

Załącznik nr [REDACTED] do uchwały Nr [REDACTED]
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia [REDACTED]

KRAJOWY STANDARD BADANIA 805 (Z)

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 805 (ZMIENIONEGO)

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

PROJEKT

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 zakończone 15 grudnia 2016 r. i później)

SPIS TREŚCI

| | Paragraf |
|---|----------|
| Wprowadzenie | |
| Zakres niniejszego MSB | 1-3 |
| Data wejścia w życie | 4 |
| Cel | 5 |
| Definicje | 6 |
| Wymogi | |
| Rozważania na etapie akceptacji zlecenia..... | 7-9 |
| Rozważania na etapie planowania i przeprowadzania badania | 10 |
| Formułowanie opinii i rozważania dotyczące sprawozdawczości | 11-17 |
| Zastosowanie i inne materiały objaśniające | |
| Zakres niniejszego MSB | A1-A4 |
| Rozważania na etapie akceptacji zlecenia..... | A5-A9 |
| Rozważania na etapie planowania i przeprowadzania badania | A10-A15 |
| Formułowanie opinii i rozważania dotyczące sprawozdawczości | A16-A28 |
| Załącznik 1: Przykłady określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego | |
| Załącznik 2: Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego i określonego elementu sprawozdania finansowego | |

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 805 (zmieniony) „Szczególne rozważania - Badania pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego” należy odczytywać w kontekście z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta 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 zastosowania ich do

badania innych historycznych informacji finansowych. Niniejszy MSB dotyczy szczególnych rozważań związanych z zastosowaniem 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 dotyczy sprawozdania biegłego rewidenta części grupy, wydanego jako wynik pracy wykonanej w odniesieniu do informacji finansowych części grupy na prośbę zespołu wykonującego badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy (Zob. MSB 600).²
3. Niniejszy MSB nie zastępuje wymogów innych MSB, jak również nie ma na celu zwrócenia uwagi na wszystkie szczególne rozważania, które mogą mieć znaczenie 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 r. i później. W przypadku badań pojedynczych składników sprawozdania finansowego lub określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego sporządzonych na określony dzień, niniejszy MSB stosuje się do badań takich informacji sporządzonych na dzień 15 grudnia 2016 roku i później.

Cel

5. Celem biegłego rewidenta, stosującego MSB w badaniu pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego, jest właściwe zaadresowanie szczególnych rozważań stosownych dla:
 - (a) akceptacji zlecenia,
 - (b) planowania i przeprowadzania tego zlecenia, oraz
 - (c) formułowania opinii i sprawozdawczości na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego.

Definicje

6. Dla potrzeb niniejszego MSB, odniesienie do:
 - (a) „elementu sprawozdania finansowego” lub „elementu” oznacza „element, konto lub pozycję sprawozdania finansowego”,
 - (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 związane ze sprawozdaniem finansowym lub elementem. (Zob. par. A2).

¹ MSB 800 (zmieniony) „Szczególne rozważania - badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia”.

² MSB 600 „Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne”.

Wymogi

Rozważania na etapie akceptacji zlecenia

Zastosowanie MSB

7. MSB 200 wymaga od biegłego rewidenta przestrzegania 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 biegły rewident jest również zaangażowany do badania pełnego sprawozdania finansowego. Jeśli biegły rewident nie jest również zaangażowany do badania pełnego sprawozdania finansowego jednostki, biegły rewident 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 od biegłego rewidenta ustalenia akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.⁴ W przypadku badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego obejmuje to ustalenie, czy zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zapewni prezentację, która dostarczy odpowiednich ujawnień, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie informacji przekazywanych w tym sprawozdaniu finansowym lub elemencie, oraz wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w tym sprawozdaniu finansowym lub elemencie (Zob. par. A7).

Forma opinii

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

Rozważania na etapie planowania i przeprowadzania badania

10. MSB 200 wskazuje, że MSB są napisane w kontekście badania sprawozdania finansowego i wymagają dostosowania, w razie konieczności, w okolicznościach zastosowania ich do badania innych historycznych informacji finansowych.^{6,7} Planując i przeprowadzając badanie pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, jeśli to konieczne, biegły rewident dostosowuje wszystkie MSB stosowne dla badania, do okoliczności zlecenia (Zob. par. A10-A15).

Formułowanie opinii i rozważania dotyczące sprawozdawczości

11. W trakcie formułowania opinii oraz sprawozdawczości na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, biegły rewident stosuje wymogi zawarte

³ MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta 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, biegły rewident 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 biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

⁴ MSB 210 „Uzgardnianie warunków zlecenia badania”, paragraf 6(a).

⁵ MSB 210, paragraf 10(e).

⁶ MSB 200, paragraf 2.

⁷ MSB 200 w paragraf 13(f) wyjaśnia, że pojęcie „sprawozdanie finansowe” odnosi się na ogół do pełnego sprawozdania finansowego zgodnie z tym, jak określają je wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

w MSB 700 (zmienionym)⁸ oraz gdy ma to zastosowanie, MSB 800 (zmienionym) po dostosowaniu do okoliczności danego zlecenia (Zob. par. A16-A22).

