

Załącznik nr 1.7 do uchwały Nr 1554/33a/2017  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 8 grudnia 2017 r.

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 570 (Z)**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 570 (ZMIENIONEGO) (IAASB)**

**KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 570 (ZMIENIONY)  
KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI**

(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych  
za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. i później)

**SPIS TREŚCI**

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego standardu .....	1
Zasada kontynuacji działalności .....	2
Odpowiedzialność za ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności.....	3-7
Data wejścia w życie .....	8
<b>Cele</b> .....	9
<b>Wymogi</b>	
Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności .....	10-11
Ocena osądu kierownika jednostki .....	12-14
Okres nieobjęty oceną kierownika jednostki.....	15
Dodatkowe procedury stosowane w przypadku rozpoznania zdarzeń lub warunków .....	16
Wnioski biegłego rewidenta.....	17-20
Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta .....	21-24
Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór .....	25
Znaczące opóźnienie w zatwierdzeniu sprawozdania finansowego .....	26
<b>Zastosowanie i inne materiały objaśniające</b>	
Zakres niniejszego standardu .....	A1
Zasada kontynuacji działalności .....	A2
Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności .....	A3-A7
Ocena osądu kierownika jednostki .....	A8-A13
Okres nieobjęty oceną kierownika jednostki .....	A14-A15
Dodatkowe procedury stosowane w przypadku rozpoznania zdarzeń lub warunków .....	A16-A20
Wnioski biegłego rewidenta.....	A21-A25
Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta.....	A26-A35
Załącznik: Przykłady ilustrujące sprawozdania biegłego rewidenta odnoszące się do kontynuacji działalności	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności* należy odczytywać w kontekście MSB 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

## **Wprowadzenie**

### **Zakres niniejszego standardu**

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków biegłego rewidenta w trakcie badania sprawozdania finansowego odnoszących się do kontynuacji działalności oraz wpływu na sprawozdanie biegłego rewidenta (Zob. par. A1).

### **Zasada kontynuacji działalności**

2. Zgodnie z zasadą kontynuacji działalności obowiązującą w rachunkowości, sprawozdanie finansowe jest sporządzone przy założeniu, że jednostka będzie kontynuowała działalność w dającej się przewidzieć przyszłości. Sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia sporządza się zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownik jednostki zamierza albo zlikwidować jednostkę, albo zaniechać prowadzenia działalności gospodarczej, albo gdy kierownik jednostki nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności. Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia może, ale nie musi być sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, dla których zasada kontynuacji działalności ma znaczenie (np. zasada kontynuacji działalności nie ma znaczenia w przypadku niektórych sprawozdań finansowych sporządzanych na podstawie przepisów podatkowych w niektórych systemach prawnych). Gdy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe, aktywa i zobowiązania są wykazywane przy założeniu, że jednostka będzie mogła uzyskać korzyści ekonomiczne z aktywów i wypełnić zobowiązania w toku normalnej działalności (Zob. par. A2).

### **Odpowiedzialność za ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności**

3. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają wyraźny wymóg, aby kierownik jednostki dokonał szczegółowej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności i wskazują standardy określające kwestie, jakie należy rozpatrzyć oraz ujawnienia, jakie należy zamieścić w związku z kontynuacją działalności. Na przykład Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) 1 wymaga od kierownika jednostki dokonania oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności<sup>1</sup>. Szczegółowe wymogi dotyczące odpowiedzialności kierownika jednostki za ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym mogą być również zawarte w prawie lub regulacjach.
4. Inne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą nie zawierać wyraźnego wymogu, by kierownik jednostki dokonał szczegółowej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Tym niemniej, tam, gdzie zasada kontynuacji działalności jest podstawową zasadą stosowaną przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, jak wskazano w paragrafie 2, sporządzenie sprawozdania finansowego wymaga od kierownika jednostki dokonania oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności nawet, jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie zawierają wyraźnie takiego wymogu.
5. Ocena zdolności jednostki do kontynuacji działalności przez kierownika jednostki wymaga zastosowania osądu, w określonym momencie, dotyczącego nieodłącznie niepewnych przyszłych wyników zdarzeń lub warunków. Poniższe czynniki mają znaczenie dla tego osądu:
  - stopień niepewności związany z wynikiem zdarzeń lub warunków wzrasta znacząco w im dalszej przyszłości wystąpią zdarzenia lub warunki, lub ich wyniki. Z tego względu większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają od kierownika jednostki

---

<sup>1</sup> MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, paragrafy 25-26.

dokonania jednoznacznej oceny, wskazuje okres, za jaki kierownik jednostki uwzględni wszystkie dostępne informacje,

- wielkość i stopień złożoności jednostki, rodzaj i stan prowadzonej działalności oraz stopień, w jakim zewnętrzne czynniki wpływają na ocenę dotyczącą wyniku zdarzeń lub warunków,
- każdy osąd dotyczący przyszłości jest oparty na informacjach dostępnych w momencie jego dokonywania. Późniejsze zdarzenia mogą skutkować wynikami, które są niespójne z osądami, które były uzasadnione w momencie ich dokonania.

#### *Obowiązki biegłego rewidenta*

6. Biegły rewident jest odpowiedzialny za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących zasadności przyjęcia przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego oraz za stwierdzenie, w oparciu o zebrane dowody badania, czy istnieje znacząca niepewność, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Obowiązki te istnieją nawet wtedy, gdy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mające zastosowanie przy sporządzaniu sprawozdania finansowego nie zawierają wyraźnego wymogu dokonania przez kierownika jednostki oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności.
7. Jednakże, jak wskazano w MSB 200<sup>2</sup>, potencjalny wpływ nieodłącznych ograniczeń na zdolność biegłego rewidenta do wykrycia 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 do znaczącej niepewności związanej z kontynuacją działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie może być postrzegany jako gwarancja zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

#### **Data wejścia w życie**

8. Niniejszy standard stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze zakończone dnia 15 grudnia 2016 r. i później.

#### **Cele**

9. Celami biegłego rewidenta są:
  - (a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących i potwierdzających zasadność przyjęcia przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego,
  - (b) stwierdzenie, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istnieje znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz
  - (c) opracowanie sprawozdania biegłego rewidenta zgodnie z niniejszym standardem.

