

Załącznik nr 1.29 do uchwały Nr 3430/52a/2019  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 21 marca 2019 r.

**Material o charakterze edukacyjnym**

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych przyjętych  
uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r.**

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 700 (Z)**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 700 (ZMIENIONEGO)**

**FORMUŁOWANIE OPINII ORAZ SPRAWOZDAWCZOŚĆ  
NA TEMAT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 700 (ZMIENIONY)  
FORMUŁOWANIE OPINII ORAZ SPRAWOZDAWCZOŚĆ  
NA TEMAT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

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

**SPIS TREŚCI**

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres niniejszego MSB .....	1–4
Data wejścia w życie .....	5
Cele.....	6
Definicje .....	7–9
<b>Wymogi</b>	
Formułowanie opinii na temat sprawozdania finansowego .....	10–15
Forma opinii .....	16–19
Sprawozdanie biegłego rewidenta .....	20–52
Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniem finansowym .....	53–54
<b>Zastosowanie i inne materiały objaśniające</b>	
Jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości jednostki .....	A1–A3
Zasady (polityki) rachunkowości odpowiednio ujawnione w sprawozdaniu finansowym ..	A4
Informacje przedstawione w sprawozdaniu finansowym są stosowne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe .....	A5
Ujawnianie informacji dotyczących wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym .....	A6
Ocena, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację .....	A7–A9
Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej .....	A10–A15
Forma opinii .....	A16–A17
Sprawozdanie biegłego rewidenta .....	A18–A77
Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniem finansowym .....	A78–A84
Załącznik: Przykłady sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii i sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego* należy odczytywać w kontekście MSB 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania.*

## Wprowadzenie

### Zakres niniejszego MSB

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za sformułowanie opinii na temat sprawozdania finansowego. Dotyczy on także formy i treści sprawozdania biegłego rewidenta wydawanego w wyniku badania sprawozdania finansowego.
2. MSB 701<sup>1</sup> dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za przedstawienie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta. MSB 705<sup>2</sup> (zmieniony) i MSB 706<sup>3</sup> (zmieniony) dotyczą tego, w jaki sposób na formę i treść sprawozdania biegłego rewidenta wpływa to, że biegły rewident w sprawozdaniu biegłego rewidenta wyraża opinię zmodyfikowaną lub zawiera akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy. Inne MSB także zawierają wymogi w zakresie sprawozdawczości, które mają zastosowanie przy wydawaniu sprawozdania biegłego rewidenta.
3. Niniejszy MSB ma zastosowanie do badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia i został opracowany w tym kontekście. MSB 800<sup>4</sup> dotyczy szczególnych rozważań, gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia. MSB 805<sup>5</sup> dotyczy szczególnych rozważań stosownych dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego. Niniejszy MSB ma zastosowanie także do badań, dla których zastosowanie mają MSB 800 lub MSB 805.
4. Wymogi niniejszego MSB mają na celu osiągnięcie odpowiedniej równowagi pomiędzy potrzebą globalnej spójności i porównywalności sprawozdawczości biegłego rewidenta, a potrzebą zwiększenia wartości sprawozdawczości biegłego rewidenta poprzez uczynienie informacji przedstawianych w sprawozdaniu biegłego rewidenta bardziej przydatnymi dla użytkowników. Niniejszy MSB promuje spójność w sprawozdaniu biegłego rewidenta, ale uznaje potrzebę elastyczności, aby uwzględnić specyficzne okoliczności poszczególnych systemów prawnych. Spójność w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB, sprzyja wiarygodności na globalnym rynku poprzez ułatwienie identyfikacji tych badań, które zostały przeprowadzone zgodnie z globalnie uznanymi standardami. Pomaga to także przyczyniać się do zrozumienia przez użytkownika oraz identyfikacji nietypowych okoliczności, gdy takie wystąpią.

---

<sup>1</sup> MSB 701 *“Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”*

<sup>2</sup> MSB 705 (zmieniony) *“Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”*

<sup>3</sup> MSB 706 (zmieniony) *“Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”*

<sup>4</sup> MSB 800 *“Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia - uwagi szczególne”*

<sup>5</sup> MSB 805 *“Rozważania szczególne – badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego”*

### Data wejścia w życie

5. Niniejszy MSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. i później.

### Cele

6. Celami biegłego rewidenta są:
- (a) sformułowanie opinii na temat sprawozdania finansowego na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania, oraz
  - (b) jasne wyrażenie tej opinii w pisemnym sprawozdaniu.

### Definicje

7. Dla potrzeb MSB, następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej:
- (a) Sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia – sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia.
  - (b) Ramowe założenia ogólnego przeznaczenia – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb szerokiego kręgu użytkowników w zakresie informacji finansowych. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności.  
  
Pojęcie „ramowe założenia rzetelnej prezentacji” jest używane w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają przestrzegania wymogów ramowych założeń oraz:
    - (i) uznają wprost lub domyślnie, że dla zapewnienia rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego, niezbędne może być ujawnienie przez kierownika jednostki informacji wykraczających poza te, które wymagane są przez ramowe założenia, lub
    - (ii) uznają wprost, że dla zapewnienia rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego niezbędne może być odstępianie przez kierownika jednostki od wymogu ramowych założeń; oczekuje się, że takie odstępstwa będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.  
Pojęcie „ramowe założenia zgodności” jest używane w odniesieniu do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń, ale nie zawierają uznania opisanego powyżej w punktach (i) lub (ii) <sup>6</sup>.
  - (c) Opinia niezmodyfikowana – opinia wyrażona przez biegłego rewidenta, gdy dochodzi on do wniosku, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej<sup>7</sup>.
8. Odniesienie do „sprawozdania finansowego” w niniejszym MSB oznacza „pełne sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia”<sup>8</sup>. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń

---

<sup>6</sup> MSB 200 *“Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”*, paragraf 13(a)

<sup>7</sup> Paragrafy 25–26 dotyczą zdań używanych do wyrażania tej opinii w przypadku, odpowiednio, ramowych założeń rzetelnej prezentacji oraz ramowych założeń zgodności.

<sup>8</sup> MSB 200, paragraf 13(f) ustala zawartość sprawozdania finansowego.

sprawozdawczości finansowej określają prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego oraz to, co się składa na pełne sprawozdanie finansowe.

9. Odniesienie do “Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej” w niniejszym MSB oznacza Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, a odniesienie do “Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego” oznacza Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego.

## Wymogi

### Formułowanie opinii na temat sprawozdania finansowego

10. Biegły rewident formułuje\* opinię na temat tego, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej<sup>9,10</sup>.
11. W celu sformułowania tej opinii biegły rewident wyciąga wniosek odnośnie tego, czy uzyskał racjonalną pewność na temat tego, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Wniosek ten uwzględnia:
- (a) wniosek biegłego rewidenta, zgodnie z MSB 330, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania<sup>11</sup>,
  - (b) wniosek biegłego rewidenta, zgodnie z MSB 450, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie<sup>12</sup>, oraz
  - (c) oceny wymagane przez paragrafy 12–15.
12. Biegły rewident ocenia, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Ocena ta obejmuje rozpatrzenie jakościowych aspektów stosowanych zasad rachunkowości jednostki, w tym oznak możliwej stronniczości w zastosowanych osądach kierownika jednostki. (Zob. par. A1–A3)
- ~~13. W szczególności, biegły rewident ocenia, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej:~~
- ~~(a) sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia wybrane i zastosowane znaczące zasady (polityki) rachunkowości; podczas dokonywania tej oceny biegły rewident rozpatruje stosowność zasad (polityk) rachunkowości dla jednostki oraz to, czy zostały one sporządzone w zrozumiałym sposób, (zob. par. A4)~~

---

\* *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 przywidziany w danym MSB.

<sup>9</sup> MSB 200, paragraf 11

<sup>10</sup> Paragrafy 25–26 dotyczą zdań używanych do wyrażania tej opinii w przypadku, odpowiednio, ramowych założeń rzetelnej prezentacji oraz ramowych założeń zgodności.

<sup>11</sup> MSB 330 “Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka”, paragraf 26

<sup>12</sup> MSB 450 “Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania”, paragraf 11

- ~~(b) wybrane i zastosowane zasady (polityki) rachunkowości są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz są odpowiednie,~~  
~~(c) szacunki księgowe dokonane przez kierownika jednostki są racjonalne,~~  
~~(d) informacje przedstawione w sprawozdaniu finansowym są stosowne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe; podczas dokonywania tej oceny biegły rewident rozpatruje, czy~~
- ~~• informacje, które powinny być zawarte, zostały zawarte, oraz czy takie informacje są odpowiednio zaklasyfikowane, zagregowane lub dezagregowane, oraz opisane,~~
  - ~~• ogólna prezentacja sprawozdania finansowego pogorszyła się w wyniku zawarcia informacji, które nie mają związku lub zaciemniają właściwe zrozumienie ujawnianych spraw, (zob. par. A5)~~
- ~~(e) sprawozdanie finansowe zapewnia odpowiednie ujawnienia, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym, oraz (zob. par. A6)~~  
~~(f) terminologia użyta w sprawozdaniu finansowym, w tym tytuł każdego składnika sprawozdania finansowego, jest odpowiednia.~~

**13. W szczególności, biegły rewident ocenia, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej:**

- (a) sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia wybrane i zastosowane znaczące zasady (polityki) rachunkowości; podczas dokonywania tej oceny biegły rewident rozpatruje stosowność zasad (polityk) rachunkowości dla jednostki oraz to, czy zostało ono sporządzone w zrozumiałym sposób, (zob. par. A4)**
- (b) wybrane i zastosowane zasady (polityki) rachunkowości są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz są odpowiednie,**
- (c) szacunki księgowe i powiązane ujawnienia dokonane przez kierownictwo jednostki są racjonalne,**
- (d) informacje przedstawione w sprawozdaniu finansowym są stosowne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe; podczas dokonywania tej oceny biegły rewident rozpatruje, czy**
- informacje, które powinny być zawarte, zostały zawarte, oraz czy takie informacje są odpowiednio zaklasyfikowane, zagregowane lub nie zagregowane, oraz opisane,**
  - ogólna prezentacja sprawozdania finansowego pogorszyła się w wyniku zawarcia informacji, które nie mają związku lub zaciemniają właściwe zrozumienie ujawnianych spraw, (zob. par. A5)**
- (e) sprawozdanie finansowe zapewnia odpowiednie ujawnienia, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym, oraz (zob. par. A6)**
- (f) terminologia użyta w sprawozdaniu finansowym, w tym tytuł każdego składnika sprawozdania finansowego, jest odpowiednia.**

**14. Jeżeli sprawozdanie finansowe sporządzono zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, ocena wymagana przez paragrafy 12–13 obejmuje także, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację. Ocena biegłego rewidenta odnośnie tego, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację, obejmuje rozpatrzenie: (zob. par. A7-A9)**

- (a) ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania finansowego oraz**
- (b) czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację.**

15. Biegły rewident ocenia, czy sprawozdanie finansowe odpowiednio odnosi się do lub opisuje mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A10–A15)

### **Forma opinii**

16. Biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, gdy dochodzi do wniosku, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
17. Jeżeli biegły rewident:
- (a) dochodzi do wniosku, że na podstawie uzyskanych dowodów badania, sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenia, lub
  - (b) nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania aby dojść do wniosku, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń,
- modyfikuje on opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym).
18. Jeżeli sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji nie zapewnia rzetelnej prezentacji, biegły rewident omawia tę sprawę z kierownikiem jednostki oraz, zależnie od wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i sposobu, w jaki kwestia została rozwiązana, ustala, czy konieczne jest zmodyfikowanie opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym). (Zob. par. A16)
19. Gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, od biegłego rewidenta nie wymaga się oceny, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację. Jeżeli jednak w niezwykle rzadkich okolicznościach biegły rewident dochodzi do wniosku, że takie sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd, to omawia tę sprawę z kierownikiem jednostki oraz, zależnie od tego, w jaki sposób została ona rozwiązana, ustala czy i w jaki sposób przedstawić ją w sprawozdaniu biegłego rewidenta. (Zob. par. A17)

### **Sprawozdanie biegłego rewidenta**

20. Sprawozdanie biegłego rewidenta ma formę pisemną. (Zob. par. A18–A19)

*Sprawozdanie biegłego rewidenta dla badań przeprowadzanych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*

#### **Tytuł**

21. Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera tytuł, który wyraźnie wskazuje, że jest to sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta. (Zob. par. A20)

#### **Adresat**

22. Sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednio adresowane, w zależności od okoliczności danego zlecenia. (Zob. par. A21)

#### **Opinia biegłego rewidenta**

23. Pierwsza sekcja sprawozdania biegłego rewidenta zawiera opinię biegłego rewidenta i ma nagłówek “Opinia”.

24. Sekcja „Opinia” sprawozdania biegłego rewidenta także:
- (a) identyfikuje jednostkę, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane,
  - (b) stwierdza, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane,
  - (c) identyfikuje tytuł każdego składnika składającego się na sprawozdanie finansowe,
  - (d) odnosi się do not, w tym do podsumowania znaczących zasad (polityk) rachunkowości, oraz
  - (e) określa datę lub okres sprawozdawczy objęty każdym ze składników wchodzących w skład sprawozdania finansowego. (Zob. par. A22–A23)
25. Wyrażając niezmodyfikowaną opinię na temat sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, opinia biegłego rewidenta zawiera jedno z następujących sformułowań, uważanych za równoznaczne, chyba że inne sformułowanie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację:
- (a) naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, [...] zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej], lub
  - (b) naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelny i jasny obraz [...] zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej]. (Zob. par. A24-A31)
26. Wyrażając niezmodyfikowaną opinię na temat sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, opinia biegłego rewidenta stwierdza, że załączone sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej]. (Zob. par. A26-A31)
27. Jeżeli odniesienie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w opinii biegłego rewidenta nie jest do MSSF wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości lub MSRSP wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego, opinia biegłego rewidenta identyfikuje system prawny lub pochodzenie ramowych założeń.

