą spraw związanych z kontynuacją działalności, chyba że biegły rewident odmówi wyrażenia opinii zgodnie z MSB 705 (Zmieniony) lub gdy założenie kontynuacji działalności jest nieodpowiednie.
  - Wyjaśnienie związku między MSB 701 i ED-570, w związku z propozycjami, aby w przypadku zidentyfikowania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, biegły rewident jednostki notowanej na giełdzie był zobowiązany do informowania o kwestiach dotyczących kontynuacji działalności w sekcji "Kontynuacja działalności" sprawozdania biegłego rewidenta zamiast informowania o KAM. W rezultacie zaproponowano zmiany do paragrafów 4(c) i A41 MSB 701.
  - Dodanie w paragrafie 29 MSB 705 (zmienionego) zakazu raportowania sekcji dotyczącej kontynuacji działalności lub sekcji dotyczącej istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności zgodnie z ED-570, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii (zob. paragraf 90 powyżej). Zaproponowano również zmiany do paragrafu A26 MSB 705 (zmienionego), aby odnieść się do tego zakazu. Ponadto w paragrafie 19 i ilustracjach 4-5

---

<sup>41</sup>MSB 510, *Wstępne zlecenia badania - Bilanse otwarcia*



- Załącznika do MSB 705 (Zmienionego) dodano stwierdzenie, że biegły rewident nie jest w stanie stwierdzić, czy zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie i czy istnieje istotna niepewność.
- Wyjaśnienie związku z MSB 706 (zmienionym), biorąc pod uwagę proponowane zmiany do ED-570, aby zgłaszać kwestie związane z kontynuacją działalności w sekcji dotyczącej kontynuacji działalności lub w sekcji dotyczącej istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Zaproponowano również zmiany w celu wyjaśnienia umiejscowienia paragrafu EOM.

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych Sekcja sprawozdania biegłego rewidenta*

97. IAASB rozważyła, czy konieczne są jakiegokolwiek zmiany w sekcji sprawozdania biegłego rewidenta "Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych" zgodnie z wymogami paragrafu 39(b)(iv) MSB 700 (zmienionego). Obejmowało to rozważenie, czy właściwe jest potwierdzenie w tej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta, że w przypadku jednostki notowanej na giełdzie ED-570 wymaga również przedstawienia opisu sposobu, w jaki biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
98. Po rozważeniu, IAASB sformułowała pogląd, że konsekwentna zmiana nie jest konieczna w tym zakresie, ponieważ ta sekcja sprawozdania biegłego rewidenta nie musi określać każdego aspektu, do którego odnoszą się wymogi MSB. Ponadto, Sekcja Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych biegłego rewidenta pozostaje odpowiednio dostosowana do obowiązków biegłego rewidenta określonych w celach w paragrafie 9 ED-570 i nie powoduje niespójności z proponowanymi zmianami.

#### *Przegląd zobowiązań*

99. Przegląd sprawozdań finansowych obejmuje również rozważenie zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Jednakże, ponieważ MSUP 2410<sup>42</sup> jest nadal w formie przedklarownym, IAASB nie wprowadziła do tego standardu zgodnych i wynikających z tego zmian, aby nie stwarzać wrażenia, że standard jest aktualny. Podobnie MSUP 2410 nie został zaktualizowany w celu wprowadzenia zmian zgodnych i wynikających z innych ostatnich projektów IAASB (np. projektów zarządzania jakością), a rewizja standardu jest już rozważana w Strategii i Planie Pracy IAASB na lata 2024-2027.<sup>43</sup>
100. Ponadto IAASB nie wprowadziła dalszych zmian dostosowujących i wynikających z nich zmian do MSUP 2400 (zmienionego)<sup>44</sup>, biorąc pod uwagę, że:
- Zmiany do ED-570 są opracowywane w związku z informacjami zwrotnymi od interesariuszy do DP dotyczącymi pracy i odpowiedzialności biegłego rewidenta w zakresie kontynuacji działalności w badaniu sprawozdań finansowych. RMSR jest zdania, że konieczne będzie dalsze gromadzenie informacji w celu ustalenia, czy te zmiany są odpowiednie dla zakresu zlecenia o ograniczonej pewności.

<sup>42</sup> Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu (MSUP 2410), *Przegląd śródrocznych informacji finansowych przeprowadzony przez niezależnego biegłego rewidenta jednostki*

<sup>43</sup> Zob. [dokument konsultacyjny](#) dotyczący strategii i planu prac IAASB na lata 2024-2027.

<sup>44</sup> MSUP 2400 (zmieniony), *Przegląd historycznych sprawozdań finansowych*

- Niezbędne zmiany prawdopodobnie wykraczałyby poza zakres zmian zgodnych i następczych, a także wykraczałyby poza ukierunkowany charakter działań określonych w propozycji projektu, ponieważ dotyczą one szerszych kwestii<sup>45</sup>, które można rozwiązać jedynie poprzez całościową zmianę normy.

101. IAASB podkreśla również, że proponowana definicja istotnej niepewności (związanej z kontynuacją działalności) odnosi się wyłącznie do MSB. Proponowana definicja stałaby się jednak częścią Słownika terminów IAASB<sup>46</sup>, z zastrzeżeniem publicznego ujawnienia i zatwierdzenia ostatecznej wersji przez IAASB. IAASB uważa, że brak definicji odnoszącej się do istotnej niepewności (związanej z kontynuacją działalności) w MSUP 2400 (zmienionym) nie wpłynie na pracę praktyków w ramach standardu, ponieważ termin "istotna niepewność" nie jest uwzględniony w wymogach tego standardu.

## **Sekcja 2-K - Inne sprawy**

### *Techniki audytu - wykorzystanie technologii*

102. Opracowując ED-570, IAASB pamiętała o potrzebie unowocześnienia standardu, tak aby pozostawał on *adekwatny* do zmian w technologii i bieżącej praktyce. Opracowując zmiany, IAASB wzięła pod uwagę wpływ rozwijających się technologii na pracę biegłego rewidenta związaną z kontynuacją działalności i ulepszyła materiały aplikacyjne, aby uwzględnić przykłady zautomatyzowanych narzędzi i technik. Obejmowało to dodanie:

- Ryzyko związane z cyberbezpieczeństwem w przykładach zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności (zob. paragraf A6 ED-570).
- Przykłady wspierające wykorzystanie przez biegłego rewidenta technologii w procedurach oceny ryzyka i powiązanych działaniach (zob. paragraf A12 w ED-570).
- Nowy materiał aplikacyjny wspierający wykorzystanie przez biegłego rewidenta technologii przy ocenie metody, założeń i danych wykorzystanych przez kierownictwo przy dokonywaniu oceny kontynuacji działalności (zob. paragrafy A36 i A38 dokumentu ED-570).

### *Wykorzystywanie informacji ze źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki*

103. Respondenci DP podkreślili znaczenie uwzględnienia informacji ze źródeł zewnętrznych w ocenie, czy istnieją zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności. Interesariusze uznali również znaczenie, jakie dla biegłego rewidenta ma uwzględnienie informacji ze zewnętrznych w ocenie planu kierownictwa dotyczącego przyszłych działań, w szczególności w celu wsparcia lub obalenia wewnętrznych informacji wykorzystanych w planie kierownictwa.

104. IAASB wprowadziła ulepszenia do kilku paragrafów w materiałach aplikacyjnych, aby podkreślić, w jaki sposób informacje ze źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki mogą być wykorzystane w pracy biegłego rewidenta związanej z kontynuacją działalności (zob. paragrafy A16, A25 i A47-A54 dokumentu ED-570).

<sup>45</sup> W ramach projektu zmiany Standardów Sprawozdawczości Biegłego Rewidenta, IAASB postanowiła nie zmieniać sprawozdań biegłego rewidenta z przeglądu i innych usług atestacyjnych. W związku z tym nowe elementy wprowadzone do raportu biegłego rewidenta nie zostały odzwierciedlone w raporcie praktyka, takie jak rozszerzone sekcje omawiające obowiązki biegłego rewidenta oraz obowiązki kierownictwa i TCWG w odniesieniu do kontynuacji działalności.

<sup>46</sup> Glosariusz terminów IAASB jest dokumentem nieautorytatywnym i jest aktualizowany przez pracowników IAASB w celu uwzględnienia wszystkich zdefiniowanych i innych terminów w Standardach IAASB w związku z finalizacją Podręcznika IAASB.

*Informacje uzyskane po dokonaniu oceny przez kierownictwo*

105. Biorąc pod uwagę ostatnie wydarzenia w szerszym otoczeniu biznesowym, które spowodowały zwiększone ryzyko i trwającą niepewność, IAASB omówiła, że *istotne* jest, aby ED-570 w sposób zdecydowany odnosił się do wpływu zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności po okresie oceny kierownictwa.
106. IAASB zachowała wymóg zawarty w paragrafie 20 ED-570, poprzednio paragraf 15 obowiązującego MSB 570 (zmienionego), aby biegły rewident zapytał kierownictwo o jego wiedzę na temat zdarzeń lub warunków wykraczających poza okres oceny kierownictwa. Ponadto w paragrafie 28 ED-570 zawarto nowy wymóg, aby biegły rewident rozważył, czy po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed wydaniem sprawozdań finansowych, stały się dostępne dodatkowe informacje związane z dokonaną przez kierownictwo oceną kontynuacji działalności. W takich okolicznościach biegły rewident jest zobowiązany do przeprowadzenia procedur zgodnie z MSB 560. Ten nowy wymóg w ED-570 ma współdziałać i być stosowany w kontekście wymogów MSB 560 odnoszących się do faktów, które stały się znane biegłemu rewidentowi po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed wydaniem sprawozdań finansowych.

*Rozważania dotyczące skalowalności*

107. IAASB uważa, że ważne jest uwzględnienie w ED-570 kwestii *skalowalności*, biorąc pod uwagę, że kwestie kontynuacji działalności są istotne dla badań wszystkich jednostek, niezależnie od ich wielkości lub złożoności. Podejście to wspiera *kompleksowość* standardu poprzez ograniczenie wyjątków od zasad, które mają zastosowanie i pokazuje, w jaki sposób wymóg ma zastosowanie do wszystkich jednostek niezależnie od tego, czy ich charakter i okoliczności są mniej lub bardziej złożone.
108. Zgodnie z podejściem przyjętym zarówno w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), jak i MSB 540 (zmienionym w 2019 r.) w odniesieniu do *skalowalności*, RMSR zawarła w ED-570 przykłady pokazujące, w jaki sposób charakter i zakres procedur badania związanych z kontynuacją działalności przez biegłego rewidenta może się różnić w zależności od charakteru i okoliczności jednostki oraz w zależności od metody, założeń i danych wykorzystywanych przez kierownictwo do oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności (zob. paragrafy A13, A31 i A38 ED-570).
109. Niektóre rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek zawarte w obowiązującym MSB 570 (zmienionym) zostały zachowane i zmienione w ramach przykładów skalowalności, ponieważ IAASB uznała, że pozostają one istotne i podkreślają aspekty ważne dla mniejszych lub mniej złożonych jednostek (zob. paragrafy A14 i A54 ED-570).

*Rozważania specyficzne dla podmiotów sektora publicznego*

110. IAASB pozostała świadoma faktu, że stosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest również istotne dla jednostek sektora publicznego. Rozważając ulepszenia dotyczące perspektywy sektora publicznego w ED-570, IAASB uważa, że właściwe jest dodanie nowego materiału aplikacyjnego w paragrafie A66 ED-570, aby uznać, że mogą istnieć dodatkowe wymogi dotyczące ujawnień dla jednostek sektora publicznego, które mogą być istotne, takie jak ujawnienia związane z długoterminowymi kwestiami stabilności fiskalnej.

### Data wejścia w życie

111. Biorąc pod uwagę, że obowiązujący MSB 570 (Zmieniony) został ostatnio zmieniony w ramach projektu zmiany Standardów Sprawozdawczości Biegłych Rewidentów, konwencja zastosowana wówczas w paragrafie dotyczącym daty wejścia w życie standardu była zgodna z konwencją powszechnie stosowaną w MSB serii 700 (tj. "okresy kończące się w dniu lub po dniu [miesiąc, dzień, rok]"). Jednakże, ponieważ wymogi standardu mają zastosowanie od etapu planowania i przeprowadzania badania, IAASB poparła konwencję powszechnie stosowaną w przypadku innych MSB z serii 500 (tj. "okres rozpoczynający się w dniu lub po dniu [miesiąc, dzień, rok]").
112. IAASB przewiduje, że ostateczny komunikat zostanie zatwierdzony w grudniu 2024 roku. Uznając potrzebę skoordynowania dat wejścia w życie z projektem dotyczącym oszustw, który również rozważa działania mogące skutkować zmianami w sprawozdaniu biegłego rewidenta, RMSR uważa, że odpowiednią datą wejścia w życie standardu byłyby okresy sprawozdawczości finansowej rozpoczynające się co najmniej 18 miesięcy po zatwierdzeniu ostatecznego komunikatu. RMSR jest zdania, że takie ramy czasowe są odpowiednie, aby zapewnić jurysdykcjom wystarczającą ilość czasu na przetłumaczenie ostatecznego tekstu standardu, przeprowadzenie krajowych procesów przyjęcia standardu oraz zaktualizowanie przez praktyków szablonów i powiązanych materiałów wewnętrznych.

## Sekcja 3 Wniosek o komentarze

Respondenci zostali poproszeni o skomentowanie jasności, zrozumiałości i praktyczności stosowania wymogów i powiązanych materiałów aplikacyjnych ED-570, w tym, w stosownych przypadkach, wszelkich obaw w tym zakresie lub sugestii dotyczących ulepszeń.

*Biorąc pod uwagę, że IAASB wykorzystuje oprogramowanie wspierające naszą analizę komentarzy otrzymanych od respondentów konsultacji publicznych, możesz pomóc nam w analizie komentarzy, pamiętając o następujących kwestiach podczas przygotowywania listu z komentarzem:*

- Odpowiedz bezpośrednio na poniższe pytania i uzasadnij swoje odpowiedzi.
- Doceniamy wszystkie opinie, a respondenci mogą odpowiedzieć na wszystkie pytania lub tylko na te pytania, do których mają konkretne uwagi. Jednakże, gdy respondent zgadza się z propozycjami zawartymi w ED-570, pomocne będzie poinformowanie IAASB o tym poglądzie.
- Nie musisz dołączać listu przewodniego, który zawiera podsumowanie kluczowych kwestii - najlepiej jest zachować swoje uwagi razem z każdym pytaniem.
- Używaj nagłówków, które wyraźnie identyfikują każde pytanie, na które odpowiadasz. Podczas formułowania komentarzy do pytania najbardziej pomocne jest zidentyfikowanie konkretnych aspektów ED-570, do których odnosi się odpowiedź, na przykład poprzez odniesienie do sekcji, nagłówków lub paragrafów proponowanego standardu.
- Jeśli to możliwe, unikaj używania tabel lub pól tekstowych podczas prezentowania odpowiedzi na pytania.

### Pytania ogólne

1. Czy zgadzasz się, że propozycje zawarte w dokumencie ED-570 odpowiadają interesowi publicznemu, biorąc pod uwagę jakościowe cechy ustanawiania standardów i cele projektu,

które wspierają interes publiczny, jak określono w **Załączniku 1**?

2. Czy uważają Państwo, że propozycje zawarte w ED-570, rozpatrywane łącznie, poprawią i wzmocnią osady i pracę biegłego rewidenta związane z kontynuacją działalności w badaniu sprawozdań finansowych, w tym zwiększą przejrzystość poprzez komunikowanie i raportowanie o odpowiedzialności i pracy biegłego rewidenta?
3. Czy uważasz, że proponowany standard jest skalowalny dla jednostek o różnej wielkości i złożoności, uznając, że sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia są sporządzane przy założeniu kontynuacji działalności i że kwestie kontynuacji działalności są istotne dla wszystkich jednostek?
4. Czy wymogi i materiały aplikacyjne ED-570 odpowiednio wzmocniają stosowanie przez biegłego rewidenta profesjonalnego sceptycyzmu w odniesieniu do kontynuacji działalności?

#### **Pytania szczegółowe**

5. Czy popierasz definicję istotnej niepewności (związanej z kontynuacją działalności)? W szczególności, czy popierają Państwo wprowadzenie do definicji sformułowania "może budzić istotne wątpliwości"?
6. Czy ED-570 odpowiednio opiera się na podstawowych wymogach MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) w odniesieniu do procedur oceny ryzyka i powiązanych działań, aby wspierać bardziej solidną identyfikację przez biegłego rewidenta zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności?
7. Czy popierają Państwo zmianę daty rozpoczęcia dwunastomiesięcznego okresu oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo z daty sporządzenia sprawozdania finansowego (zgodnie z obowiązującym MSB 570 (zmienionym)) na datę zatwierdzenia sprawozdania finansowego (zgodnie z propozycją zawartą w paragrafie 21 ED-570)? Udzielając odpowiedzi, należy rozważyć elastyczność przewidzianą w paragrafach 22 i A43-A44 ED-570 w okolicznościach, w których kierownictwo nie chce dokonać lub rozszerzyć swojej oceny. Jeśli nie popierają Państwo propozycji, jakie alternatywne rozwiązania proponowałoby Państwo (proszę opisać, dlaczego uważają Państwo, że takie alternatywne rozwiązania byłyby bardziej odpowiednie i wykonalne)?
8. Czy popierają Państwo rozszerzone podejście w ED-570, które wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia procedur badania w celu oceny dokonanej przez kierownictwo oceny kontynuacji działalności we wszystkich okolicznościach i niezależnie od tego, czy zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności?
9. Czy ED-570 odpowiednio uwzględnia koncepcje wprowadzone z MSB 540 (Zmieniony) do oceny przez biegłego rewidenta metody, założeń i danych wykorzystanych w ocenie kontynuacji działalności przez kierownictwo?
10. Czy popierasz rozszerzone wymogi i materiały aplikacyjne, w ramach oceny planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań, aby biegły rewident ocenił, czy kierownictwo ma zamiar i zdolność do realizacji określonych kierunków działań, a także do oceny zamiaru i zdolności stron trzecich lub stron powiązanych, w tym właściciela-zarządzającego jednostką, do utrzymania lub zapewnienia niezbędnego wsparcia finansowego?

11. Czy rozszerzone wymogi i materiały aplikacyjne dotyczące komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór zachęcą biegłego rewidenta, kierownictwo i osoby sprawujące nadzór do prowadzenia przejrzystego dialogu na wczesnym etapie i doprowadzą do usprawnienia dwukierunkowej komunikacji z osobami sprawującymi nadzór w kwestiach związanych z kontynuacją działalności?
12. Czy popierają Państwo nowy wymóg i materiał aplikacyjny dotyczący składania przez biegłego rewidenta sprawozdań do odpowiedniego organu spoza jednostki, w przypadku gdy prawo, regulacje lub odpowiednie wymogi etyczne wymagają lub ustanawiają obowiązki w zakresie takiego składania sprawozdań?
13. Pytanie to dotyczy implikacji dla sprawozdania biegłego rewidenta z **badania sprawozdań finansowych wszystkich jednostek, tj.** przekazania w oddzielnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta, pod nagłówkiem "Kontynuacja działalności" lub "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności", wyraźnych stwierdzeń na temat wniosków biegłego rewidenta dotyczących stosowności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności oraz tego, czy zidentyfikowano istotną niepewność.  
  
Czy popierają Państwo wymogi i materiały aplikacyjne, które ułatwiają zwiększenie przejrzystości w zakresie odpowiedzialności biegłego rewidenta i jego pracy związanej z kontynuacją działalności oraz czy dostarczają one użytecznych informacji zamierzonym użytkownikom zbadanych sprawozdań finansowych? Czy propozycje umożliwiają większą spójność i porównywalność sprawozdań biegłych rewidentów na całym świecie?
14. Pytanie to dotyczy dodatkowych implikacji dla sprawozdania biegłego rewidenta z **badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie, tj.** opisanie, w jaki sposób biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa dotyczącą kontynuacji działalności w przypadku zidentyfikowania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (zarówno w przypadku braku istotnej niepewności, jak i w przypadku istotnej niepewności).  
  
Czy popierają Państwo wymogi i materiały aplikacyjne, które ułatwiają dalszą poprawę przejrzystości w zakresie odpowiedzialności biegłego rewidenta i jego pracy związanej z kontynuacją działalności? Czy należy je rozszerzyć, aby miały zastosowanie również do badań sprawozdań finansowych jednostek innych niż jednostki notowane na giełdzie?
15. Czy jest jasne, że ED-570 odnosi się do wszystkich implikacji dla sprawozdania biegłego rewidenta związanych z wymaganymi wnioskami biegłego rewidenta i powiązanymi komunikatami dotyczącymi kontynuacji działalności (tj. sprawozdanie biegłego rewidenta jest zgodne z ED-570, a nie zgodnie z MSB 701 lub innym MSB)? Obejmuje to sytuację, gdy istnieje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności lub gdy, w przypadku badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie, zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdza, że nie istnieje istotna niepewność.
16. Czy są jakieś inne kwestie, które chcieliby Państwo poruszyć w związku z ED-570? Jeśli tak, prosimy o wyraźne wskazanie wymogu(ów) lub materiału aplikacyjnego, lub tematu, do którego odnoszą się Twoje uwagi.

### **Wniosek o uwagi ogólne**

17. IAASB prosi również o komentarze w kwestiach określonych poniżej:
- (a) Tłumaczenia - biorąc pod uwagę, że wielu respondentów może zamierzać przetłumaczyć ostateczną wersję MSB w celu przyjęcia go w swoich środowiskach, IAASB z zadowoleniem przyjmuje komentarze dotyczące potencjalnych kwestii związanych z tłumaczeniami, na które respondenci zwracają uwagę podczas przeglądu ED-570.
  - (b) Data wejścia w życie - Biorąc pod uwagę potrzebę przeprowadzenia odpowiednich procedur krajowych i dokonania odpowiednich tłumaczeń oraz potrzebę skoordynowania dat wejścia w życie z projektem dotyczącym oszustw, IAASB uważa, że odpowiednią datą wejścia w życie standardu byłyby okresy sprawozdawcze rozpoczynające się około 18 miesięcy po zatwierdzeniu ostatecznej wersji standardu. Wcześniejsze zastosowanie byłoby dozwolone i zalecane. IAASB z zadowoleniem przyjmuje komentarze na temat tego, czy byłby to okres wystarczający do skutecznego wdrożenia MSB.

PROJEKT MSB 570 (ZMIENIONEGO 202X)

## Załącznik 1 - Mapowanie kluczowych zmian proponowanych w ED-570 do działań i celów w propozycji projektu, które wspierają interes publiczny

Proponowane działania w <u>Propozycji Projektu</u> (zob. sekcja VI, pkt 35)	Kluczowe zmiany proponowane w ED-570		Rozważane cechy jakościowe ustalania standardów <sup>47</sup>
	Ustęp	Opis	
<p>A. Cel projektu: Promowanie spójnych praktyk i zachowań oraz ułatwianie skutecznego reagowania na zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia związanego z kontynuacją działalności.</p> <p>B. Cel projektu: Wzmocnienie dokonywanej przez biegłego rewidenta oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo, w tym wzmocnienie znaczenia, w trakcie całego badania, odpowiedniego zachowania profesjonalnego sceptycyzmu.</p>			
<p><b>AB.1: Wymagania i materiały aplikacyjne - Identyfikacja i ocena ryzyka</b></p> <p><i>Wzmocnienie wymogów i materiałów aplikacyjnych poprzez wprowadzenie ukierunkowanych zmian do MSB 570 (Zmienionego) w celu skłonienia biegłego rewidenta do uzyskania informacji, które są istotne dla terminowej identyfikacji zdarzeń i warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości w odniesieniu do zdolność jednostki do kontynuowania działalności.</i></p> <p>Czyniąc to, wyraźniej podkreślając aspekty kontynuacji działalności związane ze zrozumieniem przez biegłego rewidenta jednostki i systemu kontroli wewnętrznej jednostki (w tym sposobu, w jaki kierownictwo dokonuje oceny kontynuacji działalności) podczas identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).</p>	Par. 11-15	<p><i>Wymagania</i></p> <p>Rozszerzone i nowe wymagania celem</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Umożliwienia bardziej solidnego podejścia do przeprowadzania procedur oceny ryzyka, które dostarczą dowodów badania wspierających odpowiednią podstawę do terminowej identyfikacji przez biegłego rewidenta zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności.</li> <li>• Przeprowadzenia procedur oceny ryzyka związanego z kontynuacją działalności w celu uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki w oparciu o podstawowe wymogi zawarte w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Skalowalność</i></li> <li>• <i>Znaczenie</i></li> <li>• <i>Wdrażalność i zdolność do konsekwentnego stosowania i globalnego działania</i></li> <li>• <i>Spójność</i></li> </ul>

<sup>47</sup>Wymienione cechy jakościowe wyznaczające standardy to te, które były najważniejsze lub najbardziej istotne przy określaniu, w jaki sposób odnieść się do każdego proponowanego działania.



Proponowane działania w <u>Propozycji</u> <u>Projektu</u> (zob. sekcja VI, pkt 35)	Najważniejsze zmiany proponowane w ED-570		Rozważane cechy jakościowe ustalania standardów <sup>47</sup>
	Ustęp	Opis	
	Par. A6-A28	<p><i>Materiał aplikacyjny</i></p> <p>Nowy materiał aplikacyjny celem:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Odniesienia się do skalowalności. W szczególności podanie przykładów, które pokazują, gdzie charakter i zakres procedur oceny ryzyka przez biegłego rewidenta może się różnić w zależności od charakteru i okoliczności jednostki.</li> <li>• Podania bardziej aktualnych przykładów zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków, które mogą wpłynąć na istotne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.</li> <li>• Wzmocnienia powiązania z MSB 240, w którym zidentyfikowane zdarzenia i warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, mogą również wskazywać na czynniki ryzyka oszustwa.</li> <li>• Zawarcia wytycznych i przykładów dotyczących stosowania przez biegłego rewidenta MSB315 (zmienionego w 2019 r.) poprzez "soczewkę kontynuacji działalności".</li> </ul>	

<p><b>AB.2: Wymagania lub materiały aplikacyjne - harmonogram oceny</b></p> <p><i>Rozważ rozszerzenie wymagań lub materiałów aplikacyjnych:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Wydłużenie okresu oceny do co najmniej dwunastu miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego lub datę raport audytora jest podpisany.</i></li> </ul>	<p>Par. 20-23; 28</p>	<p><i>Wymagania</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Zmiana daty rozpoczęcia dwunastomiesięcznego okresu oceny kierownictwa, która jest wykorzystywana jako podstawa dla oceny biegłego rewidenta, od daty sprawozdania finansowego do daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego.</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Znaczenie</i></li> <li>• <i>Jasność i zwięzłość</i></li> <li>• <i>Wdrażalność i zdolność do konsekwentnego stosowania i globalnego działania</i></li> </ul>
---	-----------------------	---	---

PROJEKT MSB 570 (ZMIENIONEGO 202X)

Proponowane działania w <u>Propozycji</u> <u>Projektu</u> (zob. sekcja VI, pkt 35)	Najważniejsze zmiany proponowane w ED-570		Rozważane cechy jakościowe ustalania standardów <sup>47</sup>
	Ustęp	Opis	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Oceń racjonalność okresu oceny dokonanej przez kierownictwo na podstawie warunków specyficznych dla faktów i okoliczności jednostki, w tym późniejszych zdarzeń.</li> </ul> <p>Czyniąc to, należy wziąć pod uwagę obowiązujące wymogi ram sprawozdawczości finansowej, które dotyczą harmonogramu oceny.</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>Rozszerzone wymogi i silniejsze powiązania z MSB 560 poprzez wymaganie od biegłego rewidenta uwzględnienia informacji, które stają się dostępne po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed wydaniem sprawozdań finansowych.</li> <li>Zaostrzone wymogi w przypadku, gdy kierownictwo nie chce dokonać lub rozszerzyć swojej oceny.</li> </ul>	
	Par. A39-A45; A55	<p><i>Materiał aplikacyjny</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Nowy materiał aplikacyjny wyjaśniający, że kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą przekazać biegłemu rewidentowi dodatkowe informacje potwierdzające odpowiedniość okresu przyjętego przez kierownictwo w jego ocenie lub na temat zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.</li> <li>Nowe materiały aplikacyjne na poparcie proponowanych i wzmocnionych wymogów, w tym podkreślenie, kiedy biegły rewident może rozważyć zwrócenie się do kierownictwa o przedłużenie okresu oceny poza dwanaście miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdań finansowych.</li> <li>Rozszerzone powiązania z wymogami MSB 560, gdy fakty stają się znane biegłemu rewidentowi po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.</li> </ul>	

Proponowane działania w <u>Propozycji</u> <u>Projektu</u> (zob. sekcja VI, pkt 35)	Najważniejsze zmiany proponowane w ED-570		Rozważane cechy jakościowe ustalania standardów <sup>47</sup>
	Ustęp	Opis	
		ale przed datą publikacji sprawozdania finansowego.	
<b>AB.3: Wymagania lub materiały aplikacyjne - informacje ze źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Ulepszenie materiałów aplikacyjnych w celu podkreślenia uwzględniania informacji ze źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki (np. komunikaty medialne, prognozy branżowe) przy ocenie, czy istnieją zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności.</li> <li>Ulepszenie wymogów lub materiałów aplikacyjnych w celu wyjaśnienia rozważań, w tym intencji i możliwości, związanych z uzyskaniem pisemnych dowodów wsparcia finansowego od strony trzeciej oraz tego, czy i w jakich okolicznościach stanowi to wystarczające odpowiednie dowody badania.</li> </ul>	Paragraf 26-27	<b>Wymagania</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Nowy wymóg, aby biegły rewident ocenił intencje i możliwości strony trzeciej lub powiązanej, w tym właściciela-zarządzającego jednostką, gdy wsparcie finansowe takich stron jest niezbędne do wsparcia oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Skalowalność</li> <li>Znaczenie</li> </ul>
	Par. A16; A25; A47- A54	<b>Materiał aplikacyjny</b> Nowy materiał aplikacyjny celem: <ul style="list-style-type: none"> <li>Zawarcia wytycznych dotyczących rozważenia przez biegłego rewidenta możliwości zażądania pisemnego potwierdzenia od stron trzecich lub powiązanych, w tym od właściciela-zarządzającego jednostką, oraz dotyczące warunków zaciągania pożyczek, w tym kwestii skalowalności.</li> <li>Zapewnienia wytycznych w sytuacji, gdy dostawcy finansowania niechętnie potwierdzają jednostce lub biegłemu rewidentowi, że instrumenty pożyczkowe zostaną odnowione.</li> <li>Podkreślenia, w jaki sposób informacje ze źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki mogą być wykorzystane w pracy biegłego rewidenta związanej z kontynuacją działalności.</li> </ul>	

Proponowane działania w <u>Propozycji</u> <u>Projektu</u> (zob. sekcja VI, pkt 35)	Kluczowe zmiany proponowane w ED-570		Rozważane cechy jakościowe ustalania standardów <sup>47</sup>
	Ustęp	Opis	
<p><b>AB.4: Definicje i materiały aplikacyjne - "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" i inna terminologia w ISA 570 (zmienionym)</b></p> <p><i>Zastanów się, czy konieczne jest opisanie lub zdefiniowanie "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" oraz udoskonalenie materiałów aplikacyjnych w celu wyjaśnienia kluczowych pojęć, takich jak "istotne wątpliwości" i innej powiązanej terminologii.</i></p> <p>Czyniąc to, należy wziąć pod uwagę:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Znaczenie dostosowania definicji i opisów określonych w ramach sprawozdawczości finansowej i standardach rewizji finansowej.</li> <li>• W jaki sposób krajowe organy normalizacyjne (NSS) zajęły się tą kwestią na poziomie jurysdykcji.</li> </ul>	Paragraf. 10	<p><i>Definicje</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nowo zdefiniowany termin - "Istotna niepewność (związana z kontynuacją działalności)".</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Jasność i zwięzłość</i></li> <li>• <i>Wdrażalność i zdolność do konsekwentnego stosowania i globalnego działania</i></li> </ul>
	Par. A4-A5	<p><i>Materiał aplikacyjny</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zmiana przeznaczenia poprzednich materiałów aplikacyjnych i opracowanie nowych materiałów aplikacyjnych w celu wyjaśnienia wyrażenia "może budzić poważne wątpliwości".</li> </ul>	
<p><b>AB.5: Materiały aplikacyjne - technologia</b></p> <p><i>Ulepszenie materiałów aplikacyjnych w MSB 570 (zmienionym) w celu odzwierciedlenia wykorzystania przez biegłego rewidenta technologii do wykonywania pracy biegłego rewidenta związanej z kontynuacją działalności.</i></p> <p>Czyniąc to, należy pamiętać o zachowaniu równowagi, aby nie "datować" standardu poprzez odwoływanie się do technologii, które mogą się zmieniać i ewoluować, w tym w razie potrzeby</p>	Par. A6; A12; A36; A38	<p><i>Materiał aplikacyjny</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ulepszony i nowy materiał aplikacyjny zawierający przykłady zautomatyzowanych narzędzi i technik oraz podkreślający wpływ technologia dotycząca pracy biegłego rewidenta związanej z kontynuacją działalności.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Znaczenie</i></li> </ul>

<p>konsultując się z ekspertem (ekspertami) technologicznym lub technologiczną grupą konsultacyjną.</p>			
<p><b>AB.6: Wymogi i materiały dotyczące stosowania - Ocena kontynuacji działalności przez kierownictwo</b></p> <p><i>Ulepszenie wymagań i materiałów aplikacyjnych w celu wzmocnić ocenę biegłego rewidenta dotyczącą oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo.</i></p> <p><i>Czyniąc to, stosuje koncepcje wprowadzone w MSB 540 (Zmienionym), takie jak w odniesieniu do oceny przez biegłego rewidenta metody, założeń i danych kierownictwa oraz rozpoznaje okoliczności, w których potrzebna jest specjalistyczna wiedza lub umiejętności.</i></p>	<p>Par. 16-17; 19; 24-25</p>	<p><b>Wymagania</b></p> <p>Rozszerzone i nowe wymagania dotyczące</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Przeprowadzenie procedur audytu w celu oceny ocenę kierownictwa dotyczącą kontynuacji działalności, niezależnie od tego, czy zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.</li> <li>• Przeprowadzenie procedur audytu w celu oceny metody, założeń i danych wykorzystanych przez kierownictwo do oceny kontynuacji działalności poprzez wykorzystanie koncepcji zawartych w ISA 540 (Revised).</li> <li>• Nowy wymóg wyraźnego zwrócenia się do kierownictwa o aktualizację oceny oraz do biegłego rewidenta o przeprowadzenie, w razie potrzeby, procedur rewizyjnych w oparciu o taką zaktualizowaną ocenę, gdy biegły rewident zidentyfikuje zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, że kierownictwo nie zidentyfikowało wcześniej ani nie ujawniło audytorowi.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Skalowalność</i></li> <li>• <i>Jasność i zwięzłość</i></li> <li>• <i>Możliwość wdrożenia i zdolność konsekwentnego stosowania i globalnego działania</i></li> <li>• <i>Spójność</i></li> </ul>

