

Załącznik Nr 1.35
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 805 (ZMIENIONY)
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 805 (ZMIENIONEGO)

**SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA POJEDYNCZYCH SKŁADNIKÓW
SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO ORAZ OKREŚLONYCH ELEMENTÓW, KONT
LUB POZYCJI SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 805 (ZMIENIONY)

SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA POJEDYNCZYCH SKŁADNIKÓW SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO ORAZ OKREŚLONYCH ELEMENTÓW, KONT LUB POZYCJI SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

(Stosuje się do badań za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB.....	1-3
Data wejścia w życie	4
Cel	5
Definicje	6
Wymogi	
Rozważania podczas akceptacji zlecenia.....	7-9
Rozważania podczas planowania i wykonywania badania	10
Formułowanie opinii i rozważania dotyczące sprawozdawczości	11-17
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Zakres niniejszego MSB.....	A1-A4
Rozważania podczas akceptacji zlecenia.....	A5-A9
Rozważania podczas planowania i wykonywania badania.....	A10-A15
Formułowanie opinii i rozważania dotyczące sprawozdawczości	A16-A28
Załącznik 1: Przykłady określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego	
Załącznik 2: Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego oraz określonym elemencie sprawozdania finansowego	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 805 (zmieniony) *Szczegółne rozważania – badania pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego* należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) serii 100 – 700 mają zastosowanie do badania sprawozdania finansowego i, w razie konieczności, wymagają dostosowania w okolicznościach, gdy są stosowane do badań innych historycznych informacji finansowych. Niniejszy MSB dotyczy szczególnych rozważań podczas stosowania tych MSB do badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego. Pojedynczy składnik sprawozdania finansowego lub określony element, konto lub pozycja sprawozdania finansowego mogą być sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego lub specjalnego przeznaczenia. Jeżeli są sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia, do badania zastosowanie ma również MSB 800 (zmieniony).¹ (Zob. par. A1-A4)
2. Niniejszy MSB nie ma zastosowania do okoliczności, w których procedury badania są wykonywane przez audytora części składowej grupy na informacjach finansowych części składowej grupy dla celów badania sprawozdania finansowego grupy (zobacz MSB 600(zmieniony)).²
3. Niniejszy MSB nie zastępuje wymogów innych MSB, ani nie oznacza, że dotyczy wszystkich szczególnych rozważań, które mogą być stosowne w okolicznościach danego zlecenia.

Data wejścia w życie

4. Niniejszy MSB stosuje się do badań pojedynczych składników sprawozdania finansowego lub określonych elementów, kont lub pozycji za okresy zakończone 15 grudnia 2016 roku lub później. W przypadku badań pojedynczych składników sprawozdania finansowego lub określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego na konkretną datę, niniejszy MSB stosuje się do badań takich informacji na dzień 15 grudnia 2016 roku lub później.

Cel

5. Celem audytora podczas stosowania MSB w badaniu pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego, jest właściwe odniesienie się do szczególnych rozważań, które są stosowne dla:
 - (a) akceptacji zlecenia,
 - (b) planowania i wykonywania tego zlecenia oraz
 - (c) formułowania opinii i sprawozdawczości na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego określonego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego.

Definicje

6. Dla celów niniejszego MSB, odniesienie do:
 - (a) „Elementu sprawozdania finansowego” lub „elementu” oznacza „element, konto lub pozycję sprawozdania finansowego”.

¹ MSB 800 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.*

² MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy).*

- (b) „Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej” oznacza Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej oraz
- (c) Pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego obejmuje powiązane ujawnienia. Powiązane ujawnienia zwykle zawierają objaśniające lub inne opisowe informacje stosowne dla składnika sprawozdania finansowego lub elementu. (Zob. par. A2)

Wymogi

Rozważania podczas akceptacji zlecenia

Zastosowanie MSB

7. MSB (PL) 200 wymaga, aby audytor przestrzegał wszystkich MSB stosownych dla badania³. W przypadku badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, wymóg ten stosuje się bez względu na to, czy audytor jest również zaangażowany do badania pełnego sprawozdania finansowego. Jeżeli audytor nie jest również zaangażowany do badania pełnego sprawozdania finansowego jednostki, audytor ustala^{*} czy badanie pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu tego sprawozdania finansowego zgodnie z MSB jest wykonalne. (Zob. par. A5-A6)

Akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

8. MSB 210 wymaga, aby audytor ustalił akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego.⁴ W przypadku badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego obejmuje to, czy zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej będzie skutkowało prezentacją, która dostarcza adekwatnych ujawnień, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie informacji przekazywanych w sprawozdaniu finansowym lub elemencie, oraz wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym lub elemencie. (Zob. par. A7)

Forma opinii

9. MSB 210 wymaga, aby uzgodnione warunki zlecenia badania zawierały oczekiwaną formę wszelkich sprawozdań, które zostaną wydane przez audytora.⁵ W przypadku badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, audytor rozważa czy oczekiwana forma opinii jest odpowiednia w danych okolicznościach. (Zob. par. A8-A9)

³ MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*”, paragraf 18.

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

⁴ MSB 210 *Uzgadnianie warunków zlecenia badania*, paragraf 6(a).

⁵ MSB 210, paragraf 10(e).