#### Podstawa opinii

28. Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera sekcję, następującą bezpośrednio po sekcji „Opinia”, z nagłówkiem “Podstawa opinii”, która: (zob. par. A32)
- (a) stwierdza, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania, (zob. par. A33)
  - (b) odnosi się do sekcji w sprawozdaniu biegłego rewidenta, która opisuje odpowiedzialność biegłego rewidenta według MSB,
  - (c) zawiera oświadczenie, że biegły rewident jest niezależny od jednostki zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi odnoszącymi się do badania oraz, że wypełnił inne obowiązki etyczne biegłego rewidenta zgodnie z tymi wymogami; oświadczenie identyfikuje system prawny pochodzenia stosownych wymogów etycznych lub odnosi się do „Kodeksu etyki zawodowych księgowych” Rady Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych („Kodeks IESBA”), oraz (zob. par. A34-A39)
  - (d) stwierdza, czy biegły rewident uważa, że dowody badania, które uzyskał, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla opinii biegłego rewidenta.



#### Kontynuacja działalności

29. Gdy ma to zastosowanie, biegły rewident sporządza sprawozdanie zgodnie z MSB 570 (zmienionym)<sup>13</sup>.

#### Kluczowe sprawy badania

30. W przypadku badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie biegły rewident przedstawia kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 701.

31. W przypadku, gdy przepisy prawa lub regulacja wymagają od biegłego rewidenta lub biegły rewident zdecyduje się przedstawić kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta, dokonuje tego zgodnie z MSB 701. (Zob. par. A40–A42)

#### Inne informacje

32. Jeżeli ma to zastosowanie, biegły rewident sporządza sprawozdanie zgodnie z MSB 720 (zmienionym).<sup>14</sup>

#### Odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe

33. Sprawozdanie biegłego rewidenta obejmuje sekcję z nagłówkiem “Odpowiedzialność kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe”. Sprawozdanie biegłego rewidenta używa pojęcia, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym i nie musi odwoływać się ściśle do „kierownika jednostki”. W niektórych systemach prawnych, odpowiednie może być odwołanie do osób sprawujących nadzór. (Zob. par. A44)

34. Ta sekcja sprawozdania biegłego rewidenta opisuje odpowiedzialność kierownika jednostki za: (zob. par. A45–A48)

(a) sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz

(b) ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności<sup>15</sup> oraz tego, czy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości jest odpowiednie, a także ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw dotyczących kontynuacji działalności; wyjaśnienie odpowiedzialności kierownika jednostki za tę ocenę obejmuje opis tego, kiedy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości jest odpowiednie. (Zob. par. A48)

35. Ta sekcja sprawozdania biegłego rewidenta identyfikuje także osoby odpowiedzialne za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej, gdy osobami odpowiedzialnymi za taki nadzór są osoby inne niż te, które wypełniają obowiązki opisane w paragrafie 34 powyżej. W tym przypadku nagłówek tej sekcji odnosi się do “osób odpowiedzialnych za nadzór” lub takiego pojęcia, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym. (Zob. par. A49)

---

<sup>13</sup> MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności”, paragrafy 21–23

<sup>14</sup> MSB 720 (zmieniony) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”

<sup>15</sup> MSB 570 (zmieniony), paragraf 2

36. Gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, opis odpowiedzialności za sprawozdanie finansowe w sprawozdaniu biegłego rewidenta odnosi się do “sporządzenia i rzetelnej prezentacji tego sprawozdania finansowego” lub “sporządzenia sprawozdania finansowego przedstawiającego rzetelny i jasny obraz”, odpowiednio do okoliczności.

#### Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

37. Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera sekcję z nagłówkiem “Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego”.
38. Ta sekcja sprawozdania biegłego rewidenta: (zob. par. A50)
- (a) stwierdza, że celami biegłego rewidenta są:
    - (i) uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz
    - (ii) wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego opinię biegłego rewidenta, (zob. par. A51)
  - (b) stwierdza, że racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie, oraz
  - (c) stwierdza, że zniekształcenia mogą powstać na skutek oszustwa lub błędu, i albo:
    - (i) opisuje, że uznaje się je za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje ekonomiczne użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego, albo<sup>16</sup>
    - (ii) podaje definicję lub opisuje istotność zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A52)
39. Sekcja sprawozdania biegłego rewidenta “Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego” następnie: (zob. par. A50)
- (a) stwierdza, że jako element badania zgodnie z MSB, biegły rewident stosuje zawodowy osąd i zachowuje zawodowy sceptycyzm przez cały czas badania, i
  - (b) opisuje badanie poprzez stwierdzenie, że biegły rewident jest odpowiedzialny za:
    - (i) identyfikację i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania będących reakcją na te ryzyka oraz uzyskanie dowodów badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla opinii biegłego rewidenta; ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe, niż ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, zamierzone pominięcia, kłamstwa lub obejście kontroli wewnętrznej,
    - (ii) uzyskanie zrozumienia kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, jednak nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki; w przypadku, gdy biegły rewident ponosi także odpowiedzialność za wyrażenie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego, biegły rewident pomija zdanie, że procedury

<sup>16</sup> MSB 320 “Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania”, paragraf 2

- biegłego rewidenta dotyczące kontroli wewnętrznej nie mają na celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki,
- (iii) ocenę odpowiedniości zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości i zasadności szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki,
  - (iv) wyciągnięcie wniosku na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności; jeżeli biegły rewident wyciąga wniosek, że istnieje istotna niepewność, od biegłego rewidenta wymagane jest zwrócenie uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są niewystarczające, modyfikacja opinii; wnioski biegłego rewidenta są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sprawozdania biegłego rewidenta; jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować zaprzestanie kontynuacji działalności przez jednostkę,
  - (v) gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, ocenę ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania finansowego, w tym ujawnień oraz, czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób, który zapewnia rzetelną prezentację,
- (c) gdy zastosowanie ma MSB 600<sup>17</sup>, ponadto opisuje odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas zlecenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego poprzez stwierdzenie, że:
- (i) biegły rewident jest odpowiedzialny za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących informacji finansowych jednostek lub działalności gospodarczej wewnątrz grupy w celu wyrażenia opinii na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
  - (ii) biegły rewident jest odpowiedzialny za kierowanie, nadzór i wykonanie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, oraz
  - (iii) biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za opinię biegłego rewidenta.
40. Sekcja sprawozdania biegłego rewidenta “Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego” także: (zob. par. A50)
- (a) stwierdza, że biegły rewident przekazuje 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 biegły rewident zidentyfikuje podczas badania,
  - (b) przy badaniu sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie stwierdza, że biegły rewident składa osobom sprawującym nadzór oświadczenie, że przestrzegał stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz informuje ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące

---

<sup>17</sup> MSB 600 „Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy – uwagi szczególne)”.

zagrożenie dla niezależności biegłego rewidenta, a gdzie ma to zastosowanie, informuje o zastosowanych zabezpieczeniach., oraz

- (c) dla badań sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie oraz wszelkich innych jednostek, dla których kluczowe sprawy badania przedstawiane są zgodnie z MSB 701 stwierdza, że spośród spraw przekazywanych osobom sprawującym nadzór, biegły rewident ustala te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy i dlatego są kluczowymi sprawami badania; biegły rewident opisuje te sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że przepisy prawa lub regulacja uniemożliwiają publiczne ujawnienie tego tematu lub gdy, w niezwykle rzadkich okolicznościach, biegły rewident ustala, że sprawa nie powinna być przedstawiona w sprawozdaniu biegłego rewidenta, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje tego przeważyłyby nad korzyściami takiej informacji dla interesu publicznego. (Zob. par. A53)

Umiejscowienie opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

- 41. Opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego wymagany przez paragrafy 39-40 jest zawarty: (zob. par. A54)
  - (a) w treści sprawozdania biegłego rewidenta,
  - (b) w załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta, jednak w takim przypadku sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera odniesienie do miejsca zamieszczenia załącznika, lub (zob. par. A54–A55)
  - (c) poprzez konkretne odniesienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta do miejsca zamieszczenia takiego opisu na stronie internetowej odpowiedniej instytucji, w przypadku gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają biegłemu rewidentowi na takie odniesienie. (Zob. par. A54, A56–A57)
- 42. Gdy biegły rewident odnosi się do opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta zamieszczonego na stronie internetowej odpowiedniej instytucji, biegły rewident ustala, że taki opis odpowiada i nie jest niespójny z wymogami opisanymi w paragrafach 39-40 niniejszego MSB. (Zob. par. A56)

Inna odpowiedzialność sprawozdawcza

- 43. Jeżeli biegły rewident odnosi się do innej odpowiedzialności sprawozdawczej w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, która jest dodatkowa w stosunku do odpowiedzialności biegłego rewidenta wynikającej z MSB, ta inna odpowiedzialność sprawozdawcza powinna być przedstawiona w osobnej sekcji w sprawozdaniu biegłego rewidenta z nagłówkiem zatytułowanym “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” lub innej odpowiedniej do treści sekcji, chyba że ta inna odpowiedzialność sprawozdawcza dotyczy tych samych zagadnień, które są prezentowane zgodnie z wymogami sprawozdawczości wynikającymi z MSB, w którym to przypadku inna odpowiedzialność sprawozdawcza może być przedstawiona w tej samej sekcji, co powiązane elementy sprawozdania wymagane przez MSB. (Zob. par. A58-A60)
- 44. Jeżeli inna odpowiedzialność sprawozdawcza jest przedstawiona w tej samej sekcji, co powiązane elementy sprawozdania wymagane przez MSB, sprawozdanie biegłego rewidenta jasno rozróżnia inną odpowiedzialność sprawozdawczą od sprawozdawczości, która jest wymagana przez MSB. (Zob. par. A60)

45. Jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera odrębną sekcję, która odnosi się do innej odpowiedzialności sprawozdawczej, wymogi paragrafów 21-40 niniejszego MSB są włączane do sekcji z tytułem “Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego”. „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” następuje po “Sprawozdaniu z badania sprawozdania finansowego”. (Zob. par. A60)

#### Imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta

46. Imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta jest podawane w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie, chyba że, w rzadko występujących okolicznościach, racjonalnie spodziewać się można, że takie ujawnienie doprowadzi do znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego. W rzadko występujących okolicznościach, w których biegły rewident zamierza nie podać imienia i nazwiska kluczowego biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta, biegły rewident omawia ten zamiar z osobami sprawującymi nadzór i informuje o ocenionym przez siebie prawdopodobieństwie i dotkliwości znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego. (Zob. par. A61–A63)

#### Podpis biegłego rewidenta

47. Sprawozdanie biegłego rewidenta jest podpisywane. (Zob. par. A64–A65)

#### Adres biegłego rewidenta

48. Sprawozdanie biegłego rewidenta podaje miejscowość w kraju, gdzie biegły rewident wykonuje zawód.

#### Data sprawozdania biegłego rewidenta

49. Sprawozdanie biegłego rewidenta nosi datę nie wcześniejszą niż data, na którą biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których opiera się opinia biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, w tym dowody, że: (zob. par. A66–A69)
- (a) wszystkie składniki sprawozdania i ujawnienia, które składają się na sprawozdanie finansowe, zostały sporządzone, oraz
  - (b) osoby o potwierdzonych uprawnieniach zapewniły, że wzięły odpowiedzialność za to sprawozdanie finansowe.