Proponowane działania w <u>Propozycji</u> <u>Projektu</u> (zob. sekcja VI, pkt 35)	Najważniejsze zmiany proponowane w ED-570		Rozważane cechy jakościowe ustalania standardów <sup>47</sup>
	Ustęp	Opis	
	Par. A29- A31; A33- A38; A46	<p><i>Materiał aplikacyjny</i></p> <p>Nowy materiał aplikacyjny do:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Skalowalność. W szczególności dostarczenie przykładów, które pokazują, w jaki sposób Procedury audytora mogą się różnić w zależności od metody, założeń i danych wykorzystanych przez kierownictwo do oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.</li> <li>Bardziej solidne zakwestionowanie metody, założeń i danych wykorzystanych przez kierownictwo w celu dokonania oceny kontynuacji działalności, w tym w celu rozważenia ryzyka stronniczości kierownictwa.</li> </ul>	

Proponowane działania w <u>Propozycji</u> <u>Projektu</u> (zob. sekcja VI, pkt 35)	Najważniejsze zmiany proponowane w ED-570		Rozważane cechy jakościowe ustalania standardów <sup>47</sup>
	Ustęp	Opis	
<p><b>AB.7: Wymagania i materiały aplikacyjne - Profesjonalny sceptycyzm</b></p> <p><i>Podkreślają konieczność zachowania profesjonalnego sceptycyzmu podczas przeprowadzania procedur związanych z kontynuacją działalności:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Wzmocnienie wymogów i materiałów aplikacyjnych dla biegłego rewidenta w celu zaprojektowania i przeprowadzenia procedur, które nie są stronnicze w kierunku uzyskania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczenia dowodów, które mogą być sprzeczne.</li> <li>Wzmocnienie wymogów i materiałów aplikacyjnych dla biegłego rewidenta w celu oceny, czy osądy dokonane przez kierownictwo przy dokonywaniu oceny, nawet jeśli są indywidualnie uzasadnione, zawierają wskaźniki możliwej stronniczości kierownictwa.</li> <li>Używanie języka zorientowanego na działanie w zmienionym standardzie.</li> </ul> <p>Czyniąc to, należy wziąć pod uwagę, w jaki sposób koncepcja profesjonalnego sceptycyzmu została włączona do niedawno zmienionych standardów (np. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 540 (zmieniony)).</p>	Par. 17; 29	<p><i>Wymagania</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Nowy wymóg podkreślający znaczenie zawodowego sceptycyzmu przy ocenie oceny kierownictwa w sposób, który nie jest ukierunkowany na uzyskanie dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub wykluczenie dowodów badania, które mogą być sprzeczne.</li> <li>Nowy wymóg oceny, czy osądy i decyzje podejmowane przez kierownictwo przy dokonywaniu oceny kontynuacji działalności, nawet jeśli są indywidualnie uzasadnione, wskazują na możliwą stronniczość kierownictwa.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Znaczenie</li> <li>Spójność</li> </ul>
	Par. A10; A32; A56-A60	<p><i>Materiał aplikacyjny</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Rozszerzone powiązanie z wymogiem zawartym w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), aby biegły rewident zaprojektował i przeprowadził procedury oceny ryzyka w sposób, który nie jest ukierunkowany na uzyskanie dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub na wykluczenie dowodów badania, które mogą być sprzeczne.</li> <li>Nowe materiały aplikacyjne podkreślające</li> </ul>	



Proponowane działania w <u>Propozycji</u> <u>Projektu</u> (zob. sekcja VI, pkt 35)	Najważniejsze zmiany proponowane w ED-570		Rozważane cechy jakościowe ustalania standardów <sup>47</sup>
	Ustęp	Opis	
		znaczenie identyfikacji wskaźników możliwej stronniczości kierownictwa i wpływu na audyt.	
<b>C. Cel projektu: Zwiększenie przejrzystości w odniesieniu do obowiązków biegłego rewidenta i jego pracy związanej z kontynuacją działalności, w stosownych przypadkach, w tym wzmocnienie wymogów dotyczących komunikacji i sprawozdawczości.</b>			
<b>C.8: Wymagania i materiały aplikacyjne - Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór</b>  <i>Ulepszenie wymogów i materiałów aplikacyjnych w celu wzmocnienia wymaganej komunikacji z osobami sprawującymi nadzór, w tym zachęcanie do bardziej odpowiedniej komunikacji dwustronnej, uwzględnienie terminowości komunikacji i podkreślenie ciągłego charakteru komunikacji z osobami sprawującymi nadzór.</i>	Par. 12(f); 39	<b>Wymagania</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Wzmocnione wymogi dotyczące komunikacji z osobami sprawującymi nadzór w celu zwiększenia przejrzystości i terminowej, dwustronnej komunikacji w trakcie audytu, gdy zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.</li> <li>Nowy wymóg uzyskania zrozumienia, w ramach procedur oceny ryzyka i powiązanych działań, w jaki sposób osoba sprawująca nadzór sprawuje nadzór nad oceną kontynuacji działalności przez kierownictwo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><i>Znaczenie</i></li> <li><i>Jasność i zwięzłość</i></li> </ul>

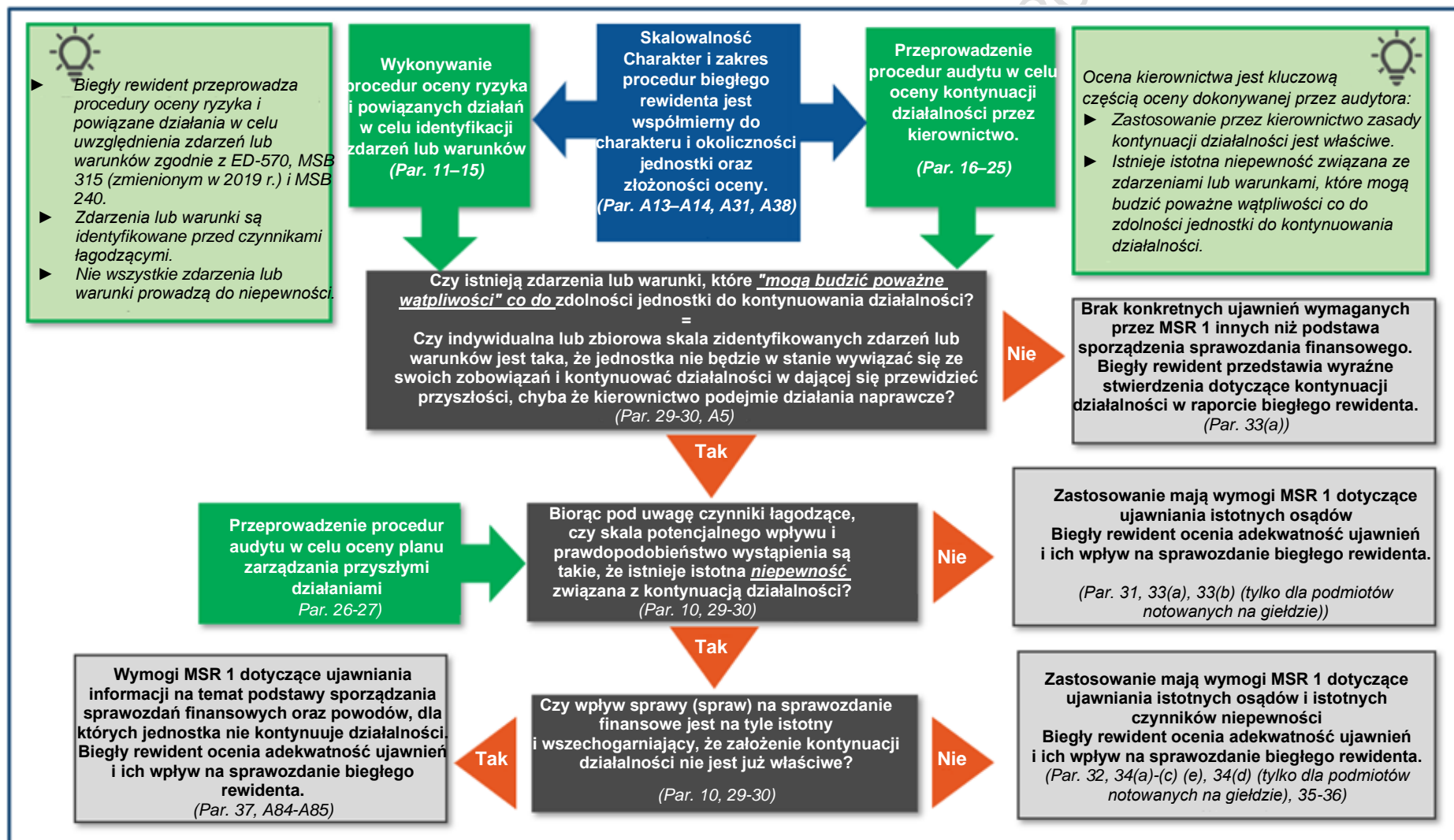
	Par. A19- A20; A87- A89	<i>Materiał aplikacyjny</i> <ul style="list-style-type: none"><li>• Nowy materiał aplikacyjny na poparcie proponowanych wymogów i dodatkowo podkreślenie okoliczności, w których może być właściwe rozważenie, czy należy rozważyć istotną wadę kontroli wewnętrznej związaną z kontynuacją działalności powinno być przekazane osobom sprawującym nadzór.</li></ul>
--	-------------------------------	--

PROJEKT MSB 570 (ZMIENIONEGO 202X)

Proponowane działania w <u>Propozycji</u> <u>Projektu</u> (zob. Sekcja VI, ust. 35)	Najważniejsze zmiany proponowane w ED-570		Rozważane cechy jakościowe ustalania standardów <sup>47</sup>
	Ustęp	Opis	
<p><b>C.9: Wymagania i materiały aplikacyjne - Komunikacja z odpowiednimi podmiotami zewnętrznymi</b></p> <p><i>Wzmocnienie wymogów i materiałów aplikacyjnych w MSB 570 (zmienionym) w odniesieniu do komunikacji biegłego rewidenta ze stronami zewnętrznymi, w tym z odpowiednimi organami regulacyjnymi (stosownie do przypadku), w przypadku zidentyfikowania kwestii związanych z kontynuacją działalności, w tym w przypadkach, gdy kierownictwo lub osoba sprawująca nadzór nie podejmuje żadnych dalszych działań.</i></p> <p>W tym celu należy monitorować wszelkie informacje zwrotne dotyczące wdrożenia rozszerzonych wymogów w zakresie komunikacji w niektórych jurysdykcjach i rozważyć, czy podobne zmiany na poziomie globalnym byłyby przydatne.</p>	Paragraf. 40	<p><i>Wymagania</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Nowy wymóg, aby biegły rewident rozważył, czy przepisy prawa lub regulacje wymagają lub ustanawiają obowiązki, zgodnie z którymi wymagane jest raportowanie do odpowiedniego organu w okolicznościach, w których występuje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności.</li> </ul> <p>uwzględniona w raporcie biegłego rewidenta lub wydano opinię zmodyfikowaną.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li><i>Znaczenie</i></li> <li><i>Jasność i zwięzłość</i></li> </ul>
	Par. A90-A93	<p><i>Materiał aplikacyjny</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Przykłady i czynniki do rozważenia przez biegłego rewidenta przy składaniu sprawozdania do odpowiedniego organu.</li> </ul>	
<p><b>C.10: Wymogi i materiały dotyczące stosowania - Przejrzystość dotycząca kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta</b></p> <p><i>Rozszerzenie wymogów i materiałów aplikacyjnych zawartych w MSB 570 (zmienionym), tam gdzie to stosowne, w celu zwiększenia przejrzystości w raporcie biegłego rewidenta na temat odpowiedzialności biegłego rewidenta i jego pracy związanej z kontynuacją działalności.</i></p> <p>Obejmuje to rozważenie ulepszenia sprawozdawczości biegłego rewidenta w sytuacjach,</p>	Par. 33-37	<p><i>Wymagania</i></p> <p>Nowe wymagania aby:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Przedstawić wyraźne stwierdzenia dotyczące kontynuacji działalności w oddzielnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta, gdy podstawa rachunkowości jest właściwa i nie występuje istotna niepewność.</li> <li>W przypadku zidentyfikowania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności lub w przypadku zamieszczenia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><i>Proporcjonalność</i></li> <li><i>Znaczenie</i></li> <li><i>Jasność i zwięzłość</i></li> <li><i>Wdrażalność i zdolność do konsekwentnego stosowania i globalnego działania</i></li> </ul>

<p>w których:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Biegły rewident stwierdza, że nie istnieje istotna niepewność, a przyjęte przez kierownictwo założenie kontynuacji działalności jest właściwe.</li> <li>• Do wyciągnięcia wniosków wymagany był znaczący osąd że nie istnieje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności, po zidentyfikowaniu zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności (tj. sytuacji "bliskich").</li> <li>• Wymagany jest paragraf "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" (tj. rozszerzenie treści informacyjnej takiego paragrafu, aby opisać, w jaki sposób biegły rewident odniósł się do tej kwestii podczas badania).</li> </ul>		<p>sekcji Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności, opisującej w sprawozdaniu biegłego rewidenta jednostki notowanej na giełdzie w jaki sposób audytor ocenił ocen kierownictwa dotyczącą kontynuacji działalności.</p>	
	<p>Par. A62; A67-85</p>	<p><i>Materiał aplikacyjny</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nowe materiały aplikacyjne, wykorzystujące MSB 701, w celu wsparcia spójnego stosowania proponowanych wymogów sprawozdawczych biegłego rewidenta.</li> <li>• Nowy materiał aplikacyjny wyjaśniający, kiedy biegły rewident oczekiwałby ujawnień i czynników do rozważenia w odniesieniu do ilości szczegółów, które należy podać w sprawozdaniu biegłego rewidenta, aby opisać, w jaki sposób biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa.</li> </ul>	

## Załącznik 2 - Przebieg procesu podejmowania przez biegłego rewidenta decyzji o istnieniu istotnej niepewności



# PROPONOWANY MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 570 (ZMIENIONY 202X)

## KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI

(Obowiązuje w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się w dniu [DATA] lub po tej dacie)

### SPIS TREŚCI

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres niniejszego MSB.....	1
Zasada kontynuacji działalności.....	2
Odpowiedzialność za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności .....	3-7
<b>Data wejścia w życie</b> .....	8
<b>Cele</b> .....	9
<b>Definicja</b> .....	10
<b>Wymagania</b>	
Procedury oceny ryzyka i powiązane działania.....	11-15
Ocena kierownictwa.....	16-25
Ocena planów zarządu dotyczących przyszłych działań.....	26-27
Informacje, które stały się dostępne po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.....	28
Ocena uzyskanych dowodów badania i wnioski końcowe.....	29-30
Adekwatność ujawnień.....	31-32
Implikacje dla sprawozdania biegłego rewidenta.....	33-37
Pisemne oświadczenia.....	38
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór.....	39
Zgłaszanie odpowiednim organom spoza jednostki.....	40
<b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	
Zakres niniejszego MSB.....	A1
Założenie kontynuacji działalności .....	A2
Odpowiedzialność za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności .....	A3
Definicja .....	A4-A5
Procedury oceny ryzyka i powiązane działania .....	A6-A28

Ocena kierownictwa .....	A29-A46
Ocena planów zarządu dotyczących przyszłych działań .....	A47-A54
Informacje stają się dostępne po dacie sprawozdania biegłego rewidenta .....	A55
Ocena uzyskanych dowodów kontroli i wnioski końcowe .....	A56-A60
Adekwatność ujawnień .....	A61-A66
Implikacje dla sprawozdania biegłego rewidenta.....	A67-A85
Pisemne oświadczenia .....	A86
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór .....	A87-A89
Zgłaszanie do odpowiedniego organu spoza jednostki .....	A90-A93

Załącznik: Ilustracje do sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta dotyczących kontynuacji działalności

PROJEKT MSB 570 (ZMIENIONEGO 202X)

## Wprowadzenie

### Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków biegłego rewidenta w zakresie badania sprawozdań finansowych dotyczących kontynuacji działalności oraz skutków dla sprawozdania biegłego rewidenta. Chociaż niniejszy MSB ma zastosowanie niezależnie od wielkości lub złożoności jednostki, szczególne względy mają zastosowanie wyłącznie do badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie. (Odniesienie: Paragraf A1)

### Założenie kontynuacji działalności

2. Zgodnie z zasadą kontynuacji działalności sprawozdanie finansowe sporządza się przy założeniu, że jednostka kontynuuje działalność i będzie kontynuować działalność w dającej się przewidzieć przyszłości. Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia są sporządzane przy założeniu kontynuacji działalności, chyba że kierownictwo zamierza zlikwidować jednostkę lub zaprzestać działalności lub nie ma innej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaprzestania działalności. Sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia mogą, ale nie muszą być sporządzane zgodnie z ramami sprawozdawczości finansowej, dla których zasada kontynuacji działalności jest istotna (np. zasada kontynuacji działalności nie jest istotna dla niektórych sprawozdań finansowych sporządzanych na podstawie podatkowej w określonych jurysdykcjach). Gdy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe, aktywa i zobowiązania są ujmowane w oparciu o założenie, że jednostka będzie w stanie zrealizować swoje aktywa i wywiązać się ze swoich zobowiązań w toku normalnej działalności. (Ref: Paragraf A2)

### Odpowiedzialność za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności

3. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają wyraźny wymóg dokonania przez kierownictwo konkretnej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności oraz standardy dotyczące kwestii, które należy rozważyć i ujawnić w związku z kontynuacją działalności. Na przykład, Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) 1 wymaga od kierownictwa dokonania oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.<sup>1</sup> Szczegółowe wymogi dotyczące odpowiedzialności kierownictwa za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności i powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym mogą być również określone w przepisach prawa lub regulacjach. (Ref: Paragraf A3)
4. W innych standardach sprawozdawczości finansowej może nie istnieć wyraźny wymóg, aby kierownictwo dokonywało konkretnej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Niemniej jednak, w przypadku gdy założenie kontynuacji działalności jest podstawową zasadą sporządzania sprawozdań finansowych, jak omówiono w paragrafie 2, sporządzenie sprawozdania finansowego wymaga od kierownictwa dokonania oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, nawet jeśli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie zawierają wyraźnego wymogu dokonania takiej oceny.
5. Dokonywana przez kierownictwo ocena zdolności jednostki do kontynuowania działalności wiąże się z osądem, w danym momencie, co do niepewnych z natury przyszłych wyników zdarzeń lub warunków. Następujące czynniki są istotne dla tego osądu:

<sup>1</sup>MSR 1 "Prezentacja sprawozdań finansowych", paragrafy 25-26



- Stopień niepewności związany z wynikiem zdarzenia lub warunku znacznie wzrasta, im dalej w przyszłość wybiegają dane zdarzenie lub warunek lub ich wynik. Z tego powodu większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają wyraźnej oceny kierownictwa, określa minimalny okres, w którym kierownictwo jest zobowiązane do uwzględnienia wszystkich dostępnych informacji.
- Wielkość i złożoność jednostki, charakter i warunki jej działalności oraz stopień, w jakim jest ona pod wpływem czynników zewnętrznych, wpływają na osąd dotyczący wyniku zdarzeń lub warunków.
- Wszelkie osądy dotyczące przyszłości opierają się na informacjach dostępnych w momencie dokonywania osądu. Późniejsze wydarzenia mogą skutkować wynikami niezgodnymi z osądami, które były uzasadnione w momencie ich dokonywania.

#### **Obowiązki audytora**

6. Obowiązkiem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących stosowności przyjęcia przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz wyciągnięcie wniosku, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności. Obowiązki te istnieją nawet wtedy, gdy ramy sprawozdawczości finansowej zastosowane do sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierają wyraźnego wymogu, aby kierownictwo dokonało konkretnej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
7. Jednakże, jak opisano w MSB 200,<sup>2</sup> potencjalny wpływ nieodłącznych ograniczeń na zdolność biegłego rewidenta do wykrywania istotnych zniekształceń jest większy w przypadku przyszłych zdarzeń lub warunków, które mogą spowodować, że jednostka przestanie kontynuować działalność. Biegły rewident nie może przewidzieć takich przyszłych zdarzeń lub warunków. W związku z tym brak odniesienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta do zidentyfikowanej istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, nie może być postrzegany jako gwarancja zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

#### **Data wejścia w życie**

8. Niniejszy MSB obowiązuje w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się w dniu [DATA] lub po tej dacie.

#### **Cele**

9. Cele audytora są następujące:
  - (a) Uzyskanie wystarczających dowodów badania dotyczących stosowności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz wyciągnięcie wniosków na ten temat;
  - (b) stwierdzenie, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności; oraz

---

<sup>2</sup> MSB 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragrafy A53-A54.

- (c) Raportowanie zgodnie z niniejszym MSB.

## Definicja

10. Dla celów ISA, poniższy termin ma znaczenie przypisane poniżej:

Istotna niepewność (związana z kontynuacją działalności) - niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które pojedynczo lub łącznie mogą powodować znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, jeżeli skala ich potencjalnego wpływu i prawdopodobieństwo wystąpienia są takie, że zgodnie z profesjonalnym osądem biegłego rewidenta konieczne jest odpowiednie ujawnienie charakteru i skutków niepewności: (Par.A4-A5)

- (a) W przypadku ram sprawozdawczości finansowej opartej na rzetelnej prezentacji, rzetelna prezentacja sprawozdań finansowych lub
- (b) W przypadku ram zgodności, sprawozdania finansowe nie mogą wprowadzać w błąd.

## Wymagania

### Procedury oceny ryzyka i powiązane działania

11. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),<sup>3</sup> biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury oceny ryzyka w celu uzyskania dowodów badania, które stanowią odpowiednią podstawę do identyfikacji zdarzeń lub warunków mogących budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. (par. A6-A14)

*Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki.*

12. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),<sup>4</sup> biegły rewident przeprowadza procedury oceny ryzyka w celu uzyskania zrozumienia: (zob. paragrafy A8-A14)

Jednostka i jej środowisko

- (a) Model biznesowy jednostki, cele, strategie i powiązane ryzyka biznesowe istotne dla identyfikacji zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. (Par. A15)
- (b) Warunki branżowe, w tym otoczenie konkurencyjne, rozwój technologiczny i inne czynniki zewnętrzne wpływające na finansowanie podmiotu.
- (c) Mierniki stosowane wewnętrznie i zewnętrznie do oceny wyników finansowych jednostki, w tym prognozy, przyszłe przepływy pieniężne i procesy budżetowania kierownictwa. (Par.A16)

Obowiązujące ramowe założenia sprawozdawczości finansowej

- (d) Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące kontynuacji działalności oraz powiązanych ujawnień, które należy uwzględnić w sprawozdaniach finansowych jednostki. (Par. A17)

<sup>3</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*, paragrafy 13-14

<sup>4</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 19-27

- (e) Podstawa zamierzonego przez kierownictwo stosowania zasady kontynuacji działalności. (Par. A18)

#### System kontroli wewnętrznej jednostki

- (f) Chyba że wszystkie osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli, są zaangażowane w zarządzanie jednostką,<sup>5</sup> w jaki sposób osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli, sprawują nadzór nad dokonywaną przez kierownictwo oceną zdolności jednostki do kontynuowania działalności. (Par. A19-A20)
- (g) Proces oceny ryzyka stosowany przez jednostkę w celu identyfikacji, oceny i przeciwdziałania ryzykom biznesowym związanym ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
- (h) W jaki sposób kierownictwo identyfikuje odpowiednie metody, założenia i dane, które są właściwe do oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności. (Par. A21)
- (i) W jaki sposób proces sprawozdawczości finansowej jednostki odnosi się do ujawnień związanych ze zdolnością jednostki do kontynuowania działalności. (Par. A22).

#### *Pozostawanie czujnym podczas audytu w celu uzyskania informacji o zdarzeniach lub warunkach*

- 13. Biegły rewident zachowuje czujność przez cały czas trwania badania w odniesieniu do informacji o zdarzeniach lub warunkach, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności. (par. A23-A25)

#### *Zdarzenia lub warunki, które nie zostały wcześniej zidentyfikowane lub ujawnione przez kierownictwo*

- 14. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),<sup>6</sup> biegły rewident ustala, czy dowody badania uzyskane w wyniku procedur oceny ryzyka i powiązanych działań wskazują na istnienie zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, a których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi. (Par.A26-A27)

#### *Niedoskonałości kontroli w ramach systemu kontroli wewnętrznej jednostki*

- 15. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.),<sup>7</sup> w oparciu o dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę każdego z elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, biegły rewident ustala, czy zidentyfikowano jedną lub więcej niedoskonałości kontroli w odniesieniu do dokonanej przez kierownictwo oceny kontynuacji działalności. (Par. A28)

#### **Ocena kierownictwa**

- 16. W przypadku, gdy kierownictwo nie przeprowadziło jeszcze oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, biegły rewident zwraca się do kierownictwa o przeprowadzenie takiej oceny.
- 17. Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania w celu oceny dokonanej przez kierownictwo oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności. (Par. A29-A31)

<sup>5</sup> MSB 260 (zmieniony), *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, paragraf 13

<sup>6</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 35

<sup>7</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 27

18. Projektując i przeprowadzając procedury badania wymagane przez paragraf 17, biegły rewident czyni to w sposób, który nie jest stroniczy w kierunku uzyskania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczenia dowodów badania, które mogą być sprzeczne. (Par. A32)

*Metoda, założenia i dane wykorzystane w ocenie Zarządu*

19. Procedury audytu wymagane na mocy ust. 17 obejmują ocenę: (Odniesienie: ust. A30, A33, A38)
- (a) Metoda zastosowana przez kierownictwo w celu oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, w tym czy
    - (i) Wybrana metoda jest odpowiednia w kontekście mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz, w stosownych przypadkach, zmiany w stosunku do metody stosowanej w poprzednich okresach są odpowiednie; oraz (Par. A34)
    - (ii) Obliczenia są stosowane zgodnie z metodą i są matematycznie dokładne. (Par. A35)
  - (b) Czy założenia, na których opiera się ocena kierownictwa, są prawidłowe: (Par. A36).
    - (i) Odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz, w stosownych przypadkach, odpowiednie zmiany w stosunku do poprzednich okresów; oraz
    - (ii) Spójne ze sobą oraz z powiązanymi założeniami stosowanymi w innych obszarach działalności jednostki, w oparciu o wiedzę biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania.
  - (c) Czy dane są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz, w stosownych przypadkach, czy zmiany w stosunku do poprzednich okresów są odpowiednie. (Par. A37)

*Okres wykraczający poza ocenę kierownictwa*

20. Biegły rewident powinien zapytać kierownictwo o jego wiedzę na temat zdarzeń lub warunków wykraczających poza okres oceny kierownictwa, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. (Par. A39-A41)

*Wniosek do kierownictwa o przedłużenie oceny*

21. Jeżeli dokonana przez kierownictwo ocena zdolności jednostki do kontynuowania działalności obejmuje okres krótszy niż dwanaście miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdań finansowych zgodnie z MSB 560,<sup>8</sup> biegły rewident zwraca się do kierownictwa o przedłużenie okresu oceny do co najmniej dwunastu miesięcy od tej daty. (Par. A42)

*Zarząd niechętny do dokonania lub rozszerzenia oceny*

22. Jeżeli kierownictwo nie chce dokonać lub rozszerzyć swojej oceny na prośbę biegłego rewidenta, biegły rewident omawia tę kwestię z kierownictwem oraz, w stosownych przypadkach, z osobami, którym powierzono sprawowanie rządów. (Par. A43-A44)

<sup>8</sup>MSB 560, *Późniejsze zdarzenia*, paragraf 5(b)

23. W okolicznościach, w których biegły rewident uważa, że konieczne jest, aby kierownictwo dokonało lub rozszerzyło swoją ocenę, a kierownictwo nie chce tego zrobić, biegły rewident określa konsekwencje dla badania. (Par. A45)

*Informacje wykorzystane w ocenie kierownictwa*

24. Oceniając ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności, biegły rewident bierze pod uwagę, czy ocena kierownictwa zawiera wszystkie istotne informacje, z których audytor jest świadomy w wyniku audytu.
25. Jeśli biegły rewident zidentyfikuje zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, a kierownictwo nie zidentyfikowało ich wcześniej ani nie ujawniło biegłemu rewidentowi, biegły rewident
- (a) Omówienie sprawy z kierownictwem w celu zrozumienia wpływu tych zdarzeń lub warunków na ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności;
  - (b) Ustalić, czy konieczne jest zwrócenie się do kierownictwa o zmianę oceny kontynuacji działalności w celu uwzględnienia skutków tych zdarzeń lub warunków; oraz (Par.A46)
  - (c) Jeśli ma to zastosowanie, zaprojektować i przeprowadzić dodatkowe procedury badania w celu oceny dokonanej przez kierownictwo zmienionej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z paragrafami 17-19.

**Ocena planów zarządu dotyczących przyszłych działań**

26. Jeżeli zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, biegły rewident ocenia plany kierownictwa dotyczące przyszłych działań w odniesieniu do oceny kontynuacji działalności, w tym czy: (Par. A47-A51)
- (a) Wynik tych planów prawdopodobnie poprawi sytuację;
  - (b) Plany kierownictwa są wykonalne w danych okolicznościach; oraz
  - (c) Kierownictwo ma zarówno zamiar, jak i zdolność do realizacji określonych kierunków działań.

*Wsparcie finansowe ze strony osób trzecich lub podmiotów powiązanych, w tym właściciela-zarządcy podmiotu*

27. Jeśli plany kierownictwa dotyczące przyszłych działań obejmują wsparcie finansowe stron trzecich lub stron powiązanych, w tym właściciela-zarządzającego jednostką, biegły rewident ocenia zamiar i zdolność tych stron do utrzymania lub zapewnienia niezbędnego wsparcia finansowego. (Par. A52-A54)

**Informacje dostępne po dacie sprawozdania biegłego rewidenta**

28. Biegły rewident rozważa, czy po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed datą wydania sprawozdań finansowych, stały się dostępne dla biegłego rewidenta dodatkowe informacje związane z oceną kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności. W takim przypadku biegły rewident przeprowadza procedury zgodnie z MSB 560. (Par. A55)

## Ocena uzyskanych dowodów kontroli i wyciągnięcie wniosków

29. Biegły rewident ocenia, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące stosowności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych i wyciąga wnioski na ten temat. Czyniąc to, biegły rewident (par. A56):
- (a) Ocenia, czy osądy i decyzje podejmowane przez kierownictwo przy dokonywaniu oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, nawet jeśli są indywidualnie uzasadnione, wskazują na możliwą stronniczość kierownictwa. W przypadku zidentyfikowania wskaźników możliwej stronniczości kierownictwa biegły rewident ocenia skutki dla badania. (par. A57-A60)
  - (b) Rozważenie wszystkich uzyskanych dowodów badania, w tym dowodów badania, które są spójne lub niespójne z innymi dowodami badania, niezależnie od tego, czy wydają się one potwierdzać lub zaprzeczać twierdzeniom zawartym w sprawozdaniach finansowych.
30. Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdza, czy zgodnie z profesjonalnym osądem biegłego rewidenta istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności.

### Adekwatność ujawnianych informacji

*Adekwatność ujawnień w przypadku, gdy zdarzenia lub warunki zostały zidentyfikowane, ale nie występuje istotna niepewność*

31. Jeżeli zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdza, że nie występuje istotna niepewność, biegły rewident ocenia, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej sprawozdania finansowe zawierają odpowiednie ujawnienia na temat tych zdarzeń lub warunków. (par. A61-A64, A66)

*Adekwatność ujawnień w przypadku zidentyfikowania zdarzeń lub warunków i istnienia istotnej niepewności*

32. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie w danych okolicznościach, ale istnieje istotna niepewność, biegły rewident ustala, czy sprawozdania finansowe: (par. A65-A66)
- (a) Odpowiednie ujawnienie głównych zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności oraz planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań mających na celu zaradzenie tym zdarzeniom lub warunkom; oraz
  - (b) Wyraźnie ujawnić, że istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, a zatem, że może ona nie być w stanie zrealizować swoich aktywów i wywiązać się ze swoich zobowiązań w normalnym toku działalności.

### **Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta**

*Stosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe - nie występuje istotna niepewność.*

33. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że zasada kontynuacji działalności jest odpowiednia i nie występuje istotna niepewność, biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta oddzielną sekcję zatytułowaną "Kontynuacja działalności" oraz: (par. A67-A68)

- (a) Stwierdzić, że audytor: (Par. A69-A70)
  - (i) stwierdziła, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe; oraz
  - (ii) Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności.
- (b) W przypadku badania sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie, jeżeli zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdza, że nie występuje istotna niepewność: (Par. A71-A72, A78)
  - (i) Zawiera odniesienie do powiązanych ujawnień, jeśli takie istnieją, w sprawozdaniach finansowych; oraz (Par. A61-A64, A66)
  - (ii) Opisać, w jaki sposób biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności. (Par. A73-A77)

*Stosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe - istnieje istotna niepewność*

W sprawozdaniu finansowym ujawniono odpowiednie informacje na temat istotnej niepewności.

34. Jeżeli w sprawozdaniach finansowych ujawniono odpowiednie informacje na temat istotnej niepewności, biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, a sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera oddzielną sekcję zatytułowaną "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności": (Par. A67-A68, A79-A80)

- (a) Stwierdzenie, że biegły rewident uznał, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe;
- (b) Dołączyć odniesienie do powiązanych ujawnień w sprawozdaniach finansowych; (Par. A65-A66)
- (c) Stwierdzenie, że te zdarzenia lub warunki wskazują na istnienie istotnej niepewności, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności;
- (d) W przypadku badania sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie opisać, w jaki sposób biegły rewident ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności; oraz (Par. A73-A77)
- (e) Stwierdzić, że opinia biegłego rewidenta nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej kwestii.

W sprawozdaniach finansowych nie ujawniono odpowiednich informacji na temat istotnej niepewności.

35. Jeżeli odpowiednie ujawnienie istotnej niepewności nie zostało dokonane w sprawozdaniach finansowych, biegły rewident: (Par. A67-A68, A79, A81)
- (a) Wyrazić opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, stosownie do przypadku, zgodnie z MSB 705 (zmienionym);<sup>9</sup>
  - (b) W sekcji "Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)" raportu biegłego rewidenta należy stwierdzić, że istnieje istotna niepewność, a sprawozdania finansowe nie ujawniają tej kwestii w odpowiedni sposób;
  - (c) Zawarcie w raporcie biegłego rewidenta oddzielnej sekcji zatytułowanej "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" oraz:
    - (i) Stwierdzenie, że audytor uznał, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych jest odpowiednie; oraz
    - (ii) Zwrócenie uwagi na sekcję "Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)" w raporcie biegłego rewidenta, w której stwierdza się, że istnieje istotna niepewność, która nie została odpowiednio ujawniona w sprawozdaniach finansowych.

*Rozważania w sytuacji, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdań finansowych*

36. Jeżeli biegły rewident odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych, o ile nie jest to wymagane przez prawo lub regulację, biegły rewident nie zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta oddzielnych sekcji dotyczących kontynuacji działalności lub istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności.<sup>10</sup> (zob. paragrafy A82-A83).