Rozważania podczas planowania i wykonywania badania

10. MSB (PL) 200 stanowi, że MSB są napisane w kontekście badania sprawozdania finansowego; w razie konieczności wymagają dostosowania w okolicznościach, gdy są stosowane do badań innych historycznych informacji finansowych.^{6,7} Planując i wykonując badanie pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego audytor dostosowuje wszystkie MSB stosowne dla badania, jeżeli to konieczne w okolicznościach zlecenia. (Zob. par. A10-A15)

Formułowanie opinii i rozważania dotyczące sprawozdawczości

11. Podczas formułowania opinii oraz sprawozdania o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub określonym elemencie sprawozdania finansowego, audytor stosuje wymogi określone w MSB 700 (zmienionym)⁸ oraz, gdy ma to zastosowanie, MSB 800 (zmienionym) dostosowanym, jeżeli to konieczne w okolicznościach danego zlecenia. (Zob. par. A16-A22)

Sprawozdawczość na temat pełnego sprawozdania finansowego oraz pojedynczego składnika sprawozdania finansowego jednostki lub określonego elementu tego sprawozdania finansowego

12. Jeżeli audytor podejmuje się zlecenia, aby wydać sprawozdanie o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub określonym elemencie sprawozdania finansowego w połączeniu ze zleceniem badania pełnego sprawozdania finansowego jednostki, audytor wyraża odrębną opinię dla każdego zlecenia.
13. Zbadany pojedynczy składnik sprawozdania finansowego lub zbadany określony element sprawozdania finansowego mogą być opublikowane łącznie ze zbadanym pełnym sprawozdaniem finansowym jednostki. Jeżeli audytor stwierdza, że prezentacja pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego nie odróżnia go wystarczająco od pełnego sprawozdania finansowego, audytor zwraca się z prośbą do kierownictwa o sprostowanie tej sytuacji. Z zastrzeżeniem paragrafów 15 i 16, audytor rozróżnia również opinię o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub określonym elemencie sprawozdania finansowego od opinii o pełnym sprawozdaniu finansowym. Audytor nie wydaje sprawozdania audytora zawierającego opinię o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub określonym elemencie sprawozdania finansowego, dopóki nie będzie przekonany do tego rozróżnienia.

Rozważanie skutków pewnych spraw zawartych w sprawozdaniu audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego i dla sprawozdania audytora o nich.

14. Jeżeli sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki zawiera:
- (a) zmodyfikowaną opinię zgodnie z MSB 705 (zmienionym);⁹
 - (b) akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy zgodnie z MSB 706 (zmienionym);¹⁰

⁶ MSB (PL) 200, paragraf 2.

⁷ MSB (PL) 200, paragraf 13(f) wyjaśnia, że pojęcie „sprawozdanie finansowe” odnosi się na ogół do pełnego sprawozdania finansowego określonego przez wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

⁸ MSB 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*.

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

¹⁰ MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora*.

- (c) sekcję istotnej niepewności związanej z kontynuacją działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym)¹¹;
- (d) przedstawienie kluczowych spraw badania zgodnie z MSB 701;¹² lub
- (e) oświadczenie, które opisuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji zgodnie z MSB 720 (zmienionym);¹³

audytor rozważa skutki, jeżeli jakiekolwiek występują, jakie te sprawy mają dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego oraz dla sprawozdania audytora o nich. (Zob. par. A23-A27)

Opinia negatywna lub odmowa wyrażenia opinii w sprawozdaniu audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki

15. Jeżeli audytor wyciąga wniosek, że konieczne jest wyrażenie opinii negatywnej lub odmawia wyrażenia opinii o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki jako całości, MSB 705 (zmieniony) nie zezwala audytorowi na zawarcie w tym samym sprawozdaniu audytora niezmodyfikowanej opinii o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego, który stanowi część tego sprawozdania finansowego lub o określonym elemencie tego sprawozdania finansowego.¹⁴ Jest tak dlatego, że taka niezmodyfikowana opinia byłaby w sprzeczności z negatywną opinią lub odmową wyrażenia opinii o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki jako całości. (Zob. par. A28)
16. Jeżeli audytor wyciąga wniosek, że konieczne jest wyrażenie opinii negatywnej lub odmowa wyrażenia opinii o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki jako całości, ale niemniej jednak w kontekście odrębnego badania określonego elementu tego sprawozdania finansowego audytor uzna za odpowiednie, aby wyrazić niezmodyfikowaną opinię o tym elemencie, audytor dokona tego tylko wtedy, gdy:
 - (a) audytorowi nie zabraniają dokonania tego przepisy prawa lub regulacja;
 - (b) opinia ta jest wyrażona w sprawozdaniu audytora, które nie jest publikowane łącznie ze sprawozdaniem audytora zawierającym negatywną opinię lub odmowę wyrażenia opinii, oraz
 - (c) element ten nie stanowi znaczącej części pełnego sprawozdania finansowego jednostki.
17. Audytor nie wyraża niezmodyfikowanej opinii o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego zawartym w pełnym sprawozdaniu finansowym, jeżeli audytor wyraził opinię negatywną lub odmówił wyrażenia opinii o pełnym sprawozdaniu finansowym jako całości. Jest tak nawet wtedy, jeżeli sprawozdanie audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego nie jest publikowane łącznie ze sprawozdaniem audytora zawierającym negatywną opinię lub odmowę wyrażenia opinii. Jest tak dlatego, że pojedynczy składnik sprawozdania finansowego uznaje się za tworzący znaczącą część tego sprawozdania finansowego.

* * *

¹¹ MSB 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności*, paragraf 22.

¹² MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora*, paragraf 13.

¹³ MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji*, paragraf 22(e)(ii).

¹⁴ MSB 705 (zmieniony) paragraf 15.