#### *Sprawozdanie biegłego rewidenta określone przez przepisy prawa lub regulację*

50. Jeżeli przepisy prawa lub regulacje konkretnego systemu prawnego wymagają od biegłego rewidenta użycia określonego wzoru lub sformułowań sprawozdania biegłego rewidenta, sprawozdanie biegłego rewidenta odnosi się do Międzynarodowych Standardów Badania tylko wtedy, jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera co najmniej każdy z następujących elementów: (zob. par. A70–A71)
- (a) tytuł,
  - (b) adresata, zgodnie z wymogami okoliczności zlecenia,
  - (c) sekcję “Opinia” zawierającą wyrażenie opinii na temat sprawozdania finansowego oraz odwołanie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych do sporządzenia sprawozdania finansowego (w tym identyfikacja systemu prawnego pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które nie są Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego, zobacz paragraf 27),
  - (d) identyfikację sprawozdania finansowego jednostki, które zostało zbadane,

- (e) stwierdzenie, że biegły rewident jest niezależny od jednostki zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi odnoszącymi się do badania i wypełnił inne obowiązki etyczne biegłego rewidenta zgodnie z tymi wymogami; stwierdzenie identyfikuje system prawny pochodzenia stosownych wymogów etycznych lub odnosi się do “Kodeksu IESBA”,
- (f) tam, gdzie ma to zastosowanie, sekcję poświęconą wymogom sprawozdawczym opisanym w paragrafie 22 MSB 570 (zmienionego), która nie jest z nimi niezgodna,
- (g) gdzie ma to zastosowanie, sekcję „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (lub negatywnej)”, odnoszącą się do wymogów sprawozdawczych opisanych w paragrafie 23 MSB 570 (zmienionego), i która nie jest z nimi niespójna,
- (h) gdzie ma to zastosowanie, sekcję, która zawiera informacje wymagane przez MSB 701 lub dodatkowe informacje na temat badania, które są określone przez przepisy prawa lub regulacje, poświęconą wymogom sprawozdawczym opisanym w niniejszym MSB, która nie jest z nimi niespójna,<sup>18</sup> (zob. par. A72–A75)
- (i) gdzie ma to zastosowanie, sekcję poświęconą wymogom sprawozdawczym opisanym w paragrafie 24 MSB 720 (zmienionego),
- (j) opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz identyfikację osób odpowiedzialnych za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej, odnoszące się do wymogów opisanych w paragrafach 33-36, i które nie są z nimi niespójne,
- (k) odniesienie do Międzynarodowych Standardów Badania i przepisów prawa lub regulacji, oraz opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego, odnoszący się do wymogów opisanych w paragrafach 37-40, które nie są z nimi niespójne, (zob. par. A50-A53)
- (l) w przypadku badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie, nazwisko kluczowego biegłego rewidenta chyba że, w rzadko występujących okolicznościach, racjonalnie oczekuje się, że takie ujawnienie doprowadzi do znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego,
- (m) podpis biegłego rewidenta,
- (n) adres biegłego rewidenta,
- (o) data sprawozdania biegłego rewidenta.

*Sprawozdanie biegłego rewidenta dla badań przeprowadzonych zarówno zgodnie ze standardami badania konkretnego systemu prawnego, jak i z Międzynarodowymi Standardami Badania*

51. Od biegłego rewidenta może być wymagane przeprowadzanie badania zgodnie ze standardami badania konkretnego systemu prawnego (“krajowe standardy badania”), a dodatkowo przestrzegania MSB podczas przeprowadzania badania. W takim przypadku, sprawozdanie biegłego rewidenta może odnosić się do Międzynarodowych Standardów Badania oprócz odniesienia do krajowych standardów badania, ale biegły rewident robi tak tylko, wtedy gdy: (zob. par. A76–A77)
- (a) nie występuje żaden konflikt pomiędzy wymogami opisanymi w krajowych standardach badania oraz tymi opisanymi w MSB, który doprowadziłby biegłego rewidenta (i) do sformułowania innej opinii, lub (ii) nie zawarcia akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inną sprawę, które w określonych okolicznościach są wymagane przez MSB, oraz
  - (b) sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera co najmniej każdy z elementów określonych w paragrafach 50(a)-(o) powyżej, gdy biegły rewident używa wzoru lub sformułowań

---

<sup>18</sup> MSB 701, paragrafy 11–16

określonych przez krajowe standardy badania; jednakże odniesienie do “przepisów prawa i regulacji” opisane w paragrafie 50(k) jest czytane jako odniesienie do krajowych standardów badania; w rezultacie sprawozdanie biegłego rewidenta identyfikuje takie krajowe standardy badania.

52. Gdy sprawozdanie biegłego rewidenta odnosi się zarówno do krajowych standardów badania, jak i Międzynarodowych Standardów Badania, sprawozdanie biegłego rewidenta identyfikuje system prawny pochodzenia krajowych standardów badania.

### **Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniem finansowym (Zob. par. A78–A84)**

53. Jeżeli informacje uzupełniające, które nie są wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, są prezentowane wraz ze zbadanym sprawozdaniem finansowym, biegły rewident ocenia, czy zgodnie z zastosowanym zawodowym osądem biegłego rewidenta, informacje uzupełniające są pomimo to integralną częścią sprawozdania finansowego ze względu na ich rodzaj lub to, w jaki sposób są one prezentowane. Gdy są one integralną częścią sprawozdania finansowego, informacje uzupełniające są objęte opinią biegłego rewidenta.
54. Jeżeli informacje uzupełniające, które nie są wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, nie są uważane za integralną część zbadanego sprawozdania finansowego, biegły rewident ocenia, czy takie informacje uzupełniające są zaprezentowane w sposób, który wystarczająco i jasno odróżnia je od zbadanego sprawozdania finansowego. Jeżeli tak nie jest, wtedy biegły rewident prosi kierownika jednostki, aby zmienił sposób, w jaki niezbadane informacje uzupełniające są prezentowane. Jeżeli kierownik jednostki odmawia, biegły rewident identyfikuje niezbadane informacje uzupełniające i wyjaśnia w sprawozdaniu biegłego rewidenta, że takie informacje uzupełniające nie zostały zbadane.

\*\*\*

### **Zastosowanie i inne materiały objaśniające**

#### **Jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości jednostki (zob. par. 12)**

- A1. Kierownik jednostki dokonuje szeregu osądów na temat kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym.
- A2. MSB 260 (zmieniony) zawiera omówienie jakościowych aspektów stosowanych zasad rachunkowości.<sup>19</sup> Rozpatrując jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości jednostki, biegły rewident ma na uwadze możliwą stronniczość w zastosowanych osądach kierownika jednostki. Biegły rewident może wyciągnąć wniosek, że skumulowany wpływ braku bezstronności, łącznie z wpływem nieskorygowanych zniekształceń powoduje, że sprawozdanie finansowe jako całość jest istotnie zniekształcone. Przesłanki braku bezstronności, które mogą mieć wpływ na ocenę biegłego rewidenta, czy sprawozdanie finansowe jako całość jest istotnie zniekształcone obejmują:
- selektywną korektę zniekształceń, które zostały zgłoszone kierownikowi jednostki podczas badania (np. korygowanie zniekształceń skutkujących zwiększeniem wykazanych dochodów, ale nie korygowanie zniekształceń, które skutkują zmniejszeniem wykazanych dochodów),
  - możliwą stronniczość kierownika jednostki w dokonywaniu szacunków księgowych.

<sup>19</sup> MSB 260 (zmieniony) “Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, załącznik 2

A3. MSB 540 odnosi się do możliwej stronniczości kierownika jednostki podczas dokonywania szacunków księgowych.<sup>20</sup> Przesłanki możliwej stronniczości kierownika jednostki nie stanowią zniekształceń dla celów wyciągnięcia wniosków na temat racjonalności poszczególnych szacunków księgowych. Mogą one, jednak, wpływać na ocenę biegłego rewidenta, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń.

**Zasady (polityki) rachunkowości odpowiednio ujawnione w sprawozdaniu finansowym** (zob. par. 13(a))

A4. Oceniając, czy sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia wybrane i zastosowane znaczące zasady (polityki) rachunkowości, biegły rewident rozpatruje sprawy takie jak:

- czy wszystkie ujawnienia powiązane ze znaczącymi zasadami (politykami) rachunkowości, wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, zostały ujawnione,
- czy informacja na temat znaczących zasad (polityk) rachunkowości, która została ujawniona, jest stosowna i dlatego odzwierciedla w jaki sposób kryteria ujmowania, wyceny i prezentacji w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej zostały zastosowane do klas transakcji, sald kont i ujawnień w sprawozdaniu finansowym w określonych okolicznościach działalności jednostki i jej otoczenia, oraz
- jasność, z jaką znaczące zasady (polityki) rachunkowości zostały przedstawione.

**Informacje przedstawione w sprawozdaniu finansowym są stosowne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe** (zob. par. 13(d))

A5. Ocena zrozumiałości sprawozdania finansowego obejmuje rozpatrzenie takich spraw, jak:

- informacje w sprawozdaniu finansowym są przedstawione w jasny i zwięzły sposób,
- umiejscowienie znaczących ujawnień nadaje im właściwe znaczenie (np. gdy występuje dostrzegalna wartość dla użytkowników informacji specyficznych dla jednostki) oraz, czy ujawnienia zawierają odpowiednie odniesienia krzyżowe w sposób, który znacząco nie utrudnia użytkownikom identyfikację potrzebnych informacji.

**Ujawnianie informacji na temat wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym** (zob. par. 13(e))

A6. Dla sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia powszechne jest prezentowanie sytuacji finansowej, wyniku finansowego i przepływów pieniężnych jednostki. Ocena czy, w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdanie finansowe dostarcza adekwatnych ujawnień, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na sytuację finansową, wynik finansowy i przepływy pieniężne jednostki obejmuje rozpatrzenie takich spraw, jak:

- stopień, w jakim informacje w sprawozdaniu finansowym są przydatne i specyficzne dla danych okoliczności jednostki, oraz
- czy ujawnienia są adekwatne, aby pomóc zamierzonym użytkownikom zrozumieć:
  - rodzaj i zakres potencjalnych aktywów i zobowiązań jednostki wynikających z transakcji lub zdarzeń, które nie spełniają kryteriów ujęcia (lub kryteriów usunięcia z bilansu)

---

<sup>20</sup> MSB 540 "Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień", paragraf 21



ustanowionych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,

- rodzaj i zakres ryzyk istotnego zniekształcenia wynikających z transakcji i zdarzeń,
- zastosowane metody oraz dokonane założenia i zastosowane osądy, a także ich zmiany, które wpływają na prezentowane lub w inny sposób ujawnione kwoty, w tym stosowne analizy wrażliwości.

#### **Ocena, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację (zob. par. 14)**

- A7. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej uznają wprost lub domyślnie zasadę rzetelnej prezentacji.<sup>21</sup> Jak zauważono w paragrafie 7(b) niniejszego MSB, ramowe założenia sprawozdawczości finansowej rzetelnej prezentacji<sup>22</sup> nie tylko wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń, ale także uznają wprost lub domyślnie, że niezbędne może być ujawnienie przez kierownika jednostki informacji wykraczających poza te które wymagane są przez ramowe założenia.<sup>23</sup>
- A8. Ocena przez biegłego rewidenta tego, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację, zarówno w odniesieniu do prezentacji, jak i ujawnień, jest kwestią zawodowego osądu. Ocena ta bierze pod uwagę takie kwestie jak fakty i okoliczności dotyczące jednostki, w tym zmiany tychże, na podstawie zrozumienia jednostki przez biegłego rewidenta oraz dowodów badania uzyskanych podczas badania. Ocena zawiera także rozpatrzenie, na przykład, ujawnień koniecznych do zapewnienia rzetelnej prezentacji wynikających z kwestii, które mogłyby być istotne (tj. ogólnie mówiąc, zniekształcenia są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego jako całości), takich jak wpływ zmieniających się wymogów sprawozdawczości finansowej lub zmieniające się otoczenie gospodarcze.
- A9. Ocena, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację, może obejmować na przykład rozmowy z kierownikiem jednostki oraz osobami sprawującymi nadzór na temat ich spojrzenia na to, dlaczego wybrana została określona prezentacja, a także alternatyw, które były rozpatrywane. Rozmowy mogą uwzględniać na przykład:
- stopień, w jakim kwoty w sprawozdaniu finansowym są zagregowane lub zdezagregowane oraz, czy prezentacja kwot lub ujawnień informacji zaciemnia przydatne informacje lub skutkuje informacjami wprowadzającymi w błąd,
  - spójność z odpowiednią praktyką branżową lub, czy jakiegokolwiek odstępstwa mają zastosowanie w okolicznościach jednostki, a zatem są uzasadnione.