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

12. Jeżeli biegły rewident podejmuje się zlecenia wydania sprawozdania na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego łącznie ze zleceniem badania pełnego sprawozdania finansowego jednostki, biegły rewident wyraża odrębną opinię dla każdego z tych zleceń.
13. Zbadany pojedynczy składnik sprawozdania finansowego lub zbadany określony element sprawozdania finansowego mogą być opublikowane łącznie ze zbadanym pełnym sprawozdaniem finansowym jednostki. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że prezentacja pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego nie odróżnia go wystarczająco od pełnego sprawozdania finansowego, biegły rewident zwraca się z prośbą do kierownika jednostki o sprostowanie tej sytuacji. Zgodnie z paragrafami 15 i 16, biegły rewident rozróżnia również opinię na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego od opinii na temat pełnego sprawozdania finansowego. Biegły rewident nie wydaje sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego opinię na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, dopóki nie jest usatysfakcjonowany dokonanym rozróżnieniem.

Rozważanie skutków określonych spraw zamieszczonych w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego i dla sprawozdania biegłego rewidenta na ich temat.

14. Jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego 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
 - (c) sekcję dotyczącą istotnej niepewności co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym)¹¹;
 - (d) przedstawienie kluczowych spraw badania zgodnie z MSB 701;¹² lub
 - (e) oświadczenie opisujące nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji zgodnie z MSB 720 (zmienionym)¹³

biegły rewident rozważa wpływ, jeśli jakkolwiek występuje, jaki mają te sprawy na badanie pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego oraz na sprawozdania biegłego rewidenta na ich temat (Zob. par. A23-A27).

Opinia negatywna lub odmowa wyrażenia opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego jednostki

15. Jeżeli biegły rewident uznaje za konieczne wyrażenie opinii negatywnej lub odmawia wyrażenia opinii na temat pełnego sprawozdania finansowego jednostki jako całości, MSB 705 (zmieniony) nie zezwala biegłemu rewidentowi na zamieszczenie w tym samym sprawozdaniu biegłego rewidenta niezmodyfikowanej opinii o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego, który stanowi część tego

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

⁹ MSB 705 (zmieniony) „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

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

¹¹ MSB 570 „*Kontynuacja działalności*”, paragraf 22.

¹² MSB 701 „*Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”, paragraf 13.

¹³ MSB 720 (zmieniony), „*Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*”, paragraf 22(e)(ii).

sprawozdania finansowego lub o określonym elemencie tego sprawozdania finansowego.¹⁴ Jest tak dlatego, że taka niezmodyfikowana opinia stałaby w sprzeczności z negatywną opinią lub odmową wyrażenia opinii na temat pełnego sprawozdania finansowego jako całości (Zob. par. A28).

16. Jeżeli biegły rewident uznaje za konieczne wyrażenie opinii negatywnej lub odmowę wyrażenia opinii na temat pełnego sprawozdania finansowego jednostki jako całości, ale w kontekście odrębnego badania określonego elementu tego sprawozdania finansowego, biegły rewident niemniej jednak uznaje za odpowiednie wyrażenie niezmodyfikowanej opinii na temat tego elementu, biegły rewident postępuje tak tylko wtedy, gdy:
- (a) biegłemu rewidentowi nie zabrania tego przepis prawa lub regulacja;
 - (b) opinia ta jest wyrażona w sprawozdaniu biegłego rewidenta, które nie jest publikowane łącznie ze sprawozdaniem biegłego rewidenta zawierającym negatywną opinię lub odmowę wyrażenia opinii, oraz
 - (c) element ten nie stanowi znaczącej części pełnego sprawozdania finansowego jednostki.
17. Biegły rewident nie wyraża niezmodyfikowanej opinii na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego zawartego w pełnym sprawozdaniu finansowym, jeżeli biegły rewident wyraził opinię negatywną lub odmówił wyrażenia opinii o pełnym sprawozdaniu finansowym jako całości. Jest tak nawet wtedy, gdy sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego nie jest publikowane łącznie ze sprawozdaniem biegłego rewidenta zawierającym negatywną opinię lub odmowę wyrażenia opinii. Jest tak dlatego, że pojedynczy składnik sprawozdania finansowego uznaje się za tworzący znaczącą część tego sprawozdania finansowego.

* * *

Zastosowanie i inne materiały objaśniające

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

- A1. MSB 200 definiuje termin „historyczne informacje finansowe” jako informacje wyrażone w kategoriach finansowych w odniesieniu do określonej jednostki, pochodzące pierwotnie z systemu rachunkowości tej jednostki, na temat zdarzeń gospodarczych zaistniałych w przeszłych okresach lub warunków gospodarczych lub okoliczności mających miejsce w określonych momentach w przeszłości.¹⁵
- A2. MSB 200 definiuje termin „sprawozdanie finansowe” jako uporządkowane przedstawienie historycznych informacji finansowych, włączając ujawnienia, którego celem jest przekazanie informacji o zasobach gospodarczych jednostki lub zobowiązaniach na określony moment lub o ich zmianach w okresie czasu, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Termin „sprawozdanie finansowe” zazwyczaj odnosi się do pełnego sprawozdania finansowego określonego wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale może odnosić się również do pojedynczego składnika sprawozdania finansowego. Ujawnienia zawierają objaśniające lub inne opisowe informacje, wskazane, jako wymagane, wyraźnie dopuszczone lub w inny sposób dozwolone, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, na głównych stronach sprawozdania finansowego, lub w notach, lub włączone do niego poprzez zamieszczenie odsyłacza.¹⁶ Jak wskazano w paragrafie 6(c), odesłanie do pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego obejmuje powiązane ujawnienia.