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Zakres niniejszego MSB (Zob. par.1, 6(c))

- A1. MSB (PL) 200 definiuje termin „historyczne informacje finansowe” jako informacje wyrażone w kategoriach finansowych w odniesieniu do konkretnej jednostki, pochodzące głównie z systemu rachunkowości tej jednostki, na temat zdarzeń gospodarczych zaistniałych w przeszłych okresach lub warunków gospodarczych albo okoliczności mających miejsce w określonych momentach w przeszłości.¹⁵
- A2. MSB (PL) 200 definiuje pojęcie „sprawozdanie finansowe” jako uporządkowane przedstawienie historycznych informacji finansowych, w tym ujawnień, przeznaczonych do zakomunikowania zasobów ekonomicznych jednostki lub zobowiązań na moment w czasie lub zmiany w nich przez okres, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Pojęcie „sprawozdanie finansowe” zazwyczaj odnosi się do pełnego sprawozdania finansowego ustalonego przez wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale może odnosić się również do pojedynczego składnika sprawozdania finansowego. Ujawnienia zawierają informacje objaśniające lub opisowe, wskazane jako wymagane, wyraźnie dozwolone lub w inny sposób dozwolone przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, w głównych składnikach sprawozdania finansowego, lub w notach, lub włączone do niego poprzez odwołania.¹⁶ Jak wskazano w paragrafie 6(c), odwołanie do pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego obejmuje powiązane ujawnienia.
- A3. MSB są napisane w kontekście badania sprawozdania finansowego;¹⁷ wymagają one, w razie konieczności, dostosowania w okolicznościach, gdy są stosowane do badania innych historycznych informacji finansowych, takich jak pojedynczy składnik sprawozdania finansowego lub określony element sprawozdania finansowego. Niniejszy MSB pomaga w tym zakresie. (Załącznik 1 wymienia przykłady takich innych historycznych informacji finansowych).
- A4. Zlecenie atestacyjne dające racjonalną pewność, inne niż badanie historycznych informacji finansowych, jest wykonywane zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionym).¹⁸

Rozważania podczas akceptacji zlecenia

Zastosowanie MSB (Zob. par. 7)

- A5. MSB (PL) 200 wymaga od audytora, aby przestrzegał: (a) stosownych wymogów etycznych, w tym tych związanych z niezależnością, odnoszących się do zleceń badania sprawozdania finansowego oraz (b) wszystkich MSB stosownych dla badania. Wymaga on również od audytora, aby przestrzegał każdego wymogu MSB, chyba że w okolicznościach danego badania cały MSB nie jest stosowny lub wymóg nie jest stosowny, ponieważ jest warunkowy, a warunek nie występuje. W wyjątkowych okolicznościach audytor może uznać za konieczne odstępienie od stosownego wymogu opisanego w MSB poprzez wykonanie alternatywnych procedur badania, aby osiągnąć cel tego wymogu.¹⁹

¹⁵ MSB (PL) 200, paragraf 13(g).

¹⁶ MSB (PL) 200, paragraf 13(f).

¹⁷ MSB (PL) 200, paragraf 2.

¹⁸ MSUA 3000 (zmieniony) *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*.

¹⁹ MSB (PL) 200, paragrafy 14, 18 oraz 22-23.

- A6. Zgodność z wymogami MSB stosownymi dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego może nie być wykonalna, gdy audytor nie jest również zaangażowany do badania pełnego sprawozdania finansowego jednostki. W takich przypadkach audytor często nie posiada takiego samego zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej, jak audytor, który przeprowadza również badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki. Audytor nie posiada także dowodów badania dotyczących ogólnej jakości ksiąg rachunkowych lub innych informacji księgowych, które uzyskałby w trakcie badania pełnego sprawozdania finansowego jednostki. W związku z tym audytor może potrzebować dalszych dowodów, aby potwierdzić dowody badania pozyskane z ksiąg rachunkowych. W przypadku badania określonego elementu sprawozdania finansowego pewne MSB wymagają prac rewizyjnych, które mogą być niewspółmierne do elementu objętego badaniem. Na przykład, pomimo że wymogi MSB 570 (zmienionego) prawdopodobnie będą stosowne w okolicznościach badania zestawienia należności, przestrzeganie tych wymogów może nie być wykonalne ze względu na wymagany wysiłek badania. Jeżeli audytor wyciąga wniosek, że badanie pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego zgodnie z MSB może nie być wykonalne, audytor może omówić z kierownictwem, czy inny rodzaj zlecenia mógłby być bardziej wykonalny.

Akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 8)

- A7. Pojedynczy składnik sprawozdania finansowego lub określony element sprawozdania finansowego może być sporządzony zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, które są oparte na ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej ustanowionych przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy dla sporządzenia pełnego sprawozdania finansowego (na przykład MSSF). W takim przypadku ustalenie akceptowalności mających zastosowanie ramowych założeń może obejmować rozważenie, czy te ramowe założenia obejmują wszystkie wymogi ramowych założeń, na których są oparte i które są stosowne do prezentacji pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, który dostarcza adekwatne ujawnienia.

Forma opinii (Zob. par. 9)

- A8. Forma opinii, jaka zostanie wyrażona przez audytora, zależy od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i wszelkich mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji.²⁰ Zgodnie z MSB 700 (zmienionym):²¹
- (a) gdy wyrażana jest niezmodyfikowana opinia o pełnym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, opinia audytora, o ile coś innego nie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację, używa jednego z poniższych sformułowań:
 - (i) sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej], lub
 - (ii) sprawozdanie finansowe przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej], oraz

²⁰ MSB (PL) 200, paragraf 8.

²¹ MSB 700 (zmieniony), paragrafy 25-26.