---

<sup>2</sup> MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragrafy A51-A52

## Wymogi

### Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności

10. Przy przeprowadzaniu procedur oceny ryzyka wymaganych przez MSB 315 (zmieniony)<sup>3</sup> biegły rewident rozpatruje\*, czy występują zdarzenia lub warunki mogące budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Biegły rewident ustala wówczas, czy kierownik jednostki dokonał już wstępnej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz: (Zob. par. A3-A6)
  - (a) w przypadku, gdy ocena taka została dokonana, biegły rewident omawia ją z kierownikiem jednostki i ustala, czy rozpoznało ono zdarzenia lub warunki, które pojedynczo lub łącznie mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, a jeżeli tak, plany kierownika jednostki w odpowiedzi na tę ocenę lub
  - (b) jeżeli ocena taka nie została jeszcze dokonana, biegły rewident omawia z kierownikiem jednostki uzasadnienie przyjęcia zasady kontynuacji działalności i kieruje zapytanie do kierownika jednostki, czy istnieją zdarzenia lub warunki, które pojedynczo lub łącznie mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.
11. W trakcie całego badania biegły rewident pozostaje wyculony na dowody badania dotyczące zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (Zob. par. A7).

### Ocena osądu kierownika jednostki

12. Biegły rewident ocenia osąd kierownika jednostki dotyczący zdolności jednostki do kontynuacji działalności (Zob. par. A8-A10, A12-A13).
13. Dokonując oceny osądu kierownika jednostki co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności biegły rewident uwzględnia ten sam okres, którego dotyczy ocena kierownika jednostki przeprowadzona zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej bądź też zgodnie z przepisami prawa lub regulacji, jeśli określa ona dłuższy okres. Jeżeli ocena kierownika jednostki dotycząca zdolności jednostki do kontynuacji działalności obejmuje okres krótszy niż dwanaście miesięcy od daty sprawozdania finansowego, określonej w MSB 560<sup>4</sup>, biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki z prośbą o wydłużenie okresu co najmniej do dwunastu miesięcy od tej daty (Zob. par. A11-A13).
14. Dokonując oceny osądu kierownika jednostki, biegły rewident rozpatruje, czy osąd ten uwzględnia wszystkie ważne informacje, które biegły rewident uzyskał w rezultacie badania.

### Okres nieobjęty oceną kierownika jednostki

15. Biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki z zapytaniem, czy znane mu są zdarzenia lub warunki dotyczące okresu nieobjętego oceną kierownika jednostki, które mogłyby budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (Zob. par. A14-A15).

<sup>3</sup> MSB 315 (zmieniony), „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”, paragraf 5.

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

<sup>4</sup> MSB 560 „Późniejsze zdarzenia”, paragraf 5 (a).

## **Dodatkowe procedury stosowane w przypadku rozpoznania zdarzeń lub warunków**

16. W przypadku rozpoznania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu określenia, czy istnieje lub też, czy nie istnieje znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (dalej określana jako „znacząca niepewność”) w drodze przeprowadzenia dodatkowych procedur badania uwzględniających rozpatrzenie czynników łagodzących. Procedury te obejmują (Zob. par. A16):
- (a) w przypadku braku dokonania przez kierownika jednostki oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, zwrócenie się z prośbą do kierownika jednostki o jej dokonanie;
  - (b) przy ocenie planów kierownika jednostki co do przyszłych działań w związku z jego oceną kontynuacji działalności; czy realizacja tych planów może poprawić sytuację i czy plany kierownika jednostki są wykonalne w danych okolicznościach (Zob. par. A17);
  - (c) w przypadku, gdy jednostka przygotowała prognozę przepływów środków pieniężnych, a analiza prognozy jest istotnym czynnikiem przy rozpatrywaniu przyszłego wyniku zdarzeń lub warunków przy ocenie planów kierownika jednostki co do przyszłych działań (Zob. par. A18-A19):
    - (i) ocenę wiarygodności danych wykorzystanych w przygotowanych prognozach oraz
    - (ii) określenie, czy istnieje odpowiednie uzasadnienie dla założeń stanowiących podstawę prognoz;
  - (d) rozpatrzenie, czy od daty dokonania oceny przez kierownika jednostki pojawiły się jakieś dodatkowe fakty lub informacje;
  - (e) uzyskanie pisemnych oświadczeń kierownika jednostki i tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, dotyczących ich planów co do przyszłych działań oraz możliwości wykonania tych planów (Zob. par. A20).

## **Wnioski biegłego rewidenta**

17. Biegły rewident ocenia, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania oraz wyciąga wniosek dotyczący zasadności zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.
18. W oparciu o uzyskane dowody badania biegły rewident wyciąga wniosek, czy w jego ocenie występuje znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które, pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Znacząca niepewność zachodzi, gdy wielkość jej potencjalnego wpływu i prawdopodobieństwa wystąpienia jest taka, że według osądu biegłego rewidenta odpowiednie ujawnienie rodzaju i wpływu tej niepewności jest niezbędne do (Zob. par. A21-22):
- (a) w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji – rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego – lub
  - (b) w przypadku ramowych założeń zgodności – tego, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd.

*Odpowiedniość ujawnień, gdy zostały rozpoznane zdarzenia lub warunki i występuje istotna niepewność*

19. Jeśli biegły rewident wyciąga wniosek, że przyjęcie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie w danych okolicznościach, ale występuje znacząca niepewność, biegły rewident określa, czy sprawozdanie finansowe (Zob. par. A22-A23):

- (a) odpowiednio opisuje główne zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz plany kierownika jednostki dotyczące tych zdarzeń lub warunków oraz
- (b) jednoznacznie wskazuje, że zachodzi znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i z tego względu jednostka może nie uzyskać ekonomicznych z aktywów i nie uregulować zobowiązań w toku zwykłej działalności.

*Odpowiednio ujawnień, gdy zostały rozpoznane zdarzenia lub warunki, ale nie występuje istotna niepewność*

20. Jeśli zostały zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które budzą poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciąga wniosek, że nie występuje znacząca niepewność, biegły rewident ocenia, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdanie finansowe zapewnia odpowiednie ujawnienia o tych zdarzeniach lub warunkach (Zob. par. A24-A25).

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

*Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest niewłaściwe*

21. Jeżeli sprawozdanie zostało sporządzone zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, ale według osądu biegłego rewidenta przyjęcie przez kierownika jednostki tej zasady było niewłaściwe, biegły rewident wyraża opinię negatywną. (Zob. par. A26-A27).

*Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe, ale występuje znacząca niepewność*  
Sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienia dotyczące znaczącej niepewności

22. Jeśli sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienie dotyczące znaczącej niepewności, biegły rewident wyraża niezmodyfikowaną opinię, a sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera odrębną sekcję pod nagłówkiem „Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności”, aby: (Zob. par. A28-A31, A34)
- (a) zwrócić uwagę na notę w sprawozdaniu finansowym, która ujawnia sprawy opisane w paragrafie 19 i
  - (b) stwierdzić, że te zdarzenia lub warunki wskazują, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i że opinia nie jest zmodyfikowana z tego powodu,

Sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiednich ujawnień dotyczących znaczącej niepewności

23. Jeżeli sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia dotyczącego znaczącej niepewności, biegły rewident (Zob. par. A32-A34):
- (a) wyraża odpowiednio opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, zgodnie z MSB 705 (zmienionym)<sup>5</sup> oraz
  - (b) w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (opinii negatywnej)” w sprawozdaniu biegłego rewidenta, stwierdza, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i że sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia tej sprawy.