#### **Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (zob. par. 15)**

- A10. Jak wyjaśniono w MSB 200, sporządzenie sprawozdania finansowego przez kierownika jednostki oraz, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór wymaga umieszczenia adekwatnego opisu

<sup>21</sup> Na przykład Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) zauważają, że rzetelna prezentacja wymaga wiernego przedstawienia skutków transakcji, innych zdarzeń i warunków zgodnie z definicjami i kryteriami ujmowania aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów.

<sup>22</sup> Zobacz MSB 200, paragraf 13(a)

<sup>23</sup> Na przykład, MSSF wymagają, aby jednostka przedstawiła dodatkowe ujawnienia, gdy zgodność ze szczegółowymi wymogami zawartymi w MSSF jest niewystarczająca, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie skutku specyficznych transakcji, innych zdarzeń i warunków dla sytuacji finansowej i wyniku finansowego jednostki (Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, paragraf 17(c)).

mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w sprawozdaniu finansowym.<sup>24</sup> Opis ten informuje użytkowników sprawozdania finansowego o ramowych założeniach, na których oparte jest sprawozdanie finansowe.

- A11. Opis, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z określonymi mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jest odpowiedni tylko wtedy, jeśli sprawozdanie finansowe jest zgodne ze wszystkimi wymogami tych ramowych założeń, które mają zastosowanie dla okresu sprawozdawczego objętego sprawozdaniem finansowym.
- A12. Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, który zawiera nieprecyzyjny język zastrzegający lub ograniczający (np.: „sprawozdanie finansowe jest zasadniczo zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej”) nie jest adekwatnym opisem tych ramowych założeń, ponieważ może on wprowadzać w błąd użytkowników sprawozdania finansowego.

#### *Odniesienie do więcej niż jednych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej*

- A13. W niektórych przypadkach sprawozdanie finansowe może stwierdzać, że zostało sporządzone zgodnie z dwoma zestawami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (np. krajowymi ramowymi założeniami i MSSF). Może tak być, ponieważ od kierownika jednostki wymagane jest lub kierownik jednostki tak wybrał sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z oboma zestawami ramowych założeń. W takim przypadku oba zestawy są mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Taki opis jest odpowiedni tylko wtedy, jeśli sprawozdanie finansowe jest zgodne z każdym z zestawów ramowych założeń osobno. Aby sprawozdanie finansowe mogło zostać uznane za sporządzone zgodnie z oboma zestawami ramowych założeń, musi być ono zgodne z oboma zestawami ramowych założeń jednocześnie i bez jakiegokolwiek potrzeby uzgadniania sprawozdań. W praktyce, jednoczesna zgodność nie jest prawdopodobna, chyba że system prawny przyjął inne ramowe założenia (np. MSSF) jako swoje własne krajowe ramowe założenia lub wyeliminował wszystkie bariery, które utrudniałyby zgodność z nimi.
- A14. Sprawozdanie finansowe, które zostało sporządzone zgodnie z jednymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, a które zawierają notę lub uzupełniające sprawozdanie uzgadniające wyniki do tych, które zostałyby wykazane według innych ramowych założeń, nie jest sprawozdaniem sporządzonym zgodnie z tymi innymi ramowymi założeniami, dlatego że sprawozdanie finansowe nie zawiera wszystkich informacji w sposób wymagany przez te inne ramowe założenia.
- A15. Sprawozdanie finansowe może jednakże być sporządzane zgodnie z jednymi mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej a ponadto opisywać w notach do sprawozdania finansowego zakres, w jakim sprawozdanie finansowe jest zgodne z innymi ramowymi założeniami (np. sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z krajowymi ramowymi założeniami, które opisuje także zakres w jakim jest ono zgodne z MSSF). Taki opis może stanowić uzupełniające informacje finansowe o których mowa w paragrafie 54 i jest objęty opinią biegłego rewidenta, jeżeli nie może on być jasno odróżniony od sprawozdania finansowego.

#### **Forma opinii**

---

<sup>24</sup> MSB 200, paragrafy A4–A5

- A16. Mogą wystąpić przypadki, w których sprawozdanie finansowe, pomimo że sporządzone zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji, nie zapewnia rzetelnej prezentacji. W takim przypadku może być możliwe, aby kierownik jednostki umieścił dodatkowe ujawnienia w sprawozdaniu finansowym wykraczające ponad te ściśle wymagane przez ramowe założenia lub, w niezwykle rzadkich okolicznościach, odstąpił od wymogu ramowych założeń w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego. (Zob. par. 18)
- A17. W niezwykle rzadkich przypadkach biegły rewident może uznać sprawozdanie finansowe, sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami zgodności za wprowadzające w błąd w sytuacji kiedy biegły rewident ustalił, zgodnie z wymogami MSB 210, że ramowe założenia są akceptowalne.<sup>25</sup> (Zob. par. 19)

#### **Sprawozdanie biegłego rewidenta** (zob. par. 20)

- A18. Pisemne sprawozdanie obejmuje sprawozdania wydane w wersji papierowej oraz te wykorzystujące nośnik elektroniczny.
- A19. Załącznik do niniejszego MSB zawiera przykłady sprawozdań biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, łączące w sobie elementy opisane w paragrafach 21-49. Z wyjątkiem sekcji „Opinia” i „Podstawa opinii”, niniejszy MSB nie ustanawia wymogów dla kolejności elementów sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże niniejszy MSB wymaga użycia specyficznych nagłówek, które w zamierzeniu mają pomóc uczynić sprawozdanie biegłego rewidenta dla badań przeprowadzonych zgodnie z MSB, bardziej rozpoznawalnym, szczególnie w sytuacjach, gdzie elementy sprawozdania biegłego rewidenta są prezentowane w kolejności, która różni się od przykładów sprawozdań biegłego rewidenta w załączniku do niniejszego MSB.

#### *Sprawozdanie biegłego rewidenta dla badań przeprowadzanych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*

##### Tytuł (zob. par. 21)

- A20. Tytuł wskazujący, że sprawozdanie jest sprawozdaniem niezależnego biegłego rewidenta, na przykład “Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta” odróżnia sprawozdanie biegłego rewidenta od sprawozdań wydawanych przez inne osoby.

##### Adresat (zob. par. 22)

- A21. Przepisy prawa, regulacja lub warunki zlecenia mogą uszczegóławiać, do kogo sprawozdanie biegłego rewidenta ma być adresowane w tym określonym systemie prawnym. Sprawozdanie biegłego rewidenta jest zwykle adresowane do tych, dla których sprawozdanie zostało sporządzone, często albo do udziałowców/akcjonariuszy albo do osób sprawujących nadzór nad jednostką, której sprawozdanie finansowe jest badane.

##### Opinia biegłego rewidenta (zob. par. 24-26)

##### Odniesienie do sprawozdania finansowego, które zostały zbadane

- A22. Sprawozdanie biegłego rewidenta stwierdza na przykład, że biegły rewident przeprowadził badanie sprawozdania finansowego jednostki, które składa się z [podać tytuł każdego ze składników pełnego

---

<sup>25</sup> MSB 210 “Uzgodnianie warunków zlecenia badania”, paragraf 6(a).

sprawozdania finansowego wymaganego przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, precyzując datę lub okres sprawozdawczy objęty każdym składnikiem sprawozdania finansowego] oraz not do sprawozdania finansowego, w tym podsumowania znaczących zasad (polityk) rachunkowości.

- A23. Gdy biegły rewident jest świadomy, że zbadane sprawozdanie finansowe będzie włączone do dokumentu, który zawiera inne informacje, takiego jak raport roczny, biegły rewident może rozważyć, jeżeli forma pozwala, zidentyfikowanie numerów stron, na których prezentowane jest zbadane sprawozdanie finansowe. Pomaga to użytkownikom zidentyfikować sprawozdanie finansowe, którego dotyczy sprawozdanie biegłego rewidenta.

“Przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” lub “przedstawia rzetelny i jasny obraz”

- A24. Wyrażenia “przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” oraz “przedstawia rzetelny i jasny obraz” są postrzegane jako równoważne. To czy wyrażenie „przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach”, czy wyrażenie “przedstawia rzetelny i jasny obraz” jest używane w konkretnym systemie prawnym, jest ustalane przez przepisy prawa lub regulacje rządzące badaniem sprawozdania finansowego w tym systemie prawnym lub przez powszechnie akceptowaną praktykę w tym systemie prawnym. Tam, gdzie przepisy prawa lub regulacje wymagają używania innych sformułowań, nie wpływa to na wymogi opisane w paragrafie 14 niniejszego MSB, aby biegły rewident ocenił rzetelną prezentację sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji.

- A25. Gdy biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, nie jest odpowiednie, aby używać wyrażen takich jak “z powyższym wyjaśnieniem” lub “z zastrzeżeniem” w odniesieniu do opinii, ponieważ sugerują one opinię warunkową lub osłabienie lub modyfikację opinii.

Opis sprawozdania finansowego oraz spraw, które one prezentują

- A26. Opinia biegłego rewidenta obejmuje pełne sprawozdanie finansowe zdefiniowane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Na przykład, w przypadku wielu zestawów ramowych założeń ogólnego przeznaczenia sprawozdanie finansowe może zawierać: sprawozdanie z sytuacji finansowej, sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych oraz powiązane noty, które zwykle zawierają podsumowanie znaczących zasad (polityk) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające. W niektórych systemach prawnych dodatkowe informacje mogą być także uważane za integralną część sprawozdania finansowego.

- A27. W przypadku pełnego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji opinia biegłego rewidenta stwierdza, że sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, lub przedstawia rzetelny i jasny obraz spraw, do prezentacji których sprawozdanie finansowe zostało zaprojektowane. Na przykład, w gdy mamy do czynienia ze sprawozdaniem finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF, sprawami tymi są *sytuacja finansowa jednostki na koniec okresu sprawozdawczego oraz wynik finansowy i przepływy pieniężne jednostki za okres sprawozdawczy zakończony w tym dniu*. W konsekwencji [...] w paragrafie 25 i innych miejscach niniejszego MSB w zamierzeniu ma zostać zastąpione przez słowa pisane kursywą w poprzedzającym zdaniu, gdy mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są MSSF lub, w przypadku innych mających

zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ma zostać zastąpione przez słowa, które opisują sprawy, do prezentacji których sprawozdanie finansowe zostało zaprojektowane.

Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz jak mogą one wpływać na opinię biegłego rewidenta

A28. Zamierzeniem identyfikacji mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w opinii biegłego rewidenta jest poinformowanie użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta o kontekście, w którym wyrażana jest opinia biegłego rewidenta; zamierzeniem nie jest ograniczenie oceny wymaganej w paragrafie 14. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są identyfikowane w takich warunkach jako:

“... zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej” lub

“... zgodne z powszechnie akceptowanymi zasadami rachunkowości w systemie prawnym X...”