*Stosowanie zasady kontynuacji działalności jest niewłaściwe*

37. Jeżeli sprawozdania finansowe zostały sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, ale w ocenie biegłego rewidenta zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych jest niewłaściwe: (zob. paragrafy A84-A85)
- (a) Audytor wyraża opinię negatywną; oraz
  - (b) O ile nie jest to wymagane przez prawo lub regulację, biegły rewident nie zamieszcza w sprawozdaniu z badania oddzielnych sekcji dotyczących kontynuacji działalności lub istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności.

### **Pisemne oświadczenia**

38. Jeżeli zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, biegły rewident zwraca się do kierownictwa<sup>11</sup> oraz, w stosownych przypadkach, do osób, którym powierzono sprawowanie funkcji kierowniczych, o przedstawienie pisemnych oświadczeń dotyczących: (Par. A86)

<sup>9</sup> MSB 705 (zmieniony), *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>10</sup> MSB 705 (zmieniony), *paragraf 29*

<sup>11</sup> MSB 580, *Pisemne oświadczenia*



- (a) Ich plany dotyczące przyszłych działań;
- (b) Wykonalność tych planów; oraz
- (c) Czy kierownictwo ma zamiar przeprowadzić określone działania i czy jest w stanie to zrobić.

#### **Komunikacja z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie**

39. O ile wszystkie osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli, nie są zaangażowane w zarządzanie jednostką<sup>12</sup>, biegły rewident informuje osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli, o zidentyfikowanych zdarzeniach lub warunkach, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności. Taka komunikacja z osobami, którym powierzono sprawowanie władzy kierowniczej, powinna zawierać następujące informacje: (Par. A87-A88)

- (a) Czy zdarzenia lub warunki stanowią istotną niepewność;
- (b) Czy zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest właściwe przy sporządzaniu sprawozdania finansowego;
- (c) Przegląd przeprowadzonych procedur audytu i podstawy wniosków audytora, w tym dokonana przez audytora ocena planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań;
- (d) Adekwatność powiązanych ujawnień w sprawozdaniach finansowych, w tym ujawnień opisujących istotne osądy dokonane przez kierownictwo oraz czynniki łagodzące w planach kierownictwa, które mają znaczenie dla przewyższenia niekorzystnych skutków zdarzeń lub warunków;
- (e) W stosownych przypadkach, niechęć kierownictwa do dokonania lub rozszerzenia oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności na żądanie; oraz
- (f) Implikacje dla badania lub sprawozdania biegłego rewidenta. (Par. A89)

#### **Raportowanie do odpowiedniego organu spoza jednostki**

40. Jeżeli biegły rewident uzna za konieczne zamieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta odrębnej sekcji pod nagłówkiem "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" lub wydanie zmodyfikowanej opinii w odniesieniu do spraw związanych z kontynuacją działalności, biegły rewident ustala, czy przepisy prawa, regulacje lub odpowiednie wymogi etyczne są właściwe: (Par. A90-A93)

- (a) Wymóg, aby biegły rewident składał sprawozdania odpowiedniemu organowi spoza jednostki.
- (b) Ustalenie obowiązków, w ramach których raportowanie do odpowiedniego organu spoza jednostki może być właściwe w danych okolicznościach.

<sup>12</sup> MSB 260 (zmieniony), paragraf 13

## Zastosowanie i inny materiał objaśniający

### Zakres niniejszego MSB (Par. 1)

A1. MSB 701<sup>13</sup> dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za informowanie o kluczowych sprawach badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta. MSB 701 uznaje, że w przypadku zastosowania MSB 701 istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, jest ze swej natury kluczową sprawą badania.<sup>14</sup> Jednakże w takich okolicznościach implikacje dla sprawozdania biegłego rewidenta są zgodne z niniejszym MSB. Ponadto, w przypadku badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie, jeżeli zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdza, że nie istnieje istotna niepewność, niniejszy MSB wymaga od biegłego rewidenta ujawnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta pod nagłówkiem "Kontynuacja działalności", w jaki sposób biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

### Założenie kontynuacji działalności

#### *Rozważania specyficzne dla podmiotów sektora publicznego (Par. 2)*

A2. Stosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest również istotne dla jednostek sektora publicznego. Na przykład Międzynarodowy Standard Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS) 1 odnosi się do kwestii zdolności jednostek sektora publicznego do kontynuowania działalności.<sup>15</sup> Ryzyko kontynuacji działalności może pojawić się między innymi w sytuacjach, w których jednostki sektora publicznego działają na zasadzie for-profit, w których wsparcie rządowe może zostać ograniczone lub wycofane, lub w przypadku prywatyzacji. Zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki sektora publicznego do kontynuowania działalności, mogą obejmować sytuacje, w których jednostce sektora publicznego brakuje środków finansowych na dalsze istnienie lub gdy podejmowane są decyzje polityczne, które mają wpływ na usługi świadczone przez jednostkę sektora publicznego.

#### **Odpowiedzialność za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności (Par. 3)**

A3. Okoliczności, w których jednostki sporządzają sprawozdania finansowe przy założeniu kontynuacji działalności, mogą być różne. Na przykład MSR 1 wyjaśnia, że okoliczności te mogą być różne, od sytuacji, gdy jednostka prowadzi rentowną działalność i ma łatwy dostęp do zasobów finansowych, do sytuacji, gdy kierownictwo może być zmuszone do rozważenia szerokiego zakresu czynników związanych z bieżącą i oczekiwaną rentownością, harmonogramami spłat zadłużenia i potencjalnymi źródłami finansowania zastępczego, zanim upewni się, że zasada kontynuacji działalności jest właściwa.<sup>16</sup>

<sup>13</sup> MSB 701, *Przedstawienie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>14</sup> MSB 701, par. 15

<sup>15</sup> IPSAS 1, *Prezentacja sprawozdań finansowych*, par. 38-41

<sup>16</sup> MSR 1, paragraf 26

**Definicja (Par. 10)**

- A4. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą, ale nie muszą, wyraźnie posługiwać się terminem "istotna niepewność" przy opisywaniu niepewności, które należy ujawnić w sprawozdaniu finansowym, związanych ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Na przykład, termin "istotna niepewność" jest używany w MSR 1. W niektórych innych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej termin "istotna niepewność" jest stosowany w podobnych okolicznościach. Paragraf 30 nakłada na biegłego rewidenta obowiązek stwierdzenia, czy taka istotna niepewność istnieje, niezależnie od tego, czy i w jaki sposób mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej definiują "istotną niepewność".
- A5. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą nie definiować ani nie opisywać wyrażenia "może budzić poważne wątpliwości" lub mogą używać innych terminów lub wyrażeń. Dla celów niniejszego MSB wyrażenie "może budzić istotne wątpliwości" jest używane w okolicznościach, gdy indywidualna lub zbiorowa skala zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków jest taka, że jednostka nie będzie w stanie wywiązać się ze swoich zobowiązań i kontynuować swojej działalności w dającej się przewidzieć przyszłości, chyba że kierownictwo podejmie działania zaradcze w celu złagodzenia skutków tych zdarzeń lub warunków. Działania naprawcze mogą polegać na przykład na tym, że kierownictwo zrealizuje aktywa wcześniej niż pierwotnie zamierzano lub uzyska alternatywne lub dodatkowe źródła płynności w celu wsparcia zdolności jednostki do kontynuowania działalności. W takich okolicznościach istotny może być również czas wystąpienia zdarzeń lub warunków powodujących niepewność. Na przykład, im krótszy jest okres, w którym kierownictwo musi podjąć działania naprawcze, tym bardziej znacząca może być niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

**Procedury oceny ryzyka i powiązane działania**

*Zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności (par.11)*

- A6. Identyfikacja przez biegłego rewidenta zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, poprzedza rozważenie wszelkich powiązanych czynników łagodzących zawartych w planach kierownictwa dotyczących przyszłych działań. Biegły rewident rozważa takie czynniki łagodzące zgodnie z paragrafami 26-27. Niektóre zdarzenia lub warunki mogą nie być znaczące, gdy są rozpatrywane indywidualnie, jednak rozpatrywane łącznie z innymi zdarzeniami lub warunkami mogą powodować znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Przykłady:

Poniższe zdarzenia lub warunki są przykładami zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków, które pojedynczo lub łącznie mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Powyższe przykłady nie są wyczerpujące.

#### Finansowy

- Zobowiązanie netto lub bieżące zobowiązanie netto.
- Pożyczki terminowe zbliżające się do terminu zapadalności bez realistycznych perspektyw odnowienia lub spłaty; lub nadmierne poleganie na pożyczkach krótkoterminowych w celu finansowania aktywów długoterminowych.
- Oznaki wycofania wsparcia finansowego przez wierzycieli.
- Powtarzające się ujemne przepływy pieniężne z działalności operacyjnej lub niezdolność do generowania przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej wskazana w historycznych lub prospektywnych sprawozdaniach finansowych.
- Niekorzystne kluczowe wskaźniki finansowe.
- Znaczące straty operacyjne lub znaczne pogorszenie wartości aktywów wykorzystywanych do generowania przepływów pieniężnych.
- Zaległości lub zaprzestanie wypłaty dywidendy.
- Niezdolność do spłacenia wierzycieli w terminie.
- Nieprzestrzeganie lub marginalna zdolność do spełnienia wymogów dotyczących spłaty zadłużenia lub innych wymogów dotyczących zobowiązań lub przestrzegania warunków umów kredytowych.
- Przejście z transakcji kredytowych na transakcje gotówkowe z dostawcami.
- Niezdolność do uzyskania dodatkowego finansowania dłużnego lub kapitałowego w celu utrzymania konkurencyjności, w tym finansowania lub głównych badań i rozwoju, nakładów kapitałowych, niezbędnego rozwoju nowych produktów i innych istotnych inwestycji.
- Narażenie na ryzyko płynności w wyniku niedopasowania terminów zapadalności aktywów i zobowiązań finansowych.

#### Działanie

- Zamiary kierownictwa dotyczące likwidacji jednostki lub zaprzestania działalności.
- Utrata kluczowego personelu i kierownictwa bez zastępstwa.
- Znaczący spadek popytu ze strony klientów.
- Utrata głównego rynku, znaczącego klienta(ów), franczyzy, licencji lub głównego(ych) dostawcy(ów).
- Trudności w pracy.
- Niedobory ważnych materiałów eksploatacyjnych.
- Pojawienie się odnoszącego sukcesy konkurenta.

Inne

- Znacząca lub trwała przerwa w działalności spowodowana cyberatakiem (np. odmowa dostępu do informacji lub niemożność świadczenia usług).
- Niezgodność lub marginalna zdolność do spełnienia wymogów kapitałowych lub innych wymogów ustawowych lub regulacyjnych, takich jak wymogi dotyczące wypłacalności lub płynności dla instytucji finansowych lub wymogi dotyczące notowań giełdowych.
- Toczące się postępowania sądowe i zobowiązania warunkowe wynikające z takich kwestii jak gwarancje sprzedaży, gwarancje finansowe i rekultywacja środowiska lub postępowania regulacyjne przeciwko jednostce, które mogą, jeśli zakończą się sukcesem, skutkować roszczeniami, których jednostka prawdopodobnie nie będzie w stanie zaspokoić.
- Zmiany w prawie, regulacjach lub polityce rządowej, które mogą mieć niekorzystny wpływ na jednostkę, w tym kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem.
- Znaczny spadek ceny akcji.
- Znaczna ekspozycja na niestabilne rynki, takie jak kursy wymiany walut, towary (np. ceny ropy naftowej), akcje lub stopy procentowe.
- Nieubezpieczone lub niedostatecznie ubezpieczone katastrofy lub straty związane z przerwami w działalności, gdy wystąpią (np. trzęsienie ziemi).
- Zmiany w środowisku, takie jak wojna, niepokoje społeczne, epidemie chorób, które mogą mieć niekorzystny wpływ na jednostkę lub fizyczne ryzyko związane ze zmianami klimatu (np. ekstremalne powodzie).

A7. W pewnych okolicznościach biegły rewident może zidentyfikować czynniki ryzyka oszustwa wynikające ze zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, które są istotne dla identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z MSB 240.<sup>17</sup>

Przykłady:

- Powtarzające się ujemne przepływy pieniężne z działalności operacyjnej lub niezdolność do generowania przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej mogą stwarzać zagrożenie upadłością, przejęciem lub wrogim przejęciem, co może wskazywać na zachętę lub presję do popełnienia oszustwa.
- Nieprzestrzeżenie lub marginalna zdolność do spełnienia wymogów dotyczących wskaźników zadłużenia może zagrozić zdolności do odnowienia pożyczek i wskazywać na zachętę lub presję do poprawy działalności wyników lub celowo wprowadzać w błąd w sprawozdaniach finansowych.

<sup>17</sup> MSB 240, *Odpowiedzialność biegłego rewidenta w zakresie oszustw podczas badania sprawozdań finansowych*, paragraf 24

*Procedury oceny ryzyka i związane z nimi działania (odniesienie: ust. 11-12)*

- A8. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) zawiera wymogi i wytyczne dotyczące odpowiedzialności biegłego rewidenta za uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki, a także identyfikację i ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Wymogi i wytyczne zawarte w niniejszym MSR odnoszą się lub rozszerzają wymogi MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) dotyczące identyfikacji zdarzeń lub warunków, które mogą budzić istotne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
- A9. Procedury oceny ryzyka i powiązane z nimi czynności pomagają biegłemu rewidentowi w ustaleniu, czy stosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest prawdopodobną ważną kwestią i jaki jest jej wpływ na planowanie badania. W szczególności podczas przeprowadzania procedur oceny ryzyka, takich jak procedury wymagane na mocy paragrafów 11-12, biegły rewident może zidentyfikować informacje o pewnych zdarzeniach lub warunkach, które rozpatrywane pojedynczo lub łącznie wskazują, że istnieją zdarzenia lub warunki wskazujące na kontynuację działalności. Procedury te pozwalają również na bardziej terminowe dyskusje z kierownictwem, w tym omówienie planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań i rozwiązania wszelkich zidentyfikowanych kwestii dotyczących kontynuacji działalności, gdy zidentyfikowane zostaną zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Biegły rewident kieruje się profesjonalnym osądem przy określaniu charakteru i zakresu procedur oceny ryzyka, które należy przeprowadzić w celu spełnienia wymogów niniejszego MSB.
- A10. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)<sup>18</sup> wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia procedur oceny ryzyka w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczenia dowodów badania, które mogą być sprzeczne. Projektowanie i przeprowadzanie procedur oceny ryzyka w sposób bezstronny może pomóc biegłemu rewidentowi w zidentyfikowaniu potencjalnie sprzecznych informacji. Może to pomóc biegłemu rewidentowi w zachowaniu zawodowego sceptycyzmu przy ustalaniu, czy zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, powodują ryzyko stronniczości kierownictwa przy sporządzaniu sprawozdań finansowych (par. A57-A60).
- A11. Poniżej przedstawiono przykłady procedur oceny ryzyka, które mogą być istotne:

Przykłady:

Podmiot i jego środowisko

- Zapytania personelu zajmującego się planowaniem i analizą finansową dotyczące przepływów pieniężnych, zysków i innych istotnych prognoz w celu zrozumienia analizy wrażliwości związanej z przyszłymi zyskami uwzględnionymi w ocenie kontynuacji działalności przez kierownictwo.
- Zapytania radcy prawnego jednostki o istnienie sporów sądowych i roszczeń oraz zasadność ocen kierownictwa dotyczących ich wyniku i szacunków ich skutków finansowych.

<sup>18</sup>MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 13

- Przegląd poprzednich prognoz (przegląd retrospektywny) w celu uzyskania informacji dotyczących skuteczności procesu oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo.
- Sprawdzanie warunków skryptów dłużnych i umów kredytowych oraz ustalanie, czy którekolwiek z nich zostały naruszone.

Obowiązujące ramowe założenia sprawozdawczości finansowej

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

System kontroli wewnętrznej jednostki

- Sprawdzanie protokołów ze spotkań akcjonariuszy, osób odpowiedzialnych za zarządzanie i odpowiednich komitetów pod kątem trudności finansowych.

A12. Biegły rewident może również korzystać ze zautomatyzowanych narzędzi i technik podczas projektowania i przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka w celu zidentyfikowania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Przykłady:

Audytor może korzystać ze zautomatyzowanych narzędzi i technik, gdy:

- Przeprowadzanie procedur analitycznych w celu zrozumienia trendów kluczowych wskaźników finansowych (np. kluczowych źródeł zysków jednostki i ich związku z generowaniem środków pieniężnych) lub zidentyfikowania niespójności lub nietypowych zdarzeń.
- Stosowanie modeli predykcyjnych do oceny sytuacji finansowej jednostki lub do zrozumienia wpływu zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności (np. modele przewidywania upadłości).

Skalowalność (Par. 11-12)

A13. Charakter i zakres procedur oceny ryzyka przez biegłego rewidenta może się różnić w zależności od charakteru i okoliczności jednostki.

Przykłady:

Podmiot i jego otoczenie

- Charakter i zakres procedur oceny ryzyka przez biegłego rewidenta w celu uzyskania zrozumienia miar stosowanych wewnętrznie i zewnętrznie do oceny wyników finansowych jednostki będą prawdopodobnie bardziej rozległe w przypadku jednostek o złożonej strukturze i działalności gospodarczej. Takie jednostki mogą również posiadać złożone umowy kredytowe z pożyczkodawcami, dostawcami lub podmiotami

należącymi do grupy. W przeciwieństwie do tego, w przypadku mniejszych lub mniej złożonych jednostek, których działalność gospodarcza jest prosta, z kilkoma liniami biznesowymi i nieskomplikowanymi umowami kredytowymi, charakter procedur oceny ryzyka przez biegłego rewidenta będzie prawdopodobnie mniej rozległy.

#### Obowiązujące ramowe założenia sprawozdawczości finansowej

- Gdy na działalność gospodarczą jednostki w mniejszym stopniu wpływa niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, powiązane ujawnienia w sprawozdaniach finansowych jednostki mogą być proste, a mające zastosowanie wymogi sprawozdawczości finansowej mogą być prostsze do zastosowania. W takich okolicznościach procedury biegłego rewidenta mające na celu uzyskanie zrozumienia podstaw zamierzonego przez kierownictwo stosowania zasady kontynuacji działalności są prawdopodobnie mniej rozległe.

#### System kontroli wewnętrznej jednostki

- Charakter i zakres procedur oceny ryzyka przez biegłego rewidenta może również zależeć od zakresu, w jakim pewne kwestie mają zastosowanie w danych okolicznościach. Na przykład, osoby odpowiedzialne za zarządzanie w mniejszych lub mniej złożonych jednostkach mogą nie obejmować niezależnych lub zewnętrznych członków, którzy sprawują nadzór nad oceną przez kierownictwo zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Ponadto, proces oceny ryzyka w jednostce może być podejmowane poprzez bezpośrednie zaangażowanie właściciela-menedżera.

A14. Poniższe rozważania mogą być istotne dla mniejszych lub mniej złożonych jednostek:

- Wielkość podmiotu może wpływać na jego zdolność do przetrwania niekorzystnych warunków. Mniejsze podmioty mogą być w stanie szybko zareagować, aby wykorzystać nadarżające się okazje, ale może im brakować rezerw na utrzymanie działalności.
- Warunki o szczególnym znaczeniu dla mniejszych podmiotów obejmują ryzyko, że banki i inni kredytodawcy mogą przestać wspierać podmiot, a także możliwą utratę głównego dostawcy, głównego klienta, kluczowego pracownika lub prawa do prowadzenia działalności na podstawie licencji, franczyzy lub innej umowy prawnej.

*Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki.*

Podmiot i jego otoczenie (odniesienie: par. 12(a), 12(c))

A15. Model biznesowy jednostki, jej cele, strategie i związane z nimi ryzyka biznesowe mogą powodować zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w istotną wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności. Niektóre rodzaje ryzyka biznesowego mogą być na tyle znaczące, że mogą mieć wpływ na wnioski dotyczące stosowności stosowania przez jednostkę zasady kontynuacji działalności oraz tego, czy istnieje istotna niepewność.



Przykłady:

- Zmiany w branży, takie jak brak dostępu do odpowiedniego personelu lub wiedzy specjalistycznej w celu radzenia 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.
- Rozszerzenie działalności jednostki i popyt, który nie został dokładnie oszacowany.
- Wymogi regulacyjne skutkujące zwiększoną ekspozycją prawną lub skutkami finansowymi lub ograniczeniami działalności biznesowej, w tym wynikającymi z kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem.
- Bieżące i przyszłe wymagania finansowe, takie jak utrata finansowania z powodu niezdolności jednostki do spełnienia określonych z góry wskaźników przychodów.
- Zachęty i naciski na kierownictwo, które mogą skutkować stronniczością kierownictwa, oraz w związku z tym wpływają na zasadność założeń przyjętych przez kierownictwo w ocenie zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

A16. Kierownictwo prawdopodobnie wykorzysta dostępne informacje dotyczące przyszłości, jak również informacje historyczne ze źródeł wewnętrznych i zewnętrznych przy identyfikacji zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Uzyskanie zrozumienia stosowanych środków, wewnętrznych lub zewnętrznych, może ujawnić nieoczekiwane wyniki lub trendy, które mogą wskazywać na istnienie zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Przykłady

- Wewnętrzne miary wydajności mogą wskazywać na nietypowe pogorszenie wolumenu sprzedaży, gdy w porównaniu z innymi podmiotami w tej samej branży, co może wskazywać na znaczną spadek udziału w rynku lub utrata klientów.
- Zewnętrzne źródła informacji, takie jak dane cenowe, porównywalne dane dotyczące konkurentów (dane benchmarkingowe) lub dane makroekonomiczne mogą wskazywać na czynniki konkurencyjne, branżowe, ekonomiczne i inne, które są wykorzystywane w prognozach jednostki, przyszłych przepływach pieniężnych i procesach budżetowania.
- Analiza wyników finansowych jednostki przez podmioty zewnętrzne, takie jak analitycy, agencje kredytowe lub inwestorzy instytucjonalni, może ujawnić niespójności z miernikami wyników kierownictwa.

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

A17. Uzyskanie zrozumienia wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dostarcza biegłemu rewidentowi informacji na temat kryteriów ujmowania, wyceny i prezentacji w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej oraz sposobu ich zastosowania przy sporządzaniu sprawozdań finansowych zgodnie z zasadą kontynuacji działalności. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą również obejmować wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat znaczących osądów i założeń, które kierownictwo przyjmuje, stwierdzając, czy istnieje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności. Prawo lub regulacje mogą również obejmować ujawnianie

informacji i inne szczegółowe wymogi dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych przy założeniu kontynuacji działalności.

- A18. Charakter, zakres, terminy i częstotliwość dokonywanej przez kierownictwo oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności mogą się różnić w zależności od jednostki. W niektórych jednostkach kierownictwo może dokonywać oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności częściej w ramach ciągłego monitorowania, podczas gdy w innych jednostkach ocena ta może być dokonywana corocznie. Jeśli taka ocena nie została jeszcze przeprowadzona, biegły rewident może uzyskać zrozumienie podstawy zamierzonego stosowania zasady kontynuacji działalności poprzez dyskusję z kierownictwem i zapytać kierownictwo, czy istnieją zdarzenia lub warunki, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności.

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

- A19. Uzyskanie zrozumienia nadzoru sprawowanego przez osoby odpowiedzialne za zarządzanie może być szczególnie istotne przy ocenie zdolności jednostki do kontynuowania działalności:

- Wymaga od kierownictwa dokonania istotnego osądu w celu oceny, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności; lub
- Jest złożona, na przykład ze względu na wykorzystanie wielu źródeł danych lub założeń o złożonych powiązaniach.

- A20. Na skuteczność dokonanej przez kierownictwo oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności może mieć wpływ nadzór sprawowany przez osoby, którym powierzono funkcje kierownicze. Biegły rewident może uzyskać zrozumienie, czy osoby, którym powierzono obowiązki zarządcze:

- Posiada umiejętności lub wiedzę pozwalające na zrozumienie adekwatności metody stosowanej przez kierownictwo przy ocenie zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
- Posiadać umiejętności lub wiedzę pozwalające na zrozumienie, czy dokonana przez kierownictwo ocena zdolności jednostki do kontynuowania działalności została dokonana zgodnie z wymogami mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej.
- Są niezależni od kierownictwa, posiadają informacje wymagane do terminowej oceny sposobu, w jaki kierownictwo dokonało oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, oraz uprawnienia do kwestionowania działań kierownictwa, gdy działania te wydają się nieadekwatne lub niewłaściwe.
- Nadzorowanie procesu dokonywania przez kierownictwo oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

- A21. Aspekty, które mogą być istotne dla zrozumienia przez biegłego rewidenta sposobu, w jaki kierownictwo określa odpowiednią metodę, założenia i dane, mogą obejmować:

- Podstawy dokonanego przez kierownictwo wyboru metody, założeń i danych wykorzystanych do oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności; oraz
- Jeśli kierownictwo rozważało alternatywne metody, założenia lub dane, w tym:

- W jaki sposób kierownictwo ustala, że założenia są odpowiednie i kompletne.
- Sposób, w jaki kierownictwo określa istotność, dokładność i kompletność danych wykorzystanych w ocenie.

A22. Ujawnienia związane ze zdolnością jednostki do kontynuowania działalności mogą zawierać informacje uzyskane z innych ewidencji pomocniczych oraz informacje spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych (np. informacje uzyskane z systemu zarządzania ryzykiem jednostki dotyczące strategii hedgingowych lub analizy wrażliwości uzyskane z modeli finansowych, które pokazują, że kierownictwo rozważyło alternatywne założenia). W ramach uzyskiwania zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki biegły rewident może rozważyć, w jaki sposób kierownictwo określa odpowiedniość takich informacji wykorzystywanych do opracowania ujawnień związanych ze zdolnością jednostki do kontynuowania działalności.

*Zachowanie czujności w trakcie audytu w celu uzyskania informacji o zdarzeniach lub warunkach (par. 13)*

A23. Jak wyjaśniono w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.),<sup>19</sup> uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki jest dynamicznym i iteracyjnym procesem gromadzenia, aktualizowania i analizowania informacji i trwa przez cały czas trwania badania. W związku z tym identyfikacja przez biegłego rewidenta zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, może ulec zmianie w miarę uzyskiwania nowych informacji.

Przykład:

Biegły rewident może zidentyfikować ryzyko istotnego zniekształcenia związanego z twierdzeniem o wycenie dla pożyczkodawcy średnioterminowych pożyczek zabezpieczonych nieruchomościami z powodu spadku wartości rynkowych nieruchomości. To samo zdarzenie w połączeniu z poważnym pogorszeniem koniunktury gospodarczej może mieć długoterminowe konsekwencje i większy wpływ na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia, co może również wskazywać na zdarzenie lub warunek, który może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności

A24. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga od biegłego rewidenta zrewidowania dokonanej przez biegłego rewidenta identyfikacji lub oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, jeżeli biegły rewident uzyska nowe informacje, które są niespójne z dowodami badania, na których biegły rewident pierwotnie oparł identyfikację lub ocenę ryzyka.<sup>20</sup> Jeżeli zdarzenia lub warunki, które mogą poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, zostaną zidentyfikowane po dokonaniu przez biegłego rewidenta identyfikacji lub oceny ryzyka, oprócz przeprowadzenia procedur określonych w niniejszym MSB, może być konieczna weryfikacja dokonanej przez biegłego rewidenta identyfikacji lub oceny ryzyka istotnego zniekształcenia.

<sup>19</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf A48

<sup>20</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37

A25. Biegły rewident może również dowiedzieć się o zdarzeniach lub warunkach, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności:

- Zewnętrzne źródła informacji (np. publicznie dostępne informacje o wynikach finansowych jednostki przez podmioty zewnętrzne, takie jak informacje o krótkiej sprzedaży akcji, branżowe lub makroekonomiczne informacje dotyczące przyszłości, takie jak prognozy ekonomiczne lub prognozy zysków).
- Inne zlecenia wykonane na rzecz jednostki (np. zlecenia dotyczące uzgodnionych procedur).
- Uwzględnienie przez biegłego rewidenta innych informacji zgodnie z MSB 720 (Zmieniony).<sup>21</sup>

*Zdarzenia lub warunki, które nie zostały wcześniej zidentyfikowane lub ujawnione przez Kierownictwo (Patrz punkt 14)*

A26. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, a kierownictwo nie zidentyfikowało ich lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, może to stanowić niedoskonałość kontroli wewnętrznej. MSB 265<sup>22</sup> dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za odpowiednie zakomunikowanie osobom odpowiedzialnym za zarządzanie i kierownictwu niedoskonałości kontroli wewnętrznej, które biegły rewident zidentyfikował podczas badania sprawozdań finansowych.

A27. Jeżeli kierownictwo celowo nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, może to budzić wątpliwości co do ich rzetelności i uczciwości, na przykład gdy biegły rewident podejrzewa zamiar wprowadzenia w błąd. MSB 240 zawiera dalsze wymogi i wytyczne dotyczące identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.<sup>23</sup>

*Niedoskonałości kontroli w ramach systemu kontroli wewnętrznej jednostki (odniesienie: ust. 15)*

A28. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje jedną lub więcej niedoskonałości kontroli w odniesieniu do oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo, MSB 265 wymaga od biegłego rewidenta ustalenia, czy niedoskonałości kontroli wewnętrznej, pojedynczo lub łącznie, stanowią znaczącą niedoskonałość. Kwestie, które biegły rewident może rozważyć przy ustalaniu, czy istnieje znacząca niedoskonałość kontroli wewnętrznej związana z oceną przez kierownictwo kontynuacji działalności, mogą obejmować:

- Brak procesu ustanowionego przez kierownictwo w celu identyfikacji, oceny i rozwiązywania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

---

<sup>21</sup> MSB 720 (Zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*

<sup>22</sup> MSB 265, *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej*

<sup>23</sup> MSB 240, paragrafy 26-28

- Nieskuteczny nadzór osób odpowiedzialnych za zarządzanie nad oceną zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
- Dowody na to, że kierownictwo nie zidentyfikowało lub nie ujawniło zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

### Ocena kierownictwa

*Ocena kierownictwa i analiza pomocnicza oraz ocena audytora (Par. 17)*

A29. Dokonana przez kierownictwo ocena zdolności jednostki do kontynuowania działalności jest kluczową częścią oceny dokonywanej przez biegłego rewidenta:

- Zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych jest właściwe; oraz
- Istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

A30. Obowiązkiem biegłego rewidenta nie jest korygowanie braku analizy przeprowadzonej przez kierownictwo. Jednak w niektórych okolicznościach brak szczegółowej analizy ze strony kierownictwa na poparcie jego oceny nie może uniemożliwić biegłemu rewidentowi stwierdzenia, czy zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie w danych okolicznościach. Na przykład, gdy jednostka prowadzi rentowną działalność i nie ma obaw o płynność, kierownictwo może dokonać oceny bez szczegółowej analizy. Jednakże w sytuacjach, gdy według profesjonalnego osądu biegłego rewidenta kierownictwo nie przeprowadziło odpowiedniej oceny, może to wskazywać na niedoskonałość kontroli wewnętrznej zgodnie z MSB 265.

Skalowalność (Par. 17)

A31. Charakter i zakres procedur biegłego rewidenta mających na celu ocenę zdolności kierownictwa jednostki do kontynuowania działalności jest kwestią profesjonalnego osądu biegłego rewidenta i może różnić się w zależności od charakteru i okoliczności jednostki oraz złożoności metody stosowanej przez kierownictwo do oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Przykłady:

- Procedury biegłego rewidenta mające na celu ocenę metody stosowanej przez kierownictwo są prawdopodobnie bardziej rozległe, gdy działalność gospodarcza jednostki jest bardziej złożona lub w większym stopniu podatna na niepewność związaną ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Na przykład, w niektórych większych lub bardziej złożonych jednostkach, metoda stosowana przez kierownictwo może wymagać danych wejściowych z wielu źródeł danych historycznych i dotyczących przyszłości. Metoda może również obejmować znaczące osądy lub założenia z wieloma wzajemnymi powiązaniem między nimi lub ze źródeł danych zewnętrznych w stosunku do jednostki. Analiza pomocnicza może obejmować skutki niekorzystnych scenariuszy lub może wykorzystywać analizę wrażliwości i scenariuszy w celu rozważenia alternatywnych wyników związanych z bieżącą i oczekiwaną rentownością jednostki, jej źródłami płynności, zobowiązaniami finansowymi i funduszami niezbędnymi do utrzymania działalności jednostki w dającej się przewidzieć przyszłości. Analiza wspierająca może również odzwierciedlać współzależności między zmiennymi ryzyka, które mają wpływ na płynność, ryzyko rynkowe i kredytowe.

- W innych przypadkach metoda stosowana przez kierownictwo w celu oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności może być prosta, ponieważ działalność gospodarcza jest prosta lub na działalność gospodarczą w mniejszym stopniu wpływa niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Na przykład, w przypadku mniejszej lub mniej złożonej jednostki, kierownictwo może stwierdzić, że najbardziej odpowiednią metodą jest przygotowanie prostej prognozy przepływów pieniężnych i budżetu lub innej równoważnej analizy obejmującej odpowiedni okres oceny.

*Uzyskiwanie dowodów kontroli w sposób bezstronny (par. 18)*

A32. Uzyskanie dowodów badania w sposób bezstronny może obejmować uzyskanie dowodów z wielu źródeł w jednostce i poza nią. Jednakże biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzenia wyczerpującego badania w celu zidentyfikowania wszystkich możliwych źródeł informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania.

Przykłady:

Sprzeczne informacje mogą obejmować:

- Wyniki procedur audytora mających na celu ocenę założeń stosowanych przez kierownictwo w prognozie przepływów pieniężnych wskazują na niespójności z założeniami stosowanymi do innych celów, takich jak prognozy wykorzystywane do oceny odzyskiwalności aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub utraty wartości aktywów.
- Wynik analizy przeprowadzonej dla innych sald kont wskazuje na pogarszające się wyniki finansowe (np. zwiększone starzenie się zapasów, opóźnienia w płatnościach od klientów, zmiany w bazie klientów, zwiększone pożyczki lub opóźnienia w płatnościach na rzecz wierzycieli), które nie zostały odpowiednio uwzględnione przez kierownictwo przy dokonywaniu oceny kontynuacji działalności.

Informacje potwierdzające mogą obejmować:

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

*Metoda, założenia i dane wykorzystane w ocenie Zarządu (par.19)*

A33. Metoda, założenia i dane wykorzystane przez kierownictwo w ocenie zdolności jednostki do kontynuowania działalności wspierają osądy kierownictwa dotyczące stosowności stosowania zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz tego, czy istnieje istotna niepewność.

Metoda (Par. 19(a))

A34. Kwestie, które mogą być istotne dla oceny przez biegłego rewidenta, czy wybrana metoda jest odpowiednia w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeśli ma to zastosowanie, odpowiedniości zmian w stosunku do poprzedniego

okresu, mogą obejmować:

- Czy uzasadnienie zarządu dla wybranej metody jest właściwe;
- Gdy kierownictwo ustali, że różne metody skutkują znacząco różnymi wynikami, w jaki sposób kierownictwo zbadało przyczyny tych różnic; oraz
- Czy zmiany są oparte na nowych okolicznościach lub nowych informacjach. Jeśli tak nie jest, zmiany mogą nie być uzasadnione lub mogą wskazywać na możliwą stronniczość kierownictwa (zob. także paragrafy A57-A60).