---

<sup>5</sup> MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

Kierownik jednostki odmawia dokonania lub wydłużenia okresu oceny

24. W przypadku, gdy kierownik jednostki odmawia dokonania lub wydłużenia okresu oceny, pomimo prośby biegłego rewidenta, biegły rewident rozpatruje wpływ tego faktu na sprawozdanie biegłego rewidenta (Zob. par. A35).

### **Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór**

25. Jeżeli nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką<sup>6</sup>, biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o zidentyfikowanych zdarzeniach i warunkach, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Informowanie osób sprawujących nadzór obejmuje następujące zagadnienia:
- (a) czy te zdarzenia lub warunki wskazują, że występuje znacząca niepewność;
  - (b) czy przyjęcie przez kierownika jednostki przy sporządzaniu sprawozdania finansowego zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie;
  - (c) wystarczalność powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym; i
  - (d) tam, gdzie ma to zastosowanie, wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta.

### **Znaczące opóźnienie w zatwierdzeniu sprawozdania finansowego**

26. Jeśli występuje znaczące opóźnienie w zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór po dacie tego sprawozdania finansowego, biegły rewident zwraca się z zapytaniem o przyczyny tego opóźnienia. Jeżeli biegły rewident uważa, że opóźnienie może wiązać się ze zdarzeniami lub warunkami dotyczącymi oceny zdolności do kontynuacji działalności, biegły rewident przeprowadza dodatkowe niezbędne procedury badania, jak wskazano w paragrafie 16, jak również rozpatruje wpływ na wniosek biegłego rewidenta dotyczący istnienia znaczącej niepewności, jak wskazano w paragrafie 18.

\* \* \*

### **Zastosowania i inne materiały objaśniające**

#### **Zakres standardu (Zob. par. 1)**

- A1. MSB 701<sup>7</sup> dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za przedstawienie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Ten MSB stwierdza, że gdy zastosowanie ma MSB 701, kwestie dotyczące zdolności jednostki do kontynuacji działalności mogą stanowić kluczowe sprawy badania, i wyjaśnia, że znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności ze swej istoty stanowi kluczową sprawę badania<sup>8</sup>.

#### **Zasada kontynuacji działalności (Zob. par. 2)**

##### *Uwagi specyficzne dotyczące jednostek sektora publicznego*

- A2. Zastosowanie zasady kontynuacji działalności przez kierownika jednostki jest również znaczące w jednostkach sektora publicznego. Na przykład Międzynarodowy Standard Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) 1 adresuje kwestię zdolności jednostek sektora publicznego do kontynuacji działalności<sup>9</sup>. Ryzyko związane z kontynuacją działalności może wystąpić, ale ogranicza się do sytuacji, w których jednostki sektora publicznego działają na zasadzie non-profit, gdzie pomoc rządowa może zostać zmniejszona lub wycofana, oraz w przypadku

<sup>6</sup> MSB 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 13.

<sup>7</sup> MSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”

<sup>8</sup> Patrz paragrafy 15 oraz A41 MSB 701.

<sup>9</sup> MSRSP 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, paragrafy 38-41.



prywatyzacji. Zdarzenia lub warunki mogące budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności w sektorze publicznym mogą obejmować sytuacje, w których jednostka sektora publicznego nie ma wystarczających środków do niezakłóconego funkcjonowania lub gdy zostały podjęte decyzje polityczne wpływające na usługi świadczone przez tę jednostkę.

### **Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności**

*Zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności do kontynuacji działalności*

(Zob. par. 10)

A3. Poniżej znajdują się przykłady zdarzeń lub warunków, które, pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Lista ta nie stanowi zamkniętego katalogu, a wystąpienie jednej lub większej liczby pozycji nie zawsze wskazuje, że znacząca niepewność występuje.

#### Finansowe

- Sytuacja, w której zobowiązania przewyższają aktywa,
- Zbliżający się termin wymagalności pożyczek o określonych terminach płatności, przy braku realistycznych perspektyw ich przedłużenia lub spłaty tych pożyczek, bądź nadmierne uzależnienie od pożyczek krótkoterminowych finansujących długoterminowe aktywa,
- Symptomy wskazujące na możliwość wycofania finansowego wsparcia przez wierzycieli,
- Ujemne przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej wykazywane w historycznych lub prognozowanych sprawozdaniach finansowych,
- Niekorzystne wielkości kluczowych wskaźników finansowych,
- Znaczące straty operacyjne lub znaczące zmniejszenie wartości aktywów generujących przepływy pieniężne,
- Opóźnienie lub wstrzymanie wypłaty dywidend,
- Brak zdolności terminowego regulowania zobowiązań,
- Brak możliwości dotrzymania warunków umów kredytowych,
- Zmiana trybu rozliczeń z dostawcami z kredytu kupieckiego na natychmiastową płatność w chwili dostawy,
- Brak możliwości uzyskania finansowania prac rozwojowych dotyczących kluczowego produktu lub innych niezbędnych inwestycji.

#### Operacyjne

- Zamiary kierownika jednostki dotyczące likwidacji jednostki lub zaniechania działalności,
- Utrata kluczowego personelu kierowniczego bez zastępstwa,
- Utrata podstawowego rynku, kluczowego klienta(ów), umowy franczyzowej, licencji lub głównego dostawcy,
- Braki personelu,
- Niedobory ważnych surowców,
- Pojawienie się wysoce skutecznego konkurenta.

#### Inne

- Nieprzestrzeganie wymogów dotyczących wymogów kapitałowych lub innych wymogów ustawowych, takich jak wymogi w zakresie wypłacalności lub płynności dla instytucji finansowych,

- Toczące się przeciwko jednostce postępowanie sądowe lub administracyjne, które w przypadku rozstrzygnięcia niekorzystnego dla jednostki może wiązać się z powstaniem roszczeń, które prawdopodobnie nie będą mogły być przez nią zaspokojone,
- Zmiany w prawie lub regulacjach lub polityce rządu, które mogą mieć negatywny wpływ na jednostkę,
- Brak ubezpieczenia lub zbyt niskie ubezpieczenie od skutków katastrof.

Wagę takich zdarzeń lub warunków można często złagodzić przez inne czynniki. Na przykład, skutek niezdolności jednostki do normalnego regulowania zobowiązań może zostać zrównoważony poprzez plany kierownika jednostki zapewnienia odpowiednich wpływów środków pieniężnych z alternatywnych źródeł, takich jak sprzedaż aktywów, zmiana terminów spłaty kredytów lub pozyskanie dodatkowego kapitału. Podobnie, utrata głównego dostawcy może być złagodzona dzięki dostępności odpowiedniego alternatywnego źródła dostaw.