¹⁴ MSB 705 (zmieniony) paragraf 15.

¹⁵ MSB 200, paragraf 13(g).

¹⁶ MSB 200, paragraf 13 (f).

- A3. MSB są napisane w kontekście badania sprawozdania finansowego;¹⁷ wymagają, w razie konieczności, dostosowania, w okolicznościach, gdy są zastosowane do badania innych historycznych informacji finansowych takich, jak pojedynczy składnik sprawozdania finansowego lub określony element sprawozdania finansowego. Niniejszy MSB jest pomocny w tym zagadnieniu. (Załącznik 1 wymienia przykłady takich innych historycznych informacji finansowych).
- A4. Zlecenie atestacyjne dające racjonalną pewność, inne niż badanie historycznych informacji finansowych, jest przeprowadzane zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionym).¹⁸

Rozważania na etapie akceptacji zlecenia

Zastosowanie MSB (Zob. par. 7)

- A5. MSB 200 wymaga od biegłego rewidenta, aby przestrzegał: (a) stosownych wymogów etycznych, w tym dotyczących niezależności, odnoszących się do badania sprawozdania finansowego oraz (b) wszystkich MSB stosownych dla danego badania. Wymaga on od biegłego rewidenta również przestrzegania każdego wymogu MSB, chyba, że w okolicznościach danego badania, cały MSB nie jest stosowny lub wymóg nie jest stosowny, ponieważ ma charakter warunkowy, a warunek nie występuje. W wyjątkowych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne odstępianie od określonego wymogu wskazanego w MSB poprzez przeprowadzenie alternatywnych procedur badania, aby osiągnąć cel tego wymogu.¹⁹
- A6. Zgodność z wymogami MSB stosownymi dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego może nie być wykonalna, gdy biegły rewident nie jest również zaangażowany do badania pełnego sprawozdania finansowego. W takich przypadkach biegły rewident często nie posiada takiego samego zrozumienia jednostki i jej otoczenia, włączając jej kontrolę wewnętrzną, jak biegły rewident, który przeprowadza badanie pełnego sprawozdania finansowego. Biegły rewident nie posiada także dowodów badania dotyczących ogólnej jakości ksiąg rachunkowych lub innych informacji księgowych, które uzyskałby w trakcie badania pełnego sprawozdania finansowego jednostki. Odpowiednio, biegły rewident może potrzebować dalszych dowodów badania, aby potwierdzić dowody badania pochodzące z ksiąg rachunkowych. W przypadku badania określonego elementu sprawozdania finansowego niektóre MSB wymagają przeprowadzenia prac rewizyjnych, które mogą być nieproporcjonalne do elementu objętego badaniem. Przykładowo, pomimo, że wymogi MSB 570 (zmienionego) prawdopodobnie będą stosowne w okolicznościach badania zestawienia należności, spełnienie tych wymogów może nie być możliwe z racji nakładu pracy wymaganego w trakcie badania. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że badanie pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego zgodnie z MSB może nie być wykonalne, biegły rewident może omówić z kierownikiem jednostki, czy inny rodzaj zlecenia może być bardziej możliwy do wykonania.

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, opartymi na ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej ustanowionych przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy dla potrzeb sporządzenia pełnego sprawozdania finansowego (np. MSSF). W takim przypadku ustalenie akceptowalności mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej polega na rozważeniu, czy te ramowe założenia obejmują wszystkie wymogi ramowych założeń, na których są oparte i które są stosowne dla prezentacji pojedynczego składnika

¹⁷ MSB 200, paragraf 2.

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

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

sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, który zawiera odpowiednie ujawnienia.

Forma opinii (Zob. par. 9)