- (b) gdy wyrażana jest niezmodyfikowana opinia o pełnym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, opinia audytora wskazuje, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej].
- A9. W przypadku pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą nie odnosić się wprost do prezentacji tego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego. Może tak być w przypadku, gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej opierają się na ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej ustanowionych przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy dla sporządzania pełnego sprawozdania finansowego (na przykład MSSF). Audytor rozważa wówczas, czy oczekiwana forma opinii jest odpowiednia w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Czynniki, które mogą wpływać na rozważania audytora co do tego, czy użyć w opinii audytora sformułowania „przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach”, czy „przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz”, obejmują:
- czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zostały wprost lub domyślnie ograniczone do sporządzania pełnego sprawozdania finansowego,
 - czy pojedynczy składnik sprawozdania finansowego lub określony element sprawozdania finansowego:
 - jest w pełni zgodny z każdym z tych wymogów ramowych założeń stosownych dla danego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu, a prezentacja tego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego obejmuje powiązane ujawnienia,
 - jeżeli to konieczne, aby osiągnąć rzetelną prezentację, zapewnia ujawnienia wykraczające poza te specyficznie wymagane przez ramowe założenia lub w wyjątkowych okolicznościach, odstępuje od wymogu ramowych założeń.

Decyzja audytora co do oczekiwanej formy opinii jest sprawą zawodowego osądu. Może na nią wpłynąć to, czy użycie sformułowania „przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz” w opinii audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub o określonym elemencie sprawozdania finansowego, sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji jest powszechnie akceptowalne w danym systemie prawnym.

Rozważania podczas planowania i wykonywania badania (Zob. par. 10)

- A10. Stosowność każdego z MSB wymaga starannego rozważenia. Nawet, gdy tylko określony element sprawozdania finansowego podlega badaniu, MSB takie jak MSB 240²², MSB 550²³ i MSB 570 (zmieniony) są, co do zasady, stosowne. Jest tak dlatego, że element mógłby być zniekształcony na skutek oszustwa, jako skutek transakcji ze stronami powiązanymi lub nieprawidłowego zastosowania zasady kontynuacji działalności zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
- A11. MSB 260 (zmieniony) wymaga od audytora ustalenia odpowiedniej(-ich) osoby(-ów), w strukturze nadzorczej jednostki, z którą(-ymi) się komunikuje.²⁴ MSB 260 (zmieniony)

²² MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*.

²³ MSB 550 *Strony powiązane*.

²⁴ MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, paragraf 11.

zauważa, że w niektórych przypadkach, wszystkie spośród osób sprawujących nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką i stosowanie wymogów w zakresie komunikacji jest modyfikowane, aby uwzględnić tę sytuację.²⁵ Gdy jednostka sporządza również pełne sprawozdanie finansowe, ta(te) osoba(-y) odpowiedzialna(-e) za nadzór nad sporządzaniem pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub elementu może(-gą) nie być tą(-ymi) samą(-ymi) osobą(-ami), co osoby sprawujące nadzór odpowiedzialne za nadzór nad sporządzaniem pełnego sprawozdania finansowego.

- A12. Dodatkowo, MSB zostały napisane w kontekście badania sprawozdania finansowego; wymagają, w razie konieczności, dostosowania w okolicznościach, gdy są stosowane do badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego²⁶ lub określonego elementu sprawozdania finansowego. Na przykład pisemne oświadczenia kierownictwa dotyczące pełnego sprawozdania finansowego byłyby zastąpione przez pisemne oświadczenia na temat prezentacji składnika sprawozdania finansowego lub elementu zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
- A13. Sprawy zawarte w sprawozdaniu audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym mogą mieć skutki dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub elementu sprawozdania finansowego (zobacz paragraf 14). Podczas planowania i wykonywania badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego w połączeniu z badaniem pełnego sprawozdania finansowego jednostki, audytor może być w stanie wykorzystać dowody badania uzyskane jako część badania pełnego sprawozdania finansowego jednostki podczas badania składnika tego sprawozdania finansowego lub elementu. Jednakże, MSB wymagają od audytora, aby zaplanował i wykonał badanie składnika sprawozdania finansowego lub elementu, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania stanowiące podstawę opinii o sprawozdaniu finansowym lub elemencie.
- A14. Pojedyncze składniki sprawozdania finansowego, które składają się na pełne sprawozdanie finansowe, oraz wiele spośród określonych elementów tego sprawozdania finansowego, w tym powiązane z nimi ujawnienia, są wzajemnie powiązane. Odpowiednio, w trakcie badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, audytor może nie być w stanie rozważyć składnika sprawozdania finansowego lub elementu osobno. W rezultacie, audytor może potrzebować, aby wykonać procedury odnoszące się do wzajemnie powiązanych pozycji, aby osiągnąć cel badania.
- A15. Dodatkowo, istotność ustalona dla pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego może być niższa niż istotność ustalona dla pełnego sprawozdania finansowego jednostki. Wpłynie to na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania oraz ocenę nieskorygowanych zniekształceń.

Formułowanie opinii i rozważania dotyczące sprawozdawczości (Zob. par. 11)

- A16. MSB 700 (zmieniony) wymaga, aby audytor, podczas formułowania opinii, ocenił, czy sprawozdanie finansowe dostarcza adekwatne ujawnienia, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym.²⁷ W przypadku pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego ważne jest, aby składnik sprawozdania finansowego lub element, w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych

²⁵ MSB 260 (zmieniony), paragraf 10(b), 13, A1 (trzecie wypunktowanie), A2 i A8.

²⁶ MSB (PL) 200, paragraf 2.

²⁷ MSB 700 (zmieniony), paragraf 13(e).

założeń sprawozdawczości finansowej, dostarczać y adekwatne ujawnienia, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie informacji przekazywanych w sprawozdaniu finansowym lub elemencie oraz wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym lub elemencie.

- A17. Załącznik 2 zawiera przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego oraz o k określonym elemencie sprawozdania finansowego. Inne przykłady ilustrujące sprawozdań audytora mogą być stosowne dla sprawozdawczości o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub o k określonym elemencie sprawozdania finansowego (zobacz, na przykład, załączniki do MSB 700 (zmienionego), MSB 705 (zmienionego), MSB 570 (zmienionego), MSB 720 (zmienionego) oraz MSB 706 (zmienionego)).