- A4. Procedury oceny ryzyka wymagane paragrafem 10 pomagają biegłemu rewidentowi w określeniu, czy zastosowanie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności może być ważną kwestią oraz jak wpływa na planowanie badania. Procedury te pozwalają również na przeprowadzenie w odpowiednim czasie rozmów z kierownikiem jednostki, włączając dyskusję dotyczącą planów kierownika jednostki i sposobów rozwiązania wszelkich zidentyfikowanych kwestii dotyczących kontynuacji działalności.

*Uwagi specyficzne dotyczące mniejszych jednostek (Zob. par. 10)*

- A5. Wielkość jednostki może wpływać na jej zdolność do przetrwania niekorzystnych warunków. Małe jednostki mogą być zdolne do szybkiej reakcji na pojawiające się możliwości, ale może brakować im zasobów niezbędnych do podtrzymania działalności.
- A6. Warunki o szczególnym znaczeniu dla małych jednostek obejmują ryzyko zaprzestania finansowania przez banki lub innych wierzycieli, ryzyko utraty głównego dostawcy, klienta lub kluczowego pracownika oraz ryzyko utraty uprawnień do prowadzenia działalności na podstawie licencji, franszyzy lub innej umowy prawnej.

*Zwrócenie uwagi na dowody badania dotyczące zdarzeń lub warunków (Zob. par. 11)*

- A7. MSB 315 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta weryfikacji oceny ryzyka i odpowiedniej modyfikacji zaplanowanych procedur badania, jeśli w toku badania zostały uzyskane dodatkowe dowody badania, które wpływają na ocenę ryzyka<sup>10</sup>. W przypadku, gdy zdarzenia lub warunki, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zostały zidentyfikowane po przeprowadzeniu oceny ryzyka, wówczas, oprócz przeprowadzenia procedur zgodnie z paragrafem 16, konieczna może okazać się weryfikacja oceny ryzyka istotnego zniekształcenia. Wystąpienie takich zdarzeń lub warunków może również wpływać na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres dalszych procedur badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko. MSB 330<sup>11</sup> określa wymogi i zawiera wytyczne dotyczące tego zagadnienia.

## **Ocena osądu kierownika jednostki**

*Osąd kierownika jednostki, analiza pomocnicza i ocena dokonana przez biegłego rewidenta (Zob. par. 12)*

<sup>10</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 31.

<sup>11</sup> MSB 330 „Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka”

- A8. Ocena zdolności jednostki do kontynuacji działalności dokonana przez kierownika jednostki stanowi kluczową część rozważań biegłego rewidenta, czy zasada kontynuacji działalności przyjęta przez kierownika jednostki jest właściwa.
- A9. Biegły rewident nie ma obowiązku wykonania analizy w przypadku braku jej przeprowadzenia przez kierownika jednostki. Jednakże w niektórych okolicznościach, brak szczegółowej analizy kierownika jednostki potwierdzającej dokonaną przez niego ocenę zdolności do kontynuacji działalności może uniemożliwić biegłemu rewidentowi wyciągnięcie wniosku, czy odpowiednie jest zastosowanie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności w danych okolicznościach. Przykładowo, jeżeli dotychczasowa działalność była rentowna, zaś jednostka posiadała łatwy dostęp do środków finansowych, kierownik jednostki może dokonać oceny bez przeprowadzania szczegółowej analizy. W takim przypadku ocena biegłego rewidenta dotycząca zasadności osądu kierownika jednostki może zostać dokonana bez przeprowadzania szczegółowych procedur, jeżeli inne procedury badania są wystarczające, aby biegły rewident mógł wyciągnąć wniosek, czy w danych okolicznościach przyjęcie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest odpowiednie.
- A10. W innych okolicznościach ocena zastosowanego przez kierownika jednostki osądu dotyczącego zdolności jednostki do kontynuacji działalności, jak wymaga paragraf 12, może obejmować ocenę procesu dokonywania osądu przez kierownika jednostki, założeń na których oparty jest osąd, planów przyszłych działań kierownika jednostki oraz możliwości wykonania planów kierownika jednostki w danych okolicznościach.

*Okres objęty oceną kierownika jednostki (Zob. par. 13)*

- A11. Większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które nakładają na kierownika jednostki wymóg dokonania oceny, wskazuje okres, za jaki kierownik jednostki powinien uwzględnić wszystkie dostępne informacje.<sup>12</sup>

*Uwagi specyficzne dotyczące mniejszych jednostek (Zob. par. 12-13)*

- A12. W wielu przypadkach kierownik jednostki mniejszych jednostek może nie sporządzać szczegółowej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności i zamiast tego opierać się na pogłębionej wiedzy dotyczącej jednostki i przewidywanych perspektywach na przyszłość. Niemniej jednak, zgodnie z wymogami zawartymi w niniejszym MSB, zadaniem biegłego rewidenta jest ocena osądu kierownika jednostki co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. W przypadku mniejszych jednostek zasadne może być omówienie z kierownikiem jednostki średnioterminowego i długoterminowego finansowania jednostki pod warunkiem, że stwierdzenia kierownika jednostki mogą być poparte odpowiednimi dowodami w postaci dokumentów oraz nie stoją w sprzeczności z wiedzą biegłego rewidenta wynikającą ze znajomości jednostki. A zatem wymóg zawarty w paragrafie 13, aby biegły rewident zwrócił się do kierownika jednostki z prośbą o wydłużenie okresu oceny, może być na przykład spełniony poprzez dyskusję, zapytanie lub inspekcję dodatkowej dokumentacji, na przykład zamówień otrzymanych na przyszłe dostawy ocenionych z punktu widzenia możliwości ich zrealizowania lub uwiarygodnionych w inny sposób.
- A13. Stałe wsparcie ze strony właścicieli – kierowników jest często ważne dla możliwości kontynuacji działalności przez mniejsze jednostki. Jeżeli mała jednostka jest w znacznym stopniu finansowana z pożyczki udzielonej przez właściciela – kierownika, może być ważne, aby środki te nie zostały wycofane. Na przykład, przetrwanie jednostki w trudnej sytuacji

<sup>12</sup> Na przykład MSR 1 definiuje, że okres ten powinien obejmować co najmniej dwanaście miesięcy od daty końca okresu sprawozdawczego, ale nie musi się do nich ograniczać.

finansowej może zależeć od zgody właściciela – kierownika na zaspokojenie jego należności z tytułu udzielonej pożyczki dopiero po uprzedniej spłacie przez jednostkę zobowiązań wobec banków lub innych instytucji finansowych lub też od poręczenia spłaty pożyczki przez zastaw majątku właściciela. W takich okolicznościach biegły rewident może uzyskać odpowiednie dowody w postaci odpowiedniej dokumentacji zawierającej zgodę na podporządkowanie pożyczki lub poręczenie pożyczki przez właściciela – kierownika. Jeżeli jednostka jest uzależniona od dodatkowej pomocy finansowej ze strony właściciela – kierownika, biegły rewident może ocenić jego zdolność do wypełnienia zobowiązań wynikających z umowy wsparcia. Dodatkowo biegły rewident może zwrócić się z prośbą o pisemne potwierdzenie zasad i warunków udzielenia takiego wsparcia oraz zamiarów właściciela – kierownika lub jego zrozumienia warunków umowy.