A29. Gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej obejmują standardy sprawozdawczości finansowej oraz wymogi prawne lub regulacyjne, ramowe założenia są identyfikowane jako “... zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz wymogami ustawy o spółkach systemu prawnego X.” MSB 210 dotyczy okoliczności, gdzie występują konflikty pomiędzy standardami sprawozdawczości finansowej oraz wymogami prawnymi lub regulacyjnymi.<sup>26</sup>

A30. Jak wskazano w paragrafie A8, sprawozdanie finansowe może być sporządzone zgodnie z dwoma zestawami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, a zatem oba są mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Odpowiednio, każdy zestaw ramowych założeń jest rozpatrywany odrębnie podczas formułowania opinii biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, a opinia biegłego rewidenta zgodna z paragrafami 25-27 odnosi się do obydwu zestawów ramowych założeń następująco:

(a) jeżeli sprawozdanie finansowe jest zgodne z każdym z zestawów ramowych założeń osobno, wyrażane są dwie opinie: opinia, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z jednym z zestawów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (np. krajowymi ramowymi założeniami) oraz opinia, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z innym zestawem mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (np. MSSF); opinie te mogą być wyrażone odrębnie lub w jednym zdaniu (np. sprawozdanie finansowe zostało sporządzone rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach [...], zgodnie z zasadami rachunkowości powszechnie akceptowanymi w systemie prawnym X oraz z MSSF),

(b) jeżeli sprawozdanie finansowe jest zgodne z jednym z zestawów ramowych założeń, ale nie są zgodne z innym zestawem ramowych założeń, może zostać wydana opinia niezmodyfikowana o tym, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z jednym zestawem ramowych założeń (np. z krajowymi ramowymi założeniami), ale opinia zmodyfikowana jest wydawana w odniesieniu do innego zestawu ramowych założeń (np. MSSF) zgodnie z MSB 705 (zmienionym).

A31. Jak wskazano w paragrafie A13, sprawozdanie finansowe może być zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz, dodatkowo, ujawniać

---

<sup>26</sup> MSB 210, paragraf 18

zakres zgodności z innymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Takie informacje uzupełniające są objęte opinią biegłego rewidenta, jeżeli nie mogą zostać jasno odróżnione od sprawozdania finansowego (zobacz paragrafy 53-54 oraz powiązane materiały dotyczące zastosowania w paragrafach A78-A86). Odpowiednio,

- (a) jeżeli ujawnienie co do zgodności z innymi ramowymi założeniami wprowadza w błąd, wyrażana jest opinia zmodyfikowana zgodnie z MSB 705 (zmienionym),
- (b) jeżeli ujawnienie nie wprowadza w błąd, ale biegły rewident sądzi, że jest ono tak ważne, że jest fundamentalne dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, dodawany jest akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi zgodnie z MSB 706 (zmienionym), zwracający uwagę na to ujawnienie.

Podstawa opinii (zob. par. 28)

A32. Sekcja “Podstawa opinii” dostarcza ważnego kontekstu opinii biegłego rewidenta. Odpowiednio, niniejszy MSB wymaga, aby sekcja “Podstawa opinii” następowała bezpośrednio po sekcji “Opinia” w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

A33. Odniesienie do zastosowanych standardów przekazuje użytkownikom sprawozdania biegłego rewidenta, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z ustanowionymi standardami.

Stosowne wymogi etyczne (zob. par. 28(c))

A34. Identyfikacja systemu prawnego pochodzenia stosownych wymogów etycznych zwiększa przejrzystość dotyczącą tych wymogów odnoszącą się do konkretnego zlecenia badania. MSB 200 wyjaśnia, że stosowne wymogi etyczne zwykle zawierają części A i B Kodeksu IESBA związane z badaniem sprawozdania finansowego łącznie z krajowymi wymogami, które są bardziej restrykcyjne.<sup>27</sup> Gdy stosowne wymogi etyczne obejmują te z Kodeksu IESBA, oświadczenie może także odwoływać się do Kodeksu IESBA. Jeżeli jedynymi wymogami etycznymi stosownymi do badania są wymagania wynikające z Kodeksu IESBA, oświadczenie nie musi identyfikować systemu prawnego pochodzenia.

A35. W niektórych systemach prawnych stosowne wymogi etyczne mogą znajdować się w wielu różnych źródłach, takich jak kodeks(-y) etyczny(-e) oraz dodatkowe zasady i wymogi w przepisach prawa i regulacji. Gdy niezależność i inne stosowne wymogi etyczne znajdują się w ograniczonej liczbie źródeł, biegły rewident może wybrać nazwanie stosownego(-ych) źródła(-eł) (np. nazwa mających zastosowanie w danym systemie prawnym kodeksu, zasady lub regulacji), lub może odwołać się do pojęcia, które jest powszechnie zrozumiałe i które odpowiednio podsumowuje te źródła (np. wymogi niezależności dla badań jednostek prywatnych w systemie prawnym X).

A36. Przepisy prawa lub regulacje, krajowe standardy badania lub warunki zlecenia badania mogą wymagać, aby biegły rewident podał w sprawozdaniu biegłego rewidenta bardziej szczegółowe informacje na temat źródeł stosownych wymogów etycznych, w tym tych adekwatnych dla niezależności przy badaniu sprawozdania finansowego.

A37. Przy ustalaniu odpowiedniej ilości informacji do ujęcia w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy istnieje wiele źródeł stosownych wymogów etycznych odnoszących się do badania sprawozdania finansowego, ważne jest zrównoważenie przejrzystości z ryzykiem zaciemnienia innych przydatnych informacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

---

<sup>27</sup> MSB 200, paragraf A16

Rozważania specyficzne dla badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych

- A38. W badaniach skonsolidowanych sprawozdań finansowych, gdy istnieje wiele źródeł stosownych wymogów etycznych, w tym te adekwatne dla niezależności, odniesienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta do systemu prawnego zwykle odnosi się do stosownych wymogów etycznych, które mają zastosowanie do zespołu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Jest tak, ponieważ w badaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego biegli rewidenci części składowych podlegają także wymogom etycznym, które mają zastosowanie do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.<sup>28</sup>
- A39. MSB ani nie ustanawiają szczególnych wymogów dotyczących niezależności lub etycznych dla biegłych rewidentów, w tym biegłych rewidentów części składowych, a zatem nie rozszerzają lub w inny sposób nie obchodzą, wymogów niezależności Kodeksu IESBA lub innych wymogów etycznych, którym podlega zespół odpowiedzialny za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, ani też MSB nie wymagają, aby biegły rewident części składowej we wszystkich przypadkach podlegał tym samym szczególnym wymogom dotyczącym niezależności, które mają zastosowanie do zespołu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. W rezultacie stosowne wymogi etyczne, w tym te adekwatne dla niezależności, w sytuacji badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego mogą być złożone. MSB 600<sup>29</sup> dostarcza wskazówek dla biegłych rewidentów wykonujących pracę dotyczącą informacji finansowych części składowej dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym tych sytuacji, gdzie biegły rewident części składowej nie spełnia wymogów niezależności, które mają zastosowanie do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Kluczowe sprawy badania (zob. par. 31)

- A40. Przepisy prawa lub regulacje mogą wymagać przedstawienia kluczowych spraw badania dla badań jednostek innych niż jednostki notowane na giełdzie, na przykład, jednostek określonych w takich przepisach prawa lub regulacjach jako jednostki zainteresowania publicznego.
- A41. Biegły rewident może także zdecydować się na przedstawienie kluczowych spraw badania dla innych jednostek, w tym tych, które mogą podlegać znaczącemu zainteresowaniu publicznemu, na przykład z uwagi na dużą liczbę i szeroki zakres interesariuszy oraz rodzaj i rozmiar działalności gospodarczej. Przykłady takich jednostek mogą obejmować instytucje finansowe (takie jak banki, zakłady ubezpieczeń oraz fundusze emerytalne) oraz inne jednostki, takie jak organizacje charytatywne.
- A42. MSB 210 wymaga, aby biegły rewident uzgodnił warunki zlecenia badania, odpowiednio, z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór, oraz wyjaśnia, że role kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór w uzgadnianiu warunków zlecenia badania dla jednostki zależą od organizacji nadzoru nad jednostką oraz stosownych przepisów prawa lub regulacji.<sup>30</sup> MSB 210 wymaga także, aby umowa o badanie lub inna odpowiednia forma pisemnego porozumienia zawierała odwołanie do oczekiwanej formy i treści wszelkich sprawozdań, które będą wydane przez biegłego rewidenta.<sup>31</sup> Jeśli od biegłego rewidenta nie jest wymagane by przedstawił kluczowe

---

<sup>28</sup> MSB 600, paragraf A37

<sup>29</sup> MSB 600, paragrafy 19–20

<sup>30</sup> MSB 210, paragrafy 9 i A22

<sup>31</sup> MSB 210, paragraf 10

sprawy badania, MSB 210<sup>32</sup> wyjaśnia, że pomocne dla biegłego rewidenta może być zawarcie w warunkach zlecenia badania klauzuli co do możliwości przedstawienia kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta oraz, w pewnych systemach prawnych, może być konieczne, aby biegły rewident zawarł takie odniesienie w celu zachowania uprawnienia do przedstawienia takiej informacji.

#### Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A43. Wśród jednostek notowanych na giełdzie jest niewiele tych z sektora publicznego. Jednakże, jednostki sektora publicznego mogą być istotne ze względu na rozmiar, złożoność lub aspekt interesu publicznego. W takich przypadkach, przepisy prawa lub regulacje mogą wymagać od biegłego rewidenta jednostki sektora publicznego lub biegły rewident może zdecydować o przedstawieniu kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

#### Odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe (zob. par. 33-35)

A44. MSB 200 wyjaśnia przesłankę, na podstawie której przeprowadzane jest badanie zgodnie ze standardami MSB<sup>33</sup>, odnoszącą się do odpowiedzialności kierownika jednostki oraz, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór. Kierownik jednostki i, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór akceptują odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, tam gdzie to stosowne, za jego rzetelną prezentację. Kierownik jednostki akceptuje także odpowiedzialność za kontrolę wewnętrzną, którą uznaje za konieczną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego, które nie zawiera istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa lub błędu. Opis odpowiedzialności kierownika jednostki w sprawozdaniu biegłego rewidenta zawiera odniesienie do obu rodzajów odpowiedzialności, ponieważ pomaga to wyjaśnić użytkownikom przesłankę, w oparciu o którą badanie jest przeprowadzone. MSB 260 (zmieniony) używa pojęcia osób sprawujących nadzór, aby opisać osobę(-y) lub organizację(-e) ponoszącą(-e) odpowiedzialność za nadzór nad jednostką oraz zawiera omówienie różnorodności struktur nadzoru wśród systemów prawnych i wśród jednostek.

A45. Mogą wystąpić okoliczności, gdy odpowiednie jest, aby biegły rewident rozszerzył opis odpowiedzialności kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór opisanych w paragrafach 34-35, w celu odzwierciedlenia dodatkowej odpowiedzialności, która jest stosowna dla sporządzania sprawozdania finansowego w kontekście określonego systemu prawnego lub rodzaju jednostki.

A46. MSB 210 wymaga, aby biegły rewident uzgodnił odpowiedzialność kierownika jednostki w umowie lub innej właściwej formie pisemnego porozumienia.<sup>34</sup> MSB 210 przewiduje pewną elastyczność w dokonywaniu tego poprzez wyjaśnienie, że jeżeli przepisy prawa lub regulacje określają odpowiedzialność kierownika jednostki i, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór w odniesieniu do sprawozdawczości finansowej, biegły rewident może ustalić, że przepisy prawa lub regulacje zawierają odpowiedzialność, która według osądu biegłego rewidenta, jest równoważna w skutkach do tej określonej w MSB 210. Dla takiej odpowiedzialności, która jest

---

<sup>32</sup> MSB 210, paragraf A25

<sup>33</sup> MSB 200, paragraf 13(j)

<sup>34</sup> MSB 210, paragraf 6(b)(i)–(ii)



równoważna, biegły rewident może używać sformułowań z przepisów prawa lub regulacji, w celu opisanie jej w umowie lub innej odpowiedniej formie pisemnego porozumienia. W takich przypadkach sformułowania te mogą być także używane w sprawozdaniu biegłego rewidenta w celu opisanie odpowiedzialności wymaganej przez paragraf 34(a) niniejszego MSB. W innych okolicznościach, w tym gdy biegły rewident zdecyduje o nieużywaniu sformułowań z przepisów prawa lub regulacji, co jest zapisane w umowie, używane są sformułowania z paragrafu 34(a) niniejszego MSB. Oprócz zawarcia opisu odpowiedzialności kierownika jednostki w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z wymogiem paragrafu 34, biegły rewident może odwołać się do bardziej szczegółowego opisu tej odpowiedzialności poprzez zawarcie odniesienia do tego, gdzie takie informacje mogą zostać uzyskane (np. w raporcie rocznym jednostki lub na stronie internetowej właściwej instytucji).