Zastosowanie MSB 700 (zmienionego) podczas sprawozdawczości na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub na temat określonego elementu sprawozdania finansowego

- A18. Paragraf 11 niniejszego MSB wyjaśnia, że podczas formułowania opinii i sprawozdawczości na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, od audytora wymagane jest stosowanie wymogów MSB 700 (zmienionego), dostosowanych do okoliczności zlecenia, w razie konieczności. Podczas dokonywania tego od audytora wymagane jest również zastosowanie wymogów sprawozdawczych opisanych w innych MSB, dostosowanych do okoliczności zlecenia, w razie konieczności, a może on uznać rozważania, do których odnoszą się paragrafy A19 – A21 poniżej za pomocne.

Kontynuacja działalności

- A19. W zależności od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych podczas sporządzania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, opis obowiązków kierownictwa w sprawozdaniu audytora²⁸ odnoszący się do kontynuacji działalności może wymagać dostosowania, w razie konieczności. Opis obowiązków audytora w sprawozdaniu audytora²⁹ może również wymagać dostosowania, w razie konieczności, w zależności od tego, jak MSB 570 (zmieniony) ma zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia.

Kluczowe sprawy badania

- A20. MSB 700 (zmieniony) wymaga od audytora, aby zakomunikował kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701 dla badań pełnych sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie.³⁰ Dla badań pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, MSB 701 ma zastosowanie tylko wtedy, gdy komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora o takim składniku sprawozdania finansowego lub elemencie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację lub z innych powodów audytor decyduje się zakomunikować kluczowe sprawy badania. Gdy kluczowe sprawy badania są komunikowane w sprawozdaniu audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub o określonym elemencie sprawozdania finansowego, MSB 701 ma zastosowanie w całości.³¹

²⁸ Patrz MSB 700 (zmieniony), paragrafy 34(b) oraz A49.

²⁹ Patrz MSB 700 (zmieniony), paragraf 39(b)(iv).

³⁰ MSB 700 (zmieniony), paragraf 30.

³¹ MSB 700 (zmieniony), paragraf 31.

Inne informacje

A21. MSB 720 (zmieniony) dotyczy obowiązków audytora odnoszących się do innych informacji. W kontekście niniejszego MSB, raporty zawierające lub dołączone do pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, których celem jest zapewnić właścicielom (lub podobnym interesariuszom) informacje o sprawach zaprezentowanych w pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub określonym elemencie sprawozdania finansowego – są uważane za raporty roczne dla celów MSB 720 (zmienionego). Gdy audytor ustala, że jednostka planuje wydać taki raport, wymogi MSB 720 (zmienionego) mają zastosowanie do badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub elementu.

Imię i nazwisko partnera odpowiedzialnego za zlecenie

A22. Wymóg MSB 700 (zmienionego), aby audytor zawarł imię i nazwisko partnera odpowiedzialnego za zlecenie w sprawozdaniu audytora, ma zastosowanie również do badań pojedynczych składników sprawozdania finansowego jednostek notowanych lub określonych elementów sprawozdania finansowego jednostek notowanych.³² Przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od audytora zawarcia imienia i nazwiska partnera odpowiedzialnego za zlecenie w sprawozdaniu audytora, lub z innego powodu może on zdecydować, aby to zrobić podczas raportowania o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub określonym elemencie sprawozdania finansowego jednostek innych niż jednostki notowane na giełdach.

Sprawozdawczość na temat pełnego sprawozdania finansowego jednostki oraz pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego (Zob. par. 14)

Rozważenie skutków pewnych spraw zawartych w sprawozdaniu audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym, dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego oraz sprawozdania audytora o nim

A23. Paragraf 14 wymaga, aby audytor rozważył skutki, jeżeli jakiegokolwiek występują, pewnych spraw zawartych w sprawozdaniu audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego oraz dla sprawozdania audytora o nim. Rozważenie, czy sprawa zawarta w sprawozdaniu audytora na temat pełnego sprawozdania finansowego jest stosowna w kontekście zlecenia raportowania o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub określonym elemencie sprawozdania finansowego angażuje zawodowy osąd.

A24. Czynniki, które mogą być stosowne podczas rozważania tych skutków obejmują:

- rodzaj spraw(-y), które(-a) zostały(-a) opisane(-a) w sprawozdaniu audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym i zakres, w jakim odnoszą(-si) się one(-a) do tego, co jest zawarte w pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub określonym elemencie sprawozdania finansowego,
- rozległość spraw(-y) opisanych(-ej) w sprawozdaniu audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym,
- rodzaj i zakres różnic pomiędzy mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,

³² Patrz MSB 700 (zmieniony), paragrafy 46 oraz A62-A64.

- zakres różnic pomiędzy okresem(-ami) objętym(-i) pełnym sprawozdaniem finansowym w porównaniu do okresu(-ów) lub dat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub elementu sprawozdania finansowego,
- czas, jaki upłynął od daty sprawozdania audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym.

A25. Na przykład w przypadku, gdy występuje zastrzeżenie w opinii audytora w odniesieniu do należności w sprawozdaniu audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym, a pojedynczy składnik sprawozdania finansowego zawiera należności lub określony element sprawozdania finansowego dotyczy należności, prawdopodobne jest, że będzie to miało skutki dla badania. Z drugiej strony, jeżeli zastrzeżenie w opinii audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym dotyczy klasyfikacji długoterminowych zobowiązań, wówczas jest mniej prawdopodobne, że wystąpiłyby skutki dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego, jakim jest rachunek zysków i strat, lub jeżeli określony element sprawozdania finansowego dotyczy należności.