- A8. Forma opinii, jaka będzie wyrażona przez biegłego rewidenta zależy od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i innych mających zastosowanie praw lub regulacji.²⁰ Zgodnie z MSB 700 (zmienionym):²¹
- (a) gdy wyrażana jest niezmodyfikowana opinia na temat pełnego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, opinia biegłego rewidenta, o ile prawo lub regulacja nie stanowią inaczej, zawiera jest jedno z poniższych sformułowań:
 - (i) sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej], lub
 - (ii) sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelny i jasny obraz zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej], oraz
 - (b) gdy wyrażana jest niezmodyfikowana opinia na temat pełnego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, opinia biegłego rewidenta wskazuje, że sprawozdanie finansowe jest 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 jednoznacznie do prezentacji tego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego. Może być tak, gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej opierają się na ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej ustanowionych przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy dla potrzeb sporządzania pełnego sprawozdania finansowego (np. MSSF). Biegły rewident rozważa wówczas, czy oczekiwana forma opinii jest odpowiednia w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Czynniki, które mogą wpływać na rozważania biegłego rewidenta dotyczące zastosowania w opinii sformułowania „przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” lub „przedstawia rzetelny i jasny obraz” obejmują:
- czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zostały w sposób jednoznaczny lub domniemany ograniczone do sporządzania pełnego sprawozdania finansowego;
 - czy pojedynczy składnik sprawozdania finansowego lub określony element sprawozdania finansowego:
 - jest w pełni zgodny z każdym z wymogów ramowych założeń stosownych dla danego składnika sprawozdania finansowego lub danego elementu sprawozdania finansowego, a prezentacja tego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego obejmuje powiązane ujawnienia,
 - jeśli to konieczne do uzyskania rzetelnej prezentacji, zapewnia ujawnienia wykraczające poza te specyficzenie wymagane przez ramowe założenia lub w wyjątkowych okolicznościach, odstępuje od wymogów tych ramowych założeń.

Decyzja biegłego rewidenta w zakresie oczekiwanej formy opinii jest sprawą zawodowego osądu. Może na nią wpłynąć to, czy użycie sformułowania „przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” lub „przedstawia rzetelny i jasny obraz” w opinii biegłego rewidenta na temat pojedynczego składnika

²⁰ MSB 200, paragraf 8.

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

sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji jest powszechnie akceptowalne w danym systemie prawnym.

Rozważania na etapie planowania i przeprowadzania badania (Zob. par. 10)

- A10. Stosowność każdego z MSB wymaga starannego rozważenia. Nawet, jeżeli przedmiotem badania jest tylko określony element sprawozdania finansowego, MSB takie jak MSB 240²², MSB 550²³ i MSB 570 (zmieniony) są, co do zasady, stosowne. Jest tak dlatego że element mógł zostać zniekształcony na skutek oszustwa, jako rezultat transakcji z podmiotami powiązanymi lub niewłaściwego zastosowania zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości w ramach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- A11. MSB 260 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta określenia właściwej osoby (osób), w strukturze nadzorczej jednostki, z którą (którymi) się komunikuje.²⁴ MSB 260 (zmieniony) wskazuje, że w niektórych przypadkach, wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką i wypełnienie wymogów w zakresie komunikacji wymaga odpowiedniej modyfikacji, aby uwzględnić tę sytuację.²⁵ Jeżeli jednostka sporządza również pełne sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia, osoba (osoby) odpowiedzialne za nadzór nad procesem sporządzania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego mogą nie być tymi samymi osobami, co osoba(y) odpowiedzialne za nadzór nad sporządzaniem pełnego sprawozdania finansowego.
- A12. Dodatkowo, MSB zostały napisane w kontekście badania sprawozdania finansowego; wymagają, w razie konieczności, dostosowania do okoliczności stosowania ich do badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego²⁶ lub określonego elementu sprawozdania finansowego. Na przykład pisemne oświadczenia kierownika jednostki dotyczące pełnego sprawozdania finansowego byłyby zastąpione przez pisemne oświadczenia na temat prezentacji składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
- A13. Sprawy uwzględnione w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego mogą mieć wpływ na badanie pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego (Zob. paragraf 14). Planując i przeprowadzając badanie pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego jednocześnie z badaniem pełnego sprawozdania finansowego, biegły rewident może wykorzystać dowody badania uzyskane jako część badania pełnego sprawozdania finansowego jednostki w badaniu składnika tego sprawozdania finansowego lub tego elementu. Jednakże, MSB wymagają od biegłego rewidenta takiego zaplanowania i przeprowadzenia badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub elementu, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania stanowiące podstawę opinii na temat tego sprawozdania finansowego lub tego elementu.
- A14. Pojedyncze składniki sprawozdania finansowego, które tworzą pełne sprawozdanie finansowe oraz wiele z określonych elementów tego sprawozdania finansowego, włączając dotyczące ich ujawnienia, są wzajemnie powiązane. Odpowiednio, w trakcie badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, biegły rewident może nie być w stanie rozważyć składnika sprawozdania finansowego lub elementu w odosobnieniu. W rezultacie, biegły rewident może potrzebować przeprowadzenia procedur odnoszących się do wzajemnie powiązanych pozycji, aby osiągnąć cel badania.

²² MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”.

²³ MSB 550 „Podmioty powiązane”.

²⁴ MSB 260 (zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”.

²⁵ MSB 260 (zmieniony), paragraf 10(b), 13, A1 (trzęcie [wypunktowanie](#)), A2 i A8.

²⁶ MSB 200, paragraf 2.

A15. Dodatkowo, istotność określona dla pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego może być niższa niż istotność określona dla pełnego sprawozdania finansowego jednostki. Wpłyne to na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur badania oraz ocenę nieskorygowanych zniekształceń.