- A47. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacje określające odpowiedzialność kierownika jednostki mogą ściśle odwoływać się do odpowiedzialności za odpowiedzialność ksiąg rachunkowych i zapisów księgowych lub systemu rachunkowości. Ponieważ księgi, zapisy i systemy są integralną częścią kontroli wewnętrznej (zdefiniowanej w MSB 315 (zmienionym)<sup>35</sup>), opisy w MSB 210 i w paragrafie 34 nie zawierają szczególnego odniesienia do nich.
- A48. Załącznik do niniejszego standardu MSB zawiera przykłady w jaki sposób wymogi opisane w paragrafie 34(b) są stosowane, gdy mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są MSSF. Jeżeli mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są założenia inne niż MSSF, przykładowe stwierdzenia zawarte w załączniku do niniejszego MSB mogą wymagać dostosowania w celu odzwierciedlenia zastosowania innych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w danych okolicznościach.

Nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej (zob. par. 35)

- A49. Gdy niektóre, ale nie wszystkie, spośród osób zaangażowanych w nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej są także zaangażowane w sporządzanie sprawozdania finansowego, opis wymagany przez paragraf 35 niniejszego MSB może wymagać modyfikacji, aby odpowiednio odzwierciedlać szczególne okoliczności jednostki. Gdy osoby odpowiedzialne za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej są tymi samymi, co te odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdania finansowego, odwołanie do odpowiedzialności za nadzór nie jest wymagane.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego (zob. par. 37-40)

- A50. Opis odpowiedzialności biegłego rewidenta wymagany przez paragrafy 37-40 niniejszego MSB może być dostosowany w celu odzwierciedlenia specyficznego rodzaju jednostki, na przykład, gdy sprawozdanie biegłego rewidenta odnosi się do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Przykład 2 w załączniku do niniejszego MSB zawiera przykład, w jaki sposób może to zostać zrobione.

Cele biegłego rewidenta (zob. par. 38(a))

- A51. Sprawozdanie biegłego rewidenta wyjaśnia, że celami biegłego rewidenta są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego

---

<sup>35</sup> MSB 315 (zmieniony) *“Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”*, paragraf 4(c)

zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego opinię biegłego rewidenta. Są one przeciwieństwem odpowiedzialności kierownika jednostki za sporządzenie sprawozdania finansowego.

Opis istotności (zob. par. 38(c))

A52. Załącznik do niniejszego MSB zawiera przykłady, w jaki sposób wymóg wynikający z paragrafu 38(c) przedstawienia opisu istotności, jest spełniony, gdy mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są MSSF. Jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są inne niż MSSF, przykładowe stwierdzenia zawarte w załączniku do niniejszego MSB mogą wymagać dostosowania w celu odzwierciedlenia zastosowania innych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w danych okolicznościach.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta odnosząca się do MSB 701 (zob. par. 40(c))

A53. Biegły rewident może także uznać za przydatne podanie dodatkowych informacji w opisie odpowiedzialności biegłego rewidenta wykraczających poza to, co jest wymagane przez paragraf 40(c). Na przykład biegły rewident może zrobić odniesienie do wymogu opisanego w paragrafie 9 MSB 701, aby ustalić sprawy, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania, biorąc pod uwagę obszary wyższego ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia lub znaczące ryzyka zidentyfikowane zgodnie z MSB 315 (zmienionym); do znaczących osądów biegłego rewidenta w zakresie obszarów sprawozdania finansowego, które wymagały zastosowania znaczącego osądu kierownika jednostki, w tym szacunków księgowych, które zostały określone jako mające wysoką niepewność oszacowania; oraz do skutków dla badania znaczących zdarzeń lub transakcji w okresie sprawozdawczym.

Umieszczenie opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego (zob. par. 41, 50(k))

A54. Umieszczenie informacji wymaganych przez paragrafy 39-40 niniejszego MSB w załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta lub, gdy przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, odniesienie do strony internetowej odpowiedniej instytucji zawierającej takie informacje może być przydatnym sposobem uproszczenia zawartości sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże, ponieważ opis odpowiedzialności biegłego rewidenta zawiera informacje, które są konieczne dla zaspokojenia oczekiwań użytkowników badania przeprowadzanego zgodnie z MSB, wymagane jest umieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta odniesienia wskazującego, gdzie takie informacje są dostępne.

Umieszczenie w załączniku (zob. par. 41(b), 50(k))

A55. Paragraf 41 zezwala biegłemu rewidentowi umieścić stwierdzenia wymagane przez paragrafy 39-40, opisujące odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego, w załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta, pod warunkiem, że odpowiednie odniesienie do umiejscowienia załącznika zostało zrobione w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Następujące sformułowanie jest ilustracją tego, jak takie odniesienie do załącznika mogłoby wyglądać:

#### **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 powstać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

Dalszy opis naszej odpowiedzialności za badanie sprawozdania finansowego znajduje się w załączniku X niniejszego sprawozdania biegłego rewidenta. Opis ten, który został przedstawiony w [wskaż numer strony lub inne specyficzne odniesienie do miejsca opisu], jest częścią naszego sprawozdania biegłego rewidenta.

Odniesienie do strony internetowej odpowiedniej instytucji (zob. par. 41(c), 42)

- A56. Paragraf 41 wyjaśnia, że biegły rewident może odnieść się do opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta umieszczonego na stronie internetowej odpowiedniej instytucji tylko wtedy, jeżeli jest to wprost dozwolone przez przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy badania. Informacje na stronie internetowej, które są włączone do sprawozdania biegłego rewidenta drogą szczególnego odniesienia do strony internetowej, gdzie takie informacje mogą zostać uzyskane, mogą opisywać pracę biegłego rewidenta lub badanie zgodnie z MSB szerzej, ale nie mogą być niespójne z opisem wymaganym w paragrafach 39-40 niniejszego MSB. Oznacza to, że sformułowanie opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta na stronie internetowej może być bardziej szczegółowe lub może dotyczyć innych spraw odnoszących się do badania sprawozdania finansowego, pod warunkiem, że takie sformułowanie odzwierciedla i nie jest sprzeczne ze sprawami, których dotyczą paragrafy 39-40.
- A57. Odpowiednią instytucją może być ustalający krajowe standardy badania, regulator lub organ nadzorujący badania. Takie organizacje są odpowiednie, aby zapewnić dokładność, kompletność i ciągłą dostępność wystandaryzowanych informacji. Nie byłoby odpowiednie, aby to była strona internetowa biegłego rewidenta. Następujące sformułowanie jest ilustracją tego, jak takie odwołanie do strony internetowej mogłoby wyglądać:

#### **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 powstać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

Dalszy opis naszej odpowiedzialności za badanie sprawozdania finansowego znajduje się na stronie internetowej [organizacji]: [adres strony internetowej]. Opis ten jest częścią naszego sprawozdania biegłego rewidenta.

Inna odpowiedzialność sprawozdawcza (zob. par. 43–45)

- A58. W niektórych systemach prawnych biegły rewident może ponosić dodatkową odpowiedzialność dotyczącą raportowania na temat innych spraw, która jest uzupełniająca w stosunku do odpowiedzialności biegłego rewidenta wynikającej z MSB. Na przykład biegły rewident może zostać poproszony o raportowanie na temat szczególnych spraw, jeżeli zwróć one uwagę biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego. Alternatywnie biegły rewident może zostać poproszony o przeprowadzenie i poinformowanie o dodatkowych wyszczególnionych procedurach lub o wyrażenie opinii na temat specyficznych spraw, takich jak adekwatność ksiąg rachunkowych i zapisów księgowych, kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową lub innych informacji. Standardy badania w poszczególnych systemach prawnych często zapewniają dalsze wytyczne na temat odpowiedzialności biegłego rewidenta w odniesieniu do specyficznej dodatkowej odpowiedzialności sprawozdawczej w tym systemie prawnym.
- A59. W niektórych przypadkach stosowne przepisy prawa lub regulacje mogą wymagać lub zezwalać biegłemu rewidentowi na poinformowanie o tej innej odpowiedzialności jako część jego sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego. W innych przypadkach od biegłego rewidenta może być wymagane lub dozwolone, aby poinformować o niej w osobnym sprawozdaniu.
- A60. Paragrafy 43–45 niniejszego MSB zezwalają na łączne przedstawienie innej odpowiedzialności sprawozdawczej i odpowiedzialności biegłego rewidenta według MSB tylko wtedy, gdy odnoszą się one do tych samych zagadnień, a sformułowanie sprawozdania biegłego rewidenta jasno rozróżnia inną odpowiedzialność sprawozdawczą od tej według MSB. Takie jasne rozróżnienie może sprawić, że konieczne będzie odniesienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta do źródła innej odpowiedzialności sprawozdawczej oraz stwierdzenie, że taka odpowiedzialność wykracza poza tę wymaganą przez MSB. W innym wypadku, wymagane jest odniesienie się do innej odpowiedzialności sprawozdawczej w osobnej sekcji w sprawozdaniu biegłego rewidenta z nagłówkiem „Sprawozdanie na temat innych wymogów przepisów prawa i regulacji” lub innym odpowiednio do zawartości sekcji. W takich przypadkach paragraf 44 wymaga, aby biegły rewident przedstawił odpowiedzialność sprawozdawczą według MSB pod nagłówkiem zatytułowanym „Sprawozdanie na temat badania sprawozdania finansowego”.

Imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta (zob. par. 46)

- A61. MSKJ 1<sup>36</sup> wymaga, aby firma ustanowiła polityki i procedury w celu przedstawienia racjonalnej pewności, że zlecenia są wykonywane zgodnie z zawodowymi standardami i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi. Niezależnie od tych wymogów MSKJ 1, podanie imienia i nazwiska kluczowego biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta w zamierzeniu ma zapewniać większą przejrzystość użytkownikom sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie.
- A62. Przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy badania mogą wymagać, aby sprawozdanie biegłego rewidenta zawierało imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta dla badań innych niż badanie sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie. Przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy badania mogą także wymagać od biegłego rewidenta lub może on zdecydować o umieszczeniu dodatkowych informacji wykraczających ponad nazwisko kluczowego biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta, aby dodatkowo

---

<sup>36</sup> MSKJ 1 *“Kontrola jakości dla firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz zlecenia innych usług atestacyjnych i pokrewnych”*, paragraf 32

zidentyfikować kluczowego biegłego rewidenta, na przykład numer licencji zawodowej kluczowego biegłego rewidenta, która jest stosowna dla systemu prawnego, gdzie biegły rewident wykonuje zawód.

- A63. W rzadkich okolicznościach biegły rewident może zidentyfikować informacje lub mieć doświadczenia, które wskazują na prawdopodobieństwo zagrożenia bezpieczeństwa osobistego które, jeżeli tożsamość kluczowego biegłego rewidenta zostaje upubliczniona, mogą skutkować fizyczną krzywdą kluczowego biegłego rewidenta, innych członków zespołu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub innych blisko powiązanych osób. Jednakże, takie zagrożenie nie obejmuje, na przykład, zagrożeń odpowiedzialności prawnej lub sankcji prawnych, regulacyjnych lub zawodowych. Rozmowy z osobami sprawującymi nadzór na temat okoliczności, które mogą skutkować fizyczną krzywdą, mogą zapewnić dodatkowe informacje na temat prawdopodobieństwa lub dotkliwości znaczących zagrożeń bezpieczeństwa osobistego. Przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy badania mogą ustanawiać dalsze wymogi, które są stosowne dla ustalania, czy ujawnienie imienia i nazwiska kluczowego biegłego rewidenta może zostać pominięte.