A26. Kluczowe sprawy badania, które są komunikowane w sprawozdaniu audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym mogą mieć skutki dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego. Informacje zawarte w sekcji „Kluczowe sprawy badania” o tym, jak do danej sprawy odniesiono się w trakcie badania pełnego sprawozdania finansowego, mogą być użyteczne dla ustalania przez audytora, w jaki sposób odnieść się do tej sprawy, gdy jest to stosowne dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego.

Zawarcie odwołania do sprawozdania audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym

A27. Nawet, gdy pewne sprawy zawarte w sprawozdaniu audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym nie mają skutków dla badania lub sprawozdania audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub określonym elemencie sprawozdania finansowego, audytor może uznać za odpowiednie, aby odwołać się do tych(-ej) spraw(-y) w akapicie dotyczącym innych spraw w sprawozdaniu audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub o określonym elemencie sprawozdania finansowego (zobacz MSB 706 (zmieniony)).³³ Na przykład, audytor może uznać za właściwe, aby odwołać się w sprawozdaniu audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub o określonym elemencie sprawozdania finansowego do sekcji „Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności” zawartej w sprawozdaniu audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym.

Opinia negatywna lub odmowa wyrażenia opinii w sprawozdaniu audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki (Zob. par. 15)

A28. W sprawozdaniu audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym, odmowa wyrażenia opinii w odniesieniu do wyników działalności i przepływów pieniężnych wtedy, gdy to stosowne, oraz niezmodyfikowana opinia w odniesieniu do sytuacji finansowej jest dozwolona, jako że odstępienie od wyrażenia opinii zostało wyrażone jedynie w odniesieniu do wyników działalności i przepływów pieniężnych, a nie w odniesieniu do sprawozdania finansowego jako całości.³⁴

³³ Zobacz MSB 706 (zmieniony), paragrafy 10-11.

³⁴ MSB 510 *Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe*, paragraf A8 oraz MSB 705 (zmieniony), paragraf A16.

Załącznik 1
(Zob. par. A3)

Przykłady określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego

- Należności, odpisy aktualizujące wątpliwe należności, zapasy, zobowiązania z tytułu świadczeń naliczonych w ramach prywatnego programu emerytalnego, ujęta wartość zidentyfikowanych aktywów niematerialnych lub zobowiązania z tytułu „poniesionych, ale nie zgłoszonych” roszczeń w portfelu ubezpieczeń, w tym powiązane noty.
- Wykaz aktywów zarządzanych przez zewnętrzne podmioty oraz przychody z tytułu prywatnego programu emerytalnego, w tym powiązane noty.
- Wykaz aktywów rzeczowych netto, w tym powiązane noty.
- Wykaz rat z tytułu leasingowanych nieruchomości, w tym noty objaśniające.
- Wykaz udziałów w zyskach lub premii pracowniczych, w tym noty objaśniające.

Załącznik 2
(Zob. par. A17)

Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego oraz określonym elemencie sprawozdania finansowego

- Przykład ilustrujący 1: Sprawozdanie audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia (dla celów niniejszego przykładu ilustrującego, ramowe założenia rzetelnej prezentacji).
- Przykład ilustrujący 2: Sprawozdanie audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia (dla celów niniejszego przykładu ilustrującego, ramowe założenia rzetelnej prezentacji).
- Przykład ilustrujący 3: Sprawozdanie audytora o określonym elemencie sprawozdania finansowego jednostki notowanej sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia (dla celów niniejszego przykładu ilustrującego, ramowe założenia zgodności).

Przykład ilustrujący 1 – Sprawozdanie audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia (dla celów tego przykładu ilustrującego, ramowe założenia rzetelnej prezentacji)

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

- Badanie bilansu (to jest pojedynczego składnika sprawozdania finansowego) jednostki innej niż jednostka notowana.
- Bilans został sporządzony przez kierownictwo zgodnie z wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej obowiązujących w systemie prawnym X, stosownych dla sporządzenia bilansu.
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe zgodnie z MSB 210.
- Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji zaprojektowanymi tak, aby zaspokoić powszechne potrzeby w zakresie informacji finansowych szerokiego zakresu użytkowników.
- Audytor ustalił, że odpowiednie jest użycie w opinii audytora sformułowania „prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach”.
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania, są te wymagane w danym systemie prawnym.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym). Ujawnienie istotnej niepewności w pojedynczym składniku sprawozdania finansowego jest adekwatne.
- Od audytora nie jest wymagane ani nie zdecydował się on z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701 w kontekście badania bilansu.
- Audytor ustalił, że nie występują żadne inne informacje (tj. wymogi określone w MSB 720 (zmienionym) nie mają zastosowania).
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Audytor nie ma żadnych innych obowiązków sprawozdawczych wymaganych zgodnie z przepisami prawa krajowego lub regulacją.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

[Odpowiedni adresat]

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie bilansu spółki ABC (“Spółka”) na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz not do sprawozdania finansowego w tym podsumowania znaczących zasad (polityk) rachunkowości (łącznie „sprawozdanie finansowe”).

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację finansową Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku zgodnie z wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w systemie prawnym X, stosownymi dla sporządzenia takiego sprawozdania finansowego.

Podstawa opinii

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

Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności

Zwracamy uwagę na Notę 6 w sprawozdaniu finansowym, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ w roku zakończonym dnia 31 grudnia 20X1 roku, oraz że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższały jej sumę aktywów o YYY. Jak wskazano w Nocie 6, te zdarzenia lub warunki wraz z innymi sprawami przedstawionymi Nocie 6, wskazują, że występuje istotna niepewność, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe³⁵

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z tymi wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w systemie prawnym X, stosownymi dla sporządzania takiego sprawozdania finansowego, oraz za taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe kierownictwo jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw odnoszących się do kontynuacji działalności oraz zastosowanie zasady kontynuacji działalności, chyba że kierownictwo

³⁵ Wszędzie w tych przykładach ilustrujących sprawozdań audytora pojęcia kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

albo zamierza dokonać likwidacji Spółki, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Osoby sprawujące nadzór są odpowiedzialne za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej Spółki.