A35. Kwestie, które mogą być istotne dla oceny przez biegłego rewidenta, czy obliczenia są stosowane zgodnie z metodą stosowaną przez kierownictwo i czy są matematycznie dokładne, mogą obejmować to, czy kierownictwo przedstawiło odpowiednie wyjaśnienia dotyczące zaawansowanych lub złożonych obliczeń lub etapów przetwarzania (np. wiele formuł lub makr).

Założenia (Par. 19(b))

A36. Rozważania dotyczące oceny biegłego rewidenta w odniesieniu do założeń, na których opiera się ocena kierownictwa, mogą obejmować:

- Uzasadnienie kierownictwa dotyczące wyboru założeń;
- Czy stosowane założenia są spójne z założeniami stosowanymi w innych obszarach działalności jednostki, na przykład w odniesieniu do perspektyw biznesowych, założeń w dokumentach strategicznych i założeń stosowanych przy dokonywaniu szacunków księgowych;
- Czy kierownictwo rozważyło alternatywne założenia w celu określenia wpływu zmian w założeniach na dane wykorzystane przy dokonywaniu oceny, na przykład przeprowadzając analizę wrażliwości obejmującą scenariusze "pesymistyczne" i "optymistyczne"; oraz
- Czy zmiana w stosunku do poprzednich okresów w wyborze założenia jest oparta na nowych okolicznościach lub nowych informacjach. Jeśli tak nie jest, zmiana może nie być uzasadniona lub może wskazywać na możliwy błąd w zarządzaniu (zob. również paragrafy A57-A60).

Przykład:

Wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik może pomóc biegłemu rewidentowi w przeprowadzeniu analizy wrażliwości oceny kontynuacji działalności przez kierownictwo, aby zrozumieć, w jaki sposób na wyniki wpływają zmiany zmiennych wejściowych, takich jak stopy dyskontowe lub stopy wzrostu.

Dane (Par. 19(c))

A37. Rozważania dotyczące oceny biegłego rewidenta w odniesieniu do danych, na których opiera się ocena kierownictwa, mogą obejmować to, czy:

- Wykorzystane dane są spójne z danymi wykorzystanymi w innych miejscach przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdań finansowych; oraz
- Modyfikacje danych są odpowiednie i poparte uzasadnieniem kierownictwa.

Skalowalność (Par. 19)

- A38. Charakter i zakres procedur biegłego rewidenta może się różnić w zależności od metody, założeń i danych wykorzystanych przez kierownictwo do oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Przykłady:

Metoda

- Im bardziej złożona jest metoda stosowana przez kierownictwo do oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, tym bardziej prawdopodobne jest, że kierownictwo będzie musiało zastosować specjalistyczne umiejętności lub wiedzę przy dokonywaniu oceny. Ponadto procedury biegłego rewidenta mające na celu ocenę metody stosowanej przez kierownictwo będą prawdopodobnie bardziej rozległe. W takich okolicznościach odpowiednie może być również zaangażowanie członków zespołu wykonującego zlecenie posiadających specjalistyczne umiejętności lub wiedzę, aby pomóc biegłemu rewidentowi w stosowaniu procedur badania lub ocenie wyników tych procedur.
- Z kolei procedury biegłego rewidenta mogą być mniej rozległe, gdy metoda stosowana przez kierownictwo jest prostsza, na przykład gdy stosowana metoda obejmuje prosty budżet, prognozę sprzedaży lub przepływów pieniężnych oraz analizę możliwości i wymogów pożyczkowych jednostki.

Założenia

- Gdy założenia stosowane przez kierownictwo z natury mają wysoki poziom subiektywności (np. założenia oparte na wewnętrznie opracowanych planach przyszłej restrukturyzacji jednostek biznesowych jednostki), procedury biegłego rewidenta będą prawdopodobnie bardziej rozległe i mogą obejmować rozważenie założeń dotyczących przyszłości.
- W przeciwieństwie do tego, gdy kierownictwo stosuje założenia powszechnie stosowane przez innych uczestników rynku, procedury biegłego rewidenta mające na celu ocenę założeń stosowanych przez kierownictwo mogą być mniej rozległe i mogą obejmować porównanie przez biegłego rewidenta założeń z założeniami uzyskanymi bezpośrednio z rynku lub od strony trzeciej.

Dane

- Gdy ocena kontynuacji działalności przez kierownictwo obejmuje duże ilości danych z wielu źródeł, ocena wiarygodności wykorzystanych danych może być złożona, a procedury biegłego rewidenta mogą wykorzystywać zautomatyzowane narzędzia i techniki do oceny wiarygodności danych wykorzystywanych przez kierownictwo.
- W przeciwieństwie do tego, gdy źródło danych pochodzi z renomowanego zewnętrznego źródła informacji (np. z banku centralnego lub raportów statystycznych z renomowanych, autorytatywnych źródeł), procedury audytora mające na celu rozważenie wiarygodności informacji mogą nie być tak obszerne.

*Okres wykraczający poza ocenę kierownictwa (Par. 20)*

- A39. Biegły rewident pozostaje wyczulony na możliwość wystąpienia znanych zdarzeń, zaplanowanych lub innych, lub warunków, które wystąpią poza okresem oceny przyjętym przez kierownictwo,



które mogą poddać w wątpliwość stosowność stosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Ponieważ stopień niepewności związany z wynikiem zdarzenia lub warunku wzrasta w miarę oddalania się zdarzenia lub warunku w przyszłość, przy rozpatrywaniu zdarzeń lub warunków w dalszej przyszłości, przesłanki wskazujące na kontynuację działalności muszą być znaczące, aby biegły rewident musiał rozważyć podjęcie dalszych działań. Jeśli takie zdarzenia lub warunki zostaną zidentyfikowane, biegły rewident może być zmuszony do zwrócenia się do kierownictwa o ocenę potencjalnego znaczenia tych zdarzeń lub warunków dla oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

- A40. Poza zapytaniem kierownictwa, biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania żadnych innych procedur badania w celu zidentyfikowania zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności po upływie okresu ocenionego przez kierownictwo, który zgodnie z wymogami paragrafu 21 wynosiłby co najmniej dwanaście miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdań finansowych.
- A41. Gdy zdarzenia lub warunki zostały zidentyfikowane w okresie wykraczającym poza ocenę kierownictwa, w zależności od charakteru i okoliczności takich zdarzeń lub warunków, biegły rewident może rozważyć zwrócenie się do kierownictwa o zmianę okresu oceny, na przykład poprzez przedłużenie go poza dwanaście miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdań finansowych.

*Wniosek do kierownictwa o rozszerzenie oceny (Par. 21)*

- A42. Większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wymagających od kierownictwa wyraźnej oceny kontynuacji działalności określa minimalny okres, w którym kierownictwo jest zobowiązane do uwzględnienia wszystkich dostępnych informacji.<sup>24</sup> Paragraf 21 wymaga, aby biegły rewident zwrócił się do kierownictwa o przedłużenie okresu oceny, jeżeli okres ten obejmuje mniej niż dwanaście miesięcy od daty zatwierdzenia sprawozdań finansowych. Wymóg ten ma również zastosowanie, gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określają okresu, który ma być objęty dokonaną przez kierownictwo oceną zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

*Zarząd niechętny do dokonania lub rozszerzenia oceny (odniesienie: ust. 22-23)*

- A43. Niechęć kierownictwa do dokonania lub rozszerzenia oceny może stanowić ograniczenie dowodów badania, które biegły rewident stara się uzyskać na temat stosowności stosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. W związku z tym od biegłego rewidenta wymaga się omówienia tej kwestii z kierownictwem, a tam, gdzie to stosowne, z osobami, którym powierzono sprawowanie kontroli, oraz zapytania o powody decyzji kierownictwa.

<sup>24</sup> 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 IPSAS 1 definiuje to jako okres, który powinien wynosić co najmniej, ale nie jest ograniczony do dwunastu miesięcy od zatwierdzenia sprawozdania finansowego.

- A44. W przypadku, gdy kierownictwo zdecydowało się nie przedłużać okresu oceny, kierownictwo i osoby, którym powierzono obowiązki zarządcze, mogą być w stanie przedstawić dodatkowe informacje potwierdzające zasadność zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego. Na przykład może to mieć miejsce, gdy jednostka prowadzi rentowną działalność i nie ma obaw o płynność, a kierownictwo lub osoby,

którym powierzono nadzór właścicielski, nie zidentyfikowały żadnych zdarzeń ani warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości po upływie wybranego okresu oceny.

A45. Jeżeli po dyskusji wymaganej w paragrafie 22 biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, które potwierdzałyby odpowiedniość zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, w wyniku decyzji kierownictwa o niedokonywaniu lub nieprzedłużaniu oceny, biegły rewident może stwierdzić, że właściwym jest:

- Zrewidować ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia i zmodyfikować planowane procedury badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).<sup>25</sup> Na przykład, jeżeli decyzja kierownictwa jest nieracjonalna w danych okolicznościach, może to wskazywać na czynnik ryzyka oszustwa, który wymaga oceny zgodnie z MSB 240.
- Niechęć kierownictwa do dokonania lub rozszerzenia oceny uznać za ograniczenie dowodów badania uzyskanych przez biegłego rewidenta. Zgodnie z MSB 705 (zmienionym), gdy biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdania finansowe jako całość są wolne od istotnych zniekształceń, biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia opinii.

*Informacje wykorzystane w ocenie kierownictwa (par. 25)*

A46. Paragrafy A24, A26-A27 i A55 opisują okoliczności, które są istotne, gdy może być konieczne, aby biegły rewident zwrócił się do kierownictwa o zmianę oceny.

#### **Ocena planów zarządu dotyczących przyszłych działań (par. 26-27)**

A47. Plany kierownictwa dotyczące przyszłych działań mogą złagodzić znaczenie zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Takie plany przyszłych działań mogą obejmować plany upłynnienia aktywów, zaciągnięcia pożyczki lub restrukturyzacji zadłużenia, ograniczenia lub opóźnienia wydatków lub zwiększenia kapitału.

Przykłady:

- Ryzyko, że jednostka nie będzie w stanie dokonać normalnej spłaty zadłużenia, może być równoważone przez plany kierownictwa dotyczące utrzymania odpowiednich przepływów pieniężnych za pomocą alternatywnych środków, takich jak zbycie aktywów, zmiana harmonogramu spłat pożyczek lub pozyskanie dodatkowego kapitału.
- Utrata głównego dostawcy może zostać złagodzona poprzez działania kierownictwa w celu zapewnienia odpowiedniego alternatywnego źródła dostaw.

<sup>25</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37

A48. Procedury biegłego rewidenta mające na celu ocenę planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań mogą obejmować:

- Zapytanie kierownictwa o powody podjęcia określonych działań.
- Zapytanie kierownictwa o zdolność do realizacji określonego kierunku działań, biorąc pod uwagę sytuację ekonomiczną jednostki, w tym implikacje istniejących zobowiązań i ograniczeń prawnych, regulacyjnych lub umownych, które mogą mieć wpływ na wykonalność działań kierownictwa.
- Zapytanie osób odpowiedzialnych za zarządzanie lub innych osób w jednostce w celu potwierdzenia odpowiedzi na zapytania kierownictwa.
- Weryfikacja informacji na temat historii kierownictwa w zakresie realizacji deklarowanych zamiarów.
- Sprawdzanie pisemnych planów i innej dokumentacji, w tym, w stosownych przypadkach, formalnie zatwierdzonych budżetów, upoważnień lub protokołów.
- Sprawdzanie rejestrów i dokumentów w celu wsparcia planowanego zbycia aktywów.
- Sprawdzanie raportów z działań regulacyjnych.
- Sprawdzenie korespondencji z pożyczkodawcami i dostawcami finansowania, która mogłaby wpłynąć na wykonalność planów kierownictwa dotyczących przeprowadzenia dalszych działań.
- Przegląd zdarzeń mających miejsce po dacie sprawozdania finansowego i do daty sprawozdania biegłego rewidenta w celu zidentyfikowania tych, które albo ograniczają, albo w inny sposób wpływają na zdolność jednostki do kontynuowania działalności.
- Potwierdzenie istnienia, legalności i wykonalności uzgodnień dotyczących zapewnienia lub utrzymania wsparcia finansowego ze stronami trzecimi lub powiązаныmi, w tym z właścicielem-zarządcą jednostki, oraz ocena zdolności finansowej takich stron do zapewnienia dodatkowych środków (zob. również paragrafy A49-A51).
- Gdy przyszłe informacje finansowe są szczególnie istotne dla planów przyszłych działań kierownictwa, procedury analityczne polegają na porównaniu:
  - Perspektywiczne informacje finansowe za ostatnie okresy z wynikami historycznymi; oraz
  - Perspektywiczne informacje finansowe za bieżący okres wraz z dotychczas osiągniętymi wynikami.
- Gdy plany kierownictwa dotyczące przyszłych działań opierają się na informacjach pochodzących ze źródeł wewnętrznych, porównując je z informacjami pochodzącymi z renomowanych, niezależnych źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki.

A49. W pewnych okolicznościach biegły rewident może rozważyć zażądanie zewnętrznego potwierdzenia<sup>26</sup> istnienia i warunków instrumentów pożyczkowych pomiędzy jednostką a zewnętrznymi dostawcami finansowania

---

<sup>26</sup>MSB 330, *Odpowiedzi biegłego rewidenta na ocenione ryzyko*, paragraf 19

Przykłady:

Żądanie zewnętrznego potwierdzenia może być odpowiednie, gdy:

- Pożyczki są odnawiane w ocenianym okresie.
- Jednostka ma ograniczone zasoby finansowe poza tymi, które są niezbędne do kontynuowania działalności.
- Jednostka jest uzależniona od kredytów, których termin odnowienia przypada wkrótce, na przykład w ciągu dwunastu miesięcy od zatwierdzenia sprawozdania finansowego.
- Istnieją przesłanki wskazujące na to, że poprzednie odnowienie linii pożyczkowych zostało uzgodnione z trudem lub pożyczkodawca nałożył dodatkowe warunki jako warunek wstępny dalszego finansowania.
- Prognozowane przepływy pieniężne uległy znacznemu pogorszeniu.
- Wartość aktywów udzielonych jako zabezpieczenie pożyczek spada.
- Jednostka naruszyła warunki umów kredytowych lub istnieją przesłanki wskazujące na potencjalne naruszenia.

A50. Niektórzy dostawcy finansowania mogą niechętnie potwierdzać na piśmie jednostce lub jej biegłemu rewidentowi, że instrumenty pożyczkowe zostaną odnowione. Gdy plany kierownictwa dotyczące przyszłych działań opierają się na ustaleniach dotyczących utrzymania lub zabezpieczenia instrumentów pożyczkowych od zewnętrznych dostawców finansowania, brak zewnętrznego potwierdzenia może stanowić ograniczenie dowodów badania, które biegły rewident chce uzyskać. W takich okolicznościach biegły rewident może rozważyć zwrócenie się do zewnętrznych dostawców finansowania. Biegły rewident może również potrzebować zapytać kierownictwo, czy istnieją alternatywne strategie lub źródła finansowania, które mogą złagodzić znaczenie zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Jeśli alternatywne strategie lub źródła finansowanie nie jest dostępne, może istnieć istotna niepewność.

A51. W przypadku zidentyfikowania zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, wniosek biegłego rewidenta wymagany zgodnie z paragrafem 30 zależy od oceny przez biegłego rewidenta planów kierownictwa dotyczących przyszłych działań. Jeżeli według profesjonalnego osądu biegłego rewidenta plany kierownictwa dotyczące przyszłych działań nie są wystarczające do złagodzenia zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, wówczas może istnieć istotna niepewność.

*Wsparcie finansowe ze strony osób trzecich lub podmiotów powiązanych, w tym właściciela-zarządcy podmiotu*

Zamiar (Par. 27)

A52. W przypadku, gdy plany kierownictwa dotyczące przyszłych działań obejmują wsparcie finansowe stron trzecich lub stron powiązanych, w tym właściciela-menedżera jednostki, czy to poprzez podporządkowanie pożyczek, zobowiązania do utrzymania lub zapewnienia dodatkowego finansowania, czy też gwarancje, a takie wsparcie finansowe jest ważne dla zdolności jednostki

do kontynuowania działalności, biegły rewident może rozważyć zażądanie pisemnego potwierdzenia od takich stron, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące ich zamiaru zapewnienia niezbędnego wsparcia finansowego. Takie pisemne potwierdzenie może mieć formę papierową, elektroniczną lub na innym nośniku<sup>27</sup> i może zawierać:

- Warunki zobowiązania od tych stron.
- W stosownych przypadkach, legalność i wykonalność zobowiązań.
- Okres lub konkretna data, do której strony zamierzają zapewnić wsparcie finansowe.

#### Zdolność (Par. 27)

A53. Procedury biegłego rewidenta mające na celu uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących zdolności stron trzecich lub stron powiązanych, w tym właściciela-zarządzającego jednostką, do zapewnienia wsparcia finansowego mogą obejmować:

- Zapytania o biznesowe uzasadnienie wsparcia finansowego i podstawy, na których takie wsparcie jest ustalane (np. plany biznesowe podmiotu lub inne prognozy).
- Zapytania o zdolność do zapewnienia wsparcia finansowego w odpowiednim czasie, aby podmiot mógł wywiązać się ze swoich zobowiązań.
- Zapytania innych osób, takich jak zewnętrzni lub wewnętrzni radcy prawni, którzy mogą posiadać odpowiednią wiedzę i informacje na temat zdolności stron trzecich lub podmiotów powiązanych, w tym właściciela-zarządcy podmiotu, do zapewnienia wsparcia finansowego.
- Sprawdzenie dokumentacji dotyczącej wsparcia finansowego udzielonego przez strony w przeszłości, gdy takie wsparcie było potrzebne.
- Sprawdzenie ostatnich dostępnych zbadanych sprawozdań finansowych lub innych informacji pomocniczych w celu uzyskania dowodów badania dotyczących sytuacji finansowej stron w celu zapewnienia niezbędnego wsparcia finansowego dla jednostki.

#### Skalowalność (odniesienie: ust. 27)

A54. Wsparcie finansowe ze strony właściciela-zarządzającego jednostką jest często istotne dla zdolności mniejszych lub mniej złożonych jednostek do kontynuowania działalności. W przypadku, gdy mniejsza lub mniej złożona jednostka jest w dużej mierze finansowana z pożyczki od właściciela-zarządzającego, ważne może być, aby środki te nie zostały wycofane.

<sup>27</sup> MSB 505, *Potwierdzenia zewnętrzne*, paragraf 6(a)

**Przykład:**

Kontynuacja działalności mniejszej lub mniej złożonej jednostki znajdującej się w trudnej sytuacji finansowej może zależeć od tego, czy właściciel-zarządca podporządkuje pożyczkę udzieloną jednostce na rzecz banków lub innych wierzycieli, czy też właściciel-zarządca wesprze pożyczkę udzieloną jednostce poprzez udzielenie gwarancji, której zabezpieczeniem będą aktywa osobiste właściciela-zarządcy. W takich okolicznościach biegły rewident może uzyskać odpowiednią dokumentację potwierdzającą podporządkowanie pożyczki właściciela-zarządcy lub gwarancji. W przypadku, gdy jednostka jest zależna od dodatkowego wsparcia ze strony właściciela-zarządzającego, biegły rewident ocenia zdolność właściciela-zarządzającego do wywiązania się ze zobowiązań wynikających z umowy wsparcia. Ponadto biegły rewident może zażądać pisemnego potwierdzenia warunków związanych z takim wsparciem oraz intencji lub zrozumienia przez właściciela-menedżera.

**Informacje stają się dostępne po dacie sprawozdania biegłego rewidenta (par. 28)**

A55. MSB 560 wymaga od biegłego rewidenta, aby odpowiednio zareagował na fakty, które stały się znane biegłemu rewidentowi po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed datą wydania sprawozdań finansowych, a które, gdyby były znane biegłemu rewidentowi w dacie sprawozdania biegłego rewidenta, mogłyby spowodować, że biegły rewident zmieniłby sprawozdanie biegłego rewidenta<sup>28</sup>. Na przykład może to mieć miejsce, gdy biegły rewident jest świadomy znaczącego opóźnienia pomiędzy datą sprawozdania biegłego rewidenta a datą publikacji sprawozdań finansowych, a biegły rewident stwierdza, że takie opóźnienie jest związane ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności.

**Ocena uzyskanych dowodów kontroli i wnioski (par. 29)**

A56. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących stosowności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, zgodnie z MSB 705 (zmienionym) biegły rewident jest zobowiązany rozważyć konsekwencje dla badania.

**Wskaźniki możliwej stronniczości w zarządzaniu (par. 29 lit. a))**

A57. Podatność na stronniczość kierownictwa, zamierzoną lub niezamierzoną, może wzrastać wraz ze stopniem niepewności szacunków, złożoności i subiektywności oceny kierownictwa dotyczącej zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

A58. Gdy biegły rewident zidentyfikuje wskaźniki możliwej stronniczości kierownictwa, biegły rewident może potrzebować dalszej dyskusji z kierownictwem i może być konieczne ponowne rozważenie, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania, że metoda, założenia i dane wykorzystane przez kierownictwo do oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności były odpowiednie.

---

<sup>28</sup> MSB 560, paragrafy 10-13

**Przykłady:**

- Kierownictwo może mieć tendencję do ignorowania obserwowalnych założeń lub danych rynkowych i zamiast tego stosować własne, wewnętrznie opracowane założenia lub wybierać dane, które dają bardziej korzystny wynik.
- Mogą wystąpić zmiany metody lub założeń z okresu na okres bez wyraźnego i odpowiedniego uzasadnienia.
- Właściciel-zarządca lub podmiot powiązany może wywierać znaczący wpływ na ustalenie źródła informacji wykorzystywanych przez kierownictwo przy ocenie zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
- Kierownictwo może być nadmiernie optymistyczne lub nie brać pod uwagę trendów i wzorców w informacjach historycznych przy ocenie przyszłych wyników dotyczących zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do

A59. Gdy takie wskaźniki zostaną zidentyfikowane, może to również wpłynąć na wnioski biegłego rewidenta co do tego, czy ocena ryzyka dokonana przez biegłego rewidenta i związane z nią reakcje pozostają odpowiednie. Biegły rewident może również być zmuszony do rozważenia konsekwencji dla innych aspektów badania<sup>29</sup>, w tym potrzeby dalszego kwestionowania stosowności osądów kierownictwa przy dokonywaniu oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Ponadto wskaźniki możliwej stronniczości kierownictwa mogą wpływać na wnioski biegłego rewidenta co do tego, czy sprawozdania finansowe jako całość są wolne od istotnych zniekształceń, jak omówiono w MSB 700 (zmienionym)<sup>30</sup>.

A60. Wskaźniki możliwej stronniczości kierownictwa mogą być również czynnikami ryzyka oszustwa i mogą skłonić biegłego rewidenta do ponownej oceny, czy ocena ryzyka dokonana przez biegłego rewidenta, w szczególności ocena ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, oraz związane z nią reakcje pozostają odpowiednie.<sup>31</sup> Gdy istnieje zamiar wprowadzenia w błąd, stronniczość kierownictwa ma charakter oszustwa i biegły rewident może być zmuszony do rozważenia, czy stronniczość może stanowić istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.

**Adekwatność ujawnianych informacji**

*Adekwatność ujawnień w przypadku, gdy zdarzenia lub warunki zostały zidentyfikowane, ale nie występuje istotna niepewność (Par. 31, 33(b)(i))*

A61. Nawet jeśli nie występuje istotna niepewność, paragraf 31 wymaga od biegłego rewidenta oceny, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdania finansowe zawierają odpowiednie ujawnienia na temat zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą dotyczyć ujawnień na temat:

<sup>29</sup> MSB 540 (zmieniony), *Badanie wartości szacunkowych i powiązanych ujawnień*, paragrafy A133-A136

<sup>30</sup> MSB 700 (zmieniony), *Formułowanie opinii i raportowanie na temat sprawozdań finansowych*, paragraf 11

<sup>31</sup> MSB 240, paragraf 25

- Głównych zdarzeń lub warunków;
- Oceny kierownictwa dotyczącej istotności tych zdarzeń lub warunków w odniesieniu do zdolności jednostki do wywiązania się ze swoich zobowiązań;
- Planów kierownictwa, które łagodzą skutki tych zdarzeń lub warunków;
- Założeń kierownictwa dotyczących przyszłości i innych źródeł niepewności szacunków; lub
- Istotnych osądów dokonanych przez kierownictwo w ramach oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

A62. Oceniając zdolność jednostki do kontynuowania działalności, kierownictwo bierze pod uwagę wszystkie istotne informacje o zdarzeniach lub warunkach, które mogą poddawać w istotną wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności. Po rozważeniu wszystkich istotnych informacji, w tym wykonalności i skuteczności wszelkich działań naprawczych mających na celu złagodzenie skutków tych zdarzeń lub warunków, kierownictwo może stwierdzić, że nie istnieje istotna niepewność. Na przykład, w odpowiedzi na malejący popyt ze strony klientów i niepewność w szerszym otoczeniu gospodarczym, kierownictwo mogło rozpocząć realizację strategii naprawczej, która wykazuje dowody powodzenia (np. redukcja kosztów, optymalizacja przepływów pieniężnych i zachowanie płynności, w celu wsparcia zdolności jednostki do wywiązania się ze swoich zobowiązań i kontynuowania działalności w dającej się przewidzieć przyszłości). Jednakże, gdy dojdzie do wniosku, że nie istnieje istotna niepewność, wymagało od kierownictwa dokonania znaczącego osądu, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać ujawnienia w sprawozdaniu finansowym dodatkowych informacji dotyczących znaczących osądów dokonanych przez kierownictwo w celu stwierdzenia, że nie istnieje istotna niepewność.

A63. Gdy sprawozdania finansowe są sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, ocena biegłego rewidenta, czy sprawozdania finansowe zapewniają rzetelną prezentację, obejmuje rozważenie ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdań finansowych oraz tego, czy sprawozdania finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe, przedstawiają transakcje i zdarzenia leżące u ich podstaw w sposób zapewniający rzetelną prezentację.<sup>32</sup> W zależności od faktów i okoliczności, biegły rewident może stwierdzić, że dodatkowe ujawnienia są niezbędne do osiągnięcia rzetelnej prezentacji. Może tak być na przykład w przypadku, gdy zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdza, że nie istnieje istotna niepewność, a mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie wymagają ujawnienia informacji dotyczących tych okoliczności.

A64. Zgodnie z MSB 705 (zmienionym)<sup>33</sup> biegły rewident jest zobowiązany do wyrażenia zmodyfikowanej opinii w raporcie biegłego rewidenta, gdy sprawozdania finansowe nie zawierają dodatkowych ujawnień niezbędnych do uzyskania rzetelnej prezentacji, wykraczających poza ujawnienia wyraźnie wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

<sup>32</sup> MSB 700 (zmieniony), paragraf 14

<sup>33</sup> MSB 705 (zmieniony), paragrafy 6 i A7

*Adekwatność ujawnienia informacji w przypadku zidentyfikowania zdarzeń lub warunków oraz istnienia istotnej niepewności (zob. par. 32, 34(b))*



A65. Paragraf 32 wymaga od biegłego rewidenta ustalenia, czy ujawnienia w sprawozdaniu finansowym odnoszą się do kwestii określonych w tym paragrafie. Ustalenie to stanowi uzupełnienie ustalenia przez biegłego rewidenta, czy ujawnienia dotyczące istotnej niepewności, wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, są odpowiednie. Ujawnienia wymagane przez niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które są uzupełnieniem kwestii określonych w paragrafie 32, mogą obejmować ujawnienia dotyczące:

- dokonana przez kierownictwo ocena istotności zdarzeń lub warunków związanych ze zdolnością jednostki do wywiązania się ze swoich zobowiązań; lub
- Istotne osądy dokonane przez kierownictwo w ramach oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą zawierać dodatkowe wytyczne dotyczące rozważenia przez kierownictwo ujawnienia informacji na temat skali potencjalnego wpływu głównych zdarzeń lub warunków oraz prawdopodobieństwa i czasu ich wystąpienia.

*Zagadnienia specyficzne dla podmiotów sektora publicznego (zob. par. 31-32, 33(b)(i), 34(b))*

A66. W sektorze publicznym biegły rewident może być zmuszony do rozważenia wymogów dotyczących ujawniania informacji w zakresie sprawozdawczości finansowej sektora publicznego związanych ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Na przykład w niektórych jurysdykcjach jednostki sektora publicznego mogą być zobowiązane do raportowania długoterminowej stabilności finansów jednostki sektora publicznego.

**Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta (par. 33-37)**

A67. Załącznik do niniejszego MSB zawiera ilustracje stwierdzeń, których zamieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych jest wymagane, gdy Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) są mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. W przypadku zastosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej innych niż MSSF, ilustracyjne stwierdzenia przedstawione w Załączniku do niniejszego MSB mogą wymagać dostosowania w celu odzwierciedlenia zastosowania innych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w danych okolicznościach.

A68. Stwierdzenia wymagane przez paragrafy 33-35 stanowią minimum informacji, które należy przedstawić w sprawozdaniu biegłego rewidenta w każdej z opisanych okoliczności. Biegły rewident może przedstawić dodatkowe informacje w celu uzupełnienia wymaganych stwierdzeń. Załącznik do MSB 700 (zmienionego)<sup>34</sup> zawiera przykładowe sformułowania, które należy zawrzeć w sprawozdaniu biegłego rewidenta dla wszystkich jednostek w odniesieniu do kontynuacji działalności, aby opisać odpowiednie obowiązki osób odpowiedzialnych za sprawozdania finansowe i biegłego rewidenta w odniesieniu do kontynuacji działalności.

<sup>34</sup> MSB 700 (zmieniony), paragrafy 34 i 39.

*Stosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe - nie występuje istotna niepewność (zob. paragraf 33).*

A69. Biegły rewident może podać dodatkowe informacje w sprawozdaniu biegłego rewidenta, które

uzupełniałyby stwierdzenia wymagane przez paragraf 33(a) (np. podać odniesienie do odpowiednich zasad (polityki) rachunkowości lub informacji dodatkowej w sprawozdaniach finansowych).

- A70. Ilustracja 1 Załącznika do niniejszego MSB stanowi przykład sprawozdania biegłego rewidenta jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, gdy biegły rewident uzyskał wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące stosowności przyjęcia przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości i stwierdził, że nie występuje istotna niepewność.
- A71. W przypadku badania sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, prawo lub regulacja mogą wymagać od biegłego rewidenta dostarczenia informacji wymaganych przez paragraf 33(b). Biegły rewident może również zdecydować, że dostarczenie informacji wymaganych przez paragraf 33(b) dla jednostki innej niż notowana na giełdzie byłoby odpowiednie dla zwiększenia przejrzystości dla zamierzonych użytkowników sprawozdań finansowych w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Na przykład biegły rewident może podjąć taką decyzję w odniesieniu do innych jednostek, w tym tych, które mogą być istotne dla interesu publicznego, na przykład ze względu na dużą liczbę i szeroki zakres interesariuszy oraz biorąc pod uwagę charakter i rozmiar działalności. Takie podmioty mogą obejmować instytucje finansowe (takie jak banki, firmy ubezpieczeniowe i fundusze emerytalne) oraz inne podmioty, takie jak organizacje charytatywne.
- A72. Mogą zaistnieć okoliczności, w których, w ocenie biegłego rewidenta, ujawnienie osądów kierownictwa dotyczących zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, ma fundamentalne znaczenie dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez zamierzonych użytkowników. Ponadto mogą zaistnieć okoliczności, w których biegły rewident, oprócz zamieszczenia odniesienia do ujawnienia (ujawnień) w sprawozdaniach finansowych, uzna za stosowne zwrócić uwagę na ich kluczowe aspekty. W takich okolicznościach informacje wymagane przez paragraf 33(b) mogą być uzupełnione o aspekty zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków ujawnionych w sprawozdaniach finansowych, takich jak znaczące straty operacyjne, dostępne instrumenty pożyczkowe i możliwe refinansowanie zadłużenia lub niezgodność z umowami pożyczkowymi oraz powiązane czynniki łagodzące lub w celu zwrócenia uwagi na aspekty ujawnień dotyczących osądów kierownictwa.

Opis sposobu, w jaki biegły rewident ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę kontynuacji działalności (zob. par. 35(b)(ii), 36(d))

- A73. Biegły rewident może opisać jeden lub więcej z poniższych elementów, przedstawiając opis sposobu, w jaki biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności:
- Krótki przegląd wykonanych procedur;
  - Wskazanie wyniku procedur audytora;
  - Aspekty odpowiedzi lub podejścia biegłego rewidenta, które były najbardziej istotne w odniesieniu do zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności; lub
  - Kluczowe spostrzeżenia dotyczące zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
- A74. Ilość szczegółów, które należy podać w sprawozdaniu biegłego rewidenta, aby opisać, w jaki

sposób biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności, jest kwestią profesjonalnego osądu. Rozważając ilość szczegółów, które należy podać w sprawozdaniu biegłego rewidenta, biegły rewident może wziąć pod uwagę następujące czynniki:

- Charakter i zakres procedur audytowych przeprowadzonych w celu oceny kierownictwa, aby stwierdzić, że nie istnieje istotna niepewność.
- Poziom subiektywności, złożoności i niepewności szacunków związanej z oceną kierownictwa.

A75. Aby zamierzeni użytkownicy zrozumieli znaczenie opisu w kontekście badania sprawozdania finansowego jako całości, konieczne może być zachowanie ostrożności, aby język użyty w opisie tego, w jaki sposób biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności:

- Odnosi opis bezpośrednio do konkretnych okoliczności podmiotu, unikając ogólnego lub standardowego języka.
- Bierze pod uwagę, w jaki sposób zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, zostały uwzględnione w powiązanych ujawnieniach w sprawozdaniach finansowych, jeśli takie istnieją.
- Nie zawiera ani nie sugeruje odrębnych opinii na temat poszczególnych elementów sprawozdania finansowego.
- W stosownych przypadkach nie przesłania istnienia istotnej niepewności.

A76. Charakter i zakres informacji dostarczanych przez biegłego rewidenta ma być zrównoważony w kontekście odpowiedzialności odpowiednich stron (tj. aby biegły rewident dostarczał użytecznych informacji w zwięzłej i zrozumiałej formie, a jednocześnie nie był niewłaściwie dostawcą oryginalnych informacji o jednostce). Oryginalne informacje to wszelkie informacje o jednostce, które nie zostały w inny sposób udostępnione publicznie przez jednostkę (np. nie zostały zawarte w sprawozdaniach finansowych lub innych informacjach dostępnych w dniu sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta lub nie zostały omówione w innych ustnych lub pisemnych komunikatach kierownictwa lub osób odpowiedzialnych za zarządzanie, takich jak wstępne ogłoszenie informacji finansowych lub briefingi dla inwestorów). Odpowiedzialność za takie informacje spoczywa na kierownictwie jednostki i osobach, którym powierzono obowiązki zarządcze.