Podpis biegłego rewidenta (zob. par. 47)

- A64. Podpis biegłego rewidenta składany jest albo w imieniu firmy badającej, albo pod własnym nazwiskiem biegłego rewidenta, albo składane są oba, w zależności od danego systemu prawnego. Oprócz podpisu biegłego rewidenta, w pewnych systemach prawnych, od biegłego rewidenta może być wymagane oświadczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta o posiadanym uprawnieniu zawodowym biegłego rewidenta lub o fakcie, że biegły rewident lub firma, posiadają uprawnienia przyznane przez odpowiednią instytucję licencjonującą w tym systemie prawnym.
- A65. W niektórych przypadkach przepisy prawa lub regulacje mogą zezwolić na używanie podpisów elektronicznych w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Data sprawozdania biegłego rewidenta (zob. par. 49)

- A66. Data sprawozdania biegłego rewidenta informuje użytkownika sprawozdania biegłego rewidenta, że biegły rewident rozpatrzył wpływ zdarzeń i transakcji, o których biegły rewident dowiedział się i które miały miejsce do tej daty. Odpowiedzialność biegłego rewidenta za zdarzenia i transakcje po dacie sprawozdania biegłego rewidenta jest omówiona w MSB 560.<sup>37</sup>
- A67. Ponieważ opinia biegłego rewidenta dotyczy sprawozdania finansowego, a kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sprawozdanie finansowe, biegły rewident nie jest w stanie wyciągnąć wniosku, że wystarczające i odpowiednie dowody badania zostały uzyskane, dopóki nie zostały uzyskane dowody, że wszystkie sprawozdania i ujawnienia, które składają się na sprawozdanie finansowe, zostały sporządzone, a kierownik jednostki przyjął za nie odpowiedzialność.
- A68. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacje identyfikują osoby lub organy (np. zarząd), które są odpowiedzialne za potwierdzenie, że wszystkie sprawozdania i ujawnienia, które składają się na sprawozdanie finansowe, zostały sporządzone, oraz wyszczególniają konieczny proces zatwierdzania. W takich przypadkach, uzyskiwane są dowody tego zatwierdzania przed datą sprawozdania z badania na temat sprawozdania finansowego. Jednakże w innych systemach prawnych proces zatwierdzania nie jest wskazany w przepisach prawa lub regulacjach. W takich

<sup>37</sup> MSB 560 "Późniejsze zdarzenia", paragrafy 10–17

przypadkach, rozważeniu z punktu widzenia kierownika jednostki i struktur nadzoru podlegają procedury, według których postępuje jednostka w trakcie sporządzania i finalizowania jej sprawozdania finansowego w celu zidentyfikowania osób lub organu upoważnionych do stwierdzenia, że wszystkie składniki sprawozdania, które składają się na sprawozdanie finansowe, w tym powiązane noty, zostały sporządzone. W niektórych przypadkach przepisy prawa lub regulacje identyfikują moment w procesie sprawozdawczości finansowej, w którym oczekuje się, że badanie sprawozdania finansowego będzie zakończone.

- A69. W niektórych systemach prawnych, ostateczne zatwierdzenie sprawozdania finansowego przez udziałowców/akcjonariuszy jest wymagane przed jego publicznym ogłoszeniem. W tych systemach prawnych ostateczne zatwierdzenie przez udziałowców/akcjonariuszy nie jest konieczne, aby biegły rewident wyciągnął wniosek, że wystarczające i odpowiednie dowody badania zostały uzyskane. Data zatwierdzenia sprawozdania finansowego dla celów MSB jest wcześniejszą datą, w której osoby o uznanej władzy ustalają, że wszystkie sprawozdania i ujawnienia, które składają się na sprawozdanie finansowe, zostały sporządzone, oraz tą, w której osoby o uznanej władzy zapewniły, że przyjęły za nie odpowiedzialność.

*Sprawozdanie biegłego rewidenta określone przez przepisy prawa lub regulacje (zob. par. 50)*

- A70. MSB 200 wyjaśnia, że biegły rewident może być zobowiązany do przestrzegania wymogów prawnych lub regulacyjnych oprócz tych wynikających z niniejszego MSB.<sup>38</sup> Gdy różnice pomiędzy prawnymi lub regulacyjnymi wymogami i MSB odnoszą się tylko do układu i sformułowań sprawozdania biegłego rewidenta, i, co najmniej, elementy określone w paragrafie 50(a)-(o) znajdują się w sprawozdaniu biegłego rewidenta, sprawozdanie biegłego rewidenta może odnosić się do Międzynarodowych Standardów Badania. W tych okolicznościach wymogi opisane w paragrafach 21-49, które nie są zawarte w paragrafie 50(a)-(o) nie muszą być stosowane, w tym na przykład wymagana kolejność sekcji „Opinia” i „Podstawa opinii”.
- A71. Tam, gdzie szczególne wymogi w określonym systemie prawnym nie stoją w sprzeczności z MSB, układ i sformułowania wymagane przez paragrafy 21-49 niniejszego MSB pomagają użytkownikom sprawozdania biegłego rewidenta szybciej rozpoznać sprawozdanie biegłego rewidenta jako sprawozdanie z badania przeprowadzonego zgodnie z MSB.

*Informacje wymagane przez MSB 701 (zob. par. 50(h))*

- A72. Przepisy prawa lub regulacje mogą wymagać, aby biegły rewident przedstawił dodatkowe informacje na temat przeprowadzonego badania, które mogą obejmować informacje spójne z celami MSB 701, lub mogą określać rodzaj i zakres informacji na temat takich spraw.
- A73. MSB nie zastępuje przepisów prawa lub regulacji, które dotyczą badania sprawozdania finansowego. Gdy MSB 701 ma zastosowanie, można odwołać się do MSB w sprawozdaniu biegłego rewidenta tylko wtedy, jeżeli stosując przepisy prawa lub regulacje sekcja wymagana przez paragraf 50(h) niniejszego MSB nie jest niespójna z wymogami sprawozdawczymi w MSB 701. W takich okolicznościach biegły rewident może potrzebować dostosować pewne aspekty w zakresie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta wymaganej przez MSB 701, na przykład poprzez:

---

<sup>38</sup> MSB 200, paragraf A57

- zmianę nagłówka “Kluczowe sprawy badania”, jeżeli przepisy prawa lub regulacje określają konkretny nagłówek,
- wyjaśnienie, dlaczego informacje wymagane przez przepisy prawa lub regulacje są zawarte w sprawozdaniu biegłego rewidenta, na przykład poprzez odniesienie do stosowanych przepisów prawa lub regulacji oraz opis, jak te informacje odnoszą się do kluczowych spraw badania,
- tam, gdzie przepisy prawa lub regulacje określają rodzaj i zakres opisu, uzupełnienie określonych informacji w celu uzyskania ogólnego opisu każdej kluczowej sprawy badania spójnego z wymogiem opisanym w paragrafie 13 MSB 701.

A74. MSB 210 dotyczy okoliczności, gdzie przepisy prawa lub regulacje stosownego systemu prawnego określają układ lub sformułowania sprawozdania biegłego rewidenta w sposób znacząco różny od wymogów MSB, które w szczególności obejmują opinię biegłego rewidenta. W tych okolicznościach MSB 210 wymaga, aby biegły rewident ocenił:

- (a) czy użytkownicy mogliby błędnie zrozumieć zapewnienie uzyskane z badania sprawozdania finansowego i, jeżeli tak,
- (b) czy dodatkowe wyjaśnienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta może złagodzić możliwe nieporozumienie.

Jeżeli biegły rewident dochodzi do wniosku, że dodatkowe wyjaśnienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie może złagodzić możliwego nieporozumienia, MSB 210 wymaga, aby biegły rewident nie przyjmował zlecenia badania, chyba że jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulacje. Zgodnie z MSB 210 badanie przeprowadzone zgodnie z takimi przepisami prawa lub regulacjami nie jest zgodne z MSB. Odpowiednio, biegły rewident nie zawiera żadnego odniesienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania.<sup>39</sup>

Rozważania szczególne dla jednostek sektora publicznego

A75. Biegli rewidentzi jednostek sektora publicznego mogą także mieć możliwość, zgodnie z przepisami prawa lub regulacjami, aby informować publicznie o pewnych sprawach, albo w sprawozdaniu biegłego rewidenta, albo w uzupełniającym raporcie, który może zawierać informacje spójne z celami MSB 701. W takich okolicznościach biegły rewident może potrzebować dostosować pewne aspekty w zakresie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta wymaganym przez MSB 701 lub zawrzeć odniesienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta do opisu sprawy w uzupełniającym raporcie.

*Sprawozdanie biegłego rewidenta dla badań przeprowadzonych zgodnie ze standardami badania określonego systemu prawnego, jak i z Międzynarodowymi Standardami Badania (zob. par. 51)*

A76. Biegły rewident może odnieść się w sprawozdaniu biegłego rewidenta, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania, jak i krajowymi standardami badania, gdy oprócz zgodności ze stosownymi krajowymi standardami badania, biegły rewident przestrzega każdego z MSB stosownego dla badania.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> MSB 210, paragraf 21

<sup>40</sup> MSB 200, paragraf A58

A77. Odniesienie do Międzynarodowych Standardów Badania, jak i do krajowych standardów badania nie jest odpowiednie, jeżeli występuje konflikt pomiędzy wymogami MSB a wymogami krajowych standardach badania, który doprowadziłby biegłego rewidenta do sformułowania innej opinii lub nie zawarcia akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inną sprawę, który w określonych okolicznościach jest wymagany przez MSB. W takim przypadku sprawozdanie biegłego rewidenta odnosi się tylko do standardów badania (albo Międzynarodowych Standardów Badania albo krajowych standardów badania) zgodnie z którymi sprawozdanie biegłego rewidenta zostało sporządzone.

**Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniu finansowym (zob. par. 53–54)**

A78. W niektórych okolicznościach przepisy prawa, regulacje lub standardy mogą wymagać od jednostki lub jednostka może dobrowolnie wybrać, aby wraz ze sprawozdaniem finansowym uzupełniające informacje, które nie są wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Na przykład uzupełniające informacje mogłyby być zaprezentowane, aby poprawić zrozumienie użytkowników co do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej lub zapewnić dalsze wyjaśnienia specyficznych pozycji sprawozdania finansowego. Takie informacje są zwykle prezentowane albo w uzupełniających zestawieniach, albo jako dodatkowe noty.

A79. Paragraf 53 niniejszego MSB wyjaśnia, że opinia biegłego rewidenta obejmuje informacje uzupełniające, które są integralną częścią sprawozdania finansowego ze względu na ich rodzaj lub na to, jak są prezentowane. Ta ocena jest sprawą zawodowego osądu. Aby zilustrować:

- gdy noty do sprawozdania finansowego zawierają wyjaśnienie lub uzgodnienie zakresu, w jakim sprawozdanie finansowe jest zgodne z innymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, biegły rewident może rozpatrzeć to jako informację uzupełniającą, która nie może być jasno odróżniona od sprawozdania finansowego; opinia biegłego rewidenta obejmuje także noty lub uzupełniające zestawienia, do których odniesienia znajdują się w sprawozdaniu finansowym,
- gdy dodatkowa pozycja rachunku zysków i strat, która przedstawia specyficzne koszty, jest prezentowana w odrębnym zestawieniu jako załącznik do sprawozdania finansowego, biegły rewident może uznać to za informację uzupełniającą, która może być jasno odróżniona od sprawozdania finansowego.

A80. Sprawozdanie biegłego rewidenta nie musi zawierać specyficznego odniesienia do informacji uzupełniających, które są objęte opinią biegłego rewidenta, gdy odwołanie do not w opisie sprawozdań, które składają się na sprawozdanie finansowe, w sprawozdaniu biegłego rewidenta jest wystarczające.

A81. Przepisy prawa lub regulacje mogą nie wymagać, aby informacje uzupełniające były badane, a kierownik jednostki może podjąć decyzję, aby zwrócić się do biegłego rewidenta, aby informacje uzupełniające nie były objęte zakresem badania sprawozdania finansowego.

A82. Ocena przez biegłego rewidenta, czy niezbadane informacje uzupełniające są zaprezentowane w sposób, który mógłby oznaczać, że są one objęte opinią biegłego rewidenta obejmuje, na przykład, gdzie te informacje są zaprezentowane w porównaniu do sprawozdania finansowego i wszelkich zbadanych informacji uzupełniających, oraz czy są one jasno oznaczone jako „niezbadane”.



- A83. Kierownik jednostki może zmienić prezentację niezbadanych informacji uzupełniających, która mogłyby oznaczać że informacje te są objęte opinią biegłego rewidenta, na przykład, poprzez:
- usunięcie wszelkich odniesień krzyżowych ze sprawozdania finansowego do niezbadanych uzupełniających zestawień lub niezbadanych not, aby rozgraniczenie pomiędzy zbadanymi i niezbadanymi informacjami było wystarczająco jasne,
  - umiejscowienie niezbadanych informacji uzupełniających poza sprawozdaniem finansowym lub, jeżeli nie jest to możliwe w danych okolicznościach, co najmniej przeniesienie niezbadanych not na koniec wymaganych not do sprawozdania finansowego oraz jasne oznaczenie ich jako niezbadane; niezbadane noty, które są zmieszane ze zbadanymi notami mogą być błędnie zinterpretowane jako zbadane.
- A84. Fakt, że informacje uzupełniające są niezbadane nie zwalnia biegłego rewidenta z odpowiedzialności opisanej w MSB 720 (zmienionym).