#### **Okres nieobjęty oceną kierownika jednostki (Zob. par. 15)**

- A14. Jak wskazano w paragrafie 11, biegły rewident pozostaje wyczulony na możliwość wystąpienia zdarzeń, planowanych lub innych, lub warunków mogących pojawić się w okresie nieobjętym oceną kierownika jednostki, które mogą poddać w wątpliwość właściwość zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego. Jako że stopień niepewności co do wpływu zdarzeń lub warunków jest tym większy, im bardziej odległa jest przyszłość, w której te zdarzenia lub warunki nastąpią, przesłanki dotyczące kontynuacji działalności muszą być istotne, aby biegły rewident mógł rozważyć podjęcie dalszych działań. Jeżeli takie zdarzenia lub warunki są zidentyfikowane, biegły rewident może skierować do kierownika jednostki prośbę o ocenę potencjalnego wpływu zdarzenia lub warunku na dokonaną przez nich ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności. W takich okolicznościach mają zastosowanie procedury określone w paragrafie 16.
- A15. Biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzenia innych procedur niż skierowanie zapytania do kierownika jednostki w celu ustalenia, czy istnieją zdarzenia lub warunki mogące budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności w okresie wybiegającym poza okres objęty oceną kierownika jednostki, który, zgodnie z paragrafem 13, powinien wynosić co najmniej dwanaście miesięcy od daty sprawozdania finansowego.

#### **Dodatkowe procedury stosowane w przypadku rozpoznania zdarzeń lub warunków (Zob. par. 16)**

- A16. Procedury badania odpowiednie dla spełnienia wymogu zawartego w paragrafie 16 mogą obejmować:
- analizę i omówienie z kierownikiem jednostki przepływów pieniężnych, zysków i innych stosownych planów,
  - analizę i omówienie z kierownikiem jednostki najbardziej aktualnych dostępnych śródrocznych sprawozdań finansowych jednostki,
  - zapoznanie się z warunkami instrumentów dłużnych i umów kredytowych oraz ustalenie, czy ich warunki nie zostały naruszone,
  - przeanalizowanie protokołów ze zgromadzeń wspólników/akcjonariuszy, osób sprawujących nadzór i odpowiednich komitetów w poszukiwaniu odniesienia do trudności finansowania,
  - wystosowanie zapytania do prawnika jednostki o istnienie sporów prawnych i roszczeń oraz rozpatrzenie racjonalności oceny kierownika jednostki odnośnie ich rozstrzygnięć i szacunków ich konsekwencji finansowych,
  - potwierdzenie istnienia, mocy prawnej i dostępności umów zapewniających lub podtrzymujących wsparcie finansowe od podmiotów powiązanych i stron trzecich oraz ocena możliwości zapewnienia dodatkowych funduszy przez te podmioty,

- ocena planów jednostki dotyczących niezrealizowanych zamówień klientów,
- przeprowadzenie procedur badania w odniesieniu do późniejszych zdarzeń w celu zidentyfikowania tych, które mogą negatywnie wpływać na zdolność jednostki do kontynuacji działalności,
- potwierdzenie istnienia, warunków i adekwatności instrumentów dłużnych,
- uzyskanie i przegląd raportów dotyczących działań organów regulacyjnych,
- określenie zasadności poparcia planowanego zbycia aktywów.

*Ocena planów kierownika jednostki dotyczących przyszłych działań (Zob. par. 16 (b))*

A17. Ocena planów kierownika jednostki dotycząca przyszłych działań może obejmować skierowanie zapytania o plany kierownika jednostki dotyczące przyszłych działań, np. likwidacji aktywów, zaciągnięcia pożyczek lub restrukturyzacji zadłużenia, zmniejszenia lub odłożenia w czasie wydatków bądź też podwyższenia kapitału.

*Okres objęty oceną kierownika jednostki (Zob. par. 16 (c))*

A18. Oprócz procedur wymaganych w paragrafie 16 (c) biegły rewident może porównać:

- prognozowane informacje finansowe dotyczące poprzednich okresów sprawozdawczych z danymi rzeczywistymi za te okresy sprawozdawcze oraz
- prognozowane informacje finansowe dla bieżącego okresu sprawozdawczego z rzeczywistym wykonaniem na określoną datę.

A19. Tam, gdzie oceny kierownika jednostki zakładają stałe wsparcie stron trzecich czy to w formie podporządkowanych pożyczek, zobowiązania do utrzymywania lub pozyskiwania dodatkowych funduszy lub gwarancji, i wsparcie takie ma znaczenie dla zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident może uznać za konieczne uzyskanie pisemnych potwierdzeń (obejmujących zasady i warunki) od tych stron trzecich oraz uzyskanie dowodów potwierdzających ich zdolność do zapewnienia takiego wsparcia.

**Oświadczenia kierownika jednostki (Zob. par. 16e))**

A20. Biegły rewident może uznać za konieczne uzyskanie specyficznych pisemnych oświadczeń, poza tymi wymaganymi w paragrafie 16, w celu poparcia uzyskanych dowodów badania dotyczących planów kierownika jednostki co do przyszłych działań dotyczących zdolności do kontynuacji działalności oraz możliwości wykonania tych planów.

**Wnioski biegłego rewidenta**

*Znacząca niepewność co do zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (Zob. par. 18-19)*

A21. Zwrot „znacząca niepewność” zastosowany jest w MSR1 przy omawianiu niepewności związanych ze zdarzeniami lub warunkami mogącymi budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, które powinny zostać ujawnione w sprawozdaniu finansowym. W niektórych innych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej zwrot „znacząca niepewność” jest używany w podobnych okolicznościach.

*Odpowiedniość ujawnień, gdy zostały rozpoznane zdarzenia lub warunki i występuje znacząca niepewność*

A22. Paragraf 18 wyjaśnia, że znacząca niepewność występuje, gdy wielkość potencjalnego wpływu zdarzeń lub warunków oraz prawdopodobieństwo ich wystąpienia są takie, że w celu zapewnienia rzetelnej prezentacji (dla ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub w celu zapewnienia, że sprawozdanie finansowe nie wprowadza w błąd (dla ramowych założeń zgodności) wymagane jest zamieszczenie odpowiednich ujawnień. Paragraf 18 wymaga od biegłego rewidenta sformułowania wniosku, czy taka znacząca niepewność istnieje niezależnie

od tego, czy i w jaki sposób mające zastosowanie założenia sprawozdawczości finansowej definiują znaczącą niepewność.