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

- A16. MSB 700 (zmieniony) wymaga, aby biegły rewident, w trakcie formułowania opinii, ocenił, czy sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie 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 to sprawozdanie finansowe lub ten element, w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zapewniały odpowiednie 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 sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego. Inne przykłady sprawozdań biegłego rewidenta, mogą być stosowne dla sprawozdawczości na temat pojedynczych składników sprawozdania finansowego lub określonego elementu 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), w przypadku sprawozdawczości na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub na temat określonego elementu sprawozdania finansowego

- A18. Paragraf 11 niniejszego MSB wyjaśnia, że w trakcie formułowania opinii i sprawozdawczości na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, od biegłego rewidenta wymaga się stosowania wymogów MSB 700 (zmienionego), po dostosowaniu, w razie konieczności, do okoliczności zlecenia. Od biegłego rewidenta wymaga się również uwzględnienia wymogów sprawozdawczych w innych MSB, dostosowanych, w razie konieczności, do okoliczności zlecenia. Pomocne mogą być rozważania zaadresowane w paragrafach A19 – A21 poniżej.

Kontynuacja działalności

- A19. W zależności od ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzaniu pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, opis odpowiedzialności²⁸ kierownika odnoszącej się do oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta może wymagać, w razie konieczności, dostosowania. Opis odpowiedzialności²⁹ biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta może również wymagać dostosowania, w razie konieczności, w zależności od tego, jak MSB 570 (zmieniony) stosuje się w okolicznościach danego zlecenia.

Kluczowe sprawy badania

- A20. MSB 700 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta przedstawienia kluczowych spraw badania zgodnie z MSB 701 w przypadku badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie.³⁰ Do badań pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego

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

²⁸ Patrz MSB 700 (zmieniony), paragrafy 34(b) oraz A48.

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

³⁰ MSB 700 (zmieniony), paragraf 30.

elementu sprawozdania finansowego, MSB 701 ma zastosowanie tylko, gdy przekazywanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat takiego sprawozdania finansowego lub elementów jest wymagane przez przepis prawa lub regulację lub z innych powodów biegły rewident decyduje się przedstawić kluczowe sprawy badania. Gdy kluczowe sprawy badania są przedstawiane w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, MSB 701 ma zastosowanie w całości³¹.

Inne informacje

A21. MSB 720 (zmieniony) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta odnoszącej się do innych informacji. W kontekście niniejszego MSB, raporty zawierające lub towarzyszące pojedynczemu składnikowi sprawozdania finansowego lub określonemu elementowi sprawozdania finansowego, których celem jest zapewnienie właścicielom (lub podobnym interesariuszom) informacji o sprawach zaprezentowanych w pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub określonym elemencie sprawozdania finansowego – są uważane za raporty roczne dla celów MSB 720 (zmienionego). Gdy biegły rewident stwierdza, że jednostka planuje wydać taki raport, wymogi MSB 720 (zmienionego) mają zastosowanie do badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub elementu.

Imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta odpowiedzialnego za zlecenie

A22. Wymóg MSB 700 (zmienionego), aby biegły rewident zamieścił imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta odnosi się również do badań pojedynczych składników sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie lub określonych elementów sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie.³² Przepis prawa lub regulacja mogą wymagać od biegłego rewidenta zamieszczenia imienia i nazwiska kluczowego biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta, lub z innego powodu może on zdecydować, aby to zrobić w sprawozdaniu na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu 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 niektórych spraw zamieszczonych w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego, dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego oraz sprawozdania biegłego rewidenta na ich temat

A23. Paragraf 14 wymaga, aby biegły rewident rozważył konsekwencje, jeśli jakiegokolwiek występują, niektórych spraw zamieszczonych w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego oraz sprawozdania biegłego rewidenta na ich temat. Rozważenie czy sprawa zamieszczona w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego ma znaczenie w kontekście zlecenia wydania sprawozdania biegłego rewidenta na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego wymaga zawodowego osądu.

A24. Czynniki, które mogą być istotne przy rozważaniu tych skutków to:

- Rodzaj sprawy (-), która(e) została(y) opisana(e) w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego i zakres, w jakim odnosi się ona (odnoszą się one) do tego, co jest zawarte

³¹ MSB 700 (zmieniony), paragraf 31.

³² Patrz MSB 700 (zmieniony), paragrafy 46 oraz A61-A63.

w pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego;

- Rozległość wpływu sprawy (-), opisanej(ych) w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego;
- Rodzaj i zakres rozbieżności pomiędzy mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej;
- Zakres rozbieżności pomiędzy okresem(ami), jaki(e) obejmują pełne sprawozdanie finansowe w porównaniu do okresu(ów) lub dat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub elementu sprawozdania finansowego;
- Czas, jaki upłynął od daty sprawozdania biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego.

A25. Przykładowo, w przypadku zastrzeżenia w opinii biegłego rewidenta dotyczącego należności w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego, gdy pojedynczy składnik sprawozdania finansowego zawiera należności lub określony element sprawozdania finansowego dotyczy należności, prawdopodobne jest, że wystąpią konsekwencje dla badania. Z drugiej strony, jeśli zastrzeżenie w opinii biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego dotyczy podziału długoterminowych zobowiązań, wówczas jest mniej prawdopodobne, że wystąpią konsekwencje dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego, jakim jest rachunek zysków i strat, lub gdy określony element sprawozdania finansowego dotyczy należności.