A77. Właściwe jest, aby biegły rewident starał się unikać niewłaściwego dostarczania oryginalnych informacji o jednostce w opisie sposobu, w jaki biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Opis sposobu, w jaki biegły rewident ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności nie jest zazwyczaj sam w sobie oryginalną informacją o jednostce, ponieważ opisuje tę kwestię w kontekście badania. Jednakże biegły rewident może uznać za konieczne zamieszczenie dodatkowych informacji w celu wyjaśnienia aspektów zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności, aby zwiększyć zrozumienie przez użytkowników. Jeżeli biegły rewident uzna takie informacje za niezbędne, może zachęcić kierownictwo lub osoby, którym powierzono sprawowanie funkcji zarządczych do ujawnienia dodatkowych informacji, zamiast przedstawiać pierwotne informacje w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Kierownictwo lub osoby, którym powierzono funkcje zarządcze, mogą podjąć decyzję o włączeniu nowych lub rozszerzonych ujawnień do sprawozdań

finansowych lub w innych miejscach raportu rocznego, dotyczących zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, w świetle faktu, że biegły rewident poinformuje, w jaki sposób zostały one uwzględnione w raporcie biegłego rewidenta.

A78. Ilustracja 2 w Załączniku do niniejszego MSB stanowi przykład sprawozdania biegłego rewidenta jednostki notowanej na giełdzie, gdy:

- Audytor uzyskał wystarczające dowody badania dotyczące stosowności stosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności;
- Biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność; oraz
- W sprawozdaniu finansowym ujawniono odpowiednie informacje na temat zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

*Stosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe - istnieje istotna niepewność* (Par. 34-35)

A79. Identyfikacja istotnej niepewności jest kwestią ważną dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez zamierzonych użytkowników. Zastosowanie oddzielnej sekcji z nagłówkiem zawierającym odniesienie do faktu istnienia istotnej niepewności ostrzega zamierzonych użytkowników o tej okoliczności.

Ujawnienie istotnej niepewności w sprawozdaniu finansowym jest wystarczające (Par. 34).

A80. Ilustracje 3 i 4 Załącznika do niniejszego MSB są przykładami sprawozdania biegłego rewidenta odpowiednio jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie i jednostki notowanej na giełdzie, gdy biegły rewident uzyskał wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące stosowności przyjęcia przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności, ale istnieje istotna niepewność, a ujawnienie w sprawozdaniach finansowych jest wystarczające.

W sprawozdaniach finansowych nie ujawniono odpowiednich informacji o istotnej niepewności (Par. 35).

A81. Ilustracje 5 i 6 Załącznika do niniejszego MSB są przykładami sprawozdań biegłego rewidenta dla jednostki notowanej na giełdzie i jednostki innej niż notowana na giełdzie, zawierających odpowiednio opinie z zastrzeżeniem i opinie negatywne, gdy biegły rewident uzyskał wystarczające odpowiednie dowody badania dotyczące stosowności przyjęcia przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności, ale w sprawozdaniach finansowych nie ujawniono odpowiednich informacji na temat istotnej niepewności.

*Rozważania w sytuacji, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdań finansowych* (zob. paragraf 36)

A82. W sytuacjach obejmujących wiele niepewności, które są znaczące dla sprawozdań finansowych jako całości, biegły rewident może uznać za właściwe, w niezwykle rzadkich okolicznościach, wyrażenie odmowy wyrażenia opinii zgodnie z paragrafem 36. MSB 705 (zmieniony) zawiera wytyczne dotyczące tej kwestii.<sup>35</sup>

A83. Paragraf 36 zabrania zamieszczania odrębnych sekcji dotyczących kontynuacji działalności lub istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności w raporcie biegłego rewidenta, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych, chyba że prawo lub regulacja wymaga od biegłego rewidenta inaczej, ponieważ byłoby to niespójne z odmową

wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych jako całości i mogłoby sugerować, że sprawozdania finansowe jako całość są bardziej wiarygodne w odniesieniu do tych kwestii. Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii, MSB 705 (zmieniony)<sup>36</sup> wymaga od biegłego rewidenta stwierdzenia w sekcji "Podstawa odmowy wyrażenia opinii" sprawozdania biegłego rewidenta, że biegły rewident nie jest w stanie wyciągnąć wniosku na temat stosowności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności. Przedstawienie takiego oświadczenia w sekcji "Podstawa odmowy wyrażenia opinii" raportu biegłego rewidenta dostarcza użytkownikom użytecznych informacji, które mogą uchronić przed niewłaściwym poleganiem na sprawozdaniach finansowych.

**Stosowanie zasady kontynuacji działalności jest niewłaściwe (ref.: Paragraf 37)**

- A84. Jeżeli sprawozdania finansowe zostały sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, ale w osądzie biegłego rewidenta zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności w sprawozdaniach finansowych jest niewłaściwe, wymóg zawarty w paragrafie 37 dotyczący wyrażenia przez biegłego rewidenta opinii negatywnej ma zastosowanie niezależnie od tego, czy sprawozdania finansowe zawierają ujawnienie niewłaściwości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności.
- A85. Jeżeli zastosowanie zasady kontynuacji działalności nie jest odpowiednie w danych okolicznościach, kierownictwo może być zobowiązane lub może zdecydować się na sporządzenie sprawozdań finansowych na innej podstawie (np. na podstawie likwidacji). Biegły rewident może być w stanie przeprowadzić badanie tych sprawozdań finansowych pod warunkiem, że biegły rewident ustali, że inna podstawa rachunkowości jest akceptowalna w danych okolicznościach. Biegły rewident może być w stanie wyrazić niezmodyfikowaną opinię o tych sprawozdaniach finansowych, pod warunkiem, że ujawniono w nich odpowiednie informacje na temat podstawy rachunkowości, na której sporządzono sprawozdania finansowe, ale może uznać za stosowne lub konieczne zamieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragrafu Podkreślenie istoty sprawy zgodnie z MSB 706 (zmienionym)<sup>37</sup> aby zwrócić uwagę zamierzonego użytkownika na tę alternatywną podstawę rachunkowości i powody jej zastosowania.

**Pisemne oświadczenia (odniesienie: ust. 38)**

- A86. Biegły rewident może uznać za stosowne uzyskanie określonych pisemnych oświadczeń oprócz tych wymaganych w paragrafie 38 na poparcie uzyskanych dowodów badania dotyczących planów kierownictwa co do przyszłych działań w związku z oceną kontynuacji działalności. Na

<sup>35</sup> MSB 705 (zmieniony), paragraf 10

<sup>36</sup> MSB 705 (zmieniony), paragraf 19

<sup>37</sup> MSB 706 (zmieniony), *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

przykład, jeżeli biegły rewident uzyska pisemne potwierdzenie opisane w paragrafie A52 od strony powiązanej, w tym od właściciela-zarządzającego jednostką, biegły rewident może nadal zażądać od kierownictwa pisemnego oświadczenia co do ważności pisemnego potwierdzenia.

**Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór (par. 39)**

- A87. MSB 260 (Zmieniony)<sup>38</sup> wyjaśnia, że terminowa komunikacja w trakcie badania przyczynia się do osiągnięcia solidnego dwustronnego dialogu między osobami, którym powierzono sprawowanie kontroli, a biegłym rewidentem. Odpowiedni czas przekazywania informacji będzie różnił się w zależności od okoliczności zlecenia, w tym znaczenia i charakteru sprawy oraz działań, które mają zostać podjęte przez osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli.

Przykład:

W przypadku zidentyfikowania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, szybka komunikacja z osobami, którym powierzono obowiązki zarządcze, może dać im możliwość udzielenia dalszych wyjaśnień, tam gdzie jest to konieczne. Umożliwia to również osobom odpowiedzialnym za zarządzanie rozważenie, czy konieczne może być ujawnienie nowych lub rozszerzonych informacji (np. w odniesieniu do czynników łagodzących w planach kierownictwa dotyczących przyszłych działań, które mają znaczenie dla przezwyciężenia niekorzystnych skutków zdarzeń lub warunków).

- A88. Komunikowanie się z osobami, którym powierzono sprawowanie kontroli, na temat przeprowadzonych procedur badania daje osobom, którym powierzono sprawowanie kontroli, możliwość zrozumienia pracy biegłego rewidenta, która stanowi podstawę wniosków biegłego rewidenta oraz, tam gdzie ma to zastosowanie, implikacji dla sprawozdania biegłego rewidenta. Przykłady spraw, o których biegły rewident może poinformować osoby, którym powierzono funkcje kierownicze obejmują:

Przykłady:

- Poglądy biegłego rewidenta na temat adekwatności ujawnień w sprawozdaniach finansowych w świetle wymogów dotyczących ujmowania, wyceny i prezentacji zawartych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.
- Czy kierownictwo zastosowało odpowiednie specjalistyczne umiejętności lub wiedzę lub zaangażowało odpowiednich ekspertów przy dokonywaniu oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności?

---

<sup>38</sup> MSB 260 (zmieniony), paragraf A49

- Czy metoda zastosowana przez kierownictwo w celu oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności jest odpowiednia w kontekście charakteru, warunków i okoliczności jednostki lub wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Poglądy biegłego rewidenta na temat racjonalności założeń, na których opiera się ocena kierownictwa, oraz stopnia subiektywizmu związanego z opracowywaniem założeń.
- Czy założenia są spójne z założeniami stosowanymi w innych obszarach działalności jednostki oraz czy kierownictwo rozważyło założenia alternatywne.
- Wskaźniki możliwej stronniczości kierownictwa w osądach i założeniach przyjętych przez kierownictwo przy ocenie zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
- Istotne niedociągnięcia kontroli wewnętrznej związane z oceną kontynuacji działalności przez kierownictwo (zob. również paragrafy A26 i A28).

A89. W przypadku jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, oprócz wymaganych stwierdzeń, które należy przedstawić w sprawozdaniu biegłego rewidenta, tam gdzie jest to odpowiednie, biegły rewident może również poinformować osoby, którym powierzono sprawowanie kontroli, o dodatkowych kwestiach, na przykład opisując, w jaki sposób biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

#### Raportowanie do odpowiedniego organu spoza jednostki (par. 40)

A90. Gdy biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta oddzielną sekcję zatytułowaną "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" lub wydaje zmodyfikowaną opinię w odniesieniu do kwestii związanych z kontynuacją działalności, może być zobowiązany na mocy prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych do poinformowania o tych kwestiach. Sprawozdania mogą być przekazywane odpowiednim organom regulacyjnym, wykonawczym, nadzorczym lub innym odpowiednim organom spoza jednostki.

Przykład:

W niektórych jurysdykcjach istnieją wymogi ustawowe, które przewidują procedury wczesnego ostrzegania dla biegłego rewidenta jednostki interesu publicznego, aby zgłaszał organowi nadzoru, gdy istnieje istotna niepewność.

A91. Prawo, regulacje lub odnośne wymogi etyczne mogą nie zawierać wymogów, aby biegły rewident zgłaszał sprawę odpowiedniemu organowi spoza jednostki, jak opisano w paragrafie A90. Niemniej jednak prawo, regulacje lub odpowiednie wymogi etyczne mogą dawać biegłemu rewidentowi prawo do zgłoszenia sprawy odpowiedniemu organowi spoza jednostki, chyba że ujawnienie informacji jest wykluczone ze względu na obowiązek zachowania poufności przez biegłego rewidenta zgodnie z prawem, regulacjami lub odpowiednimi wymogami etycznymi.<sup>39</sup> W takich okolicznościach biegły rewident może również podjąć decyzję o omówieniu sprawy z osobami, którym powierzono funkcje zarządcze.

<sup>39</sup> Przykładowo, paragraf R114.1(d) *Międzynarodowego Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych (w tym Międzynarodowych Standardów Niezależności) IESBA* (Kodeks IESBA) może zezwalać na ujawnienie informacji poufnych, gdy istnieje prawny lub zawodowy obowiązek lub prawo do ich ujawnienia. Paragraf 114.1 A1(c)(iv) Kodeksu IESBA wyjaśnia, że istnieje zawodowy obowiązek lub prawo do ujawnienia takich informacji w celu zachowania zgodności ze standardami technicznymi i zawodowymi.

Przykład:

Podczas badania sprawozdań finansowych instytucji finansowej biegły rewident może mieć prawo, na mocy przepisów prawa lub regulacji, do omówienia z organem nadzoru sytuacji, w której istnieje istotna niepewność.

A92. Czynniki, które biegły rewident może rozważyć przy ustalaniu, czy właściwe jest zgłoszenie sprawy odpowiedniemu organowi spoza jednostki, mogą obejmować:

- Wszelkie opinie wyrażone przez organy regulacyjne, wykonawcze, nadzorcze lub inne właściwe organy spoza jednostki.
- Rzeczywiste i planowane działania podjęte w celu rozwiązania lub złagodzenia sytuacji.

A93. Zgłaszanie spraw dotyczących kontynuacji działalności odpowiedniemu organowi spoza jednostki może wiązać się ze złożonymi rozważaniami i profesjonalnymi osądami. W takich okolicznościach biegły rewident może rozważyć konsultację wewnętrzną (np. w ramach firmy lub firmy sieciowej) lub na zasadzie poufności z organem regulacyjnym lub organem zawodowym (chyba że jest to zabronione przez prawo lub regulację lub naruszałoby obowiązek zachowania poufności). Biegły rewident może również rozważyć uzyskanie porady prawnej, aby zrozumieć opcje biegłego rewidenta oraz zawodowe lub prawne konsekwencje podjęcia określonych działań.

PROJEKT MSB 570 (ZMIENIONY 202X)



## Załącznik

(Par. A67, A70, A78, A80-A81)

### **Ilustracje raportów niezależnego biegłego rewidenta dotyczące kontynuacji działalności**

- Ilustracja 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident stwierdził, że nie występuje istotna niepewność.
- Ilustracja 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki notowanej na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność, a ujawnienie w sprawozdaniach finansowych zdarzeń lub warunków, które mogą budzić istotne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, jest odpowiednie.
- Ilustracja 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident stwierdził, że istnieje istotna niepewność, a ujawnienia w sprawozdaniach finansowych są odpowiednie.
- Ilustracja 4: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki notowanej na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident stwierdził, że istnieje istotna niepewność, a ujawnienia w sprawozdaniach finansowych są odpowiednie.
- Ilustracja 5: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki notowanej na giełdzie zawierające opinię z zastrzeżeniem, gdy biegły rewident stwierdził, że istnieje istotna niepewność, a sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone z powodu nieadekwatnych ujawnień.
- Ilustracja 6: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie zawierające negatywną opinię, gdy biegły rewident doszedł do wniosku, że istnieje istotna niepewność, a wymagane ujawnienia dotyczące istotnej niepewności zostały pominięte w sprawozdaniach finansowych.

**Ilustracja 1 - Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki innej niż wymieniona w wykazie zawierające opinię niezmodyfikowaną w przypadku braku istotnej niepewności**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony)<sup>40</sup> nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdania finansowe są sporządzane przez kierownictwo jednostki zgodnie z MSSF (ramy ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe zawarty w MSB 210.<sup>41</sup>**
- **Audytór stwierdził, że niezmodyfikowana (tj. "czysta") opinia jest odpowiednia na podstawie uzyskanych dowodów badania.**
- **Odpowiednie wymogi etyczne, które mają zastosowanie do audytu, to wymogi obowiązujące w danej jurysdykcji.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów audytu audytór stwierdził, że istotna niepewność nie występuje.**
- **Biegły rewident nie jest zobowiązany, ani nie zdecydował się na przekazanie informacji o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701.**
- **Biegły rewident uzyskał wszystkie pozostałe informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował jeszcze istotnego zniekształcenia pozostałych informacji.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniami finansowymi różnią się od osób odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdań finansowych.**
- **Oprócz badania sprawozdań finansowych, audytór ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez lokalne prawo.**

---

<sup>40</sup> MSB 600 (Zmieniony), *Szczególne rozważania - Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*

<sup>41</sup> MSB 210, *Uzgadnianie warunków zlecenia badania*

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdania finansowego<sup>42</sup>

#### Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdań finansowych Spółki ABC ("Spółka"), które obejmują sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także informacje dodatkowe do sprawozdań finansowych, w tym istotne informacje o polityce rachunkowości.

Naszym zdaniem załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, (*lub przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz*) sytuacji finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz (jej) wyników finansowych i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

#### Podstawa opinii

Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność wynikająca z tych standardów została szerzej opisana w sekcji *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych* naszego raportu. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są odpowiednie dla naszego badania sprawozdań finansowych w [jurysdykcja] i wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że uzyskane przez nas dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii.

#### Kontynuacja działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuowania działalności.

**Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdania finansowe i raport biegłego rewidenta na ich temat"].**

*[Raportowanie zgodnie z wymogami dotyczącymi raportowania zawartymi w MSB 720 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w Załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego)].*

**Odpowiedzialność kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie za sprawozdania finansowe<sup>43</sup>**

<sup>42</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

<sup>43</sup> W niniejszych przykładowych sprawozdaniach biegłego rewidenta terminy kierownictwo i osoby odpowiedzialne za zarządzanie mogą wymagać zastąpienia innym terminem, który jest odpowiedni w kontekście ram prawnych w danej jurysdykcji.

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym)].<sup>44</sup>*

**Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym)].*

**Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym)].*

Partnerem zaangażowanym w badanie, którego wynikiem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest *[imię i nazwisko]*.

*[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imieniem i nazwiskiem biegłego rewidenta lub obywatela, stosownie do danej jurysdykcji].*

*[Adres*

*audytora]*

*[Data]*

---

<sup>44</sup> Paragrafy 34 i 39 MSB 700 (zmienionego) wymagają, aby w sprawozdaniu biegłego rewidenta dla wszystkich jednostek znalazły się sformułowania dotyczące kontynuacji działalności w celu opisanie odpowiednich obowiązków osób odpowiedzialnych za sprawozdania finansowe i biegłego rewidenta w odniesieniu do kontynuacji działalności.

**Ilustracja 2 - Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki notowanej na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy nie występuje istotna niepewność, a ujawnienie w sprawozdaniu finansowym informacji o zdarzeniach lub warunkach, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, jest wystarczające**

**Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:**

- **Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdania finansowe są sporządzane przez kierownictwo jednostki zgodnie z MSSF (ramy ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe zawarty w MSB 210.**
- **Audytór stwierdził, że niezmodyfikowana (tj. "czysta") opinia jest odpowiednia na podstawie uzyskanych dowodów badania.**
- **Odpowiednie wymogi etyczne, które mają zastosowanie do audytu, to wymogi obowiązujące w danej jurysdykcji.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów audytu audytór stwierdził, że istotna niepewność nie występuje.**
- **Kierownictwo ujawniło informacje o zidentyfikowanych zdarzeniach lub warunkach, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, a ujawnienia są odpowiednie w świetle mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej.**
- **Kluczowe kwestie związane z audytem zostały przekazane zgodnie z MSB 701.**
- **Biegły rewident uzyskał wszystkie pozostałe informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował jeszcze istotnego zniekształcenia pozostałych informacji.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniami finansowymi różnią się od osób odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdań finansowych.**
- **Oprócz badania sprawozdań finansowych, audytór ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez lokalne prawo.**

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdania finansowego<sup>45</sup>

#### Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdań finansowych Spółki ABC ("Spółka"), które obejmują sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także informacje dodatkowe do sprawozdań finansowych, w tym istotne informacje o polityce rachunkowości.

Naszym zdaniem załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, (*lub przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz*) sytuacji finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz (jej) wyników finansowych i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

#### Podstawa opinii

Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność wynikająca z tych standardów została szerzej opisana w sekcji *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych* naszego raportu. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są odpowiednie dla naszego badania sprawozdań finansowych w [jurysdykcja] i wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że uzyskane przez nas dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii.

#### Kontynuacja działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuowania działalności.

Zwracamy uwagę na notę X w sprawozdaniu finansowym, w której opisano niepewność polityczną i gospodarczą, z którą boryka się Spółka, oraz zakres działań łagodzących, które zostały wdrożone w celu wyeliminowania wpływu na działalność biznesową Spółki.

*[Opis sposobu, w jaki biegły rewident ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X)].*

#### Kluczowe kwestie związane z audytem

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Kwestie te zostały omówione w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy odrębnej opinii na ich temat.

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

<sup>45</sup>Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

**Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdanie**

**finansowe i raport biegłego rewidenta na jego temat"].**

*[Raportowanie zgodnie z wymogami dotyczącymi raportowania zawartymi w MSB 720 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w Załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego)].*

**Odpowiedzialność kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie za sprawozdania finansowe<sup>46</sup>**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym)].<sup>47</sup>*

**Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym)].*

**Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym)].*

Partnerem zaangażowanym w badanie, którego wynikiem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest *[imię i nazwisko]*.

*[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imieniem i nazwiskiem biegłego rewidenta lub obydwoma tymi nazwiskami, stosownie do danej jurysdykcji].*

*[Adres*

*audytora]*

*[Data]*

<sup>46</sup> Lub inne terminy, które są odpowiednie w kontekście ram prawnych danej jurysdykcji.

<sup>47</sup> Paragrafy 34 i 39 MSB 700 (zmienionego) wymagają, aby w sprawozdaniu biegłego rewidenta dla wszystkich jednostek znalazły się sformułowania dotyczące kontynuacji działalności w celu opisanego odnośnej odpowiedzialności osób odpowiedzialnych za sprawozdania finansowe i biegłego rewidenta w odniesieniu do kontynuacji działalności.

**Ilustracja 3 - Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie zawierające opinię niezmodyfikowaną, gdy występuje istotna niepewność, a ujawnienia w sprawozdaniach finansowych są wystarczające**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdania finansowe są sporządzane przez kierownictwo jednostki zgodnie z MSSF (ramy ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe zawarty w MSB 210.**
- **Audytor stwierdził, że niezmodyfikowana (tj. "czysta") opinia jest odpowiednia na podstawie uzyskanych dowodów badania.**
- **Odpowiednie wymogi etyczne, które mają zastosowanie do audytu, to wymogi obowiązujące w danej jurysdykcji.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że istnieje istotna niepewność. Ujawnienie istotnej niepewności w sprawozdaniach finansowych jest odpowiednie.**
- **Biegły rewident nie jest zobowiązany, ani nie zdecydował się na przekazanie informacji o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701.**
- **Biegły rewident uzyskał wszystkie pozostałe informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował jeszcze istotnego zniekształcenia pozostałych informacji.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniami finansowymi różnią się od osób odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdań finansowych.**
- **Oprócz badania sprawozdań finansowych, audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez lokalne prawo.**



## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdania finansowego<sup>48</sup>

#### Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdań finansowych Spółki ABC ("Spółka"), które obejmują sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także informacje dodatkowe do sprawozdań finansowych, w tym istotne informacje o polityce rachunkowości.

Naszym zdaniem załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, (*lub przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz*) sytuacji finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz (jej) wyników finansowych i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

#### Podstawa opinii

Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność wynikająca z tych standardów została szerzej opisana w sekcji *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych* naszego sprawozdania. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są odpowiednie dla naszego badania sprawozdań finansowych w [jurysdykcja] i wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że uzyskane przez nas dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii.

#### Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Zwracamy jednak uwagę na Notę X w sprawozdaniu finansowym, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w wysokości ZZZ w roku zakończonym 31 grudnia 20X1 r., a na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższały jej aktywa ogółem o YYY. Jak stwierdzono w Nocie X, te zdarzenia lub warunki, wraz z innymi kwestiami określonymi w Nocie X, wskazują, że istnieje istotna niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasza opinia nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej kwestii.

#### Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i raport biegłego rewidenta na jego temat"].

[Raportowanie zgodnie z wymogami dotyczącymi raportowania zawartymi w MSB 720 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w Załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego)].

#### Odpowiedzialność kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie za sprawozdania finansowe<sup>49</sup>

<sup>48</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

<sup>49</sup> Lub inne terminy, które są odpowiednie w kontekście ram prawnych danej jurysdykcji.

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym).<sup>50</sup>].*

### **Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym). ]*

### **Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym)].*

Partnerem zaangażowanym w badanie, którego wynikiem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest *[imię i nazwisko]*.

*[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imieniem i nazwiskiem biegłego rewidenta lub obydwoma tymi nazwiskami, stosownie do danej jurysdykcji].*

*[Adres*

*audytora]*

*[Data]*

---

<sup>50</sup> Paragrafy 34 i 39 MSB 700 (zmienionego) wymagają, aby w sprawozdaniu biegłego rewidenta dla wszystkich jednostek znalazły się sformułowania dotyczące kontynuacji działalności w celu opisanie odpowiednich obowiązków osób odpowiedzialnych za sprawozdania finansowe i biegłego rewidenta w odniesieniu do kontynuacji działalności.

**Ilustracja 4 - Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki notowanej na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy istnieje istotna niepewność, a ujawnienia w sprawozdaniach finansowych są wystarczające**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdania finansowe są sporządzane przez kierownictwo jednostki zgodnie z MSSF (ramy ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe zawarty w MSB 210.**
- **Audytor stwierdził, że niezmodyfikowana (tj. "czysta") opinia jest odpowiednia na podstawie uzyskanych dowodów badania.**
- **Odpowiednie wymogi etyczne, które mają zastosowanie do audytu, to wymogi obowiązujące w danej jurysdykcji.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że istnieje istotna niepewność. Ujawnienie istotnej niepewności w sprawozdaniach finansowych jest odpowiednie.**
- **Kluczowe kwestie związane z audytem zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.**
- **Biegły rewident uzyskał wszystkie pozostałe informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował jeszcze istotnego zniekształcenia pozostałych informacji.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniami finansowymi różnią się od osób odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdań finansowych.**
- **Oprócz badania sprawozdań finansowych, audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez lokalne prawo.**

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdania finansowego<sup>51</sup>

#### Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdań finansowych Spółki ABC ("Spółka"), które obejmują sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także informacje dodatkowe do sprawozdań finansowych, w tym istotne informacje o polityce rachunkowości.

Naszym zdaniem załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, (*lub przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz*) sytuacji finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz (jej) wyników finansowych i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

#### Podstawa opinii

Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność wynikająca z tych standardów została szerzej opisana w sekcji *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych* naszego sprawozdania. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są odpowiednie dla naszego badania sprawozdań finansowych w [jurysdykcja] i wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że uzyskane przez nas dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii.

#### Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Zwracamy jednak uwagę na Notę X w sprawozdaniu finansowym, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w wysokości ZZZ w roku zakończonym 31 grudnia 20X1 r., a na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższały jej aktywa ogółem o YYY. Jak stwierdzono w Nocie X, te zdarzenia lub warunki, wraz z innymi kwestiami określonymi w Nocie X, wskazują, że istnieje istotna niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

*[Opis sposobu, w jaki biegły rewident ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X)].*

Nasza opinia nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej kwestii.

#### Kluczowe kwestie związane z audytem

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Kwestie te zostały omówione w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie przedstawiamy odrębnej opinii na ich temat. Oprócz sprawy opisanej w sekcji *Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności*, ustaliliśmy, że sprawy opisane poniżej są kluczowymi sprawami badania w celu zostaną przekazane w naszym raporcie.

<sup>51</sup>Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

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

**Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i raport biegłego rewidenta na jego temat"].**

*[Raportowanie zgodnie z wymogami dotyczącymi raportowania zawartymi w MSB 720 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w Załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego)].*

**Odpowiedzialność kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie za sprawozdania finansowe<sup>52</sup>**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym).<sup>53</sup>].*

**Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym). ]*

**Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym)].*

Partnerem zaangażowanym w badanie, którego wynikiem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest *[imię i nazwisko]*.

*[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imieniem i nazwiskiem biegłego rewidenta lub obojwoma, stosownie do danej jurysdykcji].*

*[Adres*

*audytora]*

*[Data]*

---

<sup>52</sup> Lub inne terminy, które są odpowiednie w kontekście ram prawnych danej jurysdykcji.

<sup>53</sup> Paragrafy 34 i 39 MSB 700 (zmienionego) wymagają, aby w sprawozdaniu biegłego rewidenta dla wszystkich jednostek znalazły się sformułowania dotyczące kontynuacji działalności w celu opisanego odpowiedzialności osób odpowiedzialnych za sprawozdania finansowe i biegłego rewidenta w odniesieniu do kontynuacji działalności.

**Ilustracja 5 - Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki notowanej na giełdzie zawierające opinię z zastrzeżeniem, gdy występuje istotna niepewność, a sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone z powodu nieadekwatnych ujawnień**

**Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:**

- **Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdania finansowe są sporządzane przez kierownictwo jednostki zgodnie z MSSF (ramy ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe zawarty w MSB 210.**
- **Odpowiednie wymogi etyczne, które mają zastosowanie do audytu, to wymogi obowiązujące w danej jurysdykcji.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów audytu audytor stwierdził, że istnieje istotna niepewność. W nocie Y do sprawozdania finansowego omówiono wielkość ustaleń finansowych, wygaśnięcie i łączne ustalenia finansowe; jednak sprawozdanie finansowe nie zawiera dyskusji na temat wpływu lub dostępności refinansowania ani nie określa tej sytuacji jako istotnej niepewności.**
- **Sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone z powodu nieodpowiedniego ujawnienia istotnej niepewności. Wyraża się opinię z zastrzeżeniem, ponieważ audytor stwierdził, że wpływ tego nieodpowiedniego ujawnienia na sprawozdania finansowe jest istotny, ale nie wszechogarniający.**
- **Kluczowe kwestie związane z audytem zostały przekazane zgodnie z MSB 701.**
- **Biegły rewident uzyskał wszystkie pozostałe informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, a sprawa będąca podstawą opinii z zastrzeżeniem na temat sprawozdań finansowych wpływa również na pozostałe informacje.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniami finansowymi różnią się od osób odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdań finansowych.**
- **Oprócz badania sprawozdań finansowych, audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez lokalne prawo.**

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdania finansowego<sup>54</sup>

#### Opinia z zastrzeżeniem

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdań finansowych Spółki ABC ("Spółka"), które obejmują sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także informacje dodatkowe do sprawozdań finansowych, w tym istotne informacje o polityce rachunkowości.

Naszym zdaniem, z wyjątkiem niekompletnego ujawnienia informacji, o których mowa w sekcji *Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem*, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (*lub przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz*), sytuację finansową Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz (jej) wyniki finansowe i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

#### Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem

Jak omówiono w Nocie Y, umowy finansowania Spółki wygasają, a kwoty pozostające do spłaty są wymagalne w dniu 19 marca 20X2 roku. Spółka nie była w stanie zakończyć renegocjacji ani uzyskać finansowania zastępczego. Sytuacja ta wskazuje na istnienie istotnej niepewności, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności. Sprawozdanie finansowe nie ujawnia tej kwestii w odpowiedni sposób.

Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność wynikająca z tych standardów została szerzej opisana w sekcji *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych* naszego sprawozdania. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są odpowiednie dla naszego badania sprawozdań finansowych w [jurysdykcja] i wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że uzyskane przez nas dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę do wyrażenia przez nas opinii z zastrzeżeniem.

#### Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Jednakże, jak opisano w sekcji *Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem* w naszym raporcie, istnieje istotna niepewność, która nie została odpowiednio ujawniona w sprawozdaniu finansowym.

**Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i raport biegłego rewidenta na jego temat"].**

---

<sup>54</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

*[Raportowanie zgodnie z wymogami dotyczącymi raportowania zawartymi w MSB 720 (Zmienionym) - patrz Ilustracja 6 w Załączniku 2 do MSB 720 (Zmienionego). Ostatni akapit sekcji "Inne informacje" w Ilustracji 6 powinien zostać dostosowany w celu opisanie konkretnej sprawy będącej przyczyną wydania opinii z zastrzeżeniem, która ma również wpływ na inne informacje].*

---

### **Kluczowe kwestie związane z audytem**

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Kwestie te zostały uwzględnione w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy odrębnej opinii na ich temat. Oprócz sprawy opisanej w sekcji *Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem*, sprawy opisane poniżej uznaliśmy za kluczowe sprawy badania, o których należy poinformować w naszym sprawozdaniu.

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

### **Odpowiedzialność kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie za sprawozdania finansowe<sup>55</sup>**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym).<sup>56</sup>].*

### **Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym)].*

### **Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym)].*

Partnerem zlecającym badanie, którego wynikiem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest *[imię i nazwisko]*.

*[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imieniem i nazwiskiem biegłego rewidenta lub obojwoma tymi nazwiskami, stosownie do danej jurysdykcji].*

*[Adres*

*audytora]*

*[Data]*

---

<sup>55</sup> Lub inne terminy, które są odpowiednie w kontekście ram prawnych danej jurysdykcji

<sup>56</sup> Paragrafy 34 i 39 MSB 700 (zmienionego) wymagają, aby w sprawozdaniu biegłego rewidenta dla wszystkich jednostek znalazły się sformułowania dotyczące kontynuacji działalności w celu opisanie odpowiednich obowiązków osób odpowiedzialnych za sprawozdania finansowe i biegłego rewidenta w odniesieniu do kontynuacji działalności.



**Ilustracja 6 - Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie zawierające opinię negatywną w przypadku istnienia istotnej niepewności nieujawnionej w sprawozdaniu finansowym**

Dla celów przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdania finansowe są sporządzane przez kierownictwo jednostki zgodnie z MSSF (ramy ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe zawarty w MSB 210.**
- **Odpowiednie wymogi etyczne, które mają zastosowanie do audytu, to wymogi obowiązujące w danej jurysdykcji.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że istnieje istotna niepewność. W sprawozdaniach finansowych pominięto wymagane ujawnienia dotyczące istotnej niepewności. Wyraża się negatywną opinię, ponieważ wpływ takiego pominięcia na sprawozdania finansowe jest istotny i wszechogarniający.**
- **Biegły rewident nie jest zobowiązany, ani nie podjął decyzji, aby informować o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701.**
- **Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, a sprawa będąca podstawą negatywnej opinii o sprawozdaniach finansowych wpływa również na inne informacje.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniami finansowymi różnią się od osób odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdań finansowych.**
- **Oprócz badania sprawozdań finansowych, audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez lokalne prawo.**

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdania finansowego<sup>57</sup>

#### Opinia negatywna

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdań finansowych Spółki ABC ("Spółka"), które obejmują sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także informacje dodatkowe do sprawozdań finansowych, w tym istotne informacje o polityce rachunkowości.

Naszym zdaniem, ze względu na pominięcie informacji wymienionych w sekcji *Podstawa wydania opinii negatywnej* naszego raportu, załączone sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie (*lub nie daje rzetelnego i jasnego obrazu*) sytuacji finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz jej wyników finansowych i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

#### Podstawa wydania negatywnej opinii

Umowy finansowania Spółki wygasły, a kwota pozostała do spłaty była wymagalna na dzień 31 grudnia 20X1 r. Spółka nie była w stanie zakończyć renegocjacji ani uzyskać finansowania zastępczego. Sytuacja ta wskazuje na istnienie istotnej niepewności, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności. Sprawozdanie finansowe nie ujawnia tego faktu w odpowiedni sposób.

Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność wynikająca z tych standardów została szerzej opisana w sekcji *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych* naszego raportu. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są odpowiednie dla naszego badania sprawozdań finansowych w [jurysdykcja] i wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że uzyskane przez nas dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej negatywnej opinii.

#### Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Jednakże, jak opisano w sekcji *Podstawa wydania negatywnej opinii* w naszym raporcie, istnieje istotna niepewność, która nie została ujawniona w sprawozdaniu finansowym.

**Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i raport biegłego rewidenta na jego temat"].**

*[Sprawozdawczość zgodna z wymogami sprawozdawczości zawartymi w MSB 720 (Zmienionym) - zob. ilustracja 7 w Załączniku 2 do MSB 720 (Zmienionego). Ostatni akapit sekcji "Inne informacje" w Ilustracji 7 zostanie dostosowany w celu opisanie konkretnej sprawy będącej podstawą wydania negatywnej opinii, która ma również wpływ na inne informacje].*

<sup>57</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

## **Odpowiedzialność kierownictwa i osób, którym powierzono zarządzanie za sprawozdanie finansowe**

### **Oświadczenia<sup>58</sup>**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym).<sup>59</sup>].*

### **Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym)].*

### **Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

*[Raportowanie zgodnie z MSB 700 (zmienionym) - patrz Ilustracja 1 w MSB 700 (zmienionym)].*

*[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imieniem i nazwiskiem biegłego rewidenta lub obydwoma, stosownie do danej jurysdykcji].*

*[Adres*

*audytora]*

*[Data]*

---

<sup>58</sup> Lub inne terminy, które są odpowiednie w kontekście ram prawnych danej jurysdykcji.

<sup>59</sup> Paragrafy 34 i 39 MSB 700 (zmienionego) wymagają, aby w sprawozdaniu biegłego rewidenta dla wszystkich jednostek znalazły się sformułowania dotyczące kontynuacji działalności w celu opisanego odnośnej odpowiedzialności osób odpowiedzialnych za sprawozdania finansowe i biegłego rewidenta w odniesieniu do kontynuacji działalności.

## PROPONOWANE ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI PROPONOWANEGO MSB 570 (ZMIENIONEGO 202X) - OZNACZONE NA OBOWIĄZUJĄCYCH MSB

### MSB 200, OGÓLNE CELE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA ORAZ PRZEPROWADZANIE BADANIA ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI BADANIA

...

#### Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

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

...

#### *Nieodłączne ograniczenia badania*

...

Inne kwestie wpływające na nieodłączne ograniczenia audytu

A53. W przypadku niektórych stwierdzeń lub zagadnień, potencjalny wpływ nieodłącznych ograniczeń na zdolność biegłego rewidenta do wykrycia istotnych zniekształceń jest szczególnie znaczący. Takie stwierdzenia lub zagadnienia obejmują:

- Oszustwa, w szczególności oszustwa z udziałem kierownictwa wyższego szczebla lub zmywy. Więcej informacji na ten temat znajduje się w MSB 240.
- Istnienie i kompletność relacji i transakcji z podmiotami powiązаныmi. Więcej informacji na ten temat znajduje się w MSB 550<sup>1</sup>.
- Wystąpienie niezgodności z przepisami prawa i regulacjami. Więcej informacji na ten temat znajduje się w MSB 250 (zmienionym)<sup>2</sup>.
- Przyszłe zdarzenia lub warunki, które mogą spowodować, że jednostka przestanie kontynuować działalność. Więcej informacji na ten temat zawiera MSB 570 (zmieniony w 202X)<sup>3</sup>.

Odpowiednie MSB określają konkretne procedury badania, które mają pomóc w łagodzeniu skutków nieodłącznych ograniczeń.

...

---

<sup>1</sup> MSB 550, *Strony powiązane*

<sup>2</sup> MSB 250 (zmieniony), *Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego*

<sup>3</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*

## MSB 210, UZGADNIANIE WARUNKÓW ZLECEŃ BADANIA

...

### Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

#### Umowa w sprawie warunków zlecenia badania

...

*Zlecenie badania lub inna forma pisemnej umowy*<sup>4</sup> (par. 10-11)

...

Forma i treść zlecenia badania sprawozdań finansowych

A24. Forma i treść listu zlecającego badanie może być różna dla każdej jednostki. Informacje zawarte w liście zlecającym badanie dotyczące odpowiedzialności biegłego rewidenta mogą opierać się na MSB 200<sup>5</sup> Paragrafy 6(b) i 12 niniejszego MSB dotyczą opisu odpowiedzialności kierownictwa. Oprócz uwzględnienia kwestii wymaganych przez paragraf 10, list angażujący biegłego rewidenta może odnosić się na przykład do:

- Opracowanie zakresu badania, w tym odniesienie do obowiązujących przepisów prawa, regulacji, MSB oraz zasad etyki i innych oświadczeń organizacji zawodowych, do których stosuje się biegły rewident.
- Forma wszelkiej innej komunikacji wyników zlecenia badania.
- ~~Wymóg, aby biegły rewident informował o kluczowych kwestiach związanych z badaniem w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 701.~~<sup>6</sup>
- Fakt, że ze względu na nieodłączne ograniczenia audytu, wraz z nieodłącznymi ograniczeniami kontroli wewnętrznej, istnieje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia mogą nie zostać wykryte, nawet jeśli audyt jest właściwie zaplanowany i przeprowadzony zgodnie z MSB.
- Ustalenia dotyczące planowania i przeprowadzania audytu, w tym skład zespołu wykonującego zlecenie.
- Oczekiwanie, że kierownictwo przedstawi pisemne oświadczenia (zob. także paragraf A13).
- Oczekiwanie, że kierownictwo zapewni dostęp do wszystkich informacji, o których kierownictwo wie, a które są istotne dla sporządzenia sprawozdania finansowego, w tym oczekiwanie, że kierownictwo zapewni dostęp do informacji istotnych dla ujawnień.
- Zgoda kierownictwa na udostępnienie biegłemu rewidentowi projektu sprawozdania finansowego, w tym wszystkich informacji istotnych dla jego sporządzenia, uzyskanych z ksiąg głównych i ksiąg pomocniczych lub spoza nich (w tym wszystkich informacji istotnych dla sporządzenia ujawnień), a także innych informacji<sup>7</sup>, jeśli takie istnieją, w czasie umożliwiającym biegłemu rewidentowi zakończenie badania zgodnie z proponowanym harmonogramem.

<sup>4</sup> W kolejnych paragrafach wszelkie odniesienia do listu zlecenia badania należy traktować jako odniesienia do listu zlecenia badania lub innej odpowiedniej formy pisemnej umowy.

<sup>5</sup> MSB 200, paragrafy 3-9.

<sup>6</sup> MSB 701, *Informowanie o kluczowych kwestiach związanych z badaniem w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>7</sup> Zgodnie z definicją zawartą w MSB 720 (zmienionym), *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*

- Zgoda kierownictwa na informowanie biegłego rewidenta o faktach mogących mieć wpływ na sprawozdania finansowe, o których kierownictwo może się dowiedzieć w okresie od daty sprawozdania biegłego rewidenta do daty wydania sprawozdań finansowych.
- Podstawa naliczania opłat i wszelkie ustalenia dotyczące rozliczeń.
- Prośba do kierownictwa o potwierdzenie otrzymania listu zlecającego badanie i wyrażenie zgody na warunki zlecenia określone w tym liście.
- Wymogi dotyczące opisanego przez biegłego rewidenta, w jaki sposób ocenił ocenę kierownictwa ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (znowelizowany 202X).<sup>8</sup>
- Wymóg, aby biegły rewident informował o kluczowych kwestiach badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 701.<sup>9</sup>

...

## Załącznik 1

(Paragraf A24-A26)

### Przykład listu zlecającego audyt

...

*[Obowiązki biegłego rewidenta]*

PROJEKT MSB 570 (ZMIENIONEGO 202X)

Przeprowadzimy nasz audyt zgodnie z MSB. Standardy te wymagają od nas przestrzegania wymogów etycznych. W ramach audytu zgodnego z MSB korzystamy z profesjonalnego osądu i zachowujemy profesjonalny sceptycyzm przez cały czas trwania audytu. Ponadto:

...

- wyciągnięcie wniosków i sporządzenie sprawozdania na temat stosowności stosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności.
- Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, jesteśmy zobowiązani zwrócić uwagę w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniach finansowych lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, zmodyfikować naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka przestanie kontynuować działalność.

...

## **MSB 220 (ZMIENIONY), KONTROLA JAKOŚCI BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

...

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

...

#### **Wyniki zaangażowania**

...

Kierowanie, nadzór i przegląd (odniesienie: ust. 30)

...

Przegląd partnera zaangażowanego (Ref: Paragraf 30-34)

...

A92. Partner zaangażowany dokonuje profesjonalnego osądu w identyfikacji obszarów istotnych osądów dokonanych przez zespół zaangażowany. Zasady lub procedury firmy mogą określać pewne kwestie, które są powszechnie uznawane za znaczące osądy. Znaczące osądy w odniesieniu do zlecenia badania mogą obejmować na przykład kwestie związane z ogólną strategią badania i planem badania w celu podjęcia zlecenia, wykonaniem zlecenia i ogólnymi wnioskami wyciągniętymi przez zespół wykonujący zlecenie:

- Kwestie związane z planowaniem zaangażowania, takie jak kwestie związane z określeniem istotności.

<sup>8</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*, paragrafy 33(b) i 34(d)

<sup>9</sup> MSB 701, *Przedstawienie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

- Skład zespołu zaangażowanego, w tym:
  - Personel korzystający z wiedzy specjalistycznej w dziedzinie rachunkowości lub audytu;
  - Wykorzystanie personelu z centrów świadczenia usług.
- Decyzja o zaangażowaniu eksperta biegłego rewidenta, w tym decyzja o zaangażowaniu eksperta zewnętrznego.
- Rozważenie przez zespół zaangażowany informacji uzyskanych w procesie akceptacji i kontynuacji oraz proponowanych odpowiedzi na te informacje.
- Proces oceny ryzyka przez zespół wykonujący zlecenie, w tym sytuacje, w których rozważenie nieodłącznych czynników ryzyka i ocena nieodłącznego ryzyka wymaga znacznego osądu ze strony zespołu wykonującego zlecenie. Uwzględnienie przez zespół zaangażowany relacji z podmiotami powiązаныmi oraz transakcji i ujawnień.
- Wyniki procedur przeprowadzonych przez zespół wykonujący zlecenie w odniesieniu do istotnych obszarów zlecenia, na przykład wnioski dotyczące określonych szacunków księgowych, zasad rachunkowości lub kwestii kontynuacji działalności.
- Przeprowadzona przez zespół wykonujący zlecenie ocena pracy wykonanej przez ekspertów i wyciągnięte z niej wnioski.
- W sytuacjach audytu grupowego:
  - Proponowana ogólna strategia audytu grupy i plan audytu grupy;
  - Decyzje dotyczące zaangażowania audytorów komponentów, w tym sposobu ich kierowania i nadzorowania oraz przeglądu ich pracy; oraz
  - Ocena pracy wykonanej przez audytorów komponentów i wyciągnięte z niej wnioski.
- W jaki sposób rozwiązano kwestie wpływające na ogólną strategię audytu i plan audytu.
- Znaczenie i sposób postępowania ze skorygowanymi i nieskorygowanymi nieprawidłowościami zidentyfikowanymi podczas zlecenia.
- Proponowana opinia z badania i kwestie, które mają zostać przedstawione w sprawozdaniu biegłego rewidenta, na przykład kluczowe kwestie związane z badaniem lub kwestie związane z kontynuacją działalności.  
~~„Związane z kontynuacją działalności”.~~

...

## **MSB 230, DOKUMENTACJA BADANIA**

...

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

...

### **Dokumentacja przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania**



...

Dokumentacja istotnych spraw i związanych z nimi istotnych profesjonalnych osądów (odniesienie: ust. 8(c))

...

A10. Niektóre przykłady okoliczności, w których zgodnie z paragrafem 8 właściwe jest przygotowanie dokumentacji badania dotyczącej zastosowania profesjonalnego osądu, obejmują sytuacje, w których kwestie i osądy są znaczące:

- Uzasadnienie wniosku biegłego rewidenta, gdy wymóg stanowi, że biegły rewident "rozważy" pewne informacje lub czynniki, a rozważenie to jest istotne w kontekście danego zlecenia.
- Podstawa wniosku biegłego rewidenta na temat racjonalności obszarów subiektywnych osądów dokonanych przez kierownictwo, na przykład osądów kierownictwa w odniesieniu do zasady kontynuacji działalności.<sup>10</sup>
- Podstawa oceny biegłego rewidenta, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są uzasadnione w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy też są zniekształcone.
- Podstawa wniosków biegłego rewidenta na temat autentyczności dokumentu, gdy dalsze badanie (takie jak odpowiednie wykorzystanie eksperta lub procedur potwierdzających) jest podejmowane w odpowiedzi na warunki zidentyfikowane podczas badania, które spowodowały, że biegły rewident uważa, że dokument może nie być autentyczny.
- W przypadku zastosowania MSB 701,<sup>11</sup> ustalenie przez biegłego rewidenta kluczowych spraw badania lub ustalenie, że nie istnieją kluczowe sprawy badania, o których należy poinformować.

...

## **MSB 250 (ZMIENIONY), ROZWAŻENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI W BADANIU SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

...

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

...

### **Uwzględnienie przez audytora zgodności z przepisami prawa i regulacjami**

...

*Procedury identyfikacji przypadków niezgodności - inne przepisy prawa i regulacje* (odniesienie: ust. 6 i 15)

A13. Niektóre inne prawa i regulacje mogą wymagać szczególnej uwagi biegłego rewidenta, ponieważ mają fundamentalny wpływ na działalność jednostki (jak opisano w paragrafie 6(b)).

<sup>10</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*

<sup>11</sup> MSB 701, *Przedstawienie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami, które mają zasadniczy wpływ na działalność jednostki, może spowodować zaprzestanie działalności przez jednostkę lub poddać w wątpliwość zdolność jednostki do ~~kontynuowania~~ działalności.<sup>12</sup> Na przykład niezgodność z wymogami licencji jednostki lub innego uprawnienia do prowadzenia działalności może mieć taki wpływ (np. w przypadku banku niezgodność z wymogami kapitałowymi lub inwestycyjnymi). Istnieje również wiele przepisów prawa i regulacji odnoszących się głównie do aspektów operacyjnych jednostki, które zazwyczaj nie mają wpływu na sprawozdania finansowe i nie są ujmowane w systemach informacyjnych jednostki istotnych dla sprawozdawczości finansowej.

...

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

...

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

...

#### **Sprawy do przekazania**

...

*Istotne ustalenia z audytu (par. 16)*

...

Istotne trudności napotkane podczas audytu (zob. par. 16(b))

A21. Istotne trudności napotkane podczas audytu mogą obejmować takie kwestie jak:

- Znaczące opóźnienia ze strony kierownictwa, niedostępność personelu jednostki lub niechęć kierownictwa do dostarczenia informacji niezbędnych biegłemu rewidentowi do przeprowadzenia procedur biegłego rewidenta.
- Nieuzasadniony krótki czas na zakończenie audytu.
- Nieoczekiwanie duży wysiłek wymagany do uzyskania wystarczających dowodów audytu.
- Niedostępność oczekiwanych informacji.
- Ograniczenia nałożone na audytora przez kierownictwo.
- Niechęć kierownictwa do dokonania lub rozszerzenia oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności na żądanie.<sup>13</sup>

W niektórych okolicznościach takie trudności mogą stanowić ograniczenie zakresu, które prowadzi do modyfikacji opinii biegłego rewidenta.<sup>14</sup>

...

---

<sup>12</sup> Patrz MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*

<sup>13</sup> Zob. MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*, paragraf 39(e)

<sup>14</sup> MSB 705 (zmieniony), *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

Okoliczności wpływające na formę i treść sprawozdania biegłego rewidenta (zob. paragraf 16(d))

...

A24. Okoliczności, w których biegły rewident jest zobowiązany lub może w inny sposób uznać za konieczne zamieszczenie dodatkowych informacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB i w przypadku których wymagana jest komunikacja z osobami, którym powierzono funkcje zarządcze, obejmują na przykład sytuacje, gdy:

- Biegły rewident oczekuje modyfikacji opinii w raporcie biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym).<sup>15</sup>
- Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności jest zgłaszana zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).<sup>16</sup>
- Kluczowe kwestie związane z audytem są przekazywane zgodnie z MSB 701.<sup>17</sup>
- Biegły rewident uważa za konieczne zamieszczenie paragrafu dotyczącego podkreślenia pewnych kwestii lub paragrafu dotyczącego innych kwestii zgodnie z MSB 706 (zmienionym)<sup>18</sup> lub jest to wymagane przez inne MSB.
- Biegły rewident stwierdził, że istnieje nieskorygowane istotne zniekształcenie pozostałych informacji zgodnie z MSB 720 (zmienionym).<sup>19</sup>

W takich okolicznościach biegły rewident może uznać za przydatne dostarczenie osobom odpowiedzialnym za zarządzanie projektem sprawozdania biegłego rewidenta, aby ułatwić dyskusję na temat tego, w jaki sposób takie kwestie zostaną uwzględnione w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

...

## Załącznik 1

(Paragraf 3)

### Szczególne wymogi zawarte w MSZJ 1 i innych MSB, które odnoszą się do komunikacji z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy MSZJ 1<sup>20</sup> i innych MSB, które wymagają komunikowania się w określonych sprawach z osobami, którym powierzono funkcje kierownicze. Lista ta nie zastępuje rozważenia wymogów i ich zastosowania oraz innych materiałów objaśniających zawartych 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 biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* - paragrafy 22, 39(c)(i) oraz 41-43
- MSB 250 (zmieniony), *Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego* - paragrafy 15, 20 i 23-25

---

<sup>15</sup> MSB 705 (zmieniony), paragraf 30

<sup>16</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*, paragraf 39(f) 25(d)

<sup>17</sup> MSB 701, paragraf 17

<sup>18</sup> MSB 706 (Zmieniony), *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*, paragraf 12

<sup>19</sup> MSB 720 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*, paragraf 18(a)

<sup>20</sup> MSZJ 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*

- MSB 265, *Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej* - paragraf 9
- MSB 450, *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania* - paragrafy 12-13
- MSB 505, *Potwierdzenia zewnętrzne* - paragraf 9
- MSB 510, *Zlecenia 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 202X), *Kontynuacja działalności* - paragraf 3925
- MSB 600 (zmieniony), *Szczególne rozważania - Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)* - 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, *Przedstawienie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* - paragraf 17
- MSB 705 (zmieniony), *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* - paragrafy 12, 14, 23 i 30
- MSB 706 (Zmieniony), *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* - paragraf 12
- MSB 710, *Informacje porównawcze - dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe* - ust. 18
- MSB 720 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji* - paragrafy 17-19

...

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

...

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

...

#### **Procedury oceny ryzyka i związane z nimi działania** (odniesienie: ust. 13-18)

A11. Ryzyko istotnego zniekształcenia, które należy zidentyfikować i ocenić, obejmuje zarówno ryzyko wynikające z oszustwa, jak i ryzyko wynikające z błędu. Jednakże znaczenie oszustw jest tak duże, że dalsze wymogi i wytyczne zostały zawarte w MSB 240 w odniesieniu do procedur oceny ryzyka i powiązanych działań mających na celu uzyskanie informacji wykorzystywanych

do identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.<sup>21</sup> Ponadto następujące MSB zawierają dalsze wymogi i wytyczne dotyczące identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia w odniesieniu do określonych spraw lub okoliczności:

- MSB 540 (zmieniony)<sup>22</sup> w odniesieniu do szacunków księgowych;
- MSB 550 w odniesieniu do relacji i transakcji z podmiotami powiązanymi;
- MSB 570 (zmieniony 202X)<sup>23</sup> w odniesieniu do kontynuacji działalności; oraz
- MSB 600 (zmieniony)<sup>24</sup> w odniesieniu do sprawozdań finansowych grupy.

...

Ocena środowiska kontroli (par. 21 lit. b))

...

Informacje uzyskane spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych

A138. Sprawozdania finansowe mogą zawierać informacje uzyskane spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych. Przykłady takich informacji, które biegły rewident może wziąć pod uwagę obejmują:

- Informacje uzyskane z umów leasingowych istotne dla ujawnień w sprawozdaniach finansowych.
- Informacje ujawniane w sprawozdaniach finansowych, które są generowane przez system zarządzania ryzykiem jednostki.
- Informacje o wartości godziwej opracowane przez ekspertów kierownictwa i ujawnione w sprawozdaniach finansowych.
- Informacje ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które zostały uzyskane z modeli lub z innych obliczeń wykorzystanych do opracowania szacunków księgowych ujętych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym, w tym informacje dotyczące podstawowych danych i założeń wykorzystanych w tych modelach, takich jak:
  - Założenia opracowane wewnętrznie, które mogą mieć wpływ na okres użytkowania składnika aktywów; lub
  - Dane takie jak stopy procentowe, na które mają wpływ czynniki pozostające poza kontrolą jednostki.
- Informacje ujawniane w sprawozdaniach finansowych na temat analiz wrażliwości pochodzących z modeli finansowych, które pokazują, że kierownictwo rozważyło alternatywne założenia.
- Informacje ujęte lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, które zostały uzyskane z deklaracji podatkowych i rejestrów jednostki.

---

<sup>21</sup> MSB 240, paragrafy 12-27

<sup>22</sup> MSB 540 (zmieniony), *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*

<sup>23</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*

<sup>24</sup> MSB 600 (Zmieniony), *Uwagi szczególne - Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*

- Informacje ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które zostały uzyskane z analiz przygotowanych w celu wsparcia oceny kierownictwa dotyczącej zdolności jednostki do kontynuowania działalności, takie jak ewentualne ujawnienia dotyczące zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.<sup>25</sup>

...

Identyfikacja i ocena ryzyka wystąpienia istotnych nieprawidłowości na poziomie sprawozdania finansowego

A195. Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego odnosi się do ryzyk, które odnoszą się do sprawozdania finansowego jako całości i potencjalnie wpływają na wiele stwierdzeń. Ryzyka tego rodzaju niekoniecznie są ryzykami identyfikowalnymi z konkretnymi stwierdzeniami na poziomie klasy transakcji, salda konta lub ujawnienia (np. ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo). Reprezentują one raczej okoliczności, które mogą wszechobecnie zwiększać ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia. Dokonana przez biegłego rewidenta ocena, czy zidentyfikowane ryzyka odnoszą się w sposób wszechogarniający do sprawozdań finansowych, wspiera dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. W innych przypadkach pewna liczba stwierdzeń może być również zidentyfikowana jako podatna na ryzyko, a zatem może wpływać na identyfikację ryzyka przez biegłego rewidenta i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia.

**Przykład:**

Jednostka ponosi straty operacyjne i ma problemy z płynnością oraz jest zależna od finansowania, które nie zostało jeszcze zapewnione. W takiej sytuacji biegły rewident może ~~stwierdzić~~ stwierdzić, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności rodzi ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. W takiej sytuacji może zaistnieć potrzeba zastosowania ramowych założeń rachunkowości przy zastosowaniu zasady likwidacji, co prawdopodobnie wpłynęłoby na wszystkie stwierdzenia.

...

**Załącznik 1**

(Paragraf A61-A67)

**Rozważania dotyczące zrozumienia podmiotu i jego modelu biznesowego**

...

<sup>25</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), paragrafy 31-3249-20

**Cele i zakres modelu biznesowego jednostki gospodarczej**

...

4. Ryzyko biznesowe może mieć bezpośredni wpływ na ryzyko istotnego zniekształcenia dla klas transakcji, sald kont i ujawnień na poziomie twierdzenia lub sprawozdania finansowego. Na przykład ryzyko biznesowe wynikające ze znacznego spadku wartości rynku nieruchomości może zwiększyć ryzyko istotnego zniekształcenia związanego ze stwierdzeniem wyceny dla pożyczkodawcy średnioterminowych pożyczek zabezpieczonych nieruchomościami. Jednak to samo ryzyko, szczególnie w połączeniu z poważnym pogorszeniem koniunktury gospodarczej, które jednocześnie zwiększa podstawowe ryzyko strat kredytowych w całym okresie kredytowania, może mieć również konsekwencje długoterminowe. Wynikająca z tego ekspozycja netto na straty kredytowe może wskazywać na zdarzenie lub warunek, który może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Jeśli tak, może to mieć wpływ na wnioski kierownictwa i biegłego rewidenta dotyczące stosowności stosowania przez jednostkę zasady kontynuacji działalności oraz ustalenia, czy istnieje istotna niepewność. To, czy ryzyko biznesowe może skutkować ryzykiem istotnego zniekształcenia, jest zatem rozważane w świetle okoliczności jednostki. Przykłady zdarzeń i warunków, które mogą powodować istnienie ryzyka istotnego zniekształcenia, wskazano w **Załączniku 2**.

...

**MSB 450, OCENA ZNIEKSZTAŁCENŹ ZIDENTYFIKOWANYCH PODCZAS  
BADANIA**

...

**Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

...

**Ocena skutków nieskorygowanych nieprawidłowości** (zob. paragraf 10-11)

...

- A17. Ponadto, każde pojedyncze zniekształcenie ujawnienia jakościowego jest rozpatrywane w celu oceny jego wpływu na odpowiednie ujawnienie(a), jak również jego ogólnego wpływu na sprawozdanie finansowe jako całość. Ustalenie, czy zniekształcenie (zniekształcenia) w ujawnieniu jakościowym jest istotne, w kontekście mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej i szczególnych okoliczności jednostki, jest kwestią wymagającą dokonania profesjonalnego osądu. Przykłady, w których takie zniekształcenia mogą być istotne obejmują:
- Niedokładne lub niekompletne opisy informacji o celach, politykach i procesach zarządzania kapitałem dla podmiotów prowadzących działalność ubezpieczeniową i bankową.
  - Pominięcie informacji o zdarzeniach lub okolicznościach, które doprowadziły do utraty wartości (np. znaczący długoterminowy spadek popytu na metal lub towar) w jednostce prowadzącej działalność wydobywczą.
  - Niewystarczające ujawnienia dotyczące zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.<sup>26</sup>
  - Nieprawidłowy opis polityki rachunkowości odnoszący się do istotnej pozycji w sprawozdaniu finansowym sprawozdania z sytuacji finansowej, sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym lub sprawozdania z przepływów pieniężnych.

<sup>26</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*, paragraf 31

- Nieodpowiedni opis wrażliwości kursu walutowego w jednostce, która prowadzi międzynarodową działalność handlową.

...

## **MSB 500, DOWODY BADANIA**

### **Wprowadzenie**

#### **Zakres niniejszego MSB**

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) wyjaśnia, co stanowi dowód badania w badaniu sprawozdań finansowych i dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby móc wyciągnąć uzasadnione wnioski, na których opiera się opinia biegłego rewidenta.
2. Niniejszy MSB ma zastosowanie do wszystkich dowodów badania uzyskanych w trakcie badania. Inne MSB dotyczą określonych aspektów badania (np. MSB 315 (Zmieniony)<sup>27</sup>), dowodów badania, które należy uzyskać w odniesieniu do określonego tematu (np. MSB 570 (Zmieniony 202X)<sup>28</sup>), określonych procedur uzyskiwania dowodów badania (np. MSB 520<sup>29</sup>) oraz oceny, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania (MSB 200<sup>30</sup> i MSB 330<sup>31</sup>).

...

## **MSB 510, ZLECENIA BADANIA PO RAZ PIERWSZY- STANY POCZĄTKOWE**

...

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

....

**Załącznik**  
(Paragraf A8)

### **Ilustracje sprawozdań biegłych rewidentów ze zmodyfikowanymi opiniami**

Uwaga: W tych przykładowych raportach biegłego rewidenta sekcja Opinia została umieszczona jako pierwsza zgodnie z MSB 700 (zmienionym), a sekcja Podstawa opinii została umieszczona bezpośrednio po sekcji Opinia. Ponadto pierwsze i ostatnie zdanie, które było zawarte w istniejącej sekcji dotyczącej odpowiedzialności biegłego rewidenta, zostało teraz włączone do nowej sekcji dotyczącej podstawy opinii.

---

<sup>27</sup> MSB 315 (zmieniony), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia*.

<sup>28</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*

<sup>29</sup> MSB 520, *Procedury analityczne*

<sup>30</sup> MSB 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*

<sup>31</sup> MSB 330, *Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*



**Ilustracja 1:**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony)<sup>32</sup> nie ma zastosowania).
- ...
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~<sup>33</sup>
- ...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdania finansowego<sup>34</sup>

Opinia z zastrzeżeniem

...

#### Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem

...

##### Kontynuacja działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuowania działalności.

#### Inne sprawy

...

**Ilustracja 2:**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).

...

- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~
- ...

<sup>32</sup> MSB 600 (Zmieniony), *Szczególne rozważania - Badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*

<sup>33</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*

<sup>34</sup> Podtytuł "Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Sprawozdanie z innych wymogów prawnych" nie ma zastosowania.

## Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdania finansowego<sup>35</sup>

#### Opinie

...

**Podstawa wydania opinii, w tym podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem na temat wyników finansowych i przepływów pieniężnych**

...

#### **Kontynuacja działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

...

#### Inne sprawy

...

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

...

#### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

...

**Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia** (odniesienie: par. 4, 16)

...

*Niepewność oszacowania* (Par. 16(a))

...

A75. W niektórych przypadkach niepewność szacunku dotycząca wartości szacunkowej może wpływać na profesjonalny osąd biegłego rewidenta co do tego, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. MSB 570 (zmieniony 202X)<sup>36</sup> ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych w takich okolicznościach.

...

<sup>35</sup> Podtytuł "Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Sprawozdanie z innych wymogów prawnych" nie ma zastosowania.

<sup>36</sup> MSB 570, (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*

### **Wskaźniki możliwej stroniczości w zarządzaniu (par. 32)**

...

A135 Wskaźniki możliwej stroniczości kierownictwa mogą wpływać na wnioski biegłego rewidenta co do tego, czy ocena ryzyka dokonana przez biegłego rewidenta i związane z nią reakcje pozostają odpowiednie. Biegły rewident może również być zmuszony do rozważenia konsekwencji dla innych aspektów badania<sup>37</sup>, w tym potrzeby dalszego kwestionowania stosowności osądów kierownictwa przy dokonywaniu szacunków księgowych. Ponadto wskaźniki możliwej stroniczości kierownictwa mogą wpływać na wnioski biegłego rewidenta co do tego, czy sprawozdania finansowe jako całość są wolne od istotnych zniekształceń, jak omówiono w MSB 700 (zmienionym).<sup>38</sup>

...

## **MSB 560, PÓŹNIEJSZE ZDARZENIA**

...

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

...

**Zdarzenia, które wystąpiły między datą sprawozdania finansowego a datą raportu biegłego rewidenta (zob. par. 6-9)**

...

*Dochodzenie (odniesienie: ust. 7 lit. b))*

A9. Pytając kierownictwo oraz, tam gdzie jest to stosowne, osoby, którym powierzono sprawowanie obowiązków zarządczych, o to, czy wystąpiły jakiegokolwiek późniejsze zdarzenia, które mogą mieć wpływ na sprawozdania finansowe, biegły rewident może zapytać o bieżący status pozycji, które zostały ujęte na podstawie wstępnych lub niejednoznacznych danych oraz może zadać konkretne pytania dotyczące następujących kwestii:

- Czy zaciągnięto nowe zobowiązania, pożyczki lub gwarancje.
- Czy nastąpiła lub jest planowana sprzedaż lub nabycie aktywów.
- Czy nastąpiło podwyższenie kapitału lub emisja instrumentów dłużnych, takich jak emisja nowych akcji lub skryptów dłużnych, lub czy została zawarta lub jest planowana umowa o połączeniu lub likwidacji.
- Czy jakiegokolwiek aktywa zostały przywłaszczone przez rząd lub zniszczone, na przykład w wyniku pożaru lub powodzi.
- Czy nastąpiły jakieś zmiany w zakresie nieprzewidzianych zdarzeń.
- Czy dokonano lub rozważa się dokonanie nietypowych korekt księgowych.

---

<sup>37</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), paragrafy A57-A60

<sup>38</sup> MSB 700 (zmieniony), paragraf 11

- Czy wystąpiły lub mogą wystąpić zdarzenia, które poddają w wątpliwość prawidłowość zasad rachunkowości zastosowanych w sprawozdaniu finansowym, na przykład w przypadku, gdyby takie zdarzenia poddawały w wątpliwość prawidłowość zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.
- Czy wystąpiły jakiegokolwiek zdarzenia, które są istotne dla wyceny szacunków lub rezerw dokonanych w sprawozdaniu finansowym.
- Czy wystąpiły jakiegokolwiek zdarzenia, które są istotne dla odzyskiwalności aktywów.

...

## MSB 580, PISEMNE OŚWIADCZENIA

...

### Załącznik 1

(Zob. par. 2)

#### Lista MSB zawierających wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w innych MSB, które wymagają pisemnych oświadczeń specyficznych dla danego przedmiotu. Lista ta nie zastępuje rozważenia wymogów i ich zastosowania oraz innych materiałów objaśniających zawartych w MSB.

- MSB 240, *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* - paragraf 40
- MSB 250 (zmieniony), *Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego* - paragraf 17
- MSB 450, *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania* - paragraf 14
- MSB 501, *Dowody badania - szczególne 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 202X), *Kontynuacja działalności* - paragraf 3816(e)
- MSB 710, *Informacje porównawcze - dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe* - ust. 9
- MSB 720 (Zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji* - paragraf 13(c)

...

**Załącznik 2  
(zob. par. A21)**

**Przykład listu oświadczającego**

Poniższe przykładowe pismo zawiera pisemne oświadczenia wymagane przez niniejszy MSB i inne MSB. W niniejszej ilustracji przyjęto założenie, że mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej; wymóg MSB 570 (zmieniony 202X)<sup>39</sup> dotyczący uzyskania pisemnego oświadczenia nie jest istotny; oraz że nie ma wyjątków od wymaganych pisemnych oświadczeń. Gdyby istniały wyjątki, oświadczenia musiałyby zostać zmodyfikowane w celu odzwierciedlenia tych wyjątków.

...

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

...

**Wymogi**

...

**Zrozumienie Grupy i jej otoczenia, obowiązujących ram sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej Grupy**

...

*Rozważania dotyczące zaangażowania audytorów części składowych grupy*

31. Biegły rewident grupy przekazuje biegłym rewidentom części składowych grupy w odpowiednim czasie: (Paragraf A106)
- (a) Sprawy, które biegły rewident grupy uznaje za istotne dla zaprojektowania lub przeprowadzenia przez biegłego rewidenta komponentu procedur oceny ryzyka na potrzeby badania grupy;
  - (b) Stosując MSB 550.<sup>40</sup>, relacje z podmiotami powiązanymi lub transakcje zidentyfikowane przez kierownictwo grupy oraz wszelkie inne podmioty powiązane, o których biegły rewident grupy posiada wiedzę, a które są istotne dla pracy biegłego rewidenta komponentu; oraz (zob. paragraf A107)
  - (c) Stosując MSB 570 (zmieniony 202X),<sup>41</sup> zdarzenia lub warunki zidentyfikowane przez kierownictwo grupy lub biegłego rewidenta grupy, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności grupy do kontynuowania działalności, które są istotne dla pracy biegłego rewidenta komponentu.

...

<sup>39</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*

<sup>40</sup> MSB 550, *Podmioty powiązane*, paragraf 17

<sup>41</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*

## Załącznik 1

(Zob. par. A42)

**Ilustracja sprawozdania niezależnego biegłego rewidenta w przypadku, gdy biegły rewident Grupy nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię z badania Grupy**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupowym jednostki z jednostkami zależnymi (tj. zastosowanie ma MSB 600 (zmieniony)).
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~
- Biegły rewident nie jest zobowiązany, ani nie podjął decyzji, aby informować o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701.<sup>42</sup>

### SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

#### Raport z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego<sup>43</sup>

Opinia z zastrzeżeniem

...

Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem

...

#### **Kontynuacja działalności**

Stwierdził, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do kontynuacji działalności.

...

**Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i raport biegłego rewidenta na jego temat"].**

<sup>42</sup> MSB 701, *Przedstawienie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>43</sup> Podtytuł "Raport z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

...

## **MSB 610 (ZMIENIONY W 2013 R.), WYKORZYSTANIE PRACY AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH**

...

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

...

*Określenie charakteru i zakresu prac funkcji audytu wewnętrznego, które można wykorzystać*

Czynniki wpływające na określenie charakteru i zakresu pracy komórki audytu wewnętrznego, które można wykorzystać (odniesienie: ust. 17-19)

...

Osądy w zakresie planowania i przeprowadzania procedur badania oraz oceny wyników (zob. par. 18(a), 30(a))

...

A19. Ponieważ biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania, biegły rewident musi dokonać znaczących osądów w ramach zlecenia badania zgodnie z paragrafem 18. Znaczące osądy obejmują następujące elementy:

- Ocena ryzyka wystąpienia istotnych nieprawidłowości;
- Ocena wystarczalności przeprowadzonych testów;
- Ocena adekwatności zastosowania przez kierownictwo ~~założenia~~ kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości;
- Ocena istotnych szacunków księgowych; oraz
- Ocena adekwatności ujawnień w sprawozdaniach finansowych oraz innych kwestii mających wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta.

...

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

...

### **Wymogi**

...

#### **Raport biegłego rewidenta**

...

*Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania przeprowadzonego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*

...

#### Kontynuacja działalności

29. ~~tam, gdzie ma to zastosowanie~~, biegły rewident sporządza sprawozdanie zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).<sup>44</sup>

...

#### Odpowiedzialność za sprawozdania finansowe

...

34. W tej części sprawozdania biegłego rewidenta należy opisać odpowiedzialność kierownictwa za: (Paragrafy A45-A48)
- (a) sporządzanie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną do sporządzenia sprawozdań finansowych wolnych od istotnych nieprawidłowości wynikających z nadużyć lub błędów; oraz
  - (b) Ocena zdolności jednostki do kontynuowania działalności<sup>45</sup> oraz tego, czy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe, a także ujawnienie, jeśli ma to zastosowanie, kwestii związanych z kontynuacją działalności. Wyjaśnienie odpowiedzialności kierownictwa za tę ocenę powinno zawierać opis sytuacji, w których zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe. (Par. A48)

...

#### *Sprawozdanie biegłego rewidenta wymagane przepisami prawa lub regulacjami*

50. Jeżeli biegły rewident jest zobowiązany przez prawo lub regulację określonej jurysdykcji do zastosowania określonego układu lub sformułowania sprawozdania biegłego rewidenta, sprawozdanie biegłego rewidenta odwołuje się do Międzynarodowych Standardów Badania tylko wtedy, gdy sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera, co najmniej, każdy z poniższych elementów: (Ref: Paragrafy A70- A71)
- (a) Tytuł.
  - (b) Adresat, zgodnie z okolicznościami zlecenia.
  - (c) Sekcja "Opinia" zawierająca wyrażenie opinii na temat sprawozdania finansowego oraz odniesienie do mających zastosowanie ram sprawozdawczości finansowej zastosowanych do sporządzenia sprawozdania finansowego (w tym wskazanie jurysdykcji pochodzenia ram sprawozdawczości finansowej, które nie są Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego, zob. paragraf 27).
  - (d) Identyfikacja sprawozdań finansowych jednostki, które zostały zbadane przez biegłego rewidenta.

---

<sup>44</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*, paragrafy 33-3721-23

<sup>45</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), paragraf 2



- (e) Oświadczenie, że biegły rewident jest niezależny od jednostki zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi dotyczącymi badania oraz wypełnił inne obowiązki etyczne biegłego rewidenta zgodnie z tymi wymogami. Oświadczenie wskazuje jurysdykcję, z której pochodzą odpowiednie wymogi etyczne lub odwołuje się do Kodeksu IESBA.
- (f) ~~Tam, gdzie ma to zastosowanie, sekcja A~~, która odnosi się do wymogów sprawozdawczych określonych w ~~paragrafach 33-34 i 35(c)22~~ MSB 570 (zmienionego w 202X) i nie jest z nimi sprzeczna.
- (g) Tam, gdzie ma to zastosowanie, sekcję "Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem (lub negatywnej)", która odnosi się do wymogów sprawozdawczych określonych w paragrafie 35(b)23 MSB 570 (Zmienionego 202X) i nie jest z nimi sprzeczna.
- (h) Tam, gdzie ma to zastosowanie, sekcja, która zawiera informacje wymagane przez MSB 701 lub dodatkowe informacje na temat badania, które są określone przez prawo lub regulację i które odnoszą się do wymogów sprawozdawczych zawartych w tym MSB i nie są z nimi sprzeczne. <sup>46</sup> (Par. A72-A75)
- (i) W stosownych przypadkach, sekcja odnosząca się do wymogów sprawozdawczych określonych w paragrafie 24 MSB 720 (zmienionego).
- (j) Opis odpowiedzialności kierownictwa za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz wskazanie osób odpowiedzialnych za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej, który odnosi się do wymogów określonych w paragrafach 33-36 i nie jest z nimi sprzeczny.
- (k) Odniesienie do Międzynarodowych Standardów Badania oraz prawa lub regulacji, a także opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych, który odnosi się do wymogów określonych w paragrafach 37-40 i nie jest z nimi sprzeczny. (par. A50-A53)
- (l) W przypadku badań pełnych zestawów sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie, imię i nazwisko partnera zaangażowanego, chyba że w rzadkich okolicznościach można racjonalnie oczekiwać, że takie ujawnienie doprowadzi do znacznego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego.
- (m) Podpis audytora.
- (n) Adres audytora.
- (o) Data raportu biegłego rewidenta.

...

**Załącznik**

(Zob. Par. A19)

## **Ilustracje do raportów niezależnego biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych**

....

---

<sup>46</sup> MSB 701, paragrafy 11-16

**Ilustracja 1 - Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).
- ...
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności~~ zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).

- Kluczowe kwestie związane z audytem zostały przekazane zgodnie z MSB 701.
- ...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdania finansowego<sup>47</sup>

#### Opinia

...

#### Podstawa opinii

...

#### Kontynuacja działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuowania działalności.

...

#### Kluczowe kwestie związane z audytem

.....

<sup>47</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

**Ilustracja 2 - Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego zestawu skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie z zastosowaniem ram rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupowym jednostki z jednostkami zależnymi (tj. zastosowanie ma MSB 600 (zmieniony)).**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).**
- **Kluczowe kwestie związane z audytem zostały przekazane zgodnie z MSB 701.**

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### **Raport z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego<sup>48</sup>**

**Opinia**

...

**Podstawa opinii**

...

#### **Kontynuacja działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do kontynuacji działalności.

...

**Kluczowe kwestie związane z audytem**

.....

---

<sup>48</sup> Podtytuł "Raport z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

**Ilustracja 3 - Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).
- ...
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~
- Biegły rewident nie jest zobowiązany, ani nie podjął innej decyzji, do informowania o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701.
- ...

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### **Opinia**

...

### **Podstawa opinii**

...

### **Kontynuacja działalności**

Stwierdził, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuowania działalności.

...

**Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdania finansowe i raport biegłego rewidenta na ich temat"].**

...

**Ilustracja 4 - Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami zgodności ogólnego przeznaczenia**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie wymagane przez prawo lub regulację. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).

...

- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Odpowiedni adresat]

### Opinia

...

### Podstawa opinii

...

### Kontynuacja działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

...

Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i raport biegłego rewidenta na jego temat"].

...

## MSB 701, PRZEDSTAWIENIE KLUCZOWYCH SPRAW BADANIA W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

### Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

...

4. Informowanie o kluczowych kwestiach badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta odbywa się w kontekście sformułowania przez biegłego rewidenta opinii o sprawozdaniach finansowych jako całości. Przekazywanie kluczowych kwestii badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie jest:
- (a) Substytut ujawnień w sprawozdaniach finansowych, które zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są wymagane przez kierownictwo lub które z innych względów są niezbędne do uzyskania rzetelnej prezentacji;
  - (b) Zastępuje wyrażenie przez biegłego rewidenta zmodyfikowanej opinii, gdy wymagają tego okoliczności konkretnego zlecenia badania zgodnie z MSB 705 (zmienionym);<sup>49</sup>
  - (c) Zastępuje raportowanie zgodnie z MSB 570 (zmieniony 202X),<sup>50</sup> w przypadku, gdy istotnie istnieje niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności;
  - (d) Odrębna opinia na temat poszczególnych kwestii. (Zob. Par. A5-A8)

...

## Wymogi

...

### Informowanie o kluczowych kwestiach związanych z badaniem

...

*Interakcja między opisami kluczowych zagadnień badania a innymi elementami wymaganymi do uwzględnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta*

15. Kwestia dająca podstawę do wydania zmodyfikowanej opinii zgodnie z MSB 705 (zmienionym) lub istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X), są ze swej natury kluczowe. Jednakże w takich okolicznościach sprawy te nie są opisywane w sekcji Kluczowe sprawy badania sprawozdania biegłego rewidenta, a wymogi określone w paragrafach 13-14 nie mają zastosowania. Biegły rewident powinien raczej:
- (a) Raportować na temat tych kwestii zgodnie z mającymi zastosowanie MSB; oraz
  - (b) W sekcji "Kluczowe zagadnienia związane z badaniem sprawozdań finansowych" zamieścić odniesienie do "Podstawy wydania opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)" lub "Istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności". (Par. A6-A7)

...

## Zastosowanie i inny materiał objaśniający

### Zakres niniejszego MSB (par. 2)

...

---

<sup>49</sup> MSB 705 (zmieniony), *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>50</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*, paragrafy 33-3722-23

## Informowanie o kluczowych kwestiach związanych z badaniem

...

Odniesienie do miejsca ujawnienia sprawy w sprawozdaniu finansowym (odniesienie: ust. 13)

...

A41. Oprócz odnoszenia się do powiązanych ujawnień, biegły rewident może zwrócić uwagę na ich kluczowe aspekty. Zakres ujawnienia przez kierownictwo określonych aspektów lub czynników w odniesieniu do tego, w jaki sposób dana sprawa wpływa na sprawozdania finansowe za bieżący okres, może pomóc biegłemu rewidentowi we wskazaniu określonych aspektów tego, w jaki sposób dana sprawa została uwzględniona w badaniu, tak aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć, dlaczego dana sprawa jest kluczową sprawą badania. Na przykład: ~~gdy~~ jednostka zawiera solidne ujawnienia dotyczące szacunków księgowych, biegły rewident może zwrócić uwagę na ujawnienie kluczowych założeń, ujawnienie zakresu możliwych wyników oraz inne jakościowe i ilościowe ujawnienia dotyczące kluczowych źródeł niepewności szacunków lub krytycznych szacunków księgowych, w ramach odniesienia się do tego, dlaczego dana kwestia była jedną z najistotniejszych w badaniu oraz w jaki sposób kwestia ta została uwzględniona w badaniu.

- ~~• gdy biegły rewident wyciąga wnioski zgodnie z MSB 570 (zmienionym), że nie istnieje żadna istotna niepewność odnosząca się do zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident może mimo wszystko ustalić, że jedna lub więcej spraw odnoszących się do tego wniosku i wynikająca z pracy biegłego rewidenta według MSB 570 (zmienionego) jest kluczową sprawą badania; w takich okolicznościach opis biegłego rewidenta takiej kluczowej sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta mógłby zawierać aspekty zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków ujawnionych w sprawozdaniach finansowych, takich jak znaczne straty operacyjne, możliwości zaciągania kredytów, oraz możliwe refinansowanie zadłużenia, lub niezgodność z umowami pożyczek oraz powiązane czynniki łagodzące<sup>51</sup>.~~

...

## MSB 705 (ZMIENIONY), MODYFIKACJE OPINII W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

...

### Wymogi

...

#### Forma i treść sprawozdania biegłego rewidenta w przypadku modyfikacji opinii

*Opinia biegłego rewidenta*

...

Zastrzeżenie dotyczące opinii

---

<sup>51</sup> Zob. paragraf A3 MSB 570 (zmienionego).

19. Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii z powodu niemożności uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania, biegły rewident
- (a) Stwierdzenie, że audytor nie wyraża opinii na temat załączonych sprawozdań finansowych;
  - (b) Stwierdzić, że ze względu na istotność sprawy (spraw) opisanej (opisanych) w sekcji "Podstawa odmowy wyrażenia opinii", biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, które stanowiłyby podstawę do wyrażenia opinii z badania sprawozdań finansowych; oraz
  - (c) Zmienić oświadczenie wymagane przez paragraf 24(b) MSB 700 (Zmieniony), które wskazuje, że sprawozdania finansowe zostały zbadane, aby stwierdzić, że biegły rewident został zaangażowany do zbadania sprawozdań finansowych.
  - (d) Stwierdzenie, że biegły rewident nie jest w stanie wyciągnąć wniosku na temat stosowności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą mieć znaczący wpływ na wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

...

*Rozważania w sytuacji, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdań finansowych*

29. O ile nie jest to wymagane przez prawo lub regulację, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdań finansowych, sprawozdanie biegłego rewidenta nie zawiera sekcji dotyczącej:
- (a) ~~sekcje~~ "Kluczowe zagadnienia badania" zgodnie z MSB 701; <sup>52</sup>
  - (b) Kontynuacja działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X); <sup>53</sup>
  - (c) Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X);<sup>54</sup>  
oraz
  - (d) Sekcja "Inne informacje" zgodnie z MSB 720 (zmienionym). <sup>5556</sup> (zob. par. A26)

.....

## **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

.....

<sup>52</sup> MSB 701, *Przedstawienie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*, paragrafy 11-13

<sup>53</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*, paragraf 33

<sup>54</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*, paragrafy 34-35

<sup>55</sup> MSB 701, *Informowanie o kluczowych zagadnieniach badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*, paragrafy 11-13

<sup>56</sup> MSB 720 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*, paragraf A54



## Forma i treść sprawozdania biegłego rewidenta w przypadku modyfikacji opinii

*Przykładowe sprawozdania biegłego rewidenta (odniesienie: ust. 16)*

- A17. Ilustracje 1 i 2 w Załączniku zawierają raporty biegłego rewidenta z odpowiednio opinią z zastrzeżeniem i opinią negatywną, ponieważ sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone.
- A18. Ilustracja 3 w Załączniku zawiera sprawozdanie biegłego rewidenta z opinią z zastrzeżeniem, ponieważ biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania. Ilustracja 4 zawiera odmowę wyrażenia opinii ze względu na niemożność uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących pojedynczego elementu sprawozdań finansowych. Ilustracja 5 zawiera odmowę wyrażenia opinii z powodu niemożności uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących wielu elementów sprawozdań finansowych. W każdym z dwóch ostatnich przypadków możliwy wpływ niemożności na sprawozdania finansowe jest zarówno istotny, jak i wszechogarniający. Załączniki do innych MSB, które zawierają wymogi sprawozdawcze, w tym MSB 570 (zmieniony 202X)<sup>57</sup>, również zawierają ilustracje sprawozdań biegłego rewidenta ze zmodyfikowanymi opiniami.

...

*Rozważania w sytuacji, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdań finansowych (zob. paragraf 29)*

- A26. Podanie przyczyn niemożności uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających odpowiednich dowodów badania w sekcji "Podstawa odmowy wyrażenia opinii" sprawozdania biegłego rewidenta dostarcza użytkownikom użytecznych informacji w zrozumieniu, dlaczego biegły rewident odmówił wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych i może dodatkowo chronić przed niewłaściwym poleganiem na nich. Jednakże informowanie o wszelkich kluczowych kwestiach badania innych niż kwestia(-e) powodująca(-e) odmowę wyrażenia opinii może sugerować, że sprawozdania finansowe jako całość są bardziej wiarygodne w odniesieniu do tych kwestii niż byłoby to właściwe w danych okolicznościach i byłoby niezgodne z odmową wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych jako całości. Podobnie niewłaściwe byłoby zamieszczenie sekcji Inne informacje zgodnie z MSB 720 (zmienionym) dotyczącej rozważenia przez biegłego rewidenta spójności innych informacji ze sprawozdaniami finansowymi. W związku z tym paragraf 29 niniejszego MSB zabrania zamieszczania ~~sekcji Kluczowe zagadnienia badania lub sekcji Inne informacje~~ w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych, chyba że prawo lub regulacja nakłada na biegłego rewidenta inny wymóg przekazania kluczowych zagadnień badania lub sporządzenia sprawozdania na temat innych informacji.

...

**Załącznik**

(Par. A17-A18, A25)

## Ilustracje sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta z modyfikacjami opinii

...

---

<sup>57</sup>MSB 570 (zmieniony), *Kontynuacja działalności*

**Ilustracja 1 - Opinia z zastrzeżeniem z powodu istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie przy zastosowaniu rzetelnej prezentacji ramy. Badanie nie jest badaniem grupowym (tj. MSB 600 (Zmieniony)<sup>58</sup> nie ma zastosowania).
- ...
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X)~~.
- Kluczowe kwestie związane z audytem zostały przekazane zgodnie z MSB 701.
- ...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdań finansowych<sup>59</sup>

#### Opinia z zastrzeżeniem

...

#### Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem

...

#### Kontynuacja działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

...

Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i raport biegłego rewidenta na jego temat"]

...

#### Kluczowe kwestie związane z audytem

...

<sup>58</sup> MSB 600 (Zmieniony), *Szczególne rozważania - badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*

<sup>59</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

**Ilustracja 2 - Opinia negatywna z powodu istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie z zastosowaniem ram rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupowym jednostki z jednostkami zależnymi (tj. zastosowanie ma MSB 600 (zmieniony)).
- ...
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~
- MSB 701 ma zastosowanie; jednakże biegły rewident ustalił, że nie występują żadne kluczowe kwestie związane z badaniem poza kwestią opisaną w sekcji Podstawa wydania opinii negatywnej.

...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego<sup>60</sup>

Opinia negatywna

...

Podstawa wydania negatywnej opinii

...

#### **Kontynuacja działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności Grupy do kontynuowania działalności.

...

Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i raport biegłego rewidenta na jego temat"]

...

Kluczowe kwestie związane z audytem

...

<sup>60</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

**Ilustracja 3 - Opinia z zastrzeżeniem z powodu niemożności uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających dowodów badania dotyczących zagranicznej jednostki stowarzyszonej**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie z zastosowaniem ram rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupowym jednostki z jednostkami zależnymi (tj. zastosowanie ma MSB 600 (zmieniony)).
- ...
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~
- Kluczowe kwestie związane z audytem zostały przekazane zgodnie z MSB 701.

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego<sup>61</sup>

#### Opinia z zastrzeżeniem

...

#### Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem

...

#### **Kontynuacja działalności**

Stwierdził, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności Grupy do kontynuowania działalności.

...

Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i raport biegłego rewidenta na jego temat"]

...

#### Kluczowe kwestie związane z audytem

...

<sup>61</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

**Ilustracja 4 - Odmowa wyrażenia opinii z powodu niemożności uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących pojedynczego elementu skonsolidowanego sprawozdania finansowego**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupowym jednostki z jednostkami zależnymi (tj. zastosowanie ma MSB 600 (zmieniony)).

...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego<sup>62</sup>

#### Zastrzeżenie dotyczące opinii

...

#### Podstawa zastrzeżenia opinii

Inwestycja Grupy we wspólne przedsięwzięcie XYZ Company jest wykazywana w wartości xxx w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej Grupy, co stanowi ponad 90% aktywów netto Grupy na dzień 31 grudnia 20X1 roku. Nie umożliwiono nam dostępu do kierownictwa i audytorów spółki XYZ, w tym do dokumentacji audytowej audytorów spółki XYZ. W rezultacie nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne były jakiegokolwiek korekty w odniesieniu do proporcjonalnego udziału Grupy w aktywach Spółki XYZ, które wspólnie kontroluje, jej proporcjonalnego udziału w zobowiązaniach Spółki XYZ, za które wspólnie odpowiada, jej proporcjonalnego udziału w przychodach i kosztach Spółki XYZ za dany rok oraz elementów składających się na skonsolidowane zestawienie zmian w kapitale własnym i skonsolidowany rachunek przepływów pieniężnych.

Nie jesteśmy w stanie wypowiedzieć się na temat stosowności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Grupy do kontynuacji działalności.

...

**Ilustracja 5 - Odmowa wydania opinii z powodu niemożności uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących wielu elementów sprawozdania finansowego**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).

...

<sup>62</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdania finansowego<sup>63</sup> Zastrzeżenie dotyczące opinii

...

#### Podstawa zastrzeżenia opinii

Zostaliśmy wybrani na biegłych rewidentów Spółki dopiero po 31 grudnia 20X1 r. i w związku z tym nie obserwowaliśmy liczenia zapasów z natury na początku i na końcu roku. Nie byliśmy w stanie upewnić się za pomocą alternatywnych środków co do ilości zapasów posiadanych na dzień 31 grudnia 20X0 r. i 20X1 r., które zostały wykazane w sprawozdaniach z sytuacji finansowej odpowiednio w wysokości xxx i xxx. Ponadto wprowadzenie nowego skomputeryzowanego systemu należności we wrześniu 20X1 r. spowodowało liczne błędy w należnościach. Na dzień sporządzenia przez nas raportu kierownictwo nadal było w trakcie usuwania niedociągnięć systemu i korygowania błędów. Nie byliśmy w stanie potwierdzić ani zweryfikować za pomocą alternatywnych środków należności ujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w łącznej kwocie xxx na dzień 31 grudnia 20X1 roku. W wyniku tych spraw nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne były jakiegokolwiek korekty w odniesieniu do zarejestrowanych lub niezarejestrowanych zapasów i należności oraz elementów składających się na sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych.

Nie jesteśmy w stanie wypowiedzieć się na temat stosowności zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego oraz czy istnieje istotna niepewność związana z kontynuacją działalności o zdarzeniach lub warunkach, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

...

### MSB 706 (ZMIENIONY), AKAPITY OBJAŚNIAJĄCE ZE ZWRÓCENIEM UWAGI ORAZ AKAPITY ZAWIERAJĄCE INNE SPRAWY W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

#### Wprowadzenie

##### Zakres niniejszego MSB

...

3. MSB 570 (zmieniony 202X)<sup>64</sup> i MSB 720 (zmieniony)<sup>65</sup> ustanawiają wymogi i zawierają wytyczne dotyczące komunikowania w sprawozdaniu biegłego rewidenta odpowiednio kontynuacji działalności i innych informacji.

...

---

<sup>63</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

<sup>64</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*

<sup>65</sup> MSB 720 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*

## Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

**Okoliczności, w których konieczne może być uwypuklenie danego akapitu** (par. 4, 8)

...

- A5. Przykładami okoliczności, w których biegły rewident może uznać za konieczne zamieszczenie paragrafu zawierającego podkreślenie istoty są:
- Niepewność związana z przyszłym wynikiem wyjątkowego postępowania sądowego lub regulacyjnego, które nie jest zdarzeniem lub warunkiem, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.
  - Istotne późniejsze zdarzenie, które wystąpiło między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta.<sup>66</sup>
  - Wcześniejsze zastosowanie (tam, gdzie jest 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.

...

**Uwzględnienie akapitu podkreślającego znaczenie sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta** (par. 9)

...

- A7. Włączenie do sprawozdania biegłego rewidenta paragrafu zawierającego podkreślenie pewnych kwestii nie ma wpływu na opinię biegłego rewidenta. Paragraf podkreślający znaczenie nie zastępuje:
- (a) Zmodyfikowana opinia zgodnie z MSB 705 (zmienionym), gdy wymagają tego okoliczności konkretnego zlecenia badania;
  - (b) Ujawnienia w sprawozdaniach finansowych, które zgodnie z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej są wymagane od kierownictwa lub które są w inny sposób niezbędne do osiągnięcia rzetelnej prezentacji; lub
  - (c) Raportowanie zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).<sup>67</sup>, ~~gdzie istnieje istotna niepewność dotyczące zdarzeń lub warunków, które mogą budzić istotne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.~~

...

**Umieszczenie w raporcie biegłego rewidenta akapitów dotyczących podkreślenia znaczenia sprawy oraz akapitów dotyczących innych kwestii**

(Ref: Paragraf 9, 11)

- A16. Umieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragrafu dotyczącego podkreślenia istoty sprawy lub paragrafu dotyczącego innych spraw zależy od charakteru informacji, które mają być przekazane oraz od osądu biegłego rewidenta co do względnej istotności takich informacji dla zamierzonych użytkowników w porównaniu z innymi elementami, których przekazanie jest wymagane zgodnie z MSB 700 (zmienionym). Na przykład:

---

<sup>66</sup> MSB 560, paragraf 6

<sup>67</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), Kontynuacja działalności, paragrafy 33-37 22-23

#### Podkreślenie znaczenia akapitów

- W przypadku, gdy paragraf "Podkreślenie znaczenia" odnosi się do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym okoliczności, w których biegły rewident stwierdza, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez prawo lub regulację byłyby w przeciwnym razie nie do przyjęcia<sup>68</sup>, biegły rewident może uznać za konieczne umieszczenie tego paragrafu bezpośrednio po paragrafie "~~Podstawa opinii o kontynuacji działalności~~" lub "~~Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności~~", aby zapewnić odpowiedni kontekst opinii biegłego rewidenta.
- Gdy w sprawozdaniu biegłego rewidenta prezentowana jest sekcja Kluczowe zagadnienia badania, paragraf dotyczący podkreślenia znaczenia może być prezentowany bezpośrednio przed lub po sekcji Kluczowe zagadnienia badania, w oparciu o osąd biegłego rewidenta co do względnej istotności informacji zawartych w paragrafie dotyczącym podkreślenia znaczenia. Biegły rewident może również dodać dalszy kontekst do nagłówka "Podkreślenie znaczenia", taki jak "Podkreślenie znaczenia - późniejsze zdarzenie", aby odróżnić akapit "Podkreślenie znaczenia" od poszczególnych spraw opisanych w sekcji "Kluczowe zagadnienia badania".

#### Paragrafy dotyczące innych spraw

...

### Załącznik 3

(Ref: Paragraf A17)

#### Ilustracja sprawozdania niezależnego biegłego rewidenta zawierającego sekcję "Kluczowe zagadnienia badania", akapit "Podkreślenie znaczenia" oraz akapit "Inne zagadnienia"

...

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony)<sup>69</sup> nie ma zastosowania).**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność związana ~~ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~**
- **Kluczowe kwestie związane z audytem zostały przekazane zgodnie z MSB 701.**

...

<sup>68</sup> Na przykład, zgodnie z wymogami MSB 210 "Uzgardnianie warunków zleceń badania", paragraf 19 oraz MSB 800 (Zmieniony) "Szczególne rozważania - badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia", paragraf 14.

<sup>69</sup> MSB 600 (Zmieniony), Szczególne rozważania - Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy



## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdań finansowych<sup>70</sup>

#### Opinia

...

#### Podstawa opinii

...

#### Kontynuacja działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuowania działalności.

...

#### Nacisk na materię<sup>71</sup>

...

#### Kluczowe kwestie związane z audytem

...

#### Inne sprawy

...

**Załącznik 4**  
**(Ref: Paragraf A8)**

**Ilustracja raportu niezależnego biegłego rewidenta zawierającego opinię z zastrzeżeniem ze względu na odstępstwo od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i zawierającego paragraf podkreślający istotę sprawy**

<sup>70</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

<sup>71</sup> Jak zauważono w paragrafie A16, paragraf dotyczący podkreślenia znaczenia może być przedstawiony bezpośrednio przed lub po paragrafie dotyczącym kluczowych zagadnień badania na podstawie osądu biegłego rewidenta co do względnej istotności informacji zawartych w paragrafie dotyczącym podkreślenia znaczenia.

...

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~

...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdań finansowych<sup>72</sup>

Opinia z zastrzeżeniem

...

#### Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem

...

##### Kontynuacja działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

...

#### Objaśnienie ze zwróceniem uwagi - skutki pożaru

...

## MSB 710, INFORMACJE PORÓWNAWCZE - DANE KORESPONDUJĄCE I PORÓWNAWCZE SPRAWOZDANIA FINANSOWE

...

Załącznik

(Ref: Paragraf A5, A7, A10)

## Ilustracje do sprawozdań niezależnych biegłych rewidentów

<sup>72</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

...

#### **Ilustracja 1 – dane korespondujące**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony)<sup>73</sup> nie ma zastosowania).
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X)~~.<sup>74</sup>
- Biegły rewident nie jest zobowiązany, ani nie podjął decyzji, aby informować o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701.

...

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### **Raport z badania sprawozdań finansowych<sup>75</sup>**

#### **Opinia z zastrzeżeniem**

...

#### **Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem**

...

#### **Kontynuacja działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

...

#### **Odpowiedzialność kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie za sprawozdania finansowe<sup>76</sup>**

...

<sup>73</sup> MSB 600 (Zmieniony), *Uwagi szczególne - Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*

<sup>74</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*

<sup>75</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

<sup>76</sup> Lub inne terminy, które są odpowiednie w kontekście ram prawnych danej jurysdykcji.

**Ilustracja 2 - Odpowiednie liczby**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).
- ...
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~
- Biegły rewident nie jest zobowiązany, ani nie podjął decyzji, aby informować o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701.
- ...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdań finansowych<sup>77</sup>

#### Opinia z zastrzeżeniem

...

#### Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem

...

#### Kontynuacja działalności

Stwierdziłmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

...

#### Odpowiedzialność kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie za sprawozdania finansowe<sup>78</sup>

...

**Ilustracja 3 - Odpowiednie liczby**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

<sup>77</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

<sup>78</sup> Lub inne terminy, które są odpowiednie w kontekście ram prawnych danej jurysdykcji.

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).
- ...
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~
- Biegły rewident nie jest zobowiązany, ani nie podjął decyzji, aby informować o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701.

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdań finansowych<sup>79</sup>

#### Opinia

...

#### Podstawa opinii

...

#### Kontynuacja działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuowania działalności.

...

#### Inne sprawy

...

#### Ilustracja 4 - Porównawcze sprawozdanie finansowe

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).

<sup>79</sup>Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~
- Biegły rewident nie jest zobowiązany, ani nie podjął decyzji, aby informować o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701.

...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Raport z badania sprawozdań finansowych<sup>80</sup>

#### Opinia z zastrzeżeniem

...

#### Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem

...

#### Kontynuacja działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

...

#### Odpowiedzialność kierownictwa i osób sprawujących nadzór nad sprawozdaniem finansowym<sup>81</sup>

...

### MSB 720 (ZMIENIONY), OBOWIĄZKI BIEGŁEGO REWIDENTA DOTYCZĄCE INNYCH INFORMACJI

...

#### Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

#### Czytanie i uwzględnianie innych informacji (Par. 14-15)

...

---

<sup>80</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

<sup>81</sup> Lub inne terminy, które są odpowiednie w kontekście ram prawnych danej jurysdykcji.

Rozważenie, czy istnieje istotna niespójność między innymi informacjami a wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania (zob. par. 14(b))

...

A32. Wiedza biegłego rewidenta uzyskana podczas badania może również obejmować kwestie o charakterze prospektywnym. Takie sprawy mogą obejmować, na przykład, perspektywy biznesowe i przyszłe przepływy pieniężne, które biegły rewident wziął pod uwagę przy ocenie założeń przyjętych przez kierownictwo przy przeprowadzaniu testów na utratę wartości niematerialnych, takich jak wartość firmy, lub przy ocenie zdolności kierownictwa do kontynuowania działalności przez jednostkę<sup>82</sup>.

...

## Załącznik 2

(Par. 21-22, A53)

### Ilustracja sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta dotyczących innych informacji

...

**Ilustracja 1 - Sprawozdanie biegłego rewidenta dowolnej jednostki, notowanej lub nienotowanej na giełdzie, zawierające opinie niezmodyfikowana, jeżeli biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia pozostałych informacji.** Dla celów niniejszego przykładowego sprawozdania biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych dowolnego podmiotu, notowanego na giełdzie lub innego niż notowanych na giełdzie, z zastosowaniem ram rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupowym (tj. MSB 600 (Zmieniony)<sup>83</sup> nie ma zastosowania).
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~<sup>84</sup>
- Kluczowe kwestie związane z audytem zostały przekazane zgodnie z MSB 701.<sup>85</sup>

...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

<sup>82</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*

<sup>83</sup> MSB 600 (Zmieniony), Uwagi szczególne - Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)

<sup>84</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*

<sup>85</sup> MSB 701, *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*. Sekcja "Kluczowe zagadnienia badania" jest wymagana tylko dla jednostek notowanych na giełdzie.

## Raport z badania sprawozdań finansowych<sup>86</sup>

### Opinia

...

### Podstawa opinii

...

#### **Kontynuacja działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

...

### Kluczowe kwestie związane z audytem<sup>87</sup>

...

**Ilustracja 2 - Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki notowanej na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident uzyskał część innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji i spodziewa się uzyskać inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, informacje po dacie raportu biegłego rewidenta.**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie, przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~
- Kluczowe kwestie związane z audytem zostały przekazane zgodnie z MSB 701.

...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

## Raport z badania sprawozdań finansowych<sup>88</sup>

<sup>86</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

<sup>87</sup> Sekcja Kay Audit Matters jest wymagana tylko dla podmiotów notowanych na giełdzie.

<sup>88</sup> Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.



## Opinia

...

## Podstawa opinii

...

### **Kontynuacja działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

...

## Kluczowe kwestie związane z audytem

...

**Ilustracja 3 - Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident uzyskał część innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji i spodziewa się uzyskać inne informacje po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~
- Biegły rewident nie jest zobowiązany, ani nie podjął decyzji, aby informować o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701.

...

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

## Opinia

...

## Podstawa opinii

...

### **Kontynuacja działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

...

Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i raport biegłego rewidenta na jego temat"]

...

**Ilustracja 4 - Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki notowanej na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident nie uzyskał żadnych innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, ale spodziewa się je uzyskać po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie, przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~
- Kluczowe kwestie związane z audytem zostały przekazane zgodnie z MSB 701.

...

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### **Raport z badania sprawozdań finansowych<sup>89</sup>**

#### **Opinia**

...

#### **Podstawa opinii**

...

### **Kontynuacja działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

<sup>89</sup>Podtytuł "Raport z badania sprawozdania finansowego" jest zbędny w sytuacji, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

...

Kluczowe kwestie związane z audytem

...

**Ilustracja 5 - Sprawozdanie biegłego rewidenta dowolnej jednostki, notowanej lub nienotowanej na giełdzie, zawierające niezmodyfikowaną opinię, jeżeli biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i stwierdził istnienie istotnego zniekształcenia pozostałych informacji.**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie kompletnego zestawu sprawozdań finansowych dowolnej jednostki, notowanej lub nienotowanej na giełdzie, przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (Zmieniony) nie ma zastosowania).
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~
- Kluczowe kwestie związane z audytem zostały przekazane zgodnie z MSB 701.