- A23. Paragraf 19 wymaga od biegłego rewidenta rozstrzygnięcia czy ujawnienia w sprawozdaniu finansowym właściwie opisują sprawy poruszane w tym paragrafie. Jest to dodatkowy wymóg obok konieczności wskazania przez biegłego rewidenta czy ujawnienia dotyczącą znaczącej niepewności wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są odpowiednie. Dodatkowe ujawnienia inne niż te wymagane przez niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wskazane w paragrafie 19, mogą dotyczyć:
- oceny kierownika jednostki co do znaczenia zdarzeń lub warunków w kontekście zdolności jednostki do wypełnienia jej zobowiązań;
  - zastosowania znaczącego osądu kierownika jednostki stanowiącego część jego oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą zawierać dodatkowe wskazówki dotyczące rozpatrywanych przez kierownika jednostki ujawnień odnoszących się do wielkości wpływu głównych zdarzeń lub warunków, prawdopodobieństwa oraz rozłożenia w czasie ich wystąpienia.

*Odpowiedniość ujawnień, gdy rozpoznane zostały zdarzenia lub warunki, ale nie występuje znacząca niepewność (Zob. par. 20)*

- A24. Nawet jeśli nie występuje znacząca niepewność, paragraf 20 wymaga od biegłego rewidenta oceny czy, w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienia o zdarzeniach lub warunkach, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą obejmować ujawnienia dotyczące:
- głównych zdarzeń lub warunków,
  - oceny znaczenia tych zdarzeń lub warunków przez kierownika jednostki, w kontekście zdolności jednostki do wypełnienia jej obowiązków,
  - zamiarów kierownika jednostki mających na celu złagodzenie wpływu tych zdarzeń lub warunków,
  - obszarów zastosowania znaczącego osądu kierownika jednostki stanowiącego część oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

- A25. W przypadku, gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, ocena biegłego rewidenta odnośnie tego, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację, obejmuje rozpatrzenie ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania finansowego oraz tego czy sprawozdanie finansowe, w tym informacje dodatkowe, przedstawia zaistniałe transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację<sup>13</sup>. W zależności od faktów i okoliczności, biegły rewident może uznać, że wymagane są dodatkowe ujawnienia, aby spełnić wymóg rzetelnej prezentacji. Może tak być na przykład, gdy zostały zidentyfikowane zdarzenia lub okoliczności wskazujące na możliwość wystąpienia niepewności co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, ale na podstawie zebranych dowodów badania biegły rewident stwierdza, że znacząca niepewność nie występuje, a ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie wymagają żadnych innych ujawnień.

## **Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta**

---

<sup>13</sup> MSB 700 (zmieniony) „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”

*Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest niewłaściwe (Zob. par. 21)*

- A26. Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w oparciu o zasadę kontynuacji działalności, a według osądu biegłego rewidenta przyjęcie przez kierownika jednostki tej zasady przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest niewłaściwe, zastosowanie mają wymogi paragrafu 21 wskazujące konieczność wyrażenia przez biegłego rewidenta opinii negatywnej niezależnie od tego, czy sprawozdanie finansowe zawiera, czy też nie zawiera ujawnienia wskazującego, że zastosowanie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jest niewłaściwe.
- A27. Gdy w danych okolicznościach przyjęcie zasady kontynuacji działalności jest niewłaściwe, kierownik jednostki może chcieć lub może mieć obowiązek sporządzenia sprawozdania finansowego stosując inną podstawę sporządzenia (np. podstawę wyceny likwidacyjnej). Biegły rewident może przeprowadzić badanie takiego sprawozdania finansowego pod warunkiem, że stwierdzi, iż zastosowana inna podstawa ich sporządzenia jest uzasadniona w danych okolicznościach. Biegły rewident może sformułować o tym sprawozdaniu finansowym opinię bez zastrzeżeń, tylko jeżeli zostały w nich zawarte wystarczające ujawnienia o przyjętych przy ich sporządzaniu zasadach rachunkowości, ale może też uznać za zasadne zamieszczenie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi zgodnie z MSB 706 (zmienionym)<sup>14</sup>, aby zwrócić uwagę użytkowników, że przy sporządzaniu sprawozdania finansowego zostały przyjęte alternatywne zasady rachunkowości wraz z podaniem przyczyn ich zastosowania.

*Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest zasadne, ale występuje znacząca niepewność (Zob. par. 22-23)*

- A28. Zidentyfikowanie znaczącej niepewności jest istotną kwestią dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez jego użytkowników. Zastosowanie odrębnej sekcji, z nagłówkiem który zawiera odesłanie do faktu istnienia znaczącej niepewności, zwraca uwagę użytkowników na tę okoliczność.
- A29. Załącznik do niniejszego MSB zawiera przykłady ilustrujące stwierdzenia, które powinny zostać ujęte w sprawozdaniu biegłego rewidenta w sytuacji, gdy właściwymi założeniami ramowymi sprawozdawczości finansowej są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). W przypadku, gdy do sporządzenia sprawozdania finansowego zastosowanie mają inne niż MSSF ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, przykłady ilustrujące zamieszczone w załączniku mogą wymagać dostosowania tak, aby odzwierciedlały zastosowanie innych ramowych założeń sprawozdawczości w danych okolicznościach.
- A30. Paragraf 22 wskazuje minimalny zakres informacji, które muszą być zaprezentowane w sprawozdaniu biegłego rewidenta w każdym z opisanych przypadków. Biegły rewident może zamieścić dodatkowe informacje, aby uzupełnić swoje sprawozdanie, na przykład w celu wyjaśnienia:
- że istnienie znaczącej niepewności jest fundamentalne dla zrozumienia sprawozdania finansowego<sup>15</sup> przez użytkowników;
  - w jaki sposób powyższa sprawa została uwzględniona w badaniu (Zob. par. A1).

Sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienia dotyczące znaczącej niepewności (Zob. par. 22)

<sup>14</sup> MSB 706 (zmieniony) "Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta"

<sup>15</sup> MSB 706 (zmieniony), paragraf A2

A31. Przykład ilustrujący nr 1 stanowiący załącznik do niniejszego MSB stanowi przykładowe sprawozdanie biegłego rewidenta, w sytuacji, gdy uzyskał on odpowiednie i wystarczające dowody badania potwierdzające zasadność zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności, ale istnieje znacząca niepewność, która została ujawniona w sprawozdaniach finansowych. Załącznik do MSB 700 (zmienionego) również zawiera wskazanie, jakie stwierdzenia powinny być zawarte w sprawozdaniu biegłego rewidenta dla wszystkich jednostek w odniesieniu do kontynuacji działalności w celu omówienia obowiązków osób odpowiedzialnych za przygotowanie sprawozdania finansowego oraz biegłego rewidenta w odniesieniu do kontynuacji działalności.

Sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiednich ujawnień dotyczących znaczącej niepewności (Zob. par. 23)

A32. Przykłady ilustrujące nr 2 i 3 stanowiące załącznik do niniejszego MSB są przykładowymi sprawozdaniami biegłego rewidenta zawierającymi, odpowiednio, opinię z zastrzeżeniem i opinię negatywną, gdy biegły rewident uzyskał odpowiednie i wystarczające dowody badania potwierdzające zasadność zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności, ale wymagane ujawnienia o istnieniu znaczącej niepewności nie zostały zamieszczone w sprawozdaniu finansowym.

A33. W sytuacji wystąpienia wielu istotnych niepewności, które są znaczące dla sprawozdania finansowego jako całości, biegły rewident może uznać, że właściwa jest odmowa wyrażenia opinii a nie dodawanie stwierdzeń wskazanych w paragrafie 22. MSB 705 (zmieniony) zawiera wytyczne w tym zakresie.<sup>16</sup>

Komunikowanie się z regulatorami (Zob. par. 22-23)

A34. W przypadku, gdy biegły rewident jednostki regulowanej uzna, że istnieje konieczność zamieszczenia odniesienia do kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta, może spoczywać na nim obowiązek poinformowania właściwego regulatora, organów ścigania lub organów nadzoru.

Kierownik jednostki odmawia dokonania oceny lub wydłużenia jej okresu (Zob. par. 24)

A35. W określonych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne zwrócić się do kierownika jednostki z prośbą o dokonanie oceny lub wydłużenie jej okresu. Gdy kierownik jednostki odmawia, odpowiednie może być wydanie opinii z zastrzeżeniem lub odmowa wyrażenia opinii, ponieważ w takiej sytuacji biegły rewident może nie być w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania potwierdzających właściwość zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, takich jak dowody badania potwierdzające istnienie planów, które kierownik jednostki wdrożył lub występowanie innych czynników łagodzących.

---

<sup>16</sup> MSB 705 (zmieniony), paragraf 10



## **Załącznik**

(Zob. par. A29, A31-A32)

### **Przykłady ilustrujące sprawozdanie biegłego rewidenta w odniesieniu do kontynuacji działalności**

- Przykład ilustrujący 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident stwierdził, że istnieje znacząca niepewność i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są odpowiednie.
- Przykład ilustrujący 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię z zastrzeżeniem, gdy biegły rewident stwierdził, że istnieje znacząca niepewność i sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone na skutek nieodpowiednich ujawnień.
- Przykład ilustrujący 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię negatywną, gdy biegły rewident stwierdził, że istnieje znacząca niepewność i sprawozdanie finansowe pomija wymagane ujawnienia w odniesieniu do znaczącej niepewności.

Przykład ilustrujący 1 – Opinia niezmodyfikowana, w sytuacji, gdy istnieje znacząca niepewność, a sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienia

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdanie biegłego rewidenta, przyjęto poniższe okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. standard MSB 600<sup>1</sup> nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe określonej w standardzie MSB 210<sup>2</sup>.
- Biegły rewident wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta”) opinia jest odpowiednia w oparciu o uzyskane dowody badania.
- Wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania, to wymogi etyczne odnoszące się do badania w danym systemie prawnym.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Ujawnienia dotyczące istnienia znaczącej niepewności są odpowiednie.
- Kluczowe sprawy badania zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.
- Za nadzór nad sprawozdaniem finansowym odpowiadają inne osoby niż za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Oprócz badania sprawozdania finansowego na biegłym rewidencie ciąży inna odpowiedzialność sprawozdawcza wymagana przez lokalne przepisy.

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

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

### Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego<sup>3</sup>

#### Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC (“Spółka”), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityk) rachunkowości.

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz*) sytuację finansową Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie

<sup>1</sup> MSB 600 “Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne”

<sup>2</sup> MSB 210, „Uzgadnianie warunków zlecenia badania”

<sup>3</sup> Podtytuł “Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

### **Podstawa opinii**

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

### **Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności**

Zwracamy uwagę na Notę 6 informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ w roku zakończonym w dniu 31 grudnia 20X1 oraz że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe spółki przewyższyły sumę aktywów o YYY. Jak wskazano w Nocie 6 te warunki wraz z innymi sprawami przedstawionymi w Nocie 6, wskazują, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera modyfikacji w związku z tą sprawą.

### **Kluczowe sprawy badania**

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw. Poza kwestią opisaną w sekcji *„Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności”* uznaliśmy poniższe sprawy za kluczowe sprawy badania, o których informujemy w naszym sprawozdaniu.

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

### **Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak “Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat”]**

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

### **Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe<sup>4</sup>**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym)<sup>5</sup>.]

### **Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym)<sup>5</sup>.]

### **Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji**

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

Kluczowym biegłym rewidentem odpowiedzialnym za badanie, którego wynikiem jest niniejsze

<sup>4</sup> Lub inne pojęcie, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

<sup>5</sup> Paragrafy 34 i 39 MSB 700 (zmienionego) wymagają zamieszczenia w sprawozdaniu biegłego rewidenta w przypadku wszystkich jednostek odniesienia do zagadnienia kontynuacji działalności w celu określenia obowiązków osób odpowiedzialnych za sprawozdanie finansowe i biegłego rewidenta w zakresie kontynuacji działalności

sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest

[*imię i nazwisko*].

[*Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko biegłego rewidenta lub oba, odpowiednio dla określonego systemu prawnego*]

[*Adres biegłego rewidenta*]

[*Data*]

Przykład ilustrujący 2 – Opinia z zastrzeżeniem, w sytuacji, gdy występuje znacząca niepewność a sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone na skutek nieodpowiednich ujawnień

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdanie biegłego rewidenta, przyjęto poniższe okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. standard MSB 600 nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe opisanej w standardzie MSB 210.
- Wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania, to wymogi etyczne odnoszące się do badania w danym systemie prawnym.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że istnieje znacząca niepewność wynikająca ze zdarzeń lub warunków, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Nota yy sprawozdania finansowego zawiera ujawnienia dotyczące istotności finansowania, jego spłaty oraz wszystkich źródeł finansowania jednostki, jednakże sprawozdanie finansowe nie zawiera ujawnień dotyczących wpływu i dostępności innych źródeł finansowania oraz nie wskazują na istniejącą sytuację jako znaczącą niepewność.
- Sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone na skutek zamieszczenia w nich nieodpowiedniego ujawnienia dotyczącego znaczącej niepewności. Wyrażana jest opinia z zastrzeżeniem, ponieważ w ocenie biegłego rewidenta wpływ tych nieodpowiednich ujawnień są dla sprawozdania finansowego istotne, ale nie rozległe.
- Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie ze standardem MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, a sprawa stanowiąca podstawę zastrzeżenia dotyczy również innych informacji.
- Za nadzór nad sprawozdaniem finansowym odpowiadają inne osoby niż za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Oprócz badania sprawozdania finansowego na biegłym rewidencie ciąży inna odpowiedzialność sprawozdawcza wymagana przez lokalne przepisy.