A26. Kluczowe sprawy badania, które są przedstawiane w sprawozdaniu biegłego rewidenta z badania pełnego sprawozdania finansowego mogą mieć konsekwencje dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego. Informacje zawarte w sekcji Kluczowe sprawy badania, o tym, jak dana sprawa została zaadresowana w trakcie badania pełnego sprawozdania finansowego, mogą być użyteczne przy ustalaniu przez biegłego rewidenta, w jaki sposób zaadresować tę sprawę, jeśli ma ona znaczenie podczas badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego.

Zamieszczenie odesłania do sprawozdania biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego

A27. Nawet, gdy pewne sprawy zamieszczone w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego nie mają konsekwencji dla badania lub sprawozdania biegłego rewidenta na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, biegły rewident może uznać za odpowiednie, aby nawiązać do tej sprawy (tych spraw) w akapicie dotyczącym innej sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego (Zob. MSB 706(zmieniony)).³³ Na przykład, biegły rewident może uznać za właściwe odwołanie się w sprawozdaniu biegłego rewidenta z badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego do sekcji „Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności” zamieszczonej w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego.

Opinia negatywna lub odmowa wyrażenia opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego (Zob. par. 15)

A28. W sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego, odmowa wyrażenia opinii o wynikach działalności i przepływach pieniężnych, jeśli to stosowne, a równocześnie wyrażenie opinii niezmodyfikowanej o sytuacji finansowej jest dozwolone, jako, że odstępianie od wyrażenia opinii

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

zostało wyrażone jedynie w odniesieniu do wyników działalności i przepływów pieniężnych a nie sprawozdania finansowego jako całości³⁴.

PROJEKT

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

Przykłady określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego

- Należności, odpisy aktualizujące wątpliwe należności, zapasy, zobowiązania z tytułu naliczonych świadczeń w ramach prywatnego programu emerytalnego, ujęta wartość zidentyfikowanych aktywów niematerialnych lub zobowiązania z tytułu „poniesionych, ale niezgłoszonych” 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 wypłat z tytułu leasingowanych nieruchomości, w tym noty objaśniające.
- Wykaz udziałów w zyskach lub premii pracowniczych, w tym noty objaśniające.

Przykłady sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego oraz określonego elementu sprawozdania finansowego

- Przykład 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia (na potrzeby niniejszego przykładu, ramowe założenia rzetelnej prezentacji).
- Przykład 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia (na potrzeby niniejszego przykładu, ramowe założenia rzetelnej prezentacji).
- Przykład 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania określonego elementu sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie, sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia (na potrzeby niniejszego przykładu, ramowe założenia zgodności).

Przykład 1 – Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia (dla potrzeb niniejszego przykładu, ramowe założenia rzetelnej prezentacji)

Dla potrzeb niniejszego przykładowego sprawozdania biegłego rewidenta z badania, założono następujące okoliczności:

- Badanie bilansu (stanowiącego pojedynczy składnik sprawozdania finansowego) jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie.
- Bilans został sporządzony przez kierownika jednostki zgodnie z wymogami standardów sprawozdawczości finansowej obowiązujących w systemie prawnym kraju X, mających zastosowanie do sporządzenia bilansu.
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe zgodnie z MSB 210.
- Zastosowanie mają ramowe założenia rzetelnej prezentacji zaprojektowane tak, aby sprostać powszechnym oczekiwaniom informacyjnym szerokiej liczby użytkowników.
- Biegły rewident uznał, że właściwe jest zamieszczenie sformułowania „prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” w opinii biegłego rewidenta.
- Do badania mają zastosowanie wymogi etyczne obowiązujące w danym systemie prawnym.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub uwarunkowaniami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym). Ujawnienie istotnej niepewności w pojedynczym składniku sprawozdania finansowego jest odpowiednie.
- Od biegłego rewidenta nie jest wymagane ani biegły rewident nie zdecydował, aby przedstawić kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701 w kontekście badania bilansu.
- Biegły rewident ustalił, że nie występują dodatkowe informacje (tzn. 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.
- Zgodnie z lokalnym przepisem prawa lub regulacją, na biegłym rewidentzie nie ciążyą inne obowiązki w zakresie sprawozdawczości.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Odpowiedni adresat]

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie bilansu spółki ABC (“Spółka”) na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz not do sprawozdania finansowego obejmujących podsumowanie 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 sprawozdawczości finansowej w systemie prawnym kraju X, mającymi zastosowanie do 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 biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego”*. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które mają zastosowanie 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 stanowić podstawę naszej opinii.