**Przykłady sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego**

- Przykład 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji
- Przykład 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji
- Przykład 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji (z odniesieniem do materiału zamieszczonego na stronie internetowej odpowiedniej instytucji)
- Przykład 4: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami zgodności ogólnego przeznaczenia

Przykład 1 – Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600 nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe z MSB 210.
- Biegły rewident na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta”) opinia jest odpowiednia.
- Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania, obejmują *“Kodeks etyki zawodowych księgowych”* Międzynarodowej Rady Standardów Etyki dla Księgowych oraz wymogi etyczne odnoszące się do badania w danym systemie prawnym, a biegły rewident odnosi się do obu.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Kluczowe sprawy badania zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo do badania sprawozdania finansowego biegły rewident ma inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą przez przepisy prawa krajowego.

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

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

### **Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego<sup>1</sup>**

#### **Opinia**

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

---

<sup>1</sup> Podtytuł “Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

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

### **Podstawa opinii**

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 *“Kodeksem etyki zawodowych księgowych”* wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (*„Kodeks IESBA”*) oraz 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 oraz z Kodeksem IESBA. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii.

### **Kluczowe sprawy badania**

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw.

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

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

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

### **Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe<sup>2</sup>**

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF,<sup>3</sup> oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki uważa za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierających 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,

<sup>2</sup> Wszędzie w tych przykładowych sprawozdaniach biegłego rewidenta pojęcia kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

<sup>3</sup> Tam, gdzie odpowiedzialnością kierownika jednostki jest sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz, może to brzmieć: „Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, oraz za taką...”

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 ze 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 gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

Paragraf 41(b) niniejszego standardu MSB wyjaśnia, że zaciemniony materiał poniżej może być zamieszczony w załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta. Paragraf 41(c) wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacje 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 wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywu, 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 Spółki,<sup>4</sup>
- 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 istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności; jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię; nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże

<sup>4</sup> To zdanie zostałoby zmodyfikowane, odpowiednio, w okolicznościach, gdy biegły rewident ponosi także odpowiedzialność za wydanie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

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 ich 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.

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.

Spośród spraw przekazywanych osobom sprawującym nadzór ustaliliśmy te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy i dlatego uznaliśmy je za kluczowe sprawy badania. Opisujemy te sprawy w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że przepisy prawa lub regulacje zabraniają publicznego ich ujawnienia lub gdy, w wyjątkowych okolicznościach, ustalimy, że sprawa nie powinna być przedstawiona w naszym sprawozdaniu, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje przeważąby korzyści takiej informacji dla interesu publicznego.

### **Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

*[Forma i zawartość tej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta różni się w zależności od rodzaju innej odpowiedzialności sprawozdawczej biegłego rewidenta określonej przez przepisy prawa krajowego, regulacje lub krajowe standardy badania. Sprawy, do których odnoszą się inne przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy badania (określone jako “inna odpowiedzialność sprawozdawcza”) są poruszane w tej sekcji, chyba że inna odpowiedzialność sprawozdawcza odnosi się do tych samych zagadnień, co te przedstawiane zgodnie z odpowiedzialnością sprawozdawczą wymaganą przez MSB jako część sekcji „Sprawozdanie na temat badania sprawozdania finansowego”. Sprawozdawczość dotycząca innej odpowiedzialności sprawozdawczej, która odnosi się do tych samych zagadnień, co te wymagane przez MSB może być połączona (tj. włączona do sekcji “Sprawozdanie na temat badania sprawozdania finansowego” pod odpowiednim podtytułem) pod warunkiem, że sformułowania w sprawozdaniu biegłego rewidenta jasno odróżniają inną odpowiedzialność sprawozdawczą od sprawozdawczości, która jest wymagana przez MSB, gdy istnieje taka różnica.*

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

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

[Adres biegłego rewidenta]

[Data]

## Przykład 2 – Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem skonsolidowanym sprawozdania finansowego jednostki z jednostkami zależnymi (tj. MSB 600 ma zastosowanie).
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za skonsolidowane sprawozdania finansowe z MSB 210.
- Biegły rewident na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta”) opinia jest odpowiednia.
- *“Kodeks etyki zawodowych księgowych”* Międzynarodowej Rady Standardów Etyki dla Księgowych zawiera wszystkie stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Kluczowe sprawy badania zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego biegły rewident ponosi inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą przez przepisy prawa krajowego.

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

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

### **Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego<sup>5</sup>**

#### **Opinia**

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

<sup>5</sup> Podtytuł “Sprawozdanie z badania skonsolidowanych sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

Naszym zdaniem, załączone skonsolidowane sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, (lub *przedstawia rzetelny i jasny obraz*) skonsolidowaną sytuację finansową Grupy na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej skonsolidowany wynik finansowy i jej skonsolidowane przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej („MSSF”).

### **Podstawa opinii**

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania („MSB”). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji w naszym sprawozdaniu *“Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego”*. Jesteśmy niezależni od Grupy zgodnie z *“Kodeksem etyki zawodowych księgowych”* wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych („Kodeks IESBA”), a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z Kodeksem IESBA. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii.

### **Kluczowe sprawy badania**

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według nas zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw.

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

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

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

### **Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za skonsolidowane sprawozdania finansowe<sup>6</sup>**

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF,<sup>7</sup> oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki uważa za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego niezawierających istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Sporządzając skonsolidowane sprawozdania finansowe kierownik jednostki jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Grupy 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 Grupy, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub

<sup>6</sup> Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

<sup>7</sup> Tam, gdzie odpowiedzialnością kierownika jednostki jest sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz, może to brzmieć: „Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, oraz za taką...”



zaniechania działalności.

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

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

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy skonsolidowane 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 gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Paragraf 41(b) niniejszego MSB wyjaśnia, że zaciemniony materiał poniżej może być zamieszczony w załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta. Paragraf 41(c) wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, można odwołać się do strony internetowej odpowiedniej instytucji, która zawiera opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, a nie 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 stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm a także:

- identyfikujemy i oceniamy ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom oraz 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 zmywu, 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 Grupy,<sup>8</sup>
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych i 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 istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność Grupy do kontynuacji działalności; jeżeli wyciągamy wniosek, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię; nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania biegłego

<sup>8</sup> To zdanie zostałoby zmodyfikowane, odpowiednio, w okolicznościach, gdy biegły rewident ponosi także odpowiedzialność za wydanie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

rewidenta; jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Grupa zaniecha kontynuacji działalności,

- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację,
- uzyskujemy wystarczające i odpowiednie dowody badania odnośnie informacji finansowych jednostek lub działalności gospodarczej wewnątrz Grupy w celu wyrażenia opinii na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego; jesteśmy odpowiedzialni za kierowanie, nadzór i przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego; pozostajemy wyłącznie odpowiedzialni za naszą opinię z badania.

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.

Spośród spraw przekazywanych osobom sprawującym nadzór ustaliliśmy te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy i dlatego uznaliśmy je za kluczowe sprawy badania. Opisujemy te sprawy w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że przepisy prawa lub regulacje zabraniają publicznego ich ujawnienia lub gdy, w wyjątkowych okolicznościach, ustalimy, że sprawa nie powinna być przedstawiona w naszym sprawozdaniu, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje przeważąłyby korzyści takiej informacji dla interesu publicznego.

### **Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

*[Forma i zawartość tej sekcji w sprawozdaniu biegłego rewidenta różniłaby się zależnie od rodzaju innej odpowiedzialności sprawozdawczej biegłego rewidenta określonej przez przepisy prawa krajowego, regulacje lub krajowe standardy badania. Sprawy, do których odnoszą się inne przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy badania (określone jako "inna odpowiedzialność sprawozdawcza") są poruszane w tej sekcji, chyba że inna odpowiedzialność sprawozdawcza odnosi się do tych samych zagadnień, co te przedstawiane zgodnie z odpowiedzialnością sprawozdawczą wymaganą przez MSB jako część sekcji „Sprawozdanie na temat badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego”. Sprawozdawczość dotycząca innej odpowiedzialności sprawozdawczej, która odnosi się do tych samych zagadnień, co te wymagane przez MSB może być połączona (tj. włączona do sekcji “Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego” pod odpowiednimi podtytułami) pod warunkiem, że sformułowania w sprawozdaniu biegłego rewidenta jasno odróżniają inną odpowiedzialność sprawozdawczą od sprawozdawczości, która jest wymagana przez MSB tam, gdzie istnieje taka różnica.]*

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

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

*[Adres biegłego rewidenta]*

*[Data]*

Przykład 3 – Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600 nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdania finansowe z MSB 210.
- Biegły rewident na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta”) opinia jest odpowiednia.
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania są te wymagane przez system prawny.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Od biegłego rewidenta nie jest wymagane, ani biegły rewident nie zdecydował, aby przedstawiać kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Biegły rewident nie ponosi innej odpowiedzialności sprawozdawczej wymaganej przez przepisy prawa krajowego.
- Biegły rewident wybiera odniesienie do opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta umieszczonego na stronie internetowej odpowiedniej instytucji.

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

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

### **Opinia**

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

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

z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej („MSSF”).

### **Podstawa opinii**

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania („MSB”). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji w naszym sprawozdaniu *“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.

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

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

### **Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdania finansowe<sup>9</sup>**

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF,<sup>10</sup> oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki uważa za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierających istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe kierownik jednostki jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Spółki do kontynuację działalności, ujawnienia, 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 ze standardami 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 gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

---

<sup>9</sup> Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

<sup>10</sup> Tam, gdzie obowiązkiem kierownika jednostki jest sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz, może to brzmieć: „Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, oraz za taką...”

Dalszy opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego został zamieszczony na stronie internetowej [organizacji]: [link do strony internetowej]. Opis ten stanowi część naszego sprawozdania biegłego rewidenta.

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

*[Adres biegłego rewidenta]*

*[Data]*

Przykład 4 – Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami zgodności ogólnego przeznaczenia

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, wymaganego przez przepisy prawa lub regulacje. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600 nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (przepisy prawa XYZ) w systemie prawnym X (to jest, ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, obejmujące przepisy prawa lub regulacje, zaprojektowane, aby zaspokoić powszechne potrzeby w zakresie informacji finansowych szerokiego grona użytkowników, ale które nie są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdania finansowe z MSB 210.
- Biegły rewident na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta”) opinia jest odpowiednia
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania są te wymagane przez system prawny.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Od biegłego rewidenta nie jest wymagane, ani biegły rewident nie zdecydował, aby przedstawić kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym są różne od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Biegły rewident nie ponosi innej odpowiedzialności sprawozdawczej wymaganej przez przepisy prawa krajowego.

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

[Odpowiedni adresat]

### **Opinia**

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

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe Spółki zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z przepisami prawa XYZ w systemie prawnym 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 zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii.

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

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

## **Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdania finansowe<sup>11</sup>**

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami prawa XYZ w systemie prawnym X,<sup>12</sup> oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki uważa za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierających 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, chyba że 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 ze standardami 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 gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

---

<sup>11</sup> Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

<sup>12</sup> Tam, gdzie odpowiedzialnością kierownika jednostki jest sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz, może to brzmieć: „Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, oraz za taką...”

Paragraf 41(b) niniejszego MSB wyjaśnia, że zacytowany materiał poniżej może być zamieszczony w załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta. Paragraf 41(c) wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, można odwołać się do strony internetowej odpowiedniej instytucji, która zawiera opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, a nie 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 stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm a także:

- identyfikujemy i oceniamy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, spowodowane oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom oraz 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 zmywu, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenie 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 Spółki,<sup>13</sup>
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych i 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 istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności; jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, 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.

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]*

---

<sup>13</sup> To zdanie zostałoby zmodyfikowane, odpowiednio, w okolicznościach, gdy biegły rewident ponosi także odpowiedzialność za wydanie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.



Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 roku w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lutym 2018 roku, i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 700 (zmienionego) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat 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) 700 (zmienionego) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 700 (zmienionego) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego* w języku angielskim © 2016 International Federation of Accountants (IFAC).  
Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 700 (zmienionego) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego* w języku polskim © 2018 International Federation of Accountants (IFAC).  
Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 700 (Revised) Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements, 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.

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument – napisz na adres: [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org)