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

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

### **Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego<sup>6</sup>**

#### **Opinia z zastrzeżeniem**

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC (“Spółka”), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityk) rachunkowości.

Naszym zdaniem, za wyjątkiem niekompletnych ujawnień dotyczących informacji opisanych w sekcji

<sup>6</sup> Podtytuł “Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

„Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, naszego sprawozdania, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, (lub *przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz*) sytuację finansową Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

### **Podstawa opinii z zastrzeżeniem**

Jak wskazano w Nocie yy, umowy zapewniające finansowanie Spółki wygasają, a kwoty pozostałe do spłacenia są wymagalne dnia 19 marca 20X2 r. Spółce nie udało się renegecjonować umów ani uzyskać innego źródła finansowania. Sytuacja ta powoduje, że występuje znacząca niepewność co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Sprawozdanie finansowe nie ujawnia odpowiednio tej sprawy.

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

### **Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak “Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat”]**

[*Sprawozdawczość zgodnie z wymogami sprawozdawczości opisanymi w MSB 720 (zmienionym) – zobacz przykład 6 w załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego). Ostatni akapit sekcji innych informacji w przykładzie 6 powinien zostać dostosowany w celu opisanie szczególnych spraw stanowiących podstawę opinii z zastrzeżeniem, które dotyczą również innych informacji*]

### **Kluczowe sprawy badania**

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw. Poza kwestią opisaną w sekcji *„Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności”* uznaliśmy poniższe sprawy za kluczowe sprawy badania, o których informujemy w naszym sprawozdaniu.

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

### **Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe<sup>7</sup>**

[*Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym)<sup>8</sup>.*]

### **Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego**

[*Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym)<sup>8</sup>.*]

### **Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji**

<sup>7</sup> Lub inne pojęcie, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

<sup>8</sup> Paragrafy 34 i 39 MSB 700 (zmieniony) wymagają zamieszczenia w sprawozdaniu biegłego rewidenta w przypadku wszystkich jednostek odniesienia do zagadnienia kontynuacji działalności w celu określenia obowiązków osób odpowiedzialnych za sprawozdanie finansowe i biegłego rewidenta w zakresie kontynuacji działalności

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

Kluczowym biegłym rewidentem odpowiedzialnym za badanie, którego wynikiem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest

*[imię i nazwisko].*

*[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko biegłego rewidenta lub oba, odpowiednio dla określonego systemu prawnego]*

*[Adres biegłego rewidenta]*

*[Data]*

Przykład ilustrujący 3 – Opinia negatywna, w sytuacji, gdy istnieje znacząca niepewność i nie jest ujawniona w sprawozdaniu finansowym

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdanie biegłego rewidenta, przyjęto poniższe okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż notowana na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. standard MSB 600 nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe opisanej w standardzie MSB 210.
- Wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania, to wymogi etyczne odnoszące się do badania w danym systemie prawnym
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność do jednostki do kontynuacji działalności i jednostka rozpatruje złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości. Sprawozdanie finansowe pomija wymagane ujawnienia dotyczące znaczącej niepewności. Biegły rewident wyraża opinię negatywną, ponieważ wpływ takiego pominięcia na sprawozdanie finansowe jest istotny i rozległy.
- Nie wymaga się od biegłego rewidenta i nie zdecydował się on na przedstawienie kluczowych spraw badania zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta a sprawa stanowiąca podstawę opinii negatywnej dotyczy również innych informacji.
- Za nadzór nad sprawozdaniem finansowym odpowiadają inne osoby niż za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Oprócz badania sprawozdania finansowego na biegłym rewidencie ciąży inna odpowiedzialność sprawozdawcza wymagana przez lokalne przepisy.

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

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

### **Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego<sup>9</sup>**

#### **Opinia negatywna**

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC (“Spółka”), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityk) rachunkowości.

Naszym zdaniem, mając na uwadze pominięcie informacji wskazane w sekcji „Podstawa opinii negatywnej”, załączone sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *nie przedstawia prawdziwego i rzetelnego obrazu*) sytuacji finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym

<sup>9</sup> Podtytuł “Sprawozdanie na temat badania sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.



dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

### **Podstawa opinii negatywnej**

Umowy zapewniające finansowanie spółki wygasły, a kwoty pozostałe do spłacenia stały się wymagalne dnia

31 grudnia 20X1 r. Spółce nie udało się renegocjować umów ani uzyskać innego źródła finansowania i rozpatruje możliwość złożenia wniosku o postawienie w stan upadłości. Ta sytuacja wskazuje, że zachodzi znacząca niepewność co do zdolności spółki do kontynuacji działalności. Sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiednich ujawnień w tym zakresie.

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

### **Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak “Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat”]**

[*Sprawozdawczość zgodnie z wymogami sprawozdawczości opisanymi w MSB 720 (zmienionym) – zobacz przykład 6 w załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego). Ostatni akapit sekcji innych informacji w przykładzie 6 powinien zostać dostosowany w celu opisanie szczególnych spraw stanowiących podstawę opinii z zastrzeżeniem, które dotyczą również innych informacji*]

### **Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe<sup>10</sup>**

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

### **Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego**

[*Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym<sup>11</sup>).*]

### **Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji**

[*Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym<sup>12</sup>).*]

Kluczowym biegłym rewidentem odpowiedzialnym za badanie, którego wynikiem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest

[*imię i nazwisko*].

[*Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko biegłego rewidenta lub oba, odpowiednio dla określonego systemu prawnego*]

[*Adres biegłego rewidenta*]

[*Data*]

<sup>10</sup> Lub inne pojęcie, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

<sup>11</sup> Paragrafy 34 i 39 MSB 700 (zmieniony) wymagają zamieszczenia w sprawozdaniu biegłego rewidenta w przypadku wszystkich jednostek odniesienia do zagadnienia kontynuacji działalności w celu określenia obowiązków osób odpowiedzialnych za sprawozdanie finansowe i biegłego rewidenta w zakresie kontynuacji działalności

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 roku w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2017 roku, i jest powielany za pozwoleniem IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 570 (zmienionego) *Kontynuacja działalności* był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z Policy Statement - „Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC”. Zatwierdzonym tekstem całego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 570 (zmienionego) *Kontynuacja działalności* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 570 (zmienionego) *Kontynuacja działalności* w języku angielskim  
© 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 570 (zmienionego) *Kontynuacja działalności*  
© 2017 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 570 (Revised) *Going Concern*, opublikowany w: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I, ISBN: 978-1-60815-318-3.