Znacząca 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, oraz że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższały sumę aktywów o YYY. Jak wskazano w Nocie 6, te zdarzenia lub warunki wraz z innymi sprawami przedstawionymi Nocie 6, wskazują, że występuje znacząca niepewność, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe³⁵

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z tymi wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej obowiązującymi w systemie prawnym kraju X, które mają zastosowanie do sporządzania takiego sprawozdania finansowego, oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownik uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe kierownik jednostki jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności, jako podstawy rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownik jednostki albo zamierza dokonać likwidacji Spółki, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

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

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istniejące 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) MSB 700 wyjaśnia, że zacieniony materiał poniżej może być zamieszczony w załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta. Paragraf 41(c) MSB 700 wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, można odwołać się do strony internetowej odpowiedniej instytucji, która zawiera opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, a nie zamieszczać tego opisu w sprawozdaniu biegłego rewidenta, pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta opisanego poniżej i nie jest z nim niespójny.

Podczas badania zgodnego z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm, a także:

- identyfikujemy i oceniamy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego

³⁵ W przykładowych sprawozdaniach biegłego rewidenta pojęcia kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych regulacji w określonym systemie prawnym.

wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywy, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd 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 zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki,
- wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje znacząca niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniach finansowych lub jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania biegłego rewidenta. 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 zapewniający rzetelną prezentację.

Przekazujemy osobom sprawującym nadzór informacje o między innymi planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania oraz znaczących ustaleniach badania, w tym wszelkich znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas naszego badania.

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

[Adres biegłego rewidenta]

[Data]

³⁶ To zdanie uległoby modyfikacji, jeśli to odpowiednie, w okolicznościach, gdy biegły rewident ponosi również odpowiedzialność za wyrażenie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

Przykład 2 – Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia

Dla celów niniejszego przykładowego sprawozdania biegłego rewidenta z badania, założono następujące okoliczności:

- Badanie sprawozdania z wpływów i wydatków gotówkowych (tzn. pojedynczego składnika sprawozdania finansowego) jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie.
- Nie zostało wydane sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego.
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z zasadą kasowych wpływów i wydatków w celu udzielenia informacji na temat gotówkowych wpływów i wydatków dla potrzeb wierzyciela. Kierownik jednostki ma wybór ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Zastosowanie mają ramowe założenia rzetelnej prezentacji, zaprojektowane w celu sprostania potrzebom informacyjnym określonych użytkowników³⁷.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania, biegły rewident wyciągnął wniosek, że odpowiednia jest opinia niezmodyfikowana (tj. „czysta”).
- Biegły rewident uznał, że właściwe jest zamieszczenie sformułowania „prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” w opinii biegłego rewidenta.
- Do badania mają zastosowanie wymogi etyczne obowiązujące w danym systemie prawnym.
- Rozpowszechnianie lub wykorzystanie sprawozdania biegłego rewidenta nie podlega ograniczeniom.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Biegły rewident nie ma obowiązku i nie uznał za konieczne w kontekście tego badania, aby przedstawić kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident ustalił, że nie występują dodatkowe informacje (tzn. wymogi określone w MSB 720 (zmienionym) nie mają zastosowania).
- Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego i nadzór nad procesem sporządzania tego sprawozdania finansowego.
- Zgodnie z lokalnym przepisem prawa lub regulacją, na biegłym rewidentcie nie ciążyą inne obowiązki w zakresie sprawozdawczości.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Odpowiedni adresat]

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania z wpływów i wydatków gotówkowych spółki ABC (“Spółka”) za rok obrotowy zakończony dnia 31 grudnia 20X1 roku oraz not do sprawozdania z wpływów i wydatków środków pieniężnych obejmujących podsumowanie 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 obrotowy zakończony 31 grudnia 20X1, zgodnie z zasadą kasową

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

z wpływów i wydatków środków pieniężnych Spółki, 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 biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego”*. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które mają zastosowanie 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 stanowić podstawę dla naszej opinii.

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – podstawa rachunkowości

Zwracamy uwagę na Notę X do sprawozdania finansowego, która opisuje podstawę rachunkowości. Sprawozdanie finansowe jest sporządzone w celu dostarczenia 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 kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe³⁸

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z kasową zasadą wpływów i wydatków opisaną w Nocie X, włączając ustalenie, że ta zasada jest akceptowalną podstawą do sporządzenia sprawozdania finansowego w danych okolicznościach, oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownik uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe kierownik jednostki jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeśli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności, jako podstawy działalności, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownik jednostki albo zamierza dokonać likwidacji Spółki lub albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB wykryje wszystkie istotne zniekształcenia. Zniekształcenia mogą powstać na skutek oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje ekonomiczne użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

Paragraf 41(b) MSB 700 wyjaśnia, że zacytowany materiał poniżej może być zamieszczony w załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta. Paragraf 41(c) MSB 700 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 odpowiedzialności biegłego rewidenta, niż zamieszczać ten opis w sprawozdaniu biegłego rewidenta, pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta opisanego poniżej i nie jest z nim niespójny.