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje ekonomiczne użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

Paragraf 41(b) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że zaciemniony materiał poniżej może być umieszczony w załączniku do sprawozdania audytora. Paragraf 41(c) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, można raczej odwołać się do strony internetowej odpowiedniej instytucji, która zawiera opis obowiązków audytora, niż zawierać ten materiał w sprawozdaniu audytora, pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do opisu obowiązków audytora poniżej i nie jest z nim niespójny.

Jako część badania zgodnego z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm w trakcie całego badania. Także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż dla tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywu, fałszerstwa, celowych pominięć, fałszywych oświadczeń lub obejścia kontroli wewnętrznej,
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki³⁶,
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości oraz racjonalność szacunków księgowych, jeżeli jakiegokolwiek występują, oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo,
- wyciągamy wniosek dotyczący odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że występuje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu audytora na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, zmodyfikowanie naszej opinii. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania

³⁶ To zdanie uległoby modyfikacji, jeżeli to odpowiednie, w okolicznościach, gdy audytor ponosi również odpowiedzialność, aby wydać opinię na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

- uzyskanych do dnia naszego sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności,
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące jego podstawą transakcje i zdarzenia w sposób, który osiąga rzetelną prezentację.

Komunikujemy się z osobami sprawującym nadzór w odniesieniu do, między innymi planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, w tym wszelkich znaczących słabości kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

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

[Adres audytora] [odwrócone umiejscowienie daty i adresu]

[Data]

Przykład ilustrujący 2 – Sprawozdanie audytora o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana, sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia

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

- Badanie sprawozdania z wpływów i wydatków gotówkowych (tj. pojedynczego składnika sprawozdania finansowego) jednostki innej niż jednostka notowana.
- Sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym nie zostało wydane.
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z kasową podstawą rachunkowości ujęcia wpływów i wydatków, aby odpowiedzieć na żądanie wierzyciela dotyczące udzielenia informacji o przepływach gotówkowych. Kierownictwo ma wybór ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są ramowe założenia rzetelnej prezentacji zaprojektowane, aby zaspokoić potrzeby w zakresie informacji finansowych konkretnych użytkowników³⁷.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania, audytor wyciągnął wniosek, że odpowiednia jest opinia niezmodyfikowana (tj. „czysta”).
- Audytor uznał, że odpowiednie jest użycie sformułowania „prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” w opinii audytora.
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania, są te wymagane w danym systemie prawnym.
- Rozpowszechnianie lub wykorzystanie sprawozdania audytora nie jest ograniczone.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Od audytora nie jest wymagane i nie zdecydował on z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701 w kontekście badania sprawozdania z wpływów i wydatków gotówkowych.
- Audytor ustalił, że nie występują żadne dodatkowe informacje (tj. wymogi określone w MSB 720 (zmienionym) nie mają zastosowania).
- Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego i nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej, aby sporządzić to sprawozdanie finansowe.
- Audytor nie ma żadnych innych obowiązków sprawozdawczych wymaganych przez krajowe przepisy prawa lub regulację.

³⁷ MSB 800 (zmieniony) zawiera wymogi i wytyczne dotyczące formy i treści sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

[Odpowiedni adresat]

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania z wpływów i wydatków gotówkowych spółki ABC (“Spółka”) za rok zakończony dnia 31 grudnia 20X1 roku oraz not do sprawozdania z wpływów i wydatków gotówkowych, w tym podsumowania znaczących zasad (polityk) rachunkowości (łącznie „sprawozdanie finansowe”).

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, wpływy i wydatki gotówkowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 20X1, zgodnie z kasową podstawą rachunkowości ujęcia wpływów i wydatków (opisaną w nocie X).

Podstawa opinii

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

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – podstawa rachunkowości

Zwracamy uwagę na Notę X do sprawozdania finansowego, która opisuje podstawę rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, aby dostarczyć informacji wierzycielowi XYZ. W rezultacie, sprawozdanie to może nie być odpowiednie dla innego celu. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe³⁸

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z kasową podstawą rachunkowości ujęcia wpływów i wydatków opisaną w Nocie X; obejmuje to ustalenie, że kasowa podstawa rachunkowości ujęcia wpływów i wydatków jest akceptowalną podstawą dla sporządzenia sprawozdania finansowego w danych okolicznościach, oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego, które nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe kierownictwo jest odpowiedzialne za dokonanie oceny zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw odnoszących się do kontynuacji działalności oraz za zastosowanie zasady kontynuacji działalności, chyba że kierownictwo albo zamierza dokonać likwidacji Spółki lub zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenia. Zniekształcenia mogą powstać na skutek

³⁸ Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

Paragraf 41(b) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że zaciemniony materiał poniżej może być umieszczony w załączniku do sprawozdania audytora. Paragraf 41(c) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, można raczej odwołać się do strony internetowej odpowiedniej instytucji rządowej, która zawiera opis obowiązków audytora, niż zawierać ten materiał w sprawozdaniu audytora pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do opisu obowiązków audytora poniżej i nie jest z nim niespójny.

Jako część badania zgodnego z MSB dokonujemy zawodowego osądu i zachowujemy zawodowy sceptycyzm w trakcie całego badania. Także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może angażować zmyślenie, fałszerstwo, celowe pominięcia, fałszywe oświadczenia lub obejście kontroli wewnętrznej,
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki³⁹,
- wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że występuje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu audytora na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, zmodyfikowanie naszej opinii. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności,
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości oraz racjonalność szacunków księgowych, jeżeli jakiegokolwiek występują, oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo,
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące jego podstawą transakcje i zdarzenia w sposób, który osiąga rzetelną prezentację.