...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

**Opinia**

...

**Podstawa opinii**

...

**Kontynuacja działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

...

**Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i raport biegłego rewidenta na jego temat"]**

...

**Ilustracja 6 - Sprawozdanie biegłego rewidenta dowolnej jednostki, notowanej lub nienotowanej na giełdzie, zawierające opinie z zastrzeżeniem, jeżeli biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i występuje ograniczenie zakresu w odniesieniu do istotnej pozycji w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, które ma również wpływ na pozostałe informacje.**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu skonsolidowanych sprawozdań finansowych dowolnej jednostki, notowanej lub nienotowanej na giełdzie, z zastosowaniem ram rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupowym (tj. zastosowanie ma MSB 600 (zmieniony)).
- ...
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).
- Kluczowe kwestie związane z audytem zostały przekazane zgodnie z MSB 701.
- ...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Opinia z zastrzeżeniem

...

### Podstawa wydania opinii z zastrzeżeniem

...

#### **Kontynuacja działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności Grupy do kontynuowania działalności.

...

Inne informacje [lub inny tytuł, jeśli jest odpowiedni, np. "Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i raport biegłego rewidenta na jego temat"]

...

**Ilustracja 7 - Sprawozdanie biegłego rewidenta dowolnej jednostki, notowanej lub nienotowanej na giełdzie, zawierające opinie negatywna, jeżeli biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta.**

**Raport biegłego rewidenta i negatywna opinia o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym ma również wpływ na pozostałe informacje.**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego zestawu skonsolidowanych sprawozdań finansowych dowolnego podmiotu, notowanego lub nienotowanego na giełdzie, z zastosowaniem ram rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupowym (tj. MSB 600 (Zmieniony)).**
- ...
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~**
- **Kluczowe kwestie związane z audytem zostały przekazane zgodnie z MSB 701.**
- ...

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### **Opinia negatywna**

...

### **Podstawa wydania negatywnej opinii**

...

#### **Kontynuacja działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczące wątpliwości co do zdolności Grupy do kontynuacji działalności.

...

**Inne informacje [lub inny tytuł w stosownych przypadkach, taki jak "Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i raport biegłego rewidenta na jego temat"].**

...

## **MSB 800 (ZMIENIONY), SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH SPORZĄDZONYCH ZGODNIE Z RAMOWYMI ZAŁOŻENIAMI SPECJALNEGO PRZEZNACZENIA**

...

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

...

**Formułowanie opinii i kwestie związane ze sprawozdawczością (Par. 11)**

A13. Załącznik do niniejszego MSB zawiera ilustracje sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta na

temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia. Inne ilustracje sprawozdań biegłego rewidenta mogą być istotne dla sprawozdawczości na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia (zob. na przykład załączniki do MSB 700 (zmienionego), MSB 705 (zmienionego),<sup>90</sup> MSB 570 (zmienionego 202X),<sup>91</sup> MSB 720 (zmienionego),<sup>92</sup> i MSB 706 (zmienionego)<sup>93</sup>.

*Zastosowanie MSB 700 (zmienionego) przy sporządzaniu sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia*

...

Kontynuacja działalności

A15. Sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia mogą, ale nie muszą być sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, dla których założenie kontynuacji działalności jest odpowiednie (np. założenie kontynuacji działalności nie jest odpowiednie dla niektórych sprawozdań finansowych sporządzanych na podstawie podatkowej w określonych jurysdykcjach).<sup>94</sup> W zależności od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia, opis w sprawozdaniu biegłego rewidenta odpowiedzialności kierownictwa<sup>95</sup> odnoszący się do założenia kontynuacji działalności może wymagać dostosowania w niezbędnym zakresie. Opis w sprawozdaniu biegłego rewidenta odpowiedzialności biegłego rewidenta<sup>96</sup> może również wymagać odpowiedniego dostosowania w zależności od tego, w jaki sposób MSB 570 (zmieniony w 202X) ma zastosowanie w okolicznościach zlecenia.

...

**Załącznik**

(Par. A14)

## **Ilustracje do sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia**

...

**Ilustracja 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, sporządzonych zgodnie z postanowieniami umowy dotyczącymi sprawozdawczości finansowej (do celów niniejszej ilustracji, ramowymi założeniami zgodności).**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie z postanowieniami umowy dotyczącymi sprawozdawczości finansowej (tj. ramami specjalnego przeznaczenia). Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ram sprawozdawczości finansowej.

...

<sup>90</sup> MSB 705 (zmieniony), *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>91</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*

<sup>92</sup> MSB 720 (Zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*

<sup>93</sup> MSB 706 (zmieniony), *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>94</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), paragraf 2

<sup>95</sup> Zob. MSB 700 (zmieniony), paragrafy 34(b) i A48.

<sup>96</sup> Zob. MSB 700 (zmieniony), paragraf 39(b)(iv).

- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).~~
- Biegły rewident nie jest zobowiązany, ani nie podjął decyzji, aby informować o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701.

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Odpowiedni adresat]

**Opinia**

...

**Podstawa opinii**

...

### **Kontynuacja działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

### **Podkreślenie istoty sprawy - podstawa rachunkowości oraz ograniczenie dystrybucji i użytkowania**

Zwracamy uwagę na notę X do sprawozdania finansowego, która opisuje podstawy rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, aby pomóc Spółce w przestrzeganiu postanowień dotyczących sprawozdawczości finansowej zawartych w umowie, o której mowa powyżej. W związku z tym sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie do innego celu. Nasz raport jest przeznaczony wyłącznie dla Spółki i Spółki DEF i nie powinien być rozpowszechniany ani wykorzystywany przez strony inne niż Spółka lub Spółka DEF. Nasza opinia nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej kwestii.

### **Odpowiedzialność kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie za sprawozdania finansowe<sup>97</sup>**

...

**Ilustracja 2: Raport biegłego rewidenta na temat pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, sporządzonych zgodnie z podatkową podstawą rachunkowości w jurysdykcji X (dla celów niniejszej ilustracji, ramy zgodności).**  
Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

<sup>97</sup> W niniejszych przykładowych sprawozdaniach biegłego rewidenta terminy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nie mogą wymagać zastąpienia innym terminem, który jest odpowiedni w kontekście ram prawnych w danej jurysdykcji.

- **Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych, które zostały przygotowane przez kierownictwo spółki osobowej zgodnie z podstawą opodatkowania w jurysdykcji X (tj. ramami specjalnego przeznaczenia), aby pomóc wspólnikom w przygotowaniu indywidualnego zeznania podatkowego. Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ram sprawozdawczości finansowej.**

...

- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość~~ zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X).**

...

- **Biegły rewident nie jest zobowiązany, ani nie podjął decyzji, aby informować o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701.**

...

## SPRAWOZDANIE Niezależnego Biegłego Rewidenta

[Odpowiedni adresat]

**Opinia**

...

**Podstawa opinii**

...

### **Kontynuacja działalności**

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Na podstawie uzyskanych dowodów badania nie zidentyfikowaliśmy istotnej niepewności związanej ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuowania działalności.

### **Podkreślenie istoty sprawy - podstawa rachunkowości i ograniczenie dystrybucji**

Zwracamy uwagę na notę X do sprawozdania finansowego, która opisuje podstawy rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, aby pomóc wspólnikom Spółki w przygotowaniu ich indywidualnych zeznań podatkowych. W związku z tym sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie do innego celu. Nasz raport jest przeznaczony wyłącznie dla Spółki i jej wspólników i nie powinien być rozpowszechniany stronom innym niż Spółka lub jej wspólnicy. Nasza opinia nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

### **Odpowiedzialność kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie za sprawozdania finansowe<sup>98</sup>**

...

<sup>98</sup>Lub inne warunki, które są odpowiednie w kontekście ram prawnych w danej jurysdykcji.



**Ilustracja 3: Raport biegłego rewidenta na temat pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie, sporządzonych zgodnie z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez organ regulacyjny (dla celów niniejszej ilustracji, ramami rzetelnej prezentacji).**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie, które zostały sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez organ regulacyjny (tj. ramami specjalnego przeznaczenia) w celu spełnienia wymogów tego organu regulacyjnego. Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ram sprawozdawczości finansowej.  
...
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność~~ jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X). Ujawnienie istotnej niepewności w sprawozdaniu finansowym jest odpowiednie.  
...
- Regulator wymaga od biegłego rewidenta informowania o kluczowych kwestiach związanych z badaniem zgodnie z MSB 701.  
...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### Opinia

...

### Podstawa opinii

...

### Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Zwracamy jednak uwagę na Notę 6X w sprawozdaniu finansowym, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w wysokości ZZZ w roku zakończonym 31 grudnia 20X1 r., a na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższały jej aktywa ogółem o YYY. Jak stwierdzono w Nocie 6X, te zdarzenia lub warunki, wraz z innymi kwestiami opisanymi w Nocie 6X, wskazują, że istnieje istotna niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

[Opis sposobu, w jaki biegły rewident ocenił dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X)].

Nasza opinia nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej kwestii.

## **Podkreślenie znaczenia - podstawa rachunkowości**

Zwracamy uwagę na notę ~~YX~~-do sprawozdania finansowego, która opisuje podstawę rachunkowości. Sprawozdania finansowe są przygotowywane, aby pomóc Spółce w spełnieniu wymogów Regulatora DEF. W rezultacie sprawozdania finansowe mogą nie być odpowiednie do innych celów. Nasza opinia nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej kwestii.

## **Kluczowe kwestie związane z audytem**

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Kwestie te zostały omówione w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie przedstawiamy odrębnej opinii na ich temat. Oprócz sprawy opisanej w sekcji Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności powyżej, uznaliśmy sprawy opisane poniżej za kluczowe sprawy badania, o których należy poinformować w naszym sprawozdaniu.

*[Opis każdej kluczowej sprawy dotyczącej badania zgodnie z MSB 701 w zastosowaniu do niniejszego badania].*

## **Inne sprawy**

...

## **MSB 805 (ZMIENIONY), SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA- BADANIA POJEDYNCZYCH SKŁADNIKÓW SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO ORAZ OKREŚLONYCH ELEMENTÓW, KONT LUB POZYCJI SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

...

## **Wymogi**

...

## **Formułowanie opinii i kwestie związane z raportowaniem**

...

*Sprawozdawczość dotycząca pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki oraz pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu tych sprawozdań finansowych*

...

14. Jeśli sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki obejmuje:
- (a) Zmodyfikowaną opinię zgodnie z MSB 705 (zmienionym); <sup>99</sup>
  - (b) Paragraf dotyczący podkreślenia znaczenia lub paragraf dotyczący innych kwestii zgodnie z MSB 706 (zmienionym); <sup>100</sup>
  - (c) Sekcję dotyczącą istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X); <sup>101</sup>
  - (d) Informowanie o kluczowych kwestiach związanych z audytem zgodnie z MSB 701; <sup>102</sup> lub

---

<sup>99</sup> MSB 705 (zmieniony), *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>100</sup> MSB 706 (zmieniony), *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>101</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności, paragrafy 34-3522*

<sup>102</sup> MSB 701, *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*, paragraf 13

- (e) Stwierdzenie, które opisuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji zgodnie z MSB 720 (zmienionym);<sup>103</sup> biegły rewident rozważa ewentualny wpływ tych kwestii na badanie pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego oraz na sprawozdanie biegłego rewidenta na ten temat. (Zob. paragrafy A23-A27)

...

## Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

### Rozważania przy przyjmowaniu zlecenia

*Stosowanie MSB (par. 7)*

...

- A6. Zgodność z wymogami MSB odnoszącymi się do badania pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego może być niewykonalna w praktyce, gdy biegły rewident nie jest również zaangażowany do badania pełnego zbioru sprawozdań finansowych jednostki. W takich przypadkach biegły rewident często nie posiada takiego samego zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej, jak biegły rewident, który również bada kompletny zestaw sprawozdań finansowych jednostki. Biegły rewident nie posiada również dowodów badania dotyczących ogólnej jakości dokumentacji księgowej lub innych informacji księgowych, które uzyskałby w trakcie badania pełnego zestawu sprawozdań finansowych jednostki. W związku z tym biegły rewident może potrzebować dodatkowych dowodów potwierdzających dowody badania uzyskane z ewidencji księgowej. W przypadku badania określonego elementu sprawozdania finansowego, niektóre MSB wymagają pracy biegłego rewidenta, która może być nieproporcjonalna do badanego elementu. Na przykład, chociaż wymogi MSB 570 (zmienionego 202X) mogą być istotne w okolicznościach badania harmonogramu należności, spełnienie tych wymogów może być niewykonalne w praktyce ze względu na wymagany nakład pracy biegłego rewidenta. Jeśli biegły rewident stwierdzi, że badanie pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego zgodnie z MSB może nie być wykonalne w praktyce, biegły rewident może omówić z kierownictwem, czy inny rodzaj zlecenia może być bardziej wykonalny.

...

### Rozważania podczas planowania i przeprowadzania audytu (par. 10)

- A10. Przydatność każdego z MSB wymaga starannego rozważenia. Nawet gdy przedmiotem badania jest tylko określony element sprawozdania finansowego, MSB takie jak MSB 240,<sup>104</sup> MSB 550<sup>105</sup> i MSB 570 (zmieniony 202X) są, co do zasady, odpowiednie. Wynika to z faktu, że dany element może być zniekształcony w wyniku oszustwa, wpływu transakcji z podmiotami powiązаныmi lub nieprawidłowego zastosowania zasady kontynuacji działalności zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

...

---

<sup>103</sup> MSB 720 (Zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*, paragraf 22(e)(ii)

<sup>104</sup> MSB 240, *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*

<sup>105</sup> MSB 550, *Strony powiązane*

**Formułowanie opinii i kwestie związane ze sprawozdawczością (par. 11)**

...

A17. Załącznik 2 zawiera ilustracje sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta na temat pojedynczego sprawozdania finansowego i określonego elementu sprawozdania finansowego. Inne ilustracje sprawozdań biegłego rewidenta mogą być istotne dla sprawozdawczości dotyczącej pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego (zob. na przykład Załączniki do MSB 700 (Zmienionego), MSB 705 (Zmienionego), MSB 570 (Zmienionego 202X), MSB 720 (Zmienionego) i MSB 706 (Zmienionego)).

*Zastosowanie MSB 700 (zmienionego) przy sporządzaniu sprawozdania finansowego dotyczącego pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego*

...

Kontynuacja działalności

A19. W zależności od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzaniu pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, opis w sprawozdaniu biegłego rewidenta odpowiedzialności kierownictwa<sup>106</sup> odnoszący się do kontynuacji działalności może wymagać dostosowania stosownie do potrzeb. Zawarty w sprawozdaniu biegłego rewidenta opis odpowiedzialności biegłego rewidenta<sup>107</sup> może również wymagać odpowiedniego dostosowania w zależności od tego, w jaki sposób MSB 570 (zmieniony 202X) ma zastosowanie w okolicznościach zlecenia.

...

**Załącznik 2**

(Par. A17)

**Ilustracje sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta na temat pojedynczego sprawozdania finansowego i określonego elementu sprawozdania finansowego**

...

**Ilustracja 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pojedynczego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia (dla celów niniejszej ilustracji, ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji).**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- **Badanie bilansu (tj. pojedynczego sprawozdania finansowego) jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie.**
- **Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej to ramowe założenia rzetelnej prezentacji opracowane w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb w zakresie informacji finansowych szerokiego grona użytkowników.**

...

<sup>106</sup> Zob. MSB 700 (zmieniony), paragrafy 34(b) i A48.

<sup>107</sup> Zob. MSB 700 (zmieniony), paragraf 39(b)(iv).

- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że istnieje istotna niepewność ~~związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X)~~. Ujawnienie istotnej niepewności w pojedynczym sprawozdaniu finansowym jest odpowiednie.
- Biegły rewident nie jest zobowiązany i nie zdecydował się na przekazanie informacji o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701 w kontekście badania bilansu.

...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Odpowiedni adresat]

### Opinia

...

### Podstawa opinii

...

### Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności

Stwierdziliśmy, że zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Zwracamy jednak uwagę na Notę 6X w sprawozdaniu finansowym, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w wysokości ZZZ w roku zakończonym 31 grudnia 20X1 r., a na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższały jej aktywa ogółem o YYY. Jak stwierdzono w Nocie 6X, te zdarzenia lub warunki, wraz z innymi kwestiami opisanymi w Nocie 6X, wskazują, że istnieje istotna niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności.

Nasza opinia nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej kwestii.

### Odpowiedzialność kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie za sprawozdanie finansowe<sup>108</sup>

...

### Ilustracja 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pojedynczego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- Badanie zestawienia środków pieniężnych i rozchodów (tj. pojedynczego sprawozdania finansowego) jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie.
- Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej to ramowe założenia rzetelnej prezentacji opracowane w celu zaspokojenia potrzeb określonych użytkowników w zakresie informacji finansowych.<sup>109</sup>

<sup>108</sup> W niniejszych przykładowych sprawozdaniach biegłego rewidenta terminy kierownictwo i osoby odpowiedzialne za zarządzanie mogą wymagać zastąpienia innym terminem, który jest odpowiedni w kontekście ram prawnych w danej jurysdykcji.

<sup>109</sup> MSB 800 (zmieniony) zawiera wymogi i wytyczne dotyczące formy i treści sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

...

- ~~Założenie kontynuacji działalności nie jest istotne przy sporządzaniu sprawozdania z przepływów pieniężnych i rozchodów. Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).~~
- Biegły rewident nie jest zobowiązany i nie zdecydował się na przekazanie informacji o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701 w kontekście badania sprawozdania z wpływów i wydatków środków pieniężnych.

...

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Odpowiedni adresat]

### Opinia

...

### Podstawa opinii

...

### Podkreślenie znaczenia - podstawa rachunkowości

Zwracamy uwagę na Notę X do sprawozdania finansowego, która opisuje podstawy rachunkowości. Sprawozdania finansowe zostały sporządzone, aby pomóc Spółce w spełnieniu wymogów Regulatora DEF. W rezultacie sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie do innego celu. Nasza opinia nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej kwestii.

### Odpowiedzialność kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie za sprawozdanie finansowe<sup>110</sup>

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z zasadą kasowych wpływów i wydatków opisaną w Nocie X; obejmuje to ustalenie, że zasada kasowych wpływów i wydatków stanowi akceptowalną podstawę sporządzenia sprawozdania finansowego w danych okolicznościach oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną do sporządzenia sprawozdania finansowego wolnego od istotnych nieprawidłowości wynikających z nadużyć lub błędów.

~~Sporządzając sprawozdanie finansowe, kierownictwo jest odpowiedzialne za ocenę zdolności Spółki do kontynuowania działalności, ujawnienie, w stosownych przypadkach, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości, chyba że kierownictwo zamierza zlikwidować Spółkę lub zaprzestać działalności albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaprzestania działalności.~~

### Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

Naszym celem jest uzyskanie racjonalnej pewności co do tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość jest wolne od istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego naszą opinię.

<sup>110</sup> Lub inne terminy, które są odpowiednie w kontekście ram prawnych w danej jurysdykcji.

Rozsądna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istotne zniekształcenie, jeśli takie istnieje. Zniekształcenia mogą wynikać z oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

Paragraf 41(b) MSB 700 (Zmieniony) wyjaśnia, że zacięniowany materiał poniżej może być umieszczony w Załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta. Paragraf 41(c) MSB 700 (Zmienionego) wyjaśnia, że gdy prawo, regulacje lub krajowe standardy badania wyraźnie na to zezwalają, można odnieść się do strony internetowej odpowiedniego organu, która zawiera opis obowiązków biegłego rewidenta, zamiast włączać ten materiał do sprawozdania biegłego rewidenta, pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do poniższego opisu obowiązków biegłego rewidenta i nie jest z nim sprzeczny.

W ramach audytu zgodnego z MSB korzystamy z profesjonalnego osądu i zachowujemy profesjonalny sceptycyzm przez cały czas trwania audytu. Ponadto:

- Identyfikujemy i oceniamy ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające temu ryzyku i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.
- Uzyskanie zrozumienia 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.<sup>111</sup>
- ~~Stwierdzenie odpowiedniości stosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić istotne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuowania działalności. Jeśli dojdziemy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, jesteśmy zobowiązani do zwrócenia uwagi w naszym sprawozdaniu finansowym do powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, do modyfikacji naszej opinii. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego raportu biegłego rewidenta. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka przestanie kontynuować działalność.~~
- Ocena stosowności stosowanych zasad rachunkowości oraz zasadności szacunków księgowych, jeśli takie istnieją, oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo.
- Ocena ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania finansowego, w tym ujawnień, oraz tego, czy sprawozdanie finansowe przedstawia transakcje i zdarzenia leżące u jego podstaw w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

Komunikujemy się z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie, między innymi w odniesieniu do planowanego zakresu i harmonogramu audytu oraz znaczących ustaleń audytu, w tym wszelkich znaczących niedociągnięć kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas naszego audytu.

...

<sup>111</sup> Zdanie to zostanie odpowiednio zmodyfikowane w okolicznościach, w których biegły rewident jest również odpowiedzialny za wydanie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w związku z badaniem harmonogramu.

**Ilustracja 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat określonego elementu sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu biegłego rewidenta przyjmuje się następujące okoliczności:

- **Audyt harmonogramu należności (tj. elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego).**  
...
- **Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami zgodności zaprojektowanymi w celu zaspokojenia potrzeb określonych użytkowników w zakresie informacji finansowych.**<sup>112</sup>  
...
- **Założenie kontynuacji działalności nie jest istotne przy sporządzaniu harmonogramu należności. ~~Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdził, że nie istnieje istotna niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).~~**  
...
- **Biegły rewident nie jest zobowiązany i nie zdecydował się na przekazanie informacji o kluczowych kwestiach badania zgodnie z MSB 701 w kontekście badania sprawozdania z wpływów i wydatków środków pieniężnych.**  
...

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

Do Akcjonariuszy Spółki ABC [lub innego właściwego adresata]

### **Opinia**

...

### **Podstawa opinii**

...

### **Podkreślenie istoty sprawy - podstawa rachunkowości i ograniczenie dystrybucji**

Zwracamy uwagę na notę x do harmonogramu, która opisuje podstawę rachunkowości. Harmonogram został przygotowany, aby pomóc Spółce w spełnieniu wymogów Regulatora DEF. W rezultacie harmonogram może nie być odpowiedni do innych celów. Nasz raport jest przeznaczony wyłącznie dla Spółki i Regulatora DEF i nie powinien być rozpowszechniany stronom innym niż Spółka lub Regulator DEF. Nasza opinia nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej kwestii.

### **Obowiązki kierownictwa i osób sprawujących nadzór w odniesieniu do harmonogramu<sup>113</sup>**

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie harmonogramu zgodnie z [opisać przepisy dotyczące sprawozdawczości finansowej], oraz za kontrolę wewnętrzną którą kierownictwo uznaje za niezbędną,

<sup>112</sup> MSB 800 (zmieniony) zawiera wymogi i wytyczne dotyczące formy i treści sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

<sup>113</sup> Lub inne terminy, które są odpowiednie w kontekście ram prawnych w danej jurysdykcji.



aby umożliwić sporządzenie harmonogramu wolnego od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.

~~Sporządzając harmonogram, kierownictwo jest odpowiedzialne za ocenę zdolności Spółki do kontynuowania działalności, ujawnienie, w stosownych przypadkach, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości, chyba że kierownictwo zamierza zlikwidować Spółkę lub zaprzestać działalności albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaprzestania działalności.~~

Osoby sprawujące nadzór są odpowiedzialne za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej Spółki.

### **Odpowiedzialność audytora za audyt harmonogramu**

Naszym celem jest uzyskanie racjonalnej pewności co do tego, czy harmonogram jest wolny od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istotne zniekształcenie, gdy ono istnieje. Zniekształcenia mogą wynikać z oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego harmonogramu.

Paragraf 41(b) MSB 700 (Zmieniony) wyjaśnia, że zacytowany materiał poniżej może być umieszczony w Załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta. Paragraf 41(c) MSB 700 (Zmienionego) wyjaśnia, że jeżeli prawo, regulacje lub krajowe standardy badania wyraźnie na to zezwalają, można odnieść się do strony internetowej odpowiedniego organu, która zawiera opis obowiązków biegłego rewidenta, zamiast włączać ten materiał do sprawozdania biegłego rewidenta, pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do poniższego opisu obowiązków biegłego rewidenta i nie jest z nim sprzeczny.

W ramach audytu zgodnego z MSB korzystamy z profesjonalnego osądu i zachowujemy profesjonalny sceptycyzm przez cały czas trwania audytu. Ponadto:

- identyfikujemy i oceniamy ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające temu ryzyku i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.
- Uzyskanie zrozumienia kontroli wewnętrznej istotnej 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.<sup>114</sup>
- ~~Stwierdzenie odpowiedniości stosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuowania działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta 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 finansowego. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka przestanie kontynuować działalność.~~

<sup>114</sup> Zdanie to zostanie odpowiednio zmodyfikowane w okolicznościach, w których biegły rewident jest również odpowiedzialny za wydanie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem harmonogramu.

- Ocena stosowności stosowanych zasad rachunkowości i zasadności szacunków księgowych, jeśli takie istnieją, oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo.

Komunikujemy się z osobami sprawującymi nadzór, między innymi w odniesieniu do planowanego zakresu i harmonogramu audytu oraz znaczących ustaleń audytu, w tym wszelkich znaczących niedociągnięć kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas naszego audytu.

Przekazujemy również osobom sprawującym nadzór oświadczenie, że spełniliśmy odpowiednie wymogi etyczne dotyczące niezależności oraz informujemy je o wszystkich relacjach i innych kwestiach, które mogą mieć wpływ na naszą niezależność, a także, w stosownych przypadkach, o działaniach podjętych w celu wyeliminowania zagrożeń lub zastosowanych zabezpieczeniach.

...

## **MSB 810 (ZMIENIONY), ZLECENIA SPORZĄDZENIA SPRAWOZDANIA NA TEMAT STRESZCZONEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

...

### **Wymogi**

...

#### **Raport biegłego rewidenta na temat skróconych sprawozdań finansowych**

...

*Odniesienie do raportu biegłego rewidenta na temat zbadanych sprawozdań finansowych (par. A23)*

19. Gdy raport biegłego rewidenta na temat zbadanych sprawozdań finansowych zawiera:
- (a) Opinię z zastrzeżeniem zgodnie z MSB 705 (zmienionym); <sup>115</sup>
  - (b) Paragraf dotyczący podkreślenia istoty sprawy lub paragraf dotyczący innych kwestii zgodnie z MSB 706 (zmienionym); <sup>116</sup>
  - (c) Sekcję dotyczącą istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X); <sup>117</sup>
  - (d) Sekcję dotyczącą kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym 202X), jeżeli zidentyfikowano zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności., ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident stwierdza, że nie występuje istotna niepewność; <sup>118</sup>
  - (e) Informowanie o kluczowych kwestiach związanych z audytem zgodnie z MSB 701; <sup>119</sup> lub
  - (f) Oświadczenie, które opisuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ISA 720 (zmienionym); <sup>120</sup>

<sup>115</sup> MSB 705 (zmieniony), *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>116</sup> MSB 706 (zmieniony), *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>117</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *Kontynuacja działalności*, paragrafy 34-3522

<sup>118</sup> MSB 570 (zmieniony 202X), *paragraf 33(b)*

<sup>119</sup> MSB 701, *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>120</sup> MSB 720 (Zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*

a biegły rewident jest przekonany, że skrócone sprawozdania finansowe są spójne, we wszystkich istotnych aspektach, ze zbadanymi sprawozdaniami finansowymi lub stanowią ich rzetelne podsumowanie, zgodnie z zastosowanymi kryteriami, sprawozdanie biegłego rewidenta na temat skróconych sprawozdań finansowych, oprócz elementów określonych w paragrafie 16, zawiera następujące elementy:

- (i) Stwierdzenie, że sprawozdanie biegłego rewidenta na temat zbadanych sprawozdań finansowych zawiera opinię z zastrzeżeniem, akapit "Podkreślenie znaczenia", akapit "Inne kwestie", sekcję "Kontynuacja działalności" lub sekcję "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności", informację o kluczowych kwestiach związanych z badaniem lub stwierdzenie opisujące nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji; oraz (Par. A21)
- (ii) Opis: (par. A22)
  - a. Podstawy wydania opinii z zastrzeżeniem na temat zbadanego sprawozdania finansowego oraz jej ewentualny wpływ na skrócone sprawozdanie finansowe;
  - b. Kwestii, o której mowa w paragrafie "Podkreślenie znaczenia", paragrafie "Inne kwestie", paragrafie "Kontynuacja działalności" lub paragrafie "Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności" w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat zbadanych sprawozdań finansowych oraz ich ewentualny wpływ na skrócone sprawozdanie finansowe;
  - c. Nieskorygowanych istotnych zniekształceń innych informacji oraz ich wpływ (wpływy), jeśli występują, na informacje zawarte w dokumencie zawierającym skrócone sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat. (Par.A15)

...

**Załącznik**

(Par. A23)

### **Ilustracje do raportów niezależnego biegłego rewidenta na temat skróconych sprawozdań finansowych**

- Ilustracja 1: Raport biegłego rewidenta na temat skróconych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ustalonymi kryteriami. O zbadanych sprawozdaniach finansowych wyrażono opinię niezmodyfikowaną. Raport biegłego rewidenta na temat skróconych sprawozdań finansowych jest datowany później niż data raportu biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych, z których pochodzą skrócone sprawozdania finansowe. Raport biegłego rewidenta na temat zbadanych sprawozdań finansowych zawiera sekcję *dotyczącą istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności* oraz informacje o innych kluczowych kwestiach związanych z badaniem.

#### **Ilustracja 1:**

##### **Okoliczności obejmują:**

- **Niezmodyfikowaną opinię wyrażaną na temat zbadanych sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie.**
- ...

- **Raport biegłego rewidenta na temat zbadanych sprawozdań finansowych zawiera sekcję dotyczącą istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności.**
- **Raport biegłego rewidenta na temat zbadanych sprawozdań finansowych zawiera informacje o innych kluczowych kwestiach związanych z badaniem.<sup>121</sup>**

## **RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA NA TEMAT SKRÓCONEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

[Odpowiedni adresat]

### **Opinia**

...

### **Podsumowanie sprawozdań finansowych**

...

### **Zbadane sprawozdania finansowe i nasz raport na ich temat**

W naszym raporcie z dnia 15 lutego 20X2 r. wyraziliśmy niezmodyfikowaną opinię z badania na temat zbadanego sprawozdania finansowego. Raport ten zawiera również:

- Sekcję dotyczącą *istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności*, w której:
  - Stwierdzamy, że doszliśmy do wniosku, iż zastosowanie przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest właściwe. Zwracamy jednak uwagę na notę 6X w zbadanych sprawozdaniach finansowych. Nota 6X do zbadanych sprawozdań finansowych wskazuje, że Spółka ABC poniosła stratę netto w wysokości ZZZ w roku zakończonym 31 grudnia 20X1 r., a na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki ABC przewyższały jej aktywa ogółem o YYY. Te zdarzenia lub warunki, wraz z innymi kwestiami przedstawionymi w Nocie 6X zbadanych sprawozdań finansowych, wskazują, że istnieje istotna niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności ABC Company do kontynuowania działalności. Kwestie te zostały omówione w Nocie 5Y skróconego sprawozdania finansowego.<sup>122</sup>
- Zawiadomienie o innych<sup>123</sup> kluczowych sprawach badania. [Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres].<sup>124</sup>

...

---

<sup>121</sup> Jak wyjaśniono w paragrafie 15 MSB 701, istotna niepewność związana z kontynuacją działalności jest, ze względu na swój charakter, kluczową kwestią badania, ale wymaga się jej zgłoszenia w oddzielnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta zgodnie z paragrafami 36-37~~22~~ MSB 570 (Zmienionego 202X).

<sup>122</sup> Biegły rewident może dołączyć dodatkowy opis tego, w jaki sposób biegły rewident ocenił ocenę kierownictwa dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności, zgodnie z paragrafem 33(d) MSB 570 (Zmienionym 202X).

<sup>123</sup> W okolicznościach, w których nie ma istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności, włączenie słowa "inne" w oświadczeniu dotyczącym kluczowych kwestii związanych z badaniem nie byłoby konieczne.

<sup>124</sup> Biegły rewident może zamieścić dodatkowe wyjaśnienia dotyczące kluczowych kwestii badania uznanych za pomocne dla użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta na temat skróconych sprawozdań finansowych.

## MWPB 1000, SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA PODCZAS BADANIA INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH

...

### Załącznik

(Par.A14)

#### Przykłady kontroli związanych z instrumentami finansowymi

...

17. Z instrumentami finansowymi może wiązać się ryzyko, że strata może przekroczyć ewentualną kwotę wartości instrumentu finansowego ujętą w bilansie. Na przykład, nagły spadek ceny rynkowej towaru może zmusić jednostkę do poniesienia strat w celu zamknięcia pozycji terminowej na ten towar ze względu na wymogi dotyczące zabezpieczenia lub depozytu zabezpieczającego. W niektórych przypadkach potencjalne straty mogą być wystarczające, aby wskazać na zdarzenie lub warunek, który może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Jednostka może przeprowadzać analizy wrażliwości lub analizy wartości narażonej na ryzyko w celu oceny przyszłych hipotetycznych skutków dla instrumentów finansowych podlegających ryzyku rynkowemu. Jednakże analiza wartości narażonej na ryzyko nie odzwierciedla w pełni zakresu ryzyk, które mogą mieć wpływ na jednostkę; analizy wrażliwości i scenariuszy również mogą podlegać ograniczeniom.

PROJEKT MSB 570 (ZMIENIONEGO 202X)

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

IAASB oraz 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.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (International Standards on Quality Control, ISQC), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers), oraz inne publikacje IAASB publikowane są przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © kwiecień 2023, IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone. Zezwala się na kopiowanie tej pracy w celu osiągnięcia maksymalnej ekspozycji i informacji zwrotnej, pod warunkiem, że każda kopia będzie opatrzona następującą informacją: "Copyright © kwiecień 2023, IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone. Wykorzystano za zgodą IFAC. Zezwala się na kopiowanie niniejszej pracy w celu uzyskania maksymalnej ekspozycji i informacji zwrotnych".

Nazwy 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Management', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQM', 'IAPN', oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC, lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA i w innych krajach.

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń znaleźć można na [permissions](#) lub uzyskać pod adresem [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Niniejszy dokument *Proponowany Międzynarodowy Standard Badania 570 (zmieniony 202X) „Kontynuacja działalności” i Proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych MSB*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w kwietniu 2023 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w czerwcu 2023 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC 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 dokumentu *Proponowany Międzynarodowy Standard Badania 570 (zmieniony 202X) „Kontynuacja działalności” i Proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych MSB* w języku angielskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Proponowany Międzynarodowy Standard Badania 570 (zmieniony 202X) „Kontynuacja działalności” i Proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych MSB* w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Proposed International Standard on Auditing 570 (Revised 202X) Going Concern and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs, April 2023.*

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

PROJEKT MSB 570 (ZMIENIONEGO 202X)



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)