Podczas badania zgodnego z MSB dokonujemy zawodowego osądu i zachowujemy zawodowy sceptycyzm, a także:

- Identyfikujemy i oceniamy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego

³⁸ Lub inne określenia, które są odpowiednie w kontekście systemu prawnego danego kraju.

wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywy, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd 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 Spółki³⁹,
- Wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje znacząca niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniach finansowych lub jeżeli takie ujawnienia są nieodpowiednie, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności,
- Oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki,
- Oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące jego podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

Przekazujemy osobom sprawującym nadzór informacje o między innymi, planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania oraz znaczących ustaleniach badania, w tym wszelkich znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

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

[Adres biegłego rewidenta]

[Data]

³⁹ To zdanie uległoby modyfikacji, jeśli to odpowiednie, w okolicznościach, gdy biegły rewident ponosi również odpowiedzialność za wyrażenie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

Przykład 3 – Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat określonego elementu sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia

Dla celów niniejszego przykładowego sprawozdania biegłego rewidenta z badania, założono następujące okoliczności:

- Badanie zestawienia należności (jest to element, konto lub pozycja sprawozdania finansowego).
- Informacja finansowa została sporządzona przez kierownika jednostki zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez regulatora w celu sprostania oczekiwaniom tego regulatora. Kierownik jednostki nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Zastosowanie mają ramowe założenia sprawozdawczości finansowej stanowiące ramowe założenia zgodności, zaprojektowane w celu sprostania potrzebom informacyjnym określonych użytkowników⁴⁰.
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe zgodnie z MSB 210.
- Biegły rewident na podstawie uzyskanych dowodów badania stwierdził, że właściwa jest niezmodyfikowana opinia (tj. „czysta”).
- Do badania mają zastosowanie wymogi etyczne obowiązujące w danym systemie prawnym.
- Rozpowszechnianie sprawozdania biegłego rewidenta podlega ograniczeniom.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Biegły rewident nie ma obowiązku i w kontekście badania zestawienia należności nie uznał za konieczne, aby przedstawić kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident zidentyfikował, że nie występują dodatkowe informacje (tzn. wymogi określone w MSB 720 (zmienionym) nie mają zastosowania).
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od osób odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Zgodnie z lokalnym przepisem prawa lub regulacją, na biegłym rewidencie nie ciążyą inne obowiązki w zakresie sprawozdawczości.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO

[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 należności na dzień 31 grudnia 20X1 została sporządzona, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [opisz zasady sprawozdawczości finansowej ustalone 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 biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego”*. Jesteśmy niezależni od Spółki

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

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 stanowić podstawę dla naszej opinii.

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – podstawa rachunkowości oraz ograniczenie rozpowszechniania

Zwracamy uwagę na Notę X zestawienie należności, która opisuje podstawę rachunkowości. Zestawienie należności sporządzono w celu wsparcia Spółki w sprostaniu wymogom regulatora DEF. W związku z tym, zestawienie to może nie być odpowiednie dla innego celu. Nasze sprawozdanie jest przeznaczone wyłącznie dla Spółki oraz regulatora DEF, i nie powinno być rozpowszechniane stronom innym niż Spółka i regulator DEF. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za zestawienie⁴¹

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie zestawienia należności zgodnie z [opis zasad sprawozdawczości finansowej ustalonych przez regulatora] oraz za taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie zestawienia należności nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Sporządzając zestawienie kierownik jednostki jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności, jako podstawy rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownik jednostki albo zamierza dokonać likwidacji Spółki albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Osoby sprawujące nadzór są odpowiedzialne za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za zestawienie należności handlowych

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy zestawienie należności nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie gdy ono występuje. Zniekształcenia mogą powstać na skutek oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje ekonomiczne użytkowników podjęte na podstawie zestawienia.

⁴¹ Lub inne określenia, które są odpowiednie w kontekście systemu prawnego danego kraju.

Paragraf 41(b) MSB 700 wyjaśnia, że zaciemniony materiał poniżej może być zamieszczony w załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta. Paragraf 41(c) MSB 700 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 odpowiedzialności biegłego rewidenta, niż zamieszczać ten opis w sprawozdaniu biegłego rewidenta, pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta opisanego poniżej i nie jest z nim niespójny.

Podczas badania zgodnego z MSB dokonujemy zawodowego osądu i zachowujemy zawodowy sceptycyzm, a także:

- identyfikujemy i oceniamy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywy, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej,
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosowanej 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 wnioski na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje znacząca niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniach finansowych lub jeżeli takie ujawnienia są nieodpowiednie, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności,
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki,

Przekazujemy osobom sprawującym nadzór informacje o między innymi, planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania oraz znaczących ustaleniach badania, w tym wszelkich znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

Składamy także 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 gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach.

Kluczowym biegłym rewidentem odpowiedzialnym za badanie, którego rezultatem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta jest [nazwisko].

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

[Adres biegłego rewidenta]

[Data]

⁴² To zdanie uległoby modyfikacji, jeśli to odpowiednie, w okolicznościach, gdy biegły rewident ponosi również odpowiedzialność za wyrażenie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

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), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w czerwcu 2018 roku, i jest powielany za pozwoleniem IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 805 (zmienionego) *Szczególne rozważania – Badania pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego* 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) 805 (zmienionego) *Szczególne rozważania – Badania pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) (MSB) 805 (zmienionego) *Szczególne rozważania – Badania pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego* w języku angielskim © 2016 International Federation of Accountants (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 © 2018 International Federation of Accountants (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, 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.