Komunikujemy się z osobami sprawującym nadzór w odniesieniu do, między innymi planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, w tym wszelkich znaczących słabości kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

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

[Adres audytora] [odwrócone umiejscowienie daty i adresu]

[Data]

³⁹ To zdanie zostałoby zmodyfikowane, jeżeli to odpowiednie, w okolicznościach, gdy audytor ponosi również odpowiedzialność za wydanie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

Przykład ilustrujący 3 – Sprawozdanie audytora o określonym elemencie sprawozdania finansowego jednostki notowanej sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia

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

- Badanie zestawienia należności (to jest elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego).
- Informacja finansowa została sporządzona przez kierownictwo zgodnie z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez regulatora, aby spełnić wymogi tego regulatora. Kierownictwo nie ma wyboru w zakresie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są ramowe założenia zgodności zaprojektowane, aby zaspokoić potrzeby w zakresie informacji finansowych konkretnych użytkowników⁴⁰.
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe w MSB 210.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor stwierdził, że odpowiednia jest opinia niezmodyfikowana (tj. „czysta”).
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania, są te wymagane w danym systemie prawnym.
- Rozpowszechnianie sprawozdania audytora podlega ograniczeniom.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Od audytora nie jest wymagane i nie zdecydował się on z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701 w kontekście badania zestawienia należności.
- Audytor ustalił, że nie występują żadne inne informacje (tj. wymogi określone w MSB 720 (zmienionym) nie mają zastosowania).
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Audytor nie ma żadnych innych obowiązków sprawozdawczych wymaganych przez krajowe przepisy prawa lub regulację.

⁴⁰ MSB 800 (zmieniony) zawiera wymogi i wytyczne dotyczące formy i zawartości sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

[Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC lub innego odpowiedniego adresata]

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie zestawienia należności spółki ABC (“Spółka”) na dzień 31 grudnia 20X1 roku („zestawienie”).

Naszym zdaniem, informacja finansowa w zestawieniu Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku została sporządzona, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [opisz przepisy dotyczące sprawozdawczości finansowej ustanowione przez regulatora].

Podstawa opinii

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

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – podstawa rachunkowości oraz ograniczenie rozpowszechniania

Zwracamy uwagę na Notę X do zestawienia należności, która opisuje podstawę rachunkowości. Zestawienie zostało sporządzone, aby pomóc Spółce spełnić wymogi regulatora DEF. W rezultacie, zestawienie może nie być odpowiednie dla innego celu. Nasze sprawozdanie jest przeznaczone wyłącznie dla Spółki oraz regulatora DEF i nie powinno być rozpowszechniane do stron innych niż Spółka lub regulator DEF. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za zestawienie⁴¹

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie zestawienia zgodnie z [opis przepisów dotyczących sprawozdawczości finansowej ustanowionych przez regulatora] oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie zestawienia niezawierającego istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem.

Sporządzając zestawienie kierownictwo jest odpowiedzialne za dokonanie oceny zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za zastosowanie zasady kontynuacji działalności, chyba że kierownictwo albo zamierza dokonać likwidacji Spółki albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Osoby sprawujące nadzór są odpowiedzialne za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej Spółki.

Odpowiedzialność audytora za badanie zestawienia

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy zestawienie nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby

⁴¹ Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego zestawienia.

Paragraf 41(b) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że zacieniony materiał poniżej może być umieszczony w załączniku do sprawozdania audytora. Paragraf 41(c) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, można raczej odwołać się do strony internetowej odpowiedniej instytucji, która zawiera opis obowiązków audytora, niż zamieszczać ten materiał w sprawozdaniu audytora, pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do opisu obowiązków audytora poniżej i nie jest z nim niespójny.

Jako część badania zgodnego z MSB dokonujemy zawodowego osądu i zachowujemy zawodowy sceptycyzm w trakcie całego badania. Także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia zestawienia, niezależnie od tego, czy zostały one spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może angażować zмовę, fałszerstwo, celowe pominięcia, fałszywe oświadczenia lub obejścia kontroli wewnętrznej,
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki⁴²,
- wyciągamy wniosek dotyczący odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że występuje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu audytora na powiązane ujawnienia w zestawieniu lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, zmodyfikowanie naszej opinii. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności,
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości i racjonalność szacunków księgowych, jeżeli jakiegokolwiek występują, oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo.

Komunikujemy się z osobami sprawującym nadzór w odniesieniu do, między innymi planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, w tym wszelkich znaczących słabości kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

Ponadto dostarczamy osobom sprawującym nadzór oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności, oraz że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a wtedy, gdy ma to zastosowanie, o podjętych działaniach, aby wyeliminować zagrożenia lub zastosowanych zabezpieczeniach.

Partnerem odpowiedzialnym za zlecenie badania, którego rezultatem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego audytora jest [nazwisko].

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

[Adres audytora] [odwrócone umiejscowienie daty i adresu]

[Data]

⁴² To zdanie zostałoby zmodyfikowane, jeżeli to odpowiednie, w okolicznościach, gdy audytor ponosi również odpowiedzialność za wydanie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem zestawienia.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), Międzynarodowe Standardy Usług 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 Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © sierpień 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony internetowej www.iaasb.org. Tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub udostępnianie, bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody.

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 Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „ISQM”, „IAPN” oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEATM” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń można znaleźć na permissions lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 805 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 805 (zmienionego) *Szczególne rozważania – badania pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 805 (zmienionego) *Szczególne rozważania – badania pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 805 (Revised), *Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

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



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™